

f. Les nouvelles fiscales

SYNTHÈSES & COMMENTAIRES DE L'ACTUALITÉ

- ✓ Démembrement de propriété :
attention aux pièges !
- ✓ L'union entre la fiscalité et
le droit pénal a-t-elle fait naître
des minotaures des temps
modernes ?
- ✓ Participations transfrontalières et régime
d'intégration
- ✓ Prélèvement forfaitaire libératoire :
précisions sur les versements dans un ETNC



L'union entre la fiscalité et le droit pénal a-t-elle fait naître des minotaures des temps modernes ?

Les différentes lois de finances rectificatives pour 2009⁽²⁾ votées l'année dernière ont toutes été marquées par la crise financière et la nécessité d'adopter des mesures propres à soutenir l'économie. La troisième de ces lois n'a pas dérogé à cette règle en visant à moraliser certains comportements.



Hervé ZAPF,
Avocat associé⁽¹⁾
Société d'Avocats PDGB



et **James DU PASQUIER,**
Avocat à la Cour
Société d'Avocats PDGB



L. n° 2009-1674, 30 déc. 2009,
JO 31 déc.

POUR EN SAVOIR PLUS :
Les Nouvelles fiscales n° 1039.

→ Repère : Lamy fiscal 2010,
§ 6158, 8119, 8213, 8449,
8719, 8722

La dernière loi de finances rectificative pour 2009 contient des mesures propres à lutter contre la fraude fiscale, à éviter les fuites de matière imposable vers des paradis fiscaux et à imposer les produits issus de la criminalité organisée.

La lutte contre les paradis fiscaux s'est traduite par diverses mesures de nature à dissuader les opérateurs économiques d'effectuer des échanges avec ces pays qualifiés d'« États ou Territoires Non Coopératifs⁽³⁾ », telles que des retenues à la source ou un contrôle accru des prix de transfert, etc. La lutte contre la fraude en droit interne, s'est, quant à elle, traduite par un renforcement des dispositifs existants à l'encontre de contribuables soupçonnés du délit de fraude fiscale et des délinquants de droit commun.

Rappelons, en effet, que la fraude fiscale est réprimée par l'article 1741 du code général des impôts qui punit le fait de se soustraire ou de tenter de se soustraire au paiement des impôts prévus par ce code par un emprisonnement de 5 ans et 37 500 € d'amende. Cet article a toutefois, jusqu'à maintenant, fait l'objet d'une application parcimonieuse par l'Administration⁽⁴⁾. Cette faible proportion de condamnations pénales s'explique par deux raisons : l'existence d'une procédure spécifique en cas de dépôt d'une plainte pénale pour fraude fiscale et une volonté politique de limiter les poursuites pénales aux

affaires les plus significatives ou les plus médiatiques.

C'est dans ce contexte que la troisième loi de finances rectificative pour 2009 a réformé la procédure spécifique à la fraude fiscale afin d'en faciliter l'usage par les services fiscaux et de fournir à cette occasion de nouveaux outils d'investigation aux agents de l'Administration.

Dans le même sens, le législateur a également facilité l'imposition des profits provenant d'activités illicites. Notons à cet égard que les activités délictuelles de droit commun, tels que les trafics de stupéfiants, d'êtres humains, ou le proxénétisme sont déjà appréhendés par le droit fiscal⁽⁵⁾. En pratique, l'Administration fiscale se heurte toutefois à de véritables difficultés pour imposer ces activités, faute généralement de disposer de déclaration ou d'une comptabilité. L'absence d'imposition des profits liés à de telles activités est d'autant plus embarrassante pour l'État que le motif de l'infraction est généralement purement financier.

(1) Membre de l'IACF.

(2) L. n° 2009-122, 4 févr. 2009, JO 5 févr. ; L. n° 2009-431, 20 avr. 2009, JO 22 avr. ; L. n° 2009-1674, 30 déc. 2009, JO 31 déc.

(3) La liste des ETNC a été publiée par un arrêté du 12 février 2010 : Arr. min, NOR : ECEL1003822A, 12 févr., JO 17 févr.

(4) Ainsi, en 2007, seulement 667 condamnations pour fraude fiscale ont été prononcées, alors que les services fiscaux ont procédé à plus de 50 000 vérifications.

(5) Au titre de l'imposition des bénéfices, voir CE, 10 déc. 1999, n° 181977, Lescot ; Au titre de l'imposition sur le chiffre d'affaires, voir CJCE, 5 juill. 1988, aff. C-289/86, Happy Family et CJCE, 29 juin 1999, aff. C-158/98 Coffeeshop Siberië vof.

→ Un droit pénal au service du droit fiscal

Lorsqu'elle entend poursuivre un contribuable pour fraude fiscale, l'Administration est tenue, préalablement au dépôt d'une plainte pénale pour fraude fiscale, de saisir la Commission des infractions fiscales (LPF, art. L. 228). Celle-ci rend un avis après avoir pris connaissance des observations du contribuable.

Ce n'est que si cet avis est favorable à l'engagement de poursuites, que l'Administration sera alors en droit de poursuivre le contribuable devant les juridictions répressives⁽⁶⁾. Elle pourra ainsi déposer une plainte pénale sans que celle-ci n'emporte de conséquence procédurale particulière.

L'émergence de procédures secrètes

La loi de finances rectificative pour 2009 a créé la **procédure judiciaire d'enquête fiscale** (LPF, art. L. 228 et L. 188 B), applicable lorsque les services fiscaux parviennent à démontrer l'existence de présomptions caractérisées d'un risque de dépérissement des preuves, à raison de l'usage de fausses identités ou de faux documents, de l'existence de comptes bancaires ou de sociétés situées dans des paradis fiscaux, qui ne sont pas nécessairement des « États ou des Territoires Non Coopératifs ».

Dans ce cas, l'Administration peut désormais saisir la Commission des infractions fiscales dans le cadre d'une **procédure secrète**, fondée sur de simples présomptions, ce qui facilitera le dépôt de plaintes pénales. Si le rapporteur du projet de loi devant le Sénat affirmait que la saisine de la Commission constituait une garantie au profit du contribuable, cette dernière apparaît comme symbolique eu égard aux conditions de sa saisine, dans le cadre de la procédure judiciaire d'enquête fiscale...

Cette procédure suscite en outre des interrogations quant aux droits du

contribuable vérifié : le législateur a accru l'efficacité de cette procédure en lui permettant d'être fondée sur des présomptions. Si celles-ci s'avéraient infondées, cette révélation serait elle de nature à vicier la procédure ? Le juge s'attachera-t-il davantage aux faits ou aux présomptions ?

Les critères permettant de démontrer l'existence d'une présomption caractérisée peuvent susciter des interrogations. Si l'usage de faux docu-

« L'Administration peut enfin faire usage de la procédure de flagrance fiscale aux activités illicites »

ments et d'une fausse identité prouvent un comportement répréhensible, il est permis de douter que la simple détention de comptes bancaires ou de parts sociales de sociétés à l'étranger caractérise à elle seule une intention frauduleuse.

En tout état de cause, le caractère exorbitant du droit commun de cette procédure judiciaire d'enquête fiscale peut légitimement faire craindre un certain nombre de détournements de procédure par les services fiscaux, similaires à ceux qu'il a été possible de constater en matière de procédure de perquisition⁽⁷⁾.

Face à ces risques, le contribuable ne peut qu'espérer que le juge de l'impôt tout comme le juge pénal fassent prévaloir leur doctrine selon laquelle les preuves obtenues dans le cadre d'une procédure irrégulière ne peuvent être retenues⁽⁸⁾.

Le juge aura un rôle d'autant plus important à jouer que l'usage de cette procédure d'exception octroie de nouveaux droits procéduraux au profit des services fiscaux.

L'émergence de pouvoirs d'exception

Dans le cadre de cette procédure judiciaire d'enquête fiscale, des agents de l'Administration fiscale, de catégories

A et B, désignés par arrêté, sont habilités à mener des opérations d'enquête judiciaire sur réquisition du procureur de la république ou sur commission rogatoire du juge d'instruction afin de poursuivre les personnes suspectées du délit de fraude fiscale et de délits assimilés. Comme tout officier de police judiciaire, ils pourront **constater l'infraction de fraude fiscale, procéder à des relevés d'empreintes digitales, effectuer des perquisitions pénales, saisir des documents,**

requérir l'assistance de personnes qualifiées pour effectuer certains examens techniques, effectuer des **auditions**, placer des personnes suspectées d'avoir com-

mis une infraction en **garde à vue** ou procéder à des écoutes...

Par ailleurs, afin d'augmenter l'efficacité de cette procédure, le législateur a instauré une dérogation à l'interdiction d'effectuer une deuxième vérification de comptabilité ou un deuxième examen de situation fiscale personnelle portant sur des périodes déjà vérifiées, ainsi qu'un **délai de reprise spécifique de 10 ans**.

Il est permis de penser que cet allongement du délai de reprise et cette remise en cause de l'interdiction de procéder à un nouveau contrôle fiscal pourrait ne pas rentrer immédiatement en application, en pratique, sous peine de violer l'article 1^{er} du premier protocole de la CEDH qui protège le droit à la propriété, ainsi que l'espérance légitime d'une créance⁽⁹⁾. Un contribuable qui se verrait opposer ce nouveau délai de reprise en 2010 constaterait une remise en cause rétroactive de la pres- ▶

(6) En pratique, la Commission accorde satisfaction à l'Administration dans plus de 95 % des cas.

(7) Pour un exemple de perquisition fondée sur une législation de contrôle des prix, visant à permettre en réalité à l'administration de saisir la comptabilité du contribuable pour opérer un redressement sur son résultat imposable, voir CE, 1^{er} juin 1990, n° 39.447, Sgaravizzi.

(8) Voir par exemple, CE, 15 févr. 1989, n° 46.409, Mareson.

(9) CEDH, 21 juin 2006, n° 1513/03, Draon ; CEDH 21 juin 2006, n° 11810/03, Maurice ; CEDH, 14 févr. 2006, n° 67847/01, Lecarpentier.

cription au titre de l'année 2000. Celle-ci ne nous semble pas pouvoir être justifiée par un souci de lutter contre une infraction pénale.

→ Un droit fiscal au service du droit pénal

L'État utilise également l'arme fiscale au sein de son arsenal répressif. À l'instar de la création en 2002 des groupes d'interventions régionaux, qui ont permis à des officiers de police judiciaire de bénéficier de l'assistance de membres de l'Administration fiscale, dans leur lutte contre l'économie souterraine et différents trafics, la loi de finances rectificative pour 2009 poursuit le même objectif de donner aux services fiscaux un rôle dans la répression des activités illicites.

L'alignement du régime applicable aux activités illicites sur celui prévu au titre des activités occultes

Les activités illicites sont désormais soumises au même régime que les activités occultes. La loi met ainsi un terme aux hésitations qui avaient pu apparaître à la lecture de l'arrêt du Conseil d'État du 4 février 2008, Woelfle⁽¹⁰⁾, selon lequel une personne coupable de détournement de fonds n'exerçait pas une activité occulte et ne pouvait donc pas se voir infliger les procédures propres à l'exercice d'activités occultes.

Selon cette jurisprudence, certaines activités illicites pouvaient ainsi ne pas être soumises aux règles propres aux activités occultes. Elles sont ainsi dorénavant susceptibles d'être soumises aux procédures d'imposition d'office, d'être exclues du régime des micro-entreprises et de la franchise en base de TVA.

Celles-ci sont également désormais soumises à un délai de reprise de

10 ans et à la possibilité d'effectuer une évaluation d'office sans envoi de mise en demeure. L'Administration peut enfin faire usage de la procédure de flagrance fiscale aux activités illicites.

Cette précision législative ne devrait pas avoir d'incidence sur le déroulement des vérifications puisqu'en pratique l'Administration assimilait déjà les activités illicites aux activités occultes.

Par ailleurs, parallèlement à cette clarification législative, le législateur a instauré deux mécanismes de présomption de perception de revenus pour les personnes faisant l'objet de poursuites pénales.

La taxation de revenus fictifs

Le premier mécanisme est fondé sur les constatations effectuées par les autorités judiciaires, le contribuable sera présumé avoir perçu un revenu égal à la valeur des biens dont il dispose ayant un rapport avec une infraction pénale.

Le deuxième est fondé sur le train de vie du contribuable⁽¹¹⁾. Elle ressemble par de nombreux aspects aux dispositions de l'article 168 du CGI permettant l'évaluation forfaitaire du revenu en cas de disproportion marquée entre les revenus et le train de vie. L'Administration peut s'en prévaloir lorsqu'elle a été informée de l'existence de certaines infractions pénales grâce aux nouvelles procédures d'échange de renseignements avec les autorités judiciaires.

Le contribuable concerné par l'une de ces nouvelles procédures sera toutefois en droit d'apporter la preuve que son train de vie est financé par ses revenus déclarés, un emprunt, un héritage...

Il est toutefois permis de s'interroger sur l'efficacité de telles mesures visant à taxer des personnes sur les biens dont elles ont la disposition sans être

nécessairement propriétaires de ces derniers. Quelles seraient les garanties d'un recouvrement effectif de l'imposition lors de la taxation d'une personne juridiquement insolvable, malgré un train de vie florissant grâce à des prête-noms, en sachant que l'Administration fiscale ne serait pas en droit de saisir des biens appartenant juridiquement à des tiers ?

À cette interrogation, s'ajoute celle de la compatibilité de ce type de procédure avec l'article 1^{er} du premier protocole de la CEDH relatif au droit de propriété. La taxation d'une personne d'après son train de vie sans considération de ses revenus ou de son patrimoine réel est-il réellement conforme à cet article⁽¹²⁾ ?

Gageons que la Cour de Strasbourg sera prochainement amenée à se prononcer sur ce mélange risqué de droit pénal et de fiscalité dans un état de droit...

COMMENTAIRE

L'efficacité combinée des procédures pénales et fiscales laisse craindre que le législateur a souhaité affranchir les administrations étatiques de certaines limites qui garantissent le respect des libertés individuelles protégées par la Convention Européenne des Droits de l'Homme et d'autres traités internationaux, tels que le droit à la vie privée ou le respect de la propriété... Ce faisant, le législateur a sans doute créé des minotaures juridiques... sans vraiment prévoir de labyrinthe où les enfermer...

(10) CE, 4 févr. 2008, n° 304253, Woelfle.

(11) CGI, art. 1649 quater-0 B.

(12) Sur ce point, voir CEDH, 22 févr. 1994, n° 1/1993/396/474, Raimondo c/Italie, pour une confiscation temporaire de biens appartenant à une personne soupçonnée d'avoir appartenu à la mafia. La Cour avait en l'espèce, reconnu l'atteinte au droit de propriété, mais elle avait également considéré que cette violation de l'article 1^{er} du premier protocole de la CEDH était justifiée par un motif d'intérêt général. L'Italie ne fut donc pas condamnée.