

SÉNAT

PREMIERE SESSION ORDINAIRE DE 1977-1978

Annexe au procès-verbal de la séance du 16 décembre 1977.

RAPPORT

FAIT

au nom de la Commission des Finances, du Contrôle budgétaire et des Comptes économiques de la Nation (1), sur le projet de loi, ADOPTÉ AVEC MODIFICATIONS PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE EN DEUXIÈME LECTURE, accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière,

Par M. Maurice BLIN,
Sénateur,
Rapporteur général.

Mesdames, Messieurs,

Le projet de loi accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière, tel qu'il a été adopté en première lecture par le Sénat a été, sous réserve de correc-

(1) Cette commission est composée de : MM. Edouard Bonnefous, président ; Geoffroy de Montalembert, Paul Ribeyre, Jacques Descours Desacres, Henri Tournan, vice-présidents ; Joseph Raybaud, Modeste Legouez, Paul Jargot, Yves Durand, secrétaires ; Maurice Blin, rapporteur général ; Charles Alliès, René Ballayer, Roland Boscard-Monsservin, Jean Chamant, René Chazelle, Bernard Chochoy, Jean Cluzel, Marcel Debarge, Henri Duffaut, Marcel Fortier, André Fosset, Jean-Pierre Fourcade, Jean Francou, Gustave Héon, Daniel Hoeffel, René Jager, Tony Larue, Anicet Le Pors, Georges Lombard, Raymond Marcelin, Josy Moynet, Gaston Pams, Louis Perrein, Christian Poncelet, François Schleiter, Robert Schmitt, Camille Vallin.

Voir les numéros :

Assemblée Nationale : 1^{re} lecture, 2769, 2997 et in-8° 717 ;

2^e lecture, 3175, 3280 et in-8° 807.

Sénat : 1^{re} lecture, 423 (1976-1977), 11, 36 et in-8° 4 (1977-1978) ;

2^e lecture, 171 (1977-1978).

Fraude fiscale. — Impôts - Impôts sur le revenu - Impôt sur les sociétés - Taxe sur la valeur ajoutée - Timbre (droit de) - Droits d'enregistrement - Taxe de publicité foncière - Douanes - Relations financières internationales - Commission des infractions fiscales - Comité du contentieux fiscal, douanier et des changes - Pénalités fiscales - Peines - Crimes et délits - Procédure pénale - Code général des impôts - Code des douanes.

tions rédactionnelles, recommandé par la Commission des Finances de l'Assemblée Nationale au vote de celle-ci. En séance publique, divers amendements, présentés pour la plupart par la Commission des Lois saisie pour avis et par le Gouvernement, ont apporté au texte que nous avons voté des précisions qui nous paraissent judicieusement compléter celui-ci.

Il convient de rappeler les quatre principales modifications intervenues, les autres étant d'ordre rédactionnel ; ainsi, l'Assemblée Nationale a admis sur proposition :

— de *M. Neuwirth*, qu'en matière de sanctions fiscales, les droits correspondant aux infractions définies à l'article 1728 du Code général des impôts (base ou éléments d'imposition, inexacts ou incomplets, dans une déclaration ou versement insuffisant) sont majorés « lorsque la mauvaise foi du redevable est établie ». Dans ces conditions, celui-ci, s'il s'est rendu coupable de manœuvres frauduleuses, se verra appliquer un taux de majoration de 150 % (au lieu de 100 %) du montant des droits (article premier *bis-A*) ;

— du *Gouvernement*, que la décision de recourir à la procédure de rectification d'office est prise par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur principal qui doit viser la notification faite au contribuable (article premier *bis*) ;

— de sa *Commission des Lois*, qu'il n'est pas opportun de prévoir, en cas de notification de redressement, la sanction de la nullité (article premier *quater*) ;

— du *Gouvernement*, que la date à laquelle les sanctions administratives prononcées au titre de l'article 1750 du Code général des impôts (interdiction temporaire d'exercer ou retrait du permis de conduire) cesseront de produire effet au 31 décembre 1978 (et non au 30 juin 1978).

Votre Commission des Finances, tout en ayant conscience que le texte transmis par l'Assemblée Nationale devra être par la suite complété sur de nombreux points, estime qu'il s'agit d'une première étape, importante, certes, sur la voie encore longue à parcourir pour arriver à atteindre l'objectif assigné, à savoir que des garanties sérieuses soient accordées aux contribuables. C'est la raison pour laquelle elle a considéré que le texte devrait être adopté en l'état et qu'elle vous demande de le voter sans y apporter de modification.

EXAMEN DES ARTICLES

TITRE PREMIER

Pouvoirs respectifs du juge et de l'administration, en cas de poursuites judiciaires en matière fiscale et douanière.

Article premier bis A.

Texte adopté par le Sénat en première lecture.

Au cas de poursuites pénales tendant à l'application des articles 1741 et 1743 du Code général des impôts, il incombe aux parties poursuivantes, ministère public et administration, de rapporter la preuve du caractère intentionnel de la soustraction ou de la tentative de se soustraire à l'établissement et au paiement des impôts visés par ces articles.

Texte adopté par l'Assemblée Nationale en deuxième lecture et proposé par votre commission.

I. — Au cas...

...intentionnel soit de la soustraction, soit de la tentative...

... articles.

II. — Dans le premier alinéa de l'article 1729-1 du Code général des impôts, les mots : « lorsque la bonne foi du redevable ne peut être admise » sont remplacés par les mots : « lorsque la mauvaise foi du redevable est établie ».

III. — Dans le quatrième alinéa du même article, la proportion de « 100 % » est remplacée par celle de « 150 % ».

Commentaires. — Cet article nouveau introduit par le Sénat vise l'hypothèse de poursuites pénales en application des articles 1741 et 1743 du Code général des impôts, dans le cas de fraudes fiscales résultant :

- de déclarations incomplètes ou de défaut de déclaration ;
- d'omission d'écritures ou d'écritures fausses ;
- de l'information pour un contribuable de son insolvabilité ;
- de toutes manœuvres frauduleuses.

Lorsque de telles poursuites sont engagées, il est précisé que le caractère intentionnel de la fraude doit être établi par l'Administration ou le Ministère public.

L'Assemblée Nationale a modifié la rédaction retenue par le Sénat en adoptant deux amendements :

— l'un, d'ordre purement formel, de la Commission des Finances ;

— l'autre, présenté par M. Neuwirth, tendant à modifier l'article 1729 du Code général des impôts qui institue une majoration de droits « lorsque la bonne foi du redevable ne peut être admise ».

Il s'agit de substituer à ce dernier texte le suivant : « *lorsque la mauvaise foi du contribuable est établie* », afin d'aligner le droit fiscal sur le droit commun, étant observé que dans les cas où il y a, par exemple, falsification d'écritures comptables, l'administration n'aurait pas de difficultés pour établir la mauvaise foi du contribuable.

Le Ministre délégué à l'Economie et aux Finances a constaté qu'il appartient, à l'heure actuelle, à l'Administration de prouver l'absence de bonne foi — « preuve négative appréciée subjectivement » — ; il a indiqué que la modification ainsi proposée par M. Neuwirth obligerait celle-ci à faire état d'éléments de même nature que ceux entraînant l'application de pénalités. Il risquerait d'en résulter, selon lui, un refus de transiger et un accroissement considérable du nombre des citations en correctionnelle.

Par ailleurs, afin que le montant des recouvrements ne soit pas affecté par la nouvelle procédure suggérée, M. Neuwirth a prévu de relever de 100 % à 150 % la majoration des droits correspondant aux infractions définies à l'article 1728 du Code général des impôts (base ou éléments d'imposition inexacts ou incomplets dans une déclaration ou versement insuffisant) lorsque le redevable s'est rendu coupable de manœuvres frauduleuses.

Votre Commission des Finances vous demande d'adopter le présent article tel qu'il a été ainsi amendé par l'Assemblée Nationale.

Article premier bis.

**Texte adopté par le Sénat
en première lecture.**

I. — 1. La procédure de taxation d'office en cas de défaut de production de la déclaration des revenus prévue à l'article 170 du Code général des impôts n'est applicable que si le contribuable n'a pas régularisé sa situation dans les trente jours de la notification d'une première mise en demeure.

Lorsque la procédure de taxation d'office n'est pas applicable en vertu de l'alinéa précédent, les intérêts de retard prévus à l'article 1733-1 du Code général des impôts demeurent exigibles.

2. Les bénéfiques ou les éléments servant au calcul des taxes sur le chiffre d'affaires déclarés par les contribuables peuvent être rectifiés par l'Administration, sans recourir à la procédure prévue à l'article 1649 *quinquies* A du code précité, lorsque des erreurs, omissions ou inexactitudes graves et répétées sont constatées dans la comptabilisation des opérations effectuées par ces contribuables. Il en est de même en cas de non-présentation de la comptabilité ou des documents en tenant lieu ou lorsque l'absence de pièces justificatives prive cette comptabilité ou ces documents de toute valeur probante.

Cette disposition se substitue aux articles 58, 98 (dernier alinéa) et 104 (deuxième alinéa) du Code général des impôts : elle s'applique aux vérifications commencées postérieurement à la publication de la présente loi.

II. — Les bases ou les éléments servant au calcul des impositions d'office sont portées à la connaissance du contribuable trente jours au moins avant la mise en recouvrement des impositions, au moyen d'une notification qui précise les modalités de leur détermination. Cette notification est interruptive de prescription.

**Texte adopté par l'Assemblée Nationale
en deuxième lecture
et proposé par votre commission.**

Conforme.

Conforme.

Conforme.

Conforme.

La décision de recourir à la procédure de rectification d'office est prise par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur principal. Celui-ci vise la notification prévue au II ci-dessous.

II. — Conforme.

**Texte adopté par le Sénat
en première lecture.**

Les contribuables peuvent obtenir par la voie contentieuse la décharge ou la réduction de l'imposition mise à leur charge en démontrant son caractère exagéré.

III. — Les dispositions du I et du premier alinéa du II ci-dessus ne sont pas applicables dans les cas prévus aux articles 167, 1649 septies D et 1844 bis du Code général des impôts.

**Texte adopté par l'Assemblée Nationale
en deuxième lecture
et proposé par votre commission.**

III. — Conforme.

Commentaires. — Dans le cas où un contribuable refuse le recours de l'administration à la procédure de rectification d'office, il est à craindre qu'il ne doive supporter les frais, les délais et les contraintes d'un recours ordinaire pour obtenir du juge le retour à la procédure contradictoire et, dans le cadre de celle-ci, il pourrait alors saisir la Commission départementale du litige qui l'oppose à l'Administration sur le montant de l'imposition contestée.

Sans doute, il apparaît attrayant dans un souci de simplicité et de rapidité de prévoir, dans les cas de l'espèce, une procédure s'inspirant du référé administratif ; mais s'agissant de fraudeurs caractérisés, il ne semble pas opportun, en raison de la nécessité d'obtenir des garanties de solvabilité, d'accorder une garantie supplémentaire sous cette forme ; celle-ci pourrait être constituée par le visa d'un fonctionnaire d'un certain niveau hiérarchique.

Ainsi, l'Assemblée Nationale a-t-elle admis, à la demande du Gouvernement, que la décision de recourir à la procédure de rectification d'office serait prise par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur principal qui viserait la notification faite au contribuable.

Votre Commission des Finances vous demande de voter cet article ainsi modifié.

.....

Article premier quater.

**Texte adopté par le Sénat
en première lecture.**

La première phrase de l'article 1649
quinquies A-2 du Code général des impôts
est rédigée comme suit :

« *A peine de nullité*, les notifications
de redressement doivent être motivées de
manière à mettre le contribuable en état
de pouvoir formuler ses observations ou
faire connaître son acceptation. »

**Texte adopté par l'Assemblée Nationale
en deuxième lecture
et proposé par votre commission.**

Conforme.

« Les notifications...

... acceptation. »

Commentaires. — Le Sénat a apporté à ce texte des précisions, en mentionnant que les notifications doivent être motivées de manière à mettre le contribuable en état de pouvoir formuler ses observations ou faire connaître son acceptation ; il avait été prévu qu'à défaut, il y aurait nullité de la procédure.

L'Assemblée Nationale a adopté un amendement de sa Commission des Lois supprimant l'expression « à peine de nullité » ; elle a admis, en effet, qu'il n'est pas opportun de prévoir une telle sanction, étant précisé qu'au cas où l'administration persisterait à fournir des explications insuffisantes, le contribuable peut toujours présenter un recours devant les tribunaux.

Votre Commission des Finances vous demande de voter cet article ainsi modifié.

Article premier quinquies.

**Texte adopté par le Sénat
en première lecture.**

L'article 1649 *quinquies* A-2 du Code général des impôts est complété comme suit :

« Lorsque dans le délai prescrit au présent article pour répondre à une notification de redressement, un contribuable qui fait l'objet d'une vérification de comptabilité ou d'un examen approfondi de sa situation fiscale d'ensemble a présenté des observations à l'administration, celle-ci indique à l'intéressé les motifs pour lesquels elle décide de prendre en considération ou de rejeter lesdites observations. »

**Texte adopté par l'Assemblée Nationale
en deuxième lecture
et proposé par votre commission.**

Conforme.

« Les réponses par lesquelles l'administration rejette les observations du contribuable doivent être motivées. »

Commentaires. — Cette disposition nouvelle introduit par le Sénat prévoit l'obligation, pour l'Administration, de faire connaître au contribuable les raisons pour lesquelles elle accepte ou refuse les observations qu'il a présentées à la suite d'une vérification.

L'Assemblée Nationale a adopté une nouvelle rédaction du deuxième alinéa de cet article proposée par sa Commission des Lois et rectifiée par le Gouvernement : lorsque l'Administration répondra négativement, elle sera obligée de notifier les motifs de sa décision au redevable.

Votre Commission des Finances vous demande de voter cet article ainsi modifié.

.....

Article 5.

Texte adopté par le Sénat
en première lecture.

I. — Le 1 de l'article 369 du Code des douanes est remplacé par les dispositions ci-après :

« 1. S'il retient les circonstances atténuantes, le tribunal peut :

« a) Libérer les contrevenants de la confiscation des moyens de transport ; ces dispositions ne sont toutefois pas applicables dans les cas où les actes de contrebande ou assimilés ont été commis par dissimulation dans des cachettes spécialement aménagées ou dans des cavités ou espaces vides qui ne sont pas normalement destinés au logement des marchandises ;

« b) Libérer les contrevenants de la confiscation des objets ayant servi à masquer la fraude ;

« c) Réduire le montant des sommes tenant lieu de confiscation des marchandises de fraude jusqu'au tiers de la valeur de ces marchandises ;

« d) Réduire le montant des amendes fiscales jusqu'au tiers de leur montant minimal, sous réserve des dispositions de l'article 437 ci-après :

« e) (nouveau) Limiter, en ce qui concerne les sanctions fiscales visées au c et au d ci-dessus, l'étendue de la solidarité à l'égard de certains des condamnés.

« Si les circonstances atténuantes ne sont retenues qu'à l'égard de certains coprévenus pour un même fait de fraude, le tribunal prononce d'abord les sanctions fiscales auxquelles les condamnés ne bénéficiant pas des circonstances atténuantes seront solidairement tenus. Il peut ensuite, en ce qui concerne les sommes tenant lieu de confiscation et les amendes fiscales, limiter l'étendue de la solidarité à l'égard des personnes bénéficiant des circonstances atténuantes.

« S'il retient les circonstances atténuantes à l'égard d'un prévenu, le tribunal peut : dispenser le prévenu des sanctions

Texte adopté par l'Assemblée Nationale
en deuxième lecture
et proposé par votre commission.

I. — Conforme.

**Texte adopté par le Sénat
en première lecture.**

pénales prévues par le présent code, ordonner qu'il soit sursis à l'exécution de celles-ci, décider que la condamnation ne soit pas mentionnée au bulletin n° 2 du casier judiciaire. »

1 bis A. — Il est ajouté à l'article 360 du Code des douanes les paragraphes 3 et 4 ci-après :

« 3. Les tribunaux ne peuvent donner mainlevée de marchandises saisies qu'en jugeant définitivement le tout.

« 4. Les tribunaux ne peuvent dispenser le redevable du paiement des sommes fraudées ou indûment obtenues. »

1 bis. — Le 3° de l'article 430 du Code des douanes est remplacé par les dispositions ci-après :

« 3° Les moyens de transport lorsque le conducteur refuse d'obéir aux injonctions visées à l'article 61-1 ci-dessus. »

II. — Les articles 348, 370, 371 et 372 du Code des douanes sont abrogés.

**Texte adopté par l'Assemblée Nationale
en deuxième lecture
et proposé par votre commission.**

1 bis AA (nouveau). — Le 2 de l'article 369 du Code des douanes est remplacé par les dispositions suivantes :

« 2. Les tribunaux ne peuvent relaxer les contrevenants pour défaut d'intention. »

1 bis A. — Conforme.

1 bis. — Conforme.

II. — Conforme.

Commentaires. — Une modification d'ordre rédactionnel a été apportée par l'Assemblée Nationale au texte voté par le Sénat ; elle vise à harmoniser les termes du paragraphe 2 de l'article 369 du Code des douanes, dont la rédaction date de 1791, avec les autres dispositions de cet article qui sont modifiées par le présent projet de loi.

Votre Commission des Finances vous demande de voter cet article ainsi amendé.

.....

Article 6.

**Texte adopté par le Sénat
en première lecture.**

Pour les délits 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 droit de timbre ainsi que pour les infractions prévues aux articles 1810 et 1812 du Code général des impôts et aux articles 414, 416 et 459 du Code des douanes, le tribunal peut, à titre de peine complémentaire, interdire temporairement au condamné d'exercer, directement ou par personne interposée, pour son compte ou le compte d'autrui, toute profession industrielle, commerciale ou libérale; la suspension du permis de conduire un véhicule automobile peut être prononcée dans les mêmes conditions. La durée de l'interdiction ou de la suspension ne peut excéder trois ans; cette durée pourra être doublée en cas de récidive. Le tribunal peut autoriser le condamné à faire usage de son permis de conduire pour l'exercice d'une activité professionnelle selon les modalités prévues pour l'application du 1° de l'article 43-3 du Code pénal.

Quiconque contreviendra aux interdictions prévues à l'alinéa précédent sera puni d'un emprisonnement de deux mois à deux ans et d'une amende de 1 200 F à 100 000 F ou de l'une de ces deux peines seulement.

Les dispositions de l'alinéa précédent se substituent aux articles 1750 et 1817 du Code général des impôts, même pour les délits commis avant l'entrée en vigueur de la présente loi.

Les sanctions administratives prononcées au titre de l'article 1750 du Code général des impôts deviendront caduques au 30 juin 1978, sauf décision contraire du tribunal compétent.

**Texte adopté par l'Assemblée Nationale
en deuxième lecture
et proposé par votre commission.**

Conforme.

Conforme.

Les dispositions des deux premiers
alinéas se substituent...

... présente loi.

Les sanctions...

... impôts cesseront de produire effet au 31 décembre 1978 à moins qu'avant cette date le juge d'instruction, dans le cadre du contrôle judiciaire, ou la juridiction de jugement, n'aient ordonné des mesures de même nature qui se substituent aux sanctions administratives.

Commentaires. — L'Assemblée Nationale a adopté deux amendements à cet article :

— l'un, d'ordre rédactionnel, de sa Commission des Lois, au début du troisième alinéa en substituant aux mots « de l'alinéa précédent » les mots « des deux premiers alinéas » ;

— l'autre, présenté par le Gouvernement tend à accorder aux tribunaux un délai suffisamment long, en prorogeant jusqu'au 31 décembre 1978 le délai (fixé au 30 juin 1978 par le Sénat) au terme duquel les sanctions administratives prononcées au titre de l'article 1750 du Code général des impôts (interdiction d'exercer et retrait du permis de conduire) cesseront de produire effet.

Votre Commission des Finances vous demande de voter cet article ainsi modifié.

Article 6 bis.

Texte adopté par le Sénat en première lecture.

I. — Les alinéas neuvième et dixième de l'article premier de la loi n° 47-1635 du 30 août 1947 relative à l'assainissement des professions commerciales et industrielles sont abrogés.

II. — A l'alinéa onzième de cette loi, les mots « par le Code général des impôts » sont abrogés.

Texte adopté par l'Assemblée Nationale en deuxième lecture et proposé par votre commission.

I. — Les a), b) et d) du 7° de l'article premier...

... abrogés.

II. — Au c) du 7° de l'article premier de la même loi, les mots « par le Code général des impôts directs » sont abrogés.

Commentaires. — L'Assemblée Nationale a apporté deux modifications à cet article additionnel adopté par le Sénat et visant à supprimer une disposition de la loi du 30 août 1947 relative à l'assainissement des professions commerciales en matière de fraude fiscale :

— la première tend à compléter la mise à jour de la loi susvisée en supprimant dans le texte de celle-ci la référence aux lois sur les octrois, elles mêmes abrogées par le décret de législation fiscale du 9 décembre 1948 ;

— la seconde, d'ordre rédactionnel, qui formule de manière plus exacte le texte voté par le Sénat.

Votre Commission des Finances vous demande d'adopter cet article ainsi amendé.

.....

Article 8.

Texte adopté par le Sénat
en première lecture.

En matière de contributions indirectes, de douane, de législation et de réglementation relatives aux relations financières avec l'étranger, après mise en mouvement par l'Administration ou le Ministère public d'une action judiciaire, l'Administration ne peut transiger que si l'autorité judiciaire admet le principe d'une transaction.

L'accord de principe est donné par le ministère public lorsque l'infraction est passible à la fois de sanctions fiscales et de peines, par le président de la juridiction saisie lorsque l'infraction est passible seulement de sanctions fiscales.

Après jugement définitif, les sanctions fiscales prononcées par les tribunaux ne peuvent faire l'objet de transaction.

Les demandes de remise, totale ou partielle, des sanctions fiscales pour tenir compte des ressources et des charges du débiteur ou d'autres circonstances particulières sont instruites par l'Administration et soumises au président de la juridiction qui a prononcé la condamnation. La remise ne peut être accordée qu'après avis conforme du président de la juridiction.

Les dispositions du présent article s'appliquent aux transactions conclues et aux remises accordées à compter du 1^{er} janvier 1978.

Texte adopté par l'Assemblée Nationale
en deuxième lecture
et proposé par votre commission.

Conforme.

Conforme.

Conforme.

Les demandes...

... particulières en ce qui concerne ceux qui font profession d'accomplir pour autrui les formalités de douane sont instruites...

... juridiction.

Les dispositions...

... 1^{er} janvier 1978.

Commentaires. — L'Assemblée Nationale a modifié le texte voté par le Sénat en adoptant un amendement du Gouvernement tendant à permettre d'accorder des remises de sanctions fiscales aux commissionnaires en douane, en tenant compte des circonstances particulières dans lesquelles ils ont pu commettre des infractions en exécutant des ordres de leurs commettants.

Votre Commission des Finances vous demande d'adopter cet article ainsi modifié.

.....

TITRE II

Amélioration des procédures administratives : Le Comité du contentieux fiscal, douanier et des changes.

.....

Article 11.

**Texte adopté par le Sénat
en première lecture.**

Le début de l'article 1932 du Code général des impôts est ainsi modifié :

« Sous réserve des cas prévus aux 2 et 4, et sauf en ce qui concerne les impôts locaux et les taxes accessoires, les réclamations... »

et dans cet article, les mots :

« le 31 décembre de l'année suivant... »
sont remplacés par les mots :

« le 31 décembre de la deuxième année suivant... »

**Texte adopté par l'Assemblée Nationale
en deuxième lecture
et proposé par votre commission.**

Le délai général de réclamation prévu au 1 de l'article 1932 du Code général des impôts est prolongé d'un an. Toutefois, cette disposition n'est pas applicable aux réclamations relatives aux impôts directs locaux et aux taxes annexes à ces impôts.

Commentaires. — L'Assemblée Nationale a voté un amendement présenté par le Gouvernement tendant à une rédaction plus précise du texte du Sénat prévoyant que le délai de réclamation est prolongé d'un an, sauf en matière d'impôts directs locaux, ce qui revient à supprimer, en ce qui les concerne, tout délai de réclamation.

Il vaut mieux préciser que la législation actuelle sera maintenue pour les réclamations portant sur les impôts directs locaux.

Votre Commission des Finances vous demande de voter cet article ainsi modifié.