

Paris, 24 avril 2017

NOTE DES AUTORITÉS FRANÇAISES

Objet : Réponse complémentaire des autorités françaises aux questions posées par la Commission d'enquête PANA du Parlement européen - éléments sur l'action pénale contre la fraude fiscale en France

Réf. : - Lettre du Président de la Commission d'enquête PANA du 23 novembre 2016
- Lettre du Ministre de l'économie et des finances Michel Sapin du 15 février 2017

Dans le cadre de ses travaux, la Commission d'enquête PANA du Parlement européen a adressé au ministre une demande d'informations le 23 novembre 2016. La présente note fait suite à la lettre adressée en réponse par le ministre le 15 février 2017.

Le dispositif français de répression de la fraude fiscale repose sur une complémentarité entre les sanctions fiscales et les sanctions pénales.

Dans la majorité des cas, l'application des pénalités fiscales (majorations d'imposition et amendes fiscales) suffit à sanctionner, de manière proportionnée à leur gravité, les infractions aux dispositions du code général des impôts commises de manière délibérée par les contribuables.

Pour les cas de fraude les plus graves, des poursuites correctionnelles peuvent être justifiées en vue de l'application de sanctions pénales. Les sanctions pénales susceptibles d'être prononcées par l'autorité judiciaire viennent alors en complément des sanctions fiscales. Dans deux décisions du 24 juin 2016, le Conseil constitutionnel a jugé, sous certaines réserves, conforme à la Constitution, le cumul des sanctions administratives prévues à l'article 1729 du code général des impôts (CGI) et des sanctions pénales établies par l'article 1741 du même code.

Le Conseil juge que le « recouvrement de la nécessaire contribution publique et l'objectif de lutte contre la fraude fiscale justifient l'engagement de procédures complémentaires dans les cas de fraudes les plus graves. Aux contrôles à l'issue desquels l'administration fiscale applique des sanctions pécuniaires peuvent ainsi s'ajouter des poursuites pénales dans des conditions et selon des procédures organisées par la loi. » Le Conseil énonce deux réserves qui s'imposent aux juridictions:

- un contribuable qui a été déchargé de l'impôt par une décision juridictionnelle devenue définitive pour un motif de fond ne peut pas être condamné pour fraude fiscale ;
- le principe de proportionnalité des peines impose que le montant cumulé des sanctions fiscales et pénales prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des deux sanctions encourues.

En outre, le Conseil constitutionnel juge que les sanctions pénales en matière fiscale ne doivent s'appliquer qu'aux cas les plus graves de dissimulation frauduleuse de sommes soumises à l'impôt, conformément au principe de nécessité des peines.

Les dispositions applicables en matière de sanctions fiscales et pénales sont de niveau législatif, niveau de normes requis pour la définition des règles fiscales et des délits.

La doctrine de l'administration fiscale qui les commente est publiée au Bulletin officiel des finances publiques BOI-CF-INF-40-10-10-20150618.

1. Les sanctions administratives de droit commun

Les infractions relatives à l'assiette de l'impôt sont définies par les articles 1728 et 1729 du code général des impôts (CGI) qui prévoient également le mode de sanction de ces infractions.

L'article 1728 du CGI vise le défaut ou le retard dans la souscription d'une déclaration ou la présentation d'un acte à la formalité.

Le défaut de production dans les délais prescrits d'une déclaration ou d'un acte comportant des éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt entraîne l'application d'une majoration 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, notifiée par pli recommandé, d'avoir à le produire dans ce délai ;

- 40 % lorsque la déclaration ou l'acte n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé d'avoir à le produire dans ce délai ;

- 80 % en cas de découverte d'une activité occulte, sans qu'il soit besoin d'adresser une mise en demeure.

L'article 1729 du CGI sanctionne :

- les insuffisances, omissions ou inexactitudes relevées dans les déclarations souscrites ou les actes présentés à la formalité ;

- l'obtention indue du versement d'une créance de nature fiscale.

Les majorations prévues par cet article s'appliquent aux contribuables pour lesquels l'administration établit le caractère délibéré du manquement constaté ou l'usage de manœuvres frauduleuses ou un abus de droit au sens de l'article L64 du livre des procédures fiscales (LPF), ou encore une dissimulation d'une partie du prix prévu par un contrat ou d'utilisation d'une fiducie pour réaliser une libéralité (article 792 bis du CGI).

Le taux de la majoration des droits est de :

- 40 % en cas de manquement délibéré ou d'abus de droit ;

- 80 % en cas de manœuvres frauduleuses, en cas d'abus de droit s'il est établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire, en cas de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat ou en cas d'application des dispositions de l'article 792 bis du CGI.

Les majorations s'ajoutent à l'intérêt de retard (dû à raison de toute créance qui n'a pas été acquittée dans le délai légal) et sont calculées sur les droits mis à la charge du contribuable ou sur le montant de la créance de nature fiscale dont le reversement lui est demandé.

2. Les infractions pénales

2.1. Les textes

2.1.1. Le délit de fraude fiscale est défini par l'article 1741 du code général des impôts :

« ...quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse, est passible,

indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'une amende de 500 000 € et d'un emprisonnement de cinq ans.

Les peines sont portées à 2 000 000 € et sept ans d'emprisonnement lorsque les faits ont été commis en bande organisée ou réalisés ou facilités au moyen :

1° Soit de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ;

2° Soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiduciaire ou institution comparable établis à l'étranger ;

3° Soit de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents ou de toute autre falsification ;

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

5° Soit d'un acte fictif ou artificiel ou de l'interposition d'une entité fictive ou artificielle.

Toute personne condamnée peut être privée des droits civiques, civils et de famille.

La juridiction peut, en outre, ordonner l'affichage de la décision prononcée et la diffusion.

La durée de la peine privative de liberté encourue par l'auteur ou le complice d'un des délits mentionnés au présent article est réduite de moitié si, ayant averti l'autorité administrative ou judiciaire, il a permis d'identifier les autres auteurs ou complices. »

Dans les affaires de fraude fiscale, le dirigeant d'une société peut être condamné à la solidarité au paiement des impôts et pénalités dus par la personne morale (art 1745 du code général des impôts).

Par ailleurs, certains délits définis par le code pénal peuvent concerner l'impôt.

2.1.2. L'escroquerie (article 313-1 du code pénal)

L'escroquerie est un délit de droit commun prévu par le code pénal qui se définit comme le fait, pour une personne, de faire usage de procédés frauduleux (faux nom ou fausse qualité, abus d'un vrai nom ou d'une vraie qualité, manœuvres frauduleuses) pour, par ces actes, conduire une personne, en l'occurrence l'Etat, à lui remettre des fonds ou des valeurs.

En matière fiscale, les plaintes pour escroquerie visent principalement des infractions en matière de TVA (carrousel de TVA par exemple). Des plaintes ont également été déposées en matière d'impôt sur les sociétés (obtention induue du crédit impôt recherche par exemple) ou d'impôt sur le revenu (obtention induue de la prime pour l'emploi – aujourd'hui supprimée- par exemple).

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

Les peines sont portées à sept ans d'emprisonnement et à 750 000 euros d'amende lorsque l'escroquerie est réalisée (article 313-2 du code pénal):

« 1° Par une personne dépositaire de l'autorité publique ou chargée d'une mission de service public, dans l'exercice ou à l'occasion de l'exercice de ses fonctions ou de sa mission ;

2° Par une personne qui prend indûment la qualité d'une personne dépositaire de l'autorité publique ou chargée d'une mission de service public ;

3° Par une personne qui fait appel au public en vue de l'émission de titres ou en vue de la collecte de fonds à des fins d'entraide humanitaire ou sociale ;

4° Au préjudice d'une personne dont la particulière vulnérabilité, due à son âge, à une maladie, à une infirmité, à une déficience physique ou psychique ou à un état de grossesse, est apparente ou connue de son auteur ;

5° Au préjudice d'une personne publique, d'un organisme de protection sociale ou d'un organisme chargé d'une mission de service public, pour l'obtention d'une allocation, d'une prestation, d'un paiement ou d'un avantage indu. »

Les peines sont portées à dix ans d'emprisonnement et à 1 000 000 euros d'amende lorsque l'escroquerie est commise en bande organisée.

Lorsque les poursuites sont fondées sur le délit d'escroquerie, la condamnation peut conduire au versement de dommages et intérêts au bénéfice de l'Etat français.

2.2. L'engagement des poursuites

2.2.1. La compétence pour déposer plainte et l'engagement des poursuites en matière de fraude fiscale.

A la différence des autres délits, les poursuites correctionnelles pour fraude fiscale ne peuvent être engagées qu'à la suite d'une plainte préalable de l'administration sur avis conforme de la Commission des infractions fiscales. Une fois la plainte déposée, seul le parquet peut mettre en mouvement l'action publique et diligenter une enquête nécessaire à l'établissement de l'infraction ou confier le dossier au juge d'instruction.

Ce n'est que dans les cas les plus graves qu'une plainte pour fraude est proposée par l'administration, tant pour rechercher une répression appropriée à la gravité des faits que pour améliorer l'effet dissuasif des sanctions.

Chaque année, sur un peu plus de 50 000 contrôles fiscaux externes (vérifications de comptabilité des entreprises et examens de situation fiscale des personnes physiques) que réalise l'administration fiscale, environ 1 000 plaintes pour fraude fiscale par an sont déposées devant les tribunaux (soit environ 2%).

Le ministre du budget doit, avant le dépôt de plainte, consulter une autorité administrative indépendante, la commission des infractions fiscales (CIF) qui est composée de membres des hautes instances juridictionnelles administratives ou judiciaires : Conseil d'État, Cour des comptes et Cour de Cassation ainsi que de personnalités qualifiées désignées par le président de l'Assemblée nationale et par le président du Sénat. Cette commission se prononce en opportunité sur la nécessité, au regard de la gravité de la fraude fiscale et du contexte de l'affaire, de rechercher la mise en œuvre de sanctions pénales en complément des sanctions fiscales appliquées. Cette commission ne constitue pas une juridiction mais une autorité administrative. Le ministre est lié par l'avis de la commission : il doit déposer plainte en cas d'avis favorable et s'abstenir de le faire si la commission rend un avis négatif.

Le ministre du budget peut également déposer plainte s'il existe des présomptions caractérisées d'une infraction fiscale pour laquelle existe un risque de déperissement des preuves (pour les conditions d'utilisation de cette procédure : cf. article L228 du LPF). Il doit également au préalable recueillir l'avis de la commission des infractions fiscales.

Dans ce cas, le contribuable n'est informé ni de la saisine de la commission des infractions fiscales, ni de son avis. La confidentialité de la procédure tend en effet à assurer l'efficacité des investigations judiciaires qui seront diligentées (écoutes téléphoniques, perquisitions, gardes à vue, ...) : elle évite de laisser au contribuable suspecté de fraude le temps de dissimuler ou de faire disparaître des preuves avant le début des investigations.

Le parquet est maître de la décision de mettre en mouvement l'action publique.

Le cas échéant, l'enquête est confiée par le procureur auprès duquel la plainte a été déposée à un service d'enquête judiciaire fiscale, la Brigade Nationale de Répression de la Délinquance Fiscale (BNRDF).

L'enquête judiciaire a pour objet de caractériser la fraude fiscale ; par la mise en œuvre du droit de communication, elle permet la transmission aux services vérificateurs de l'administration fiscale des éléments de preuve (procès-verbaux d'audition, de perquisition, de saisies,...) de nature à établir l'imposition et à la justifier devant le juge de l'impôt.

La mise en œuvre de ces moyens d’investigation judiciaire n’est utilisée que si les présomptions de fraude sont établies par l’administration et si les enjeux le justifient : cette procédure de plainte sur présomptions de fraude est ainsi réservée aux cas de fraudes les plus graves.

2.2.2. Les autres délits

Pour les délits de droit commun pour lesquels l’incrimination relève du code pénal, l’action publique est engagée par le parquet sans qu’un dépôt de plainte préalable par l’administration soit nécessaire.

Le procureur de la République peut poursuivre toute personne qu’il soupçonne d’avoir commis le délit d’escroquerie ou le délit de blanchiment de fraude fiscale, conformément au principe de l’opportunité des poursuites (art. 40 et 40-1 du code de procédure pénale).

L’administration peut, en sa qualité de victime, déposer directement une plainte pour escroquerie en présence de manœuvres frauduleuses tendant à une remise de fonds, ou une plainte pour blanchiment de fraude fiscale sans demander l’avis de la commission des infractions fiscales.

Eléments statistiques

Dossiers transmis à l'autorité judiciaire	2014	2015	2016
Plaintes pour fraude fiscale	989	948	862
Plaintes sur présomption de fraude	80	79	81
Plaintes pour escroquerie	137	135	133
Total	1 206	1 162	1 076

Nombre de plaintes pour fraude fiscale ou sur présomption de fraude fiscale déposées par nature des procédés frauduleux

Plaintes déposées	2014	2015	2016
Défaut de déclaration et exercice d’activités occultes	410	453	433
Constatation de dissimulations	426	413	331
Réalisation d’opérations fictives	49	15	18
Autres procédés de fraude	184	146	161
Total	1 069	1 027	943

3. Les services de détection de la fraude

3.1. Le rôle de l’administration fiscale dans la détection

L’ensemble des services du contrôle fiscal de compétence locale ou nationale sont en mesure de détecter des faits de fraude à la faveur de l’exercice de leurs missions. Ils proposent des projets de dépôt de plainte pour fraude fiscale centralisés au service du contrôle fiscal de l’administration centrale de la direction générale des finances publiques.

Dans cette organisation, la détection de la fraude s’appuie notamment sur le travail de la Direction Nationale d’Enquêtes Fiscales (DNEF), qui a en charge au niveau national le dispositif de recherche du renseignement destiné à favoriser la programmation et la réalisation des missions de contrôle fiscal.

Pour assurer sa mission, la DNEF dispose, outre les services de direction, de brigades inter-régionales d'intervention (BII) implantées à Pantin, Bordeaux, Lille, Lyon, Marseille, Orléans, Rennes, Strasbourg et Toulouse ; des brigades d'intervention rapide (BIR) ; des brigades nationales d'investigation (BNI); d'une brigade de recherches systématiques (BRS); de cellules spécialisées, plus particulièrement chargées de l'exploitation de la presse, des liaisons avec les autorités de police et de la recherche d'opérateurs susceptibles d'intervenir dans la fraude fiscale internationale.

La DNEF a été désignée comme autorité compétente en matière d'échanges directs d'informations avec 8 pays de l'Union Européenne (Royaume-Uni, Allemagne, Belgique, Italie, Pays-Bas, Espagne, Autriche et Irlande) en matière de fraude carrousel.

La DNEF a un rôle important d'aide à la réalisation des missions de contrôle fiscal des autres directions de contrôle de l'administration fiscale en proposant des contrôles, en diffusant des listes de données à risque, à examiner par les services ; elle travaille notamment sur des thématiques de fraudes ciblées : comptes offshore, logiciels frauduleux, délocalisations de personnes ou d'entités, nouveaux marchés : CO2, gaz, électricité, commerce électronique ; elle assure les liaisons avec TRACFIN et l'exploitation d'enquêtes suite à des déclarations de soupçons (Cf. ci-après § 2 a)).

Enfin, elle exploite les moyens informatiques nouveaux de détection de fraudes, analyse de réseaux notamment.

3.2. Pour mémoire, les autres acteurs

3.2.1. TRACFIN, cellule de renseignement financier rattachée au ministère de l'économie et des finances

La grande majorité des notes de renseignement TRACFIN en ce qui concerne la matière fiscale permettent la mise à jour de faits de fraude.

3.2.2. L'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution - ACPR

En application de l'article L. 84 D du LPF, l'ACPR transmet à l'administration fiscale des notes de renseignements relatives à des personnes physiques et morales, pour lesquelles des mouvements de fonds ont été constatés mais non justifiés auprès de banques ou de compagnie d'assurances et pour lesquels aucun signalement TRACFIN n'a été fait par l'établissement financier.

Ces notes sont adressées par le service central de l'administration fiscale aux directions nationales ou territoriales compétentes, pour exploitation (contrôle ou enquête).

4. Éléments d'information sur les modalités de traitement des « Panama papers »

Dans le cadre de l'affaire dite des "Panama papers", la presse a publié début avril 2016 des noms de personnes physiques et de sociétés qui auraient bénéficié des services du cabinet Mossack Fonseca pour la création d'entités offshore. Une base de données, intitulée Panama Papers, recensant des milliers de sociétés et de personnes en lien avec ce cabinet, a également été mise en ligne par le consortium international de journalistes d'investigation (ICIJ). Pour l'essentiel, il s'agit de listes d'"officers" (personnes physiques ou entreprises ayant un rôle dans l'entité offshore) ou d'intermédiaires (personnes ou cabinets intervenant dans la mise en relation pour la création de la structure offshore).

Un travail d'analyse de ces informations a été engagé qui a débouché sur plusieurs plans de contrôle qui sont en cours.

Le parquet national financier (PNF) a ouvert une enquête préliminaire sur le chef de blanchiment de fraude fiscale aggravé et s'est rapproché des autres parquets européens et d'EUROJUST, en vue de mobiliser l'entraide pénale internationale. L'administration fiscale s'est coordonnée avec le Parquet pour organiser son alimentation en dépôt de plaintes en au vu des données mises à jour par le contrôle.

Par ailleurs, les autorités françaises rappellent que le Panama figure sur la liste nationale des territoires non coopératifs et qu'elles ont engagées des discussions avec les autorités panaméennes en vue de faire évoluer leurs pratiques.¹

¹

https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do;jsessionid=C0AC7A794FDE46C1A09FC82C0552794B.tpdila15v_1?cidTexte=JORFTEXT000032378061&dateTexte=&oldAction=rechJO&categorieLien=id&idJO=JORFCONT000032378032

