

Dalloz actualité 01 mars 2022

Circulaire du 4 octobre 2021 : Épisode 8 - L'articulation entre transaction avec l'administration fiscale et poursuites pénales

Circ. 4 oct. 2021, relative à la lutte contre la fraude fiscale, CRIM 2021 10/G3, BOMJ 8 oct.

Emmanuel Daoud, Avocat associé, Valentin Rigamonti, Maria Snitsar et Léo Coudon-Morini, Avocats, Vigo Avocats

Résumé

Le 4 octobre 2021, la Direction des affaires criminelles et des grâces a adressé aux procureurs généraux et aux procureurs de la République une « circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale », publiée dès le 8 octobre 2021 au Bulletin officiel du ministère de la Justice. Un texte qui s'inscrit dans un contexte global de renforcement de la lutte contre la fraude fiscale.

Le contribuable redressé fiscalement a la possibilité de transiger avec l'administration fiscale sur le montant des pénalités mises à sa charge.

Cette transaction est un contrat de droit privé, soumis au régime des articles 2044 et suivants du code civil, par lequel l'administration consent au redevable une atténuation des pénalités encourues, en contrepartie de l'engagement de ce dernier à s'en acquitter et à renoncer à toute contestation devant le juge de l'impôt.

La pratique transactionnelle en la matière, mise en œuvre sur le fondement de l'article L. 247, 3°, du livre des procédures fiscales (LPF), poursuit une finalité pragmatique en ce qu'elle offre à l'administration fiscale une garantie du recouvrement rapide et efficace des sommes dues par le contribuable.

Un rapport d'étude parlementaire publié en 2021 montre que cet instrument amiable est mis en œuvre dans des proportions semblables tant à l'égard des personnes physiques qu'à l'égard des personnes morales.

Par ailleurs, selon ce même rapport, entre 2018 et 2020, l'administration fiscale a conclu chaque année entre 3 000 et 3 800 transactions, portant sur des pénalités d'un montant moyen de 48 000 € pour un montant maximal de 10 millions d'euros (en 2019).

Dans le prolongement de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018, la circulaire du 4 octobre 2021 revient sur cet instrument qu'est la transaction fiscale en évoquant en particulier son incidence sur les poursuites pénales en matière de fraude fiscale, ce qui appelle un certain nombre de rappels s'agissant des conditions de recours à une telle transaction.

Les conditions de recours à la transaction en matière fiscale

La conclusion d'un protocole transactionnel entre le contribuable redressé et l'administration fiscale obéit au régime défini à l'article L. 247 du LPF.

En pratique, la transaction intervient à l'initiative du contribuable qui en adresse la demande aux services compétents de l'administration fiscale dans les conditions prévues à l'article R. 247-1 du LPF. Lorsque les pénalités encourues excèdent un montant de 200 000 €, le ministre chargé du budget est seul compétent pour répondre à cette demande. Le cas échéant, une proposition de transaction est ensuite notifiée au contribuable, qui dispose d'un délai de trente jours pour l'accepter, la refuser ou formuler des observations pouvant éventuellement donner lieu à une modification de la proposition de transaction formulée par l'administration fiscale.

L'opportunité de proposer une transaction à l'administration fiscale doit faire l'objet d'un examen approfondi par les conseils du contribuable. En effet, la voie transactionnelle n'est pertinente pour ce dernier que si le dossier constitué par l'administration fiscale apparaît suffisamment étayé, en fait et en droit, pour que l'issue d'un contentieux semble défavorable. Pour autant, cet examen approfondi ne doit pas empêcher de prendre rapidement l'initiative d'une transaction lorsque celle-ci semble opportune ; il sera notamment préférable de ne pas attendre que l'avis de mise en recouvrement soit adressé au contribuable.

Par ailleurs, la transaction ne peut porter que sur les amendes fiscales, les majorations d'impôts et les intérêts de retard ; à l'inverse, le montant de l'impôt dû en principal ne peut en aucun cas être minoré dans le cadre de la transaction.

Toutefois, lorsqu'il existe également des contestations quant au montant de cet impôt, et en présence de fortes incertitudes juridiques, l'administration fiscale peut, dans un premier temps, conclure un « règlement d'ensemble » avec le contribuable afin d'arrêter le montant de l'impôt dû en principal. Les pénalités seront alors calculées sur la base de ce montant et pourront, dans un second temps, faire l'objet d'une transaction.

En outre, il est utile de préciser que la bonne foi du contribuable lors des opérations de contrôle constitue le tout premier élément d'appréciation de l'administration fiscale lorsqu'elle envisage une transaction.

En effet, elle ne peut en aucun cas transiger avec le contribuable si ce dernier « met en œuvre des manœuvres dilatoires visant à nuire au bon déroulement du contrôle » (LPF, art. L. 247, dernier al.). Tel est le cas, par exemple, en cas de refus de communiquer sa comptabilité au contrôleur, de se présenter lors de la visite d'un vérificateur, ou encore de retirer ses courriers adressés par l'administration fiscale. En définitive, tout comportement du contribuable visant d'une façon ou d'une autre à faire obstacle aux opérations de contrôle ferme la voie à une éventuelle transaction fiscale.

Enfin, la détermination du montant de la réduction de pénalités accordée par l'administration fiscale tient toujours compte du degré de gravité et de la nature intentionnelle ou non des manquements du contribuable ayant donné lieu à un redressement.

Ces éléments s'imposent à l'administration fiscale, qui ne saurait disposer d'un pouvoir purement arbitraire lorsqu'elle consent des réductions de pénalités. En la matière, une liberté totale contreviendrait au principe essentiel d'égalité des contribuables devant l'impôt.

C'est pourquoi l'administration fiscale est tenue à une obligation de transparence quant à sa politique transactionnelle : l'article L. 251 A du LPF oblige ainsi le ministre chargé du budget à publier chaque année un rapport « qui mentionne le nombre, le montant total, le montant médian et le montant moyen des remises accordées, répartis par type de remise accordée et par imposition concernée, pour les personnes morales et pour les personnes physiques ».

Lorsque la transaction sur les pénalités fiscales a été conclue, voire exécutée, la question se pose encore de son incidence sur les poursuites pénales qui sont susceptibles de viser le contribuable. La circulaire du 4 octobre 2021 apporte de précieux éclairages à ce sujet.

L'incidence de la transaction fiscale sur les poursuites pénales

Depuis la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, l'administration fiscale peut transiger avec le contribuable sur le montant des pénalités fiscales alors même qu'elle s'apprête, sur le plan pénal, à déposer plainte ou à transmettre un dossier de dénonciation obligatoire au parquet.

Avant la loi de 2018, l'article L. 247 du LPF prévoyait, dans sa rédaction issue de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013, que l'administration ne pouvait pas transiger dans les dossiers où elle envisageait de mettre en mouvement l'action publique.

Il était en effet considéré que l'administration ne pouvait 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 sévérité en sollicitant l'application de sanctions pénales.

À cet égard, la réforme de 2018 a fait preuve d'un certain pragmatisme en mettant fin à cette impossibilité : cette réforme de l'article L. 247 du LPF était en effet bienvenue dans le cadre de l'assouplissement du verrou de Bercy. Les débats parlementaires avaient alors logiquement mis en avant le risque d'un « verrou inversé » empêchant l'administration d'obtenir un règlement du dossier lorsqu'une action pénale était engagée et, inversement, il était craint que la transaction puisse faire obstacle à l'engagement de poursuites pénales alors même que les critères de telles poursuites étaient remplis.

Si ces considérations sont compréhensibles, le risque est désormais que le contribuable qui transige avec l'administration fiscale soit victime d'un jeu de bonneteau : il accepte de payer des pénalités qu'il renonce à contester, tout en demeurant susceptible d'être poursuivi pénalement.

Relevons néanmoins que si, par principe, la transaction fiscale n'a pas d'incidence sur les poursuites pénales, dans les faits en revanche, la conclusion d'une transaction sera nécessairement prise en compte par les magistrats du parquet chargés de conduire l'enquête pénale.

La circulaire du 4 octobre 2021 est sans ambiguïté sur ce point.

Celle-ci rappelle que, comme mentionné plus haut, « la conclusion d'une transaction fiscale n'éteint pas l'action publique et ne doit pas, à l'instar d'un paiement spontané des droits éludés, conduire le ministère public à écarter de façon systématique des poursuites pénales ».

Pour autant, la circulaire préconise un renforcement des échanges d'informations entre l'administration fiscale et les parquets (v. précédente parution, Épisode 2 : Le cadre des échanges d'informations entre l'administration fiscale et le parquet), et invite en particulier l'administration à communiquer sur la conclusion d'une transaction, lors de la transmission du dossier en la mentionnant dans la lettre de dénonciation, ou à l'occasion des « rencontres opérationnelles » organisées par le procureur de la République pendant l'enquête.

Il ressort ainsi des termes de la circulaire que la conclusion d'une transaction fiscale par le contribuable sera prise en compte dans l'appréciation du dossier sur le plan pénal par le parquet.

Si la circulaire n'est pas explicite sur ce sujet, il est permis d'imaginer que cette transaction fiscale pourra encourager le parquet à mettre en œuvre les outils de justice négociée que sont la CRPC et la CJIP, et ce d'autant que la conclusion d'une telle transaction est, comme nous l'avons vu, gage de la bonne foi du contribuable. Il conviendra alors, notamment dans l'hypothèse où la personne morale s'engage dans la voie de la CJIP concomitamment à celle d'une transaction fiscale, d'engager des échanges avec le parquet et l'administration fiscale visant à obtenir un règlement global fiscal et pénal du dossier (v. précédente parution, Épisode 7 : La place de la CRPC et de la CJIP dans la lutte contre la fraude fiscale).

À cet égard, le recours à la transaction fiscale devra être envisagé le plus souvent possible, puisqu'en favorisant le recours à ces outils, elle rend moins probable la tenue d'une audience correctionnelle.

Or la circulaire comprend des instructions aux termes desquelles les parquets sont enjoins à requérir de façon systématique les peines complémentaires d'affichage et d'inéligibilité qui, si elles sont obligatoires, peuvent néanmoins ne pas être prononcées par le tribunal s'il motive sa décision en ce sens. Les parquets sont en outre enjoins à prendre des réquisitions écrites détaillées s'agissant de ces peines complémentaires, afin de soumettre au tribunal les conditions précises dans lesquelles ils souhaitent les voir prononcées.

Surtout, la Chancellerie rappelle qu'en matière de fraude fiscale, la peine d'amende peut être portée, au-delà des montants encourus, au double du produit de l'infraction. Il ne fait aucun doute que ce rappel n'est pas simplement formel et qu'il vise à encourager les procureurs à requérir une peine d'amende qui soit corrélée au prétendu produit de l'infraction.

Les procureurs étant ainsi encouragés à faire preuve d'une sévérité accrue dans le cadre de l'audience correctionnelle, il apparaît plus que jamais opportun d'engager des échanges avec le parquet afin de tenter d'obtenir une proposition de CRPC ou de CJIP dans des conditions qui soient acceptables par le justiciable si les griefs formulés par l'administration fiscale sont difficilement contestables.

Engager une course d'endurance en la matière n'est pas forcément « payant » au vu des sanctions finales pouvant être prononcées par le juge correctionnel et des mesures conservatoires qui peuvent être ordonnées dans l'intervalle.

Mots clés :

AFFAIRES * Compliance * Fiscalité

PENAL * Droit pénal des affaires

