

Chiffres clés

Stagnation du recours à la justice pénale négociée en matière de fraude fiscale

Rapport d'activité 2022 de la DGFIP

Le rapport d'activité pour l'année 2022 de la DGFIP fait état d'une stagnation du recours à la justice pénale négociée en matière de fraude fiscale :

- 2 CJIP ont été conclues (v. 1 en 2021) ;
- 63 CRPC ont été conclues (v. 64 en 2021).

Le nombre de perquisitions fiscales est en baisse sur l'année 2022 : 127 opérations ont été diligentées, contre 163 en 2021.

Il ressort également du rapport que le nombre de transactions conclues avant la mise en recouvrement a, quant à lui, augmenté en 2022 (4 777, dont 1 492 transactions en contrôle sur pièces, 2 998 transactions en contrôle fiscal externe et 287 règlements d'ensemble) par rapport à 2021 (4 562, dont 1 150 transactions en CSP, 3 130 transactions en CFE et 282 « autres »).

[\(Rapport d'activité 2022 de la DGFIP\)](#)

Tracfin poursuit son action dans l'identification des circuits complexes de fraude fiscale

Rapport d'activité 2022 de Tracfin

La lutte contre la fraude fiscale, sociale et douanière a représenté près de 30 % de l'activité de Tracfin en 2022 (v. 25 % en 2021).

Tracfin a effectué 884 transmissions dans le cadre de la lutte contre les atteintes aux finances publiques (v. 780 en 2021), dont 129 aux autorités judiciaires et 458 à la DGFIP (v. 584 en 2021).

En matière fiscale, les notes concernent à :

- 39 % des activités non déclarées (*partiellement ou totalement*) (v. 43 % en 2021) ;

- 29 % la détention d'avoirs à l'étranger (*ex : comptes bancaires, assurances vies, trust, fiducie...*) (v. 26 % en 2021) ;
- 11 % l'identification de flux ou revenus dont l'origine est indéterminée (*ex : importante somme d'argent reçue par un dirigeant sans que la justification économique apparaisse cohérente*) (v. 12 % en 2021) ;
- 9 % la fraude à la TVA (v. 8 % en 2021).

Dans son rapport, Tracfin met en avant sa coopération avec le PNF : il leur a transmis 24 notes d'informations en 2022. Par ailleurs entre 2020 et 2022, sur les 94 notes d'informations transmises au PNF, 14 notes concernaient l'infraction de fraude fiscale.

Parmi les faits saillants de 2022, Tracfin souligne avoir :

- identifié des cas de détournement du dispositif de crédit impôt recherche ; et
- renforcé son action dans l'identification de circuits complexes de fraude fiscale par l'exploitation d'écritures comptables et de la jurisprudence applicable à la notion de direction effective et d'établissement stable au sens des conventions fiscales internationales. Tracfin a ainsi enquêté sur des dossiers de fraude fiscale impliquant des sociétés domiciliées à l'étranger mais dont le siège de direction effective était en réalité implanté en France.

[\(Rapport d'activité 2022 de Tracfin, 10 juillet 2023\)](#)

Projet de loi de finances pour 2024

Création d'un délit de mise à disposition d'instruments de facilitation de la fraude fiscale

Article 20 du PLF pour 2024

Le gouvernement a proposé la création, à l'article 1744 du CGI, d'un délit à l'encontre des personnes mettant « à disposition, à titre gratuit ou onéreux, un ou plusieurs moyens, services, actes ou instruments juridiques, fiscaux, comptables ou financiers ayant pour but de permettre à un ou des tiers de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts mentionnés dans [le CGI] ».

Ces moyens, services, actes ou instruments juridiques consistent en :

- l'ouverture de comptes ou la souscription de contrats auprès d'organismes établis à l'étranger ;
- l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiduciaire ou institution comparable établis à l'étranger ;
- la fourniture d'une fausse identité ou de faux documents, ou de toute autre falsification ;
- la mise à disposition ou la justification d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ; ou,
- la réalisation de toute autre manœuvre destinée à égarer l'administration.

L'objectif de ce texte est de permettre d'engager directement des poursuites pénales à l'encontre de promoteurs de dispositifs fiscaux frauduleux alors qu'actuellement ces personnes ne peuvent être poursuivies qu'au cas par cas au titre de la fraude commise par leur client.

Il s'agit d'un délit autonome qui pourra être poursuivi sans dénonciation obligatoire (article L. 228 du LPF) ni dépôt de plainte après avis conforme de la CIF.

Pour les personnes physiques, les peines sont :

- **3 ans d'emprisonnement et 250 000 € d'amende**, portées à 5 ans et 500 000 € lorsque la mise à disposition mentionnée est commise en utilisant un service de communication au public en ligne ;
- les **peines complémentaires** prévues aux articles 1741 et 1750 du CGI (interdiction des droits civiques, civils et de famille, affichage de la décision, interdiction d'exercice d'activités professionnelles spécifiques...).

Pour les personnes morales :

- **une amende de 1,25 m €** (ou 2,5 m € en cas de circonstance aggravante) ;
- les **peines complémentaires** prévues aux 1° à 6°, 9° et 12° de l'article 131-39 du Code pénal (fermeture d'établissements, exclusion des marchés publics, affichage et diffusion de la décision ...).

Enfin, le projet précise que l'amende prévue à l'article 1740 A bis du CGI, relative à la sanction des personnes qui fournissent intentionnellement dans le cadre de leur activité professionnelle des prestations de services concourant directement à l'élaboration de montages frauduleux ou abusifs destinés à éluder l'impôt, ne

s'appliquera pas en cas de poursuites sur le fondement de ce nouvel article 1744 du CGI.

[\(PLF pour 2024, Article 20, 27 septembre 2023\)](#)

Création d'une peine complémentaire de privation temporaire des droits à réductions et crédits d'impôts

Article 21 du PLF pour 2024

Le PLF pour 2024 prévoit la création d'une nouvelle peine complémentaire pour les personnes physiques en cas de fraude fiscale aggravée et du recel ou du blanchiment de ce délit consistant en la privation du droit à l'octroi de réductions ou crédits d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur la fortune immobilière.

L'objectif de ce dispositif est de renforcer l'exemplarité de la sanction pénale.

La privation du droit à l'octroi de réductions ou crédits d'impôt sera **temporaire et ne pourra excéder une durée de trois ans** débutant à compter de l'imposition des revenus de l'année qui suit celle de la condamnation.

Le projet prévoit toutefois que les crédits d'impôts octroyés sur le fondement d'une convention internationale ayant pour objet l'élimination de la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune seront exclus du champ d'application de cette peine complémentaire.

[\(PLF pour 2024, Article 21, 27 septembre 2023\)](#)

Name & Shame

Première publication de sanctions administratives à la suite d'un contrôle fiscal

En application de l'article 1729 A bis du CGI, l'administration fiscale dispose de la possibilité de publier les sanctions administratives infligées à un contribuable à raison de manquements graves caractérisés par un montant de droits fraudés d'un minimum de 50 000 € et le recours à une manœuvre frauduleuse.

La décision de publication est prise par l'administration après avis conforme et motivé de la Commission des infractions fiscales.

La première publication dans ce cadre est intervenue le 12 septembre 2023.

Le contribuable était une société de sécurité privée qui avait fait l'objet d'un redressement en TVA de 178 867 €, assorti de majorations pour manœuvres frauduleuses de 143 094 €.

[\(Sanctions administratives appliquées à la suite d'un contrôle fiscal, 12 septembre 2023\)](#)

Aviseurs fiscaux

La fourniture de renseignements à l'administration fiscale avant le 1^{er} janvier 2017 ne permet pas de bénéficier du régime des aviseurs fiscaux

CAA de Paris, 27 septembre 2023, n° 22PA04079

Une ancienne salariée d'une banque helvétique avait transmis des informations à l'administration fiscale visant à dénoncer des faits constitutifs de blanchiment de fraude fiscale et de démarchage bancaire illicite.

En novembre 2020, l'ancienne salariée avait saisi la DNEF d'une demande de rétribution (de 3,5 m€) fondée sur l'article L. 10-0 AC du LPF, relatif au régime des aviseurs fiscaux. Sa demande fut rejetée en décembre 2020 par le directeur de la DNEF au motif que les renseignements, transmis antérieurement au 1^{er} janvier 2017 ne pouvaient donner lieu à indemnisation.

Cette décision fut annulée par le Tribunal administratif.

La Cour administrative d'appel a annulé la décision du Tribunal administratif et a rejeté la demande de l'ancienne salariée.

La Cour indique qu'aucune disposition législative ou réglementaire n'impose l'indemnisation des personnes ayant fourni des renseignements (ayant amené à la découverte de manquements fiscaux) avant le 1^{er} janvier 2017 (date d'entrée en vigueur du dispositif). Elle indique également qu'aucune disposition législative n'impose au Gouvernement de prendre en compte, pour déterminer les possibilités d'indemnisation, la période au cours de laquelle les renseignements ainsi recueillis sont exploités par l'administration fiscale.

Par ailleurs, la Cour indique qu'aucune pièce du dossier ne démontre que l'ancienne salariée avait communiqué des informations postérieurement au 1^{er} janvier 2017 et que la seule circonstance qu'elle soit restée en contact, après cette date, avec des membres de l'administration fiscale, et ait échangé avec eux des messages sur sa situation de « lanceuse d'alerte » ne saurait lui ouvrir droit à une indemnisation.

[\(CAA de Paris, 27 septembre 2023, n° 22PA04079\)](#)

Dénonciation obligatoire de l'administration fiscale

L'absence d'annexion de l'avis de mise en recouvrement à la dénonciation de l'administration fiscale n'est pas une cause de nullité de la procédure pénale

Cass. crim., 13 septembre 2023, n° 22-82.288

A la suite d'une dénonciation automatique (article L. 228 du LPF), un gérant de société avait été renvoyé devant le Tribunal correctionnel pour s'être frauduleusement soustrait à l'établissement ou au paiement de l'IS et de la TVA en omettant volontairement de faire ses déclarations dans les délais prescrits et pour avoir sciemment omis de passer des écritures au livre journal ou au livre d'inventaire.

Devant le Tribunal, le prévenu faisait valoir la nullité de la dénonciation obligatoire – et de tous les actes subséquents – au motif que l'avis de mise en recouvrement (**AMR**) n'avait pas été produit à l'appui de la dénonciation. En l'espèce, l'administration avait évoqué dans sa lettre de dénonciation les majorations de 100 % des articles 1732 et 1728 du CGI sans toutefois y joindre l'AMR. Ce dernier, qui n'avait été produit que lors de l'audience devant le Tribunal correctionnel (soit postérieurement à la citation du prévenu), ne comportait pas de mention explicite des droits éludés ni du taux de majoration appliqué et ne faisait pas référence aux majorations des articles 1732 et 1728 précités.

Le Tribunal et la Cour d'appel avaient fait droit à l'exception de nullité du prévenu, en retenant notamment que l'appréciation de l'existence des critères cumulatifs nécessaires à la mise en œuvre du mécanisme de dénonciation ne pouvait résulter que de la lecture de l'AMR et non de celle de la proposition de rectification.

Dans son pourvoi, le Procureur général soutenait en substance que (i) l'article L. 228 du LPF n'impose pas à l'administration de joindre l'AMR à sa dénonciation pour justifier du montant des droits éludés et des majorations retenues ; (ii) la solution du procès pénal ne dépend pas de la légalité de l'AMR qui ne constitue pas un acte administratif individuel dont la légalité est susceptible d'être contestée devant le juge pénal ; et (iii) le juge pénal n'a pas compétence pour apprécier si les conditions prévues à l'article L. 228 du LPF sont réunies.

De son côté, l'administration fiscale soutenait principalement que (i) l'appréciation quant aux majorations peut résulter de tous documents qui se rapportent à la procédure de mise en recouvrement ; et (ii) à supposer que l'AMR soit une pièce indispensable

pour le juge, il suffisait qu'il soit produit à la suite de la contestation émise par le prévenu quant à la régularité de la procédure comme tel avait été le cas en l'espèce.

La Cour de cassation a fait droit au pourvoi.

Elle indique tout d'abord que l'article L. 228 du LPF ne prévoit pas que la dénonciation obligatoire doive être accompagnée de l'AMR. Lorsque la juridiction est saisie d'une demande d'annulation des poursuites tirée du non-respect des critères légaux pour procéder à la dénonciation obligatoire, la nullité n'est pas encourue dès lors que les juges sont en mesure, à partir des pièces de la procédure et celles qui leur sont soumises par les parties, de s'assurer que les conditions tenant au montant des droits éludés et aux majorations appliquées telles qu'appréciées au stade de la mise en recouvrement sont réunies.

En conséquence, l'absence d'annexion de l'AMR à la dénonciation de faits de fraude fiscale au procureur de la République par l'administration fiscale ne constitue pas une cause de nullité de la procédure.

Ensuite, la Cour de cassation juge que la Cour d'appel devait rechercher s'il résultait de l'ensemble des pièces du dossier (notamment la proposition de rectification et la réponse de l'administration aux observations du contribuable) que le montant des droits éludés était supérieur à 100 000 € et que les majorations appliquées, appréciées au stade de la mise en recouvrement, entraient dans les catégories visées par l'article L. 228 du LPF.

Enfin, il est indiqué que la Cour d'appel ne pouvait analyser les mentions de l'AMR indépendamment des documents auxquels il faisait référence, conformément à l'article R. 256-1 du LPF.

[\(Cass. com., 13 septembre 2023, n° 22-82.288\)](#)

Articulation des procédures pénale et fiscale

Absence de prise en compte par le juge administratif du principe d'autorité de la chose jugée au pénal lorsque la relaxe repose sur des faits qui ne sont pas établis ou sur un doute subsistant quant à leur réalité

CAA de Marseille, 21 septembre 2023, n° 21MA02775

Un contribuable qui exploitait une activité commerciale de restauration avait fait l'objet d'une vérification de comptabilité à l'issue de laquelle des propositions de rectification lui avaient été notifiées en matière la TVA, de BIC et d'IR.

Parallèlement, ce contribuable avait fait l'objet de poursuite pénale pour fraude fiscale pour avoir minoré son bénéfice en réglant volontairement en numéraire, sans les reporter dans sa comptabilité, une partie importante de ses achats de matières premières réalisés auprès de son fournisseur principal. Il a été relaxé de ces faits par la Cour d'appel.

Afin de contester les redressements qui lui étaient opposés, le contribuable avait notamment fait état de sa relaxe au pénal en invoquant le principe d'autorité de la chose jugée.

La Cour administrative d'appel n'a pas fait droit à cet argument. Elle rappelle que l'autorité de la chose jugée appartenant aux décisions des juges répressifs devenues définitives qui s'impose aux juridictions administratives s'attache à la constatation matérielle des faits mentionnés dans le jugement et qui sont le support nécessaire du dispositif. La même autorité ne 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.

En l'espèce, la Cour a considéré que la relaxe, fondée sur la circonstance que l'enquête n'a pas permis d'établir que l'ouverture du compte client « occulte » dans la comptabilité du fournisseur principal avait été faite à l'instigation ou à la demande du contribuable, ne permettait pas de se prévaloir de l'autorité de chose jugée.

Cette note est à titre d'information et ne saurait constituer un avis juridique.

Pour plus d'information, contactez :



Alice Rousseau

T : +33 1 88 33 59 56

M : + 33 7 85 64 56 48

E : arousseau@rousseau-sussmann.com



Arthur Sussmann

T : +33 1 89 16 07 48

M : +33 6 16 27 27 53

E : asussmann@rousseau-sussmann.com