

02.1

La transaction en matière de fiscalité internationale : un outil de régulation des contrôles et contentieux fiscaux ?

**Nicolas JACQUOT**Avocat associé,
Arsene Taxand

Comme de nombreux pays, la France utilise la transaction en matière fiscale. Son champ est néanmoins strictement encadré et ne peut porter que sur les pénalités et amendes non définitives (V. § 3). Pourtant, à l'instar de ce qui peut se faire dans certains pays (V. § 16), le besoin se ressent de

disposer d'un outil permettant à l'administration d'aller plus loin (V. § 15). Le développement de la transaction fiscale, tout particulièrement en matière internationale, passe en outre par la diffusion d'outils dans la sphère pénale, en France (V. § 23), comme à l'étranger (V. § 27).

Introduction

1. En matière fiscale, les règles relatives à l'établissement de l'assiette, du taux et des modalités de recouvrement relèvent de la compétence exclusive du législateur¹. Dans ce cadre, la loi prévoit la possibilité pour l'administration fiscale de procéder à des remises gracieuses ou à des transactions. Strictement encadrés par les textes, ces outils donnent à l'administration une marge d'appréciation et une soupape de sécurité pour réduire le montant des impositions ou des pénalités qui s'y rattachent, afin de tenir de tenir compte de situations particulières.

Comme le relevait il y a peu la Cour des comptes², ce cadre juridique se caractérise par une relative stabilité. Les évolutions législatives récentes en matière de transactions

concernent essentiellement le champ de la lutte contre la fraude fiscale, avec, notamment, l'introduction de la convention judiciaire d'intérêt public (CJIP) et son application à la sphère fiscale.

Si l'état d'esprit de la transaction en matière fiscale est au départ celui de la culture de l'accompagnement « sur mesure » des contribuables par les services fiscaux tout en étant respectueux de l'égalité devant l'impôt, on perçoit une tendance à la transformer progressivement, dans un environnement fiscal s'attaquant en priorité à la lutte contre la fraude et l'optimisation fiscale agressive, en un outil de négociation, parfois déséquilibrée, et de régulation du contrôle fiscal, au détriment du juge de l'impôt, tout particulièrement en matière de fiscalité internationale.

On pourra le constater en étudiant successivement les transactions dans le cadre des procédures fiscales (I), puis les transactions naissantes de nature fiscale en matière pénale (II), en confrontant à chaque fois le système français à quelques exemples d'autres pays.

1 Constitution, art. 34.

2 C. comptes, Les remises et transaction en matière fiscale : une égalité de traitement et une transparence à mieux assurer : Rapport public annuel 2018, févr. 2018.

I. Des objectifs et pratiques disparates entre États en matière de transaction fiscale

A. La transaction fiscale à la française : entre restriction et élargissement

1° Un champ restreint

2. Si la transaction peut concerner l'ensemble du spectre de la fiscalité, y compris la fiscalité internationale³, son champ est strictement limité par les termes mêmes de l'article L. 247 du livre des procédures fiscales (LPF) et la portée du plus récent article L. 247-0 A du même livre. L'article L. 247 porte sur la juridiction gracieuse dans son ensemble, c'est-à-dire l'exercice du pouvoir de remise ou de modération accordé à l'administration par la loi, mais il distingue clairement le champ d'application des remises et modérations de celui des transactions⁴.

Selon la définition de l'article 2044 du code civil, la transaction est un contrat – écrit – par lequel les parties terminent une contestation née ou préviennent une contestation à naître. Elle implique donc, contrairement à la remise qui constitue un abandon unilatéral de créances, des concessions réciproques faites par le créancier (ici, l'administration) et le débiteur (ici, le contribuable) sur leurs droits respectifs⁵.

Compte tenu de cette nature, la **transaction n'a dès lors de raison d'être que dans la mesure où elle s'applique à une créance fiscale contestée ou susceptible de l'être.**

3. Remises et transactions se distinguent ainsi selon deux aspects principaux :

> En droit fiscal français, **la transaction ne peut en aucun cas conduire à une atténuation des droits en principal**, alors qu'une remise totale ou partielle des droits est possible pour les impôts directs, dans les cas néanmoins limités de gêne ou d'indigence⁶ ; la transaction ne peut concerner que les pénalités, majorations et intérêts de retard⁷.

Ouvrons juste une parenthèse, que nous ne refermerons pas : l'article L. 247 est rédigé de telle sorte qu'il ouvre une faculté à l'administration, en limitant strictement le champ.

3 Cette étude n'évoquera pas la pratique de la transaction par l'administration des douanes, notamment en matière de contributions indirectes.

4 Le terme « remise » doit être employé lorsque l'abandon consenti porte sur la totalité de la créance ; si cet abandon n'est que partiel, le terme « modération » doit être plus spécialement utilisé. La nuance ne sera néanmoins pas utilisée par la suite, et les deux termes seront indifféremment utilisés.

5 BOI-CTX-GCX-10, 12 sept. 2012, § 20.

6 LPF, art. L. 247, 1°.

7 Les intérêts de retard ne sont dans le champ des transactions (et des remises) que depuis 2004 (L. n° 2003-1311, 30 déc. 2003 de finances pour 2004, art. 35).

Alors que les 1° et 2° de cet article (de même que le 3° sur les transactions) portent sur les remises que peut effectuer « l'administration », son avant-dernier alinéa (dont la formulation est présente depuis l'origine en 1963) prend le soin de préciser qu'aucune « autorité publique » (notion bien plus large que celle d'« administration » visée aux 1°, 2° et 3°) « ne peut accorder de remise totale ou partielle des droits d'enregistrement, d'impôt sur la fortune immobilière, de taxe de publicité foncière, de droits de timbre, de taxes sur le chiffre d'affaires, de contributions indirectes et de taxes assimilées »⁸. Faut-il voir dans cet ajout (qui est en fait parfaitement superfétatoire pour l'administration), par un raisonnement *a contrario* (ce qui n'est pas interdit est autorisé), la possibilité pour une « autorité publique » (un Ministre par exemple), d'une part de remise de droits en matière d'impôts directs en dehors des situations de gêne ou d'indigence, et d'autre part de transaction sur les droits en principal pour les impôts directs ? Ce n'est évidemment pas la pratique ni l'air du temps, mais la rédaction de l'article L. 247 est pour le moins étrange : alors que certaines remises par une autorité publique sont prohibées, d'autres remises ou des transactions par ces mêmes autorités ne le sont pas...

> **La transaction ne peut porter sur des amendes fiscales ou majorations d'impôts que lorsque ces pénalités, et le cas échéant les impositions auxquelles elles s'ajoutent, ne sont pas définitives** ; à l'inverse, une remise totale ou partielle d'amendes fiscales peut intervenir lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent, sont définitives⁹ ; les pénalités et les impositions principales ne sont pas définitives lorsque les délais de recours contentieux ne sont pas expirés ou lorsqu'une instance administrative ou judiciaire n'a pas encore fait l'objet d'une décision irrévocable, c'est-à-dire non susceptible d'appel ou de recours.

La transaction va donc trouver à s'appliquer, comme le précise l'administration fiscale dans son BOFiP précité, lorsque d'un côté cette dernière consent au contribuable « une atténuation de pénalités prononcées ou encourues et, le cas échéant, renonce à porter l'affaire devant les tribunaux » (au-delà du fait qu'on ne voit pas trop dans quelle circonstance l'administration serait encline à porter un redressement qu'elle a opéré devant le juge, cette dernière précision est assez étrange, comme nous le verrons juste après), et de l'autre côté le contribuable acteur et bénéficiaire de la transaction s'engage à verser au Trésor les droits qui restent pleinement exigibles et « à titre de sanction [...] une somme inférieure aux pénalités qu'il a encourues ou qui ont été prononcées », et renonce à toute procédure contentieuse, née ou à naître, visant les droits et/ou pénalités concernés par la transaction.

4. On aura noté qu'alors que les remises peuvent être totales ou partielles, les transactions ne peuvent conduire qu'à une

8 Par dérogation, le texte prévoit la possibilité pour l'administration, suite à un ajout effectué par la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, de consentir en matière de fiscalité internationale des abandons de rappels de TVA en matière de caractérisation d'un établissement stable d'une entreprise étrangère.

9 LPF, art. L. 247, 2°.

« atténuation » des pénalités. Le BOFiP, comme évoqué ci-dessus, interprète cette notion d'« atténuation » comme signifiant rendre la sanction fiscale moins violente, moins vive, sans aller jusqu'à sa suppression. Dans l'esprit de l'administration, une transaction implique de laisser à la charge du contribuable le paiement d'une somme valant sanction. Pour cette raison, comme pour la renonciation au contentieux qu'elle implique, la transaction doit se comprendre comme une reconnaissance, ne serait-ce qu'implicite, de la faute commise.

2° La pratique de la transaction avant contrôle

5. Les demandes de transaction des contribuables ne sont soumises à aucune condition au regard des délais de présentation (si ce n'est la condition tenant au caractère non définitif des pénalités, et le cas échéant, des impositions auxquelles elles se rapportent), tant et si bien qu'elles peuvent être présentées avant ou après le stade de la mise en recouvrement. Même s'il estime qu'habituellement la transaction est conclue après la mise en recouvrement, le BOFiP prévoit ainsi explicitement la possibilité de demandes présentées avant mise en recouvrement, dès réception d'une proposition de rectification, que ce soit dans le cadre d'une procédure de rectification contradictoire ou dans celui d'une procédure d'imposition d'office¹⁰.

6. Pour autant, la pratique de la transaction avant même toute procédure de contrôle se développe, tout particulièrement en matière de fiscalité internationale. Cela a commencé avec les régularisations d'avoirs à l'étranger¹¹ et se poursuit désormais avec les demandes de mise en conformité fiscale sur des sujets limitativement énumérés, dont spécifiquement certaines questions de fiscalité internationale¹², l'issue de ces procédures étant une transaction : pas de remise de droits, mais atténuation, selon un barème connu à l'avance, des pénalités, amendes, et, pour le second cas, des intérêts de retard.

La circulaire de 2019 précise ainsi, pour les cas qu'elle concerne, que le traitement des demandes de mises en conformité implique pour le contribuable de s'acquitter des droits en principal, et que « le caractère spontané de la démarche sera pris en compte en modulant, par voie transactionnelle prévue à l'article L. 247 du LPF, le taux des majorations éventuellement applicables en fonction des circonstances ainsi que celui de l'intérêt de retard » (les pénalités respectives de 80% et 40% passent respectivement à 30% et 15% et les intérêts de retard sont réduits de 40%).

Le champ des demandes de mise en conformité reste restreint puisqu'il concerne d'une part « toutes les anomalies fiscales découvertes par les nouveaux détenteurs et repreneurs d'une entreprise » et d'autre part, outre des questions spécifiques en matière de fiscalité des dirigeants ou les opérations susceptibles de relever des sanctions pour activité occulte, abus

de droit ou manœuvres frauduleuses, certaines questions relevant de la fiscalité internationale : activité en France non déclarée, constitutive d'un établissement stable, déduction de tout ou partie des intérêts d'un prêt consenti par une société étrangère en contrariété avec l'article 212 du CGI, ou montages « illicites ou abusifs » selon l'administration, c'est-à-dire faisant l'objet d'une fiche publiée sur le site du ministère de l'économie et des finances (délocalisation de profits suite à restructuration, abus de convention fiscale, double déduction d'intérêts d'emprunt) « et de manière générale les montages impliquant des structures à l'étranger ». On peut se demander s'il ne serait pas opportun de rapprocher ce champ de celui de la prochaine obligation déclarative relative aux opérations transfrontières potentiellement agressives en raison de la présence de certaines caractéristiques¹³.

La circulaire prend bien soin de préciser, comme le faisait de manière identique la circulaire de 2013 sur la régularisation d'avoirs étrangers, que la démarche doit revêtir un caractère spontané : sont ainsi exclues du dispositif les entreprises pour lesquelles un contrôle fiscal est en cours, qui ont reçu un avis de vérification ou qui font l'objet d'une procédure d'enquête administrative ou judiciaire. La circulaire rappelle à ce titre que d'autres procédures sont prévues, et notamment la régularisation en cours de contrôle¹⁴ applicable désormais à tous les impôts et toutes les procédures. Mais dans ce cas, qu'en est-il des demandes de transaction sur les mêmes sujets mais effectuées par les contribuables à l'issue d'un contrôle : seront-elles regardées avec moins d'ouverture par l'administration dès lors qu'existe une procédure de transaction avant tout contrôle à l'initiative des contribuables ? La circulaire, parce qu'elle met en place une procédure reposant sur la transaction, fixe-t-elle de fait un barème qui, en aucun cas, ne pourra être plus favorable pour d'autres demandes de transaction, post-contrôle, si l'on veut respecter le principe de hiérarchie des sanctions (voir ci-après) ? La pratique à l'avenir nous dira sans doute l'effet de l'usage de la transaction dite ainsi « amont » en tant qu'outil de régulation du contrôle fiscal¹⁵.

3° Des modalités encadrées

7. Comme le prévoit le 1^{er} alinéa de l'article L. 247 du LPF, les transactions ne peuvent intervenir **que sur demande des contribuables**. La faculté qui était accordée à l'administration de consentir des transactions de sa propre initiative¹⁶ a été abrogée à compter du 1^{er} juillet 2013¹⁷ (mais le BOFiP sur le sujet¹⁸ n'a pas été modifié pour autant).

10 BOI-CTX-GCX-10-10, 12 sept. 2012, § 70.

11 Cf. Circulaire du Ministre délégué en charge du budget du 21 juin 2013 relative au traitement des déclarations rectificatives des contribuables détenant des avoirs à l'étranger.

12 Cf. Circulaire du Ministre de l'action et des comptes publics du 28 janvier 2019 relative au traitement des demandes de mise en conformité fiscale des entreprises.

13 Dir. 2018/822 du Conseil, 25 mai 2018 et Ord. n° 2019-1068, 21 oct. 2019 relative à l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration : FI 1-2020, n° 9, § XX, comm. N. Jacquot.

14 LPF, art. L. 62.

15 Le service de traitement de ces demandes de régularisation a été conçu, à la fois sur le plan humain et conceptuel, comme se détachant des services et des procédures de contrôle fiscal.

16 LPF, art. R. 247-8.

17 D. n° 2013-443, 30 mai 2013, art. 10 : JO 31 mai 2013, texte n° 4.

18 BOI-CTX-GCX-20, 12 sept. 2012.

8. En deçà du **seuil de 200 000 €**¹⁹, les demandes de transaction relèvent de la compétence du directeur départemental des finances publiques ou du directeur chargé d'un service à compétence nationale ou d'une direction spécialisée. Au-delà de ce seuil, seul le ministre chargé du budget est compétent pour signer une transaction, après avis, de nature consultative, du Comité du contentieux fiscal, douanier et des changes (devant lequel le contribuable peut présenter des observations écrites et orales). Le BOFiP²⁰ prévoit que ce seuil s'apprécie par année ou exercice, et au regard du montant de la demande des pénalités dont l'atténuation est demandée (de même, les sommes à prendre en considération comprennent non seulement les pénalités d'assiette mais aussi les pénalités de recouvrement).

Il est en fait assez étrange d'avoir un seuil unique, à la fois pour les demandes de remise gracieuse (qui peuvent porter, sous certaines conditions, sur les droits en principal) et pour les demandes de transaction (qui ne peuvent porter que sur les amendes, pénalités et intérêts de retard). Cela donne une latitude plus importante dans les mains de l'administration s'agissant des transactions.

9. Quels qu'en soient le sens et la portée, les **décisions prises en matière de transaction n'ont pas à être motivées**, dans la mesure où l'octroi d'une transaction n'est qu'une faculté²¹.

Lorsque l'autorité compétente a pris sa décision et arrêté les clauses de la transaction qu'elle est prête à accorder, la **proposition doit être notifiée au contribuable dans les conditions prévues à l'article R.* 247-3 du LPF**, c'est-à-dire envoi, par lettre recommandée avec demande d'avis de réception, d'un courrier mentionnant le montant de l'impôt en principal et celui des pénalités encourues ainsi que le montant des pénalités qui seront réclamées au redevable si celui-ci accepte la proposition ; cette notification est accompagnée du projet de transaction en double exemplaire.

Le contribuable a dès lors, en application de l'alinéa 2 du même article du LPF, un **délai de 30 jours à compter de la réception contenant notification de la proposition de transaction, pour faire connaître son acceptation ou son refus**. Quatre hypothèses peuvent se présenter.

> S'il accepte la proposition, la transaction est conclue et doit être considérée comme automatiquement approuvée. Il reçoit en retour un exemplaire signé par l'administration de la transaction.

> S'il refuse, la demande de transaction est rejetée et la procédure fiscale reprend son cours normal, selon le stade auquel elle se trouve. Aux termes de l'article L. 251 du LPF, dans le cas où le litige serait porté, après un refus de transaction, devant le juge, il appartient à ce dernier de fixer, en

droit, le taux des majorations ou pénalités en même temps que la base de l'impôt.

> Si le contribuable refuse la proposition de transaction tout en accompagnant sa réponse d'observations tendant à obtenir une révision, l'administration procède à un réexamen, pour autant que les observations en question contiennent des éléments nouveaux, et émet une proposition nouvelle ou s'en tient à la première.

> Si enfin le redevable n'a pas répondu à l'expiration du délai de trente jours, l'administration confirme à l'intéressé, sous forme de décision, les conditions de transaction ; si le redevable ne donne pas son accord, la décision est considérée comme non avenue et la procédure reprend son cours.

10. Quoi qu'il en soit, conformément au premier alinéa de l'article L. 251, la **transaction ne constitue une convention définitive que si elle a été d'une part approuvée par l'autorité compétente et d'autre part exécutée par le contribuable**. Ainsi, à défaut d'une exécution en totalité, une transaction n'est pas définitive et rien n'interdit à l'administration d'engager les actions nécessaires pour le recouvrement de l'impôt et des pénalités fiscales. Elle doit également informer le contribuable de la caducité de la transaction.

L'effet d'une transaction devenue définitive est de mettre fin ou couper court à toute procédure contentieuse, tant sur les pénalités que sur les droits en principal. L'article L. 251 du LPF précise en effet que lorsqu'une transaction est devenue définitive « *après accomplissement des obligations qu'elle prévoit et approbation de l'autorité compétente, aucune procédure contentieuse ne peut plus être engagée ou reprise* » sur les pénalités ou les droits eux-mêmes. Il est à relever que cet article ne concerne pas les remises ou modérations. En revanche, une transaction devenue définitive n'a pas d'effet pour une imposition ou des pénalités autres que celles sur lesquelles elle porte. L'autorité conférée par la loi à la transaction est ainsi proche de l'autorité de la chose jugée, même si, comme nous le verrons ci-après, une transaction n'empêche pas l'engagement ou la poursuite d'une action publique.

4° Une portée en définitive limitée

11. Le rapport d'activité de la Cour des comptes de février 2018, précité, précisait que les transactions, dont le volume était de 6 000 en 2011/2012, ont vu leur nombre chuter pour s'établir autour de 3 000 par an sur la période plus récente. La Cour y voit la résultante de ses propres rapports antérieurs et d'un contexte dans lequel le législateur a entendu restreindre le champ de la transaction. Ces explications sont crédibles, mais peut-être faut-il y ajouter la méfiance de l'administration à utiliser l'outil pour ne pas donner l'impression de favoriser tel ou tel contribuable. Surtout, ces chiffres ne tiennent pas compte du recours massif à la transaction pour régler les cas de régularisation d'avoirs non déclarés à l'étranger.

12. Il est toutefois exact que la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 a modifié l'article L. 247 pour exclure la possibilité de transiger lorsque le contribuable met en œuvre des manœuvres dilatoires visant à nuire au bon déroulement du contrôle.

19 LPF, art. R.* 247-4, dans sa version issue D. n° 2013-443, 30 mai 2013, art. 3, modifiant en particulier le seuil en question qui était auparavant de 150 000 €. Le BOFiP n'a néanmoins pas été modifié et évoque toujours le seuil de 150 000 €.

20 BOI-CTX-GCX-10-40-10, 12 sept. 2012, § 10, 30 et 40. Ce BOFiP n'a néanmoins pas été modifié pour tenir compte de la modification du seuil de compétence.

21 CE, 24 mars 1976, n° 94143 : Lebon T.

Elle a aussi exclu cette possibilité lorsque l'administration envisageait de mettre en mouvement l'action publique. Cette exclusion a néanmoins été supprimée par la loi n° 2018-398 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, dès lors que cette dernière prévoit implicitement qu'**une transaction n'empêche pas en tant que telle la transmission au Parquet d'un dossier relevant de la fraude fiscale**. En effet, dès lors que cette transmission repose sur des critères objectifs tenant au montant des droits rappelés et aux pénalités appliquées, appréciées au stade des dernières conséquences financières portées à la connaissance du contribuable, l'existence d'une transaction, qu'elle soit conclue avant ou après la mise en recouvrement, n'exclut pas la transmission des dossiers au Parquet²².

La même loi de 2013 a également ajouté un article L. 247-0 A du LPF obligeant l'administration à ce que la **détermination du quantum de l'atténuation dans le cadre d'une transaction garantisse le respect de la hiérarchie des sanctions** prévue au chapitre II du titre II du CGI : l'idée des auteurs de l'amendement ayant donné lieu à ce texte²³ était de créer les conditions d'une doctrine de l'administration en matière de transaction et d'éviter que le contribuable, de bonne foi, qui régularise spontanément sa situation, ne soit plus mal traité que celui qui signerait une transaction avec l'administration.

Cela pose en réalité une difficulté, notamment lorsque la demande de transaction porte sur les intérêts de retard. Comme le précise la doctrine de l'administration²⁴, les demandes en la matière sont instruites selon les mêmes modalités que celles prévues pour les demandes portant sur les majorations ou amendes. Compte tenu du fait que les intérêts de retard constituent non une sanction mais une réparation du préjudice subi par l'État du fait du paiement tardif d'une créance fiscale, une atténuation de leur montant peut être envisagée lorsque l'infraction résulte de circonstances particulières et que l'atténuation est de nature à faciliter le règlement d'un litige, en évitant le développement d'un contentieux et en assurant le règlement rapide du supplément d'impôt.

Or, si l'on veut donner une réelle portée à cette faculté de transiger, tout en respectant une hiérarchie des sanctions, on se heurte au quantum de remise (30%) dans le cadre d'une régularisation spontanée avant proposition de rectification, telle que prévu à l'article L. 62 du LPF. On se rappelle qu'une régularisation spontanée sur certains sujets, avant contrôle, peut donner lieu à une atténuation par voie de transaction, des intérêts de retard à hauteur de 40%. Cela veut-il dire qu'une demande de transaction post-contrôle ne peut donner lieu à une atténuation des intérêts de retard au-delà de 30% ? **Progressivement, au gré des initiatives, se crée un barème des atténuations, en définitive assez restrictif.**

13. L'élargissement du recours à la transaction spécifiquement en matière de fiscalité internationale et avant toute

22 Pour des précisions explicites sur ce point, v. BOI-CF-INF-40-10-10-15, 27 juin 2019, § 130.

23 AN, amdt n° 86 rect, 15 juin 2013 et débats 21 juin 2013, 3^e séance.

24 BOI-CTX-GCX-10-30-30-60, 3 mars 2014.

proposition de rectification, ainsi que les modalités de mise en œuvre pratique de ce recours, devrait **conduire le législateur à revoir, en les rendant cohérents, les différents dispositifs en matière de rectification spontanée ou de transaction**, lui-même ayant posé dans le livre des procédures fiscales le principe du respect d'une hiérarchie des sanctions, sauf à limiter à l'extrême l'opportunité d'une transaction fiscale.

14. Il n'en reste pas moins que la transaction souffre toujours d'une aura sulfureuse et d'une réputation de cadeau fiscal (infondée puisqu'elle ne concerne pas les droits en principal). Pour autant, les éléments statistiques disponibles n'attestent pas de dérive en la matière²⁵. Si régulièrement 60% des transactions ont lieu avant mise en recouvrement, le montant des atténuations est plus volatil : entre 2013 et 2018, il s'est établi selon les années entre 81 et 253 millions d'euros, le montant annuel moyen s'élevant à 142,1 millions d'euros. La part des pénalités remises est en moyenne, sur la même période, de 64,5% (avec de fortes disparités temporelles ou géographiques) et l'allègement moyen est de 41 309 €. Enfin, si l'essentiel des transactions après mise en recouvrement est conclu dans le réseau des directions départementales et régionales des finances publiques (70%), les transactions conclues par la Direction des vérifications nationales et internationales (DVNI) représentent 1% en nombre mais 41% en montant.

B. L'existence d'une transaction qui n'ose dire son nom : le règlement d'ensemble

15. À côté de la transaction au sens de l'article L. 247 du LPF, existe aussi une transaction qui relève de la pratique et qui ne dit pas son nom, évoquée dans une note interne du Directeur général des impôts du 20 juin 2004²⁶ : « *dans certaines situations, les services peuvent être conduits à conclure avec l'usager un accord global qui inclut une atténuation de droits. Cet accord ne constitue pas une transaction au sens de l'article L.247 du livre des procédures fiscales mais un règlement d'ensemble du dossier.* ».

Interrogé par la Cour des comptes en 2018, le Ministre de l'action et des comptes publics nuançait en précisant qu'« *il ne s'agit pas d'une atténuation des droits rappelés mais plus simplement d'un accord survenant à la fin d'un contrôle fiscal entre le contribuable et l'administration au terme duquel cette dernière abandonne des rappels qu'elle estime non fondés alors que le contribuable accepte les autres. Cet accord peut même donner lieu à une transaction lorsque le service estime possible de remettre des majorations.* ».

C'est sans doute jouer sur les mots : le règlement d'ensemble reste une atténuation des droits et surtout un outil utile de traitement de situations ou sujets complexes à l'occasion des

25 AN, Comm. fin., Rapport sur le projet de loi de règlement du budget et d'approbation des comptes de l'année 2018, annexe 37 – Remboursements et dégrèvements.

26 On parle de « règlement d'ensemble », mais il ne s'agit pas de celui faisant l'objet de commentaires au BOFiP (BOI-CF-PGR-20-50, 4 oct. 2017), portant, lui, sur la faculté pour le contribuable de demander que les conséquences d'une rectification opérée en matière de taxes sur le chiffre d'affaires soient établies pour l'impôt sur le revenu (et réciproquement).

opérations de contrôle fiscal, et, dans l'esprit, une transaction, puisqu'il repose sur des concessions réciproques et l'abandon, *a priori*, des velléités contentieuses (même si les contreparties ne sont pas formalisées dans un contrat et si l'accord tacite ne prémunit pas juridiquement les parties d'une éventuelle procédure contentieuse, sauf si une transaction au sens de l'article L. 247 vient préciser l'atténuation des pénalités).

En réalité, le règlement d'ensemble – qui reste utilisé parcimonieusement par l'administration aujourd'hui – permet d'arriver à un accord tacite entre l'administration et le contribuable portant sur le montant des droits, et le cas échéant, sur les pénalités dues. Comme le relevait la Cour des comptes dans son rapport de 2018 précité, « *le recours à un règlement d'ensemble permettrait d'accélérer et faciliter la conclusion d'un contrôle. Concrètement, cette pratique conduit le contribuable à accepter des rappels mis à sa charge, l'administration renonçant pour sa part à certains rappels, les plus fragiles dans la perspective d'un contentieux* ». Fiscalité internationale²⁷, cas difficiles d'évaluation, points de droit nouveaux et complexes pouvant nourrir un contentieux à l'issue incertaine : tels semblent être les cas d'application les plus adaptés du règlement d'ensemble, dont il n'existe néanmoins pas de suivi statistique et qualitatif.

Sa seule existence confirme néanmoins le besoin d'une transaction sur les droits, à l'instar d'ailleurs de ce qui peut exister dans certains pays.

C. Des philosophies assumées à l'étranger

16. Le regard des pratiques étrangères met encore mieux en exergue l'ambiguïté de la pratique française. La plupart des pays étrangers connaissent et utilisent, comme la France, la transaction. Mais l'ambition, au-delà de la disparité des modèles, est peut-être mieux assumée ou du moins clarifiée. Sans prétendre à l'exhaustivité, on insistera ici sur les pays qui semblent admettre les transactions sur les droits en principal.

17. S'agissant en particulier du **Royaume-Uni**, la transaction s'y conçoit clairement comme une méthode alternative de résolution des conflits, par opposition au contentieux fiscal : c'est le sens et l'esprit des commentaires publiés par l'administration fiscale britannique²⁸, qui précisent notamment que « *les conflits peuvent se résoudre soit par un accord [« settlement »], soit par un contentieux* ». Ces commentaires distinguent ainsi les conflits dont la solution est du « tout ou rien » et ceux qui peuvent donner lieu à discussion quant au montant dû, notamment dans le cas où l'issue d'un litige serait incertaine en raison d'une variété d'interprétations possibles des textes (§ 17 des commentaires). L'administration britannique reconnaît ainsi, tout en rappelant que, sur le principe, une transaction ne peut se faire qu'en respectant la loi fiscale (ce qui sous-entend qu'elle ne peut pas porter en principe sur les droits en principal), qu'une modération des droits est envisageable dans certaines situations. L'objectif

maintes fois rappelé est celui de la sécurisation des recettes fiscales. La transaction ainsi conçue peut porter sur l'ensemble des impôts et peut aller jusqu'à une remise de 100% des pénalités. Elle peut intervenir à tout stade de la procédure, y compris durant la phase judiciaire. Elle prend la forme d'un accord, qui a force obligatoire de contrat.

18. L'**Australie** semble aller plus loin en concevant la transaction comme un outil de coopération et de bonnes relations entre l'administration et les contribuables²⁹. Mode alternatif de résolution des litiges, elle est aussi outil de régularisation fiscale pour des schémas récurrents de redressement publiés sur le site internet de l'administration fiscale. Elle peut porter tant sur les droits que sur les pénalités, intervenir à tout stade de la procédure et a force obligatoire d'un contrat, tout en pouvant être modifiée en cas de circonstances exceptionnelles telles qu'une évolution favorable de la doctrine fiscale.

19. Les **États-Unis** prévoient de leur côté des possibilités de transaction au cours du contrôle fiscal, soit avant l'émission de l'équivalent d'une proposition de rectification (« *Fast-track settlement* »), soit après l'émission de cette proposition (« *Post-appeal mediation* »). Ces accords ont les attributs d'un contrat, sans être strictement soumis au droit des contrats ; ils en ont néanmoins la force obligatoire. Dès lors qu'ils peuvent porter à la fois sur des questions de fait et sur l'application de la loi, il semble possible de transiger à la fois sur les droits et les pénalités. La transaction est conçue dans ce système comme un mode alternatif de règlement des litiges.

20. L'exemple de l'**Italie** montre qu'on peut aller plus loin en incluant un aspect pénal dans la transaction. Si deux types d'accords existent, en fonction du moment où ils interviennent (« *Accertamento con adesione* » pendant la phase administrative, à l'initiative de l'administration et, de manière plus restreinte du contribuable ; ou « *Conciliazione giudiziale* » pendant la phase judiciaire de première et deuxième instance), leur champ est large, et le barème des atténuations sur les pénalités, généralement de l'ordre d'un tiers, est prévu par les textes, de même que la réduction des sanctions pénales.

21. Au-delà de ces exemples topiques, l'esprit de la transaction ou de la modération est aussi présent dans de nombreux pays, tels les **Pays-Bas**, la **Belgique**, ou l'**Autriche** qui affiche clairement le besoin d'avoir un mode alternatif de règlement des litiges. D'autres pays ont néanmoins des pratiques plus restreintes, à l'instar de l'**Allemagne** (où il ne semble possible de transiger que sur les questions de fait) ou l'**Irlande**.

22. Ce bref panorama montre que la pratique de la transaction est clairement assumée, la plupart des administrations étrangères publiant des guides ou des codes de gouvernance en la matière (les exemples les plus nets étant à cet égard le Royaume-Uni et l'Australie), alors que la France n'ose dire les choses tout en ressentant le besoin de développer des pratiques plus souples mais confidentielles. Les exemples

27 V. par ex. L'Oréal, communiqué 20 sept. 2019.

28 HRMC, Resolving tax disputes – Commentary on the litigation and settlement strategy, oct. 2017.

29 Cf. ATO, Code of settlement, 18 août 2015.

étrangers montrent aussi des finalités clairement identifiées (mode de règlement alternatif des litiges, amélioration des relations entre l'administration et le contribuable), alors que la France mélange plusieurs objectifs plus ou moins affirmés, à la fois l'application mesurée de la loi fiscale, la régularisation ou la négociation dans le cadre du contrôle fiscal, tout en ayant un champ en définitive plus restreint.

II. La montée en puissance de dispositifs de transaction fiscale en matière pénale aux standards communs

A. En France, la convention judiciaire d'intérêt public (CJIP)

23. L'article 22 de la loi n° 2016-1991 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique, dite loi « Sapin 2 », a créé en France un équivalent de la procédure américaine du « *Deferred Prosecution Agreement* » (DPA), la convention judiciaire d'intérêt public (CJIP), codifiée aux articles 41-1-2 et 180-2 du code de procédure pénale. La CJIP était initialement réservée aux cas de corruption, de trafic d'influence, de blanchiment de fraude fiscale et d'infractions connexes. Cependant, la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude a étendu le champ d'application de la CJIP aux cas de fraude fiscale.

Deux CJIP ont d'ores et déjà été validées en matière fiscale : l'une avec la société Carmignac Gestion le 28 juin 2019, l'autre avec Google le 3 septembre 2019³⁰.

24. Tant que l'action publique n'a pas été mise en mouvement, le procureur de la République financier peut ainsi proposer à une personne morale mise en cause ou mise en examen – et **uniquement à une personne morale** – de conclure une transaction afin de mettre un terme aux poursuites pénales. Les représentants légaux de la personne morale ne sont toutefois pas éligibles à une CJIP et demeurent responsables des infractions commises.

Lorsqu'elle est proposée au cours d'une information judiciaire, le procureur de la République financier et la personne morale concernée disposent d'un délai de trois mois pour trouver un accord sur une proposition de convention. **Cela suppose au préalable une reconnaissance des faits et une acceptation de la qualification pénale retenue** par

la personne morale mise en examen. Dans la CJIP précitée, Google a ainsi pris expressément « *acte que les faits exposés par le procureur de la République financier sont, au terme de l'enquête, susceptibles de recevoir les qualifications pénales* » de fraude fiscale et de complicité de fraude fiscale.

Néanmoins, au-delà de l'extinction de l'action publique et de l'absence de condamnation à une peine d'amende, la CJIP présente l'**avantage de ne pas emporter reconnaissance de culpabilité** (à la différence de la comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité ou « plaider-coupable » des articles 495-7 et s. et 180-1 du code de procédure pénale) et n'entraîne pas l'exclusion de l'entreprise des marchés publics nationaux. L'absence de condamnation permet en outre, dans la majorité des cas, de continuer à pouvoir répondre à des appels d'offres relatifs à des marchés publics internationaux. La mise en œuvre d'une procédure négociée accélère la procédure pénale en atténuant l'aléa de son issue et de son impact financier. La CJIP n'est ainsi pas inscrite au bulletin n° 1 du casier judiciaire.

25. La CJIP peut comporter **une ou plusieurs des obligations suivantes** : paiement par la personne morale d'une amende d'intérêt public au Trésor, dont le montant est fixé³¹ de manière proportionnée aux avantages tirés des manquements constatés, dans la limite de 30% du chiffre d'affaires moyen annuel calculé sur les trois dernières années, mise en œuvre d'un programme de mise en conformité dans les cas de corruption, et/ou réparation du préjudice subi par toute victime. La CJIP fait l'objet d'une validation par le président du tribunal judiciaire au terme d'une audience publique.

La CJIP concernant Google est notable notamment en ce qu'elle était « *adossée à un accord en matière fiscale* » (pour reprendre les termes du communiqué de presse conjoint de la garde des sceaux et du ministre de l'action et des comptes publics). Tout aussi pudiquement, la CJIP précise sur ce sujet que « *Google a accepté les redressements* » et a accepté de régler sa dette fiscale. Pour autant, il semble que la dette fiscale ainsi acquittée par Google soit en-deçà des montants qui avaient été soumis au juge de l'impôt et d'ailleurs invalidés par lui à deux reprises. Une transaction au sens de l'article L. 247 du LPF étant impossible sur les droits en principal, cet accord discrètement évoqué confirme la nécessité d'un outil juridique, comme peut l'être le règlement d'ensemble évoqué ci-avant (V. § 15), permettant à l'administration de transiger sur les droits en principal, mais qui gagnerait à être plus transparent.

26. Au-delà de ce sujet, la CJIP concernant Google confirme aussi que **l'articulation des procédures fiscales et pénales déséquilibre largement le rapport de force entre contribuable et administration**, au bénéfice de cette dernière. Car si le levier pénal, complément prévisible d'un contrôle fiscal dans certaines circonstances *a fortiori* depuis la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude modifiant

30 Sur cette deuxième CJIP, v. FI 4-2019, n° 3, § 5, comm. B. Gouthière et FI 4-2019, n° 9, § 25, comm. P. Kouraleva-Cazals.

31 Pour les modalités de calcul du montant de l'amende d'intérêt public, v. Procureur de la République financier et Agence française anticorruption, Lignes directrices sur la mise en œuvre de la CJIP, 26 juin 2019.

les règles de transmission des dossiers au Parquet, est utilisé pour faire plier un contribuable, cela prive tant le contribuable que l'administration de la possibilité de faire valoir leurs droits devant le juge de l'impôt. Poussée à l'extrême, la CJIP pourrait sonner le glas du contentieux fiscal, voire du principe *ne bis in idem* et de l'autorité de la chose jugée.

B. À l'étranger, des dispositifs similaires qui se multiplient

27. Comme indiqué précédemment, la France s'est très largement inspirée du système des **États-Unis**, précurseurs dans la matière de la justice négociée, avec, notamment, le *Deferred Prosecution Agreement*.

Sur le principe, le DPA tire son origine d'une loi de 1974, le *Speedy Trial Act*, autorisant les procureurs à différer les poursuites avec l'autorisation du tribunal afin de permettre au défendeur de démontrer sa bonne conduite. En revanche, son régime ne résulte pas d'une loi mais de principes définis par le Ministère de la Justice (*Principal of Federal Prosecution of Business Organisation*). Il constitue avec le NPA (*Non-Prosecution Agreement*) l'un des principaux dispositifs alternatifs aux poursuites permettant d'éviter une mise en accusation formelle (*Indictment*) et, au final, une condamnation pénale.

L'accord ne matérialise pas en effet un jugement de condamnation ou une reconnaissance de culpabilité, la société signataire de l'accord se limitant à reconnaître la véracité des faits visés dans ce dernier. Dès signature du DPA, le procureur le dépose auprès du juge tout en engageant par un acte d'accusation (*Information*) des poursuites, qui sont aussitôt suspendues. Le NPA produit des effets similaires, à la nuance près qu'à la différence du DPA, il est une transaction préalable à toute mise en mouvement de l'action publique.

Dans le même temps, l'accord est rendu public. S'ouvre alors une période probatoire de quatre ans au cours de laquelle la société signataire doit se conformer aux obligations prévues. Au terme de cette période, le procureur présente une motion d'abandon des poursuites (*motion of dismissal*) : si elle est validée par le juge, l'action publique est définitivement éteinte.

Le régime américain repose sur le pouvoir très large du procureur, le juge étant largement absent. Le système implique également une forte coopération de l'entreprise, qui doit notamment se soumettre à une enquête interne confiée à un tiers (généralement un cabinet d'avocats). L'éventail des sanctions est également assez large : pénalités financières tenant compte d'un certain nombre d'éléments, confiscation des gains obtenus, mise en place d'un programme de *compliance*. Le système du DPA américain concerne essentiellement les entreprises mais peut aussi impliquer des personnes physiques.

28. Le **Royaume-Uni** s'est également doté d'un dispositif proche, en introduisant dès 2013 le mécanisme du DPA, avec néanmoins trois nuances par rapport au dispositif américain. La première, d'importance, est la place bien plus importante et centrale laissée au juge, qui intervient à tous les stades de la procédure pour s'assurer que l'accord répond à l'« *intérêt*

de la justice ». Les autres différences concernent son champ, limité aux personnes morales, et les infractions susceptibles d'être couvertes par la transaction (liste limitative de délits dont certains sont de nature fiscale). Pour le reste, on retrouve les caractéristiques du régime américain, dont notamment l'absence de reconnaissance de culpabilité, ou le vaste éventail de sanctions possibles.

29. C'est ce système qui a au demeurant inspiré d'autres pays, tels le **Canada** ou **Singapour**, qui ont introduit en 2018 des dispositifs de transaction similaires concernant la lutte contre la fraude fiscale, n'impliquant que les personnes morales. **L'Australie** a de son côté adopté en décembre 2017 un régime laissant, à l'instar du DPA américain, une plus grande latitude au procureur.

Il faut ajouter dans le paysage le système du **Japon**, adopté en 2016 et mis en œuvre depuis le 1^{er} juin 2018, qui permet au procureur de signer une transaction avec une personne morale ou physique, qui, en contrepartie de l'abandon ou de l'atténuation de sanctions pénales, procure son aide dans les enquêtes visant d'autres personnes ou entités notamment en matière d'évasion fiscale. **L'Argentine** a adopté un dispositif très proche en 2017.

30. Ces évolutions récentes, à l'instar de la mise en place en France de la CJIP, témoignent ainsi de la **place grandissante, selon des standards communs, prise par la justice négociée en matière fiscal-pénale**.

Conclusion

31. La pratique de la transaction est bien ancrée dans les systèmes juridiques des différents États, même si les modalités divergent. Pour s'en tenir à l'exemple français, le nombre relativement faible de transactions, qui plus est en diminution, tend à indiquer qu'il n'y a pas encore une volonté d'exploiter le potentiel en tant que mode alternatif de règlement des litiges. La première limite tient évidemment au texte législatif qui en restreint de fait la portée et laisse ironiquement le soin à l'administration de pratiquer discrètement un mode de transaction sans encadrement. La seconde limite est sans doute plus psychologique et tient, sans lui faire insulte, à l'absence de recul que l'administration fiscale peut avoir sur sa propre action de contrôle fiscal. Tant qu'elle ne voudra pas accepter l'idée que des incertitudes sur l'application des textes peuvent exister, la transaction ne pourra être un outil pertinent de régulation. Les exemples britanniques ou australiens montrent qu'il peut en aller différemment. Transiger nécessite une certaine dose d'humilité, si l'on veut que cela devienne un mode d'amélioration comme un autre des relations entre l'administration et le contribuable.

N. JACQUOT ■