



N° 982

ASSEMBLÉE NATIONALE

CONSTITUTION DU 4 OCTOBRE 1958

QUINZIÈME LÉGISLATURE

Enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 23 mai 2018.

RAPPORT D'INFORMATION

DÉPOSÉ

en application de l'article 145 du Règlement

PAR LA MISSION D'INFORMATION COMMUNE ⁽¹⁾

*sur les procédures de poursuite
des infractions fiscales*

Président

M. ÉRIC DIARD

Rapporteure

MME ÉMILIE CARIOU

Députés

(1) La composition de cette mission figure au verso de la présente page.

La mission est composée de : M. Florent Boudié, M. Jean-Louis Bourlanges, Mme Émilie Cariou, M. Éric Coquerel, M. Charles de Courson, Mme Marie-Christine Dalloz, M. Éric Diard, M. Joël Giraud, Mme Nadia Hai, Mme Catherine Kamowski, M. Daniel Labaronne, Mme Véronique Louwagie, Mme Naïma Moutchou, Mme Bénédicte Peyrol, M. Rémy Rebeyrotte, M. Fabien Roussel, M. Raphaël Schellenberger, Mme Cécile Untermaier, M. Cédric Villani.

SOMMAIRE

	Pages
AVANT-PROPOS DU PRÉSIDENT	7
INTRODUCTION ET SYNTHÈSE DES RECOMMANDATIONS	11
PREMIÈRE PARTIE : LE « VERROU DE BERCY », UNE EXCEPTION AU LIBRE EXERCICE DE L’ACTION PUBLIQUE PAR LE PARQUET	19
I. UNE ORIGINALITÉ DE LA PROCÉDURE DE POURSUITE DES INFRACTIONS FISCALES	20
A. LES ORIGINES DU « VERROU DE BERCY »	20
1. 1920 : la création du délit général de fraude fiscale et la consécration législative du « <i>verrou</i> »	21
2. 1977 : la création de la commission des infractions fiscales, une garantie pour les contribuables contre le risque de plaintes abusives	21
3. 1981 : le changement de fondement juridique du « <i>verrou de Bercy</i> » à la suite d’un décret de codification	22
B. LE FONCTIONNEMENT DU « VERROU DE BERCY »	22
1. Le champ d’application du « <i>verrou de Bercy</i> »	22
a. Un champ d’application restreint aux infractions fiscales du code général des impôts	23
b. Une procédure écartée pour les infractions du code pénal même lorsqu’elles présentent un objet fiscal	26
2. La nécessité d’une plainte préalable de l’administration fiscale assortie d’un avis favorable de la CIF	28
a. La sélection administrative des dossiers transmis pour avis à la CIF	28
b. La saisine de la CIF	31
c. Le dépôt formel de la plainte	33
3. La décision du Parquet	34

C. LES ÉCHANGES D'INFORMATIONS ENTRE L'ADMINISTRATION FISCALE ET LA JUSTICE : UNE POLITIQUE FISCALE RÉPRESSIVE INSUFFISAMMENT COORDONNÉE	35
1. Les informations en provenance de la justice transmises à l'administration fiscale	35
a. Les articles L. 82 C et L. 101 du livre des procédures fiscales	35
b. La mise en œuvre imparfaite de la loi du 6 décembre 2013	37
2. Les informations en provenance de l'administration fiscale transmises à la justice	38
D. LES NORMES CONSTITUTIONNELLES EN MATIÈRE DE POURSUITE ET DE RÉPRESSION DE LA FRAUDE FISCALE	39
1. Les décisions QPC « <i>M. Jérôme C.</i> » et « <i>M. Alec W.</i> » du 24 juin 2016	39
a. L'impossible condamnation pénale d'un contribuable déchargé de l'imposition pour un motif de fond par le juge de l'impôt	39
b. La limitation de la répression aux fraudes les plus graves.....	39
c. L'encadrement du cumul des sanctions	40
2. La décision QPC « <i>M. Karim B.</i> » du 22 juillet 2016 : un « <i>verrou</i> » conforme à la Constitution	40
E. LA MISE EN CAUSE DE LA COMPATIBILITÉ DU « <i>VERROU DE BERCY</i> » AVEC LE PARQUET EUROPÉEN	41
F. LES POURSUITES DES INFRACTIONS FISCALES EN DROIT COMPARÉ	43
II. UNE CONTROVERSE QUI REPOSE SURTOUT SUR DES QUESTIONS DE PRINCIPE.....	45
A. LES ARGUMENTS AVANCÉS POUR LE MAINTIEN DU « <i>VERROU DE BERCY</i> »	45
1. Une protection des intérêts du Trésor	45
2. Un gage d'efficacité.....	46
a. Prendre en compte la technicité de la matière fiscale	46
b. Prévenir un engorgement des Parquets et des juridictions.....	46
c. Des Parquets et des services d'enquête déjà en liens étroits avec l'administration fiscale.....	47
3. Une garantie pour le contribuable.....	47
a. Protéger le contribuable contre d'éventuelles poursuites abusives.....	47
b. Parer le risque de contrevenir à la jurisprudence constitutionnelle sur le cumul des sanctions.....	48
c. Garantir le secret fiscal	49

B. LES CRITIQUES FORMULÉES À L'ENCONTRE DE LA PROCÉDURE ET DU « <i>VERROU DE BERCY</i> »	50
1. Des méthodes actuelles de sélection des dossiers par l'administration fiscale qui suscitent des discussions	50
a. La question du seuil	50
b. Les agissements visés	50
c. La difficile « montée en gamme » des dossiers renvoyés devant le juge pénal	51
d. La constante, autour d'un millier, du nombre de dossiers transmis à la CIF depuis le début des années 90.....	51
e. Le rôle de la transaction fiscale	52
2. Le rôle insatisfaisant des Parquets au stade de l'enquête	54
a. Le contournement du « verrou de Bercy » par l'incrimination de blanchiment de fraude fiscale.....	54
b. Des enquêtes parfois trop succinctes pour les plaintes faisant suite à un contrôle fiscal.....	55

DEUXIÈME PARTIE : LES PISTES DE RÉFORME POUR MODERNISER LES PROCÉDURES DE SÉLECTION DES DOSSIERS À PROFIL PÉNAL

57

I. DES OPTIONS À ÉCARTER

57

A. LE MAINTIEN DU DISPOSITIF ACTUEL EN L'ÉTAT

57

B. LE TRANSFERT AU PARQUET DE L'INTÉGRALITÉ DE LA MISSION DE SÉLECTION DES DOSSIERS

57

C. LA NOMINATION DE PARLEMENTAIRES AU SEIN DE LA COMMISSION DES INFRACTIONS FISCALES

58

II. LES AXES DE RÉFORMES À PRIVILÉGIER : RENFORCER LE RÔLE DU PARLEMENT ET REDÉFINIR LE RÔLE RESPECTIF DE L'AUTORITÉ JUDICIAIRE ET DE L'ADMINISTRATION

58

A. AMÉNAGER LA PROCÉDURE POUR LES DOSSIERS OUVERTS À L'INITIATIVE DE L'ADMINISTRATION

59

1. Définir les critères légaux des dossiers à profil pénal.....

60

 a. Des obstacles constitutionnels à prendre en compte

60

 b. Une solution à écarter : redéfinir la fraude fiscale.....

61

 c. Une mise en œuvre néanmoins possible par la création d'un vivier de dossiers devant faire l'objet d'un examen obligatoire en vue d'éventuelles poursuites pénales.....

62

2. Examiner systématiquement l'ensemble des dossiers répondant aux critères en vue d'éventuelles poursuites pénales

63

 a. Transmettre à la CIF pour avis le vivier de dossiers.....

64

 b. Créer une obligation d'examen conjoint du vivier de dossiers

64

B. ASSOUBLIR LA PROCÉDURE POUR LES DOSSIERS OUVERTS À L'INITIATIVE DE L'AUTORITÉ JUDICIAIRE.....	67
1. Permettre au magistrat d'étendre sa saisine lorsqu'une plainte a été déposée par l'administration fiscale.....	68
2. Améliorer le traitement des fraudes fiscales découvertes par l'autorité judiciaire.....	69
C. PRÉVOIR UN DÉBAT EFFECTIF AU PARLEMENT	71
TROISIÈME PARTIE : VERS D'AUTRES ÉVOLUTIONS DE LA CHAÎNE PÉNALE EN MATIÈRE FISCALE.....	73
I. DIVERSIFIER LES MODALITÉS DE POURSUITE DE LA FRAUDE FISCALE	73
1. Étendre la procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC) à la fraude fiscale.....	74
2. Étendre la faculté de conclure des conventions judiciaires d'intérêt public (CJIP) à la fraude fiscale	75
II. TRANSMETTRE AUTOMATIQUÉMENT AU PARQUET NATIONAL FINANCIER UNE COPIE DES SIGNALEMENTS DE LA CELLULE TRACFIN.....	76
III. INSCRIRE DANS LA LOI LES APPORTS DE LA JURISPRUDENCE « TALMON »	77
IV. PRÉVENIR LES RISQUES DE CONTRARIÉTÉ DE DÉCISIONS ENTRE LE JUGE DE L'IMPÔT ET LE JUGE PÉNAL.....	78
EXAMEN PAR LA MISSION D'INFORMATION.....	81
CONTRIBUTIONS DES GROUPES.....	89
ANNEXE 1 : COMPARAISON INTERNATIONALE.....	97
ANNEXE 2 : LISTE DES PERSONNES AUDITIONNÉES	109

AVANT-PROPOS DU PRÉSIDENT

Le verrou de Bercy est un mécanisme bientôt centenaire, puisqu'il est apparu en 1920, suite à la création de l'impôt sur le revenu en 1917. Son principe est de confier le monopole des poursuites pour fraude fiscale au seul ministre en charge du Budget.

La loi du 29 décembre 1977 a mis en place un nouvel acteur, la Commission des Infractions Fiscales (CIF), que le ministre compétent doit saisir préalablement à toute poursuite pour recueillir son avis.

C'est *l'affaire Cahuzac*, en 2013, qui a attiré de nouveau l'attention sur le verrou de Bercy, sur ses conséquences et ses imperfections. Il a, depuis, fait l'objet de critiques plus nombreuses et variées, qu'elles soient d'ordre politique, moral ou juridique. Le verrou de Bercy est régulièrement présenté comme inefficace, comme un obstacle à la justice, comme une atteinte à l'égalité entre les citoyens et les justiciables, à la séparation des pouvoirs et à la liberté de poursuite des magistrats. Voilà les principales critiques formulées à l'encontre de ce monopole exceptionnel du droit commun. Dernièrement, c'est au cours des débats sur les lois *pour la confiance dans la vie publique* de juillet 2017 que s'est posée la question de l'avenir du verrou de Bercy.

Différents amendements avaient été déposés pour obtenir la suppression du verrou de Bercy et ont reçu un écho dans chaque groupe de la majorité et des oppositions. Bien que n'ayant pas été adoptés, ces amendements ont attiré l'attention du Gouvernement et, surtout, des commissions des Lois et des Finances.

Ces deux dernières ont ainsi constitué une mission d'information commune, que j'ai eu l'honneur de présider, le 16 octobre 2017 afin d'étudier le verrou de Bercy et de déterminer s'il est nécessaire de le maintenir en l'état, de le réformer, ou encore de le supprimer.

Nous avons procédé à une trentaine d'auditions à l'issue du processus budgétaire pour 2018, qui ont vu passer tous les acteurs du verrou de Bercy et des procédures de poursuite des infractions fiscales : des magistrats, membres de la DGFIP, de TRACFIN, agents déconcentrés, avocats fiscalistes et les ministres de l'Action et des Comptes Publics et de la Justice ont été entendus par notre mission et ont présenté leurs regards d'une grande diversité, ainsi que différentes personnalités qualifiées comme membres d'ONG et professeurs des universités. Qu'ils en soient tous remerciés.

Je tiens également à remercier les services de l'Assemblée nationale, de la commission des Finances et de la commission des Lois pour avoir organisé toutes ces auditions qui ont nourri ce rapport. Je remercie aussi l'ensemble des membres de notre mission, qui ont apporté leurs expériences personnelles, professionnelles et leurs convictions pour la faire vivre et l'alimenter de riches débats. Je

remercierai enfin notre rapporteure Émilie Cariou pour le travail remarquable qu'elle a effectué et pour ce rapport d'une grande qualité, sur lequel je souhaiterais porter quelques éclairages.

Au cours du lancement de notre mission, j'avais confié le sentiment que, malgré notre appartenance à deux groupes parlementaires différents, nos divergences n'auraient l'épaisseur que d'un papier à cigarettes. Celui-ci ne s'est jamais démenti et, aujourd'hui que nous rendons ce rapport public, je souscris à chacune de ses propositions.

Le verrou de Bercy a passé près d'un siècle sans connaître de modifications. Aujourd'hui, notre mission propose d'y apporter de profonds changements en confiant les principales responsabilités au législateur et à l'autorité judiciaire.

Pour le législateur, cela consistera à le laisser déterminer lui-même les différents critères de sélection et de procédure de pénalisation de certaines fraudes fiscales. Ces critères entraîneraient alors la transmission systématique des dossiers qui les remplissent à la CIF ou bien directement au Parquet qui déterminera lui-même si les poursuites doivent être engagées. À ce moment-là, il conviendra, soit de supprimer la CIF, soit, dans une moindre mesure, de donner à la CIF un rôle consultatif afin de venir en aide au Parquet.

En ce qui concerne les magistrats, ils bénéficieront de plus grandes marges de manœuvre. Cela permettra au Parquet de poursuivre les fraudes ayant déjà fait l'objet d'une plainte de l'administration au cours d'une autre période ou portant sur un autre impôt. Cela consistera, également, à permettre au Parquet de poursuivre directement les fraudes fiscales aggravées liées à une autre infraction faisant déjà l'objet d'investigations ou, à tout le moins, d'institutionnaliser les relations entre l'autorité judiciaire et l'administration fiscale afin de leur permettre de travailler plus efficacement et de faciliter les procédures de pénalisation des dossiers.

Enfin, différentes mesures permettront une plus grande efficacité des procédures de poursuite des infractions fiscales, comme l'extension du « plaider coupable » ou encore l'inscription des apports de la jurisprudence *Talmon* dans la loi. Cela permettra d'institutionnaliser la possibilité qu'ont les magistrats de poursuivre les faits de blanchiment de fraude fiscale avant même que la nature et le montant de ladite fraude ne soient établis. Aujourd'hui, cette possibilité n'est permise que par la jurisprudence, qui est susceptible de changer. Il est donc proposé au législateur de consacrer cette évolution en la gravant dans le marbre de la loi.

Le rapport de notre mission présente un diagnostic pertinent sur la situation actuelle des procédures de poursuite des infractions fiscales. Ses propositions sont désormais un outil aux mains du Parlement, à qui il revient de débattre afin d'adopter celles qui lui apparaîtront comme les plus pertinentes, de

les amender afin de les améliorer, pour que le système fiscal français réforme les mécanismes qui ont fait preuve de dysfonctionnements, tout en conservant ceux qui sont une garantie au bon fonctionnement judiciaire et à la protection des droits.

INTRODUCTION ET SYNTHÈSE DES RECOMMANDATIONS

Le « *verrou de Bercy* » est une exception au principe de libre exercice de l'action publique par le ministère public. Il conditionne ainsi les poursuites devant les autorités judiciaires pour fraude fiscale au dépôt d'une plainte sur décision du ministre chargé du budget, après un avis conforme de la Commission des infractions fiscales (CIF). Institué il y a près d'un siècle en 1920, ce « *verrou* » fait l'objet de critiques qui se sont accentuées au cours des dernières années.

Cette procédure pénale intervient principalement à l'issue d'un contrôle fiscal, après que les droits éludés et les pénalités financières ont déjà été notifiés au contribuable qui a commis les manquements ⁽¹⁾. Elle s'applique à des dossiers sur lesquels l'administration fiscale souhaite voir appliquer des sanctions pénales, en plus de la batterie de sanctions administratives dont sont assortis les rappels d'imposition (intérêts de retard, pénalités de 40 %, 80 % voire 100 % du montant d'impôt redressé).

La peine prononcée par les juridictions judiciaires pénales a donc pour objet éventuel d'ajouter à ces pénalités des sanctions financières supplémentaires ou encore des peines privatives de liberté, dont l'emprisonnement, et confère un caractère infamant à la sanction.

Une partie de la répression de la fraude demeure exercée aujourd'hui en France, comme dans beaucoup d'autres pays, *via* des sanctions financières qui ont déjà un caractère de peines, sans passer par une procédure judiciaire pénale. La raison concrète du choix de ce mode de pénalisation réside dans le fait que le contentieux fiscal représente un contentieux de masse qui ne se prête pas, au regard du volume de dossiers traités par l'administration et des enjeux financiers, à une procédure juridictionnelle longue et complexe. En France, comme dans toutes les grandes démocraties, on réserve ainsi le traitement pénal au sens strict aux cas les plus graves de fraudes. Cela ne signifie nullement que les autres dossiers issus des contrôles échappent à la sanction, puisque les impôts dus sont, en tout état de cause, redressés et recouvrés, et qu'ils sont assortis de sanctions financières lourdes.

Il reste que la perception de la société a changé à l'égard des manquements fiscaux. La fraude fiscale, auparavant considérée comme une simple atteinte aux intérêts financiers de l'État, est aujourd'hui perçue comme un trouble à l'ordre public et une atteinte à l'égalité des citoyens devant la loi.

La dégradation de la situation des finances publiques n'est pas étrangère à ce changement de sensibilité dans un contexte où les profits de certaines

(1) À l'exception des cas de procédures d'enquêtes judiciaires fiscales qui représentent moins de 100 dossiers par an.

entreprises multinationales contrastent avec la difficulté éprouvée par les États pour les soumettre à l'impôt.

L'administration fiscale était perçue à l'époque de la création de la CIF, dans les années 70, comme une entité toute puissante en capacité de mettre en péril de petits entrepreneurs. La CIF devait alors veiller à l'absence de plaintes abusives ou disproportionnées de la part de l'administration fiscale. De nos jours, on fait grief à l'administration de ne pas parvenir à fiscaliser les grandes entreprises d'une économie de plus en plus numérisée. On lui reproche également de ne pas suffisamment appréhender les flux de revenus qui transitent par les paradis fiscaux. La sensibilité de l'opinion publique et des politiques vis-à-vis de l'administration fiscale s'est ainsi retournée.

Dans le même temps, des efforts importants de maîtrise des dépenses publiques ont été déployés. Ceux-ci sont d'autant plus susceptibles d'être acceptés par les citoyens que les pouvoirs publics s'efforcent parallèlement de lutter contre les comportements abusifs d'évitement de l'impôt : évasion fiscale, optimisation fiscale agressive, fraude fiscale.

Toutefois la problématique de la lutte contre l'évasion fiscale ne se résume absolument pas à celle du « *verrou de Bercy* ».

Ce dispositif – qui s'insère dans la procédure pénale en matière d'infractions fiscales – se limite à restreindre le libre exercice de l'action publique par le Parquet alors que le sentiment que certains échapperaient à l'impôt provient avant tout de l'usage massif de l'optimisation fiscale, c'est-à-dire de mécanismes autorisés tant par les droits nationaux que par les conventions internationales, dont le but premier n'est pourtant que d'éviter la double imposition.

Ce contexte nouveau a créé une suspicion sur la procédure du « *verrou de Bercy* » qui a été alimentée par l'onde de choc provoquée en 2013 par l'« *affaire Cahuzac* ». C'est à la suite de celle-ci, lors de la discussion du projet de loi relatif à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière ⁽¹⁾, que la légitimité du « *verrou de Bercy* » a commencé à faire l'objet d'un large débat public dont les parlementaires se sont emparés.

Le « *verrou de Bercy* » est devenu un symbole qui heurte le sentiment selon lequel la fraude fiscale constitue un problème pour toute la société, et non pour la seule administration fiscale. Ce constat ne remet nullement en cause le professionnalisme de celle-ci, qui répond, dans ses vérifications fiscales, à toutes les exigences en termes de traçabilité que l'on est en droit d'attendre d'une administration moderne.

(1) *Qui donnera lieu à l'adoption de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière.*

D'ailleurs, les statistiques du contrôle fiscal n'ont cessé de progresser ces dix dernières années, passant en 2005 de moins de 12 milliards d'euros de droits et pénalités notifiés à plus de 21 milliards d'euros en 2015, et 50 000 contrôles fiscaux externes sont réalisés tous les ans. Ainsi, le contrôle fiscal français demeure bien vivant et sanctionne financièrement les comportements répréhensibles. Le « *verrou de Bercy* » n'intervient qu'à l'issue de ces procédures.

Le débat n'est donc pas seulement technique ou juridique, mais aussi politique et moral et les critiques à l'encontre du « *verrou de Bercy* » reposent essentiellement sur des questions de principe. Elles se concentrent sur les limitations apportées aux prérogatives du Parquet, chargé de défendre les intérêts de la société en usant de l'action pénale.

La mission d'information a étudié ce dispositif en profondeur. Elle a procédé à une trentaine d'auditions qui ont permis d'entendre la totalité des représentants des acteurs concernés : ministre de l'action et des comptes publics, ministre de la justice, administration fiscale (services centraux et services déconcentrés), administration judiciaire, secrétariat général aux affaires européennes, police fiscale, procureurs, juges, avocats, cellule TRACFIN, délégation nationale à la lutte contre la fraude. Elle a aussi recueilli les observations de représentants de la société civile : représentants syndicaux, organisations non gouvernementales, universitaires, journaliste d'investigation.

Elle a également étudié les systèmes étrangers par des auditions à Washington, Berlin, Londres et Rome.

La Rapporteuse a, en outre, procédé, sur le fondement de l'article 57 de la loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances (LOLF), à un contrôle sur pièces et sur place pour examiner, dans les services centraux de la direction générale des finances publiques (DGFIP), le processus de sélection des dossiers.

Il ressort de l'ensemble de ces travaux que des évolutions sont nécessaires pour répondre aux préoccupations exprimées.

Il apparaît possible de faire évoluer la procédure dans le sens d'une plus grande coopération entre l'autorité judiciaire et l'administration fiscale, sans pour autant exclure celle-ci de l'instruction des dossiers, du chiffrage des infractions et du processus de sélection des dossiers relevant d'une politique pénale, compte tenu de son expertise en matière d'établissement de la base fiscale et de liquidation de l'impôt. Ces évolutions sont nécessaires pour mieux coordonner notre politique publique de lutte contre la fraude fiscale et la rendre plus efficace.

La mission d'information propose donc d'aménager le fonctionnement du « *verrou de Bercy* » selon **deux axes principaux**, et dans le respect de la jurisprudence du Conseil constitutionnel selon laquelle les poursuites pénales doivent être réservées aux cas les plus graves de fraude fiscale au regard du montant des droits éludés, de la nature des agissements et des circonstances.

Le premier axe de réforme porte sur les dossiers issus d'un contrôle fiscal de l'administration ; le second concerne les fraudes fiscales découvertes de manière incidente par l'autorité judiciaire dans le cadre d'une enquête.

En premier lieu, la mission d'information recommande une réappropriation par le législateur du processus de sélection des dossiers présentant un profil pénal à l'issue d'un contrôle fiscal. Alors qu'aujourd'hui les critères de sélection découlent de la jurisprudence du Conseil constitutionnel, de circulaires communes du ministère de la justice et du ministère du budget et de l'usage développé par la CIF, la mission préconise la définition de critères légaux afin de constituer de manière objective un vivier de dossiers à partir duquel serait examinée l'opportunité des poursuites pénales en matière de fraude fiscale.

Elle propose que soient retenus plus particulièrement :

– l'ensemble des dossiers pour lesquels les droits rappelés sont supérieurs à un certain seuil et qui ont fait l'objet d'une pénalité révélant l'intention de se soustraire à l'impôt ;

– l'ensemble des dossiers qui répondent à la qualification de fraude fiscale aggravée, indépendamment de leur *quantum* (en particulier en cas d'interpositions de personnes morales à l'étranger ou de fraude commise en bande organisée) ;

– et l'ensemble des dossiers dans lesquels le contribuable est en situation de récidive.

Proposition n° 1 : Définir dans la loi les critères auxquels doivent répondre les dossiers issus d'un contrôle fiscal pour donner lieu à un examen systématique de l'opportunité d'engager des poursuites pénales pour fraude fiscale.

L'application de ces critères aura pour conséquence de faire émerger un ensemble de dossiers qui pourront donner lieu à transmission au Parquet. Ces dossiers ne seront pas pour autant tous pénalisables (problèmes de prescription, identification du responsable réel, *etc.*). Il sera donc nécessaire d'examiner leur potentiel pénal.

Deux possibilités s'ouvrent alors pour le traitement de ces dossiers.

La première possibilité est que l'ensemble des dossiers répondant aux critères désormais redéfinis par la loi soient transmis à la CIF pour examen. Dans cette première possibilité, cette transmission obligatoire impliquerait toutefois une réforme profonde de la CIF, laquelle se verrait alors doter de moyens supplémentaires pour permettre l'organisation de séances plus nombreuses. Le mode de recrutement de ses rapporteurs devrait en outre être diversifié, car en l'état actuel ces rapporteurs sont issus uniquement du personnel compétent de la DGFIP.

L'administration fiscale aurait également la faculté de présenter d'autres dossiers dès lors que le dépôt d'une plainte lui paraîtrait opportun.

L'avis rendu par la CIF serait consultatif et le Parquet déciderait ensuite s'il est opportun d'engager ou non des poursuites. **La transmission obligatoire à la CIF d'un large vivier de dossiers présenterait cependant l'inconvénient de ne pas associer l'autorité judiciaire à la sélection préalable des dossiers.**

C'est la raison pour laquelle la mission recommande plutôt une seconde possibilité, à savoir que l'examen des dossiers déterminés par l'application des critères légaux objectifs soit organisé au niveau local dans le cadre d'un travail commun entre les pôles pénaux interrégionaux et les différents Parquets. L'objectif est de mieux coordonner les actions respectives de l'administration fiscale et de la justice en matière de lutte contre la fraude fiscale.

L'administration fiscale aurait dans cette seconde possibilité l'obligation de présenter au procureur localement compétent l'ensemble des dossiers issus d'un contrôle fiscal achevé remplissant ces critères.

Proposition n° 2-a recommandée : Créer une obligation d'examen conjoint par l'administration fiscale et le Parquet des dossiers issus du contrôle fiscal répondant aux critères définis par le législateur.

Proposition n° 2-b alternative : Transmettre à la CIF, dotée de moyens accrus, pour avis consultatif l'ensemble des dossiers issus d'un contrôle fiscal répondant aux critères définis par le législateur.

Les modalités concrètes de l'organisation de cet examen conjoint relèveraient du pouvoir réglementaire. La mission d'information recommande à cet égard un examen au moins trimestriel des dossiers. Elle recommande également que cet examen soit piloté par les pôles pénaux interrégionaux de la DGFIP, en étroite collaboration avec les comités opérationnels départementaux anti-fraude (CODAF). Ces derniers peuvent d'ailleurs jouer un rôle complémentaire pour identifier d'autres dossiers, ne répondant pas aux critères légaux, mais pour lesquels l'administration souhaiterait promouvoir une action pénale.

Proposition n° 3 complémentaire : Définir par voie réglementaire les modalités de l'examen conjoint par l'administration fiscale et le Parquet selon un rythme trimestriel au niveau déconcentré avec les Parquets localement compétents.

Ce système, ressemblant aux pratiques de nos voisins européens, permettrait au Parquet d'être pleinement informé de l'ensemble des dossiers entrant dans le périmètre fixé par le législateur afin de pouvoir identifier en collaboration avec l'administration fiscale ceux qui justifient des poursuites pénales.

Parmi les dossiers présentés, l'administration fiscale indiquerait au procureur ceux pour lesquels elle souhaite une mise en mouvement de l'action publique. Le procureur ferait part en retour à l'administration fiscale des dossiers pour lesquels il juge opportun une mise en mouvement de l'action publique.

Dans ce système, le rôle de la CIF serait moins important. La mission recommande dès lors sa suppression.

À défaut, il conviendrait de rendre consultatif l'avis rendu, et non plus conforme, comme pour la proposition n°2-b alternative à ce dispositif d'examen conjoint reposant sur une transmission obligatoire à la CIF.

Proposition n° 4 complémentaire : Supprimer la CIF ou rendre consultatifs ses avis.

1^{ère} option recommandée : supprimer la CIF et permettre au Parquet de poursuivre directement les dossiers qu'il a sélectionnés à l'issue de l'examen conjoint avec l'administration fiscale.

2^{nde} option alternative : transmettre à la CIF pour avis consultatif les dossiers pour lesquels des poursuites pénales sont envisagées à l'issue de l'examen conjoint par l'administration fiscale et le Parquet.

En deuxième lieu, la mission d'information recommande d'accroître les marges de manœuvre de l'autorité judiciaire pour les cas de fraude fiscale qu'elle a découverts de manière incidente dans le cadre de ses investigations et qui découlent d'une autre infraction.

Le « *verrou de Bercy* » est actuellement une source de ralentissement des investigations pour ce type de fraudes fiscales corrélatives à une autre infraction.

Une première évolution, *a minima*, consisterait donc à permettre au Parquet de poursuivre directement les fraudes fiscales corrélatives aux fraudes fiscales ayant déjà fait l'objet d'une plainte de l'administration fiscale mais qui porteraient sur d'autres périodes ou d'autres impôts.

Proposition n° 5 : Permettre au Parquet de poursuivre directement les fraudes fiscales corrélatives à celles ayant fait l'objet d'une plainte de l'administration fiscale et portant sur d'autres périodes ou d'autres impôts.

Il serait possible d'aller plus loin en permettant au Parquet de poursuivre directement la fraude fiscale aggravée dès lors qu'elle est corrélative à une autre infraction, de nature différente, faisant déjà l'objet de ses investigations. Dans ce cas, il serait efficace, avant transmission au service vérificateur, que cette enquête soit systématiquement confiée à une police fiscale spécialisée (Brigade nationale de répression de la délinquance financière ou nouveau service d'officiers fiscaux judiciaires rattachés à Bercy).

Si cette dernière option était écartée, il conviendrait à tout le moins d'améliorer le suivi des échanges d'informations entre l'administration fiscale et

la justice. Un double suivi de l'état des informations transmises doit être organisé par l'administration fiscale et par la Justice. Ce suivi devrait déjà être systématique en application de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013, ce qui n'est pas le cas aujourd'hui. Il convient donc de prévoir une organisation plus institutionnalisée et plus décentralisée de la collaboration entre l'administration fiscale et la Justice. La mission d'information recommande la tenue de réunions trimestrielles entre les pôles pénaux interrégionaux de l'administration fiscale et les différents Parquets relevant de leur ressort territorial.

Proposition n° 6-a recommandée : Permettre au Parquet de poursuivre directement les fraudes fiscales aggravées corrélatives à une autre infraction faisant déjà l'objet d'investigations.

Proposition n° 6-b alternative : Institutionnaliser le suivi du traitement des informations transmises par l'autorité judiciaire à l'administration fiscale par la tenue d'échanges réguliers et systématiques sur les dossiers transmis par l'autorité judiciaire à l'administration fiscale.

S'agissant des cas de fraude fiscale non corrélatifs à une autre infraction, la mission d'information recommande de faire une application réelle des dispositions de l'article L. 101 du livre des procédures fiscales qui imposent une communication à l'administration fiscale des informations recueillies. Ce type d'affaires fera alors, à l'issue du contrôle fiscal, l'objet d'un examen en vue de poursuites pénales si elles répondent aux critères légaux ou si l'administration fiscale envisage elle-même une mise en mouvement de l'action publique. En tout état de cause, le Parquet sera associé à la suite du dossier en application du nouveau dispositif de suivi des échanges.

En complément, la mission d'information formule une série de recommandations pour moderniser l'ensemble de la chaîne pénale en matière fiscale dans laquelle s'insère le « *verrou de Bercy* ».

La mission d'information rappelle que la politique pénale doit faire l'objet d'un débat annuel effectif au Parlement. Cette politique doit être régulièrement évaluée dans ses moyens, sa cohérence et ses résultats en vue d'être actualisée par des circulaires communes aux ministères de la justice et des comptes publics tous les deux à trois ans.

Proposition n° 7 : Prévoir un débat annuel au Parlement sur l'évaluation et l'actualisation de la politique pénale en matière de fraude fiscale.

Si la CIF devait être maintenue, la mission d'information est défavorable en l'état à un élargissement de sa composition à des parlementaires afin de ne pas introduire de confusion sur le rôle respectif de l'autorité judiciaire, d'une part, et des pouvoirs exécutif et législatif, d'autre part. Au demeurant, la modification de cette composition serait secondaire, dans la mesure où le « *verrou de Bercy* » ne tient pas à l'existence de la CIF, qui valide 95 % des dossiers qui lui sont soumis,

mais procède plutôt de la sélection des dossiers par l'administration fiscale elle-même.

Il est également apparu que la problématique du « *verrou de Bercy* » ne pouvait pas être isolée de celle de l'ensemble de la chaîne pénale de répression des infractions fiscales. Cette chaîne pénale va de la détection des infractions à l'application de la peine, en passant par les modalités d'enquête et de poursuites ainsi que par la définition d'une politique pénale. Des aménagements peuvent y être apportés parallèlement à une réforme du « *verrou de Bercy* ».

Il est ainsi proposé de diversifier les modalités de poursuite par l'extension du « *plaider-coupable* », d'améliorer l'information du Parquet national financier concernant les signalements de la cellule de renseignements financiers TRACFIN, d'inscrire dans la loi les apports de la jurisprudence « *Talmon* » sur la poursuite du blanchiment de fraude fiscale, et de mieux prévenir les risques de contrariété de décisions entre le juge de l'impôt et le juge pénal.

Proposition n° 8 : Moderniser la chaîne pénale de répression des infractions fiscales

- diversifier les modalités de poursuites (comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité, et éventuellement convention judiciaire d'intérêt public) ;
- améliorer l'information du Parquet national financier s'agissant des signalements de la cellule de renseignements TRACFIN ;
- inscrire dans la loi les apports de la jurisprudence « *Talmon* » sur le blanchiment de fraude fiscale ;
- mieux prévenir les risques de contrariété de décisions entre le juge de l'impôt et le juge pénal (système de fléchage devant le juge de l'impôt des dossiers ayant fait l'objet d'un renvoi au pénal afin d'en permettre un examen accéléré).

PREMIÈRE PARTIE : LE « VERROU DE BERCY », UNE EXCEPTION AU LIBRE EXERCICE DE L'ACTION PUBLIQUE PAR LE PARQUET

Le contrôle de l'impôt incombe à la direction générale des finances publiques (DGFIP). Cette mission est accomplie tant par des services à compétence nationale ⁽¹⁾ que par les services déconcentrés ⁽²⁾. L'administration peut procéder à un contrôle sur pièces d'une déclaration grâce aux informations qu'elle détient et aux investigations qu'elle a entreprises préalablement. Ce contrôle fiscal est dit « interne » car il se déroule du bureau de l'administration. Ce contrôle peut avoir lieu sans que le contribuable en soit informé. Celui-ci n'en a alors connaissance que lorsque l'administration envisage des rectifications.

Le contrôle fiscal est dit « externe » lorsque l'administration exerce son droit de vérification des déclarations directement chez le contribuable. Le contrôle fiscal fait l'objet d'une programmation préalable puis est effectué par le service compétent.

Environ 50 000 contrôles fiscaux externes sont effectués chaque année. Notre système fiscal français est déclaratif, ce qui signifie que l'administration fait confiance *a priori* au contribuable mais la loi lui accorde le droit nécessaire de venir corriger *a posteriori* les éléments déclaratifs.

Le but du contrôle fiscal est donc d'appréhender l'ensemble des manquements fiscaux, qu'ils soient commis de bonne foi ou de manière délibérée. En cas de rehaussements, l'administration applique des intérêts de retard.

Les manquements fiscaux peuvent, en outre, faire l'objet de deux types de sanctions à l'issue d'un contrôle fiscal :

- des sanctions administratives sous le contrôle du juge de l'impôt qui est le plus souvent le juge administratif ;
- et des peines appliquées par le juge pénal lorsque ces manquements constituent des infractions.

(1) Par exemple, la direction nationale des vérifications de situations fiscales (DNVSF) ou la direction des vérifications nationales ou internationales (DVNI).

(2) Par exemple, les directions spécialisées de contrôle fiscal (DIRCOFI) ou les brigades de vérifications départementales.

Les sanctions administratives des manquements fiscaux

Les principales sanctions administratives sont définies aux articles 1728 et 1729 du code général des impôts. Elles sont exprimées **en pourcentage des droits éludés**.

En cas de **manquements aux obligations déclaratives**, l'article 1728 prévoit des sanctions de :

- 10 % en l'absence de mise en demeure ou en cas de dépôt de la déclaration ou de l'acte dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure ;
- 40 % lorsque la déclaration ou l'acte n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure ;
- et 80 % en cas de découverte d'une activité occulte.

En cas **d'insuffisance de déclaration**, l'article 1729 prévoit des sanctions de :

- 40 % en cas de manquement délibéré ;
- et 80 % en cas d'abus de droit ou de manœuvres frauduleuses.

L'expression « *verrou de Bercy* » est en elle-même source de confusion. L'existence de ce dispositif ne limite en rien la programmation, la réalisation et la sanction administrative des contrôles fiscaux telle qu'elle vient d'être décrite. Il se situe, en effet, en amont des sanctions pénales et en aval des sanctions administratives appliquées à l'issue du contrôle. Il s'agit d'une originalité de la procédure pénale en matière fiscale qui subordonne la mise en mouvement de l'action publique par le Parquet à une plainte préalable de l'administration fiscale ayant fait l'objet d'un avis favorable de la commission des infractions fiscales (CIF).

I. UNE ORIGINALITÉ DE LA PROCÉDURE DE POURSUITE DES INFRACTIONS FISCALES

Les origines du « *verrou de Bercy* » se confondent avec celles de la répression de la fraude fiscale (A). En pratique, il conduit à déférer au pénal environ un millier de dossiers par an (B). Il a été jugé conforme à la Constitution par le Conseil constitutionnel (C) mais sa compatibilité avec le futur Parquet européen est sujette à contestation (D). D'un point de vue de droit comparé, il présente certaines spécificités par rapport aux dispositifs étrangers de poursuite des infractions fiscales (E).

A. LES ORIGINES DU « VERROU DE BERCY »

La procédure du « *verrou* » a été instituée dès la création du délit général de fraude fiscale en 1920. Elle fut ensuite encadrée par la création de la commission des infractions fiscales (CIF) en 1977, avant de changer de fondement juridique à la suite d'un décret de codification pris en 1981.

1. 1920 : la création du délit général de fraude fiscale et la consécration législative du « verrou »

Au XIX^{ème} siècle et au début du XX^{ème} siècle, les manquements fiscaux n'étaient pas délictueux. Tout au plus pouvaient-ils faire l'objet de contraventions. L'administration possédait le plus souvent un pouvoir de transaction dont la jurisprudence avait finalement déduit l'existence d'un monopole pour la poursuite de ces contraventions ⁽¹⁾.

Le délit général de fraude fiscale a été créé par l'article 112 de la loi du 25 juin 1920 portant création de nouvelles ressources fiscales. Dès l'origine, il était prévu que « *les poursuites seront engagées à la requête de l'administration compétente* ». Cette disposition a été codifiée par la suite à l'article 1741 du code général des impôts.

2. 1977 : la création de la commission des infractions fiscales, une garantie pour les contribuables contre le risque de plaintes abusives

La commission des infractions fiscales (CIF) a été créée par l'article 1^{er} de la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière.

On craignait à l'époque des plaintes abusives de l'administration fiscale. L'exposé des motifs du projet de loi mentionnait qu'une commission des infractions fiscales devait être instituée « *afin d'améliorer les garanties offertes aux contribuables et d'éliminer toute présomption de partialité dans le déroulement des procédures* ».

Ainsi, la recevabilité des plaintes de l'administration fiscale a été soumise à un avis conforme de la CIF. Le monopole initial a été assorti d'un deuxième **verrou** par crainte des pratiques abusives de l'administration fiscale.

Cette disposition a été codifiée par la suite à l'article L. 228 du livre des procédures fiscales.

(1) Ainsi, le 18 janvier 1828, il fut jugé par la Cour de cassation que « le droit de poursuivre la répression des contraventions aux lois sur les contributions indirectes n'appartient qu'à la régie ».

Article L. 228 du livre des procédures fiscales, premier alinéa

Sous peine d'irrecevabilité, les plaintes 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 sont déposées par l'administration sur avis conforme de la commission des infractions fiscales.

3. 1981 : le changement de fondement juridique du « verrou de Bercy » à la suite d'un décret de codification

Un décret de codification du 15 septembre 1981 a supprimé l'alinéa de l'article 1741 du code général des impôts prévoyant que « *les poursuites seront engagées à la requête de l'administration compétente* ».

Cet alinéa a été remplacé par un autre alinéa prévoyant que les poursuites « *sont engagées dans les conditions prévues aux articles L. 229 à L. 231 du livre des procédures fiscales* », c'est-à-dire par les articles précisant les services administratifs compétents pour déposer la plainte (L. 229), les règles de prescription (L. 230) et les règles de compétence territoriale des tribunaux correctionnels (L. 231).

À la suite de cette nouvelle rédaction, aucune disposition législative ne prévoyait de manière expresse que la mise en mouvement de l'action publique en matière de fraude fiscale était subordonnée à une plainte de l'administration.

Pourtant la Cour de cassation a considéré que ce décret de codification n'avait pas supprimé le « *verrou de Bercy* ». De jurisprudence constante, elle considère que le fondement juridique de ce « *verrou* » réside dans les mots « *sous peine d'irrecevabilité* » par lesquels débute l'article L. 228 du livre des procédures fiscales (voir encadré précédent) ⁽¹⁾.

Devant notre mission d'information, le procureur général près la Cour de cassation a regretté que la jurisprudence n'ait pas saisi à l'époque cette opportunité pour mettre un terme, de façon prétorienne, au « *verrou de Bercy* ».

B. LE FONCTIONNEMENT DU « VERROU DE BERCY »

1. Le champ d'application du « verrou de Bercy »

Seules les infractions fiscales définies par le code général des impôts sont soumises à la procédure du « *verrou de Bercy* ». Il s'agit principalement du délit général de fraude fiscale défini à l'article 1741 du code général des impôts.

(1) Par exemple : chambre criminelle, 19 octobre 1987, Bulletin criminel 1987 n° 353, pourvoi n° 85-94605 ; chambre criminelle, 10 novembre 1987, Bulletin criminel 1987 n° 397, pourvoi n° 86-91750 ;

En revanche, les infractions fiscales de droit commun, relevant du code pénal, n’y sont pas soumises, même si elles ont un objet fiscal. Tel est le cas principalement de l’escroquerie lorsqu’elle porte sur la TVA et du blanchiment de fraude fiscale.

LE CHAMP D’APPLICATION DU « VERROU DE BERCY »

Infractions <u>relevant</u> du « verrou de Bercy »	Infractions du code général des impôts
	Délit général de fraude fiscale (article 1741)
	Délits assimilés à la fraude fiscale (article 1743)
	Délits spéciaux de fraude fiscale (articles 1771 à 1783 B, 1810 à 1821, 1837 à 1839 et 1840 O à 1840 Q)
Infractions <u>ne relevant pas</u> du « verrou de Bercy »	Infractions du code pénal
	Escroquerie (article 313-1) : escroquerie à la TVA
	Blanchiment (article 324-1) : blanchiment de fraude fiscale

a. Un champ d’application restreint aux infractions fiscales du code général des impôts

Les infractions fiscales du code général des impôts soumises à la procédure du « verrou de Bercy » sont le délit général de fraude fiscale, les délits assimilés à la fraude fiscale et les délits spéciaux de fraude fiscale ⁽¹⁾.

i. Le délit général de fraude fiscale

La fraude fiscale est définie à l’article 1741 du code général des impôts. Elle peut être simple ou aggravée par certaines circonstances.

RÉPRESSION DE LA FRAUDE FISCALE

Type de fraude	Peines encourues
Fraude fiscale simple	500 000 € d’amende et cinq ans d’emprisonnement
Fraude fiscale aggravée	3 000 000 € d’amende et sept ans d’emprisonnement

● ***La fraude fiscale simple***

La fraude fiscale simple est caractérisée par la soustraction frauduleuse « à l’établissement ou au paiement total ou partiel des impôts ».

Cette soustraction frauduleuse est définie de manière très large par l’article 1741 du code général des impôts puisqu’elle est établie dès lors que l’auteur a volontairement :

(1) Dans la suite du rapport, ces diverses infractions sont parfois désignées sous l’appellation générique de « fraude fiscale ».

- « *omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits* » ;
- ou « *dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt* » ;
- ou « *organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt* »,
- ou encore agit « *de toute autre manière frauduleuse* ».

La liste des agissements punissables est donc vaste et non exhaustive. Ils ont pour point commun de reposer sur une **intention de ne pas payer l'impôt dû**. L'article L. 227 du livre des procédures fiscales précise d'ailleurs, de manière redondante, que le ministère public et l'administration fiscale « *doivent apporter la preuve du caractère intentionnel* ».

Pour les cas de dissimulation des sommes soumises à l'impôt, un seuil est en outre prévu par l'article 1741 du code général des impôts, égal à un « *dixième de la somme imposable* » ou « *153 €* ». Mais ce seuil est très bas, presque symbolique. Il est issu de la loi du 25 juin 1920 qui a créé le délit général de fraude fiscale – il était à l'époque de 1 000 francs et n'a pas été revalorisé depuis...

En pratique, le délit de fraude fiscale est donc susceptible de s'appliquer très largement à tous les contribuables ayant fait l'objet d'une pénalité administrative qui révèle une intentionnalité de se soustraire aux obligations fiscales. Tel est le cas des pénalités prévues par les articles 1728 et 1729 du code général des impôts qui sont de **40 %** (manquement délibéré ou non dépôt d'une déclaration dans les trente jours suivant une mise en demeure⁽¹⁾) ou de **80 %** (activité occulte, abus de droit, ou manœuvres frauduleuses).

- *La fraude fiscale aggravée*

Les circonstances aggravantes de la fraude fiscale sont la commission en **bande organisée**, ou l'emploi de certains moyens tels que :

- des « *comptes ouverts ou de[s] contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger* » ;
- « *l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis à l'étranger* »
- « *l'usage d'une fausse identité ou de faux documents* » ;

(1) *Même si, en théorie, les poursuites pour non déclaration peuvent être engagées, en cas d'application d'une pénalité de 5 ou 10 %, sans mise en demeure, « la preuve du caractère volontaire de l'omission sera néanmoins facilitée s'il est établi que l'intéressé connaissait l'étendue de ses obligations fiscales et, en particulier, si après avoir été mis en demeure d'y satisfaire, il a persisté dans son abstention » (BOI-CF-INF-40-10-10-10-20150618, § 100).*

– « *une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger* » ;

– « *un acte fictif ou artificiel* » ou « *l'interposition d'une entité fictive ou artificielle* ».

ii. Les délits assimilés à la fraude fiscale

Trois autres délits sont assimilés à la fraude fiscale par l'article 1743 du code général des impôts :

– l'omission d'écritures ou la passation d'écritures inexactes ou fictives ;

– l'entremise pour le dépôt de valeurs ou l'encaissement de coupons à l'étranger ;

– et la fourniture de renseignements inexacts en vue de l'obtention de certains agréments fiscaux.

Ils peuvent faire l'objet des mêmes peines que celles prévues pour le délit général de fraude fiscale.

iii. Les délits spéciaux de fraude fiscale

Des **délits spéciaux de fraude fiscale** sont prévus par le code général des impôts aux articles :

– 1771 à 1783 B en matière d'impôts directs et de taxes assimilées ;

– 1810 à 1821 en matière de contributions indirectes ;

– 1837 à 1839 en matière d'enregistrement et de publicité foncière ⁽¹⁾ ;

– et 1840 O à 1840 Q en matière de droits de timbres ⁽²⁾.

En matière d'impôts directs, il s'agit essentiellement d'hypothèses de non-paiement des diverses retenues à la source prévues par la législation fiscale.

(1) Il s'agit essentiellement de fausses affirmations de sincérité dans les actes soumis à l'enregistrement, de la récidive d'une infraction commise par un officier public ou ministériel, ou de fausses mentions d'enregistrement.

(2) Il s'agit principalement de l'usage abusif des timbres, ou encore de l'imitation, la contrefaçon ou la falsification des empreintes.

LES DÉLITS SPÉCIAUX DE FRAUDE FISCALE EN MATIÈRE D'IMPÔTS DIRECTS ET DE TAXES ASSIMILÉES

Article	Infraction	Peine
1771	Absence de versement de certaines retenues à la source (revenus de personnes non domiciliées en France)	9 000 € d'amende et cinq ans d'emprisonnement
1771 A	Absence de versement de certaines retenues à la source (impôt sur le revenu)	3 750 € d'amende et deux ans d'emprisonnement
1772	Tenue de comptabilités inexactes, établissements de faux bilans, défaut de déclaration séparée des revenus encaissés à l'étranger, encaissement de coupons appartenant à des tiers, production de pièces fausses ou inexactes en vue de dégrèvement, publication de la liste des contribuables assujettis à l'impôt sur le revenu	4 500 € d'amende et cinq ans d'emprisonnement
1773	Dissimulation des revenus de capitaux mobiliers	4 500 € d'amende
1783 A	Absence de versement de certaines retenues à la source (revenus mobiliers de personnes non domiciliées en France)	3 750 € d'amende et un an d'emprisonnement
1783 B	Non déclaration des contrats de prêt	500 000 € d'amende et cinq ans d'emprisonnement

b. Une procédure écartée pour les infractions du code pénal même lorsqu'elles présentent un objet fiscal

Les infractions fiscales du code pénal non soumises à la procédure du « verrou de Bercy » concernent principalement l'escroquerie à la TVA et le blanchiment de la fraude fiscale ⁽¹⁾.

i. L'escroquerie

L'escroquerie est un **délit de droit commun** réprimé par l'article 313-1 du code pénal. Elle est caractérisée notamment lorsque l'auteur obtient la **remise de fonds** appartenant à autrui au moyen de manœuvres frauduleuses.

Article 313-1 du code pénal

L'escroquerie est le fait, soit par l'usage d'un faux nom ou d'une fausse qualité, soit par l'abus d'une qualité vraie, soit par l'emploi de **manoeuvres frauduleuses**, de **tromper une personne** physique ou morale et de la déterminer ainsi, à son préjudice ou au préjudice d'un tiers, à **remettre des fonds**, des valeurs ou un bien quelconque, à fournir un service ou à consentir un acte opérant obligation ou décharge.

L'escroquerie est punie de cinq ans d'emprisonnement et de 375 000 euros d'amende.

La preuve de l'escroquerie nécessite la preuve d'une fraude. Autrement dit, l'escroquerie portant sur un impôt est aussi une fraude fiscale. Mais la preuve de l'escroquerie nécessite un élément supplémentaire par rapport à la preuve de la fraude fiscale : la remise de fonds.

(1) Les délits de faux et d'usage de faux peuvent aussi avoir une connotation fiscale lorsque le contribuable produit des fausses pièces justificatives dans le cadre d'un contrôle fiscal.

La Cour de cassation a admis que l'État pouvait être victime d'une escroquerie lorsqu'un contribuable déclare des faux montants de TVA déductible, lui permettant ainsi d'échapper au paiement de la TVA collectée ⁽¹⁾.

En effet, dans cette hypothèse, la TVA déductible s'apparente à une remise de fonds par l'État obtenue au moyen de manœuvres frauduleuses constituées par des fausses déclarations destinées à le tromper.

Même si elle est le plus souvent caractérisée en matière de TVA, l'escroquerie peut également porter sur l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu avec notamment une appropriation frauduleuse de crédits d'impôts.

Bien que l'escroquerie fiscale ne relève pas du « *verrou de Bercy* », dans la pratique, l'administration porte plainte afin de fournir au Parquet les éléments d'information qu'elle a pu recueillir.

PLAINTES DE L'ADMINISTRATION FISCALE POUR ESCROQUERIE

Année	2012	2013	2014	2015*	2016*	2017*
Nombre	100	114	137	135	133	141

(*) depuis 2015, la DGFIP signale de façon plus précoce à l'autorité judiciaire, par voie de signalement au titre de l'article 40 du code de procédure pénale, les affaires de carrousels TVA qui relèvent de l'escroquerie : 19 affaires en 2015, puis 21 en 2016 et 35 en 2017.

Source : direction générale des finances publiques.

ii. Le blanchiment

Le blanchiment est un délit de droit commun réprimé par l'article 324-1 du code pénal.

Article 324-1 du code pénal

Le blanchiment est le fait de faciliter, par tout moyen, la justification mensongère de l'origine des biens ou des revenus de l'auteur d'un crime ou d'un délit ayant procuré à celui-ci un profit direct ou indirect.

Constitue également un blanchiment le fait d'apporter un concours à une opération de placement, de dissimulation ou de conversion du produit direct ou indirect d'un crime ou d'un délit.

Le blanchiment est puni de cinq ans d'emprisonnement et de 375 000 euros d'amende.

Par son **arrêt « Talmon »** du 20 février 2008 ⁽²⁾, la Cour de cassation a jugé que le blanchiment de fraude fiscale était une infraction générale, distincte et autonome, et qu'elle n'était donc pas soumise aux dispositions de l'article L. 228 du livre des procédures fiscales. Par conséquent, un prévenu peut être déclaré coupable de blanchiment de fraude fiscale même en l'absence de poursuites

(1) Cour de cassation, chambre criminelle, 6 février 1969, Bull. n°65, pourvoi n° 66-91594.

(2) Cour de cassation, chambre criminelle, 20 février 2008, Bull. n° 43, pourvoi n° 07-82977.

préalablement engagées au titre de la fraude fiscale. Il suffit que soient établis les éléments constitutifs de l'infraction principale ayant procuré les sommes litigieuses.

2. La nécessité d'une plainte préalable de l'administration fiscale assortie d'un avis favorable de la CIF

La plainte de l'administration fiscale intervient après trois étapes qui consistent en une sélection administrative des dossiers, une saisine de la CIF puis le dépôt formel de la plainte en cas d'avis favorable.

a. La sélection administrative des dossiers transmis pour avis à la CIF

La CIF est saisie par le ministre chargé du budget qui peut déléguer sa signature à des fonctionnaires des services centraux de la direction générale des finances publiques ayant au moins le grade de chef de bureau. En pratique, le contrôle fiscal se déroule partout en France et est le fait des services fiscaux qui sélectionnent les dossiers pour lesquels ils proposent des poursuites pénales. Ils transmettent ces dossiers au bureau de l'action pénale (dit « CF2B ») lequel procède à une ultime sélection.

Les critères de sélection permettent de transmettre soit des dossiers issus d'un contrôle fiscal achevé, soit des dossiers pour présomptions caractérisées de fraude fiscale.

i. Les critères de sélection

Le bulletin officiel des finances publiques (BOFIP) mentionne que la voie pénale est utilisée pour « *les cas de fraude les plus graves* » dans le but d'« *affirmer le caractère socialement répréhensible de la fraude fiscale* »⁽¹⁾.

Ce faisant, l'administration met en œuvre un principe constitutionnel clairement exprimé dans les décisions QPC « *M. Jérôme C.* » et « *M. Alec W.* » du 24 juin 2016, selon lequel la répression de la fraude fiscale doit être limitée aux cas « *les plus graves de dissimulation frauduleuse de sommes soumises à l'impôt* », étant précisé que « *cette gravité peut résulter du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention* ».

Ce principe se justifie par le fait que les manquements fiscaux peuvent faire l'objet de sanctions administratives, parfois très importantes. Dans la plupart des cas, l'application des pénalités fiscales sanctionne suffisamment et de manière proportionnée le contribuable.

(1) BOI-CF-INF-40-20150618, § 1.

Il convient donc de réserver les sanctions pénales aux cas pour lesquels les sanctions administratives n'apportent pas une réponse suffisamment proportionnée à la gravité du manquement.

Les critères de sélection des dossiers transmis à la CIF sont définis dans une circulaire commune du Garde des Sceaux et du ministre du budget en date du 22 mai 2014 ⁽¹⁾. Ceux-ci, résumés en environ deux pages, laissent une marge d'appréciation importante à l'administration fiscale.

La voie pénale peut aussi être utilisée en vue d'un meilleur recouvrement de l'impôt fraudé par le biais de la condamnation du complice à la **peine de solidarité fiscale** prévue à l'article 1745 du code général des impôts. Elle constitue ainsi selon le BOFIP « *un levier supplémentaire pour recouvrer les droits fraudés grâce au prononcé de la solidarité* » ⁽²⁾.

Article 1745 du code général des impôts

Tous ceux qui ont fait l'objet d'une condamnation définitive, prononcée en application des articles 1741, 1742 ou 1743 peuvent être solidairement tenus, avec le redevable légal de l'impôt fraudé, au paiement de cet impôt ainsi qu'à celui des pénalités fiscales y afférentes.

ii. Les dossiers issus d'un contrôle fiscal achevé

Le nombre de dossiers transmis à la CIF chaque année à la suite d'un contrôle fiscal achevé est d'environ un millier. Cela représente environ 2 % des dossiers de contrôle fiscal externe, mais 7 % des dossiers qui ont fait l'objet de pénalités exclusives de bonne foi (révélant une intentionnalité d'éluder l'impôt) et parmi ceux-ci environ 20 à 25 % des dossiers pour lesquels les droits notifiés ont excédé 100 000 euros.

DOSSIERS ISSUS DU CONTRÔLE FISCAL TRANSMIS À LA CIF

Année	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Nombre de contrôles fiscaux externes	51 529	51 452	50 968	49 661	48 540	47 900
Nombre de dossiers répressifs*	16 194	16 166	15 943	15 374	15 065	14 228
Nombre de dossiers répressifs avec des droits notifiés supérieurs à 100 000 €	4 124	4 406	4 480	4 520	4 423	4 785
Nombre de dossiers transmis à la CIF	1 068	1 102	1 050	961	874	946

* il s'agit, d'une part, des dossiers faisant l'objet d'une proposition de poursuites pénale, et d'autre part des dossiers pour lesquels sont appliquées des pénalités exclusives de bonne foi :

- dont le montant est supérieur à 50 % du total des montants des sanctions ;

- ou bien dont le montant est d'au moins 7 500 euros et supérieur à 30 % des droits rappelés.

Source : Direction générale des finances publiques.

(1) Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale du 22 mai 2014.

(2) BOI-CF-INF-40-20150618, § 1.

iii. Les dossiers pour présomptions caractérisées de fraude

Depuis 2010 ⁽¹⁾, l'administration fiscale transmet également à la CIF des dossiers en cas de **présomptions caractérisées** d'infractions fiscales **avant la clôture, voire l'ouverture, d'une opération de contrôle fiscal**. La CIF est ainsi saisie d'un dossier portant, non pas sur une fraude établie et démontrée à l'issue d'une procédure de contrôle, mais sur des « *présomptions caractérisées de fraude mises au jour à l'occasion d'une enquête, d'un contrôle ou de toute autre activité de gestion ou comptable* » ⁽²⁾.

Par construction, le montant des droits fraudés ne peut pas être connu au stade de la saisine de la CIF.

Ce type de dossiers fait l'objet, en cas d'avis favorable de la CIF, d'une **procédure judiciaire d'enquête fiscale** qui permet aux autorités judiciaires d'être saisies avant la clôture des opérations de contrôle fiscal.

L'existence de cette procédure de transmission des dossiers pour présomptions caractérisées de fraude se justifie par le fait que l'administration fiscale ne dispose pas, en l'état actuel, des moyens d'enquête lui permettant d'établir la fraude dans un certain nombre de cas.

Ces dossiers sont de l'ordre de plusieurs dizaines à une centaine par an.

DOSSIERS DE PRÉSUMPTIONS CARACTÉRISÉES TRANSMIS À LA CIF

Année	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Nombre	57	80	89	100	70	27

Source : Direction générale des finances publiques.

Les critères d'application de la procédure judiciaire d'enquête fiscale recourent en grande partie ceux de la fraude fiscale aggravée.

(1) Article 23 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009.

(2) BOI-CF-INF-40-10-10-30-20150618, § 50.

Présomptions caractérisées d'infraction fiscale

Les présomptions caractérisées d'infraction fiscale peuvent résulter :

- de l'utilisation, aux fins de se soustraire à l'impôt, de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ;
- de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis à l'étranger ;
- de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents au sens de l'article 441-1 du code pénal, ou de toute autre falsification ;
- d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ;
- ou de toute autre manœuvre destinée à égarer l'administration.

Source : article L. 228 du livre des procédures fiscales, troisième alinéa

Procédure judiciaire d'enquête fiscale

La procédure judiciaire d'enquête fiscale a été instituée par l'article 23 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009. Elle permet de confier l'enquête à des agents des services fiscaux habilités (les officiers fiscaux judiciaires). Ils peuvent rechercher notamment les infractions de fraude fiscale et de blanchiment de fraude fiscale. Ils sont placés **au sein du ministère de l'intérieur** (article 28-2 du code de procédure pénale).

Administrativement, ces agents ont été affectés à la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF), laquelle comprend également des officiers de police judiciaire.

b. La saisine de la CIF

La CIF est un organisme administratif indépendant, non juridictionnel, créé par la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière.

Composition de la CIF

La CIF est placée sous la présidence d'un conseiller d'État, en activité ou honoraire, élu par l'assemblée générale du Conseil d'État. Elle est également composée de :

- huit conseillers d'État, en activité ou honoraires, élus par l'assemblée précitée ;
- huit conseillers maîtres à la Cour des comptes, en activité ou honoraires, élus par la chambre du conseil en formation plénière de la Cour des comptes ;
- huit magistrats honoraires à la Cour de cassation, élus par l'assemblée générale de la Cour de cassation ;
- deux personnalités qualifiées, désignées par le président de l'Assemblée nationale ;
- et deux personnalités qualifiées, désignées par le président du Sénat.

Source : article 1741 A du code général des impôts.

i. La procédure devant la CIF

La plupart du temps, la CIF est saisie après les opérations de contrôle fiscal, c'est-à-dire après la notification des rectifications d'imposition. Dans ce type de dossiers (dit « *dossiers de droit commun* »), la CIF informe le contribuable de sa saisine par lettre recommandée avec accusé de réception et l'invite à fournir, dans un délai de trente jours, ses observations ⁽¹⁾.

Par exception, le contribuable n'est pas informé de la saisine pour les dossiers de **présomptions caractérisées** d'infraction fiscale (dit « *dossiers de police fiscale* »). Cette dérogation est justifiée par un risque de dépérissement des preuves.

NOMBRE DE DOSSIERS TRANSMIS À LA CIF

Année	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Total	1 125	1 182	1 139	1 061	944	973
<i>Dossiers de droit commun*</i>	1 068	1 102	1 050	961	874	946
<i>Dossiers de police fiscale</i>	57	80	89	100	70	27

* *dossiers issus de contrôles fiscaux achevés.*

Source : *commission des infractions fiscales.*

Le travail des membres de la commission est préparé en amont par une quarantaine de rapporteurs, en charge de la présentation des dossiers en séance, choisis parmi des fonctionnaires dotés de compétences juridiques et fiscales adaptées à ses missions. Il s'agit pour l'essentiel d'agents de la DGFIP.

(1) Toutefois, il ne s'agit pas réellement d'une procédure contradictoire puisque le contribuable n'a pas accès à certains éléments produits par l'administration et les observations de ce dernier ne sont pas systématiquement transmises à l'administration fiscale. En cela, le fonctionnement de la CIF s'écarte de celui d'un organisme juridictionnel. Les séances de la CIF ne sont d'ailleurs pas publiques.

Ces rapporteurs ne doivent pas être confondus avec les membres de la commission.

Le processus de décision comporte un examen préalable du dossier par un rapporteur qui présente l'affaire en séance aux membres de la commission en analysant le bien-fondé des redressements, la démonstration du caractère intentionnel des infractions incriminées et la portée des arguments en défense éventuellement présentés par le contribuable.

ii. Les avis de la CIF

Les avis de la CIF ne sont pas motivés ⁽¹⁾.

La proportion d'avis favorable a progressé au fil du temps pour atteindre 95 % en 2017 (au lieu de 81,3 % pour la première année d'activité de la CIF), ce qui signifie que l'administration fiscale a progressivement intériorisé la jurisprudence de la CIF.

NOMBRE ET SENS DES AVIS RENDUS PAR LA CIF

Année	1978	1980	2000	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Dossiers examinés	96	435	928	1 081	1 113	1 155	1 086	1 063	992
Avis favorables	78	393	860	987	1 018	1 069	1 027	997	944
Avis défavorables	18	42	68	92	95	86	59	66	47
Pourcentage d'avis favorables	81,3 %	90,3 %	92,7 %	91,3 %	91,5 %	92,6 %	94,6 %	93,8 %	95,0 %

Source : commission des infractions fiscales.

Les avis de la CIF ne peuvent pas faire l'objet d'un recours, s'agissant d'un acte préparatoire à la décision du Parquet. En revanche, la régularité de la procédure suivie peut être contestée devant le juge pénal ⁽²⁾.

La loi n° 2013-117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière a traité en partie de la commission des infractions fiscales (CIF).

L'article 9 a élargi les possibilités de saisine pour présomptions caractérisées.

L'article 13 a revu sa composition pour y ajouter des personnalités qualifiées, désignées par le président de l'Assemblée nationale et celui du Sénat.

L'article 16 a prévu la publication annuelle d'un rapport d'activité à l'attention du Gouvernement et du Parlement (article L. 228 B du livre des procédures fiscales).

c. Le dépôt formel de la plainte

Les avis de la CIF lient la décision du ministre. Autrement dit, l'administration fiscale ne peut pas renoncer à la voie pénale et doit déposer

(1) Contrairement aux avis défavorables du comité du contentieux fiscal, douanier et des changes (CCFDC) qui statue sur les transactions fiscales comportant des remises de pénalités supérieures à 200 000 euros.

(2) Tribunal des conflits, 19 décembre 1988, n° 02548.

plainte en cas d'avis favorable. Inversement, elle ne peut pas déposer plainte en cas d'avis défavorable.

Aux termes de l'article L. 230 du livre des procédures fiscales, « *les plaintes peuvent être déposées jusqu'à la fin de la sixième année qui suit celle au cours de laquelle l'infraction a été commise* ». Par ailleurs, « *la prescription de l'action publique est suspendue pendant une durée maximum de six mois entre la date de saisine de la commission des infractions fiscales et la date à laquelle cette commission émet son avis* ».

La plainte doit être déposée par « *le service chargé de l'assiette ou du recouvrement de l'impôt* » (article L. 229 du livre des procédures fiscales).

3. La décision du Parquet

Une fois la plainte déposée, le Parquet demeure libre de mettre en mouvement ou non l'action publique. Il peut également procéder à une enquête complémentaire.

Il est saisi *in rem* c'est-à-dire « *de l'ensemble des faits constatés* »⁽¹⁾. Il s'ensuit que le procureur « *peut poursuivre toutes personnes, même non visées dans la plainte, contre lesquelles il estime qu'il existe des charges suffisantes d'avoir commis les délits dénoncés* »⁽²⁾.

En revanche, **le procureur ne peut pas étendre le champ de la plainte aux fraudes fiscales corrélatives**, par exemple lorsqu'il découvre dans le cadre de son enquête des faits similaires portant sur d'autres années ou d'autres impôts que ceux pour lesquels il est saisi.

À l'issue de son enquête, le Parquet peut classer sans suite le dossier ou bien poursuivre soit par renvoi devant un tribunal correctionnel, soit par l'ouverture d'une information judiciaire avec saisine d'un juge d'instruction⁽³⁾.

Dans ce dernier cas, l'administration fiscale a la possibilité de se constituer partie civile par application de l'article L. 232 du livre de procédures fiscales.

En revanche, **le Parquet ne peut pas, en l'état du droit, décider de certaines modalités de poursuite telles que la comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (« *plaider-coupable* »), ni conclure une convention judiciaire d'intérêt public (CJIP).**

(1) Cour de cassation, chambre criminelle, 2 mai 1984, Bulletin criminel 1984 n° 151, pourvoi n° 83-92934.

(2) Cour de cassation, chambre criminelle, 28 juin 2017, à paraître au Bulletin criminel, pourvoi n° 16-81697.

(3) Il peut également, mais cela est rare en pratique, procéder à un rappel à la loi ou à classement avec invitation à régularisation.

En 2016, selon les renseignements recueillis par la mission d'information au cours de l'audition du directeur des affaires criminelles et des grâces, le taux de réponse pénale s'élevait à 93,4 % (au lieu de 83 % en moyenne pour les autres infractions), ce qui signifie que les classements sans suite sont peu nombreux en matière de fraude fiscale.

La faiblesse des peines prononcées en matière de fraude fiscale

Selon les renseignements recueillis par la mission d'information au cours de l'audition du directeur des affaires criminelles et des grâces, en 2016, il y a eu 524 condamnations pour fraude fiscales. 87 % de ces décisions comportaient une peine d'emprisonnement (454 décisions) mais seulement 21 % une peine d'emprisonnement ferme (111 décisions) alors que le taux moyen d'emprisonnement ferme pour l'ensemble des condamnations correctionnelles est de 32 %. La peine d'emprisonnement ferme moyenne pour fraude fiscale est de 11,6 mois. Le montant moyen de l'amende prononcée était quant à lui de 14 081 euros (faible mais en progression puisqu'il était d'environ 10 000 euros en 2007).

La faiblesse des peines prononcées peut s'expliquer, selon les explications fournies au cours des auditions, par le fait que ce sont souvent des dossiers simples qui sont présentés devant le tribunal correctionnel, que les prévenus ne sont généralement pas en situation de récidive et que beaucoup ont régularisé leur situation avant la tenue du procès.

Le procureur général près la Cour de cassation a souligné le risque d'une « démonétisation » de la voie pénale dès lors que des dossiers ne justifiant pas des peines importantes sont soumis au juge pénal. Le directeur de la cellule TRACFIN s'est quant à lui interrogé sur le fait de savoir si ce sont les dossiers qui le méritent le plus qui sont renvoyés au pénal.

C. LES ÉCHANGES D'INFORMATIONS ENTRE L'ADMINISTRATION FISCALE ET LA JUSTICE : UNE POLITIQUE FISCALE RÉPRESSIVE INSUFFISAMMENT COORDONNÉE

1. Les informations en provenance de la justice transmises à l'administration fiscale

a. Les articles L. 82 C et L. 101 du livre des procédures fiscales

Les articles L. 82 C et L. 101 du livre des procédures fiscales prévoient une transmission par le ministère public ou par l'autorité judiciaire des éléments laissant présager l'existence d'une fraude fiscale. Ces informations peuvent porter, en particulier, sur les revenus issus d'activités occultes ou illicites révélés lors d'enquêtes judiciaires en matière de trafics de stupéfiant, de proxénétisme ou encore de corruption. La répression pénale autonome des faits de blanchiment est également de nature en principe à conduire la justice à transmettre un certain nombre d'informations à l'administration fiscale afin de fiscaliser des revenus d'origine occulte. Il appartient ensuite à l'administration fiscale, le cas échéant, de déposer plainte au titre de la fraude fiscale.

L'article L. 82 C du livre des procédures fiscales permet de manière très large au procureur de la République de communiquer des informations à l'administration fiscale.

L'article L. 101 institue une obligation de communication lorsque les faits relèvent de la fraude fiscale.

Ces deux articles prévoient un retour d'information de la part de l'administration fiscale sur l'utilisation de ces informations.

L'organisation des échanges d'information entre l'autorité judiciaire et l'administration fiscale est précisée par la circulaire commune au ministère de l'action et des comptes publics et à la Chancellerie, relative à la lutte contre la fraude fiscale, du 22 mai 2014.

Article L. 82 C du livre des procédures fiscales

À l'occasion de toute procédure judiciaire, le ministère public peut communiquer les dossiers à l'administration des finances.

Cette dernière porte à la connaissance du ministère public, spontanément dans un délai de six mois après leur transmission ou à sa demande, l'état d'avancement des recherches de nature fiscale auxquelles elle a procédé à la suite de la communication de ces dossiers.

Le résultat du traitement définitif de ces dossiers par l'administration des finances fait l'objet d'une communication au ministère public.

Article L. 101 du livre des procédures fiscales

L'autorité judiciaire doit communiquer à l'administration des finances toute indication qu'elle recueille, à l'occasion de toute procédure judiciaire, de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale ou une manœuvre quelconque ayant eu pour objet ou pour résultat de frauder ou de compromettre un impôt.

L'administration des finances porte à la connaissance du juge d'instruction ou du procureur de la République, spontanément dans un délai de six mois après leur transmission ou à sa demande, l'état d'avancement des recherches de nature fiscale auxquelles elle a procédé à la suite de la communication des indications effectuée en application du premier alinéa.

Le résultat du traitement définitif de ces dossiers par l'administration des finances fait l'objet d'une communication au ministère public.

Il est ressorti des investigations menées que le retour d'informations prévu par la loi du 6 décembre 2013 n'est pas homogène sur l'ensemble du territoire. Le suivi de ces dossiers diffère profondément d'un département à un autre. Dans certains d'entre eux, la DDFIP adresse un courrier explicite aux magistrats indiquant la suite réservée au dossier sur le plan fiscal. D'autres départements procèdent par échanges de tableaux sur des suivis globaux des dossiers transmis. D'autres enfin n'ont pas de procédures établies. **Une grande partie de la suspicion qui pèse sur l'administration fiscale réside justement dans l'absence de suivi institutionnalisé de ces informations transmises par le juge.**

b. La mise en œuvre imparfaite de la loi du 6 décembre 2013

L'article 17 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière a encadré la transmission des informations entre l'administration fiscale et l'autorité judiciaire. Il a également prévu la remise d'un rapport annuel au Parlement sur « *le traitement des dossiers transmis à la direction générale des finances publiques par l'autorité judiciaire en application des articles L. 82 C et L. 101 livre des procédures fiscales* ».

Celui-ci devait comporter les informations suivantes :

- le nombre de dossiers transmis ;
- le nombre de dossiers ayant fait l'objet d'enquêtes ;
- le nombre de dossiers ayant fait l'objet de contrôles ainsi que la nature et le montant des impositions qui en ont résulté ;
- et le nombre de dossiers de plainte pour fraude fiscale.

Ce rapport annuel n'a été remis que tardivement et comporte des informations relativement succinctes.

La direction des affaires criminelles et des grâces n'avait pas encore interrogé les Parquets sur la mise en œuvre de ce dispositif au jour de son audition par la mission d'information.

De même, la direction générale des finances publiques n'assure pas une centralisation complète de ces données et n'a pas harmonisé les pratiques de ses différentes directions départementales.

La mission d'information n'a obtenu d'informations précises et chiffrées ni sur les transmissions effectuées par l'autorité judiciaire ni sur les suites données par l'administration fiscale. Sur ce dernier point, tout au plus lui a-t-il été indiqué que les retours d'informations prenaient des formes diverses selon les territoires (échanges de tableaux, courrier au procureur de la République, *etc.*). Ni la justice ni l'administration fiscale ne recueillent d'informations centralisées qui permettraient de mesurer les suites réservées aux informations fournies par le juge.

Cette question du traitement par l'administration fiscale des informations en provenance de la Justice est un point crucial. L'absence d'indicateurs en la matière constitue un symptôme d'une politique fiscale répressive insuffisamment coordonnée.

2. Les informations en provenance de l'administration fiscale transmises à la justice

Le procureur de la République dispose d'un droit de réquisition fiscale prévu à l'article L. 10 B du livre des procédures fiscales qui lui permet de solliciter des recherches de nature fiscale pour contribuer à la preuve des infractions.

L'administration fiscale transmet également des informations aux Parquets à travers le dépôt de ses plaintes et par la voie de l'article 40 du code de procédure pénale. En pratique, la transmission des informations par la voie de l'article 40 du code de procédure pénale s'opère par la voie hiérarchique. Le filtre hiérarchique conduit parfois à usage modéré de l'article 40. Et lorsqu'il en fait usage sans l'aval hiérarchique, l'agent risque d'en subir des conséquences dommageables sur le déroulement de sa carrière, comme cela fut le cas dans l' « affaire Cahuzac ».

Les assistants spécialisés de la DGFIP détachés dans les pôles financiers des juridictions jouent également un rôle important même s'ils n'ont pas accès, en l'état du droit, aux données de leur administration d'origine.

Selon les informations fournies par M. Bruno Parent, la direction générale des finances publiques (DGFIP) procède à environ 300 transmissions chaque année sur le fondement de l'article 40 du code de procédure pénale, saisissant la justice d'infractions annexes révélées à l'occasion de contrôles fiscaux.

Article 40 alinéa 2 du code de procédure pénale

Toute autorité constituée, tout officier public ou fonctionnaire qui, dans l'exercice de ses fonctions, acquiert la connaissance d'un crime ou d'un délit est tenu d'en donner avis sans délai au procureur de la République et de transmettre à ce magistrat tous les renseignements, procès-verbaux et actes qui y sont relatifs.

Ces dispositions s'appliquent à l'ensemble des agents de l'administration chargés des contrôles fiscaux, qui sont alors déliés de leur obligation de secret professionnel (articles L. 141 A et L. 142 du livre des procédures fiscales). Les contrôles fiscaux réalisés par les agents de l'administration fiscale peuvent en effet révéler certains faits, comme l'escroquerie (fraude internationale aux quotas carbone par exemple), que les agents sont invités à signaler au Parquet.

De la pratique de l'article 40 dans l'administration fiscale qui a été donnée, il ressort une impression d'une application encore relative du texte en raison d'une logique hiérarchique très intégrée. Pour un texte pourtant obligatoire, on peut s'inquiéter d'y trouver là une source future éventuelle de contentieux pour l'État.

D. LES NORMES CONSTITUTIONNELLES EN MATIÈRE DE POURSUITE ET DE RÉPRESSION DE LA FRAUDE FISCALE

La lutte contre la fraude fiscale est un objectif à valeur constitutionnelle. Le Conseil constitutionnel a déjà censuré des dispositions qui auraient eu pour effet par leur entrée en vigueur trop immédiate de nuire à la lutte contre la fraude fiscale ⁽¹⁾.

Les décisions QPC « *M. Jérôme C.* », « *M. Alec W.* » et « *M. Karim B.* » rendues en 2016 ont porté plus particulièrement sur la poursuite et la répression de la fraude fiscale.

1. Les décisions QPC « *M. Jérôme C.* » et « *M. Alec W.* » du 24 juin 2016

Les décisions QPC « *M. Jérôme C.* » et « *M. Alec W.* » du 24 juin 2016 ont posé trois principes constitutionnels applicables en droit pénal fiscal.

a. L'impossible condamnation pénale d'un contribuable déchargé de l'imposition pour un motif de fond par le juge de l'impôt

Les rectifications d'impositions à l'issue d'un contrôle fiscal sont des décisions administratives pouvant faire l'objet d'un recours devant le juge de l'impôt. Concomitamment, le juge pénal peut être saisi sur la base des mêmes faits au titre d'une infraction fiscale. Il se déroule alors deux contentieux parallèles.

Dans le considérant 13 des décisions précitées, le Conseil constitutionnel a estimé que « *les dispositions de l'article 1741 du code général des impôts ne sauraient, sans méconnaître le principe de nécessité des délits, permettre qu'un contribuable qui a été déchargé de l'impôt par une décision juridictionnelle devenue définitive pour un motif de fond puisse être condamné pour fraude fiscale* ».

Autrement dit, cette règle empêche une contrariété de décisions entre le juge pénal et le juge de l'impôt lorsque le juge pénal statue après une décision définitive du juge de l'impôt – sauf si la décharge d'imposition est intervenue pour un motif de forme.

En revanche, cette règle n'empêche pas une contrariété de décisions de se produire entre les deux juges lorsque le juge pénal statue avant le juge de l'impôt.

b. La limitation de la répression aux fraudes les plus graves

Dans le considérant 21 des décisions précitées, le Conseil constitutionnel a posé le principe selon lequel « *les dispositions de l'article 1741 ne s'appliquent qu'aux cas les plus graves de dissimulation frauduleuse de sommes soumises à l'impôt* » et que « *cette gravité peut résulter du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention* ».

(1) Décision n° 2016-741 DC du 8 décembre 2016.

Autrement dit, le Conseil constitutionnel a limité le champ de la répression pénale de la fraude fiscale aux cas les plus graves. Il a posé trois critères pour définir la politique pénale à adopter, reposant sur le *quantum*, les agissements et les circonstances.

c. L'encadrement du cumul des sanctions

Les sanctions pénales sont applicables indépendamment des sanctions administratives. Elles peuvent se cumuler conformément à une jurisprudence constante, sans contrevenir à la règle *non bis in idem*⁽¹⁾.

Dans les considérants 24 des décisions précitées, le Conseil constitutionnel a toutefois encadré le cumul des sanctions possible entre les sanctions administratives et les sanctions pénales : « *si l'éventualité que deux procédures soient engagées peut conduire à un cumul de sanctions, le principe de proportionnalité implique qu'en tout état de cause le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues* ».

2. La décision QPC « M. Karim B. » du 22 juillet 2016 : un « verrou » conforme à la Constitution

Le « *verrou de Bercy* » a été jugé conforme à la Constitution par une décision du Conseil constitutionnel du 22 juillet 2016.

Décision QPC « M. Karim B. » n° 2016-555 QPC du 22 juillet 2016

(extraits)

« *Le premier alinéa de l'article L. 228 du livre des procédures fiscales impose à l'administration, pour certaines infractions fiscales, de recueillir l'avis conforme de la commission des infractions fiscales préalablement au dépôt d'une plainte auprès du procureur de la République, sous peine d'irrecevabilité de la plainte. La Cour de cassation interprète de manière constante les mots « Sous peine d'irrecevabilité, » figurant dans ce premier alinéa, comme subordonnant la mise en mouvement de l'action publique au dépôt d'une plainte par l'administration.* »

(...)

« *les dispositions contestées, telles qu'interprétées par une jurisprudence constante, ne portent pas une atteinte disproportionnée au principe selon lequel le procureur de la République exerce librement, en recherchant la protection des intérêts de la société, l'action publique devant les juridictions pénales. Le grief tiré de la méconnaissance du principe d'indépendance de l'autorité judiciaire doit donc être écarté. Il en va de même du grief tiré de la méconnaissance du principe de séparation des pouvoirs.* »

(1) Par exemple, Cour de cassation, chambre criminelle, 19 mai 1999, pourvoi n° 98-80267 : la règle *non bis in idem* « consacrée par l'article 4 du protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, ne trouve à s'appliquer, selon les réserves faites par la France en marge de ce protocole, que pour les infractions relevant en droit français de la compétence des tribunaux statuant en matière pénale et n'interdit pas le prononcé de sanctions fiscales parallèlement aux sanctions infligées par le juge répressif ».

Certes, le Conseil constitutionnel a rappelé qu'il « *découle de l'indépendance de l'autorité judiciaire, à laquelle appartiennent les magistrats du Parquet, un principe selon lequel le ministère public exerce librement, en recherchant la protection des intérêts de la société, l'action publique devant les juridictions pénales* ».

Il a cependant estimé que le « *verrou de Bercy* » ne portait « *pas une atteinte disproportionnée* » à ce principe.

Pour justifier sa décision, le Conseil constitutionnel a retenu trois types d'arguments.

En premier lieu, il a relevé que l'opportunité des poursuites dont dispose le procureur était préservée une fois la plainte déposée. En effet, le procureur demeure libre de poursuivre ou de ne pas poursuivre après avoir été saisi de la plainte de l'administration fiscale. Il n'est pas lié par l'avis de la CIF.

En deuxième lieu, il a considéré que l'absence de mise en mouvement de l'action publique en présence d'une fraude fiscale ne portait pas un « *trouble substantiel à l'ordre public* » car cette infraction réprime « *des actes qui portent atteinte aux intérêts financiers de l'État et causent un préjudice principalement au Trésor public* ».

En troisième lieu, il a retenu – de manière plus convaincante que les deux précédents motifs – que « *la compétence pour déposer la plainte préalable obligatoire relève de l'administration qui l'exerce dans le respect d'une politique pénale déterminée par le Gouvernement conformément à l'article 20 de la Constitution et dans le respect du principe d'égalité* ».

E. LA MISE EN CAUSE DE LA COMPATIBILITÉ DU « VERROU DE BERCY » AVEC LE PARQUET EUROPÉEN

Le Parquet européen a été institué dans le cadre d'une coopération renforcée de vingt États membres et sera mis en place en 2020.

Il est expressément prévu par le règlement l'instituant que le Parquet européen devra être indépendant et ne pourra pas voir sa liberté d'action entravée par un quelconque organisme. Dans ces conditions, l'action du Parquet européen ne pourrait pas être restreinte par l'exigence d'un avis conforme d'une commission.

Article 6, § 1 du règlement (UE) 2017/1939 du Conseil du 12 octobre 2017 mettant en œuvre une coopération renforcée concernant la création du Parquet européen

Le Parquet européen est indépendant. Le chef du Parquet européen, ses adjoints, les procureurs européens, les procureurs européens délégués, le directeur administratif ainsi que le personnel du Parquet européen, dans l'exercice des fonctions qui leur sont dévolues par le présent règlement, agissent dans l'intérêt de l'Union dans son ensemble, au sens de la législation, et ne sollicitent ni n'acceptent d'instructions d'aucune personne extérieure au Parquet européen, d'aucun État membre de l'Union européenne, ou d'aucune institution, d'aucun organe ou organisme de l'Union. Les États membres de l'Union européenne et les institutions, organes et organismes de l'Union respectent l'indépendance du Parquet européen et ne cherchent pas à l'influencer dans l'exercice de ses missions.

Il est donc juridiquement acquis que le Parquet européen ne pourrait pas être soumis à un dispositif comme celui du « *verrou de Bercy* ».

La question est de savoir si la mise en place du Parquet européen influera ou non sur les infractions relevant actuellement de la procédure du « *verrou de Bercy* » de par son champ de compétence.

Le Parquet européen sera compétent pour les fraudes aux intérêts financiers de l'Union au sens de la directive dite « PIF »⁽¹⁾ du 5 juillet 2017.

Il ne pourra donc pas poursuivre la fraude fiscale en matière de fiscalité directe nationale. Toutefois, il sera compétent en matière de TVA dès lors que l'infraction concernera au moins deux États membres et que le préjudice sera supérieur à 10 millions d'euros.

Dans ces conditions, la question de la compatibilité du Parquet européen avec le « *verrou de Bercy* » peut se poser.

Devant la mission d'information, les représentants des différentes administrations compétentes⁽²⁾ ont soutenu la thèse selon laquelle il n'y avait pas d'incompatibilité au motif que le Parquet européen serait compétent pour des hypothèses qui relèvent en droit français d'escroquerie à la TVA, lesquelles ne sont pas soumises à la procédure du « *verrou de Bercy* ». Dans une note transmise à la Rapporteuse, la DGFIP a indiqué que la compétence du Parquet européen devait se limiter à des hypothèses de carrousels TVA qui sont qualifiées d'escroquerie en droit interne.

Cette interprétation est sujette à discussion.

(1) Directive (UE) 2017/1371 du parlement européen et du conseil du 5 juillet 2017 relative à la lutte contre la fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union au moyen du droit pénal.

(2) Secrétariat générale aux affaires européennes, Direction générale des finances publiques, Direction des affaires criminelles et des grâces.

En effet, l'escroquerie à la TVA nécessite, outre des manœuvres frauduleuses, **une remise de fonds**. Or il existe des hypothèses de fraude à la TVA qui ne relèvent pas de l'escroquerie (manquement aux obligations déclaratives, organisation d'insolvabilité).

Dans ce type d'hypothèses, vraisemblablement rien n'exclurait la compétence du Parquet européen. En effet, une lecture attentive de la directive révèle que la compétence du Parquet européen en matière de TVA n'est pas subordonnée à une remise de fonds.

Directive (UE) 2017/1371 du parlement européen et du conseil du 5 juillet 2017 relative à la lutte contre la fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union au moyen du droit pénal

(extraits)

Article 2 (extraits)

La présente directive s'applique uniquement en cas d'infraction grave contre le système commun de TVA. Aux fins de la présente directive, les infractions contre le système commun de TVA sont considérées comme graves lorsque les actes ou omissions intentionnels définis à l'article 3, paragraphe 2, point d), ont un lien avec le territoire de deux États membres de l'Union ou plus et entraînent un préjudice d'un montant total d'au moins 10 000 000 EUR.

Article 3 (extraits)

Sont considérés comme étant une fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union :

d) en matière de recettes issues des ressources propres provenant de la TVA, tout acte ou omission commis dans le cadre d'un système frauduleux transfrontière concernant: i) l'utilisation ou la présentation de déclarations ou de documents relatifs à la TVA qui sont faux, inexacts ou incomplets, ayant pour effet la diminution des ressources du budget de l'Union; ii) la non-communication d'une information relative à la TVA en violation d'une obligation spécifique, ayant le même effet; ou iii) la présentation de déclarations relatives à la TVA correctes aux fins de la dissimulation frauduleuse d'une absence de paiement ou de la création illégitime de droits à des remboursements de TVA.

Il s'ensuit que la question de la compatibilité du « *verrou de Bercy* » avec le Parquet européen reste posée.

Rien ne garantit à cet égard que le Parquet européen limite son action en matière de TVA aux hypothèses d'escroquerie, d'autant que la différence opérée en droit français entre fraude et escroquerie n'existe pas généralement dans les autres États membres.

F. LES POURSUITES DES INFRACTIONS FISCALES EN DROIT COMPARÉ

La DGFIP a réalisé à la demande de la mission d'information une comparaison internationale des différentes procédures de poursuite des infractions fiscales. Le résultat de ces travaux figure en annexe de ce rapport.

Par ailleurs, la mission a réalisé plusieurs auditions pour étudier les systèmes américain, anglais, italien et allemand.

À l'exception notable des États-Unis, les systèmes étrangers étudiés par la mission d'information ne connaissent pas un dispositif de verrou comparable à celui qui existe en droit français.

Le système allemand se caractérise par le fait que l'administration fiscale ne dispose pas de la faculté d'appliquer des sanctions administratives proportionnelles aux droits éludés. L'administration a l'obligation d'informer le Parquet dès lors que les premiers soupçons de fraude pèsent sur un dossier. Le Parquet est donc informé et associé à la décision. D'une part, des sanctions pénales financières sont prononcées en Allemagne *via* des ordonnances d'un juge pénal saisi par un mini-Parquet intégré à l'administration⁽¹⁾. D'autre part, sont portées devant un tribunal les fraudes les plus graves. Celles-ci donnent lieu alors à un procès pénal public. Le nombre de procès pénaux en Allemagne est substantiellement supérieur au nombre constaté en France.

L'Italie et l'Angleterre ont pour leur part un volume de contentieux pénal fiscal de l'ordre de 1 000 dossiers par an, comme en France. Dans le système italien, le passage de la branche administrative à la branche pénale pour la répression de la fraude fiscale s'effectue en fonction de seuils fixés par la loi qui varient selon la nature de l'infraction. Par ailleurs, le pénal tient l'administratif en l'état. Autrement dit, il n'est pas possible de mettre en recouvrement les sommes dues tant que le juge pénal ne s'est pas prononcé, contrairement à ce qui se pratique en droit français. Cela incite l'État italien à recourir à une voie pénale rapide qui s'apparente à un « plaider-coupable ».

Dans le système britannique, le HMRC (*Her Majesty Revenue and Customs*), service compétent pour la collecte des impôts et taxes au Royaume-Uni, est en charge des enquêtes pénales et décide du mode de poursuite. En pratique, ce service travaille en étroite collaboration avec le Parquet. Le HMRC dispose des mêmes pouvoirs d'investigation qu'un service de police et exerce ses prérogatives comme un prestataire du Parquet, de façon très complémentaire avec celui-ci. L'orientation des dossiers est fondée sur l'option que le HMRC considère comme la moins coûteuse en termes de moyens et la meilleure pour collecter l'impôt éludé. La grille d'appréciation est rendue publique sur le site du HMRC mais n'a aucune dimension contraignante.

Nos autres voisins européens disposent de systèmes de coopération diversifiés, décrits en annexe de ce rapport.

Les États-Unis constituent une exception notable, puisque la poursuite de la fraude fiscale est soumise à un double verrou. Les propositions de poursuites

(1) Ces sanctions pénales financières allemandes pour partie juridictionnalisées sont largement assimilables aux pénalités fiscales prononcées en nombre par l'administration fiscale française.

sont d'abord transmises par les procureurs au ministère de la justice. La lutte contre la fraude fiscale sur le plan pénal est ainsi centralisée à Washington. Une fois les poursuites autorisées et engagées, celles-ci ne peuvent aboutir qu'avec l'accord de l'*Internal Revenue Service* (IRS), seul compétent pour enquêter sur des infractions de fraude fiscale. Seule la division *Criminal Investigation* de l'IRS peut joindre les pièces de contrôle fiscal à la procédure pour être utilisées comme preuves. Aussi, dès qu'un agent d'une autre division de l'IRS découvre de solides indices de fraude, il doit — sous peine de vicier la procédure pénale à venir — arrêter la procédure administrative qui est en cours et transmettre le dossier à la division *Criminal Investigation*. La jurisprudence interdit, en effet, à l'IRS d'utiliser des procédures de droit commun pour mener une enquête pénale. Cette séparation des procédures et des services habilités à les conduire a pour objet de garantir que les droits constitutionnels dont dispose le contribuable soient respectés. C'est seulement une fois l'enquête pénale terminée — et donc tout risque de confusion des procédures écarté — que la division *Criminal Investigation* retourne le dossier du contribuable aux services fiscaux de « droit commun », afin que ceux-ci puissent reprendre le processus d'assiette et de recouvrement de l'impôt, là où il avait été interrompu.

II. UNE CONTROVERSE QUI REPOSE SURTOUT SUR DES QUESTIONS DE PRINCIPE

Le dispositif du « *verrou de Bercy* » repose sur des justifications qui ont parfois varié au fil du temps (A). Les critiques formulées à son encontre portent surtout sur des questions de principe (B).

A. LES ARGUMENTS AVANCÉS POUR LE MAINTIEN DU « VERROU DE BERCY »

Beaucoup des reproches formulés à l'encontre du « *verrou de Bercy* » se situent sur le plan des principes (maîtrise de l'opportunité des poursuites, séparation des pouvoirs, transparence, etc.), du symbole (marginalité du système français, incompréhension dans l'opinion publique, contradiction avec l'accroissement tendanciel du rôle du Parquet au cours des années récentes, etc.) et du sentiment de l'absence de lutte efficace contre les « 80 milliards de fraude » souvent invoqués. Sur le plan pratique, toutefois, la très grande majorité des personnes auditionnées reconnaissent, d'une part, que le système garantit une certaine efficacité, de par la qualité des dossiers et, d'autre part, qu'on ne saurait douter de l'intégrité des membres de l'administration fiscale.

1. Une protection des intérêts du Trésor

Le « *verrou de Bercy* » se justifierait par le fait que la victime de la fraude fiscale est l'État. L'administration serait mieux placée que le Parquet pour apprécier l'atteinte aux intérêts financiers du Trésor et pour mesurer l'intérêt de la voie pénale.

Toutefois, lors de son audition, Monsieur Bruno Parent a indiqué que le maintien du « *verrou de Bercy* » ne se justifiait pas par un souci de productivité du rendement, mais plutôt par un principe d'efficacité. Autrement dit, la suppression ou l'aménagement du « *verrou de Bercy* » n'entraînerait pas une baisse du rendement du contrôle fiscal.

2. Un gage d'efficacité

a. Prendre en compte la technicité de la matière fiscale

L'établissement de l'impôt nécessite une décision administrative laquelle repose sur une technicité dont disposent les agents de l'administration fiscale.

La démonstration d'actes frauduleux, si elle est nécessaire à la caractérisation de la fraude fiscale, ne saurait se substituer à l'établissement précis de l'assiette de l'impôt, du montant des droits éludés, etc.

b. Prévenir un engorgement des Parquets et des juridictions

En pratique, les effectifs du Parquet ne sont pas adaptés pour analyser les près de 50 000 dossiers de contrôle fiscal externe et sélectionner ceux qui méritent une action pénale. Ce travail de sélection préalable ne peut être accompli que par l'administration fiscale.

Lever le « *verrou de Bercy* », c'est-à-dire permettre au Parquet d'engager des poursuites sans plainte préalable de l'administration, exposerait au risque de saisir le juge pénal d'un nombre excessif d'affaires de faible ou moyenne importance alors que les juridictions répressives sont aujourd'hui déjà surchargées. D'après les indications fournies à la mission, le délai moyen de jugement dans les procès correctionnels pour fraude fiscale est déjà de trois ans, pour la seule première instance. La suppression du « *verrou de Bercy* » ne pourra qu'entraîner mécaniquement un allongement de ce délai.

Les risques d'engorgement de la justice ont été soulignés par différentes personnes auditionnées. Le rôle de « filtre » assuré par la CIF répond à un souci de pragmatisme tendant à éviter que les Parquets ne soient submergés par les dossiers de fraude fiscale, au préjudice d'un examen sérieux et approfondi de ceux-ci.

Les représentants des avocats entendus par la mission, en particulier, ont exprimé leur crainte que, en cas de suppression du « *verrou de Bercy* », des poursuites pénales ne soient ensuite engagées trop facilement puisque, aux termes de l'article 1741 du code général des impôts, la dissimulation de sommes sujettes à l'impôt est passible de sanctions pénales dès qu'elle « *excède le dixième de la somme imposable ou le chiffre de 153 euros* ». Ils se sont en conséquence déclarés plutôt opposés à la suppression du verrou, au moins tant que la définition de la fraude fiscale ne serait pas revue.

c. Des Parquets et des services d'enquête déjà en liens étroits avec l'administration fiscale

Les reproches adressés au « verrou de Bercy » se fondent bien souvent sur la nécessité de rapprocher le ministère public et les services fiscaux. Or, dans les faits, ce dialogue s'est fortement développé depuis plusieurs années. Lors de son audition, M. Bruno Parent, directeur général des finances publiques, a fait état des contacts permanents de son administration (au niveau central et aux échelons déconcentrés) avec les Parquets et les services d'enquêtes.

C'est ainsi qu'il y a des agents des finances publiques dans chacun des services régionaux de police judiciaire (SRPJ).

De même, une « *task force* » de lutte contre les fraudes à la TVA, pilotée par la direction générale des finances publiques, réunit mensuellement des enquêteurs de la police judiciaire, des fonctionnaires des douanes, des agents l'administration fiscale, des magistrats du Parquet national financier (PNF), etc.

Par ailleurs, en application de l'article 28-2 du code de procédure pénale, des prérogatives judiciaires sont octroyées à certains agents de l'administration fiscale exerçant au sein de la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF), service de police judiciaire dédié à la lutte contre la fraude fiscale, dépendant de l'office central de lutte contre la corruption et les infractions financières et fiscales (OCLCIFI).

On peut citer aussi, comme exemple de dialogue entre l'administration fiscale et le ministère public, le cas des « *Panama Papers* ». Dès le lendemain de la révélation de l'affaire par la presse le 3 avril 2016, une réunion commune a été organisée entre le PNF et la direction générale des finances publiques. Un plan de contrôle a été élaboré. Une cellule de travail réunissant tous les quinze jours le PNF, l'administration fiscale et les services enquêteurs en vue d'échanger des informations a par ailleurs été créée.

3. Une garantie pour le contribuable

a. Protéger le contribuable contre d'éventuelles poursuites abusives

La création de la commission des infractions fiscales (CIF) par la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 visait à prémunir les contribuables contre des poursuites abusives ou partiales. Comme l'a rappelé M. Gérard Darmanin, ministre de l'action et des comptes publics, lors de son audition, le « *verrou de Bercy* » conserve aujourd'hui cette mission d'empêcher que des poursuites pénales pour fraude fiscale ne soient engagées de façon injustifiée, par exemple à des fins de vengeance politique, ou à la suite de simples dénonciations de voisinage ou pour tout autre motif privé.

Par ailleurs, comme l'a souligné devant la mission le directeur régional des finances publiques d'Ille-et-Vilaine et de Bretagne, M. Alain Guillouët, les

échanges monétaires en espèces étaient plus fréquents et les tentations de ne pas déclarer l'intégralité de son chiffre d'affaires plus grandes dans les années 70. Dès lors, l'administration fiscale procédait davantage qu'aujourd'hui à des contrôles fiscaux ayant pour objet essentiel des reconstitutions de recettes. Les procédures étaient alors moins encadrées et les contribuables bénéficiaient de moins de droits et garanties pour faire valoir leur point de vue lors de ces reconstitutions de recettes. Il s'ensuivait des relations assez conflictuelles entre l'administration fiscale et les contribuables comme en témoignent les épisodes de contestation issus du poujadisme dans les années 1950 ou du mouvement de Gérard Nicoud dans les années 1960-1970.

Protection contre les poursuites abusives, le « *verrou de Bercy* » constitue également une garantie pour le justiciable en ce qu'il permet d'homogénéiser les pratiques en matière de répression pénale de la fraude.

Enfin, il n'est pas inutile de rappeler que, si les magistrats du Parquet jouissent de l'indépendance propre à l'autorité judiciaire, cette indépendance se concilie en ce qui les concerne avec le fait d'être « *placés sous la direction et le contrôle de leurs chefs hiérarchiques et sous l'autorité du garde des sceaux, ministre de la justice* ⁽¹⁾ ». Ce dernier adresse d'ailleurs aux procureurs généraux des « instructions générales » de politique pénale dont ils doivent vérifier la mise en œuvre locale par les magistrats du Parquet. C'est pourquoi la Cour européenne des droits de l'homme considère que « *du fait de leur statut (...), les membres du ministère public, en France, ne remplissent pas l'exigence d'indépendance à l'égard de l'exécutif, qui, selon une jurisprudence constante, compte, au même titre que l'impartialité, parmi les garanties inhérentes à la notion autonome de « magistrat » au sens de l'article 5 § 3* ⁽²⁾ » de la Convention.

Ces remarques amènent à relativiser le raisonnement selon lequel la suppression du « *verrou de Bercy* » aboutirait à remplacer un régime d'opacité suspecte par un dispositif d'indépendance transparente.

b. Parer le risque de contrevenir à la jurisprudence constitutionnelle sur le cumul des sanctions

Dans ses deux décisions du 24 juin 2016 ⁽³⁾, le Conseil constitutionnel, formulant des réserves d'interprétation concernant l'application combinée des articles 1729 et 1741 du code général des impôts, a jugé que le principe de nécessité des délits et des peines imposait que les sanctions pénales ne s'appliquent qu'aux cas les plus graves de dissimulation frauduleuse de sommes soumises à l'impôt. Il a précisé que cette gravité pouvait résulter « *du montant des*

(1) Article 5 de l'ordonnance n° 58-1270 du 22 décembre 1958 portant loi organique relative au statut de la magistrature.

(2) CEDH, 23 nov. 2010, *Moulin c. France*, n°37104/06.

(3) *Cons. const.* 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC et n° 2016-546 QPC.

droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention ».

Dans ces conditions, permettre aux différents Parquets d'engager des poursuites sans plainte préalable de l'administration ferait à l'évidence naître un risque important de saisir les tribunaux correctionnels de cas d'infraction insuffisamment graves. Selon les défenseurs du « *verrou* », nul n'est mieux placé que l'administration fiscale pour apprécier les « *cas les plus graves de dissimulation frauduleuse de sommes soumises à l'impôt* ». Attribuer ce rôle aux magistrats du Parquet serait ouvrir la porte à un élargissement incontrôlé et hétérogène des poursuites pénales, avec à la clé des contestations systématiques de la part des prévenus quant au degré de gravité trop faible de la fraude reprochée et des relaxes prononcées par les juridictions de jugement. Les procédures pénales s'en trouveraient de ce fait réduites à néant ou retardées.

c. Garantir le secret fiscal

Toutes les personnes auditionnées par la mission ont pris soin de souligner l'intégrité des agents de l'administration fiscale, et en particulier le respect par ceux-ci de l'obligation du secret fiscal, posée à l'article L. 103 du livre des procédures fiscales.

Article L. 103 du Livre des procédures fiscales

L'obligation du secret professionnel, telle qu'elle est définie aux articles 226-13 et 226-14 du code pénal, s'applique à toutes les personnes appelées à l'occasion de leurs fonctions ou attributions à intervenir dans l'assiette, le contrôle, le recouvrement ou le contentieux des impôts, droits, taxes et redevances prévus au code général des impôts.

Le secret s'étend à toutes les informations recueillies à l'occasion de ces opérations. Pour les informations recueillies à l'occasion d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle, l'obligation du secret professionnel nécessaire au respect de la vie privée s'impose au vérificateur à l'égard de toutes personnes autres que celles ayant, par leurs fonctions, à connaître du dossier.

On ne peut que constater que les règles analogues prévues par l'article 11 du code de procédure pénale concernant le respect du secret de la procédure au cours de l'enquête et de l'instruction n'empêchent pas certaines fuites des affaires judiciaires dans la presse. Certains s'interrogent sur la garantie réelle dont continuerait à bénéficier le secret fiscal dans le cadre d'une levée du « *verrou de Bercy* ». Lors de son audition, M. Jean-Pierre Lieb est même allé plus loin en exprimant sa crainte que des dossiers de fraude fiscale ne soient instrumentalisés à des fins médiatiques.

B. LES CRITIQUES FORMULÉES À L'ENCONTRE DE LA PROCÉDURE ET DU « VERROU DE BERCY »

1. Des méthodes actuelles de sélection des dossiers par l'administration fiscale qui suscitent des discussions

L'existence de sanctions administratives s'articule avec un usage de la voie pénale réservée aux cas les plus graves.

En effet, les pénalités administratives qui peuvent être très élevées ont pour objet de sanctionner de façon proportionnée et efficace le manquement constaté, tout en réparant le préjudice financier subi par le Trésor public. La voie pénale ne présente donc un intérêt que si elle apporte une plus-value à la sanction administrative du manquement.

a. La question du seuil

Sauf cas particuliers, l'administration fiscale s'abstient en général de transmettre à la CIF des dossiers en deçà d'un certain seuil d'impôts fraudés. Il est apparu au cours des travaux que ce seuil a été défini entre l'administration fiscale et la CIF par l'usage.

Ce seuil n'est pas public, le président de la CIF estimant qu'il est peu opportun d'indiquer à l'avance le montant en dessous duquel une fraude échappe à un risque de poursuite. Toutefois, l'existence d'un seuil à 100 000 euros a été citée à plusieurs reprises par plusieurs personnalités auditionnées par la mission.

Ce seuil n'est cependant pas absolu. Certains dossiers peuvent en effet être transmis à la CIF avec des droits inférieurs à 100 000 euros en raison de la gravité des faits ou de la qualité de la personne en cause.

Le montant moyen des fraudes transmises à la CIF – montant qui, lui, est public – se situe aux environs de 350 000 euros.

b. Les agissements visés

Les termes employés par la circulaire du 22 mai 2014 ne permettent pas de se faire une idée précise de la politique suivie par l'administration fiscale. La circulaire énonce de manière très générale que l'administration fiscale doit « *diversifier ses plaintes et [à] les positionner sur les fraudes les plus graves* » en considération « *de la nature de la fraude et des enjeux sans qu'il soit fait acception de la qualité sociale ou professionnelle de ses auteurs, de la nature de l'impôt fraudé et de l'existence ou non de manœuvres* » tout en tenant compte « *des situations individuelles et particulières* ».

Il est également évoqué « *l'exemplarité* » que confère une condamnation lorsque « *de nouvelles typologies de fraude sont mises au jour* ».

La circulaire incite également au dépôt de plainte en cas d'organisation d'insolvabilité, ou encore **lorsqu'il s'agit du « seul moyen effectif dont dispose l'État à l'égard des contribuables non respectueux de leurs obligations fiscales »**, notamment quand « *les moyens traditionnels à la disposition des services de recouvrement s'avère insuffisants pour faire échec à des schémas* » complexes.

En clair, la voie pénale doit être utilisée également **dans un objectif de recouvrement**, ce qui n'est pourtant pas la fonction première du droit pénal. Ainsi s'explique la part importante de dossiers visant des gérants de droit ou de fait d'une société devenue insolvable afin d'obtenir une condamnation à la solidarité fiscale, comme l'a indiqué à la mission Mme Bénédicte de Perthuis vice-présidente du Tribunal de grande instance de Paris et présidente des 11^{ème} et 32^{ème} chambres correctionnelles.

Il est enfin évoqué dans la circulaire un renforcement de l'action contre les fraudes fiscales de nature patrimoniale et internationales.

c. La difficile « montée en gamme » des dossiers renvoyés devant le juge pénal

Les membres de la mission se sont interrogés sur la raison pour laquelle les dossiers simples étaient majoritairement représentés dans ceux transmis au juge pénal. L'essentiel des dossiers transmis porte sur les secteurs automobile, du BTP ou des services.

La raison avancée est que les dossiers plus complexes portant sur des abus de droit ou des questions de prix de transfert, ou encore d'établissement stable, présentent un aléa contentieux plus important.

L'administration fiscale semble avoir pour pratique de ne pas transmettre ce type de dossiers à la CIF par crainte qu'une proportion plus importante d'entre eux fasse l'objet d'une décharge d'imposition devant le juge de l'impôt.

Cette pratique peut paradoxalement favoriser les délinquants fiscaux les plus astucieux qui dissimulent de véritables fraudes sous des montages en apparence légaux.

Par ailleurs, faute de transmission, le Parquet n'a généralement pas connaissance de ce type de fraude.

d. La constante, autour d'un millier, du nombre de dossiers transmis à la CIF depuis le début des années 90

Le nombre annuel de dossiers transmis à la CIF par l'administration fiscale s'échelonne depuis 1993 entre 878 (en 1996) et 1 182 (en 2013). La moyenne sur la période 2012-2017 s'élève à 1 070.

Les membres de la mission d'information se sont unanimement interrogés sur cette relative constance du nombre de dossiers présentant un profil pénal.

Lors de son audition, le directeur des affaires criminelles et des grâces a évoqué un « *numerus clausus* » dû aux capacités d'absorption limitées de la CIF.

Un universitaire auditionné a d'ailleurs fourni un élément d'explication plausible selon lequel le nombre de dossiers transmis est calibré sur le nombre prévisible de réunions annuelles de la CIF. Par exemple, la CIF s'est réunie à 70 reprises en 2016 et 2015 ce qui correspond au nombre maximal de réunions ⁽¹⁾ pouvant faire l'objet d'une rétribution ⁽²⁾ pour ses membres.

Les services déconcentrés des impôts, quant à eux, ont indiqué à la mission que ce chiffre correspondrait à ce que produit le tissu local.

e. Le rôle de la transaction fiscale

La transaction est un contrat conclu par l'administration fiscale et le contribuable ayant pour effet d'éteindre le litige : « *aucune procédure contentieuse ne peut plus être engagée ou reprise* » (article L. 251 du livre des procédures fiscales). Elle facilite le recouvrement par une réduction des contentieux.

NOMBRE DE TRANSACTIONS FISCALES

Année	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Total	6 160	3 953	3 693	3 631	3 340	3 307

Source : direction générale des finances publiques.

Le pouvoir de transaction de l'administration fiscale est très encadré par l'article L. 247 du livre des procédures fiscales.

En effet, la faculté de transiger ne porte **que sur les pénalités**, et jamais sur les droits. La transaction ne peut donc jamais aboutir une remise sur les rectifications d'imposition.

Par ailleurs, l'administration ne peut transiger « *lorsqu'elle envisage de mettre en mouvement l'action publique pour les infractions mentionnées au code général des impôts* ».

(1) Arrêté du 19 novembre 2004 fixant le taux des indemnités susceptibles d'être allouées aux présidents, aux membres et aux rapporteurs de la commission des infractions fiscales, du comité consultatif pour la répression des abus de droit et du comité du contentieux fiscal, douanier et des changes.

(2) Décret n° 98-819 du 8 septembre 1998 relatif aux indemnités susceptibles d'être allouées aux présidents, aux membres et aux rapporteurs de la commission des infractions fiscales, du comité consultatif pour la répression des abus de droit et du comité du contentieux fiscal, douanier et des changes.

L'article 15 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière a encadré le pouvoir de transaction de l'administration fiscale et a prévu la remise d'un rapport annuel sur l'application de la politique de remises et de transactions, devant faire l'objet d'un débat devant les commissions permanentes compétentes en matière de finances de l'Assemblée nationale et du Sénat.

Autrement dit, l'administration ne peut transiger dans les dossiers qu'elle entend transmettre à la CIF, ce qui lui laisse au demeurant une totale liberté d'appréciation pour déterminer si le dossier présente ou non un profil pénal. De même, elle ne peut pas transiger lorsque l'instance pénale a été engagée.

Cette règle se justifie par le fait que l'administration ne peut à la fois se montrer bienveillante en accordant une atténuation des pénalités fiscales par voie de transaction et, dans le même temps, faire preuve de rigueur en demandant l'application de sanctions pénales.

Devant la mission, le ministre de l'action et des comptes publics a regretté que cette règle aboutisse à créer un « *verrou inversé* » empêchant l'administration d'obtenir un règlement du dossier sur le plan administratif.

Cet argument seul paraît peu convaincant à la mission, en l'état actuel du droit d'autant plus que le cas pris en exemple par le ministre mentionnait une situation dans laquelle le contribuable avait eu gain de cause en première instance devant le Tribunal administratif. Or faute d'examen plus approfondi, on ne comprend pas bien pourquoi le contribuable souhaiterait négocier alors qu'il a obtenu un jugement favorable sur le fond.

A contrario, l'administration ne peut plus transmettre à la CIF un dossier dans lequel elle a transigé avec le contribuable. Cette règle est de nature à inciter à un contribuable à conclure une transaction dans la mesure où elle ferme de façon définitive la voie pénale.

Seul le ministre chargé du budget est compétent pour signer une transaction au-delà de 200 000 euros de remises de pénalités. De plus, en application de l'article 20 de la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977, la décision du ministre est précédée d'un avis du comité du contentieux fiscal, douanier et des changes (CCFDC).

En 2016, le CCFDC a rendu 105 avis dont 23 défavorables. Les avis défavorables du CCFDC sont motivés.

La transaction fiscale et le règlement d'ensemble

La Cour des comptes a examiné la pratique des transactions fiscales et du règlement d'ensemble d'un dossier dans son rapport public annuel 2018*.

Elle a relevé qu'en 2015, le montant moyen des remises accordées à la suite d'une transaction était de 38 000 euros et a regretté des « *insuffisances en matière de suivi et de pilotage* » ainsi que des « *pratiques hétérogènes d'atténuation de pénalités lors de la conclusion de transactions* ».

En outre, pour la Cour des comptes, « *la pratique s'écarte parfois du cadre en vigueur* » avec la mise en oeuvre de « *règlement d'ensemble, qui peut conduire à des diminutions voire abandons d'impôts* ». Elle estime que le règlement d'ensemble, encadré par une note de la DGFIP du 20 juin 2004, « *ne repose sur aucun fondement légal clairement établi* ».

La pratique est cependant parfaitement légale puisqu'il s'agit simplement d'encadrer la discussion qui a lieu en fin de contrôle dans des dossiers complexes. Concrètement, le contribuable accepte certains rappels mis à sa charge et en contrepartie l'administration renonce à certains rappels, les plus fragiles dans la perspective d'un contentieux.

Cette pratique habituelle de conclusion des contrôles fiscaux complexes se distingue ainsi clairement de la transaction fiscale.

* Cour des comptes, rapport public annuel 2018, février 2018.

2. Le rôle insatisfaisant des Parquets au stade de l'enquête

L'attitude des Parquets oscille aujourd'hui entre une attitude proactive qui les conduit parfois à contourner la procédure du « *verrou de Bercy* » et une attitude passive lorsqu'ils sont saisis d'une plainte à la suite d'un contrôle fiscal achevé.

a. Le contournement du « verrou de Bercy » par l'incrimination de blanchiment de fraude fiscale

L'arrêt « *Talmon* » du 20 février 2008 ⁽¹⁾ valide la pratique des Parquets qui consiste à poursuivre le délit de blanchiment de fraude fiscale de façon autonome, sans passer par la CIF.

Il est apparu au cours des travaux de la mission que l'intention des Parquets n'était pas tant de contourner l'administration fiscale – avec laquelle ils collaborent aisément – que de ne pas ralentir leurs investigations à cause du délai inhérent à la saisine et à l'obtention de l'avis de la CIF.

(1) Cour de cassation, chambre criminelle, 20 février 2008, Bull. n° 43, pourvoi n° 07-82977.

b. Des enquêtes parfois trop succinctes pour les plaintes faisant suite à un contrôle fiscal

Le travail d'enquête des Parquets, lorsqu'ils sont saisis d'une plainte de l'administration à la suite d'un contrôle fiscal achevé, peut se limiter à une audition de la personne mise en cause. Le dossier transmis au tribunal comporte essentiellement les pièces de la procédure administrative ainsi que le procès-verbal d'audition du prévenu.

Le Parquet n'effectue pas une réelle contre-expertise des arguments de l'administration, s'en remettant manifestement en la matière à l'avis de la CIF.

DEUXIÈME PARTIE : LES PISTES DE RÉFORME POUR MODERNISER LES PROCÉDURES DE SÉLECTION DES DOSSIERS À PROFIL PÉNAL

I. DES OPTIONS À ÉCARTER

Le maintien du dispositif actuel en l'état (A), ou son remplacement par un système de transmission automatique au Parquet de tous les dossiers susceptibles de révéler une fraude fiscale (B), constituent des options opposées qui sont toutes deux écartées par la mission d'information.

A. LE MAINTIEN DU DISPOSITIF ACTUEL EN L'ÉTAT

Le maintien du dispositif aujourd'hui applicable ne paraît pas souhaitable à la mission. Il est en effet de nature à créer une suspicion en raison de son opacité qui peut laisser planer un doute sur la façon dont les dossiers à profil pénal sont sélectionnés.

Enfin, le « *verrou de Bercy* » **conduit l'administration fiscale à jouer un rôle – qui lui est confié par la loi – s'apparentant à celui d'un Parquet**. Elle est d'ailleurs explicitement considérée par le BOFIP comme le « *juge de l'opportunité des poursuites* »⁽¹⁾ en la matière.

Le « *verrou* » **porte ainsi atteinte à la compétence générale des Parquets** en matière de recherche et de poursuite de l'ensemble du champ infractionnel. Il pose aussi un **problème de cohérence** puisque les Parquets peuvent aujourd'hui poursuivre sans plainte préalable et avis de la CIF des infractions présentant un objet fiscal dont le blanchiment de fraude fiscale et l'escroquerie à la TVA.

B. LE TRANSFERT AU PARQUET DE L'INTÉGRALITÉ DE LA MISSION DE SÉLECTION DES DOSSIERS

Il ne paraît pas non plus envisageable de confier au Parquet, sans le moindre filtre, l'intégralité du travail de sélection des dossiers devant être renvoyés au pénal en matière de fraude fiscale.

Les magistrats du Parquet ne seraient pas suffisamment nombreux pour examiner les presque 50 000 dossiers de contrôle fiscal externe ouverts chaque année par l'administration fiscale, ni même les 15 000 dossiers dits « répressifs »

(1) BOI-CF-INF-40-10-10-20-20150618, § 10 : *Le dispositif de poursuite de la fraude fiscale « qui trouve son fondement dans la nature particulière du délit fiscal et qui permet à l'administration d'être juge de l'opportunité des poursuites s'exerce sur avis conforme de la Commission des infractions fiscales ».*

où l'administration inflige des pénalités d'au moins 40 % des droits éludés. La fraude fiscale est une délinquance de masse et d'une grande technicité qui nécessite des moyens dont seule dispose l'administration fiscale.

La seule définition d'un seuil qui entrainerait la transmission automatique du dossier de contrôle fiscal au Parquet ne paraît pas non plus opportune car le dépassement d'un montant déterminé ne traduit pas à lui seul l'intentionnalité de l'omission. Or cette intentionnalité est un élément caractérisant la fraude fiscale. Nombre de redressements seulement « techniques » ou faisant l'objet d'une divergence d'interprétation dans l'attente d'une décision du Conseil d'État peuvent porter sur des montants élevés du seul fait qu'ils concernent des entités présentant des chiffres d'affaire importants. Notre système fiscal repose sur la déclaration présumée de bonne foi que l'administration peut corriger dans les limites temporelles du droit de reprise (en principe jusqu'à la troisième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due).

Plutôt qu'un système rigide risquant d'être contre-productif, c'est un meilleur partage possible des rôles entre l'administration fiscale et le Parquet qu'il convient de trouver.

C. LA NOMINATION DE PARLEMENTAIRES AU SEIN DE LA COMMISSION DES INFRACTIONS FISCALES

La mission d'information ne souhaite pas non plus retenir la piste consistant à modifier la composition de la CIF pour y adjoindre des parlementaires. Une telle option ne ferait qu'entretenir une confusion sur le rôle respectif de l'autorité judiciaire et des pouvoirs législatif et exécutif.

En outre, la CIF comprend déjà quatre personnalités qualifiées désignées par les présidents des deux assemblées parlementaires. Par ailleurs, la sélection des dossiers se réalise bien en amont de la CIF.

II. LES AXES DE RÉFORMES À PRIVILÉGIER : RENFORCER LE RÔLE DU PARLEMENT ET REDÉFINIR LE RÔLE RESPECTIF DE L'AUTORITÉ JUDICIAIRE ET DE L'ADMINISTRATION

La mission d'information propose que le Parlement fasse davantage usage de ses prérogatives, et préconise de mieux coordonner l'action de la justice et de l'administration par une redéfinition de leur rôle respectif en matière de recherche et de lutte contre la fraude fiscale.

Par les décisions QPC « *M. Jérôme C.* » et « *M. Alec W.* » du 24 juin 2016, le Conseil constitutionnel organise la complémentarité entre l'action de l'administration fiscale et celle de la justice pénale.

Il en a fixé les grands principes en limitant le périmètre de la répression pénale aux fraudes les plus graves, en encadrant le cumul des sanctions

administratives et pénales et en empêchant le juge pénal de prendre une décision contraire à celle du juge de l'impôt.

De même, en déclarant conforme à la Constitution le « *verrou de Bercy* » par sa décision QPC « *M. Karim B.* » du 22 juillet 2016, le Conseil constitutionnel a clairement admis que la mise en œuvre de la politique pénale pouvait être partagée entre le ministère public et l'administration fiscale.

Ces trois décisions QPC reposent sur une philosophie commune selon laquelle la recherche et la répression de la fraude fiscale doivent obéir à une logique de complémentarité des rôles respectifs de l'autorité judiciaire et de l'administration.

Dans son référé du 10 octobre 2013 sur les services de l'État et la lutte contre la fraude fiscale internationale, la Cour des comptes y avait d'ailleurs insisté dans la mesure où « *l'administration ne peut pas toujours avoir de vision d'ensemble sur les dossiers de fraudes les plus complexes* » alors que « *l'autorité judiciaire dispose de moyens d'enquête (...) qui lui permettent d'appréhender la totalité d'un réseau de fraude* ».

La mission d'information a adopté une série de recommandations allant dans ce sens, avec pour objectif de renforcer la complémentarité des rôles de l'administration et de la justice conformément aux orientations définies par le Conseil constitutionnel.

Des aménagements à la procédure actuelle de poursuite des infractions fiscales peuvent ainsi être apportés pour les dossiers ouverts à l'initiative de la justice ou à celle de l'administration fiscale. Ces aménagements doivent être accompagnés par la mise en place de formations communes entre le ministère de la justice et l'administration fiscale portant tant sur la fiscalité que le droit pénal et la procédure pénale.

En revanche, la mission d'information n'est pas favorable à ce que l'action publique puisse être mise en mouvement par un tiers.

A. AMÉNAGER LA PROCÉDURE POUR LES DOSSIERS OUVERTS À L'INITIATIVE DE L'ADMINISTRATION

L'administration fiscale programme des contrôles fiscaux notamment lorsqu'elle suspecte des manquements fiscaux. À l'issue du contrôle, l'administration notifie des rappels d'imposition lorsqu'elle a relevé des manquements. Elle peut appliquer des sanctions administratives.

Elle dispose alors de trois options.

Elle peut tout d'abord transiger avec le contribuable lorsqu'elle n'envisage pas de renvoyer le dossier devant le juge pénal. Cette voie est utilisée uniquement pour des dossiers qui ne présentent pas un profil pénal.

Elle peut exclure toute transaction tout en s'abstenant de saisir la CIF si elle estime que la voie pénale n'est pas opportune. C'est l'option qui est choisie dans la plupart des dossiers.

Elle peut enfin décider de saisir la CIF en vue du dépôt d'une plainte.

L'inscription dans la loi de critères doit permettre de rendre plus transparent le processus qui conduit à sélectionner l'une de ces trois options.

La mission d'information propose d'aménager cette procédure par une définition légale des critères des dossiers présentant un profil pénal et par une obligation d'examen de ces dossiers.

1. Définir les critères légaux des dossiers à profil pénal

Lors de son audition devant la mission d'information, le ministre de l'action et des comptes publics a proposé de « *donner les clés du verrou au Parlement* » par une inscription dans la loi des critères de pénalisation de la fraude fiscale.

La mission d'information ne reprend pas à son compte cette formule mais propose de définir dans la loi le périmètre des dossiers devant faire l'objet d'un examen par l'administration fiscale, le Parquet et/ou la CIF en vue d'éventuelles poursuites pénales.

L'inscription dans la loi des critères de pénalisation de la fraude fiscale ne doit toutefois pas porter atteinte aux prérogatives constitutionnelles du Gouvernement et de l'autorité judiciaire en matière de politique pénale (a).

Elle ne doit pas non plus conduire à dépenaliser une partie de la fraude fiscale (b).

En revanche, il est possible de prévoir dans la loi le périmètre d'un vivier de dossiers devant faire l'objet d'un examen obligatoire (c).

a. Des obstacles constitutionnels à prendre en compte

i. Les prérogatives du Gouvernement

La politique pénale en matière de fraude fiscale est actuellement définie par voie de circulaire. La définition dans la loi de critères trop précis et laissant peu de marges de manœuvre à l'exécutif se heurterait à des obstacles constitutionnels. Le rôle respectif du législateur et de l'exécutif sont en effet bien définis dans la Constitution.

La procédure pénale, la détermination des crimes et délits ainsi que les peines qui leur sont applicables relèvent du domaine de la loi, conformément au quatrième alinéa de l'article 34 de la Constitution.

En revanche, la détermination de la politique de la Nation est une prérogative de l'exécutif en vertu de l'article 20 de la Constitution. Or, la politique de la Nation comprend la politique pénale comme l'a jugé le Conseil constitutionnel ⁽¹⁾. L'article 30 du code de procédure pénale prévoit d'ailleurs que « *le ministre de la justice conduit la politique pénale déterminée par le Gouvernement* » et « *veille à la cohérence de son application sur le territoire de la République* ».

ii. Les prérogatives du ministère public

Dans sa décision QPC « *M. Karim B.* » du 22 juillet 2016, le Conseil constitutionnel a rappelé qu'« *il découle de l'indépendance de l'autorité judiciaire, à laquelle appartiennent les magistrats du Parquet, un principe selon lequel le ministère public exerce librement, en recherchant la protection des intérêts de la société, l'action publique devant les juridictions pénales* ».

Dans la même décision, il est estimé que les dispositions relatives au « *verrou de Bercy* » qui limitent les pouvoirs du procureur étaient conformes à la Constitution dès lors « *que elles ne le privent pas, une fois la plainte déposée, de la faculté de décider librement de l'opportunité d'engager des poursuites* ».

Dans ces conditions, il est à craindre qu'une inscription directe des critères de la politique pénale de lutte contre la fraude fiscale dans la loi, s'il en découle l'obligation de poursuivre, soit contraire à la Constitution.

b. Une solution à écarter : redéfinir la fraude fiscale

La proposition du ministre de l'action et des comptes publics pourrait aussi être mise en œuvre par une réécriture de l'article 1741 du code général des impôts qui définit la fraude fiscale.

Cet article pourrait prévoir deux types de fraude fiscale, l'une relevant uniquement de sanctions administratives, et l'autre pouvant faire l'objet parallèlement de poursuites pénales.

Cette solution, séduisante au premier abord, présente néanmoins l'inconvénient de dépénaliser une partie de la fraude fiscale alors qu'un procès pénal peut s'avérer nécessaire dans certains dossiers emblématiques, même si leur importance financière est faible, au regard par exemple des fonctions exercées par la personne poursuivie.

Par ailleurs, les procédés et les typologies de fraude évoluent dans le temps. Les principes de légalité et de non rétroactivité applicables en droit pénal empêcheraient de sanctionner des fraudes qui n'auraient pas été visées expressément.

(1) *Décision QPC n° 2016-555 du 22 juillet 2016, considérant 14.*

La mission considère donc préférable de ne pas modifier la définition de la fraude fiscale telle qu'elle résulte de l'article 1741 du code général des impôts.

c. Une mise en œuvre néanmoins possible par la création d'un vivier de dossiers devant faire l'objet d'un examen obligatoire en vue d'éventuelles poursuites pénales

Pour autant, il est possible et souhaitable que le Parlement indique dans la loi les dossiers pour lesquels il souhaite que la possibilité de poursuites pénales soit examinée.

Pour garantir la constitutionnalité de cette proposition, les dossiers répondant aux critères fixés pourraient ainsi faire l'objet :

- soit d'une obligation de transmission à la CIF pour avis ;
- soit d'un dialogue renforcé et transparent entre le Parquet et l'administration fiscale.

L'administration fiscale conserverait la faculté de les faire examiner selon des directives définies par voie de circulaire. Le procureur déciderait librement de poursuivre ou non en application d'une politique pénale définie par le Gouvernement selon des circulaires communes du Garde des Sceaux et du ministre chargé du budget.

Les prérogatives constitutionnelles du Gouvernement et du Parquet seraient ainsi préservées.

Il pourrait ainsi être prévu que les dossiers devant faire l'objet d'un examen obligatoire portent sur des affaires **ayant donné lieu à des rappels d'imposition qui excèdent un certain seuil et qui ont donné lieu à des pénalités révélant une intentionnalité d'éluider l'impôt (pénalité d'au moins 40 %)**. Ce seuil pourrait être abaissé voire supprimé en cas de récidive.

De même, certaines typologies de fraudes pourraient être visées expressément. Les fraudes qui répondent à la qualification de fraude fiscale aggravée devraient ainsi faire l'objet d'un examen en vue de poursuites pénales indépendamment de leur *quantum* (en particulier en cas d'interpositions de personnes morales à l'étranger, ou de fraude commise en bande organisée). Un seuil plus bas pourrait également être prévu pour les organisations d'insolvabilité, les dissimulations d'avoirs financiers à l'étranger ou les fraudes de nature patrimoniale (sur les plus-values et les droits d'enregistrement).

L'administration fiscale aurait également la faculté de présenter d'autres dossiers au procureur dès lors que le dépôt d'une plainte lui paraîtrait opportun.

Proposition n° 1 : Définir dans la loi les critères auxquels doivent répondre les dossiers issus d'un contrôle fiscal pour donner lieu à un examen systématique de l'opportunité d'engager des poursuites pénales pour fraude fiscale.

2. Examiner systématiquement l'ensemble des dossiers répondant aux critères en vue d'éventuelles poursuites pénales

Une fois défini de manière légale et objective, le vivier de dossiers doit être examiné en vue d'éventuelles poursuites pénales. L'automatisation rigide des transmissions porterait atteinte à d'autres principes à considérer dans cette sélection, comme par exemple l'individualisation des poursuites ou les règles de prescription pénale.

La mission d'information recommande la création d'une obligation d'examen conjoint avec le Parquet de ce vivier de dossiers. À titre alternatif, il est proposé une transmission obligatoire à la CIF.

Proposition n° 2-a recommandée : Créer une obligation d'examen conjoint par l'administration fiscale et le Parquet des dossiers issus du contrôle fiscal répondant aux critères définis par le législateur.

Proposition n° 2-b alternative : Transmettre à la CIF, dotée de moyens accrus, pour avis consultatif l'ensemble des dossiers issus d'un contrôle fiscal répondant aux critères définis par le législateur.

Dans les deux cas, il conviendra d'articuler cette nouvelle obligation d'examen des dossiers avec le pouvoir de transaction de l'administration fiscale. En l'état du droit, l'administration ne peut transiger lorsqu'elle envisage une mise en mouvement de l'action publique. Une réflexion doit donc s'ouvrir afin de déterminer si l'on souhaite, ou non, conserver une possibilité de transaction à ce stade. Là encore, le dialogue entre l'administration fiscale et de l'autorité judiciaire peut enrichir le débat et permettre d'accélérer certains dossiers.

Les recommandations proposées ont pour but de permettre non seulement une meilleure association du Parquet au processus de sélection de dossiers mais également une montée en gamme des affaires renvoyées devant le juge pénal. Cette montée en gamme est actuellement rendue difficile par le fait que l'administration s'abstient de présenter à la CIF des dossiers présentant un plus fort aléa sur l'issue du contentieux devant le juge de l'impôt en cas de contestation par le contribuable des rappels notifiés ; la CIF peut d'ailleurs donner un avis défavorable lorsque le dossier présente des fragilités juridiques. Il sera désormais loisible au Parquet d'évoquer d'autres types de fraude devant le juge pénal, dès lors que les critères légaux seront remplis.

a. Transmettre à la CIF pour avis le vivier de dossiers

Les dossiers répondant aux critères légaux – et ceux pour lesquels l’administration envisage une plainte bien que ne répondant pas à ces critères – pourraient être transmis à la CIF pour examen. Cette transmission obligatoire impliquerait toutefois une réforme profonde de la CIF, laquelle se verrait alors dotée de moyens supplémentaires pour permettre l’organisation de séances plus nombreuses. Le vivier de ses rapporteurs devrait en outre être diversifié pour ne pas se limiter aux agents de la DGFIP.

L’avis rendu par la CIF serait consultatif et le Parquet, saisi de tous les avis, déciderait ensuite s’il est opportun d’engager ou non des poursuites.

Cette solution lisible ne tire cependant pas profit de la valeur ajoutée que peut apporter la participation en amont du Parquet, avec ses garanties supplémentaires d’indépendance et de compétence générale en matière répressive.

b. Créer une obligation d’examen conjoint du vivier de dossiers

La mission recommande plutôt un examen systématique, de manière conjointe par l’administration et le Parquet, du vivier de dossiers répondant aux critères légaux et de ceux pour lesquels l’administration envisage une plainte bien que ne répondant pas à ces critères.

Une gestion centralisée de la sélection des dossiers serait ainsi moins nécessaire qu’aujourd’hui. Une gestion décentralisée permettrait en outre d’associer très en amont les Parquets à la détection des fraudes fiscales devant faire l’objet de poursuites pénales.

Les modalités concrètes de l’organisation de cet examen conjoint relèveraient du pouvoir réglementaire. La mission d’information recommande à cet égard un examen au moins trimestriel des dossiers. Cet examen conjoint devrait en tout état de cause faire l’objet d’une obligation de confidentialité renforcée afin de préserver le secret fiscal.

En cas de désaccord, la plainte qui porterait sur un dossier qui en tout état de cause répondrait aux critères légaux de transmission serait déposée.

Proposition n° 3 : Définir par voie réglementaire les modalités de l’examen conjoint par l’administration fiscale et le Parquet selon un rythme trimestriel au niveau déconcentré avec les Parquets localement compétents.

Ce système permettrait au Parquet d’être pleinement informé de l’ensemble des dossiers entrant dans le périmètre fixé par le législateur afin de pouvoir identifier en collaboration avec l’administration fiscale ceux qui justifient des poursuites pénales.

Parmi les dossiers présentés, l'administration fiscale indiquerait au procureur ceux pour lesquels elle souhaite une mise en mouvement de l'action publique. Le procureur ferait part en retour à l'administration fiscale des dossiers pour lesquels il juge opportun une mise en mouvement de l'action publique.

Dans ce système, le rôle de la CIF serait moins important. La mission recommande dès lors sa suppression.

À défaut, il conviendrait de rendre consultatif l'avis rendu, et non plus conforme, comme pour la proposition n°2-b alternative à ce dispositif d'examen conjoint reposant sur une transmission obligatoire à la CIF.

En tout état de cause, les services centraux de la DGFIP conservent la faculté à l'issue de cet examen de formaliser une plainte. La qualité juridique et rédactionnelle de ces pièces de procédures se révèle ensuite utile au Parquet, comme les représentants de ce dernier l'ont souligné lors des auditions.

Proposition n° 4 : Supprimer la CIF ou rendre consultatifs ses avis.

1^{ère} option recommandée : supprimer la CIF et permettre au Parquet de poursuivre directement les dossiers qu'il a sélectionnés à l'issue de l'examen conjoint avec l'administration fiscale.

2^{nde} option alternative : transmettre à la CIF pour avis consultatif les dossiers pour lesquels des poursuites pénales sont envisagées à l'issue de l'examen conjoint par l'administration fiscale et le Parquet.

i. Hypothèse recommandée : supprimer la CIF

Dans cette hypothèse, la sélection des dossiers serait opérée au niveau local en associant les pôles pénaux interrégionaux de l'administration fiscale ainsi que les différents Parquets sous le contrôle des Parquets généraux.

Le ministère public serait ainsi associé au choix des dossiers devant faire l'objet de poursuites pénales.

Les dossiers ainsi sélectionnés seraient ensuite transmis aux services centraux pour le dépôt de la plainte.

Ce système viendrait en complément du premier niveau de concertation et de collaboration qui existe déjà au sein des comités opérationnels départementaux anti-fraude (CODAF).

Ces comités réunissent sous la co-présidence du préfet de département et du procureur de la République du chef-lieu du département, les services de l'État (police, gendarmerie, administrations préfectorale, fiscale, douanière et du travail) et les organismes locaux de protection sociale (Pôle emploi, URSSAF, caisses d'allocations familiales, d'assurance maladie et de retraite) afin d'apporter une réponse globale et concertée aux phénomènes de fraude, qu'ils concernent les prélèvements obligatoires ou les prestations sociales.

Le CODAF joue un rôle essentiel au plus près du terrain. La concertation entre le procureur et l'administration fiscale est déjà effective au sein du CODAF mais se heurte actuellement à la difficulté qu'il n'est pas possible d'évoquer des cas individuels.

Il serait donc également souhaitable de formaliser par voie réglementaire une relation institutionnelle entre le procureur et le directeur départemental des finances publiques, en marge du CODAF, en particulier s'agissant des dossiers qui ne répondraient pas à tous les critères légaux en vue d'un examen obligatoire mais dont l'examen serait néanmoins envisagé au regard des circonstances particulières de l'affaire.

ii. Hypothèse alternative : maintenir la CIF mais rendre consultatif l'avis rendu

À défaut, le maintien d'un passage obligatoire devant la CIF des dossiers considérés comme ayant un profil pénal peut être envisagé, nonobstant leur examen préalable par l'administration et le Parquet, sous réserve que l'avis rendu soit un avis simple et non plus conforme.

Trois arguments principaux ont été avancés au cours des auditions réalisées par la mission pour justifier un maintien de la CIF.

Il se justifierait d'abord par le souci de veiller à la qualité des dossiers transmis au juge pénal, qualité qui a été louée tant par les avocats que par les magistrats du Parquet et du siège auditionnés par la mission d'information.

Il se justifierait ensuite pour garantir l'harmonisation de la politique pénale, d'autant plus si deux acteurs – le Parquet et l'administration fiscale – interviennent dans le processus de sélection des dossiers.

Enfin, l'intervention d'un avis de la CIF permettrait à l'administration fiscale et au Parquet de se coordonner dans la mise en œuvre concrète de la politique pénale.

L'utilité de la commission des infractions fiscales (CIF) a été sujette à débat dès le début des travaux de la mission d'information.

La proportion considérable des avis favorables – qui atteint aujourd'hui 95 % – conduit, en effet, à s'interroger sur l'intérêt de maintenir cet organisme. La CIF n'est que le dernier filtre et ne constitue pas le cœur du « verrou » qui se situe en amont, dans le processus de sélection administrative des dossiers. Mme Éliane Houlette, à la tête du Parquet national financier, s'est ainsi clairement prononcée pour la suppression de la CIF.

Certes, les représentants de la conférence nationale des procureurs ont souligné l'intérêt que pouvait présenter le maintien de la CIF, avec avis consultatif, pour s'assurer de la qualité du dossier. Le procureur général près la Cour de cassation, de son côté, a expliqué qu'en termes de stratégie de lutte contre la fraude fiscale le maintien de la CIF se justifiait même en cas de suppression du « verrou de Bercy ».

Les avocats auditionnés ont, quant à eux, rappelé que la CIF constituait une garantie pour les contribuables leur permettant de s'assurer que le déclenchement des poursuites était exempt de partialité.

La CIF joue un rôle utile en tant qu'organe régulateur de la politique de dépôt de plaintes de l'administration et garant de la qualité des dossiers renvoyés au pénal. Elle a d'ailleurs été créée pour éviter un risque de partialité de l'administration fiscale. Sa suppression serait perçue comme la perte d'une garantie par le contribuable.

Si ses avis sont positifs à 95 %, cela s'explique par le fait que sa jurisprudence a été intériorisée par l'administration fiscale, ce qui est une preuve de l'efficacité de la CIF.

Les représentants du Parquet eux-mêmes, auditionnés par la mission, ont exprimé l'opinion selon laquelle l'avis de la CIF pourrait être utile dans leur décision de poursuivre ou de classer l'affaire.

Toutefois, la systématisation d'un examen conjoint et déconcentré des dossiers, entre l'administration et le Parquet, favoriserait tout autant une harmonisation de la politique pénale et une sélection de dossiers exempte de partialité.

B. ASSOULPIR LA PROCÉDURE POUR LES DOSSIERS OUVERTS À L'INITIATIVE DE L'AUTORITÉ JUDICIAIRE

Il arrive que la fraude fiscale découle ou dépende d'une autre infraction (corruption, trafics de stupéfiants, abus de biens sociaux, *etc.*). La fraude fiscale est alors corrélative à une autre infraction.

Lorsqu'elle découvre dans le cadre d'une enquête des faits susceptibles d'être qualifiés de fraude fiscale, la justice dispose actuellement de trois options :

— la première, obligatoire, est de transmettre les informations recueillies à l'administration fiscale (article L. 101 du livre des procédures fiscales) ; celle-ci peut alors procéder à une fiscalisation du dossier ; elle doit en retour informer l'autorité judiciaire des suites données à la transmission de l'information ;

— la deuxième est de solliciter de l'administration fiscale une saisine de la CIF et le dépôt d'une plainte pour pouvoir procéder à une procédure judiciaire d'enquête fiscale ou à des poursuites ; cette option présente l'inconvénient de ralentir les investigations ;

— la troisième est de procéder immédiatement à la poursuite des investigations, voire à des poursuites sur le fondement du blanchiment de la fraude fiscale ; cette option contourne la procédure du « *verrou de Bercy* » et conduit à poursuivre une infraction de conséquence sans poursuivre l'infraction principale.

Ces trois options peuvent être mises en œuvre simultanément. En pratique, il semble que les première et troisième options soient privilégiées par les Parquets. La deuxième option est perçue comme trop contraignante.

Il est possible de desserrer les contraintes qui pèsent actuellement sur la justice pour ce type de dossiers corrélatifs à d'autres infractions afin de ne pas ralentir les enquêtes.

La proposition de supprimer le « *verrou de Bercy* » pour les fraudes fiscales corrélatives à d'autres infractions revient d'ailleurs souvent dans le débat.

Lors de la discussion du projet de loi pour la confiance dans la vie politique à l'été 2017, un amendement avait été adopté par le Sénat en première lecture qui prévoyait la suppression du « *verrou de Bercy* » dans les cas de « *connexité*⁽¹⁾ avec d'autres infractions faisant l'objet d'une procédure judiciaire ou de découverte incidente dans le cadre d'une procédure pénale ». À l'initiative du Gouvernement, l'article inséré par le Sénat a été supprimé par la commission des lois de l'Assemblée nationale au motif « *que ses conséquences devaient être davantage appréciées* »⁽²⁾.

1. Permettre au magistrat d'étendre sa saisine lorsqu'une plainte a été déposée par l'administration fiscale

Il est proposé d'ouvrir aux magistrats la possibilité de directement poursuivre les seules fraudes fiscales corrélatives à d'autres fraudes fiscales, ayant déjà fait l'objet d'un avis favorable de la CIF.

En effet, en l'état du droit, le Parquet ne peut étendre ses investigations à d'autres années ou à d'autres impôts lorsqu'il est saisi d'une plainte de l'administration fiscale. Or, il peut découvrir des agissements similaires sur une période et un panel d'impôt plus larges que ceux pour lesquels il a été saisi.

(1) L'amendement sénatorial utilisait le terme de « connexité » pour décrire le lien entre une fraude fiscale et une autre infraction faisant déjà l'objet d'une procédure judiciaire. La Rapporteuse préfère user du terme « corrélatif » afin d'éviter toute confusion avec les règles en matière de connexité des infractions prévues à l'article 203 du code de procédure pénale.

(2) Mme Yaël Braun-Pivet, rapports fait au nom de la commission des lois n° 105 et 106, Assemblée nationale, XVème législature, 20 juillet 2017.

Dans ce type d'hypothèse, un nouvel avis de la CIF n'apporte aucune plus-value puisqu'elle a déjà donné un avis favorable pour des agissements similaires et qu'elle a déjà apprécié le *quantum* et les circonstances de l'affaire concernée.

Proposition n° 5 : Permettre au Parquet de poursuivre directement les fraudes fiscales corrélatives à celles ayant fait l'objet d'une plainte de l'administration fiscale et portant sur d'autres périodes ou d'autres impôts.

2. Améliorer le traitement des fraudes fiscales découvertes par l'autorité judiciaire

De manière plus large, il peut être envisagé de supprimer le « *verrou de Bercy* » pour les fraudes fiscales aggravées qui seraient corrélatives à une autre infraction faisant déjà l'objet d'une procédure judiciaire. À défaut d'un aménagement aussi large du « *verrou de Bercy* », il conviendrait à tout le moins d'intensifier et d'institutionnaliser le suivi des échanges d'information entre l'administration et la justice.

- i. Hypothèse large : permettre la poursuite de la fraude fiscale aggravée corrélative à toute autre infraction

L'existence d'un verrou au stade de l'enquête est difficilement justifiable.

Le verrou ralentit le déroulement des investigations : temps de saisine de la CIF, temps de la procédure devant la CIF, puis temps de dépôt formel de la plainte. La procédure est alors « *lourde et inadaptée* » pour reprendre les termes du directeur des affaires criminelles et des grâces. Les moyens juridiques et matériels spécifiques placés sous la responsabilité de l'autorité judiciaire apparaissent pourtant décisifs dans l'appréhension des activités de la délinquance organisée. Les saisies conservatoires spécifiques à la procédure pénale ou encore les mesures d'investigation pénales (écoutes judiciaires par exemple) pourraient enrichir en la matière l'action de l'administration fiscale contre les activités occultes ⁽¹⁾.

Le « *verrou* » au stade de l'enquête peut conduire – comme cela a été confirmé au cours des auditions de la mission – les magistrats du Parquet à se désintéresser des aspects inhérents à la fraude fiscale dans le cadre de leurs investigations, ou encore à choisir un contournement par la voie de la poursuite du blanchiment de fraude fiscale.

Enfin, l'avis de la CIF intervient paradoxalement trop tôt dans le cadre de la définition d'une politique pénale puisque la réalité de la fraude n'est pas encore avérée. La CIF ne peut donc pas porter d'appréciation sur sa gravité.

(1) *Rapport Référé Cour des comptes Les services de l'État et la lutte contre la fraude fiscale internationale, Août 2013, p. 12*

Ainsi, il pourrait être envisagé d'aménager le « *verrou de Bercy* » pour permettre au ministère public d'enquêter et de poursuivre directement en cas de fraude fiscale aggravée corrélative à une autre infraction.

Une telle évolution devrait toutefois s'accompagner d'une collaboration obligatoire entre la justice et l'administration fiscale. En effet, la technicité de la matière suppose que l'impôt dont on suspecte qu'il aurait été éludé soit établi et chiffré par l'administration fiscale. Ainsi, l'enquête relative à la fraude fiscale devrait obligatoirement être confiée à une police fiscale spécialisée, soit la BNRDF, soit la nouvelle police fiscale prévue par le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude. Par ailleurs, les informations issues de l'enquête devraient être communiquées aux services en charge du contrôle fiscal pour permettre une fiscalisation rapide du dossier.

ii. Hypothèse restreinte : renforcer le suivi des informations transmises par la justice à l'administration fiscale

Si l'hypothèse large ne devait pas être retenue, il conviendrait en contrepartie de garantir un meilleur retour des informations transmises par la justice à l'administration fiscale.

Les travaux de la mission d'information ont fait apparaître la nécessité d'améliorer les échanges d'informations entre la justice et l'administration fiscale.

L'absence totale de suivi statistique ne permet pas à la représentation nationale, ni au Gouvernement, de juger de la bonne application de la loi, et notamment de celle du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, ainsi que des recommandations contenues dans le rapport de Mme Sandrine Mazetier et de M. Jean-Luc Warsmann du 8 février 2017 ⁽¹⁾.

Pour ce faire, il conviendrait d'institutionnaliser un double suivi – par l'administration fiscale et par la justice – des échanges d'informations à l'échelon régional et à l'échelon national.

Le ministère de la justice doit absolument assurer un suivi statistique exhaustif des communications pratiquées au titre de l'article L. 101 du livre des procédures fiscales.

Mais au-delà, il est absolument nécessaire d'assurer un suivi des procédures en instaurant un dialogue obligatoire et à échéances régulières sur les dossiers ayant donné lieu à transmission par le magistrat à l'administration fiscale.

(1) *Rapport d'information sur l'évaluation de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière et de la loi organique n° 2013-1115 du 6 décembre 2013 relative au procureur de la République financier, Mme Sandrine Mazetier et M. Jean-Luc Warsmann, n° 4457, 8 février 2017.*

Ce suivi doit obéir à deux obligations :

— une logique décentralisée avec les Parquets sous le contrôle des Parquets généraux d'une part, et avec les pôles pénaux interrégionaux de l'administration fiscale d'autre part ;

— et une logique de récurrence avec des réunions bipartites tous les trois mois.

Proposition n° 6-a : Permettre au Parquet de poursuivre directement les fraudes fiscales aggravées corrélatives à une autre infraction faisant déjà l'objet d'investigations.

Proposition n° 6-b alternative : Institutionnaliser le suivi du traitement des informations transmises par l'autorité judiciaire à l'administration fiscale.

C. PRÉVOIR UN DÉBAT EFFECTIF AU PARLEMENT

L'article L. 228 B du livre des procédures fiscales prévoit la tenue d'un débat annuel devant la commission des finances de l'Assemblée et celle du Sénat sur « *les conditions du déclenchement des poursuites pénales en matière de fraude fiscale et les critères définis par la commission des infractions fiscales en la matière* ».

La mission n'a pas trouvé trace de la tenue d'un tel débat sous la précédente législature. Pour la première année de la présente législature, les réunions de la mission d'information ont tenu lieu de débat.

La mission d'information recommande fortement que ce débat prévu par la loi soit effectif au cours des prochaines années. Elle propose qu'il ait lieu simultanément devant la commission des lois dans la mesure où le droit pénal et la procédure pénale relèvent de sa compétence.

Au-delà de ce débat, il importe de réaffirmer la nécessité d'une politique pénale commune au ministère de la justice et à celui des comptes publics. Cette politique pénale doit être régulièrement évaluée dans ses moyens, sa cohérence et ses résultats, par exemple au sein de l'annexe budgétaire *Évasion et lutte contre la fraude fiscale*.

Sur la base de ce débat et de cette évaluation, la politique pénale devrait être régulièrement renouvelée par une actualisation des circulaires tous les deux à trois ans.

Proposition n° 7 : Prévoir un débat annuel au Parlement sur l'évaluation et l'actualisation de la politique pénale en matière de fraude fiscale.

TROISIÈME PARTIE : VERS D'AUTRES ÉVOLUTIONS DE LA CHAÎNE PÉNALE EN MATIÈRE FISCALE

La problématique du « *verrou de Bercy* » ne peut pas être isolée de celle de l'ensemble de la chaîne pénale de répression des infractions fiscales. Cette chaîne pénale va de la détection des infractions à l'application de la peine, en passant par les modalités d'enquête et de poursuites ainsi que par la définition d'une politique pénale. Des aménagements peuvent y être apportés parallèlement à une réforme du « *verrou de Bercy* ».

Proposition n° 8 : Moderniser la chaîne pénale de répression des infractions fiscales

- diversifier les modalités de poursuites (comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité, et éventuellement convention judiciaire d'intérêt public) ;
- améliorer l'information du Parquet national financier s'agissant des signalements de la cellule de renseignements TRACFIN ;
- inscrire dans la loi les apports de la jurisprudence « *Talmon* » sur le blanchiment de fraude fiscale ;
- mieux prévenir les risques de contrariété de décisions entre le juge de l'impôt et le juge pénal (système de fléchage devant le juge de l'impôt des dossiers ayant fait l'objet d'un renvoi au pénal afin d'en permettre un examen accéléré).

I. DIVERSIFIER LES MODALITÉS DE POURSUITE DE LA FRAUDE FISCALE

En l'état du droit, le seul mode de poursuite offert au procureur de la République à l'encontre des auteurs de fraude fiscale est le renvoi devant le tribunal correctionnel.

Une diversification des modalités de poursuite est envisageable dans les dossiers pour lesquels le contribuable n'est pas en situation de récidive.

La CRPC pourrait ainsi être utilisée pour les dossiers les moins importants et ne devrait en tout état de cause jamais être retenue pour les affaires les plus emblématiques.

De même, la CJIP peut avoir sa place en matière de répression de la fraude fiscale à condition qu'elle s'intègre dans une réponse globale déterminée par la loi et la politique pénale, en étroite collaboration entre la justice et l'administration.

Cette mise à jour de l'éventail des réponses répressives apparaît nécessaire pour proportionner l'action de l'État. Cette diversification doit tout autant atteindre simultanément des objectifs d'efficacité, de transparence et d'exemplarité que porterait notre politique en la matière, redéfinie et évaluée par le Parlement.

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

La procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC) est une modalité de poursuite décidée par le procureur qui permet d'éviter un procès à une personne qui reconnaît les faits qui lui sont reprochés. Pour aboutir, la peine proposée doit être acceptée par l'auteur des faits et homologuée par un juge.

La comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC)

Pour tous les délits, le procureur de la République peut, d'office ou à la demande de l'intéressé ou de son avocat, recourir à la procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité à l'égard de toute personne convoquée à cette fin ou déférée devant lui, lorsque cette personne reconnaît les faits qui lui sont reprochés.

Le procureur de la République peut proposer à la personne d'exécuter une ou plusieurs des peines principales ou complémentaires encourues. Lorsque, en présence de son avocat, la personne accepte la ou les peines proposées, elle est aussitôt présentée devant le président du tribunal de grande instance ou le juge délégué par lui, saisi par le procureur de la République d'une requête en homologation.

Le président du tribunal de grande instance ou le juge délégué par lui entend la personne et son avocat. Après avoir vérifié la réalité des faits et leur qualification juridique, il peut décider d'homologuer les peines proposées par le procureur de la République. Il statue le jour même par ordonnance motivée. La procédure se déroule en audience publique.

L'ordonnance a les effets d'un jugement de condamnation. Elle est immédiatement exécutoire.

Le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude, adopté en Conseil des ministres le 28 mars dernier, propose d'« ouvrir la faculté au procureur de la République de recourir à la procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité en matière de fraude fiscale ». Actuellement, en effet, pour ce délit, seule la saisine du tribunal correctionnel est possible. L'objectif est « d'assurer une réponse pénale plus rapide et plus efficace » sans amoindrir le niveau des peines.

Étendre la procédure de CRPC à la fraude fiscale présente en effet plusieurs avantages.

Elle est adaptée dans les cas simples lorsque l'auteur des faits a régularisé sa situation. Dans ce type de dossiers, une réponse pénale tardive présente souvent peu d'intérêt et est un des facteurs de la faiblesse des peines constatées.

Elle peut être aussi adaptée lorsqu'une fraude fiscale est établie à l'occasion d'une autre enquête et que l'établissement de l'impôt est intervenu trop tardivement pour rattacher les faits de fraude au procès pénal principal. La Rapporteuse a constaté que dans ce type de dossiers l'administration s'abstenait parfois de transmettre le dossier à la CIF au motif que le procès pénal principal était déjà audiencé et qu'il n'était plus possible d'y adjoindre l'aspect relatif à la

fraude fiscale. La procédure de CRPC pourrait dans ce cas présenter une alternative utile et permettre que la fraude fiscale fasse également l'objet d'une peine.

Plusieurs personnes auditionnées, y compris les ONG, se sont déclarées favorables à une telle extension du « plaider-coupable » à la fraude fiscale.

2. Étendre la faculté de conclure des conventions judiciaires d'intérêt public (CJIP) à la fraude fiscale

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

La convention judiciaire d'intérêt public

Tant que l'action publique n'a pas été mise en mouvement, le procureur de la République peut proposer à une personne morale mise en cause pour certains délits, et notamment pour le blanchiment du délit de fraude fiscale, de conclure une convention judiciaire d'intérêt public imposant une ou plusieurs des obligations suivantes :

- 1° Verser une amende d'intérêt public au Trésor public ;
- 2° Se soumettre, pour une durée maximale de trois ans et sous le contrôle de l'Agence française anticorruption, à un programme de mise en conformité.

La CJIP permet à un officier de police judiciaire, avant le déclenchement des poursuites et sur autorisation du procureur de la République, de transiger avec l'auteur des faits. Pour être validée, la transaction doit être homologuée par le président du tribunal de grande instance ou par un juge par lui désigné.

La CJIP n'est possible que pour certaines infractions listées par l'article 41-1-1 du code procédure pénale.

La première CJIP a été homologuée le 14 novembre 2017 et a porté sur un cas de blanchiment de fraude fiscale d'une grande banque. Cette dernière a reconnu les faits et accepté de payer une amende de 300 millions d'euros, soit près de 20 % des avoirs des clients soustraits à l'impôt (1,6 milliard d'euros). Les clients, auteurs de la fraude fiscale, ont fait l'objet parallèlement de rappels d'imposition assortis de sanctions administratives.

Étendre la CJIP à la fraude fiscale serait particulièrement adapté aux hypothèses de complicité de fraude fiscale réalisée par des personnes morales, lorsque les équipes de direction de cette dernière ont changé et ont pris des mesures pour ne plus reproduire la fraude.

Ces dernières, sensibles au risque réputationnel, seraient sans doute prêtes à contribuer à une meilleure indemnisation des intérêts financiers du Trésor en contrepartie de l'extinction de l'action publique.

II. TRANSMETTRE AUTOMATIQUEMENT AU PARQUET NATIONAL FINANCIER UNE COPIE DES SIGNALEMENTS DE LA CELLULE TRACFIN

TRACFIN⁽¹⁾, cellule nationale de renseignement financier, reçoit des déclarations de soupçon des professionnels assujettis (établissements de crédits, sociétés financières, avocats, experts-comptables, commissaires aux comptes, intermédiaires immobiliers, agents sportifs, *etc.*). Elle enrichit ces déclarations de soupçon de ses investigations et elle transmet ensuite aux autorités habilitées des notes d'information.

Elle peut transmettre à l'administration fiscale des notes d'informations sur des faits susceptibles de relever de la fraude fiscale ou du blanchiment du produit de cette infraction (article L. 561-31 du code monétaire et financier).

La cellule TRACFIN peut aussi transmettre des notes d'information au procureur de la République concernant des « *faits susceptibles de relever du blanchiment du produit d'une infraction punie d'une peine privative de liberté supérieure à un an ou du financement du terrorisme* » (article L. 561-30-1 du code monétaire et financier).

La cellule TRACFIN

Créée il y a près de trente ans dans un élan international de lutte contre le blanchiment de la criminalité organisée (il existe 156 cellules de renseignement financier nationales à travers le monde), TRACFIN a reçu environ 70 000 déclarations de soupçon en 2017 dont 20 000 portent directement ou indirectement sur la fraude fiscale.

L'évolution des missions de TRACFIN est symptomatique de celle de la perception de la gravité des typologies de fraude.

À l'origine, la cellule TRACFIN avait pour seule mission la détection du blanchiment de la criminalité organisée. Ses missions ont été étendues à la lutte contre le financement du terrorisme – à la suite des attentats du 11 septembre 2001 – puis à la lutte contre la fraude fiscale grave à partir de 2009. L'article D 561-32-1 du code monétaire et financier fixe la liste des critères de gravité des fraudes fiscales recherchées.

Depuis, la cellule TRACFIN est habilitée à transmettre des notes d'information à l'administration fiscale et a accès aux données fiscales pour élaborer ses notes d'information. Elle a ainsi transmis 624 notes à l'administration fiscale en 2017 (dont 250 « *flashes fiscaux* » portant sur des dossiers plus simples, les autres dossiers étant à plus fort enjeu – environ 1,5 million d'euros en moyen de droits éludés et de pénalités).

Au 31 décembre 2016, l'ensemble des notes d'information transmises par TRACFIN à l'administration fiscale ont permis des rappels d'impositions et de pénalités de près de 900 millions d'euros.

La cellule TRACFIN apporte une plus-value importante pour la détection des fraudes fiscales qui reposent sur le transfert de fonds vers les paradis fiscaux, ou encore en matière d'organisation d'insolvabilité.

Source : audition du directeur de TRACFIN par la mission d'information.

(1) *Traitement du renseignement et action contre les circuits financiers clandestins.*

En l'état du droit, il n'est pas prévu de transmission automatique au procureur de la République financier.

Il est donc proposé qu'une copie des notes d'information soit systématiquement adressées au Parquet national financier afin d'améliorer la détection des infractions fiscales.

III. INSCRIRE DANS LA LOI LES APPORTS DE LA JURISPRUDENCE « TALMON »

La conservation du produit d'une infraction constitue un blanchiment de cette infraction au sens du code pénal.

Il s'ensuit que l'auteur d'une fraude fiscale peut être poursuivi pour blanchiment de ladite fraude fiscale dès lors qu'il a utilisé l'argent correspondant aux droits éludés pour effectuer des placements ou acquérir des biens.

En pratique, les Parquets ont donc utilisé l'incrimination de blanchiment de fraude fiscale pour contourner la procédure du « *verrou de Bercy* ».

Ce contournement pose des difficultés car la justice doit établir précisément l'existence des éléments constitutifs de la fraude fiscale, pour démontrer ensuite l'infraction de conséquence, le blanchiment.

Cette pratique a été validée par la Cour de cassation dans son **arrêt** « *Talmon* » du 20 février 2008 ⁽¹⁾. Elle a jugé que le blanchiment de fraude fiscale était une infraction générale, distincte et autonome, et qu'elle n'était donc pas soumise aux dispositions de l'article L. 228 du livre des procédures fiscales. Par conséquent, un prévenu peut être déclaré coupable de blanchiment de fraude fiscale même en l'absence de poursuites préalablement engagées au titre de la fraude fiscale. Il suffit que soient établis les éléments constitutifs de l'infraction principale ayant procuré les sommes litigieuses.

Plusieurs personnalités auditionnées par la mission – dont des hauts magistrats – ont souligné la fragilité de cette jurisprudence, un revirement n'étant pas à exclure. Ceci fait peser un risque juridique sur les enquêtes ouvertes pour blanchiment de fraude fiscale.

Dès lors, deux options sont possibles :

– aligner les procédures de poursuite du blanchiment de fraude fiscale sur celles applicables à la fraude fiscale ;

– ou inscrire dans la loi la solution retenue par l'arrêt « *Talmon* ».

(1) Cour de cassation, chambre criminelle, 20 février 2008, Bull. n° 43, pourvoi n° 07-82977.

La mission d'information a écarté la première option qui serait perçue comme une nouvelle atteinte aux prérogatives du Parquet.

La seconde option paraît plus opportune, d'autant que la réforme d'ensemble proposée devrait limiter les cas où le Parquet poursuivra de façon autonome l'infraction consécutive de blanchiment de fraude fiscale, sans poursuivre également l'infraction principale de fraude fiscale.

IV. PRÉVENIR LES RISQUES DE CONTRARIÉTÉ DE DÉCISIONS ENTRE LE JUGE DE L'IMPÔT ET LE JUGE PÉNAL

Selon une position constante de la Cour de cassation, il existe un principe d'« **indépendance des procédures** ». Le juge pénal n'est pas dans l'obligation de sursoir à statuer lorsque le juge de l'impôt est saisi d'une contestation. Les risques de contrariété de décisions sont réels et se sont déjà réalisés selon plusieurs personnalités auditionnées.

Autonomes dans leur nature et leur objet, la procédure pénale et la procédure administrative poursuivent des finalités différentes, la seconde ne tendant qu'à la fixation de l'assiette et de l'étendue des impositions.

Lorsque la décision du juge administratif intervient avant celle du juge pénal, la contrariété de décisions n'est pas possible. En effet, dans ses décisions QPC « *M. Jérôme C.* » et « *M. Alec W.* » du 24 juin 2016, le Conseil constitutionnel a émis une réserve relative à la décharge au fond : eu égard au principe de nécessité des délits, un contribuable qui a été déchargé de l'impôt par une décision juridictionnelle devenue définitive pour un motif de fond ne peut être condamné pénalement pour fraude fiscale.

Il existe en revanche un risque de contrariété de décisions entre le juge de l'impôt et le juge pénal lorsque, comme c'est le cas généralement, ce dernier statue avant de connaître la décision définitive du juge de l'impôt, susceptible de prononcer une annulation des redressements fiscaux pour des motifs de fond ou de forme.

Toutefois, par son arrêt « *Thomas* » du 16 février 2018⁽¹⁾, le Conseil d'État a explicitement mis en exergue le sujet des risques de contrariété de décisions et réglé l'un d'entre eux, en étendant le principe selon lequel l'autorité de chose jugée appartenant aux décisions des juges répressifs devenues définitives peut être invoquée pour la première fois devant le Conseil d'État, en tant que juge de cassation, même si le jugement pénal est intervenu postérieurement à la décision de la juridiction administrative frappée de pourvoi. L'autorité de la chose jugée s'attache alors à la constatation matérielle des faits mentionnés dans le jugement et qui sont le support nécessaire du dispositif. La même autorité ne

(1) Conseil d'État, 16 février 2018, section du contentieux, n° 395371.

saurait, en revanche, s'attacher aux motifs d'un jugement de relaxe tirés de ce que les faits reprochés ne sont pas établis ou de ce qu'un doute subsiste sur leur réalité.

Les contrariétés de décisions demeurent cependant possibles en cas de décharge d'imposition par le juge de l'impôt pour d'autres motifs intervenant postérieurement à une décision de condamnation définitive du juge pénal. On peut certes recourir à la procédure de révision mais celle-ci est compliquée. Selon la DGFIP, la Cour de révision et de réexamen des condamnations pénales n'a pas, depuis la décision du Conseil constitutionnel, rendu d'arrêt annulant une condamnation pénale pour fraude fiscale en raison d'une décharge au fond des impositions, postérieure à celle-ci. Les requêtes déposées en ce sens par deux contribuables ont été jugées irrecevables.

Le risque de contrariété de décision, souligné notamment par les représentants des avocats auditionnés par la mission, pourrait être accru en cas d'assouplissement ou de suppression du « *verrou de Bercy* » et d'engagement facilité des poursuites pénales.

La prévention de ce risque de contrariété pourrait passer par une réforme de la procédure de révision.

Elle pourrait aussi prendre la forme d'un sursis à statuer plus systématique, voire obligatoire, du juge pénal dans les dossiers les plus complexes. Mais cette option ne semble pas à privilégier car elle pourrait inciter les prévenus à saisir le juge de l'impôt à des fins dilatoires. En outre, la sanction pénale perd de son sens et de son intérêt lorsqu'elle intervient tardivement.

On pourrait tout aussi utilement réfléchir à la mise en place d'une procédure accélérée d'examen des dossiers de contentieux fiscal par la juridiction administrative en cas de procédures simultanées ⁽¹⁾.

Sans aller jusque-là, elle impose à tout le moins une définition et une réévaluation régulière de la politique pénale en matière de fraude fiscale ⁽²⁾. Elle implique de déterminer précisément quels types de dossiers la Chancellerie et l'administration des finances souhaitent voir aller devant le juge répressif, et dans quelle mesure il convient de faire une part à des dossiers de fraudes complexes, impliquant notamment des personnes morales souvent très bien conseillées, pour lesquels l'issue contentieuse est parfois plus aléatoire.

(1) *Des procédures accélérées existent par exemple en matière d'action de groupe devant le juge administratif (articles L. 77-10-1 et suivants du code de justice administrative) ou encore, pour un exemple relevant de l'ordre judiciaire, en matière de demande de requalification de contrats de travail à durée déterminée (article L1245-2 du code du travail).*

(2) *Le document de politique transversale « Lutte contre l'évasion et la fraude fiscales » créé par le Parlement en juillet 2017 doit justement pouvoir constituer un outil d'évaluation de notre politique globale répressive en matière fiscale dans tous nos Ministères (Article 7 de la loi n° 2017-1206 du 31 juillet 2017 de règlement du budget et d'approbation des comptes de l'année 2016). Sa première version publiée en novembre 2017, annexée au plf2018, comportait des éléments utiles mais demeurait largement susceptible d'être enrichie.*

En tout état de cause, une meilleure articulation du contentieux devant le juge de l'impôt et le juge pénal est nécessaire pour permettre une accentuation de la politique pénale de poursuite des fraudes les plus complexes. Actuellement, l'aléa contentieux devant le juge de l'impôt profite trop souvent aux fraudeurs les plus astucieux qui de fait sont moins souvent poursuivis pénalement par crainte d'une annulation de l'établissement de l'impôt.

EXAMEN PAR LA MISSION D'INFORMATION

La mission d'information a examiné le présent rapport au cours de sa réunion du mardi 22 mai 2018.

M. le président, Éric Diard. Je voudrais rappeler en quelques mots que le « *verrou de Bercy* » est aujourd'hui presque centenaire puisqu'il remonte à une loi de 1920. Par la suite, la loi du 29 décembre 1977 a créé la Commission des infractions fiscales que le ministre doit saisir avant toute poursuite. La question du « *verrou de Bercy* » a cependant pris une acuité toute particulière avec « l'affaire Cahuzac » et fait désormais l'objet de nombreuses critiques. Il porterait atteinte à la fois à l'égalité entre les contribuables, à la séparation des pouvoirs et à la liberté de poursuite du Parquet. Ce débat avait été récemment abordé lors de la discussion du projet de loi sur la confiance dans la vie publique à l'été 2017, loi finalement adoptée à une très faible majorité. C'est à la suite de l'adoption de ce texte que la commission des lois et la commission des finances ont décidé de la création de la présente mission d'information qui a permis de réaliser un travail très approfondi.

Je terminerai en ajoutant que je souscris en tous points aux propositions que la rapporteure va présenter.

Mme Émilie Cariou, rapporteure. Nos travaux ont eu pour objectif principal de remettre de la confiance dans le système de sélection des dossiers portés devant le juge pénal. Il s'agit, d'une part, de rechercher la transparence dans la sélection opérée par l'administration fiscale au sein des dossiers issus du contrôle fiscal et, d'autre part, de permettre aux dossiers qui émanent des procureurs de prospérer. Les propositions de la mission traitent de ces deux volets.

Aujourd'hui, 50 000 dossiers sont issus du contrôle fiscal externe. 15 000 d'entre eux font l'objet, en plus du redressement de l'impôt, de pénalités de 40 %, 80 %, voire de 100 % et présentent donc une connotation pénale puisqu'ils révèlent une intentionnalité de frauder l'impôt. Au final, on aboutit aujourd'hui environ à 1 000 plaintes pour fraude fiscale. Il s'agit de mettre de la transparence dans ce processus.

S'agissant maintenant des procureurs, on sait qu'ils interviennent sur une série de délits à connotation financière : corruption, proxénétisme, trafics en tout genre, délits financiers, *etc.* Or, en l'état du droit, le Parquet n'est pas en mesure de poursuivre librement la fraude fiscale liée à ces délits.

Je rappelle que l'expression de « *verrou de Bercy* » ne recouvre pas une décision prise par une personne seule dans les services centraux. Elle désigne en réalité des modalités de fonctionnement administratif partout sur le territoire. Selon le principe de la « colonne de distillation », les dossiers à profil pénal sont repérés par les échelons départementaux, interrégionaux et national qui les transmettent au bureau d'action pénale, lequel opère une dernière sélection.

Les critères appliqués pour repérer ce type de dossiers résultent de la jurisprudence du Conseil constitutionnel, des circulaires du ministère de la justice et de celui chargé des comptes publics et de la pratique de la Commission des infractions fiscales.

Notre première proposition consiste à fixer dans la loi les critères de sélection des dossiers à profil pénal. Il ne s'agit pas en revanche de toucher à l'incrimination de fraude fiscale en tant que telle. Parmi les critères, nous songeons à un seuil chiffré de 100 000 euros, sans que ce chiffre doive être considéré comme un absolu. Nous n'avons toutefois pas intérêt, sauf exception, à viser en-dessous de ce seuil car ce que nous cherchons à poursuivre, ce sont les dossiers complexes, comme par exemple d'abus de droit ou de fiscalité internationale. Un autre critère pourrait consister à reprendre les hypothèses qui caractérisent la fraude fiscale aggravée, c'est-à-dire d'une manière générale le recours à des dispositifs de dissimulation : usage d'une fausse identité, utilisation de comptes à l'étranger, *etc.*

Après application de ces critères, nous obtiendrons un ensemble de quelques milliers de dossiers. Tous ne seront toutefois pas destinés à aller au pénal, ne serait-ce que pour des raisons de prescription par exemple.

Deux solutions se présentent alors. La première possibilité consiste à transmettre tous les dossiers sélectionnés à la Commission des infractions fiscales, comme l'a proposé le ministre de l'action et des comptes publics.

Je privilégierais plutôt l'instauration d'un dialogue sur ces dossiers entre l'administration fiscale et les Parquets. Les pôles pénaux interrégionaux mis en place il y a deux ans constituent de bons points de contact pour discuter avec le Parquet des dossiers issus du contrôle fiscal répondant aux critères législatifs. Il serait alors possible de décider avec le procureur si un dossier mérite l'ouverture d'une enquête pénale ou pas.

Dans ce schéma, le maintien de la CIF ne s'impose pas. En tout état de cause, si elle était maintenue pour permettre une harmonisation des poursuites au niveau national - les magistrats auditionnés se sont montrés plutôt favorables à son maintien -, son avis ne pourrait être que consultatif.

Concernant les dossiers émanant des magistrats, c'est-à-dire les faits de fraude fiscale découverts de manière incidente, dans le cadre d'investigations portant sur une autre infraction, la marge de manœuvre du procureur devrait être accrue.

Je rappelle qu'en application de l'article L.101 du LPF l'autorité judiciaire doit communiquer à l'administration toute indication de nature à faire présumer une fraude fiscale. La loi du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière a institué l'obligation pour l'administration fiscale d'informer l'autorité judiciaire des suites données aux dossiers transmis. On constate cependant que ces échanges n'ont pas été institutionnalisés partout de manière efficace. Il faut donc un point de contact et un

échange organisé sur ces dossiers. Je précise que l'autorité judiciaire n'effectue pas non plus de suivi de l'application de l'article L.101 du LPF.

En première alternative, je préconise donc la mise en place d'une véritable coopération entre l'autorité judiciaire et l'administration, à l'image de celle qui existe dans la plupart des autres États. Il s'agit de la vision moderne d'une administration qui ne travaille pas en îlot mais en interdisciplinarité.

Il est également proposé d'ouvrir au procureur la possibilité de poursuivre directement les fraudes fiscales portant sur d'autres périodes ou d'autres impôts que celles dont il avait été saisi ainsi que les fraudes fiscales aggravées corrélatives à une autre infraction faisant déjà l'objet d'investigations. L'instruction en serait confiée soit à la Brigade Nationale de Répression de la Délinquance Fiscale (la BNRDF) soit à la Police fiscale. L'administration fiscale resterait toujours au sein du processus, en effet, elle se doit d'intervenir pour dater et chiffrer les rappels d'imposition. Cette ouverture n'aurait pas d'impact sur les 50 000 contrôles fiscaux actuellement réalisés, seule la mise en œuvre des conséquences pénales différerait, il n'y aurait pas non plus d'impact sur la mise en recouvrement.

Enfin, je propose d'accompagner ces propositions principales par :

- la diversification des modalités de poursuites (plaider-coupable et CJIP) ;
- l'amélioration de l'information du PNF (notamment concernant les signalements de TRACFIN) ;
- l'inscription dans la loi des apports de la jurisprudence « Talmon » sur le blanchiment de fraude fiscale pour la consolider ;
- la prévention des risques de contrariété de décisions entre le juge de l'impôt et le juge pénal. Il est très difficile de réviser une décision du juge pénal, il faudrait donc accélérer le traitement des dossiers devant le juge administratif pour prévenir toute contradiction.

Les nouvelles procédures d'échanges de données vont entrer en vigueur, c'est le bon moment pour réorganiser le dispositif.

M. Éric Diard, président. Ce rapport contient plusieurs propositions alternatives que le Gouvernement et les députés pourront reprendre lors de la discussion du projet de loi sur la fraude.

M. Charles de Courson. Je voudrais d'abord rappeler que l'argument invoqué contre la suppression du verrou est celui de la productivité fiscale. Il faudrait mentionner explicitement ce qu'avait précisé Monsieur Parent, directeur général des finances publiques, à savoir que sa suppression n'aurait aucune incidence sur celle-ci.

Concernant les propositions du rapport, je suis favorable à la fixation de critères dans la loi, comme l'est d'ailleurs le Ministre.

Concernant la deuxième proposition je trouve également que la transmission de l'ensemble des dossiers répondant aux critères fixés par la loi n'est sans doute pas la meilleure solution. En effet, le nombre de dossiers que devrait examiner la CIF passant de 1 000 à 5 000, celle-ci ne serait pas en mesure de les traiter. La solution de la coopération, modèle dominant dans les autres États notamment en Italie, est la plus appropriée. Le Parquet doit travailler avec l'administration fiscale pour sélectionner les dossiers. Je suis donc favorable à l'examen conjoint administration-Parquet avec suppression de la CIF, dernier point qui pourrait poser difficulté, le gouvernement souhaitant son maintien.

Concernant les propositions complémentaires, je suis favorable à celle consistant à permettre au Parquet de poursuivre directement les fraudes fiscales aggravées corrélatives à une autre infraction faisant déjà l'objet d'investigations plutôt que d'organiser un simple suivi du traitement des informations transmises.

Concernant la proposition 7 prévoyant l'organisation un débat annuel au Parlement sur l'évaluation et l'actualisation de la politique pénale en matière de fraude fiscale, il me semble qu'un débat tous les trois ans serait suffisant quitte à en confier la charge, chaque année, au rapporteur spécial concerné de réaliser un bilan sur ce point.

M. Joël Giraud, rapporteur général. Je tiens à souligner la qualité du rapport qui propose des conclusions sur un sujet qui n'a que trop duré. Je rejoins l'avis de Monsieur de Courson concernant la CIF, l'examen conjoint par l'administration et l'autorité judiciaire constituerait selon la plus efficace en garantissant une harmonisation sur le territoire.

Je suis également favorable à l'inscription dans la loi de la jurisprudence Talmon, rendue par la chambre criminelle de la cour de cassation le 20 février 2008. Inscrire définitivement dans la loi la possibilité, pour le ministère public, de poursuivre le blanchiment de fraude fiscale sans entrave, possède à mon avis une vertu pédagogique à destination du public.

J'ai néanmoins une remarque, qui est également une question : j'aimerais que l'on puisse indiquer s'il existe des cas, ou pas, où le ministère public ne pourrait pas poursuivre de sa seule initiative. En somme, où s'arrête l'aménagement du verrou proposé par le rapport ?

Mme Émilie Carriou, rapporteure. La question se posera pour les fraudes fiscales qui ne sont pas corrélatives à une autre infraction. Dans ce cas, la transmission à l'administration fiscale en application de l'article 101 du LPF s'impose.

M. Jean-Louis Bourlanges. Je joins ma voix à celles qui ont félicité Madame la Rapporteuse. Ce rapport est excellent quant à l'esprit en plus d'être très clair.

J'ai néanmoins deux observations. Du point de vue de la clarification du message il me semble complexe d'opposer d'une part le maintien de la commission des infractions fiscales afin qu'elle rende un avis consultatif et d'autre part un examen conjoint par l'administration fiscale et le Parquet qui aboutirait, là aussi, sur une transmission à la commission des infractions fiscales pour avis. Il serait à mon sens plus clair, notamment en matière de message politique, soit de transmettre à la commission des infractions fiscales l'ensemble des dossiers, soit de la supprimer.

J'ajouterais que je reste sur ma faim s'agissant de la proposition 3, relative à la définition par voie réglementaires des modalités de l'examen conjoint par l'administration fiscale et le Parquet avec un rythme au minimum trimestriel. En effet, cette proposition n'aborde pas le niveau auquel devrait s'opérer la sélection. Cette dernière devrait-elle s'opérer au niveau central, au niveau départemental ? Peut-être pourrions-nous appuyer une forme de déconcentration.

M. Daniel Labaronne. Je souligne la qualité de la démarche entreprise, y compris au niveau méthodologique. Je partage en outre la plupart des propositions effectuées. La discussion que nous avons démontré qu'un débat et des échanges peuvent subsister ; Pour autant, je demeure convaincu que, sur un tel sujet, un accord transpartisan pourrait émerger.

J'aurais pour ma part souhaité qu'on note, dans ce rapport, l'importance des comités opérationnels départementaux anti-fraude. Ces comités jouent un important rôle d'interface entre le ministère public et l'administration fiscale.

Mme Émilie Carriou, rapporteure. Le rôle des comités opérationnels départementaux anti-fraude est relevé dans le rapport. Je le mentionnerai néanmoins dans la synthèse.

M. Éric Coquerel. Je m'associe au travail qui a été fait, et relève le sérieux avec lequel il a été mené. J'ai toutefois un regret : en conservant la complémentarité entre ministère public et administration fiscale, nous restons au milieu du gué s'agissant de la suppression totale du verrou de Bercy. J'ai la conviction qu'il fallait aller jusqu'au bout et je défends la suppression de la commission des infractions fiscales.

Je me pose en outre la question de la comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité : s'agit-il bien d'une sanction pénale, et non seulement administrative ? Je m'interroge également sur les nouvelles conventions judiciaires d'intérêt public : seront-elles étendues à la fraude fiscale ? S'agissant de l'article 40 du code de procédure pénale, on constate qu'il n'est pas appliqué par les fonctionnaires du fisc...

Mme Émilie Carriou, rapporteure. Il est appliqué, mais par la voie hiérarchique.

M. Éric Coquerel. Je me demande enfin avec combien de fonctionnaires supplémentaires on va mener cette réforme. J'ai relevé que nous avons été alertés, au cours des auditions, sur les réductions de poste au ministère.

Mme Émilie Carriou, rapporteure. Porter un dossier au pénal vise à requérir des peines pénales additionnelles aux sanctions administratives, puisque le droit français nous en laisse la possibilité. Aussi, aller devant la juridiction pénale est réservé aux fraudes les plus graves.

Fixer des critères dans la loi permettra de constituer un vivier de dossiers, au sein duquel tous ne pourront être portés devant un juge, eu égard par exemple à la prescription de l'action pénale ou à des problèmes d'imputation de la fraude à l'entité juridique réellement responsable. Ce travail de sélection devrait être effectué en commun entre les Parquets et le fisc. En cas de désaccord entre eux, la plainte sera ouverte. L'absence de poursuites pénales ne sera possible qu'en cas d'accord.

M. Charles de Courson. Il n'y a pas d'inquiétude à avoir sur le tri des dossiers puisque c'est le ministère public qui décide : le non renvoi au pénal n'est possible qu'en cas d'accord de sa part.

Concernant la surcharge de travail, je souligne que la suppression de la commission des infractions fiscales va aboutir à alléger le travail réalisé par les agents de Bercy. Quel est d'ailleurs le coût de fonctionnement de cette commission ?

Mme Émilie Carriou, rapporteure. S'agissant des interrogations de Monsieur Coquerel, je considère pour ma part que c'est surtout la justice qui est en voie de paupérisation et pour laquelle se pose la question des moyens. Nous allons y revenir durant les discussions budgétaires.

Pour vous répondre sur la comparution sur reconnaissance de culpabilité, c'est bien une procédure pénale. Cette modalité de poursuite ne pourra pas avoir pour effet de modifier le montant des impôts et des pénalités mis en recouvrement après un redressement.

M. Charles de Courson. Dans la convention judiciaire d'intérêt public, c'est en réalité la justice qui décide. Il y a d'ailleurs une publicité, ce n'est pas un arrangement entre amis. J'étais au départ réticent, mais je dois reconnaître que l'encadrement de cette procédure est réel. Cela ne concerne d'ailleurs que des cas extrêmement réduits.

Le débat ici porte plutôt sur le quantum de la sanction. Dans le système américain, il est de trois fois le bénéfice tiré de la fraude, de façon à ce que ce soit dissuasif. Ce qui a choqué dans l'affaire HSBC, c'est la pénalité de 300 millions alors que les sommes en jeu représentaient 1,6 milliard.

Mme Émilie Carriou, rapporteure. 1,6 milliard représente les sommes qui auraient dû être fiscalisées chez les clients en question, qui ont donné lieu à des redressements. D'ailleurs beaucoup ont été poursuivis au pénal. La pénalisation a bien été double, chez le client et chez la banque.

M. Daniel Labaronne. Justement sur cette affaire, est-ce qu'on pourrait avoir une précision qui évoquerait ce cas de figure pour justifier l'intérêt du quantum ?

Mme Émilie Carriou, rapporteure. Je pense que dans l'année qui vient, il faudra refaire un point sur les suites des affaires HSBC et *Panama Papers*. De même concernant l'affaire *Paradise Papers*.

M. Éric Alauzet. Sur la forme, je me félicite d'avoir vu un débat plutôt équilibré. Sur le fond, ce travail démystifie le verrou de Bercy et exprime la volonté de le faire évoluer. Ceci est de nature à remettre un peu de confiance sur ce sujet-là entre l'opinion et la politique. Après, je suis curieux de savoir comment ça va fonctionner entre la Justice et Bercy. Il y a sans doute de la confiance qui va s'instaurer progressivement.

Mme Émilie Carriou, rapporteure. Ce genre de méthode interdisciplinaire existe à l'AMF, au service des enquêtes, qui est composé d'inspecteurs principaux des impôts, de magistrats, d'avocats, de comptables et de la Banque de France. Ils sont en contact étroit avec les services fiscaux, et travaillent au quotidien avec les juges et la police. C'est une réelle révolution dans le fonctionnement administratif, puisque l'on sort d'une organisation en silos. Des pays comme l'Allemagne ou le Royaume-Uni sont peut-être beaucoup plus pragmatiques et beaucoup moins verrouillés par la loi et utilisent ces méthodes de travail : ce débat n'existe donc pas chez eux.

M. Charles de Courson. Le projet du ministre de création d'une police fiscale est inspiré de la même logique, à savoir le fait de mélanger des magistrats avec des représentants DGFIP afin que cela soit plus efficace.

La mission d'information a adopté le présent rapport.

CONTRIBUTIONS DES GROUPES

1. Groupe La France insoumise

Introduction

La procédure dite du « verrou de Bercy » est une exception de la législation française concernant la poursuite pénale des infractions fiscales. Par sa nature, elle est dérogatoire au droit commun français, rompt l'égalité des citoyens devant la loi et donc avec un des principes fondamentaux de la République. Lors de son audition, la procureure du parquet national financier Eliane Houlette nous a fait part de son analyse très critique de la procédure du verrou de Bercy : « Pour nous, le verrou constitue un obstacle théorique, juridique, constitutionnel, républicain et est un handicap sur la plan pratique. ». En sélectionnant de manière opaque et pour un nombre trop limité les dossiers qu'elle transmet pour avis contraignant à la commission des infractions fiscales (CIF), l'administration fiscale dispose d'un pouvoir discrétionnaire totalement disproportionné. Ce pouvoir devrait normalement revenir au parquet qui représente la société. De plus, la procédure du verrou de Bercy est le symptôme d'une certaine politique, celle qui consiste à vouloir recouvrer des fonds le plus rapidement possible, donc bien souvent en évitant d'aller jusqu'à la procédure pénale, au détriment d'une politique dissuasive en matière de répression de la fraude fiscale. De ce fait, les « gros poissons » échappent bien souvent à une procédure pénale.

Cette procédure décriée tant par l'ensemble des groupes parlementaires d'opposition que par certains députés de la majorité lors de l'examen de la « loi confiance » a conduit la commission des finances, conjointement avec la commission des lois, à proposer une mission d'information dont le rapport ci-joint est le résultat. Notons que la conférence de presse transpartisane, initiée par nos soins au nom du groupe La France Insoumise en juillet, a participé à cette pression sur le gouvernement. L'exaspération des citoyens ainsi que de l'ensemble des parlementaires d'opposition devant cette procédure de pénalisation « a minima » des fraudeurs fiscaux est tellement profonde qu'il nous faut y répondre avec fermeté.

Pour les députés du groupe la France Insoumise, cette mission d'information a permis une réelle information du Parlement sur les différentes procédures de poursuite des infractions fiscales. Par là même, nous tenons à saluer le travail de la mission, et en particulier de sa rapporteure Madame Emilie Cariou et de son président Monsieur Eric Diard, pour la production de ce rapport dont l'option recommandée pour réformer en profondeur le verrou de Bercy nous satisfait. Son adoption à l'unanimité, y compris par les députés de la majorité membres de la mission, est un signal fort envoyé au gouvernement qui ne peut rester sourd à une telle unanimité parlementaire transpartisane.

1. Un scénario recommandé qui en finirait quasiment avec le verrou de Bercy

Le présent rapport nous propose différentes possibilités d'assouplissement du verrou de Bercy. Pour la France Insoumise, il est possible, à partir des mesures recommandées par la rapporteure de réformer en profondeur la procédure de poursuite pénale des infractions fiscales en faisant du verrou de Bercy le début d'une histoire ancienne. La France insoumise a fait la proposition de mise en place de critères de transmission de dossiers directement au parquet au moment du débat sur la « loi confiance » selon des conditions quasi identiques à celles qui figurent dans ce rapport (seuil et manquement délibéré, récidive, fraude fiscale aggravée), nous appuierons donc bien évidemment cette proposition.

De la même manière, il nous paraît nécessaire de retenir de manière cumulative les options suivantes recommandées par le rapport :

-La loi définit des critères auxquels doivent répondre les dossiers issus d'un contrôle fiscal pour donner lieu à un examen systématique de l'opportunité d'engager des poursuites pénales pour fraude fiscale (proposition 1).

-La loi crée une obligation d'examen conjoint par l'administration fiscale et le parquet des dossiers issus du contrôle fiscal répondant aux critères définis dans la loi (proposition 2-a).

-La commission des infractions fiscales doit être supprimée (proposition 4-option 1), l'examen conjoint se déroule désormais entre les directions locales des finances publiques et les pôles locaux des parquets et le parquet garde la décision finale des poursuites.

-La loi permettrait par ailleurs au parquet de poursuivre directement pour fraude fiscale en cas d'infraction corrélative, quelle que soit la forme juridique de celle-ci (proposition 6-a).

-La loi prévoira un débat annuel au Parlement sur l'évaluation et l'actualisation de la politique pénale en matière de fraude fiscale (proposition 7).

Cette combinaison de dispositions recommandée par le rapport nous paraît être la seule en mesure d'atténuer très fortement ce que l'on appelle le « verrou de Bercy », de permettre de rétablir en partie l'égalité des citoyens devant la loi et d'avoir une politique de lutte contre la fraude fiscale bien plus efficace. En effet, associer « en amont » l'administration fiscale et le parquet dans la décision des poursuites pénales est une mesure en faveur de plus d'égalité des citoyens devant la loi et la condition pour nous d'une réforme profonde du verrou de Bercy.

De plus, permettre au parquet de poursuivre directement les fraudes fiscales corrélatives à d'autres infractions ayant déjà fait l'objet d'une plainte est une mesure nécessaire pour faciliter l'action du parquet. La procédure en serait plus rapide en raison de l'absence d'attente de décision de la commission des infractions fiscales.

Si ce premier scénario ne venait pas à être adopté dans son ensemble, notamment si la CIF est maintenue et si la prédominance du parquet n'est pas reconnue, l'impact d'une éventuelle réforme de la procédure de poursuite des infractions fiscales ne serait que marginal.

2. Des mesures complémentaires qui ne paraissent pas opportunes

En dehors de la question même du verrou de Bercy, le rapport évoque d'autres pistes de réformes censées renforcer la lutte contre la fraude fiscale. Le rapport de la mission écarte d'emblée, et avec raison, certaines propositions du gouvernement comme la possibilité pour des parlementaires de siéger dans la commission des infractions fiscales. Il ne s'agirait ni plus ni moins que d'accentuer la confusion des pouvoirs puisque ce n'est pas le rôle des parlementaires de faire le travail ni de la justice ou de l'administration fiscale.

De plus, il nous semble que plusieurs propositions, dont certaines figurent dans le projet de loi de lutte contre la fraude fiscale adopté le 28 mai en Conseil des ministres, citées dans ce rapport ne sont pas de nature à lutter de manière efficace contre la fraude fiscale.

Tout d'abord, le développement de la comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité pour les cas de fraude fiscale nous paraît aller dans le sens contraire au but recherché. Cette procédure est une façon expéditive pour l'Etat de traiter une affaire en proposant au contribuable une série de sanctions, y compris pénales, et ainsi d'éviter un procès. Cette procédure empêche la justice d'aller plus loin avec une enquête que le parquet pourrait diligenter dans un procès en bonne et due forme, alors même que l'investigation et l'instruction du dossier pourraient révéler d'autres types de fraudes.

De la même manière, introduire la possibilité de proposer une transaction au contribuable alors que l'action pénale est envisagée par le parquet n'est qu'un énième moyen pour les fraudeurs d'échapper à la justice. Il s'agit là encore une fois d'éviter le procès et de transiger avec le fraudeur pour un recouvrement plus rapide des sommes dues. Si ce dispositif peut être profitable à court terme, il l'est beaucoup moins à long terme en raison de l'absence de dissuasion.

Enfin, nous ne sommes pas favorables à l'extension de la convention judiciaire d'intérêt public. Ce système implique également de transiger avec l'auteur des faits en lui proposant de payer une amende au trésor public et de se soumettre à un simple contrôle de mise en conformité. Il ne nous paraît donc pas dissuasif et empêche l'administration fiscale de récupérer la totalité de la somme qui lui est due.

Conclusion :

Les mesures recommandées par ce rapport constituent de réelles avancées qui pourraient bien mettre fin à la forme actuelle du verrou de Bercy. Les députés de la France Insoumise soutiendront la rapporteure de la mission lorsqu'il s'agira de mettre en œuvre ces mesures ambitieuses. En revanche, nous formulons les plus grandes réserves quant au choix du scénario dit « alternatif » qui serait bien en deçà de nos attentes. De même, nous pensons que les mesures recommandées doivent être accompagnées de moyens humains et financiers supplémentaires à la fois pour l'administration fiscale et la justice.

Nous serons également attentifs à ce que le gouvernement n'enterre pas ce rapport, comme il a pris l'habitude de le faire, et qu'il entende la volonté de nos concitoyens d'avoir un système de sanction de la délinquance en col blanc plus efficace et qui respecte l'égalité des citoyens devant la loi. Des amendements communs à tous les groupes reprenant le scénario recommandé par la rapporteure pourraient de ce point de vue être utiles lors de l'examen de la loi sur la fraude fiscale discutée à l'Assemblée nationale en automne.

Cependant, et l'ensemble des membres de la mission l'a reconnu, le verrou de Bercy n'est pas l'unique obstacle à la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. Renforcer le délit d'incitation à la fraude fiscale, créer une réelle liste des paradis fiscaux, mettre en place le reporting public pays par pays ou encore s'attaquer aux mécanismes qui permettent l'évasion fiscale sont autant de mesures à mettre en œuvre et qui viendront compléter la levée du verrou de Bercy.

2. Groupe de la Gauche démocrate et républicaine

Comme les gaz à effet de serre font des trous dans la couche d'ozone, la fraude et l'évasion fiscales font des trous dans les finances publiques.

Pour l'Union européenne, les pertes fiscales, estimées à 1 000 milliards d'euros par an, sont gigantesques. Pour la France, entre 60 et 80 milliards d'euros échappent chaque année au budget de la puissance publique. L'équivalent de notre déficit public. L'équivalent du budget de l'éducation nationale. L'équivalent du produit annuel de l'impôt sur le revenu.

C'est un véritable fléau qui nécessite des moyens exceptionnels, à la hauteur de ceux mis en œuvre par les délinquants en col blanc. Il faut redonner du sens à l'impôt et montrer que personne ne peut y échapper. L'engagement déterminé et sans faille de l'Etat permettra ainsi de restaurer la confiance entre nos concitoyens et les institutions publiques.

A juste titre, le « *verrou de Bercy* », qui désigne la situation de quasi-monopole dont dispose l'administration fiscale en matière de poursuites pénales de la fraude fiscale, fait l'objet de nombreuses critiques.

En premier lieu, le « *verrou de Bercy* » constitue une atteinte fondamentale aux principes de la séparation des pouvoirs puisqu'il revient ici au seul pouvoir exécutif d'apprécier l'opportunité des poursuites pénales vis-à-vis des fraudeurs fiscaux. Une situation abusive, un privilège anachronique dont le paroxysme fut atteint au moment de l'affaire dite *Cahuzac* de décembre 2012. Il revint alors au ministre délégué chargé du budget M. Jérôme CAHUZAC d'ester ou pas contre le contribuable M. CAHUZAC Jérôme.

Le « *verrou de Bercy* » bafoue l'égalité de tous devant la loi, alimentant un sentiment d'impunité en faveur des plus riches contribuables, en mesure de « transiger » financièrement avec l'administration fiscale, quand les plus modestes ou les moins avertis, eux, sont sanctionnés fermement, y compris pénalement. Au nom d'une prétendue « efficacité » sur le plan comptable pour l'État, cette logique conduit à inciter d'importants contribuables à frauder le fisc, conscients qu'un gros chèque permettra *in fine* de régler l'ardoise sans passer par la case prison.

Les exemples se sont multipliés ces dernières années et ont frappé légitimement l'opinion publique. Car il y a lieu de considérer comme des voleurs celles et ceux qui se rendent coupables d'une telle fraude délibérée. C'est la société qui est volée ! C'est le bien commun qui est lésé ! C'est l'intérêt général qui est piétiné !

Lorsqu'un individu braque une banque pour y voler des millions, la justice l'invite-t-elle à boire un café pour discuter, négocier, transiger le montant de son amende et lui éviter de passer par la case prison ? Dès lors qu'un délinquant en col blanc « braque » les caisses de l'État, il doit encourir des sanctions similaires à celles d'un pilleur de banque.

Frauder l'État et le priver de plusieurs milliards d'euros par an, c'est enlever des moyens pour nos enfants dans les écoles, c'est mettre en danger la vie des patients dans nos hôpitaux publics, ou celle de nos policiers dans les quartiers... Ces faits sont d'une extrême gravité et appellent des sanctions exemplaires, assorties de peines d'emprisonnement pour les cas les plus avérés.

Cela implique de faire sauter ce traitement de faveur dont bénéficient les grands fraudeurs fiscaux, vestige d'un temps ancien, à rebours des exigences de transparence et de justice de plus en plus prégnantes dans notre société.

Le « *verrou de Bercy* » revient, dans les faits, à octroyer un pouvoir discrétionnaire au ministère des Finances. C'est ce ministère qui décide, s'il l'estime nécessaire, de transmettre des dossiers à la Commission des Infractions Fiscales (CIF). Prenons les données chiffrées disponibles : en 2017, sur les 4 700 dossiers avec des droits notifiés à plus de 100 000 euros enregistrés par la direction générale des finances publiques (DGFIP), moins de 1 000 d'entre eux ont été étudiés par la CIF qui, pour sa part, valide dans 95% des cas la transmission de ces dossiers au Parquet.

Une situation qui soulève deux observations et appelle des mesures fortes :

- D'une part, force est de constater que de gros poissons, bien trop nombreux, sont passés entre les mailles du filet. Résultat : des pratiques frauduleuses caractérisées se traduisent par de « simples » pénalités financières quand des sanctions pénales auraient pu être envisagées.
- D'autre part, le millier de dossiers transmis au Parquet représente-t-il la fraude la plus importante ? TRACFIN se pose la question, quand la Cour de Cassation juge que les dossiers transmis à la justice ne justifient pas, bien souvent, des peines graves, risquant ainsi de dévaloriser la voie pénale elle-même.

Après les travaux conduits par cette mission d'information, considérant les éléments mis en avant lors des auditions, il revient désormais aux parlementaires de prendre leurs responsabilités en faisant sauter, une bonne fois pour toutes, le « *verrou de Bercy* ».

En faisant confiance et en donnant plus de moyens à notre système judiciaire, en supprimant l'obligation pour le Parquet de déposer une plainte conforme à l'administration fiscale « *sous peine d'irrecevabilité* », nous parviendrons à mettre un terme à ce dangereux sentiment d'impunité qui mine notre pacte social.

Il y a lieu d'améliorer la complémentarité entre les services fiscaux et le Parquet, dont les compétences sont incontestables mais dont les moyens humains sont injustement rognés depuis des années (des dizaines de milliers de postes ont été injustement supprimés dans l'administration fiscale depuis 2002), qui pourrait prendre la forme d'une « *task force* », capable de travailler et d'enquêter sur les dossiers les plus sensibles. Le législateur pourrait définir les dossiers transmis à cette « *task force* », notamment au regard du profil pénal de la fraude avérée, considérant son montant, son auteur et le montage réalisé.

La justice doit prendre la part qui lui revient légitimement dans ce combat contre la fraude fiscale. Les sanctions doivent être exemplaires. Celles et ceux qui déclarent que les procédures judiciaires sont longues et moins efficaces que les procédures transactionnelles sont les mêmes qui déshabillent nos tribunaux et asphyxient la justice avec des dossiers fiscaux moins sensibles ou emblématiques. La France doit envoyer un message fort : les passe-droits, la justice à deux vitesses, c'est terminé ! Pour ce faire, les moyens humains de la justice doivent être garantis et même renforcés, notamment en matière de compétences sur les sujets fiscaux et financiers, afin d'être aussi opérationnels que nécessaire.

Face à ce fléau qu'est l'évitement fiscal, la suppression du « *verrou de Bercy* » et la mise en place d'outils complémentaires ne sauraient être les seules solutions.

La lutte contre la fraude et l'évasion fiscales passe par une définition stricte des paradis fiscaux, ainsi que l'ont proposé les députés du groupe de la Gauche Démocrate et Républicaine dans leur proposition de loi n°585 de janvier 2018 (« *Liste française des paradis fiscaux* »), assortie de sanctions dissuasives à l'égard des contribuables pratiquant le *shopping* fiscal.

La complicité de fraude fiscale doit être sévèrement punie : les intermédiaires, conseils, acteurs financiers, juristes, officines fiscales et autres responsables d'entreprises favorisant les montages *offshores* ou permettant d'éluder massivement l'impôt sont autant de rouages qu'il convient de démanteler et sanctionner de manière exemplaire.

A cet égard, et dans les plus brefs délais, il y aura lieu de réaliser un bilan des procédures transactionnelles, type « Convention judiciaire d'intérêt public », dont a notamment bénéficié la banque HSBC. Cette dernière, en échange d'un chèque de 300 millions d'euros pour solde de tout compte pénal, a ainsi pu poursuivre ses activités comme si de rien n'était, malgré des faits massifs de blanchiment de fraude fiscale. Ces mécanismes, qualifiés par ses pourfendeurs de « traitement de faveur », méritent d'être questionnés au regard du message qu'ils envoient : un chèque permet-il de régler sa dette à la société ? C'est bel et bien un message de fermeté et de justice qui s'impose aujourd'hui. Le retrait de la licence bancaire doit faire partie des sanctions possibles à l'égard des banques reconnues coupables, pour leur compte propre ou pour leurs clients, de fraude fiscale. Ces réserves valent également pour les procédures dites de « plaider coupable », inspirée des pratiques anglo-saxonnes, qui maintiennent l'idée qu'il est possible de s'en sortir à bon compte. Mettons un terme à ce sentiment d'une justice à deux vitesses, d'un « deux poids, deux mesures » devenu insupportable pour nos concitoyens.

Bien souvent, les scandales fiscaux dont il est ici question sont révélés grâce au courage d'associations, d'ONG, journalistes et lanceurs d'alerte. Ces derniers doivent être protégés à la hauteur de leur engagement pour le bien commun et être en mesure de transmettre des informations à la justice en se sentant sécurisés. L'Europe, bien sûr, mais la France aussi, doivent définir des standards de protection aussi élevés que nécessaire.

Face aux dangers qu'elles font peser sur le consentement à l'impôt et la cohésion sociale, la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales doit être inscrite dans notre Constitution. Dans ce domaine, les prérogatives du Parlement et, plus globalement, la transparence doivent être consolidées. Il y a lieu d'établir un observatoire indépendant, réunissant notamment des ONG, magistrats, lanceurs d'alerte, experts de la fraude fiscale et du blanchiment d'argent, afin d'évaluer l'efficacité des politiques luttant contre la fraude et l'évasion fiscales. Avec récurrence, ces politiques doivent être débattues au Parlement.

Seules la démocratie et la transparence sauront triompher de l'opacité, l'injustice et la financiarisation à outrance de nos sociétés.

ANNEXE 1 :
COMPARAISON INTERNATIONALE
(étude réalisée par la DGFIP à la demande de la mission d'information)

BENCHMARK
LES PROCÉDURES DE POURSUITES DES INFRACTIONS FISCALES
Etats-Unis, Allemagne, Belgique, Espagne,
Italie, Irlande, Pays-Bas et Royaume-Uni

Résumé :

Le délit de fraude fiscale qui vise à sanctionner pénalement les manquements les plus graves à la réglementation fiscale existe dans tous les pays étudiés.

La question du cumul des sanctions administratives et pénales se règle le plus souvent par une application stricte du principe du *non bis in idem* c'est-à-dire par l'impossibilité d'infliger à la fois des sanctions pénales et administratives. Mais les Etats-Unis et l'Italie comme la France permettent un tel cumul.

S'agissant du rôle respectif des administrations fiscales et de l'autorité judiciaire, les Etats-Unis et le Royaume-Uni prévoient que l'autorité judiciaire ne peut engager de poursuites pour fraude fiscale que sur proposition des services fiscaux lesquels ont, par ailleurs, le monopole des investigations sur cette infraction.

Dans les autres pays, comme en Allemagne ou aux Pays-Bas, il peut exister un « monopole » de fait dans la mesure où c'est l'administration fiscale qui détermine les dossiers relevant de poursuites pénales.

Il peut être également observé que dans la quasi-totalité des pays (Etats-Unis, Royaume-Uni, Allemagne, Espagne, Italie, Pays-Bas) il y a intégration, au sein des administrations financières, des services chargés de conduire les investigations sur ces délits et, pour certains, des procureurs à l'initiative des poursuites pour fraude fiscale.

Ces services d'enquêtes peuvent parfois également asseoir l'impôt (Etats-Unis, Allemagne, Italie).

Les tableaux ci-après apportent un éclairage plus complet sur les sanctions applicables en matière de fraude fiscale (I) et l'appréciation des procédures de poursuites pénales dans les administrations fiscales des pays étudiés (II).

Enfin, des données statistiques complètent la présente étude (III). Au final, peu d'administration ont des objectifs chiffrés en matière de lutte contre la fraude fiscale et suivent dans le détail les résultats (financiers ou répressif) de leur action.

		I. LES INFRACTIONS FISCALES PÉNALES	
EXISTENCE D'UNE INCRIMINATION PÉNALE POUR FRAUDE FISCALE		SANCTIONS	
		Existence d'une sanction administrative	Possibilité de cumul avec une sanction pénale
États-Unis	Oui La fraude fiscale constitue un délit pénal passible, selon les différentes infractions considérées, d'une peine de prison pouvant s'élever jusqu'à 1 an ou à 5 ans de détention et/ou d'une amende dont le montant s'élève au maximum, selon l'infraction, à 100 000 dollars ou à 250 000 dollars. Le plafond des amendes, prévu pour des personnes physiques, est doublé pour les personnes morales.	Oui Il s'agit de sanctions administratives financières, proportionnelles au montant d'impôt éludé. Les taux de pénalité pour dépôt tardif s'élèvent de 2% à 15%. En cas de rappel d'impôts (en cas de négligence) le taux applicable est en principe de 20%, porté à 40 % en matière de prix de transfert ou lorsque le ressaut fiscal suite à contrôle est d'au moins 150 % par rapport à la déclaration initiale. Enfin, une amende spécifique pour fraude égale à 75% du montant d'impôt rappelé au titre d'un redressement fiscal est appliquée lorsqu'il y a eu intention de frauder. <u>Précision</u> : les pénalités au taux de 20% ne peuvent se cumuler avec la pénalité pour fraude. Outre ces sanctions, l'administration fiscale peut demander le non renouvellement du passeport ou sa révocation pour les contribuables qui ont une dette fiscale de plus de 50 000 dollars.	Oui La jurisprudence (constante) précise que les sanctions administratives ne constituent pas une seconde sanction pénale dans la mesure où elles ont avant tout un objectif de réparation et que leur niveau ne conduit pas à les considérer comme des amendes pénales.
Royaume-Uni	Les délits de fraude fiscale peuvent être sanctionnés par des peines de prison pouvant aller au-delà de 15 ans d'emprisonnement, notamment en cas de risque élevé de récidive ou lorsque cette fraude a permis de commettre d'autres crimes. Le juge peut également décider du paiement d'amendes, non plafonnées.	Oui	Non

		I. LES INFRACTIONS FISCALES PÉNALES	
		SANCTIONS	
EXISTENCE D'UNE INCRIMINATION PÉNALE POUR FRAUDE FISCALE	Existence d'une sanction administrative	Possibilité de cumul avec une sanction pénale	
<p>Allemagne</p> <p>Oui</p> <p>La fraude fiscale ou sa tentative est punie d'une peine d'emprisonnement pouvant aller jusqu'à 5 ans dans 3 cas de minoration d'imposition ou d'obtention indue d'un avantage fiscal, par :</p> <ul style="list-style-type: none"> - communication d'éléments incorrects ou incomplets, - non-respect d'une obligation de communication d'informations aux services fiscaux, - non-respect d'une obligation de communication des identifiants fiscaux. 	<p>Oui</p> <p>Les manquements fiscaux « ordinaires » se voient appliquer de simples amendes (sanctions financières administratives).</p>	<p>Non</p>	
<p>Belgique</p> <p>Oui</p> <p>La fraude fiscale est définie comme étant la violation de la loi fiscale en étant animé d'une intention frauduleuse. Elle est punie d'une peine de prison de 8 jours à 2 ans et/ou d'une amende de 250 € à 500 000 €. La peine de prison est portée de 2 à 5 ans en cas de fraude fiscale grave. Des incriminations particulières existent également (faux en vue de fraude fiscale, défaut de comparution, etc.) et des peines complémentaires sont également possibles (par exemple, l'interdiction d'exercer une profession).</p>	<p>Oui</p> <p>Majorations et/ou amendes.</p>	<p>Non</p> <p>Les sanctions pénales et fiscales sont exclusives l'une de l'autre.</p> <p>Le dispositif législatif est en cours de refonte suite à la censure constitutionnelle intervenue sur le principe « una via », qui organisait une concertation entre l'administration fiscale et le ministère public pour orienter le dossier vers la voie judiciaire ou la voie administrative pour l'application de la sanction.</p>	

		I. LES INFRACTIONS FISCALES PÉNALES	
EXISTENCE D'UNE INCRIMINATION PÉNALE POUR FRAUDE FISCALE		SANCTIONS	
		Existence d'une sanction administrative	Possibilité de cumul avec une sanction pénale
Espagne	<p>Oui</p> <p>Est qualifié de délit de fraude fiscale tout fait qui consiste à :</p> <ul style="list-style-type: none"> - éluder le paiement de l'impôt, - obtenir indûment des remboursements, - bénéficier indûment d'avantages fiscaux. <p>Il existe un seuil pour caractériser la fraude fiscale de 120 000 €.</p> <p>Il existe par ailleurs une notion de délit aggravé lorsque :</p> <ul style="list-style-type: none"> - la fraude est supérieure à 600 000 €, - elle est perpétrée au sein d'une organisation criminelle, - l'interposition d'intermédiaires rend difficile l'identification de la quotité ou du responsable de la fraude. 	<p>Oui</p> <p>Il existe des sanctions pécuniaires proportionnelles aux droits éludés selon la qualification de la gravité de la fraude (mineure, grave ou très grave).</p> <p>Des sanctions complémentaires, non pécuniaires sont également possibles :</p> <ul style="list-style-type: none"> - perte de subventions ou aides publiques et interdiction de passer des marchés publics, - suspension de profession officielle, emploi ou charge publique. 	<p>Non</p> <p>Le principe non bis in idem impose à l'administration, dans les cas où les faits pourraient constituer un délit, d'arrêter la procédure de sanction administrative et de porter les faits à l'attention du juge pénal ou du ministère public.</p> <p>Si la qualification délictuelle n'a pas été retenue, sur la base des faits examinés par l'autorité judiciaire, l'administration fiscale peut engager la procédure de sanctions administratives corrélatives.</p>
Italie	<p>Oui</p> <p>Les cas de fraude fiscale constituant des infractions pénales sont expressément prévus par la loi et réprimés par des peines d'emprisonnement dont les plafonds sont également fixés par la loi.</p> <p>Le dispositif de fraude aggravée existe également.</p>	<p>Oui</p> <p>A chaque infraction est associée une sanction spécifique prévue par la loi (pénalité proportionnelle ou amende fixe).</p>	<p>Oui</p>
Pays-Bas	<p>Oui</p>	<p>Oui</p> <p>Majoration : de 25 à 300 % de l'impôt éludé.</p>	<p>Non</p> <p>Les rappels d'impôts restent dus mais il n'y a pas de sanction administrative si des poursuites pénales ont été engagées.</p>

DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES

II. RÉGIME DES POURSUITES PÉNALES				
	Cumul de la procédure administrative de contrôle et de la procédure pénale	Qui peut déclencher une procédure pénale	Consultation des services fiscaux en amont	Pouvoir d'enquête du juge auprès des services fiscaux
États-Unis	Oui mais avec une articulation des procédures, le pénal tenant le civil en l'état. L'enquête pénale est menée par un service interne à l'administration fiscale, le « Criminal investigation » (CI) qui ne peut recourir à des procédures de droit commun pour mener des enquêtes pénales ; ce qui suspend la procédure de contrôle. A l'issue de l'enquête, le CI informe le contribuable de la fin de l'enquête ou de la saisine du Département de la Justice, qui apprécie alors si une procédure judiciaire doit être mise en œuvre.	Contrairement à la règle générale qui confie à la Justice le monopole des poursuites, seule l'Administration peut mener des enquêtes sur des violations pénales de la loi fiscale via le « Criminal Investigation », en vue de l'engagement des poursuites. Par ailleurs, lorsqu'une infraction fiscale est constatée dans une procédure pénale non fiscale, l'administration fiscale a le choix d'engager ou non une enquête et de transmettre ou non au Département de la Justice.	C'est l'administration fiscale qui alimente les autorités judiciaires de propositions de poursuites.	Le CI a une compétence exclusive pour mener des enquêtes en vue de l'engagement d'une procédure pénale à la suite de délits sanctionnés par le code des impôts.
Royaume-Uni	Oui	C'est l'administration fiscale qui propose au procureur de la Couronne l'intégralité des dossiers pour lesquels revient à ce dernier la décision d'engager ou non des poursuites. Dans certains cas, limités, une entité indépendante, le <i>Serious Fraud Office</i> (SFO), peut à la fois engager des poursuites pénales et mener les enquêtes.	Oui. Les poursuites sont engagées sur proposition de l'administration fiscale ou le SFO dans des cas très limités.	Dès la proposition de poursuite pénale transmise par l'administration fiscale au procureur, l'inspecteur chargé du dossier entre en contact avec le procureur qui présentera l'affaire au juge. Le procureur le conseille sur les éléments à réunir pour que la fraude puisse être démontrée. Il peut également rejeter un dossier si les éléments réunis ne sont pas probants ou encore demander à l'administration fiscale de le prolonger pour conforter certains éléments ou en trouver de nouveaux.

II. RÉGIME DES POURSUITES PÉNALES				
	Cumul de la procédure administrative de contrôle et de la procédure pénale	Qui peut déclencher une procédure pénale	Consultation des services fiscaux en amont	Pouvoir d'enquête du juge auprès des services fiscaux
Allemagne	Oui Lorsque l'administration fiscale détecte dans le cadre de ses contrôles des indices de fraude, elle saisit les brigades pénales fiscales, qui sont des services de l'administration fiscale, placés sous l'autorité des mini-parquets (« Bustra ») intégrés à l'administration fiscale. La procédure administrative d'établissement de l'impôt pourra être poursuivie par les brigades pénales fiscales ou les services de contrôle.	La procédure pénale fiscale peut être engagée indifféremment par : - les services des impôts des Länder, les services douaniers, l'office fédéral des impôts et la caisse d'allocations familiales ; - les « mini parquets » intégrés à l'administration fiscale ; - les brigades pénales fiscales des Länder et les services de police douanière ; - les services de police ; - le ministère public ; - le juge pénal.	La question ne se pose pas en ces termes car l'organisation est intégrée au sein de l'administration fiscale. En pratique c'est l'administration fiscale qui maîtrise l'engagement des poursuites. Les « mini parquets » intégrés à l'administration fiscale, chargés de l'application des amendes et de l'orientation vers des poursuites pénales disposent d'un quasi-monopole de l'engagement des poursuites pénales, dès lors qu'ils disposent des informations, des indices et des éléments de soupçon de fraude (découverts dans les autres services, en contrôle sur pièces ou sur place).	Ce sont les brigades pénales fiscales des administrations fiscales des Länder qui réalisent les enquêtes en matière de fraude fiscale, pour le compte des « mini parquets » intégrés à l'administration fiscale, ou pour le compte du procureur du Land pour les cas de fraude les plus complexes.
Belgique	Non Les procédures fiscales et pénales sont indépendantes l'une de l'autre.	Seul le ministère public est maître de l'ouverture de poursuites pénales. Il peut engager une enquête judiciaire, voire des poursuites, sur la base des informations dont il dispose si ces informations justifient une telle procédure.	Une demande d'avis ou une concertation avec l'administration fiscale vise à permettre au procureur du Roi d'apprécier si les faits peuvent donner lieu à des poursuites individuelles dans le cadre du dossier de fraude fiscale. À l'issue de cette concertation, il sera déterminé, conformément au principe "una via" si le dossier de fraude suivra la voie administrative ou la voie pénale.	Les échanges d'informations entre l'autorité judiciaire et l'administration fiscale sont prévus en ce qui concerne la lutte contre la fraude fiscale. L'enquête est confiée à la police judiciaire auprès de laquelle une vingtaine d'agents de l'administration fiscale sont détachés.

II. RÉGIME DES POURSUITES PÉNALES				
	Cumul de la procédure administrative de contrôle et de la procédure pénale	Qui peut déclencher une procédure pénale	Consultation des services fiscaux en amont	Pouvoir d'enquête du juge auprès des services fiscaux
Espagne	<p>Non</p> <p>L'engagement des poursuites pénales entraîne la suspension de la procédure administrative (contrôle et liquidation).</p> <p>Toutefois, l'action en recouvrement peut être poursuivie dès lors que les impositions ont été établies avant les poursuites pénales.</p>	<p>Seules les autorités judiciaires peuvent engager des poursuites pénales pour fraude fiscale. Cet engagement entraîne la suspension de la procédure de contrôle de l'impôt.</p> <p>L'administration fiscale est tenue de saisir l'ordre judiciaire lorsqu'elle décèle des indices susceptibles de permettre la qualification d'un délit fiscal.</p>	<p>Les autorités judiciaires peuvent engager des poursuites pénales avant la conclusion d'un contrôle fiscal en cours.</p> <p>L'administration fiscale est informée de l'engagement des procédures pénales et d'un éventuel traitement particulier à réserver au contribuable objet des poursuites, via une unité d'appui au Bureau du Procureur spécial contre la corruption et le crime organisé. Cette unité dépend organiquement et fonctionnellement de l'administration fiscale.</p>	<p>Au cours de la procédure pénale, l'administration fiscale est fréquemment saisie par l'ordre judiciaire pour collaboration (<i>entraide judiciaire, expertise</i>).</p> <p>L'ordre judiciaire mène les poursuites et c'est lui seul qui en est responsable (<i>avec l'assistance de l'administration fiscale</i>).</p> <p><u>Fourniture d'informations</u></p> <p>Les tribunaux peuvent accéder directement aux bases de données de l'administration fiscale par connexion télématique.</p>
Italie	<p>Oui</p> <p>Les poursuites pénales et administratives sont totalement autonomes et peuvent donc se cumuler.</p>	<p>L'administration fiscale ne dispose pas du monopole de l'engagement des poursuites pénales pour fraude fiscale, mais elle a l'obligation de transmettre les infractions de nature pénale constatées au cours des contrôles fiscaux au juge.</p> <p>L'autorité judiciaire a une totale autonomie pour décider de l'ouverture d'une procédure pénale fiscale.</p>	<p>Non</p> <p>Mais coordination pour définir la stratégie pénale et administrative.</p>	<p>L'autorité judiciaire confie l'enquête à la Guardia di Finanza, service de police judiciaire financière placé au sein du ministère des Finances.</p> <p>Lorsque l'enquête judiciaire permet de révéler des éléments permettant d'asseoir l'impôt, communication sera faite sur décision de l'autorité judiciaire à l'autorité administrative qui initiera sa propre procédure de contrôle administratif (casquette police administrative de la Guardia). Le juge doit décider de la levée du secret pénal.</p> <p>L'administration fiscale peut intervenir en appui technique.</p>
Irlande	En attente de réponse des autorités Irlandaises			

II. RÉGIME DES POURSUITES PÉNALES				
	Cumul de la procédure administrative de contrôle et de la procédure pénale	Qui peut déclencher une procédure pénale	Consultation des services fiscaux en amont	Pouvoir d'enquête du juge auprès des services fiscaux
Pays-Bas	Non Les deux procédures sont indépendantes. En cours de contrôle, le vérificateur peut saisir le représentant local du FIOD ¹ (police financière au sein de l'administration fiscale) qui décide de l'opportunité de poursuivre pénalement et d'en référer au procureur général. Si le procureur décide de ne pas engager de poursuite la procédure de contrôle fiscal continue.	Seul le procureur général peut engager les poursuites. Mais en pratique, la décision est prise avec le service de contrôle et le FIOD.	Oui Avec l'accord de l'administration fiscale.	Les investigations sont le plus souvent menées par le FIOD. Les agents du FIOD ont la qualité d'officiers de police judiciaire.

¹ Le FIOD est une unité à part entière de l'administration fiscale qui emploie 1 400 agents (pour une administration de 30 000 personnes) qui lutte contre le crime organisé dans le domaine financier (notamment contre la fraude fiscale et douanière et le blanchiment d'argent). Il s'agit d'une « une police financière » disposant de pouvoir d'enquêtes et de police, qui opère dans tout le secteur financier.

DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES

III. DONNÉES STATISTIQUES

Attention appelée sur le fait que les données mentionnées le sont sous toutes réserves tant les systèmes procéduraux peuvent être différents d'un pays à l'autre.

Les données suivantes étaient demandées pour les dernières années :

1. taux d'enquêtes conduites par les services fiscaux donnant lieu à une sanction administrative (en préciser la nature) ;
2. taux d'enquêtes conduites par les services fiscaux donnant lieu à l'ouverture d'une procédure pénale ;
3. nombre de procédures pénales engagées par la justice contre des infractions fiscales sans enquête administrative préalable par les services fiscaux (indiquer le taux d'enquêtes fiscales engagées à l'issue de la procédure pénale) ;
4. parmi les enquêtes, le taux d'enquêtes classées sans suite et, pour les autres, le nombre et la nature des sanctions prononcées ;
5. des données (dont le ratio des sommes réclamées et des sommes encaissées et les délais de recouvrement) permettant de comparer l'efficacité du recouvrement des sommes réclamées dans le cadre d'une procédure administrative de sanction des services fiscaux avec celles obtenues dans le cadre d'une procédure pénale judiciaire ;
6. quantification des échanges entre services judiciaires chargés des enquêtes pénales et services administratifs fiscaux.

✓ **Etats-Unis**

Peu de données statistiques sur ce sujet :

Pour les décisions internes à l'IRS, le taux d'enquêtes pénales du CI qui ne donnent pas lieu à saisine du département de la Justice est le suivant :

2012	2013	2014	2015	2016	2017
25 %	21 %	24 %	27 %	26 %	27 %

Seulement 2 500 décisions judiciaires pour fraude fiscale interviennent par an. Leur taux de condamnation à la prison ferme est de 80 %, avec durée moyenne prononcée de 45 mois.

✓ **Royaume-Uni**

- **Nombre d'affaires portées devant les tribunaux :**

2014-2015 : 1 258 (dont 25 % concernant des enjeux de moins de 10 000 £)

2015-2016 : 1 135

HMRC doit atteindre des objectifs en matière d'enquêtes pénales portées devant le juge : d'une part, 1 000 cas doivent être présentés par an, et d'autre part, en 2015, HMRC a reçu comme instruction de tripler le nombre d'enquêtes pénales complexes jusqu'en 2020, de manière à en traiter au moins 100 par an.

- **Nombre de perquisitions :**

Sur les cinq dernières années (2012-2017), le nombre de perquisitions de domiciles ou de bureaux a triplé, il est aujourd'hui estimé à 669.

✓ **Allemagne**

En 2016, les brigades pénales fiscales ont clôturé 36 667 enquêtes. Sur ces 36 667 enquêtes, 27 045 dossiers, soit 74 % correspondent à des vérifications pénales et 9 622 dossiers (26 %) des cas correspondent à des enquêtes au titre de l'assistance administrative ou judiciaire (proportion inchangée par rapport aux années précédentes).

Ces vérifications pénales peuvent déboucher soit sur l'abandon des poursuites (par exemple en raison de l'absence de preuves, de la modicité des sommes ou de la conclusion d'une transaction entre le contribuable et l'administration fiscale) soit sur une procédure pénale devant le tribunal : dépôt de plainte ou demande d'ordonnance pénale (il s'agit d'une procédure écrite sans audience avec application d'une amende ou bien d'une peine de prison inférieure à 1 an si le juge estime inutile de l'audier).

En 2016, 13 640 procédures pénales ont ainsi été ouvertes par les brigades pénales fiscales, chiffre à comparer aux 186 472 contrôles d'entreprises. Cette même année, 13 787 procédures pénales initiées suites à enquête des brigades pénales fiscales ont fait l'objet d'une condamnation pénale, pour lesquelles 1 513 années de détention ont été prononcées et/ou 220 M€ de pénalités financières prononcées.

Résultats des années précédentes :

	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Enquêtes terminées	35 592	31 655	34 183	40 241	36 708	36 667
Résultats financiers (*)	2 229 M€	3 080 M€	2 051 M€	2 451 M€	3 025,3 M€	3 179,7 M€
Années de détention prononcées	1 684	1 937	1 866	1 698	1 728	1 513

(*) À compter de 2014, les résultats financiers présentés par le ministère des finances allemands tiennent compte des résultats provisoires des contrôles en cours sur l'exercice. À compter de 2015, les résultats financiers présentés par le ministère des finances allemands tiennent compte des intérêts de retard

Les résultats financiers obtenus par les brigades pénales fiscales ont essentiellement pour origine la taxe sur la valeur ajoutée et l'impôt sur les revenus (retenue à la source comprise) représentant 70 % des droits en 2015 et 2016.

Aucune donnée n'est publiée en matière de recouvrement sur les procédures de contrôle fiscal.

✓ **Belgique**

La direction de lutte contre la fraude (Inspection spéciale des impôts- ISI) a traité 2 492 dossiers en 2016 (2 028 au titre de l'impôt sur le revenu et 464 en matière de TVA) pour un rappel moyen par dossier s'élevant à 954 000 €, chiffre toutefois modéré par la faiblesse du taux de recouvrement des créances fiscales. Moins d'une centaine de ces dossiers a fait l'objet d'une notification au procureur du Roi.

✓ **Espagne**

Les données ci-après présentent le nombre de contrôles fiscaux diligentés pour pouvoir le comparer avec le nombre de propositions de plaintes instruites.

	2013	2014	2015	2016
Contribuables (personnes morales ou physiques) vérifiés	23 057	26 492	26 291	24 776
Procédures (y compris droits de communication auprès de tiers) diligentées	56 303	60 035	59 207	55 239

	2013	2014	2015	2016
Nombre de proposition de plaintes pour délit fiscal	578	391	341	226
Nombre de propositions de plaintes pour blanchiment	136	109	105	72

L'administration fiscale peut prendre des mesures conservatoires pour garantir le recouvrement ultérieur des condamnations pécuniaires prononcées dans le processus judiciaire. Ces mesures peuvent être prises, tant avant le début du processus qu'après le dépôt de la plainte pour une infraction contre le Trésor. Dans ce dernier cas, ces mesures doivent être soumises au juge pénal.

Synthèse des mesures conservatoires prises (plusieurs mesures conservatoires sont possibles dans une même affaire selon qu'il s'agisse du recouvrement des droits, des pénalités ou de l'intérêt de retard) :

	2013	2014	2015	2016
Dans le cadre d'une procédure administrative	901	950	964	1 097
Dans le cadre d'une procédure pénale pour délit fiscal	855	911	911	1 027
Total	1 756	1 875	1 875	2 124

Une convention de collaboration permet aux instances juridictionnelles d'avoir un accès direct aux bases de données de l'Agence Fiscale :

	2013	2014	2015	2016
Accès à la base de donnée par les instances juridictionnelles (nombre de consultations)	6 118 216	8 685 945	9 459 997	7 054 531

De plus, pour les cas non inclus dans l'accord, des demandes individualisées d'informations sont traitées :

	2013	2014	2015	2016
Demandes individualisées d'informations	20 395	18 209	15 850	13 871

Coopération dans le cadre d'autres procédures judiciaires :

	2012	2013	2014	2015	2016
Nombre d'expertises et d'auxiliaires de justice réalisés par l'Agence fiscale dans le cadre des procès pénaux	1 165	1 250	1 409	1 483	1 576

✓ Italie

Peu de données statistiques sur ce sujet :

En 2014, la Guardia a mené 18 124 enquêtes judiciaires à des fins fiscales.

En 2015, 19 858 enquêtes dont 747 en matière de fiscalité internationale et 6 827 en matière de TVA.

En 2016, 15 981 enquêtes dont 551 en matière de fiscalité internationale et 6 146 pour la TVA.

	2013	2014	2015	2016
Nombre de signalement d'infractions détectées dans le cadre des contrôles fiscaux transmises par l'administration fiscale aux procureurs locaux.	3 709	2 739	1 785	2 323

✓ Irlande

Peu de données statistiques sont disponibles :

Poursuites pénales	Nombre	Montant
Cas d'évasion fiscale ou de fraude (décisions rendues)	24	Non communiqué
Cas de fraude et de manquements (décisions rendues)	1 610	5,2M€

**ANNEXE 2 :
LISTE DES PERSONNES AUDITIONNÉES**

PAR LA MISSION D'INFORMATION :

Mardi 16 janvier 2018 à 11 heures

Mme Éliane HOULETTE, Procureure du Parquet national financier, accompagnée de :

M. Jean-Luc BLACHON, M. Vincent FILHOL; M. Serge ROQUES.

Mardi 16 janvier 2018 à 14 heures

M. Rémi HEITZ, directeur des affaires criminelles et des grâces et Mme Isabelle MINGUET, sous-directrice, accompagnés de Mme Ombeline MAHUZIER, Mme Hélène LAVOISIER et Mme Noémie DAVODY.

Mercredi 17 janvier 2018 à 14 heures

M. Jean-Claude MARTIN, procureur général à la Cour de cassation, accompagné de Mme Solange MORACCHINI, avocate générale et de M. Dominique GAILLARDOT, avocat général.

Mardi 23 janvier 2018 à 9 heures

Mme Isabelle GORCE, présidente du TGI de Marseille, M. Jean-Michel HAYAT, président du TGI de Paris, M. Ollivier JOULIN, président du TGI de Rennes.

Mardi 23 janvier 2018 à 14 heures

M. Charles PRATS, vice-président chargé des libertés et de la détention au tribunal de grande instance de Paris, ancien magistrat de la délégation nationale à la lutte contre la fraude, ancien juge d'instruction, ancien inspecteur des douanes à la direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières.

Mercredi 24 janvier 2018 à 14 heures

M. Marc ELNOUCHI, président de la commission des infractions fiscales.

Jeudi 8 février 2018 à 9 heures 30

M. Jean-Pierre LIEB, avocat fiscaliste.

Jeudi 8 février 2018 à 10 heures 30

M. Bruno DALLES, directeur de TRACFIN.

Jeudi 8 février 2018 à 11 heures 30

M. François MOLINS, procureur de la République à Paris, M. Christophe PERRU AUX, procureur adjoint du Parquet de Paris, de M. Christophe BARRET, procureur de la République à Montpellier et de M. Alexandre DE BOSSCHERE, procureur de la République à Amiens, respectivement membre et secrétaire du conseil d'administration de la Conférence nationale des procureurs de la République (CNPR).

Mardi 13 février 2018 à 9 heures 30

M. Bruno PARENT, directeur général des finances publiques, et Mme Maïté GABET, cheffe du service du contrôle fiscal sur la question du contrôle fiscal.

Mardi 13 février 2018 à 16 heures

M. Fabrice ARFI, responsable du pôle « enquêtes » pour Mediapart.

Mardi 13 février 2018 à 17 heures

Mme Jeanne-Marie PROST, déléguée nationale, et M. Éric BELFAYOL, chargé de mission de la Délégation nationale à la lutte contre la fraude (DNLF).

Mardi 20 février 2018 à 9 heures 30

Table ronde réunissant des syndicats : M. Vincent THOMAZO, secrétaire général de l'UNSA DOUANES, M. Jean-Marie FAVRE, secrétaire interrégional de la section UNSA DOUANES du service national de douane judiciaire (SNDJ), M. Cédric VERNIOLES, secrétaire interrégional adjoint du SNDJ.

Mardi 20 février 2018 à 10 heures 30

Table ronde réunissant des organisations d'avocats : M. Marc BORNHAUSER, président de l'Institut des Avocats Conseils Fiscaux et M. Jacques TAQUET, fiscaliste et membre de la commission « Droit et entreprise » du conseil national des Barreaux.

Mardi 6 mars 2018 à 10 heures

Table ronde des organisations non gouvernementale : ANTICOR : M. Éric ALT, vice-président, TRANSPARENCY INTERNATIONAL : Marc-André FEFFER, président, SHERPA : Mme Laura ROUSSEAU, responsable du pôle flux financiers illicites, OXFAM : Mme Manon AUBRY, responsable de plaidoyer Justice Fiscale & Inégalités, Oxfam France et CCFD - Terre solidaire : Mme Lison REHBINDER, chargée de plaidoyer financement du développement.

Mardi 6 mars 2018 à 17 heures

M. Stéphane DETRAZ, Maître de conférences Paris Sud, M. Aurélien BAUDU, Maître de conférences en droit public à l'université de Lille 2, secrétaire général adjoint de la Société française des finances publiques (SFFP), M. Martin COLLET, Professeur à l'université Panthéon et Mme Chantal CUTAJAR, directrice générale du CEIFAC et directrice du GRASCO.

Mardi 20 mars 2018 à 10 heures

CGC DGFIP : M. Roger SCAGNELLI, secrétaire général - Inspecteur principal des Finances publiques, et M. Gilles BREWEE, vice-président, Inspecteur principal des Finances publiques – auparavant : chef de brigade et ancien chargé de mission au service des enquêtes de l'AMF

CFDT finances publiques : M. Christophe BONHOMME-LHÉRITIER, secrétaire national, et M. Davy LE PORT, Inspecteur des Finances publiques, affecté à l'Agence Française Anti-corruption

CFTC DGFIP : M. David LEYRAT, inspecteur des finances publiques à la DRFIP 69 - vérificateur en brigade, et Mme Carole MATROT, inspectrice à la direction du contrôle fiscal centre - affectée au soutien et au suivi des opérations de contrôle fiscal externe

CGT : M. Roberto GONCALVES, inspecteur des finances publiques à la DNEF, et M. Didier LAPLAGNE, contrôleur principal des finances publiques mis à disposition du syndicat CGT Finances Publiques

FO DGFIP : M. Frédéric LIAUTAUD, général adjoint en charge des missions fiscales, et Mme Hélène FAUVEL, secrétaire générale

SOLIDAIRE Finances Publiques : Mme Paule GUGLIELMI, secrétaire nationale, et Mme Anne GUYOT WELKE, secrétaire nationale

Mardi 21 mars 2018 à 14 heures

Mme Bénédicte DE PERTHUIS, vice-présidente du tribunal de grande instance de paris, présidente des 11ème et 32ème chambres correctionnelles

Mardi 27 mars 2018 à 10 heures

DGFIP : Mme Maïté GABET, cheffe du service de contrôle fiscal et M. Olivier VIZET, chef du bureau de l'action pénale, service du contrôle fiscal

Mardi 27 mars 2018 à 11 heures

OCLCIFI : M. Thomas DE RICOLFIS, directeur de l'Office central de lutte contre la corruption et les infractions financières et fiscales.

BNRDF : M. Tony SARTINI, chef de la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale.

Mardi 3 avril 2018 à 11 h 30

M. Gérard DARMANIN, ministre de l'action et des comptes publics.

Mardi 10 avril 2018 à 10 h 15

Secrétariat général des Affaires européennes (SGAE) : M. Cyrille BAUMGARTNER, secrétaire général adjoint du service Justice et Affaires Intérieures, accompagné de M. Renaud HALEM, chef du secteur de l'Espace judiciaire européen, et de Mme Constance DELER, chef de secteur, Parlement européen, Parlement national (PARL)

Direction des Affaires criminelles et des grâces : M. Manuel RUBIO-GULLO, sous-directeur de la négociation et la législation pénale

DGFIP : M. Olivier VIZET, chef du bureau de l'action pénale, Service du contrôle fiscal - direction générale des finances publiques.

Mardi 17 avril 2018 à 12 heures

Audition des services déconcentrés de la Direction générale des Finances publiques: M. Laurent GUILLON, administrateur général des finances publiques, directeur de la direction de contrôle fiscal sud-ouest, Mme Corinne DUCAMP, administratrice des finances publiques adjointe, responsable du pôle pénal interrégional sud-ouest et M. Alain GUILLOUËT, directeur régional des finances publiques de Bretagne et du département d'Ille-et-Vilaine

Mercredi 2 mai 2018 à 9 heures 30

Mme Nicole BELOUBET, garde des Sceaux, ministre de la justice accompagnée de M. Rémy HEITZ, directeur des affaires criminelles et des grâces.

PAR LA RAPPORTEURE :

Mercredi 16 mai 2018 à 10 heures

M. Guillaume Goulard, président de la 9ème chambre de la section du contentieux du Conseil d'État.