

8 La fraude fiscale



Vanessa Bousardo,
Avocat



Emmanuel Daoud,
Avocat



Stéphane Detraz,
Maître de conférences

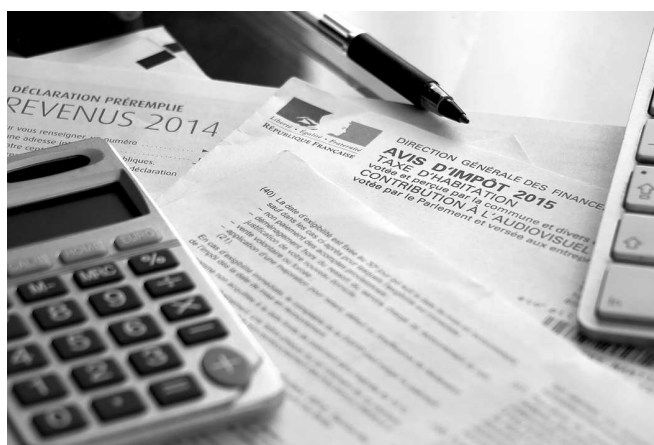


Michel Maes,
Magistrat honoraire



Clarisse Sand,
Avocat

La fraude fiscale a cristallisé ces dernières semaines l'attention des sénateurs et des députés. Avant l'adoption définitive du projet de loi relatif à la lutte contre la fraude fiscale et la promulgation du texte, des avocats – fiscalistes et pénalistes – un magistrat et un universitaire se sont penchés sur les problématiques sous-jacentes à cette matière à mi-chemin entre le droit pénal et le droit fiscal. La première étude de notre dossier s'interroge sur la pénalisation de la fraude fiscale, notamment à l'aune du projet de loi (9). La deuxième étude confronte le principe de présomption d'innocence dans les dossiers de fraude fiscale à chaque stade des deux procédures administrative et judiciaire, dans leurs phases d'instruction et de jugement (10). Enfin, la dernière étude, analyse techniquement le mécanisme de poursuite propre à la fraude fiscale, dit « verrou de Bercy », et s'interroge sur les modifications apportées par le projet de loi (11). Une réforme sur laquelle la Présidente-fondatrice de l'Institut du droit pénal fiscal et financier (IDPF²) livre son éclairage de praticienne dans un entretien accordé à *Droit pénal* (12).



Vanessa BOUSARDO et Michel MAES, Pénalisation de la fraude fiscale : la fin justifie-t-elle les moyens ? : article 9

Stéphane DETRAZ, Les temps modernes de la poursuite de la fraude fiscale : le ministère public et les engrenages du « verrou de Bercy » : article 10

Clarisse SAND et Emmanuel DAOUD, Fraude fiscale : réflexions autour de la présomption d'innocence : article 11

Clarisse SAND, Trois questions à Clarisse SAND : article 12

9 Pénalisation de la fraude fiscale : la fin justifie-t-elle les moyens ?



Vanessa BOUSARDO,
avocat du barreau de Paris



et Michel MAES,
magistrat honoraire, ancien
chef de la section financière
du parquet de Paris, ancien
directeur divisionnaire des
Impôts

Si la lutte contre la fraude fiscale s'appuie aussi bien sur des sanctions administratives que pénales, il est évident que les secondes cristallisent une attention particulière en étant continuellement au cœur d'enjeux prioritaires consistant à punir toujours plus sévèrement les fraudeurs. Pour ce faire, la volonté affichée et l'arsenal répressif mis en œuvre évoluent vers toujours plus de rigueur. C'est d'ailleurs dans ce contexte que le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude a été adopté en première lecture par l'Assemblée nationale le 26 septembre 2018¹.

Pourtant, au bout de la chaîne pénale, le résultat semble bien relatif et interroge sur l'efficacité du système actuel et sur sa nécessaire évolution, laquelle passe sans doute par une dépenalisation de la « petite fraude fiscale », l'importance des moyens déployés ne pouvant se justifier qu'à l'égard des dossiers les plus graves.

1 - La lutte contre la fraude fiscale est une préoccupation constante, majeure et sans cesse réaffirmée des pouvoirs publics qui peuvent, en ce domaine, s'appuyer sur une opinion publique largement acquise dont l'indignation est régulièrement agitée par des fraudes d'envergure ou spectaculaires².

2 - Cette lutte, qui est d'abord l'affaire de l'administration fiscale, s'appuie avant tout sur des sanctions fiscales – intérêts de retard, majorations de droits et amendes – lesquelles peuvent être très lourdes, notamment en cas de manquement délibéré du contribuable³, de manœuvres frauduleuses ou d'abus de droit⁴.

3 - Toutefois, à l'égard des fraudes les plus significatives, l'administration fiscale dispose d'un arsenal bien plus acéré, lequel repose, non pas seulement sur des sanctions administratives, mais sur la mise en œuvre de poursuites pénales en vertu de l'article 1741 du Code général des impôts (CGI), dont le but affiché – et même revendiqué – est celui de l'exemplarité.

4 - En effet, par la publicité inhérente au procès pénal, de telles poursuites permettraient de conférer une portée dissuasive bien plus importante que celle issue des seules sanctions administratives, par nature secrètes.

5 - C'est ainsi que dans certaines situations de « grandes fraudes fiscales », présentées comme générant, non pas seulement un préjudice financier, mais aussi un préjudice « moral » commis au détriment de la collectivité⁵, l'application de péna-

lités fiscales ne suffirait pas à sanctionner les comportements les plus répréhensibles, que seul le couperet pénal permettrait véritablement d'appréhender.

6 - Cet objectif d'exemplarité attaché à la poursuite pénale de la fraude fiscale est d'ailleurs rappelé par le Conseil constitutionnel lui-même, et en particulier dans sa décision ayant validé, sous certaines réserves d'interprétation, le cumul des procédures administratives et pénales⁶.

7 - C'est donc au nom de cette finalité, gage d'efficacité, que sont développés, sous le contrôle relativement permissif du Conseil constitutionnel (2), des moyens de lutte toujours plus accrus, via des dispositifs procéduraux affutés et ouvertement répressifs et des peines encourues régulièrement aggravées (1), l'objectif étant de frapper fort.

8 - Pourtant, le résultat concret du traitement pénal de la fraude fiscale apparaît pour le moins relatif : un nombre stable de plaintes traitées annuellement et corrélativement un nombre, somme toute, limité de quelques centaines de décisions de condamnations avec des peines que d'aucuns jugent « faibles »⁷ (3).

9 - Si le magistrat du parquet et l'avocat peuvent apprécier d'un œil différent les condamnations – que l'un appelle de ses vœux et que l'autre tend à éviter – ce constat d'une disparité manifeste entre les moyens mis en œuvre et le résultat des prétoires suscite néanmoins une impression commune que l'on pourrait résumer en quelques mots : « Tout ça pour ça » ?

1. Projet de loi relatif à la lutte contre la fraude, modifié par l'Assemblée nationale en première lecture – texte adopté n° 172.

2. Jérôme C., HSBC, Alec W. etc.

3. Majoration de 40 %.

4. Majoration de 80 %.

5. « (...), dans certaines situations, les poursuites correctionnelles constituent 1^{er} seul moyen adapté au préjudice financier mais aussi moral commis au détriment de la collectivité ainsi qu'en témoignent certaines affaires récentes » : *Circ. 22 mai 2014, relative à la lutte contre la fraude fiscale*.

6. « Les poursuites engagées sur le fondement de l'article 1741 ont un caractère public qui leur confère une exemplarité et une portée dissuasive supplémentaire pour l'ensemble des personnes susceptibles de manquer frauduleusement à leurs obligations fiscales » : *Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 et 2016-546 QPC ; Dr. pén. 2016, comm. 135*.

7. Mission d'information commune de l'Assemblée nationale, dont le rapport a été enregistré à la présidence de l'Assemblée nationale le 23 mai 2018.

10 - Ce constat interroge donc sur l'efficacité du système actuel et sur sa nécessaire évolution.

1. Une lutte aux moyens continuellement renforcés

A. - Le renforcement constant de l'arsenal procédural doté de moyens humains toujours plus spécialisés

11 - Si l'arsenal judiciaire contre la fraude fiscale est régulièrement renforcé, la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009 a marqué une réelle novation dans les méthodes de lutte en créant la procédure judiciaire d'enquête fiscale⁸.

12 - Cette nouvelle procédure est, en effet, venue compléter le dispositif existant de répression pénale de la fraude fiscale en permettant à l'Administration, après avis conforme de la Commission des infractions fiscales (CIF), de déposer une plainte sur la base de seules présomptions, certes caractérisées, d'infraction fiscale⁹.

13 - Ce mouvement, loin de ralentir, s'est d'ailleurs accéléré en 2013 avec la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, laquelle est encore venue accroître considérablement les pouvoirs d'enquête en la matière.

14 - C'est ainsi que les mesures d'investigation dérogatoires du droit commun¹⁰ de l'article 706-1-1 du Code de procédure pénale – longtemps « réservées » à la criminalité organisée, ainsi qu'aux délits de corruption et de trafic d'influence – ont été rendues applicables à la fraude fiscale commise en bande organisée ou lorsqu'il existe des présomptions caractérisées qu'elle résulte de l'un des comportements listés à l'article L. 228, 1° à 5° du Livre des procédures fiscales¹¹.

15 - Ce renforcement constant de l'appareil procédural s'accompagne, en outre, d'une spécialisation toujours plus grande des intervenants.

16 - À ce titre, la loi précitée du 30 décembre 2009 a jeté les bases d'un service enquêteur d'un nouveau type.

17 - En effet, afin de permettre la mise en œuvre de la procédure judiciaire d'enquête fiscale, le décret n° 2010-1318 du 4 novembre 2010 a institué une véritable « police fiscale », la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF)¹² rattachée à la direction centrale de la police judiciaire et logée au sein de l'Office central de lutte contre la corruption et les infractions financières et fiscales (OCLCIFI).

18 - Cette brigade, sous l'autorité du ministère de l'intérieur¹³, abrite ainsi, outre des officiers de police judiciaire, des agents des services fiscaux, appelés officiers fiscaux judiciaires.

19 - Cette nouvelle catégorie d'agents des services fiscaux est donc habilitée à conduire des enquêtes judiciaires sur réquisition du procureur de la République ou sur commission rogatoire du juge d'instruction.

Toutefois, le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude, dans sa version adoptée par l'Assemblée nationale le 26 septembre 2018, a encore modifié le dispositif en instaurant un service de « police fiscale » désormais placé sous l'autorité du ministre chargé du budget, lequel s'adossera sur l'actuel Service National de Douane Judiciaire (SNDJ).

20 - Enfin et surtout, la création par la loi organique n° 2013-1115 du 6 décembre 2013 « aux côtés » du procureur de la République de Paris, d'un Procureur de la République financier¹⁴, compétent notamment en matière fiscale, pour les délits commis en bande organisée ou répondant à des critères de comportement ou de commission de l'infraction définis par la loi, s'est inscrit dans cette volonté d'hyper spécialisation des acteurs de la lutte.

21 - Cette lutte s'appuie par ailleurs sur un dispositif répressif sans cesse accru.

B. - Le renforcement constant de l'arsenal répressif

22 - Si la fraude fiscale « simple » demeure passible d'une peine de 5 ans d'emprisonnement et de 500 000 euros d'amende, les lois successives ont progressivement instauré de nouvelles circonstances aggravantes.

23 - Tel fut d'abord le cas de la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012, suivie par la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013, cette dernière ayant instauré plusieurs hypothèses d'aggravation :

- la circonstance de bande organisée ;
- le recours à des comptes ouverts ou des contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger que les comptes ou les contrats aient été déclarés ou non ;
- l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis à l'étranger, tels que les trusts et les fondations ;
- l'usage d'une fausse identité ou de faux documents au sens de l'article 441-1 du Code pénal ou de toute autre falsification ;
- la domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ;
- le recours à un acte fictif ou artificiel ou l'interposition d'une entité fictive ou artificielle.

24 - Ces nouvelles circonstances aggravantes ont, *de facto*, induit une aggravation corrélative des peines applicables, faisant passer la pénalité de la fraude fiscale aggravée ou commise en bande organisée à 7 ans d'emprisonnement et 1 000 000¹⁵, puis 2 000 000¹⁶ d'euros d'amende.

25 - Dernièrement, l'article 106 de la loi de finances pour 2018¹⁷ a encore alourdi la pénalité de la fraude fiscale aggravée ou commise en bande organisée, en portant l'amende encourue à 3 000 000 d'euros.

26 - Ce mouvement d'aggravation régulier ne semble d'ailleurs pas avoir vocation à ralentir et encore moins à s'inverser.

27 - C'est ainsi que le projet de loi précité relatif à la lutte contre la fraude, appelant de ses vœux un alourdissement supplémen-

8. LPF, art. L. 228.

9. La procédure suppose, outre l'existence de présomptions, le recours par le contribuable à l'un des procédés de fraude visés aux alinéas 1° à 5° de l'article L. 228 du LPF et un risque de dépérissement des preuves.

10. L'extension de compétence aux fins de surveillance (CPP, art. 706-80) ; l'infiltration (CPP, art. 706-81 à 706-87) ; les interceptions de correspondances (CPP, art. 706-95) ; la captation, fixation, transmission et enregistrement de paroles dans des lieux ou véhicules privés ou publics, ou d'images dans un lieu privé (CPP, art. 706-96 à 706-102) ; la captation, conservation et transmission de données informatiques (CPP, art. 706-102-1 à 706-102-9) ; les saisies conservatoires (CPP, art. 706-103).

11. L'utilisation, aux fins de se soustraire à l'impôt, de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ; l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis à l'étranger ; l'usage d'une fausse identité ou de faux documents au sens de l'article 441-1 du Code pénal, ou de toute autre falsification ; une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ; toute autre manœuvre destinée à égarer l'administration.

12. Dirigée par un commissaire de police, dont l'adjoint est administrateur des finances publiques adjoint.

13. Ce rattachement a été le fruit d'âpres arbitrages avec le ministère du Budget, lequel souhaitait disposer d'un service qui lui soit rattaché, le service judiciaire fiscal (SEJUF).

14. Communément appelé Procureur National Financier (PNF).

15. L. n° 2012-354, 14 mars 2012.

16. L. n° 2013-1117, 6 déc. 2013.

17. L. n° 2017-1837, 30 déc. 2017 de finances pour 2018.

taire des amendes pénales en la matière, en prévoyant notamment que le montant des amendes puisse être porté au double du produit tiré de l'infraction pour les personnes physiques, et au décuple pour les personnes morales a été adopté en première lecture par le Sénat le 3 juillet 2018 et par l'Assemblée nationale le 26 septembre 2018.

28 - Dans les faits, une telle augmentation ne trouverait à s'appliquer qu'à l'égard des fraudes portant sur des droits éludés ou minorés supérieurs à 500 000 euros (pour une fraude fiscale simple) ou à 3 000 000 d'euros (pour une fraude fiscale aggravée), le projet de loi considérant les quanta de peines actuels « insuffisants dans les seules affaires où la fraude porte sur des sommes qui leur sont très supérieures ».

29 - Ce mouvement se retrouve d'ailleurs également dans le traitement des peines complémentaires.

30 - En effet, alors que le caractère autrefois obligatoire de la peine complémentaire d'affichage et de publication du jugement de condamnation pour fraude fiscale – dont le but était de renforcer la répression en assurant une large publicité, et donc l'exemplarité – a été jugé contraire au principe d'individualisation des peines¹⁸, de sorte que son application est devenue facultative à compter de janvier 2011, la volonté de voir cette peine largement appliquée n'a, pour autant, pas disparu.

31 - C'est ainsi que les magistrats du parquet sont encouragés à requérir son application de manière systématique¹⁹.

32 - En outre, si le projet de loi précité, ne peut revenir sur le caractère obligatoire de cette peine²⁰, il entend néanmoins contourner la difficulté, en envisageant son application par défaut, de sorte que les juges correctionnels, tenus de prononcer cette peine complémentaire, devront spécialement motiver sa non-application.

33 - On le voit, tant les procédures d'enquête, que les pénalités afférentes et leurs modalités d'application tendent donc vers toujours plus de sévérité.

34 - Pour autant, régulièrement soumis au contrôle de constitutionnalité, les contours de la poursuite pénale de la fraude sont globalement validés « au regard du but poursuivi ».

2. Un système consacré par le Conseil constitutionnel

35 - Le recours aux pouvoirs spéciaux d'enquête de l'article 706-1-1 du Code de procédure pénale, la procédure dite du « verrou de Bercy », et le cumul des sanctions pénales et administratives ont été validés, certes sous certaines réserves, par le Conseil constitutionnel.

36 - C'est ainsi que s'il a censuré l'application du régime dérogatoire de la garde à vue (mesure de 96 heures avec possibilité de différer l'intervention de l'avocat à la 48^e heure) à la fraude fiscale aggravée, le Conseil constitutionnel a, en revanche, jugé que « les atteintes au respect de la vie privée et au droit de propriété résultant de la mise en œuvre des pouvoirs spéciaux

d'enquête et d'instruction ne revêtent pas un caractère disproportionné au regard du but poursuivi »²¹.

37 - S'agissant du « verrou de Bercy » – en application duquel le ministère public, en matière de fraude fiscale, est subordonné au dépôt préalable d'une plainte de l'administration fiscale sur avis conforme de la CIF, en vertu de l'article L. 228 du LPF – le Conseil constitutionnel a également donné son blanc-seing.

38 - Si d'aucuns s'interrogeaient sur le fait de savoir si ce système ne malmenait pas les principes de séparation des pouvoirs et d'indépendance de l'autorité judiciaire, le Conseil constitutionnel a estimé qu'il n'était pas porté, par une telle procédure, une atteinte disproportionnée à ces principes, le ministère public recouvrant sa liberté d'action une fois la plainte déposée par l'Administration²².

39 - Cette justification a pu surprendre dans la mesure où la question portait, non pas sur la liberté d'action recouvrée du ministère public *a posteriori*, mais sur son caractère subordonné, en amont, à la décision de l'Administration.

40 - Liberté en outre toute relative dès lors qu'elle demeure, en tout état de cause, et même *a posteriori*, circonscrite par le périmètre de la plainte de l'Administration, le procureur ne pouvant, en cas de découverte de faits similaires portant sur d'autres années ou d'autres impôts que ceux pour lesquels il est saisi, étendre le périmètre de la poursuite²³.

41 - En outre, ce « verrou » ne constituerait pas non plus un trouble substantiel à l'ordre public, le Trésor public étant, selon les juges de la rue de Montpensier, le plus à même de juger d'une telle opportunité, l'infraction en jeu touchant aux intérêts financiers de l'État et causant un préjudice principalement au Trésor²⁴...

42 - ... le Conseil faisant ainsi l'impasse sur la possible divergence pouvant exister entre les stricts intérêts matériels du Trésor et ceux de la société, cette dernière pouvant souhaiter que certaines fraudes portant atteinte au pacte social soient pénalement poursuivies quand bien même, le Trésor pourrait apprécier son intérêt différemment.

43 - Enfin et surtout, le Conseil constitutionnel, réaffirmant le caractère d'objectif à valeur constitutionnelle de la lutte contre la fraude fiscale, a validé le principe de la double procédure conduisant à infliger à la fois des sanctions administratives et des sanctions pénales, au regard de la règle *non bis in idem*, soulignant, à cette occasion, le caractère complémentaire des deux procédures, les poursuites pénales permettant de sortir les procédures administratives de leur caractère secret.

44 - S'il a subordonné la constitutionnalité d'un tel cumul à 3 réserves d'interprétation, celles-ci paraissent néanmoins mineures.

- 1^{re} réserve : En application du principe de nécessité des délits, l'article 1741 du CGI ne saurait permettre « qu'un contribuable qui a été déchargé de l'impôt par une décision juridictionnelle devenue définitive pour un motif de fond puisse être condamné pour fraude fiscale ».

Cette réserve empêche ainsi une contrariété de décisions entre le juge pénal et le juge de l'impôt lorsque le juge pénal statue

18. Cons. const., 10 déc. 2010, n° 2010-72/82 QPC : Dr. pén. 2011, comm. 23, obs. J.-H. Robert ; Procédures 2011, comm. 80, note L. Ayrault ; D. 2011, p. 929, note B. Boulloc ; D. 2011, p. 1713, obs. V. Bernaud et L. Gay ; D. 2011, p. 2823, obs. G. Roujou de Boubée, T. Garé, S. Mirabail et T. Potaszkin ; AJ pénal 2011, p. 76, note J.-B. Perrier ; Rev. sociétés 2011, p. 377, note H. Matsopoulou ; RSC 2011, p. 193, chron. Ch. Lazerges ; RSC 2011, p. 624, obs. S. Detraz ; RSC 2011, 2012, p. 230, obs. B. de Lamy ; Constitutions 2011, p. 531, obs. A. Darsonville ; LPA 2010, n° 157 et 158, p. 11, note M.-Ch. Sordino ; RFD const. 2011, p. 576, note M. Giacomelli. – V. V. Peltier, Un an de droit de la peine. Janvier-décembre 2010 : Dr. pén. 2011, chron. 2.

19. Circ. 22 mai 2014, relative à la lutte contre la fraude fiscale.

20. Au risque d'une inconstitutionnalité.

21. Cons. const., 4 déc. 2013, n° 2013-679 DC : JurisData n° 2013-030673 ; Dr. fisc. 2013, comm. 574, note S. Detraz ; JCP E 2014, 1018, note C. de la Martinière ; Dr. pén. 2014, comm. 29, par J.-H. Robert ; Dr. pén. 2014, comm. 33, par E. Bonis-Garçon.

22. Cons. const., 22 juill. 2016, n° 2016-555 QPC : JurisData n° 2016-014543 ; Dr. pén. 2016, comm. 143, par J.-H. Robert.

23. Le projet de loi de lutte contre la fraude, dans sa version du 26 septembre 2018, confère désormais au procureur de la République cette faculté (infra, 54)

24. Idem.

après une décision définitive du juge de l'impôt²⁵. Elle ne prévient néanmoins pas d'une contrariété de décisions lorsque le juge pénal statue avant le juge de l'impôt.

On précisera que la chambre criminelle de la Cour de cassation a d'ores-et-déjà limité la portée de cette réserve à la seule poursuite pénale exercée pour des faits de dissimulation volontaire d'une partie des sommes sujettes à l'impôt, excluant dès lors son application en matière d'omission déclarative²⁶.

- 2^e réserve : Le principe de nécessité des délits et des peines impose néanmoins que « les dispositions de l'article 1741 [du CGI] ne s'appliquent qu'aux cas les plus graves de dissimulation frauduleuse de sommes soumises à l'impôt. Cette gravité peut résulter du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention ».

Seules les fraudes fiscales les plus graves peuvent donc désormais être poursuivies pénalement. Toutefois, l'effectivité de cette réserve implique de préciser, pour des raisons de sécurité juridique, les contours de la gravité évoquée.

- 3^e réserve : L'application combinée des dispositions des articles 1729 et 1741 du CGI ne méconnaît pas le principe de proportionnalité des peines dès lors que « le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues ».

45 - Au total, le système actuel paraît donc largement consacré par le Conseil constitutionnel.

46 - Toutefois, ce dispositif répressif renforcé, mis en œuvre avec l'aval du Conseil constitutionnel, semble accoucher d'un résultat assez relatif.

3. Mais un résultat pénal relatif

47 - On ne peut qu'être surpris de la stabilité du nombre de plaintes déposées d'années en années, lequel avoisine une moyenne de 1 000 par an²⁷, et ce, sans qu'aucun élément de contexte ou d'actualité – international, économique, voire sociétal, pourtant en constante évolution – ne vienne modifier ce panorama, à croire qu'il s'agirait d'une cible non écrite²⁸.

48 - La toute récente mission d'information commune de l'Assemblée nationale, dont le rapport a été enregistré à la présidence de l'Assemblée nationale le 23 mai 2018, a, en outre, fait le constat de « la faiblesse des peines prononcées en matière de fraude fiscale ».

49 - Elle a ainsi relevé le nombre de 524 condamnations pour fraudes fiscales en 2016, dont 87 % de ces décisions comportaient une peine d'emprisonnement et 21 % d'entre elles, une peine d'emprisonnement ferme, soit 111 décisions, précisant que la peine d'emprisonnement ferme moyenne pour fraude fiscale est de 11,6 mois²⁹. Le montant moyen de l'amende prononcée en 2016 était quant à lui de 14 081 euros, loin des quanta de peines fixés par les textes.

50 - De tels chiffres ne peuvent que laisser songeur quant à l'objectif d'exemplarité revendiqué au soutien du recours à la

poursuite pénale en matière de fraude fiscale, dont la portée dissuasive et l'efficacité sont systématiquement avancées pour justifier sa mise en œuvre.

51 - Le rapport précité tente de fournir une clé d'explication à cette situation, suggérant que « la faiblesse des peines prononcées peut s'expliquer, selon les explications fournies au cours des auditions, par le fait que ce sont souvent des dossiers simples qui sont présentés devant le tribunal correctionnel, que les prévenus ne sont généralement pas en situation de récidive et que beaucoup ont régularisé leur situation avant la tenue du procès ».

52 - Pourtant, il y a lieu de s'interroger sur les moyens colossaux engagés pour lutter pénalement contre la fraude fiscale, à la lumière de ce résultat judiciaire pour le moins mitigé.

53 - Une centaine de condamnations à des peines d'emprisonnement ferme aménageables outre des amendes en moyenne de moins de 15 000 euros, réussissent-elles véritablement à remplir l'objectif poursuivi ?

54 - Face à un tel constat, les pistes de réflexions sont évidemment multiples, mais certaines grandes tendances sont régulièrement évoquées :

– L'abandon pur et simple du « verrou de Bercy » lequel permettrait d'accroître mécaniquement le nombre de plaintes traitées et donc la réponse pénale ;

– La redéfinition des contours du « verrou de Bercy » via la détermination de critères légaux imposant la transmission des dossiers pour l'engagement des poursuites pénales, ou la mise en place d'un examen conjoint avec le parquet des contrôles fiscaux susceptibles de donner lieu à des poursuites pénales.

À ce sujet, le projet de loi précité, dans sa version adoptée par l'Assemblée nationale le 26 septembre 2018, semble avoir opté pour une position intermédiaire, via la suppression partielle du « verrou de Bercy », ou à tout le moins à son « desserrage ».

En effet, le texte prévoit désormais l'information obligatoire du procureur de la République par l'Administration en présence de droits fraudés dont le montant est supérieur à 100 000 €³⁰, dès lors qu'ils sont assortis des pénalités de 40 %, 80 % ou 100 %³¹.

Informé, le procureur de la République exerce dès lors l'action publique sans plainte préalable de l'Administration.

En revanche, pour les dossiers ne répondant pas aux critères cumulatifs précités, l'administration fiscale demeure « juge » de l'opportunité de déposer plainte et donc tenue de saisir la CIF à cette fin, sous peine d'irrecevabilité³².

Par ailleurs, la possibilité est désormais ouverte au procureur de la République – saisi par une plainte de l'Administration ou informé par celle-ci – de poursuivre de son propre chef, en cas de découverte de faits de fraude fiscale concernant le même contribuable et portant sur d'autres impôts ou taxes ou sur une période différente.

– Dépénaliser la « petite fraude fiscale » pour mieux pénaliser la grande ;

Cette dernière hypothèse permettrait, quant à elle, de concentrer les poursuites pénales à l'encontre des dossiers portant sur les montages les plus complexes et sur les montants les plus élevés, rejoignant ainsi la position du Conseil constitutionnel qui

25. Sauf décharge d'imposition pour un motif de forme.

26. Cass. crim., 31 mai 2017, n° 15-82.159.

27. Selon le rapport annuel 2014 de l'Observatoire national de la délinquance et de la réponse pénale (ONDRP), 52 378 contrôles approfondis de la DGFIP pour 1018 poursuites pénales engagées.

Entre 1997 à 2016 nombres de plaintes déposées :

– chiffre le plus bas : 862 (en 1997).

Les années les plus hautes sont 2013 (1018), 2014 (1069) et 2015 (1027).

28. Le directeur des affaires criminelles et des grâces a évoqué un « *numerus clausus* » dû aux capacités d'absorption limitées de la CIF (mission d'information commune de l'Assemblée nationale).

29. Soit une peine aménageable par un juge d'application des peines.

30. Ce seuil de 100.000 euros n'est pas exigé si les droits assortis des pénalités de 40%, 80%, ou 100 % concernent des contribuables visés par la loi n° 2013-907 du 11 octobre 2013 relative à la transparence de la vie publique.

31. En cas de majoration de 40 %, les faits dénoncés concernent les contribuables ayant déjà fait l'objet, dans les six ans, de majoration ou d'une plainte de l'administration.

32. Toutefois, l'avis de la CIF n'est pas requis lorsqu'il existe des présomptions caractérisées d'une infraction fiscale pour laquelle existe un risque de dépeuplement des preuves, sous certaines conditions.

fait de la gravité de la fraude une condition (ou du moins une réserve) à la constitutionnalité du cumul des sanctions.

55 - Au soutien de la poursuite de la fraude fiscale devant les tribunaux correctionnels, il est souvent fait état de l'intérêt majeur de la solidarité avec le redevable légal de l'impôt fraudé – laquelle peut être prononcée par le juge pénal, en vertu de l'article 1745 du CGI, à l'encontre de tous ceux qui ont fait l'objet d'une condamnation définitive pour fraude fiscale – permettant de renforcer le recouvrement de l'impôt.

56 - Pour autant, l'intérêt du Trésor public suffit-il à justifier le renvoi des « petites fraudes fiscales » devant le juge pénal au risque de réduire dans les faits, le rôle de celui-ci à un simple instrument au service du recouvrement de l'impôt ?

57 - En effet, l'office du juge pénal et plus largement la finalité du système de répression judiciaire consistent notamment à rappeler la légalité répressive et à la restaurer, à la demande du ministère public, par la sanction publique du délinquant qui l'a violée³³.

58 - La mission première du droit pénal ne consiste donc pas dans la réparation du dommage mais dans le fait de punir l'auteur d'une faute.

59 - Le procureur général près la Cour de cassation a été entendu par la mission d'information précitée et « a souligné le risque d'une « démonétisation » de la voie pénale dès lors que des dossiers ne justifiant pas des peines importantes sont soumis au juge pénal ».

60 - De même, le directeur de la cellule TRACFIN³⁴ « s'est quant à lui interrogé sur le fait de savoir si ce sont les dossiers qui le méritent le plus qui sont renvoyés au pénal ».

61 - Néanmoins, la mission parlementaire rejette l'idée d'une réécriture de l'article 1741 du CGI – lequel prévoirait deux types de fraude fiscale, l'une relevant uniquement de sanctions administratives à l'exclusion de poursuites pénales, et l'autre pouvant faire l'objet, à la fois de sanctions administratives et de sanctions pénales – car cette solution présenterait « l'inconvénient de dépénaliser une partie de la fraude fiscale alors qu'un procès pénal peut s'avérer nécessaire dans certains dossiers emblématiques, même si leur importance financière est faible, au regard par exemple des fonctions exercées par la personne poursuivie ».

62 - S'il semble que l'idée même de dépénalisation en matière fiscale heurte, pour autant, les quelques dossiers « emblématiques » qui agitent de temps à autre la sphère médiatique, justifient-ils, à eux seuls, le maintien de la « petite fraude fiscale » devant les prétoires ?

63 - Il n'est pas sûr, loin s'en faut, que la lutte contre la fraude fiscale gagne à pénaliser les fraudes mineures, régularisées et d'ores-et-déjà sanctionnées par l'Administration.

64 - L'importance des moyens déployés et mis en œuvre ne peut se justifier qu'à l'égard d'une finalité portant sur les dossiers les plus graves, s'inscrivant dans des schémas frauduleux d'envergure pour lesquels le recouvrement des droits fraudés est

souvent illusoire, de sorte que là, la stigmatisation de la sanction pénale prend davantage de sens.

L'extension de la procédure de comparution sur reconnaissance de culpabilité (CRPC) à la fraude fiscale, telle qu'envisagée par le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude, interroge dès lors sur la finalité recherchée, une telle procédure étant, par essence, réservée aux dossiers les plus simples, et donc les moins graves...

65 - Sortir les « petites fraudes fiscales » du giron pénal ne ferait nullement disparaître l'effet dissuasif tant recherché lequel demeurerait, en tout état de cause, rempli par l'application des sanctions administratives souvent lourdes.

66 - Et d'ailleurs, l'objectif d'exemplarité résultant de la publicité de l'audience pénale ne pourrait-il pas être atteint par des mesures de publicité appliquées à ces sanctions administratives ?

67 - L'exemplarité recherchée au travers des poursuites pénales serait ainsi réalisée à moindre frais.

68 - À ce sujet, le projet de loi précité, dans sa version adoptée par l'Assemblée Nationale le 26 septembre 2018, prévoit une mesure très novatrice dérogeant au secret fiscal et consistant en la création d'une sanction administrative complémentaire des sanctions financières existantes (pénalités), visant à rendre publics les rappels d'impôts et les sanctions administratives pécuniaires correspondantes, une fois devenus définitifs.

69 - Sont visés « les manquements graves caractérisés par un montant de droits fraudés d'un minimum de 50 000 € et le recours à une manœuvre frauduleuse », étant précisé que la décision de publication relèvera de l'administration après avis de la CIF et ne pourra concerner que les fraudes n'ayant pas fait l'objet de poursuites pénales.

70 - La voie pénale n'est donc manifestement pas un impératif, en dehors duquel il n'y aurait nulle vertu.

71 - À ce jour, il semble néanmoins que la lutte contre la fraude fiscale ne puisse, ou ne veuille, se priver du volet pénal.

72 - Pourtant, celui-ci, au risque de ne pas répondre à son objet, ne doit être utilisé que dans les cas les plus significatifs et les plus incontestables.

73 - Au-delà d'une course incessante vers toujours plus de répression, la loi doit tendre vers plus de cohérence et d'harmonie des réponses administratives et pénales à apporter.

74 - En effet, à quoi bon augmenter toujours plus les peines d'amendes encourues, dès lors que les droits fraudés font, en tout état de cause et parallèlement, l'objet d'amendes fiscales potentiellement colossales ?

75 - À quoi bon aggraver le quantum de l'emprisonnement encouru, dès lors que même dans les dossiers dits « emblématiques », l'emprisonnement prononcé n'est que rarement exécuté ?

76 - Au total, on ne peut s'empêcher de se demander si toute cette problématique n'est pas affaire de spécialistes et si ce ne sont pas les médias qui décident, *in fine*, quelle affaire est importante ou non.

77 - La plus grande publicité et la plus lourde peine, bien loin de celles résultant des chambres correctionnelles, ne sont-elles pas, en réalité, celles qui découlent de la vindicte populaire ?

33. Marie-Anne Frison Roche – Enseignement : *Les Grandes Questions du Droit « Le juge, sa fonction »* mafr.fr/article/7ieme-cours-le-juge-sa-fonction/

34. Traitement du renseignement et action contre les circuits financiers clandestins.

10 Les temps modernes de la poursuite de la fraude fiscale : le ministère public et les engrenages du « verrou de Bercy »



Stéphane DETRAZ,
maître de conférences, université Paris Sud-XI, faculté
Jean Monnet

Le mécanisme de poursuites propre à la fraude fiscale, appelé « verrou de Bercy », a été déclaré conforme à la Constitution. L'Assemblée nationale œuvre cependant à en réduire le champ d'application afin de libérer l'action du ministère public à l'égard des fraudes les plus graves¹. C'est plus fondamentalement la soumission du parquet aux décisions de l'administration fiscale et à la Commission des infractions fiscales qui est discutable.

1 - **Régime des poursuites.** – La poursuite des délits de fraude fiscale procède d'un mécanisme complexe, qui fait intervenir trois autorités ou organes à caractère administratif avant qu'entre en scène l'autorité judiciaire. Ainsi, premièrement, il appartient au ministre du Budget – alerté par les services compétents de l'administration fiscale (la DGFIP) dont il est le chef – de saisir ou non la Commission des infractions fiscales (CIF), selon qu'il souhaite ou non que la soustraction à l'impôt donne lieu à l'application de sanctions pénales (*LPF*, art. L. 228). Deuxièmement, une fois saisie, la CIF émet un avis liant, favorable ou défavorable en opportunité à l'engagement de l'action publique (*LPF*, art. L. 228). Troisièmement, en cas uniquement d'avis favorable (« conforme »), l'administration fiscale porte plainte auprès du ministère public (*LPF*, art. L. 228 et 229). Quatrièmement, une fois la plainte déposée, et en vertu du droit commun, le procureur de la République ou le procureur de la République financier décide librement des suites à donner à la plainte², en ordonnant l'accomplissement d'une enquête, en classant l'affaire sans suite, en recourant à une alternative aux poursuites³, en faisant ouvrir une information judiciaire ou en saisissant directement la juridiction de jugement⁴.

2 - « **Verrou de Bercy** ». – En ce que, en tout premier lieu, c'est le ministre du Budget qui détient les clefs des poursuites, s'est imposée en pratique l'expression de « verrou de Bercy » pour désigner la faculté discrétionnaire⁵ dont dispose ledit ministre

d'empêcher l'engagement d'une procédure pénale. La formule englobe également le rôle indivisiblement joué par la CIF, même si l'éventualité d'un avis défavorable de sa part constitue techniquement un verrou distinct, et donc une chance supplémentaire pour le fraudeur suspecté d'échapper à la peine. N'est-ce pas de la sorte compromettre l'efficacité de la répression pénale, alors par ailleurs que, depuis plusieurs années, le législateur cherche à renforcer tant les moyens de détection et de constatation de la fraude fiscale que les sanctions pénales qui sont encourues⁶ ?

3 - **Critiques et devenir.** – De fait, l'existence du « verrou de Bercy » fait l'objet de critiques doctrinales⁷, qui semblent avoir peu à peu trouvé un certain écho auprès des parlementaires, à la faveur sans doute de certaines affaires de fraude fiscale. Certes, le projet de loi « relatif à la lutte contre la fraude » actuellement à l'étude ne prévoit pas, dans sa mouture originelle, la disparition de cette instance. Mais, le 25 juillet 2018, la commission des finances a finalement élaboré un texte visant à améliorer le projet de loi précité (et que l'Assemblée nationale a ensuite adopté d'un seul homme, à la faveur de simples modifications rédactionnelles⁸, le 19 septembre 2018) dans lequel il est envisagé de réduire considérablement le champ d'action de la CIF, sans toutefois délivrer entièrement le ministère public de l'emprise de l'Administration.

4 - **Constitutionnalité.** – Il est vrai que, saisi d'une question prioritaire de constitutionnalité, le Conseil constitutionnel a jugé

1. Lors de la séance du 19 septembre 2018, elle a adopté en ce sens l'article 13 du projet de loi relatif à la lutte contre la fraude tel qu'amendé.
2. Étant observé que l'Administration ne peut elle-même mettre en mouvement l'action publique : seul un droit de constitution de partie civile par voie d'intervention lui est octroyé (*LPF*, art. L. 232).
3. Sauf exclusion (*V. CPP*, art. 41-1-2, pour la convention judiciaire d'intérêt public).
4. Cette liberté étant limitée aux seuls faits de fraude fiscale – période d'imposition comprise – visés par la plainte et l'avis conforme.
5. Il a été jugé que « la décision en vertu de laquelle le ministre chargé des finances saisit la Commission des infractions fiscales et l'avis formulé par cette commission, constituent des actes nécessaires à la mise en mouvement de l'action publique, et non détachables de celle-ci ; [...] ces actes ne peuvent, par suite, être déferés, pour excès de pouvoir, devant la juridiction administrative » (*CE*, 26 juill. 1991, n° 79837. – *Comp. Cass. crim.*, 29 mars

1989, n° 87-81.891 et 87-81.891 : *JurisData* n° 1989-001762 et *JurisData* n° 1989-001762 ; *Bull. crim.* 1989, n° 153. – *Adde CE*, 5 nov. 1980, n° 16212 : *JurisData* n° 1980-606462, mettant à part le cas de l'erreur manifeste d'appréciation, le détournement de pouvoir et le fondement matériellement erroné).

6. Notamment avec la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013, « relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière ».
7. *V. par ex. Ch. Cutajar, L'impérative nécessité d'abolir le « verrou de Bercy » : JCP G 2018, 98.*
8. Les amendements visant à abolir entièrement le « verrou de Bercy » ou à éviter qu'il n'en reste des scories ont été repoussés.

l'article L. 228 du LPF conforme à la Constitution⁹. Mais, pour une loi, une déclaration de constitutionnalité est la moindre des choses : cela n'assure en rien de son opportunité de *lege ferenda*¹⁰. Or, le mécanisme du « verrou de Bercy » comporte en l'état des défauts majeurs, qui, sans motifs pleinement convaincants, placent le ministère public dans une position subalterne par rapport à l'administration fiscale (1) et à la Commission des infractions fiscales (2).

1. Le ministère public et l'administration fiscale

5 - **Délit privé.** – Le « verrou de Bercy » n'est pas né de l'instauration de la Commission des infractions fiscales par la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977. En effet, dès auparavant, la jurisprudence considérait que le ministère public ne pouvait engager l'action publique qu'en cas de plainte préalable de l'administration des impôts¹¹, la fraude fiscale étant, dans cette mesure, conçue comme un « délit privé ».

L'existence légale des délits privés peut notamment se comprendre soit comme la faculté, pour la victime, de « pardonner » à l'auteur des faits en raison de circonstances diverses (en ne portant pas plainte), soit – de manière plus rationnelle – comme le moyen, pour le ministère public, de s'assurer de l'atteinte à l'intérêt général lorsque celle-ci apparaît inféodée à une atteinte à l'intérêt privé correspondant (lorsque la plainte est déposée). Il s'agit dans le second cas, au fond, non pas de faire primer cet intérêt particulier, mais de considérer que, à défaut pour celui-ci d'être lésé, il ne peut en résulter aucun trouble pour la société – ce qui n'est guère original. Surtout, en la forme, la valeur protégée par le texte d'incrimination est d'une nature telle (ainsi en matière d'atteinte à l'intimité de la vie privée¹² ou de diffamation¹³ que c'est la personne qui a subi les agissements délictueux qui est la mieux à même d'assurer de la réalité de la lésion – ce qui est plus singulier.

6 - **Absence d'atteinte à l'intérêt général.** – En somme, bien comprise, la règle de procédure pénale consistant en l'exigence d'une plainte préalable vient affecter primordialement le droit pénal de fond, en ajoutant aux éléments constitutifs « abstraits » de l'infraction une atteinte « concrète » révélée par la victime ; ce n'est que secondairement qu'elle atténue la liberté d'action du parquet. De surcroît, ce n'est pas à proprement parler le principe d'opportunité des poursuites qui s'en trouve ainsi affecté par répercussion, mais plutôt le libre examen de la légalité des poursuites par le procureur de la République – ce dernier devant en effet, en droit commun, se demander si les éléments constitutifs de l'infraction peuvent être réunis avant que de s'interroger sur la nécessité de mettre en mouvement la répression à son sujet.

9. *Cons. const.* 22 juill. 2016, n° 2016-555 QPC : *JurisData* n° 2016-014543 ; *AJDA* 2016, p. 1925, note A.-L. Cassard-Valembois ; *Dr. fisc.* 2016, n° 490, note D. Guérin et n° 506, note É. Pichon ; *Dr. pén.* 2016, comm. 143, obs. J.-H. Robert ; *RSC* 2016, p. 529, obs. S. Detraz.

10. Encore que les normes constitutionnelles sont si vaporeuses (et le cas échéant créées de toutes pièces) que leur mise en œuvre par le Conseil constitutionnel équivaut bien souvent non pas à un contrôle de conformité mais bien à un contrôle d'opportunité, ce qui revient pour lui à exercer une parcelle du pouvoir législatif. Il concurrence en cela la Cour européenne des droits de l'homme, à la différence qu'il peut, lui, abroger la loi – quand il ne décide pas purement et simplement, au moyen d'une pseudo-réserve d'interprétation – de la réécire.

11. La loi du 25 juin 1920, dont est issu l'ancêtre de l'actuel article 1741 du CGI, prévoyait ainsi par une formule ambiguë que les poursuites avaient lieu « à la requête de l'Administration compétente ». L'article 1789 du CGI emploie toujours cette expression à propos du délit de récidive spécial qu'il établit.

12. *C. pén.*, art. 226-6.

13. *L.* 29 juill. 1881, art. 48.

L'inconvénient des délits privés est dès lors certain, mais minime. D'un côté, la loi érige l'appréciation de la victime en clef de voûte de l'édifice répressif. Mais, de l'autre, l'absence de plainte de sa part démontre que les faits ne méritent pas d'être réprimés, faute d'atteinte à l'intérêt général : nul besoin de punir lorsque l'individu surpris dans son intimité n'a que faire d'avoir été espionné ou que l'honneur de la personne diffamée est demeuré intact à ses yeux, car, en pareilles circonstances, la société n'a pas non plus à s'émouvoir.

7 - **Fraude fiscale.** – Cette analyse trouve un certain écho dans la décision n° 2016-555 QPC précitée du Conseil constitutionnel. Celui-ci a en effet observé que « les infractions pour lesquelles une plainte de l'Administration préalable aux poursuites est exigée répriment des actes qui portent atteinte aux intérêts financiers de l'État et causent un préjudice principalement au Trésor public » et qu'« ainsi, en l'absence de dépôt d'une plainte de l'Administration, à même d'apprécier la gravité des atteintes portées à ces intérêts collectifs protégés par la loi fiscale, qui sont susceptibles de faire l'objet de sanctions administratives, l'absence de mise en mouvement de l'action publique ne constitue pas un trouble substantiel à l'ordre public ». Et si l'administration fiscale – qui n'a ni personnalité morale, ni patrimoine – n'est pas à proprement parler la victime de la fraude fiscale (il s'agit du Trésor, c'est-à-dire de l'État), elle agit en revanche « dans le respect d'une politique pénale déterminée par le gouvernement conformément à l'article 20 de la Constitution ». La conclusion en est que les dispositions qui exigent la plainte préalable de l'administration des impôts « ne portent pas une atteinte disproportionnée au principe selon lequel le procureur de la République exerce librement, en recherchant la protection des intérêts de la société, l'action publique devant les juridictions pénales ».

8 - **Qualité du ministère public.** – Si cette motivation n'est pas dépourvue de pertinence, elle recèle cependant plusieurs défauts. En premier lieu, puisque la fraude fiscale a pour victime l'État¹⁴, le ministère public – qui est l'État tout autant que l'Administration – est a priori légitime, lui aussi, à apprécier l'atteinte portée aux ressources publiques. La DGFIP est, il est vrai, particulièrement compétente – intellectuellement – en la matière ; mais rien n'empêche que le parquet soit lui aussi spécialisé, ce qui est le cas en droit positif¹⁵. Pourquoi, dès lors, faudrait-il que ce soit le fisc qui prévale ; plus encore, si cette prévalence est jugée souhaitable en opportunité, où se trouve-t-elle permise dans la Constitution ? L'article 20 précité ne peut constituer un tel fondement, car l'on ne voit pas en quoi la mise en mouvement de l'action publique à l'encontre d'un fraudeur, qui viole la loi, pourrait nuire à la politique nationale en matière fiscale¹⁶. S'il faut néanmoins comprendre, par-là, que l'article L. 228 du LPF octroie au ministre l'équivalent d'un droit de transaction sur l'action publique (en s'abstenant de saisir la CIF en contrepartie d'un accord sur le montant et le paiement des pénalités fiscales)¹⁷, la justification est encore moins satisfaisante.

9 - **Primauté de la répression pénale.** – En deuxième lieu, le Conseil constitutionnel fait état de la possibilité qu'à l'Administration de ne pas porter plainte (c'est-à-dire, en réalité, de s'abstenir de saisir la CIF) – et donc d'empêcher l'engagement d'une procédure pénale –, tout en appliquant elle-même les pénalités fiscales prévues par la loi. Or, il s'évince de cet argument que la

14. Cependant, la TVA sert à alimenter les finances de l'Union européenne.

15. *V. CPP*, art. 705, relatif au procureur de la République financier.

16. L'inverse pourrait être vrai, en revanche, alors précisément que le parquet a la faculté de ne pas poursuivre, que l'Administration ne peut se constituer partie civile par voie d'action et qu'aucune association ne dispose du droit d'agir devant la juridiction répressive.

17. *Rapp. LPF*, art. L. 247, al. 5, 1°.

soustraction à l'impôt mérite par hypothèse d'être sanctionnée. Donner de la sorte le premier rôle à l'administration fiscale revient par conséquent à faire prévaloir la répression administrative sur la répression pénale. Or, n'est-ce pas la préséance inverse qui servirait le mieux les dispositions constitutionnelles¹⁸ ?

10 - But du droit pénal. – En troisième lieu, bien que l'administration des impôts soit le bras – armé – du Trésor public, est-elle vraiment fondée à se prononcer sur le besoin de répression pénale ? L'on conviendra à cet égard que les incriminations des articles 1741 et 1743, 1° du CGI cherchent à protéger les droits du Trésor. Mais alors que l'administration fiscale, par nature, recherche *in fine* la perception de l'impôt, le ministère public entend, de son côté, obtenir la punition de ceux des citoyens qui se soustraient à leurs devoirs de contribuables et qui font peser sur les autres le poids de la « contribution commune » évoquée à l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen¹⁹, si bien que les buts de l'une (financiers) et de l'autre (criminologiques) ne sont pas identiques²⁰. Comment, dans ces conditions, admettre qu'une Administration soit préférée au ministère public pour porter un regard sur la criminalité des agissements illicites ; la Constitution le permet-elle seulement ?

11 - But propre des sanctions pénales. – La différence d'objectifs poursuivis par l'administration fiscale et le ministère public peut même être caractérisée en ce qui concerne la mise en œuvre des deux types de sanctions applicables à la soustraction à l'impôt : là où les pénalités fiscales, à caractère « objectif » et sujettes uniquement à une pseudo-« individualisation légale »²¹ tendent à garantir l'établissement et le recouvrement de l'impôt indépendamment de la personnalité du contribuable, les peines s'attachent quant à elles à un comportement mettant en péril l'égalité fiscale entre les contribuables et révélant un manque de civisme et sont prononcées conformément au principe d'individualisation judiciaire des peines.

À ce sujet, dans ses deux premières décisions relatives au cumul des sanctions pénales et fiscales²², le Conseil constitutionnel a maladroitement refusé d'attribuer aux pénalités fiscales et aux peines des visées divergentes, en déclarant indistinctement que « les dispositions de l'article 1729 comme les dispositions contestées de l'article 1741 permettent d'assurer ensemble la protection des intérêts financiers de l'État ainsi que l'égalité devant l'impôt, en poursuivant des finalités communes, à la fois dissuasive et répressive ». Mais, en réalité, il n'a pu s'empêcher d'en admettre la différence : d'une part en précisant que « le recouvrement de la nécessaire contribution publique et l'objectif de lutte contre la fraude fiscale justifient l'engagement de procédures complémentaires dans les cas de fraudes les plus graves » (la complémentarité étant le signe de la différence) ;

d'autre part, par des considérations préliminaires, en énonçant que les sanctions fiscales « visent à garantir la perception de la contribution commune et à préserver les intérêts financiers de l'État », outre qu'elles « assurent le bon fonctionnement du système fiscal qui repose sur la sincérité et l'exactitude des déclarations souscrites par les contribuables », alors que les sanctions pénales « visent [...] à garantir l'accomplissement volontaire par les contribuables de leurs obligations fiscales », à quoi s'ajoute le fait que « les poursuites engagées sur le fondement de l'article 1741 ont un caractère public qui leur confère une exemplarité et une portée dissuasive supplémentaire pour l'ensemble des personnes susceptibles de manquer frauduleusement à leurs obligations fiscales »²³. Ainsi, ni lorsqu'elle s'emploie à percevoir l'impôt, ni même lorsqu'elle applique les pénalités fiscales l'Administration ne poursuit le même dessein que le ministère public.

12 - Différence de buts. – Voilà sans doute qui, à la fois, minimise le bien-fondé de la condition selon laquelle les délits de fraude fiscale ne peuvent être poursuivis que si l'administration fiscale le juge bon et affaiblit l'argumentation du Conseil constitutionnel avancée pour paralyser le « principe selon lequel le ministère public exerce librement, en recherchant la protection des intérêts de la société, l'action publique devant les juridictions pénales » – dit le Conseil en 2016.

13 - Projet de loi : procédure de dénonciation obligatoire. – Le document précité élaboré par la commission des finances entend d'ailleurs infléchir en ce sens le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude, en facilitant l'exercice de l'action publique par le parquet concernant les fraudes fiscales les plus graves. Il envisage ainsi d'obliger l'Administration à « dénoncer » les faits qu'elle a examinés « dans le cadre de son pouvoir de contrôle prévu à l'article L. 10 » du LPF²⁴, notamment, lorsqu'ils l'ont conduite à appliquer, sur des droits dont le montant est supérieur à 100 000 €, soit la majoration de 100 % prévue à l'article 1732 du CGI, soit la majoration de 80 % prévue au c du 1 de l'article 1728, aux b ou c de l'article 1729, au l de l'article 1729-0 A ou au dernier alinéa de l'article 1758, soit la majoration de 40 % prévue au b du 1 de l'article 1728 ou aux a ou b de l'article 1729 dudit code, lorsque, dans ce troisième cas, le contribuable a déjà fait l'objet lors d'un précédent contrôle de l'application des majorations précitées ou d'une plainte de l'Administration²⁵.

14 - Primauté de la répression administrative. – Cependant, si le texte indique que l'administration fiscale est « tenue » de procéder à la dénonciation, il ne prévoit pas de procédure spécifique permettant de l'y contraindre en cas de carence et confirme bien par ailleurs que c'est uniquement « lorsque l'Administration dénonce des faits » que « l'action publique pour l'application des sanctions pénales est exercée sans plainte préalable de

18. Rapp. Cons. const., 30 déc. 1982, n° 82-155 DC.

19. Rapp. Cass. crim., 30 mars 2016, n° 16-90.001 : *JurisData* n° 2016-005584 ; *Bull. crim.* n° 113. – Cass. crim., 30 mars 2016, n° 16-90.005 : *JurisData* n° 2016-005583 ; *Bull. crim.* 2016, n° 114 : « les répressions fiscale et pénale pourraient être admises comme protégeant les mêmes intérêts sociaux, même si les pénalités fiscales visent notamment à garantir le recouvrement de l'impôt, tandis que les sanctions pénales répriment l'atteinte à l'égalité qui doit exister entre les citoyens, en raison de leurs facultés, dans la contribution aux charges publiques ».

20. L'on rappellera à cet égard que la Cour de cassation juge traditionnellement que « les poursuites pénales instaurées sur les bases de l'article 1741 du Code général des impôts et la procédure administrative tendant à la fixation de l'assiette et de l'étendue des impositions sont par leur nature et leur objet différentes et indépendantes l'une de l'autre » (*Cass. crim.*, 16 mai 1968, n° 69-90.871 : *Bull. crim.* 1968, n° 161).

21. Reposant sur des paliers rigides prévus par les textes.

22. Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, A. W. et a. – Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, J. C.

23. L'attribution, à la répression pénale, d'un objectif de recouvrement de la contribution commune n'est affirmée par le Conseil constitutionnel qu'en ce qu'une condamnation pénale permet le prononcé de la solidarité fiscale prévue à l'article 1745 du CGI.

24. C'est-à-dire essentiellement au titre d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle d'une personne physique au regard de l'impôt sur le revenu, d'une vérification de comptabilité ou d'un examen de comptabilité (*LPF, art. L. 47*). Les visites « domiciliaires » de l'article L. 16 B du LPF ne sont pas réellement exclues, car les documents saisis à cette occasion ne peuvent être opposés au contribuable qu'après mise en œuvre de ces procédures-là de contrôle.

25. Il est à noter que le Conseil constitutionnel (*Cons. const.*, 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC. – *Cons. const.*, 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, préc.) a admis le cumul des sanctions fiscales et pénales (en cas de fraude fiscale par dissimulation de sommes sujettes à l'impôt) à l'égard des « cas les plus graves de dissimulation frauduleuse » – ce à quoi ne s'opposent pas, dans leur dernier état, les jurisprudences de la Cour européenne des droits de l'homme et de la Cour de justice de l'Union européenne.

l'Administration ». N'aurait-il pas été plus simple, tout en prévoyant une procédure de dénonciation à caractère informatif, de permettre au ministère public de poursuivre du seul fait de l'application de la pénalité fiscale ? De surcroît, le système ainsi mis sur pied assure la primauté de la répression administrative et de l'Administration sur la répression pénale et le ministère public : d'une part, en maintenant l'exigence d'une plainte préalable pour les cas de fraudes non visés ; d'autre part, en n'écartant cette exigence qu'à la condition qu'une majoration fiscale ait été appliquée (et qu'une dénonciation s'ensuive).

15 - **Constitutionnalité.** – Bien qu'imparfait, ce nouveau régime se révélerait néanmoins préférable à l'actuel, eu égard aux facilités de poursuites recouvrées par le ministère public. Il serait en outre assuré d'obtenir l'option du Conseil constitutionnel, d'autant que ce dernier a décidé que si « la Constitution consacre l'indépendance des magistrats du parquet, dont découle le libre exercice de leur action devant les juridictions, [...] cette indépendance doit être conciliée avec les prérogatives du gouvernement »²⁶. Bien entendu, une telle affirmation terminale serait ahurissante si elle était formulée à l'endroit des magistrats du siège. Mais, précisément, les magistrats du parquet exercent une mission qui, dans son noyau dur (la mise en mouvement et la conduite de l'action publique) n'est pas sans rapport avec le pouvoir exécutif : il s'agit d'une certaine façon d'assurer l'exécution des lois pénalement garanties, en appliquant et opérant à cette occasion des choix de politique publique²⁷. Il est donc nécessaire de s'assurer de la légitimité politique de l'ensemble, d'autant que les magistrats du parquet disposent de l'opportunité des poursuites²⁸ ; c'est bien pourquoi le rattachement du ministère public au ministre de la Justice n'est pas fondamentalement contre-nature, dès lors qu'il ne consiste pas en une immixtion indue et orientée du gouvernement dans l'exercice des fonctions judiciaires, mais en la mise en œuvre de la politique générale de la Nation dans le domaine de criminalité.

En aucun cas, par conséquent, le ministre – que ce soit de la justice ou du budget – ne devrait intervenir dans des affaires individuelles : le ministère public est précisément le chaînon qui permet de passer de l'exécutif au judiciaire, du général au particulier²⁹. Or, l'actuel article L. 228 du LPF contrarie cette idée ; le professeur Robert a pu observer à cet égard, que « si la plainte administrative met en œuvre cette politique énoncée en termes généraux, elle n'en ressemble pas moins à une instruction individuelle dont le garde des Sceaux doit s'abstenir depuis la loi n° 2013-669 du 25 juillet 2013 [...] ; ce qui est interdit à ce ministre-là ne l'est donc pas aux autres »³⁰.

2. Le ministère public et la Commission des infractions fiscales

16 - **Contrepoids.** – Non content de dépendre de la décision de l'administration fiscale (alias du ministre du Budget), le ministè-

ère public ne peut agir qu'en cas d'avis favorable de la Commission des infractions fiscales ; techniquement, cet avis autorise tout d'abord le dépôt de plainte³¹, qui permet à son tour au parquet d'intervenir. La CIF a été créée en 1977 afin « de limiter le pouvoir discrétionnaire du ministre compétent »³², en vertu duquel ce dernier (c'est-à-dire l'administration fiscale) pouvait librement porter plainte ou s'en abstenir. L'affirmation n'est pas inexacte et correspond effectivement à l'esprit de la loi du 29 décembre 1977, « accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière ».

Pour autant, en premier lieu, le ministère public a toujours eu la faculté de ne pas donner suite à la plainte et donc, dans cette mesure, d'empêcher au besoin l'iniquité administrative de prospérer. Par conséquent, l'arbitraire qui était auparavant susceptible d'opérer au stade du libre dépôt de plainte par l'Administration (avant 1977) n'a pas disparu, mais s'est décalé au stade de la saisine de la CIF (depuis 1977).

17 - **Opportunité des poursuites.** – En second lieu, la CIF en vient à concurrencer le ministère public. Certes, il ne s'agit que d'un « organisme administratif indépendant »³³. Mais – étant observé que le ministre (l'Administration) est « lié par les avis de la commission » (LPF, art. L. 228, dernier al.) – la CIF s'est vue attribuer un rôle majeur. Ce rôle, pourtant, la loi ne le définit pas : l'article L. 228, alinéas 1^{er} et 2, du LPF se borne inconsidérément à indiquer que les plaintes de l'Administration ne peuvent être déposées que « sur avis conforme de la commission des infractions fiscales » et que celle-ci « examine les affaires qui lui sont soumises ».

Or, il est permis de penser que la CIF devrait porter sur l'affaire un simple regard objectif, s'apparentant à l'examen de légalité des poursuites qu'accomplit à titre liminaire le procureur de la République. En ce sens, la doctrine a pu énoncer qu'« il est donc légitime de penser que les membres de la commission, techniciens avertis du droit des impôts, puisqu'ils appartiennent au Conseil d'État et à la Cour des comptes, refuseront de donner un avis favorable à des poursuites pénales s'ils ont la conviction que les redressements opérés par l'Administration sont erronés ou que le contribuable n'est pas le fraudeur que l'on croit »³⁴. Cependant, pour la Cour de cassation, la CIF est « destinée à donner un avis au ministre chargé des finances sur l'opportunité des poursuites »³⁵. Voilà par conséquent que la loi préfère attribuer l'appréciation de l'opportunité des poursuites à un organe administratif indépendant – que nul ne contrôle – qu'au ministère public. De surcroît, elle ne lui assigne pour ce faire aucun critère³⁶, ce qui a conduit la CIF à s'en forger elle-même³⁷.

26. Cons. const., 8 déc. 2017, n° 2017-680 QPC : D. 2018, p. 953, note Th. Renoux ; Dr. pén. 2018, étude 3, par É. Bonis ; JCP G 2018, 51, note H. Matsopoulou ; RSC 2018, p. 163, obs. B. de Lamy.

27. L'accroissement et la diversification des pouvoirs du parquet menacent cependant l'analyse : le procureur de la République est devenu un quasi-juge, outre qu'il se voit confier la surveillance de certaines atteintes aux libertés durant l'enquête (rapp. B. de Lamy, obs. ss. Cons. const., 8 déc. 2017, n° 2017-680 QPC : RSC 2018, p. 163).

28. En ce sens : H. Matsopoulou, note ss. Cons. const., 8 déc. 2017, n° 2017-680 QPC : JCP G 2018, 51.

29. Mais il faut alors garantir, pour le reste, l'« indépendance » (la liberté) et l'« impartialité » (l'objectivité) de ses membres (rapp. É. Bonis, L'indépendance des magistrats du parquet ou le difficile exercice d'équilibriste du Conseil constitutionnel : Dr. pén. 2018, étude 3, n° 18).

30. J.-H. Robert, obs. ss. Cons. const., 22 juill. 2016, n° 2016-555 QPC : Dr. pén. 2016, comm. 143.

31. Ce dépôt n'est qu'une formalité : la vraie décision de l'Administration est prise au stade de la saisine éventuelle de la CIF.

32. Cass. crim., 3 déc. 2014, n° 14-82.526 : JurisData n° 2017-002844.

33. Cass. crim., 21 sept. 2011, n° 11-90.080 QPC : JurisData n° 2011-020369 ; Dr. pén. 2011, comm. 140, obs. J.-H. Robert. – Cass. crim., 9 févr. 2011, n° 10-86.072 QPC : RSC 2011, p. 632, obs. S. Detraz.

34. R. Merle et A. Vitu, Traité de droit criminel. Droit pénal spécial : Cujas, 1^{re} éd., 1982, n° 654.

35. Cass. crim., 22 févr. 2017, n° 14-82.526, PB : JurisData n° 2017-002844).

36. Il a fallu attendre la loi du 6 décembre 2013 pour qu'il soit à peine prévu que « la commission des infractions fiscales élabore chaque année à l'attention du Gouvernement et du Parlement un rapport d'activité, qui fait l'objet d'une publication, dans lequel figurent notamment le nombre de dossiers reçus et examinés, le nombre d'avis favorables et défavorables émis, répartis par impôts et taxes, ainsi que par catégories socio-professionnelles, en précisant le montant des droits visés pénalement » (LPF, art. L. 228 B, al. 1^{er}).

37. L'on connaît en effet la « jurisprudence » informelle de la CIF, qui tient compte – alternativement le cas échéant – du montant, de la nature, de la complexité et de l'auteur de la fraude (V. not. M. Liébert-Champagne, Le rôle de la Commission des infractions fiscales : Dr. fisc. 2016, 497), autant d'éléments qui concordent avec ceux qui, dans la jurisprudence constitutionnelle, concourent à façonner la « gravité » de la fraude fiscale (Cons.

18 - **Constitutionnalité.** – Est-il légitime que le ministère public soit ainsi dépossédé de sa liberté d'action au profit d'une telle instance à caractère administratif³⁸ ? Est-ce seulement conforme à la Constitution ? Le Conseil constitutionnel n'a pas apporté de réponse dans sa décision n° 2016-555 QPC, même s'il a dit étudier, au sein de l'article L. 228 du LPF, la formule « *sous peine d'irrecevabilité* ». En effet, l'intégralité de son propos a consisté à justifier que le ministre du Budget puisse verrouiller les poursuites à sa guise, en contrecarrant le cas échéant les intentions du parquet : en aucun cas l'existence, la nature et la mission de la CIF n'ont été abordées³⁹. C'est donc avec beaucoup de maladresse que le Conseil constitutionnel a conclu que « les mots « *Sous peine d'irrecevabilité*, » figurant au premier alinéa de l'article L. 228 du livre des procédures fiscales, qui ne méconnaissent aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent être déclarés conformes à la Constitution », puisque c'est précisément par cette locution qu'est consacré le rôle prééminent de la CIF.

19 - **Droit prospectif : rôle fiscal.** – L'existence, en matière de fraude fiscale, d'un « organe consultatif » – comme se plaît à dire la Cour de cassation⁴⁰ – n'est pas pour autant condamnable en soi. Une CIF nouvelle pourrait par exemple émettre un avis (le cas échéant liant) sur les questions purement fiscales sous-jacentes, notamment celle de la soumission du contribuable à l'impôt auquel il est supposé s'être soustrait. En ce sens, optimistes, Merle et Vitu avaient déclaré que « les positions arrêtées par la commission éviteront désormais les distorsions que l'on constatait entre la jurisprudence criminelle et les décisions des juridictions administratives de l'impôt », pour conclure qu'« il apparaît bien qu'il n'y a plus à craindre que le juge pénal méconnaisse l'autorité de la chose jugée par le juge fiscal : si ce dernier est déjà saisi au moment où des poursuites pénales sont envisagées, celles-ci ne pourront pas débiter tant que la commission n'aura pas fourni son avis, et celui-ci ne sera pas rendu avant que le contentieux de l'impôt ait été réglé »⁴¹. L'on sait cependant que tel n'est n'a pas été le cas en pratique, jusqu'à ce que le Conseil constitutionnel, en 2016, décide que « les dispositions contestées de l'article 1741 du Code général des impôts ne sauraient, sans méconnaître le principe de nécessité des délits, permettre qu'un contribuable qui a été déchargé de l'impôt par une décision juridictionnelle devenue définitive pour un motif de fond puisse être condamné pour fraude fiscale »⁴². La Commission des infractions fiscales pourrait ainsi être appelée à se prononcer, à titre consultatif ou décisif, non pas sur l'opportunité des poursuites, mais sur une « condition préalable » de la fraude fiscale, comme pour une question préjudicielle.

La règle posée par le Conseil constitutionnel – qui ne vaut pas en cas de décharge résultant d'un motif de procédure – se concilie cependant mal avec l'autorité de la chose jugée au pénal sur le fiscal⁴³. Si, par exemple, le juge pénal ne peut plus désormais entrer en voie de condamnation dans le cas où le prévenu a préalablement obtenu une décharge définitive de l'impôt au motif (de fond) qu'il ne dispose pas d'un établissement stable en France,

à l'inverse, le juge de l'impôt devra tenir pour avérée la détention d'un tel établissement (et donc vraisemblablement conclure à l'application de l'impôt) si les éléments matériels en ont été préalablement caractérisés par une décision pénale définitive⁴⁴. Ainsi, le sort du contribuable justiciable dépend aléatoirement et illogiquement de la plus ou moins grande célérité du juge de l'impôt ou du juge répressif. Au surplus, la Cour de cassation, qui a toujours tenu à remarquer que « la juridiction administrative ne se prononce [...] qu'au regard d'une imposition poursuivie sur un titre de perception »⁴⁵, estime aujourd'hui qu'il n'y a décharge s'imposant à la juridiction pénale qu'à la condition que le juge de l'impôt ait nié « toute imposition sur les sommes en cause », si bien que, dans le cas contraire où n'a été écarté que tel impôt en particulier (ce qui est normalement le cas), le juge répressif conserve la liberté de caractériser la soumission à tel autre impôt pour conclure à l'existence d'une fraude fiscale⁴⁶. C'est pourquoi ériger la CIF en vérificateur de l'existence d'un impôt dû peut finalement se révéler illusoire – à moins qu'elle-même se prononce sur ce point en conformité avec la jurisprudence judiciaire⁴⁷.

20 - **Projet de loi : fraudes mineures.** – D'ailleurs, tel qu'enrichi par la commission des finances, le projet de loi entend radicalement se passer de la CIF, en supprimant, pour les fraudes majeures, l'exigence de la plainte administrative dont l'avis conforme est le support nécessaire – cela a été dit précédemment. Pour les autres cas de fraude fiscale, en revanche, et la plainte, et l'avis de la CIF demeureront requis⁴⁸.

21 - **Fraude connexes.** – Une modification serait certes apportée, par la création d'un article L. 228 C ainsi rédigé : « *Lorsque l'Administration a déposé une plainte tendant à l'application de sanctions pénales 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 droits de timbre ou dénoncé les faits au procureur de la République, l'action publique peut être exercée sans nouvelle plainte ou dénonciation en cas de découverte de faits de fraude fiscale concernant le même contribuable et portant sur des impôts ou sur une période différents de ceux mentionnés dans la plainte ou la dénonciation initiale* ».

Mais une évolution plus substantielle serait souhaitable, qui consisterait à autoriser le parquet à agir d'office lorsque la fraude fiscale est connexe à une autre infraction (travail dissimulé, abus de biens sociaux, etc.). En l'état actuel, la seule marge de manœuvre du ministère public réside dans la simple faculté – au surplus lorsqu'une plainte sur avis conforme a été déposée à l'encontre d'un tiers – à pouvoir poursuivre le coauteur ou le complice de la fraude alors même que la CIF ne se serait pas prononcée à son égard (ce qui est de règle)⁴⁹, qu'il aurait bénéficié d'un avis défavorable de la part de cette commission⁵⁰ (ce

const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC. – Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, préc.).

38. Qui comprend néanmoins, entre autres, des magistrats honoraires à la Cour de cassation (CGI, art. 1741 A).

39. De la même façon que la question cruciale de la subordination du ministre du budget à la CIF a été escamotée.

40. Cass. crim., 27 mars 2013, n° 12-83.246 : JurisData n° 2013-010726. – Cass. crim., 21 oct. 1991, n° 90-85.314 : Bull. crim. 1991, n° 36.

41. R. Merle et A. Vitu, *Traité de droit criminel. Droit pénal spécial* : Cujas, 1^{re} éd., 1982, n° 654.

42. Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC. – Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, préc.

43. CE, 14 oct. 2015, n° 360426 : JurisData n° 2015-023296

44. V. CE, 16 févr. 2018, n° 395371 : Dr. fisc. 2018, comm. 257, obs. R. Adady et R. Torlet.

45. Cass. crim., 9 avr. 1970, n° 68-92.282 : Bull. crim. n° 114.

46. Cass. crim., 28 juin 2017, n° 16-81.149 : JurisData n° 2017-012774, préc.

47. Le document de la commission des finances lui confie un autre rôle : autoriser la publication, par l'Administration, des décisions appliquant une amende fiscale ou une majoration, ce qu'a adopté l'Assemblée nationale lors de la séance du 17 septembre 2018.

48. Il serait préférable que soit étudiée l'idée soit d'une dépenalisation (les sanctions fiscales demeurant applicables), soit de l'instauration d'un système d'aiguillage entre la répression administrative et la répression pénale (tel qu'il peut exister dans d'autres domaines).

49. Cass. crim., 28 juin 2017, n° 16-81.697, PB : Gaz. Pal. 24 oct. 2017, n° 36, p. 57, obs. F. Fourment ; RSC 2017, p. 563, obs. S. Detraz. – Cass. crim., 22 janv. 1998, n° 96-85.169.

50. Cass. crim., 5 mai 2004, n° 03-84.709 : JurisData n° 2004-023782 ; Bull. crim. n° 109. – Cass. crim., 14 nov. 2002, n° 02-80.330 : JurisData n° 2002-016769 ; Bull. crim. 2002, n° 206.

qui est rare) ou que l'Administration ne l'aurait pas visé dans sa plainte.

L'on sait en outre que la poursuite du délit de blanchiment consécutif à une fraude fiscale échappe aux prescriptions de l'article L. 228 du LPF⁵¹. Tel est également le cas du recel ; mais, le concernant – juge de manière illogique la Cour de cassation⁵² –, il faut que l'infraction d'origine qu'est la fraude fiscale ait quant à elle fait l'objet d'une plainte sur avis conforme.

22 - **Enquête.** – De surcroît, pour tout type de fraude, il serait bon que le ministère soit rendu libre de diligenter une enquête, sans donc avoir besoin de justifier au préalable d'une plainte déposée sur avis conforme, ce que – par une interprétation discutable des textes – la Cour de cassation proscrit actuellement. Les résultats de cette enquête pourraient alors servir à nourrir le dossier présenté par le ministre à la CIF⁵³.

51. Cass. crim., 20 févr. 2008, n° 07-82.977 : *JurisData* n° 2008-043263 ; *Bull. crim.* 2008, n° 43. Le projet de loi envisage d'entériner cette solution, bien qu'elle soit conforme au droit positif ; c'est sans doute un moyen de consacrer la jurisprudence de sens contraire relative au recel.

52. Cass. crim., 14 déc. 2000, n° 99-87.015 : *Bull. crim.* n° 381.

53. D'ores et déjà, l'article L. 228, alinéa 3, du LPF permet une saisine « anticipée » de la CIF, en cas de « présomptions caractérisées » de commission

Conclusion

23 - Il existe en conclusion de nombreux arguments et de nombreuses alternatives en faveur d'une libération de l'action du ministère public, à l'égard à la fois de l'administration fiscale et de la CIF. La spécialisation du parquet (parquet financier) n'est guère compatible avec la tutelle d'un fisc qui poursuit ses propres objectifs et l'interposition d'une autorité administrative indépendante qui peut se forger sa propre politique répressive. Du reste, l'arrivée prochaine du parquet européen⁵⁴ – qui est indépendant des autorités des États membres – requiert en toute hypothèse que, à tout le moins dans le champ de compétence de ce nouvel organe de poursuites, les règles soient revues.■

Mots-Clés : Impôts - Fraude fiscale - Dossier

de certains types d'agissements frauduleux pour lesquels il existe un risque de dépérissement de preuve.

54. Règl. UE n° 2017/1939, 12 oct. 2017, mettant en œuvre une coopération renforcée concernant la création du Parquet européen (V. F. Andreone, *L'institution du Parquet européen* : *Rev. Un. eur.* 2018, p. 43. – Ch. Cutajar, *Le Parquet européen pour lutter contre la fraude financière à l'échelle européenne* : *JCP G* 2017, 1146. – G. Taupiac-Nouvel et A. Botton, *Coopération renforcée pour la création du Parquet européen. Aspects procéduraux du règlement (UE) du 12 octobre 2017* : *JCP G* 2018, 122).

11 Fraude fiscale : réflexions autour de la présomption d'innocence



Clarisse SAND,
avocat au barreau de Paris,
présidente de l'Institut du
droit pénal fiscal et financier



et Emmanuel DAOUD,
avocat au barreau de Paris,
membre de l'Institut du droit
pénal fiscal et financier

La présente étude a pour objet de confronter le principe pénal de présomption d'innocence dans les dossiers de fraude fiscale à chaque stade des deux procédures administrative et judiciaire, lors de leur phase d'instruction et de jugement.

Appliquant une citation célèbre d'Edgar Morin à la matière fiscale : « *La [matière fiscale] est une matière de navigation difficile entre raison et passion, sagesse et folie, [...], avec toujours le risque de se pétrifier dans la raison ou de chavirer dans la folie* ».

1 - Aujourd'hui, nul ne peut ignorer la volonté législative d'une politique du « *name and shame* ». Les derniers débats dans l'hémicycle du mois de septembre dernier souhaitent voir entériner la peine complémentaire de publication et de diffusion des décisions de condamnation pour fraude fiscale. Cette sanction est le symbole d'une volonté gouvernementale de brandir un étendard moralisateur à des fins dissuasives.

C'est dans ce contexte que l'étude de la question de l'intégration du principe pénal de la présomption d'innocence dans le

traitement des dossiers de fraude fiscale prend toute sa dimension.

2 - Précédemment, et quelques jours après la décision de la cour d'appel de Paris dans la très retentissante et célèbre « affaire Cahuzac », cette tendance croissante de la moralisation de la vie publique et des affaires s'est d'ailleurs fait ressentir en lisant les propos introductifs du rapport d'information sur les procédures de poursuite des infractions fiscales déposé le 23 mai 2018 par la Mission d'information commune :

« [...] la perception de la société a changé à l'égard des manquements fiscaux. La fraude fiscale auparavant considérée comme une simple atteinte aux intérêts financiers de l'État, est aujourd'hui perçue comme un trouble à l'ordre public et une atteinte à l'égalité des citoyens devant la loi ».¹

Subséquentement, le rapport² n° 1202 fait écho à cette ambiance moralisatrice dès son préambule : « *Attaque contre la démocratie, coup porté au pacte républicain, manquement civique... La condamnation de la fraude et de l'évasion non seulement fiscales, [...], est unanime et a fait l'objet de très nombreuses expressions. [...]. Principe au cœur de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, le consentement à l'impôt, également à l'origine de la révolution américaine qui avait précédé de quelques années la française, ne peut que se dégrader face à de tels comportements qui limitent les politiques publiques et creusent les inégalités* ».

3 - L'exagération du catéchisme moralisateur distillé par le gouvernement, relayé par le monde médiatique, est complété concomitamment par l'introduction récente de la loi n° 2018-727 du 10 août 2018 pour un État au service d'une société de confiance ayant pour objectif de définir un nouvel équilibre dans les relations entre le citoyen ou l'entreprise et l'Administration dans une logique d'accompagnement et de conseil.

Par l'intermédiaire de cette loi, les parlementaires ont souhaité institutionnaliser un droit à l'erreur compte tenu de la complexité de la loi fiscale. Monsieur Bruno Parent, directeur général de la DGFIP, a en ce sens indiqué : « il faut distinguer les cas où on a redressé quelque chose parce qu'il a oublié quelque chose ou parce qu'il s'est trompé. Là honnêtement, il faut être indulgent. Parce que la fiscalité change tout le temps, c'est incompréhensible et difficile à suivre »³.

4 - Désormais, et pour l'ensemble des procédures de contrôle (sur pièces et sur place) pour lesquelles une proposition de rectification a été adressée depuis le 10 août 2018, une procédure de régularisation, exclusive de bonne foi, permet au contribuable de « faire amende honorable » et d'obtenir la clémence de l'Administration par une réfaction du montant des intérêts de retard.

5 - L'image du bâton et de la carotte ne se fait pas attendre. Nous pouvons dès lors aisément imaginer que l'Administration pourra désormais s'octroyer le droit d'indiquer au contribuable que, s'il n'a pas saisi l'opportunité de la régularisation spontanée prévue par les textes, la preuve de son intentionnalité frauduleuse est toute constituée !

La « bipolarité » de la situation politique actuelle (alourdissement des sanctions en cas de fraude fiscale *versus* reconnaissance voulue de l'erreur excusée du contribuable en raison de la complexité de la règle fiscale) aurait tendance à faire perdre, même aux plus grands esprits, le « réflexe » des principes et des fondamentaux régissant notre droit.

6 - Le principe général de la présomption d'innocence, « gouvernail » du droit de la preuve en procédure pénale, se serait-il réduit à une « peau de chagrin », expression si chère à Balzac, sur l'échafaud de la lutte contre la fraude fiscale ?

7 - Reprenant les propos introductifs du rapport précité, il a été recherché si, dans le cadre des débats animés de la Commission, les membres avaient rappelé dans leur rapport, le nécessaire respect du principe de présomption d'innocence dans le cadre de la poursuite des infractions fiscales, et en particulier s'il avait

été fait mention des articles légaux et conventionnels applicables.

Le constat est que, achevant la lecture de ce rapport de 113 pages, il n'est fait aucune référence à la notion de présomption d'innocence. Le terme « présomption » sera mentionné 11 fois dans ce rapport sur 113 pages et 29 fois dans le rapport du 25 juillet 2018⁴ sur 401 pages uniquement au titre de la présomption de fraude fiscale, donc d'une présomption de culpabilité...

La présomption d'innocence, contre la présomption de fraude fiscale, ne serait-ce pas aujourd'hui « David contre Goliath » ?

8 - La construction en devenir d'un droit dont l'alliage est composé d'une matière fondamentalement de droit public et d'une matière fondamentalement de droit privé, permettra certainement, un jour au contribuable, à l'instar de David, de « plonger la main dans son sac » et d'en retirer un caillou – appelé présomption d'innocence – qu'il lancera de sa fronde pour corriger ce qui fait le particularisme des procès de fraude fiscale : sa partie civile, l'administration fiscale, la « seule sachante » de la matière fiscale.

9 - Aussi, et tour à tour, nous évoquerons dans cette étude :

- les réflexions générales autour de l'appréhension de la notion pénale de présomption d'innocence en droit fiscal ;
- la place de la présomption d'innocence tout au long de la procédure administrative initiée par l'administration fiscale et ensuite instruite et jugée par le juge administratif ; et enfin :
- la place de la présomption d'innocence dans la phase d'instruction et de jugement du dossier par les autorités judiciaires.

1. Remarques générales d'application de la notion pénale et civile de présomption d'innocence à la matière fiscale

10 - Aucune disposition du CGI ou du LPF ne donne une définition fiscale « autonome » de la présomption d'innocence.

Aucune disposition ne renvoie davantage à l'article préliminaire du Code de procédure pénale, à l'article 9-1 du Code civil, à l'article 11-1 de la Déclaration universelle des droits de l'homme de 1948, à l'article 14.2 du Pacte International sur les droits civils et politiques de 1966, à l'article 6-2 de la Convention européenne des droits de l'homme ni à l'article 9 de la Déclaration des droits de l'homme de 1789.

11 - Faute d'une existence légale par définition propre ou par renvoi, l'administration fiscale l'a toutefois évoquée « sur la pointe des pieds » dans sa propre doctrine interprétative. Une référence « en catimini » comme si glisser ce principe entre deux paragraphes était suffisant car évident.

Elle a donc mentionné dans sa doctrine⁵ que « *devant la juridiction pénale, la charge de la preuve (de la fraude fiscale) incombe dans tous les cas à l'accusation, c'est-à-dire au ministère public auquel se joint le cas échéant, l'administration fiscale partie civile. C'est à eux qu'il appartient d'établir la matérialité du délit ainsi que la responsabilité personnelle de l'inculpé qui bénéficie toujours de la présomption d'innocence* ».

Ce paragraphe est rappelé *in extenso* dans la doctrine récente⁶ interprétant les conditions légales des poursuites correctionnelles des délits fiscaux et le rôle de la Commission des infractions fiscales (CIF) en cette matière.

1. Page 11 du rapport d'information.

2. www.assemblee-nationale.fr : rapport n° 1212, p. 1.

3. Entretien de Monsieur Bruno Parent avec les auteurs Marion L'Hour et Frédéric SAYS/Dans l'Enfer de Bercy, éd. JC Lattès.

4. V. *préc.* note 4.

5. BOI-CF-INF-20150608, 8 juin 2015, § 470.

6. V. <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4168-PGF>.

12 - Du côté de la jurisprudence, il convient de citer un arrêt de la chambre criminelle de la Cour de cassation de 1997, qui a précisé pour la première fois que « la présomption de responsabilité du dirigeant social qu'instituent les articles 52 et 244 de la loi du 24 juillet 1966, en ce qu'elle n'a pas d'autre effet que de renverser la charge de la preuve, n'est pas contraire à la présomption d'innocence et dès lors également que la réalité et la portée de la délégation de pouvoirs, que le dirigeant peut invoquer pour combattre une telle présomption, sont laissées à l'appréciation des juges du fond »⁷.

13 - Aussi, malgré l'absence de renvoi du principe pénal de présomption d'innocence dans les textes fiscaux, il convient de s'essayer à une ébauche intellectuelle des conditions dans lesquelles ce principe devrait se poser dans les dossiers de fraude fiscale.

14 - Cette analyse suppose de retenir préalablement deux postulats qui doivent servir de base à la réflexion de l'étude du principe pénal de présomption d'innocence appliqué à la matière fiscale :

- la qualité de partie civile « extraordinaire » de l'administration fiscale dans les dossiers de fraude fiscale ;
- la singularité du système déclaratif français qui vient contrarier les règles connues de la preuve pénale notamment dans le cadre de la peine de solidarité fiscale du dirigeant avec « sa » société, sanction supplémentaire systématiquement sollicitée par l'administration fiscale dans les dossiers concernant les petites et moyennes entreprises.

A. - La qualité de partie civile « extraordinaire » de l'administration fiscale dans les dossiers de fraude fiscale

15 - La règle pénale veut que la qualité de victime attribuée à la partie civile soit reconnue aux personnes ayant souffert personnellement du dommage.

La règle fiscale contrevient à la règle pénale en ce que l'intervention de l'administration fiscale en qualité de partie civile n'a pas pour objet de réparer le préjudice financier subi par la collectivité du fait du défaut de règlement de la créance fiscale. Ce préjudice financier est déjà couvert par le versement d'un intérêt de retard tel que cela est rappelé à l'article 1727-1 du CGI.

16 - Cette situation exorbitante du droit commun en matière pénale a d'ailleurs été récemment définie par la chambre criminelle de la Cour de cassation qui a donné toute la dimension à la qualité de partie civile de l'Administration, dans son arrêt du 8 novembre 2017⁸ : « la nature spécifique de l'action de cette administration, qui n'est ni une action civile ni une action publique, trouve son fondement, non pas dans les articles 2 et 3 du Code de procédure pénale mais dans l'article L. 232 du Livre des procédures fiscales, cette action [...] ayant pour but de lui permettre de suivre la procédure et d'intervenir dans les débats, étant rappelé qu'il incombe à l'administration fiscale, aux côtés du ministère public, d'apporter la preuve de l'élément intentionnel du délit de fraude fiscale, délit pour lequel elle est seule à pouvoir, par sa plainte, déclencher la mise en œuvre de l'action publique⁹ ».

17 - La position de la chambre criminelle a ceci d'alarmant qu'elle consacre explicitement le rôle de « second procureur » de l'administration fiscale au côté du ministère public.

18 - Ce point de vue est d'autant plus préoccupant que ne doit pas être omis la combinaison de cette consécration avec l'exis-

tence d'une autre finalité sous-jacente : l'action pénale comme un instrument d'amélioration du recouvrement de l'impôt dicté par la politique budgétaire.

19 - Entre autres données recensées, les résultats du contrôle fiscal publiés dans un rapport au Parlement d'octobre 2017 permettent de constater une baisse du rendement budgétaire du contrôle fiscal de 12,2 md € en 2015 à 9,4 md € en 2017¹⁰.

20 - Même si aucune donnée n'a été rapportée concernant le taux de recouvrement des contrôles ayant fait l'objet de poursuites correctionnelles pour fraude fiscale, la sollicitation quasi-systématique, outre la peine d'emprisonnement, de la solidarité du dirigeant avec la société au paiement des impôts fraudés et à celui des pénalités y afférentes, ne peut qu'accroître l'opportunité de recouvrement dans ce contexte baissier.

21 - Aussi la volonté affichée d'une politique fiscale répressive ne peut être comprise isolément sans appréhender le parti pris de la juridiction judiciaire dans sa formation la plus solennelle à reconnaître à l'Administration un rôle « accusateur » et la potentialité de l'efficacité sur le recouvrement de l'application par la voie pénale de la peine de solidarité fiscale qui sont autant de facteurs qui blessent le principe pénal directeur de la présomption d'innocence.

Soyons certains que les aménagements apportés au « Verrou de Bercy » par le projet de loi sur la fraude fiscale récemment soumis au vote de l'Assemblée nationale en cette rentrée n'y changeront rien !

B. - La singularité du système déclaratif d'imposition français contrariant les règles de la preuve pénale

22 - La question de la présomption d'innocence appliquée aux délits fiscaux infractionnels est intimement liée à la question de la charge de la preuve. La méconnaissance de la présomption d'innocence est toujours en rapport avec l'existence d'un renversement de la charge de la preuve.

23 - Outre la consécration des juges judiciaires du rôle interventionniste de l'administration fiscale dans la recherche de l'intentionnalité aux côtés du ministère public, le système fiscal français tel qu'il est conçu fausse l'équilibre des forces entre administration fiscale et contribuable.

Il a ce particularisme d'avoir pour colonne vertébrale l'obligation déclarative fondamentale du citoyen. Ce qui rend singulier, dès l'origine, les règles de la charge de la preuve en contentieux fiscal impactant la notion de présomption d'innocence en cette matière.

24 - Pour reprendre une expression de Monsieur André Bonnet¹¹, la charge de la preuve présente un « rythme ternaire » :

- le contribuable effectue ses obligations déclaratives ;
- « à l'Administration de fournir le cas échéant les éléments permettant de mettre en doute la réalité et le bien-fondé des chiffres ainsi déclarés, qu'il s'agisse de revenus bruts ou de charges » ;
- au contribuable à son tour d'apporter des éléments justificatifs complémentaires à l'Administration.

25 - Ce rythme ternaire est régulièrement battu en brèche par une des présomptions les plus invoquées par l'Administration dans le cadre de la procédure administrative et lors du procès pénal dans les dossiers de fraude fiscale : celle de la présomp-

7. Cass. crim., 19 août 1997, n° 96-83.944.

8. Cass. crim., 8 nov. 2017, n° 17-82.968 : JurisData n° 2017-022202.

9. V. préc. note 9.

10. V. www.economie.gouv.fr.

11. La charge de la preuve en contentieux fiscal, Actes du Colloque organisé les 15 et 16 novembre 2013 Le Contentieux Fiscal en Débats, Coll. Grands Colloques, ed. LGDJ 2014.

tion de responsabilité du dirigeant d'entreprise instituée par les articles 52 et 244 de la loi n° 66-537 du 24 juillet 1966. La jurisprudence indique régulièrement : « En l'absence de toute délégation de pouvoirs, le gérant est personnellement tenu de se conformer aux obligations fiscales incombant à l'entreprise ¹² ».

26 - Cette présomption, solidement ancrée et rappelée régulièrement par les juges répressifs, permet à l'Administration d'augmenter sa surface de recouvrement.

27 - Ce courant jurisprudentiel, dans le cadre des dossiers de fraude fiscale, donne le vertige au meilleur des équilibristes tant le fil conducteur de la présomption d'innocence est fin.

28 - Certes, certains pourraient opposer que le dirigeant, pour combattre une telle « présomption de culpabilité », peut toujours invoquer la réalité et la portée de la délégation de pouvoirs.

29 - Toutefois, étant laissée à l'appréciation des juges du fond, l'analyse des jugements de première instance et d'appel fait apparaître que sauf démonstration d'une délégation complète des prérogatives financières, comptables et fiscales, avec mention expresse de la responsabilité pénale du délégataire, la responsabilité du chef d'entreprise est systématique.

30 - La jurisprudence l'a précisé clairement d'ailleurs : « dès lors que la présomption de responsabilité du dirigeant social qu'instituent les articles 52 et 244 de la loi du 24 juillet 1966, en ce qu'elle n'a pas d'autre effet que de renverser la charge de la preuve, n'est pas contraire à la présomption d'innocence et dès lors également que la réalité et la portée de la délégation de pouvoirs, que le dirigeant peut invoquer pour combattre une telle présomption, sont laissées à l'appréciation des juges du fond, la cour d'appel a, sans encourir les griefs allégués, justifié sa décision ¹³ ».

31 - Cette position des juges judiciaires est fondée sur un raisonnement simple : les prérogatives étendues du dirigeant supposent nécessairement qu'il ne pouvait ignorer l'omission ou l'insuffisance déclarative.

32 - Il semble toutefois que la juridiction judiciaire initie désormais une limitation de ce postulat par l'appréhension nouvelle et expresse de la notion de présomption d'innocence.

En effet, la chambre criminelle de la Cour de cassation dans un arrêt très récent ¹⁴ freine le préjugé de l'omniscience du chef d'entreprise en édictant que « le principe de la présomption d'innocence interdit aux juges correctionnels de caractériser l'élément intentionnel du délit de fraude fiscale en utilisant des formules telles « qu'il ne pouvait ignorer qu'une association dépourvue de but lucratif ne pouvait facturer une TVA », de telles formules impliquant par elles-mêmes un renversement de la charge de la preuve ».

C'est un signe de l'émergence d'une brèche bienvenue dans la mouvance répressive des dossiers de fraude fiscale.

2. La place de la présomption d'innocence tout au long de la procédure administrative initiée par l'administration fiscale et ensuite instruite et jugée par le juge administratif

33 - Les spécialistes de la procédure pénale pourraient considérer que le principe de la présomption d'innocence n'a pas

vocation à être invoqué dans la phase pré-contentieuse d'un contrôle fiscal, ce principe ne pouvant l'être que dans le cadre d'une procédure contentieuse répressive.

34 - Ils invoqueraient à ce titre la réponse ministérielle publiée dans le *JO Sénat* du 04/04/1996, page 810 qui indique expressément que le principe pénal de présomption d'innocence ne peut être invoqué que dans le cadre des procédures contentieuses suivies devant les juridictions appelées à trancher les accusations en matière pénale.

35 - Les spécialistes de la procédure fiscale pourraient, quant à eux, arguer que les garanties du contribuable telles que prévues dans la Charte des droits et obligations du contribuable vérifié ¹⁵ et dans le LPF, relatives au déroulement des opérations de contrôle contribueraient, dès l'origine, au respect du principe pénal de présomption d'innocence, sous l'égide de la notion fiscale bien connue du « débat oral et contradictoire ».

36 - Toutefois, il s'avère qu'en pratique la plupart des dossiers portés devant le juge pénal n'a pas fait l'objet d'un débat oral et contradictoire.

37 - En effet, suivant les statistiques transmises par la DGFIP dans son dernier rapport ¹⁶, il s'avère que la grande majorité des dossiers de fraude fiscale transmis par la Commission des infractions fiscales est issue d'opérations de contrôle effectuées dans le cadre de la procédure dite de taxation d'office.

Suivant le rapport précité, sur les 944 propositions de poursuite à la Commission des infractions fiscales en 2016, 433 sont relatives à un défaut de déclaration et exercice d'activités occultes, 331 sont relatives à des contestations de dissimulation, 18 sont relatives à la réalisation d'opérations fictives.

Ces cas sont essentiellement soumis à la procédure de taxation d'office dite unilatérale au titre de laquelle les contribuables perdent le bénéfice de certaines des garanties attachées au déroulement de la procédure contradictoire (notamment les échanges avec les supérieurs du vérificateur, la saisine de Commissions paritaires...).

38 - En outre, cette procédure leur impose de supporter la charge de la preuve de l'exagération de l'imposition établie unilatéralement par le service.

39 - Dans ces conditions, la typologie actuelle des cas de fraude fiscale empêche de considérer l'existence d'un débat contradictoire entre l'Administration et le contribuable dès les opérations de contrôle pilotées par sa raison d'être : la recherche d'une infraction fiscale et le recouvrement des sommes soustraites à l'impôt.

40 - Poursuivant la procédure administrative, lors de l'étape de la transmission du dossier devant la Commission des infractions fiscales, là encore, la vision du respect d'un débat oral et contradictoire, qui profilerait le respect d'une présomption d'innocence du contribuable, est très restreinte.

41 - Rappelons que la Commission des infractions fiscales a été instituée originellement comme une garantie pour le contribuable et une limitation de pouvoir pour le ministre. Cette philosophie originelle lors de la création de la Commission ne doit pas être oubliée lorsque l'on s'interroge sur ses objectifs, sur ses procédures, sur son efficacité.

42 - Or, il est constaté qu'en 2016, 94 % des avis rendus par la CIF sont favorables à l'Administration.

43 - Cette situation pourrait être comprise par le fait que la Commission ne dispose d'aucun pouvoir d'investigation propre. Même s'il est possible pour son président de solliciter du ministre un complément d'informations pour les besoins de l'instruc-

12. Cass. crim., 2 avr. 2014, n° 13-82.269 : *JurisData* n° 2014-006474.

13. Cass. crim., 19 août 1997, n° 96-83.944 : *Publié au Bull. crim.*

14. Cass. crim., 31 janv. 2018, n° 16-86.484.

15. V. www.economie.gouv.fr.

16. Source : *Cahier Statistique 2016 de la DGFIP* : www.economie.gouv.fr.

tion¹⁷, la Commission ne peut ordonner à l'administration fiscale de lui présenter un dossier équilibré « à charge et à décharge »¹⁸.

44 - Aujourd'hui, et malgré l'évolution souhaitée de la Commission des infractions fiscales, il n'existe toujours pas de possibilité pour le contribuable d'avoir accès au dossier déposé par l'Administration devant celle-ci (*LPF, art. R.* 228-2*). Si le contribuable peut transmettre des observations c'est uniquement en réaction à l'indication très sibylline des griefs qui lui sont reprochés généralement communiqués par le secrétariat de la Commission tenant sur le verso d'une feuille.

45 - Souvent, les pièces produites par l'administration fiscale à l'appui de sa saisine de la Commission sont judicieusement sélectionnées et correspondent dans la grande majorité des cas aux seuls actes écrits par elle.

46 - Le dossier peut même être présenté sans les écrits en réponse du contribuable et, surtout, sans que les actes d'investigation ne soient communiqués de manière exhaustive (tels que les documents obtenus par voie de communication auprès de tiers).

47 - Autre sujet d'importance qui semble ébranler quelque peu le principe de présomption d'innocence, c'est le choix du moment de la saisine par l'administration fiscale au cours de la procédure de contrôle qui conditionne nécessairement la présentation du dossier à la Commission des infractions fiscales.

48 - En effet, l'administration fiscale dispose de manière discrétionnaire du moment où elle souhaite saisir la Commission et peut le faire au plus tôt lors de l'envoi au contribuable de la proposition de rectification, qui n'a de proposition que son nom, en ce cas ! Aucune disposition légale ne contraint l'Administration d'attendre l'issue de la procédure précontentieuse pour saisir la Commission des infractions fiscales.

49 - Compte tenu des difficultés mentionnées, il aurait été souhaitable que la dernière loi contre la fraude fiscale qui a tant animé les débats autour du « verrou de Bercy » ait poursuivi sa réforme sous le prisme du respect de la présomption d'innocence ou à tout le moins d'un certain « débat oral et contradictoire » :

- en exigeant la communication du dossier au contribuable dès la saisine de la Commission des infractions fiscales et la copie de la plainte correspondante ;

- en permettant au contribuable, outre ses observations écrites, d'être auditionné comme c'est le cas devant le Comité des abus de droit ;

- en imposant que la saisine de la Commission des infractions fiscales soit effectuée à l'issue de la procédure administrative si elle est contradictoire.

50 - Enfin, lorsque le dossier de fraude fiscale « passe entre les mains » du juge administratif, l'« omniscience » du dirigeant, antérieurement discutée dans cette étude, refait surface influencée par le déroulement antérieur de la procédure administrative.

51 - En effet, il ressort de la pratique que le juge naturel de l'impôt se prononce régulièrement après l'instruction « à charge » du dossier instruit par la Commission des infractions fiscales. Il est donc légitime de s'interroger sur la présentation subjective du dossier devant le juge administratif qui n'utilise que très rarement une mesure d'instruction complémentaire pour rééquilibrer le débat.

52 - L'analyse de la jurisprudence administrative est également marquée par son appréciation très libérale du fondement des pénalités pour manquement délibéré ou manœuvres frauduleuses, régulièrement initiatrices d'une plainte. Il ressort de la

jurisprudence récente qu'il peut être jugé fondé un manquement délibéré sur le seul argument de l'importance des montants éludés ou la répétition des faits sans autre élément d'appréciation¹⁹.

53 - Enfin, la position du juge naturel de l'impôt peut dépendre du calendrier des deux procédures pénale et administrative.

54 - Lorsque la procédure administrative devant le juge de l'impôt est dénouée avant la procédure pénale, l'absence de bien-fondé de l'imposition jugée par celui-ci sur les constatations du non-respect des règles fiscales vient réduire à néant les poursuites correctionnelles²⁰, à l'exception toutefois d'une décharge intervenue devant le juge de l'impôt suivant la constatation d'un vice de procédure affectant celle-ci²¹, sauf à ce que ce vice affecte les droits de la défense du contribuable²².

55 - À l'inverse, lorsque la procédure pénale se dénoue avant la procédure administrative, la pleine reconnaissance de l'autorité absolue de la chose jugée au pénal sur le juge administratif²³ tend à considérer une évolution positive du traitement des dossiers de fraude fiscale, si ce n'est que les conditions de l'instruction d'un dossier de fraude fiscale par les autorités judiciaires ne sont, à ce jour, pas satisfaisantes à la lumière du principe de la présomption d'innocence. D'ailleurs déjà en 2008, Jérôme Turot regrettait que souvent : « C'est le juge ignorant le droit fiscal qui passe avant le juge qui connaît la matière »²⁴.

56 - De fait, c'est toute la limite au sacro-saint principe d'indépendance des procédures pénale et administrative qui semble peu à peu remise en cause.

57 - Pour mémoire, et comme le rappelle le § 580 du BOI-CF-INF-40-10-10-20-20150618²⁵, une jurisprudence constante a consacré le principe dit « de l'indépendance des procédures » aux termes duquel les poursuites correctionnelles et la procédure administrative sont par leur nature et leur objet indépendantes l'une de l'autre et n'admettent pas les mêmes modes de preuve (*Cass. crim., 9 mai 1988, n° 87-84.381 et Cass. crim., 25 févr. 1991, n° 90-80.672*) ».

58 - Il est pourtant indéniable que l'action du juge administratif dépend de celle du juge judiciaire, et vice-versa, et qu'il est de plus en plus difficile de prétendre que les deux ordres de juridiction peuvent avancer l'une sans l'autre, tout simplement parce que c'est la cohérence de la réponse judiciaire qui est menacée.

3. La place de la présomption d'innocence dans la phase d'instruction et de jugement du dossier par les autorités judiciaires –

59 - Compte tenu de tout ce qui précède, ce serait un tort pour les magistrats de l'ordre judiciaire répressif de croire comme acquis l'instruction en amont d'un dossier à charge et à décharge et c'est désormais à eux qu'appartient de veiller au respect du

17. BOI-CF-INF-40-10-10-20-20150618, § 110..

18. *Cass. crim.*, 26 sept. 1996, n° 95-84.767.

19. *CE*, 3 nov. 1989, n° 56500 : *Dr. fisc.* 1990, n° 446, *concl. Racine* ; *RJF* 1990, 45. – *CE*, 29 janv. 1992, n° 98849 : *RJF* 1992, 241. – *CE*, 4 déc. 1989, n° 78482 : *RJF* 1990, 126.

20. *Cass. crim.*, 4 nov. 2010, n° 10-81.233 : *JurisData* n° 2010-022590. – *Cons. const.*, 24 juin 2016, n° 2016-545 : *JurisData* n° 2016-012236 et *Cons. const.*, 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC : *JurisData* n° 2016-012237).

21. *CA Lyon*, 14 sept. 2011, n° 11/277. – BOI-CF-INF-40-10-10-20-20150618, § 580.

22. *Cass. crim.*, 4 déc. 1978, n° 77-93.42.

23. *CE*, *sect. contentieux*, 16 févr. 2018, n° 395371 : *JurisData* n° 2018-002682.

24. *Procédures Fiscales*, Éd. *Thémis Droit*, 2^e éd., p. 190, n° 283.

25. V. : <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip>.

principe de la présomption d'innocence quand ils instruisent ou jugent un dossier de fraude fiscale.

60 - Toutefois, nous pouvons justement nous interroger sur les conditions d'appréciation de l'opportunité des poursuites. Les chiffres parlent d'eux-mêmes. En effet, en 2016, le taux de réponse pénale s'élevait à 93,4 % (au lieu de 83 % en moyenne pour les autres infractions), ce qui signifie que les classements sans suite sont peu nombreux en matière de fraude fiscale. Le rôle psychologique et préalable de la Commission des infractions fiscales nous semble avoir une influence déterminante.

61 - À titre d'exemple, dans le cadre de l'enquête préliminaire, et sauf les dossiers à fort enjeu où il peut être constaté des actes d'enquête particuliers (tels que des perquisitions ou des réquisitions judiciaires), il est constaté dans la pratique que les actes d'enquête se limitent souvent à l'audition du présumé auteur de la fraude fiscale, des éventuels co-auteurs ou complices et de demandes éventuelles de précisions complémentaires auprès de l'administration fiscale elle-même.

62 - Il est souvent constaté dans les enquêtes menées à l'encontre des petites et moyennes entreprises que les auditions de l'auteur des faits reprochés sont menées alternativement sur la seule base du rapport de la Commission des infractions fiscales ou sur la seule base de la plainte fiscale de l'Administration qui fournit uniquement à l'appui de celle-ci ses seuls écrits de la procédure administrative.

63 - Dans les dossiers à plus fort enjeu, des « allers-retours » entre l'administration fiscale (souvent invitée à venir consulter le dossier) et le procureur de la République ou les enquêteurs existent de sorte que les deux procédures administratives et pénales s'autoalimentent.

64 - Toutefois, il est généralement observé une absence d'exhaustivité du dossier entre les mains des services d'enquête qui présuppose *de facto* une instruction à charge. Cette pratique actuelle insécurise entièrement le respect de la présomption d'innocence.

65 - Par ailleurs, sauf à ce que l'enquête soit diligentée par le Parquet national financier, il est souvent constaté que la technicité de la matière fiscale ne permet pas aux enquêteurs désignés par le procureur de la République, faute d'être spécialisés, de clairement identifier la nécessité de vérifier les énonciations

factuelles et techniques de l'Administration sur laquelle elle fonde l'existence d'une fraude.

66 - L'absence quasi-systématique de connaissances fiscales complètes des services d'enquête est le talon d'Achille de la politique répressive actuelle.

67 - La présomption d'infailibilité de la position de l'Administration dans les dossiers de fraude fiscale est omniprésente dans la phase d'enquête. À l'instar de la célèbre phrase de Jules César : *Alea jacta est* !

68 - Dans ces circonstances, il convient de s'interroger sur la nécessité d'abandonner dans la réponse pénale de la fraude fiscale l'instruction sous forme d'enquête préliminaire au bénéfice d'une information judiciaire avec désignation d'un juge d'instruction spécialisé.

69 - Lors de la phase de jugement du dossier, il est régulièrement constaté l'alignement total des réquisitions du procureur de la République avec la position de la partie civile, l'administration fiscale. Ce qui vient plaider pour la notion de « procureur » *bis* évoquée en amont de cette étude.

70 - Par ailleurs l'appréhension de la situation du contribuable à l'égard du Trésor public est souvent réduite à néant. Lors du rappel des faits, influencé par les prétentions de l'administration fiscale, il est fréquemment omis les conditions de la procédure de recouvrement des impositions notifiées servant de base à la qualification infractionnelle du comportement du contribuable et notamment la garantie du contribuable au sursis à paiement.

71 - La question systématique des magistrats à l'audience quant à l'acquittement des sommes notifiées par le contribuable auprès du Trésor public comme élément d'appréciation de la culpabilité du prévenu met en exergue la conviction profonde de la justification « automatique » de l'élément matériel de l'infraction et fait fi des règles procédurales fiscales qui permettent au contribuable de surseoir au paiement des impositions jusqu'à la décision de première instance.

72 - Gageons que, face à l'accroissement de la pénalisation voulue de la matière fiscale, la naissance de la construction actuelle de ce droit hybride qu'est le droit pénal fiscal fasse évoluer les procédures qui doivent désormais s'imbriquer et non pas se juxtaposer. ■

Mots-Clés : Impôts - Fraude fiscale - Présomption d'innocence - Dossier



LexisActu.fr

LA veille juridique que vous attendez !



Offre découverte

À partir de
56 € HT/mois

Offre valable Jusqu'au 31/12/2018

Plus d'infos boutique.lexisnexus.fr

LexisNexis SA - 141, rue de Javel - 75147 Paris cedex 15 - 552 029 431 RCS Paris - 18ALLM0004

12 Trois questions à Clarisse SAND

Avocat au barreau de Paris, Clarisse SAND est présidente de l'Institut du droit pénal fiscal et financier (IDPF²).



Clarisse SAND

Droit pénal : Quelle est votre analyse du projet de loi contre la fraude fiscale actuellement débattu au Parlement ?

Clarisse Sand : Il y a eu beaucoup d'effets d'annonces autour de ce texte, par exemple lorsqu'il a été envisagé la suppression de la Commission des infractions fiscales, le fameux « verrou de Bercy », dont la mission sera, si la loi est adoptée en l'état, dorénavant couplée avec celle du Parquet, et ce de manière automatique pour les « affaires les plus graves », notion qui reste toutefois à définir. L'adoption prochaine de la nouvelle loi fraude, actuellement discutée à l'Assemblée nationale, entrouvre le cadenas monopolistique de l'administration fiscale quant à l'enclenchement des poursuites pénales des infractions fiscales. En complément, la création d'une police fiscale directement rattachée au Ministère des comptes publics, afin d'épauler la BNRDF, est entendue comme une mesure importante de l'évolution législative en la matière. Toutefois, malgré ces aménagements, je reste dubitative quant aux moyens humains et matériels qui seront consacrés à la lutte contre la fraude fiscale et la coordination des services entre eux aux univers très différents. J'estime en outre que la sanction de publication des noms des fraudeurs fiscaux, avec la possibilité pour l'administration fiscale de le faire hors du cadre correctionnel n'aura pas, à mon sens, l'effet psychologique escompté et vient restaurer une sanction digne de l'Ancien régime qui soulève d'ailleurs des réserves constitutionnelles importantes. Parallèlement, cette loi fraude traduit la volonté du législateur de mettre en place des dispositifs « allégés » de lutte contre la fraude fiscale, faisant appel au bon sens et à la prise de conscience des fraudeurs fiscaux. C'est le cas avec la proposition d'extension du dispositif de Convention judiciaire d'intérêt public en matière de fraude fiscale (outil issu de la loi Sapin II), de même que la possibilité pour le fraudeur fiscal de recourir à la procédure de Comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité. Ce dernier point répond d'ailleurs aux aspirations émises depuis plusieurs mois par la Direction du contrôle fiscal. Enfin, une réécriture de l'article L. 247 du Livre des procédures fiscales est également envisagée pour permettre à l'administration fiscale de transiger sur des dossiers de fraude fiscale, afin en particulier de faciliter le recouvrement sans empêcher le recours à la voie pénale.

Les peines prononcées, qu'elles soient correctionnelles ou administratives, ne sont pas toujours cohérentes

Dr. pén. : Quelle serait la bonne réforme ?

C. Sand : Pour répondre à cette question, il convient d'avoir à l'esprit que la lutte contre la fraude se heurte d'abord à un problème structurel. Tout d'abord, l'Administration fiscale est décentralisée ce qui rend quasiment impossible la mise en œuvre d'une politique nationale homogène de lutte contre la fraude fiscale. En outre, il y a aujourd'hui un véritable cloisonnement entre les procédures pénale et administrative,

qui n'avancent pas toujours main dans la main, principalement dû au principe d'indépendance des procédures, même si les jurisprudences de la Cour de cassation et du Conseil d'État semblent vouloir pallier cette faiblesse. Par ailleurs les peines prononcées, qu'elles soient correctionnelles ou administratives, ne sont pas toujours cohérentes et suscitent à ce titre une certaine incompréhension pour les justiciables et les professionnels.

En réalité, s'il devait y avoir une bonne réforme, ce serait de décloisonner les procédures : il est peu croyable que le juge naturel de l'impôt, qui est très souvent le juge administratif, n'ait au final pas son mot à dire sur ce que le juge correctionnel appelle « l'élément matériel » de la fraude fiscale au cours du procès correctionnel. À certains égards d'ailleurs, il en est de même concernant l'élément intentionnel. Cette dualité des procédures, au titre de l'analyse du même fait juridique, est source de complexités et de discordances.

Enfin, et de manière très pratique, il me semble extrêmement positif d'ouvrir la possibilité de la CRPC¹ ou de la Convention judiciaire d'intérêt public en matière de fraude fiscale, de même que la possibilité de transiger avec l'administration. Ces mesures ne blessent pas les impératifs moraux de la nouvelle loi fraude, la sanction pénale restant publique et exemplaire. Ce qui favorise un meilleur recouvrement de l'impôt et des pénalités y afférentes, et allège tout simplement le fardeau des juridictions correctionnelles et administratives. Cette évolution pratique serait très proche de ce qui se fait actuellement en droit douanier.

Dr. pén. : Vous inaugurez aujourd'hui-même l'Institut du droit pénal fiscal et financier, quelle est la vocation de ce nouvel institut ?

C. Sand : En un mot, le décloisonnement. Il s'agit d'un groupe de réflexions et d'actions interdisciplinaire réunissant des professionnels du droit et du chiffre, avocats, magistrats, universitaires, experts financiers... L'objectif est le partage de nos expériences et la réflexion sur les bonnes pratiques de poursuite et de défense des infractions fiscales et financières. Au-delà de cet objectif, notre ambition est de participer avec nos membres à la réflexion sur la construction législative du droit pénal fiscal, qui va nécessairement évoluer du fait des nouveaux dispositifs qui vont prochainement entrer en vigueur et générer des contentieux nouveaux. Nous voulons être la « locomotive » interprofessionnelle de cette évolution, entourés de professionnels engagés, de divers horizons et ce au service d'une bonne administration de la justice.

**Propos recueillis par Fabrice RAOULT,
le 20 septembre 2018.**

Mots-Clés : Impôts - Fraude fiscale - Entretien - Dossier

1. Comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité. - (NDLR)