

Répression pénale de la fraude fiscale internationale : la présomption d'innocence et l'appréciation de la gravité des faits face à la prolifération des normes fiscales



Roland POIRIER

Avocat associé, Lussan société d'avocats

La fraude fiscale porte atteinte au principe d'égalité des citoyens devant les charges publiques. L'article 1741 du CGI prévoit que certains agissements peuvent faire l'objet, en plus des sanctions fiscales, d'une sanction pénale proportionnée. Cette possibilité d'appliquer au même contribuable une double peine de nature répressive, fiscale et pénale, pour le même délit a été facilitée par la loi sur la fraude du 3 octobre 2018 qui a élargi le champ d'intervention de l'autorité judiciaire, en prévoyant notamment la transmission automatique au Parquet de certains faits de fraude fiscale¹. Le Conseil constitutionnel a toutefois jugé

le 24 juin 2016 que le cumul des sanctions fiscales et pénales doit être réservé aux « *cas les plus graves de dissimulation des sommes soumises à l'impôt* ». Dans un contexte de prolifération des normes fiscales et obligations déclaratives, spécialement en matière internationale, comment le ministère public va-t-il utiliser ses nouveaux pouvoirs d'investigation et de poursuite devant l'afflux de dossiers² ? Tirailé entre l'attente publique d'une répression accrue et les critères de gravité énoncés en termes généraux par le Conseil constitutionnel, comment le juge pénal va-t-il apprécier la gravité de la faute ?

Introduction

1. Les résultats 2019 du contrôle fiscal en France³ font état de rentrées plus importantes que prévu grâce au renforcement des moyens de lutte contre la fraude, avec des moyens numériques d'abord, mais aussi avec les lois du 6 décembre 2013 et du 23 octobre 2018 contre la fraude et le durcissement des

dispositifs anti-abus⁴. La révélation de montages d'évasion fiscale internationale par la presse et les ONG (*Luxleaks*, *Panama papers*, etc.), saluée par les parlementaires⁵, ont conduit à

1 LPE, art. L. 228.

2 Selon les premières estimations de la Chancellerie, le nombre des affaires transmises à la justice pourrait doubler à plus de 2.500 cas par an.

3 MINEFI, dossier de presse, 17 févr. 2020 : FI 2-2020, n° 9, § 1.

4 Cf. en particulier l'instauration d'une clause générale anti-abus en matière d'IS (CGI, art. 205 A : FI 4-2019, n° 9, § 8) et de son pendant pour les autres impôts avec la création d'un abus de droit à but principalement fiscal (LPE, art. L. 64 A : FI 1-2019, n° 9, § 40).

5 AN, Comm. fin., Rapport d'information n° 1236 sur l'évasion fiscale internationale des entreprises, par B. Peyrol (V. au sujet de ce rapport, B. Peyrol, Rapport d'information sur l'évasion fiscale internationale des entreprises : FI 1-2019, n° 9.1.1).

encourager la délation rémunérée des aviseurs fiscaux⁶. Ce n'est pas assez : la Cour des comptes appelle à une répression pénale accrue de la fraude à la TVA, des non-déclarations d'établissements stables, des prix de transfert anormaux, des cotisations sociales impayées, etc. aux enjeux financiers colossaux⁷.

Ce foisonnement législatif peut apparaître comme une bonne nouvelle pour les contribuables qui s'acquittent de leurs obligations fiscales sans tricher, à ceci près que la complexité normative qu'il induit, non seulement ne met pas le contribuable de bonne foi à l'abri de l'erreur, mais encore va confronter le juge pénal à une augmentation sensible de sa charge de travail. Dans ce contexte, ne faut-il pas craindre un affaiblissement de la présomption d'innocence et une appréciation faussée de la gravité des faits par le juge pénal trop pressé ?

La fin du « verrou de Bercy » et du double examen de la gravité des faits justifiant l'action pénale

2. Donnent désormais lieu à dénonciation obligatoire par l'administration fiscale à l'autorité judiciaire sans dépôt de plainte préalable les faits relevés à l'occasion d'un contrôle fiscal qui ont conduit soit à l'application des redressements les plus importants. Il s'agit des affaires dans lesquelles le montant des droits réclamés est supérieur à 100 000 € et qui ont, pour l'essentiel, entraîné l'application des majorations prévues à l'article 1729 du CGI en cas de manoeuvres frauduleuses, d'abus de droit, ou de manquements délibérés, et dans ce dernier cas lorsque le contribuable a déjà fait l'objet de l'application de majorations ou d'une plainte de l'administration lors d'un précédent contrôle au cours des six années civiles précédentes (LPF, art. L. 228, al. 1^{er}). La conclusion d'une transaction avec l'administration fiscale ne permet pas d'éviter la dénonciation. L'administration conserve néanmoins la possibilité de déposer plainte sur avis préalable de la Commission des infractions fiscales (CIF) pour les faits relevés à l'occasion d'un contrôle fiscal autres que ceux qui donnent lieu à dénonciation automatique. Une fois saisi, le Parquet peut poursuivre les fraudes fiscales connexes en étendant la prévention envers le même contribuable à d'autres périodes et d'autres impôts que ceux visés dans la plainte initiale.

La saisine du ministère public pour des faits de fraude fiscale peut également conduire à des poursuites pour des faits de blanchiment sur le fondement de l'article 324-1 du code pénal. Le délit de blanchiment de fraude fiscale étant distinct de celui de fraude, il peut faire l'objet de poursuites même si la fraude n'est pas poursuivie comme cela a été le cas dans l'affaire *UBS* où la banque a été déclarée responsable du blanchiment de la fraude commise par ses clients qui n'avaient pas déclaré leurs comptes en Suisse mais qui n'avaient pas (sauf exception) fait l'objet de plaintes pénales dès lors qu'ils

avaient régularisé leur situation auprès du STDR⁸.

3. La transmission obligatoire au Parquet prévue à l'article L. 228 du LPF équivaut à une présomption de fraude fiscale assez inquiétante au regard de la pratique de l'administration fiscale d'appliquer fréquemment les majorations de 40% pour manquement délibéré. En effet, la menace du procès pénal découlant de l'application de majorations pourrait conduire le contribuable à accepter plus facilement le redressement en principal en contrepartie de l'abandon des majorations par l'administration. Elle pourrait même encourager les contribuables à régulariser spontanément leur situation avant tout contrôle fiscal pour ne pas subir le risque d'une transmission automatique. Enfin, le choix par les parlementaires, mus par une fièvre répressive qui méconnaît la pratique du contrôle fiscal, d'abaisser le seuil de la transmission automatique aux redressements qui ont fait l'objet de simples majorations pour manquement délibéré, semble démentir l'affirmation du Conseil constitutionnel selon laquelle « les dispositions de l'article 1741 ne s'appliquent qu'aux cas les plus graves de dissimulation frauduleuse des sommes soumises à l'impôt »⁹ (V. § 17). Saisi d'un très grand nombre de dossiers, le ministère public devra faire le tri entre ceux qui, d'emblée, ne revêtent pas un caractère sérieux de fraude, ceux qui justifient l'engagement d'une procédure d'enquête plus approfondie ou une mesure d'instruction, et ceux qui peuvent être transmis en l'état au juge en vue du procès.

On ne peut donc que regretter la suppression du filtre qui permettait d'effectuer ce tri en amont. L'intervention de la CIF, composée de magistrats et de membres indépendants qualifiés en droit fiscal, garantissait qu'un impôt était dû, et, après avoir vérifié que l'intention dolosive était manifeste, que les faits revêtaient un caractère de gravité suffisant pour permettre à l'autorité judiciaire d'appliquer une sanction pénale complémentaire. Soucieuse de respecter le principe de proportionnalité des sanctions à la gravité des infractions, la CIF s'appuyait sur une grille de lecture permettant d'apprécier les circonstances de l'intervention des personnes, la matérialité de la fraude et de son caractère intentionnel, le contexte économique, le montant des droits fraudés, ainsi que tout facteur aggravant ou atténuant la responsabilité des personnes. L'administration veillait à ne transmettre à la CIF, par un strict contrôle en amont, que les affaires susceptibles de recevoir un avis favorable au dépôt d'une plainte fiscale ; 95% des dossiers examinés étaient ainsi transmis au Parquet¹⁰.

4. Certes, les critères de gravité énoncés par le Conseil constitutionnel sont également retenus par le juge pénal¹¹. De ce point de vue, la suppression du filtre de la CIF qui laisse désormais l'analyse du caractère répréhensible de la fraude au plan pénal à la seule appréciation du juge pénal ne fait donc pas basculer l'analyse dans un univers juridique complètement différent. Il n'en demeure pas moins que (i) l'analyse

6 LPF, art. L. 10-0 AC, issu L. n° 2019-1479, 28 déc. 2019 de finances pour 2020, art. 175.

7 C. comptes, La fraude aux prélèvements obligatoires, rapport nov. 2019 : FI 1-2020, n° 9, § 1.

8 TC Paris, 20 févr. 2019, n° 11055092033.

9 CC, 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, Alec W et n° 2016-546 QPC, Jérôme C.

10 CIF, Rapport d'activité 2018, p. 9 (dernier rapport publié à ce jour).

11 V. § 19

des textes fiscaux applicables peut ne pas être la même par le juge fiscal et par le juge pénal, (ii) l'application des mêmes critères de gravité peut différer entre l'administration fiscale et la CIF, d'une part, et le juge pénal d'autre part. Certains praticiens pensent en effet, à tort ou à raison, que le juge pénal accorde plus d'importance à la personnalité du prévenu et à l'exemplarité de la sanction que le juge fiscal, lui-même plus attaché à l'exégèse des textes fiscaux, à la logique économique de l'opération et à l'existence du détournement d'un texte fiscal par rapport à sa finalité. De ce point de vue, la suppression du verrou de Bercy diminue incontestablement la sécurité juridique des contribuables. Le risque existe que des faits que l'administration, sur avis défavorable de la CIF, n'aurait pas dénoncés au Parquet, entraînent une sanction pénale par suite d'une dénonciation sur le fondement de l'article L. 228. Mais force est de constater que cela serait conforme au but du législateur qui, en levant le verrou de Bercy, souhaitait augmenter la double répression fiscale et pénale de la fraude, l'administration étant trop timorée à son goût¹².

L'élargissement des moyens d'action du ministère public au-delà des dénonciations automatiques de l'administration

5. Le ministère public dispose de pouvoirs étendus pour rassembler les éléments permettant de déterminer s'il y a lieu d'engager des poursuites contre un contribuable. Le Parquet, ou le juge d'instruction sur commission rogatoire, peut confier une enquête au service d'enquête judiciaire des finances créé par la loi du 23 octobre 2018 sur la fraude auprès de la DGFIP et la DGDDI¹³. Il peut librement interroger les agents des finances publiques déliés du secret professionnel sur le fondement du nouvel article L. 142 A du LPF, indépendamment d'une plainte pénale. Il peut envoyer une commission d'enquête internationale en application des conventions existantes. En plus des dénonciations reçues de l'administration dans le cadre de l'article L. 228 du LPF, le Parquet peut diligenter des enquêtes judiciaires hors contrôle fiscal, notamment pour les cas d'infractions fiscales qui lui sont signalés par les services d'enquête judiciaire constitués, au ministère de l'intérieur¹⁴ qui accueillent des officiers fiscaux judiciaires compétents pour rechercher et constater les infractions de fraude fiscale, ou par les agents du fisc tenus de lui signaler les cas les plus graves constatés lors des vérifications de comptabilité ou d'ESFP sur le fondement de l'article 40 du code de procédure pénale, sans attendre la fin de la procédure fiscale¹⁵.

De plus en plus, le procureur de la République a vent d'irrégularités fiscales au travers de révélations par la presse, des aviseurs fiscaux, des lanceurs d'alerte, des contentieux touchant aux cotisations sociales. Ainsi, le juge pénal sera-t-il de plus en plus amené à examiner des cas de fraude en

dehors de toute procédure de redressement fiscal, ou, lorsqu'un contrôle fiscal a été engagé, avant la conclusion de ce contrôle ou avant toute décision du juge fiscal.

L'inquiétude face à l'élargissement du magistère pénal dans un contexte de complexité juridique croissant

6. Or l'élargissement du magistère de l'autorité judiciaire s'inscrit dans un contexte marqué par un **nombre croissant d'obligations déclaratives, spécialement dans les contextes internationaux, instaurées au nom de la transparence**. On pense par exemple à la déclaration des dispositifs fiscaux transfrontières introduite par la directive DAC 6¹⁶, à celle des opérations de fusion transfrontalière¹⁷ ou encore à celle du revenu des banques pays par pays¹⁸. Motivées par le souci légitime de mieux informer l'administration fiscale sur les pratiques des entreprises et les faits susceptibles de déclencher l'ouverture d'un contrôle, la multiplication des contraintes déclaratives accroît mécaniquement le risque de manquement des contribuables à leurs obligations par oubli, négligence, inexactitude ou insuffisance. Elle augmente le nombre d'éléments susceptibles d'être pris en compte par le juge pénal pour apprécier l'intention délictueuse ou non du contribuable, et pour mesurer la gravité de la fraude.

Dans ce contexte, l'interrogation du praticien porte sur l'appréciation de l'intention frauduleuse du prévenu, et sur la mesure de la gravité par le juge pénal pour décider la sanction applicable.

La caractérisation de l'élément intentionnel de la fraude par le juge pénal

7. En matière de fraude fiscale, la charge de la preuve est déterminée devant le juge pénal conformément au droit commun. Celui-ci se prononce sur la caractérisation de l'infraction au regard de ses éléments constitutifs, matériels et moraux, avant d'apprécier sa gravité et de décider de la peine.

On sait que le délit pénal comporte un élément matériel (la soustraction à l'impôt), et un élément moral (l'intention frauduleuse) car il n'y a point de crime ou de délit sans intention de le commettre¹⁹. Toute personne suspectée ou poursuivie bénéficie, tant que sa culpabilité n'est pas établie, de la **présomption d'innocence** dont le principe, posé à l'article 9 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, est rappelé dans l'article préliminaire au code de procédure pénale. C'est donc au ministère public pour l'action publique, et à l'administration fiscale ou sociale si elle s'est constituée partie civile, qu'il incombe de rapporter la preuve de l'infraction. Hormis les cas où la loi en dispose autrement, par exemple lorsqu'elle instaure une présomption, le juge apprécie la culpabilité du prévenu d'après son **intime conviction**, sur la base des

12 Dans sa décision n° 2019-804 QPC du 27 septembre 2019, le Conseil constitutionnel a jugé que l'absence d'avis conforme de la CIF ne prive les contribuables d'aucune garantie.

13 Le Service d'enquêtes judiciaires des finances (SEJF).

14 La Sous-direction de la lutte contre la criminalité financière (SDLCF).

15 Cass. crim., 14 déc. 2000, n° 00-86.595.

16 CGI, art. 1649 AE. Sur ce dispositif, v. dans le présent numéro FI 2-2020, n° 9, § XX.

17 CGI, art. 210-0 A, III.

18 CME, art. L. 511-45.

19 C. pénal, art. 121-3.

éléments de preuve produits à l'audience ou rassemblés lors de la phase d'instruction préliminaire²⁰. Le code général des impôts reconnaît l'importance de l'élément moral puisque les articles 1741, 1742 et 1743 renvoient les cas de fraude au juge pénal seulement en présence d'une faute intentionnelle, même si la tentative de fraude a échoué (« [...] *quiconque a tenté de se soustraire frauduleusement* [...] »). L'article L. 227 du LPF confirme, selon le droit commun, que le ministère public doit, indépendamment de l'administration, apporter la preuve du caractère intentionnel de la soustraction en cas de poursuites tendant à l'application des articles 1741 et 1743 du CGI.

8. Le juge pénal doit ainsi **distinguer le manquement volontaire** à une règle de droit par un acte, une abstention²¹ ou une irrégularité²², seul susceptible de constituer une fraude, **de la simple erreur** consistant en un manque de respect involontaire de la règle de droit lié à une ignorance ou à une mauvaise interprétation des textes²³. À cet égard, le juge doit motiver suffisamment ses décisions à peine de nullité si des motifs insuffisants ne permettent pas à la Cour de cassation d'exercer son contrôle sur le respect de ces critères²⁴.

La présomption d'innocence remise en cause par le manquement volontaire à une obligation fiscale

9. Ces principes semblent très protecteurs des droits du contribuable. **En réalité, la jurisprudence de la chambre criminelle de la Cour de cassation s'avère très sévère** puisque la caractérisation de l'élément intentionnel de l'infraction découle le plus souvent du simple constat que la personne poursuivie s'est affranchie de ses obligations fiscales, soit qu'elle s'est volontairement abstenue de produire ses déclarations ou de régler les impôts dus dans les délais prescrits, soit qu'elle a sciemment omis de passer les écritures comptables requises, si elle n'est pas en mesure de prouver qu'elle a agi involontairement.

Pour le juge, l'intention coupable exigée par l'article 121-3 du code pénal se déduit en effet de l'élément matériel de l'infraction pourvu que la règle de droit ait été violée en connaissance de cause²⁵. **L'élément moral est présumé dès lors que la faute a été commise, et il appartient alors au prévenu de démontrer sa bonne foi.** La défense fait souvent valoir que la preuve de l'intention de soustraction à l'impôt n'a pas été apportée de manière suffisante devant le juge du fond. À cela la Haute juridiction répond de manière parfois assez sèche que l'existence d'une intention frauduleuse est suffisamment démontrée par l'existence de l'obligation déclarative à laquelle le contribuable était astreint²⁶.

La chambre criminelle a par exemple cassé l'arrêt d'une cour d'appel qui avait jugé que l'élément intentionnel des infractions douanières n'était pas caractérisé dès lors que les éléments du dossier ne révélaient pas que les prévenus avaient commis des imprudences et des négligences fautives. Au contraire, rappelle la Cour, l'intention de commettre les infractions résulte de la violation des prescriptions légales et réglementaires, qui crée une présomption défavorable au prévenu. Le juge ne peut donc se reposer sur le seul fait que les éléments du dossier ne font pas apparaître d'élément intentionnel pour accorder la relaxe, alors qu'il revient au prévenu de démontrer son absence d'intention frauduleuse²⁷. *A fortiori*, l'intention délictueuse se déduit de la qualité de l'auteur de la faute, professionnel averti²⁸. **Ce n'est donc que dans les situations les plus complexes où un montage est associé à une problématique de qualification juridique que la preuve resterait pleinement à la charge du ministère public.** Dans les cas les plus simples, l'élément intentionnel est suffisamment démontré par l'inexactitude des déclarations ou la persistance du défaut de déclaration.

10. Le glissement de la présomption d'innocence vers une présomption jurisprudentielle pénale de culpabilité est particulièrement inquiétant dans le contexte que nous avons rappelé d'inflation de la norme fiscale et des obligations déclaratives à la charge des contribuables.

Pour justifier cette présomption, le juge pénal peut s'appuyer sur le fait que la loi fiscale présume l'existence d'une activité occulte lorsque le contribuable ne s'est pas acquitté de ses obligations déclaratives, tant en matière d'impôts directs²⁹ qu'indirects³⁰. Le contribuable peut toutefois combattre cette présomption en apportant la preuve qu'il a commis une simple erreur. **Dans un contexte international, le juge fiscal a défini les critères d'analyse du comportement du contribuable** qui doivent permettre d'apprécier s'il a intentionnellement cherché à dissimuler une activité occulte en France : niveau d'imposition dans l'autre État, déclarations fiscales déposées dans l'autre État, modalités d'échange d'information entre les administrations fiscales des deux États, etc.³¹ Il n'est pas évident que le juge pénal appliquera ces critères d'analyse, qui reposent notamment sur l'analyse des conventions fiscales, ce qui accroît le risque d'incohérences dans l'appréciation de l'activité occulte entre les deux ordres de juridiction. L'exercice d'une activité occulte permet d'ailleurs de prolonger le délai spécial de reprise fiscal jusqu'à la fin de la dixième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due³², ce qui augmente les chances d'engager l'action publique.

20 CPP, art. 427.

21 Par ex. Cass. crim., 2 mars 1987 : Bull. crim. n° 101.

22 Par ex. Cass. crim., 20 avr. 1987, n° 15-86.742 : Dr. fisc. 2017, n° 40, étude 485.

23 Allocution du procureur général près la Cour de cassation. Colloque sur la convergence des moyens de lutte contre les fraudes fiscales et sociales, vendredi 10 mai 2019.

24 CPP, art. 593.

25 Cass. crim., 11 mai 1995, n° 94-82.748.

26 Cass. crim., 23 mars 2016, n° 15-80.953.

27 Cass. crim., 12 sept. 2018, n° 17-81.800, P+B.

28 Par ex. Cass. crim., 19 déc. 2018, n° 17-85.732.

29 LPF, art. L. 169.

30 LPF, art. L. 176.

31 CE, plén. fisc., 7 déc. 2015, Frutas y Hortalizas : Rec. Lebon.

32 CE, 21 juin 2018, n° 411195, Min. c/ Dhorasoo : Lebon T. ; RJF 10/18 n° 991, concl. E. Crépey. - CE, 18 mars 2019, n° 410573, Sté Ediprint, concl. M.-G. Merloz : FI 2-2019, n° 9, § 55.

L'indépendance du juge pénal dans l'analyse de la fraude

11. La chambre criminelle de la Cour de cassation revient avec constance son **autonomie d'analyse par rapport à l'administration et au juge fiscal**. Elle justifie cette plénitude de juridiction par les différences de nature et d'objet entre les procédures fiscale et pénale, la procédure administrative tendant à fixer l'assiette et l'étendue des impositions alors que la procédure pénale tend à apprécier l'élément intentionnel de la fraude fiscale. Ces différences autorisent une interprétation souveraine de la loi fiscale par le juge pénal³³. Des éléments de preuve nouveaux peuvent d'ailleurs apparaître au cours de la procédure pénale, soit lors de la phase d'enquête préliminaire, soit lors du procès.

En application du principe d'indépendance des procédures pénale et fiscale, le juge pénal n'a donc **aucune obligation de forger son intime conviction sur les éléments issus du contrôle fiscal**. Il n'est d'ailleurs pas admis à fonder l'existence du délit de fraude fiscale sur la **seule** procédure de vérification conduite par l'administration. Mais *a contrario*, « il est **en droit de puiser les éléments de sa conviction dans les constatations de fait relevées par les vérificateurs fiscaux** » après en avoir apprécié l'exactitude de manière suffisante³⁴. Rien n'interdit non plus au juge pénal de fonder sa conviction sur des décisions rendues par les juridictions administratives dès lors qu'il en a vérifié l'exactitude³⁵, mais il n'y est nullement tenu.

12. Ces procédures distinctes peuvent donc conduire à des **solutions contradictoires** pour la détermination de l'impôt et l'application des pénalités fiscales d'une part, et pour la sanction pénale des comportements frauduleux d'autre part (ou inversement).

Par exemple dans l'affaire *Wildenstein* qui portait sur le point de savoir si les biens placés dans des trusts de droit anglo-saxon devaient entrer dans une succession taxable en France (situation antérieure à l'ajout au 3° de l'article 750 ter du CGI de l'obligation de déclarer les biens composant un trust défini à l'article 792-0 bis du CGI), le Tribunal correctionnel puis la Cour d'appel de Paris le 29 juin 2018 statuant en matière pénale ont prononcé la relaxe, tandis que le Tribunal de grande instance de Paris statuant après-coup en matière fiscale a rejeté les demandes de décharge de Guy et Alex W.³⁶. La différence de décisions s'explique non par une analyse juridique différente du droit fiscal applicable mais par le fait que le TGI a poussé beaucoup plus loin l'analyse de la loi étrangère applicable en ordonnant une mesure de consultation d'experts. Il a pu en déduire, dans les grandes lignes, que le trust était discrétionnaire et donc que les biens mis en trust devaient être considérés avoir été transmis par

succession. De leur côté, les juridictions correctionnelles, qui n'ont eu qu'une connaissance limitée du droit étranger applicable, ont conclu à regret que la démonstration préalable de l'existence de l'infraction (« l'élément légal » du délit) nécessaire pour fonder une condamnation n'avait pas été apportée « *malgré une claire intention d'évasion patrimoniale et fiscale* » de la part des prévenus ; dès lors, aucun motif de fraude fiscale ne pouvait leur être reproché. La solution aurait pu être différente si le juge pénal avait disposé des mêmes informations que le juge fiscal.

Un autre exemple est fourni par l'affaire *Céline Limited*, société de droit britannique spécialisée dans la vente par correspondance qui comptait des clients en France. L'administration avait estimé que la société disposait d'un établissement stable et, après avoir reconstitué ses bénéfices imposables en France, les avait soumis à l'impôt sur le revenu entre les mains d'une personne physique, M. X, considéré être le gérant de fait. La cour administrative d'appel a prononcé la décharge de l'imposition en considérant que l'administration ne démontrait pas que la société avait disposé d'un établissement stable en France en la personne de M. X³⁷. Entre-temps, l'administration a déposé plainte contre M. X pour défaut de déclaration des résultats de la société soumis à l'impôt sur les sociétés et omission de passation des écritures comptables. Le tribunal correctionnel, suivi par la cour d'appel, a considéré de son côté qu'il y avait bien établissement stable et, partant, que M. X était coupable de fraude fiscale et d'omission de passation des écritures comptables en tant qu'animateur de l'établissement et l'a déclaré solidairement tenu avec la société au paiement des impôts sur les bénéfices. Cette divergence d'analyse sur l'existence d'un établissement stable s'est doublée de la différence des catégories d'imposition visées, M. X ayant été redressé par l'administration au titre de son impôt sur le revenu tandis que le juge pénal examinait la fraude consistant à n'avoir pas déclaré le bénéfice à l'impôt sur les sociétés. Le juge pénal n'a pas voulu tenir compte de la décharge de l'impôt prononcée par le juge de l'impôt en considérant que les faits jugés différaient de ceux de la poursuite pénale fondée sur la dissimulation des bénéfices sociaux³⁸. La solution pénale aurait peut-être été différente si la plainte de l'administration s'était mieux accordée avec le fondement du redressement fiscal.

Un troisième exemple est fourni par une affaire où le dirigeant d'une société suisse a été condamné pénalement le 4 mai 2011 à deux ans d'emprisonnement pour fraude fiscale pour non-déclaration des résultats d'un établissement stable en France, alors que la société suisse avait déjà été déchargée par le tribunal administratif le 7 décembre 2010 des impositions qui lui étaient réclamées et que l'administration lui avait accordé un avis de dégrèvement dès le 10 février 2011 (sur cette affaire, voir la demande en révision qui a été déposée par le dirigeant devant la Cour de cassation, V. § 16).

Ces trois affaires, parmi d'autres, illustrent le risque d'hétérogénéité des décisions qui peut résulter, ici d'un niveau d'information différent, là d'une interprétation différente du

33 D. Gaillardot, Les conséquences de l'indépendance des contentieux pénal et fiscal pour l'autorité judiciaire : Dr. fisc. 2016, n° 38.

34 Cass. crim., 16 nov. 2011, n° 10-88.105. - Cass. crim., 8 août 1990, n° 89-86.729, P+B.

35 Cass. crim., 4 nov. 2010, n° 10-81.233.

36 TGI Paris, 9 juill. 2019, n° RG 15/14928.

37 CAA Paris, 18 juill. 2013, n° 12PA01844.

38 Cass. crim., 31 juill. 2017, n° 15-82.159, publié au Bulletin.

droit applicable, ou encore d'un fondement différent pour les poursuites fiscales et pénales. Elles soulignent le fait que la procédure pénale peut être plus rapide que la procédure fiscale, ce qui peut emporter de graves conséquences, puisque les faits mentionnés dans les décisions des juges répressifs devenues définitives et qui sont le support de la décision ont autorité de chose jugée pour le juge administratif³⁹ comme pour le juge civil⁴⁰.

13. En libérant l'autorité judiciaire du verrou de Bercy, le législateur s'est néanmoins efforcé de combler le vide laissé par la non-communication au Parquet des éléments d'analyse détaillés qui figuraient dans la plainte pénale, en mettant de nouveaux moyens d'information à sa disposition. Non seulement le Parquet continuera à recevoir les principaux éléments de la procédure fiscale (au nombre desquels ne semble pas figurer la réponse du contribuable à la proposition de rehaussement de l'administration), mais les échanges entre le Parquet et l'administration vont s'intensifier avec la création d'un **référént fiscal** chargé d'expliquer à l'autorité judiciaire la position de l'administration fiscale constituée partie civile. Les informations supplémentaires recueillies de part et d'autre au cours de la procédure judiciaire et de la procédure fiscale, dans le cadre d'un suivi commun⁴¹ devraient permettre d'éviter les cas où des décisions juridictionnelles contradictoires sont rendues. Il n'est pas certain que les moyens de coopération mis en place entre l'administration fiscale et la Justice suffiront à gommer leurs sensibilités différentes.

La possibilité ouverte au juge pénal de surseoir à statuer en attendant la solution fiscale devrait être utilisée de façon exceptionnelle

14. Selon la jurisprudence constante de la Cour de cassation, la **décision du juge de l'impôt n'a pas autorité de chose jugée à l'égard du juge pénal**, de sorte que l'existence d'une décision du juge fiscal déchargeant le contribuable de toute imposition ne dispense pas le juge répressif de rechercher si ce prévenu s'est soustrait ou a tenté de se soustraire à l'établissement ou au paiement de l'impôt⁴². Il en résulte que le juge pénal n'a pas à surseoir à statuer jusqu'à la décision définitive du juge de l'impôt⁴³.

15. Toutefois, la Cour de cassation vient d'infléchir sa position et a admis qu'il était possible de surseoir à statuer jusqu'à ce qu'une décision définitive du juge de l'impôt soit intervenue, mais seulement dans le **cas exceptionnel où il existerait un risque sérieux de contrariété de décisions**⁴⁴. Cette entorse au principe d'indépendance des juridictions pénale et fiscale résulte des décisions du Conseil constitutionnel du 24 juin

2016 (V. § 17), qui prévoient que le juge pénal ne peut prononcer une sanction pour fraude fiscale en application de l'article 1741 du CGI si le contribuable a été déchargé de l'impôt par une décision juridictionnelle devenue définitive pour un motif de fond. La jurisprudence prohibant tout sursis à statuer devait donc être infléchie pour limiter le risque de contrariété de décisions au regard de l'exigence posée par ces décisions.

C'est tout un pan de jurisprudence pénale qui devra être construit pour déterminer les cas dans lesquels le sursis devra être accordé. Au vu des orientations données par la Cour de cassation qui donne l'exemple du cas où une décision aurait été déjà rendue en matière fiscale déchargeant le contribuable pour un motif de fond⁴⁵, ce rempart devrait être mince. Le juge pénal devrait la plupart du temps rester réticent à accorder le sursis en l'absence de décision fiscale au fond, même s'il peut l'assortir de garanties telles que la saisie conservatoire de l'objet du délit. À notre sens, le prévenu devrait néanmoins « tenter sa chance » en reprenant devant le juge pénal l'argumentaire qu'il a développé devant l'administration pour démontrer que le redressement n'est pas fondé.

16. Il est **regrettable que la Cour de cassation ne soit pas allée plus loin en suspendant systématiquement le jugement pénal au prononcé d'une décision rendue en matière fiscale en dernier recours**. Ce choix nous aurait semblé plus conforme au principe de nécessité des délits et des peines garanti par l'article 8 de la Déclaration de 1789. En n'allant pas plus loin dans la remise en cause du principe de séparation des juridictions pénales et fiscales, la Cour de cassation a pris le risque de multiplier les contrariétés de décisions, avec leurs conséquences dommageables telles que de lourdes peines d'amende ou d'interdiction d'exercer.

Dans les situations où un prévenu aura été condamné pénalement du chef de fraude fiscale et qu'une décision administrative ultérieure l'aura déchargé des suppléments d'impôt pour un motif de fond, le contribuable pourra toutefois demander la révision de la décision pénale en s'adressant sans limite de délai à la Cour de révision et de réexamen placée près de la Cour de cassation sur le fondement de l'article 622 du code de procédure pénale. La Cour de cassation se montrait hostile à la possibilité d'une révision en présence de décisions devenues définitives des juridictions pénales et administratives⁴⁶. Toutefois, dans l'affaire citée au § 12 où le dirigeant de la société suisse a déposé un recours en révision devant la Cour de révision, la chambre criminelle a jugé, sur le fondement de la réserve d'interprétation énoncée par le Conseil constitutionnel dans ses décisions du 24 juin 2016 qui interdit 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, que l'avis de dégrèvement adressé à la société suisse constituait un fait nouveau créant une probabilité suffisante d'une admission de la demande en révision déposée par le dirigeant condamné, et a ordonné la suspension de l'exécution de la condamnation

39 CE, sect., 18 févr. 2018, n° 395371 : Rec. Lebon.

40 Pour un exemple récent, v. Cass. civ. 2^e, 17 janv. 2019, n° 18-10.350.

41 Circulaire NOR : CPAE1832503 C du 7 mars 2019 relative au renforcement de la coopération entre l'administration fiscale et la Justice en matière de lutte contre la fraude fiscale.

42 En dernier lieu, v. Cass. crim., 13 juin 2012, n° 11-84.092.

43 Cass. crim., 11 janv. 2006, n° 05-82.674 : Bull. crim. 2006, n° 16.

44 Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.980 (arrêt n° 1174) : FI 4-2019, n° 9, § 36, comm. E. Bokdam-Tognetti.

45 *Idem*.

46 Comm. révision, 14 mai 2012, n° 11 REV 103, M.R. : Dr. fisc. 2012, n° 25, comm. 344, note C. Louit.

pénale. Cette jurisprudence ouvre la perspective encourageante d'obtenir la réformation des condamnations pénales lorsque le contribuable a obtenu gain de cause devant le juge fiscal.

Sans attendre la révision, les contribuables doublement condamnés pourront s'interroger sur la compatibilité du droit actuel avec les règles supranationales. En effet, l'article 4 du Protocole n° 7 à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales prévoit le droit à ne pas être jugé ou puni deux fois pénalement pour la même infraction selon la loi d'un même État (principe « *ne bis in idem* »). La France a expressément « réservé » l'interprétation du mot « infraction » aux infractions qui relèvent en droit français de la compétence des tribunaux statuant en matière pénale. Il faut comprendre que, du point de vue du Gouvernement, la fraude fiscale telle que sanctionnée par l'administration sous le contrôle des juges administratifs et des juges judiciaires ne serait pas une « infraction » au sens du droit pénal. Les juges français, statuant tant en matière pénale⁴⁷ qu'administrative⁴⁸, n'ont pas porté d'appréciation sur la validité de cette réserve et ont confirmé la possibilité de prononcer des sanctions pénales en plus de sanctions disciplinaires ou administratives. Les juridictions françaises n'ont donc pas encore statué sur la validité du cumul des sanctions fiscales et pénales au regard du droit européen. De son côté, le Conseil constitutionnel s'est logiquement limité dans ses décisions du 30 juin 2016 à confronter les articles 1729 et 1741 du CGI à la Constitution, sans se référer à la Convention européenne des droits de l'homme. Il n'est donc pas exclu que la Cour européenne des droits de l'homme soit appelée un jour à statuer sur la validité des modalités françaises du cumul en vérifiant l'existence d'un lien matériel et temporel suffisant entre les procédures fiscales et pénale, comme elle l'a déjà fait à raison des mêmes faits liés à une infraction d'initié⁴⁹. La solution pourrait dépendre du choix par la France d'invoquer sa réserve d'interprétation de l'article 4 du Protocole n° 7⁵⁰, ou de ne pas l'invoquer pour permettre le cas échéant une application plus extensive du principe *ne bis in idem* aux faits de l'espèce, voire même d'abandonner ou de moduler la réserve qui circonscrit étroitement son adhésion à l'article 4 du Protocole n° 7.

La Cour de justice de l'Union européenne pourrait également être appelée à statuer en appliquant les critères de conformité au droit de l'Union qu'elle a déjà énoncés à propos de litiges intéressant les réglementations d'autres États européens⁵¹.

47 Cass. crim., 7 nov. 2004 : Bull. n° 200 à propos d'une sanction administrative. - Cass. crim., 13 sept. 2017, n° 15-84.823 suite à une sanction de l'AMF pour abus de marché. - Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.067 et n° 18-82.430 : FI 4-2019, n° 9, § 41, comm. A. Iljic. L'arrêt constate qu'il n'est pas démontré que la réserve émise par la France a été écartée par la CEDH.

48 CE, ass., 12 oct. 2018, n° 408567, SARL Super Coiffeur, concl. C. Touboul : FI 1-2019, n° 2, § 42, comm. E. Crépey.

49 CEDH, 6 juin 2019, n° 47342/14, Nodet c/France : JCPG 2019, n° 36, 876, note L. Milano. Voir le Guide sur l'article 4 du Protocole mis à jour au 31 août 2019 sur le site de la CEDH.

50 L. Ayraut, Droit fiscal européen des droits de l'homme : chronique des années 2018 et 2019 : Dr. fisc. 2020, n° 12, 208.

51 CJUE, gde ch., 20 mars 2018, C-524/15, Luca Menci. V. N. Jacquot et N. Guiland, Vers une balkanisation du contentieux fiscal ? Réflexions sur les nouveaux contours de l'office du juge pénal en matière de fraude fiscale : Dr. fisc. 2019, n° 43, 412.

L'analyse de la gravité des faits par le juge pénal à la suite des décisions du Conseil constitutionnel du 24 juin 2016

17. Si l'intention frauduleuse est un élément du délit, la gravité ne constitue ni une condition de recevabilité de l'action publique, ni un élément constitutif de l'infraction. Au demeurant, la gravité ne fait pas l'objet d'une définition légale. Le juge pénal est donc libre d'appliquer une sanction dès lors que la fraude est constituée, la loi ne réservant pas la qualification d'infraction pénale en matière fiscale aux cas les plus graves. En effet, **le législateur a entendu laisser une très grande marge d'interprétation au juge**⁵².

18. La grande latitude dont bénéficie le juge pénal dans l'appréciation de la gravité est **limitée par les décisions du Conseil constitutionnel du 24 juin 2016 précitées**. Le Conseil constitutionnel y a validé la possibilité d'engager des poursuites aux fins de sanctions de nature administrative et pénale, et partant de cumuler des pénalités fiscales à caractère répressif et des sanctions pénales de la fraude fiscale. Toutefois, comme on l'a vu, le Conseil constitutionnel a écarté la possibilité de condamner pour fraude fiscale un contribuable qui a été déchargé de l'impôt par une décision juridictionnelle devenue définitive pour un motif de fond. Il en découle que la possibilité d'ajouter une sanction pénale aux sanctions fiscales est réservée aux « *cas les plus graves de dissimulation frauduleuse des sommes soumises à l'impôt* ».

Les **critères de la gravité énoncés par le Conseil constitutionnel sont au nombre de deux : le montant des droits fraudés, et la nature des agissements de la personne poursuivie ou les circonstances de leur intervention**. Le Conseil constitutionnel a ainsi fixé un cadre contraignant au Parquet et au juge pénal dans les affaires pénales-fiscales « *en leur fournissant les éléments pouvant conduire à départager les hypothèses qui leur sont soumises* »⁵³.

Le juge pénal s'est approprié les critères du Conseil constitutionnel en jugeant à son tour que « *le juge doit motiver sa décision, la gravité pouvant résulter du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention, dont celles notamment constitutives de circonstances aggravantes* »⁵⁴. La note explicative de ces arrêts écrite par la chambre criminelle rappelle que « *les critères de gravité sont ceux fixés par le Conseil constitutionnel* ».

Plusieurs auteurs ont relevé le risque d'incertitude juridique soulevé par le fait que le juge constitutionnel n'a pas détaillé davantage ce qu'il convient d'entendre par les « *cas les plus graves* » en paraissant déléguer au juge pénal le soin de déterminer quels sont ces cas⁵⁵. Mais la Cour de cassation

52 Commentaire par le Conseil constitutionnel de ses décisions n° 2016-545 QPC et n° 2016-646 QPC du 24 juin 2016, préc.

53 Commentaire par le Conseil constitutionnel de ses décisions du 24 juin 2016, p. 24.

54 Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.067, § 36 (arrêt n° 1175) : FI 4-2019, n° 9, § 41, comm. A. Iljic.

55 Cf. R. Salomon, Droit fiscal pénal : Dr. fisc. 2019, n° 20, chron. 262.

a écarté ces critiques⁵⁶ après que le Conseil constitutionnel a rappelé qu'il lui était difficile de fixer des critères plus objectifs au regard du fait que le législateur lui-même avait toujours entendu laisser une très large marge d'interprétation au juge⁵⁷.

19. Dans sa note explicative aux six arrêts du 11 septembre 2019, au § 2.2., la chambre criminelle de la Cour de cassation indique avoir dégagé une **doctrine de la gravité**, qui repose sur les critères énoncés par le Conseil constitutionnel⁵⁸. Cette doctrine, amorcée par les cas de fraude fiscale dont elle a déjà eu à juger, devrait s'enrichir considérablement avec l'afflux d'affaires nouvelles provoqué par la levée du « verrou de Bercy ».

Les décisions du Conseil constitutionnel du 24 juin 2016 imposent au juge pénal de rechercher si le délit revêt une particulière gravité, car selon la note explicative, « **à défaut de gravité suffisante, le juge est tenu de relaxer le prévenu** ». La Cour de cassation vérifie par exemple que les juges du fond ont, à juste titre, qualifié de « graves » des faits d'omission sur une longue période en dépit de plusieurs mises en demeure⁵⁹. La Cour a aussi jugé dans l'une des affaires consécutives à la transmission au parquet de fichiers volés à HSBC par M. Falciani que l'ouverture de comptes en Suisse sous couvert de sociétés fictives implantées dans des paradis fiscaux pour échapper à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur la fortune, sans que l'origine des sommes ait été justifiée ni que le prévenu ait spontanément voulu régulariser sa situation fiscale, revêtait une gravité suffisante pour justifier une sanction pénale complémentaire, au regard des agissements de la personne poursuivie⁶⁰.

La haute juridiction exerce son contrôle en vérifiant que le juge du fond a bien recherché si la répression pénale était justifiée au regard des faits retenus, dès lors que le prévenu justifie qu'il a déjà fait l'objet d'une pénalité fiscale ou de poursuites fiscales pour les mêmes faits⁶¹, sans quoi l'arrêt d'appel encourt la cassation⁶².

La portée limitée de la réserve d'interprétation du Conseil constitutionnel

20. Malheureusement, la portée de la condition de gravité issue des décisions du Conseil constitutionnel du 24 juin 2016 s'avère très limitée. Elle s'applique seulement aux cas où une sanction pénale vient **s'ajouter** à une sanction fiscale infligée à la même personne pour les mêmes faits, et si cette sanction complémentaire relève de la compétence des juridictions statuant en matière pénale en droit français. Ainsi, le contrôle de la gravité ne s'exerce pas lorsqu'un dirigeant

est pénalement poursuivi pour fraude fiscale alors que c'est l'entreprise en tant que contribuable qui a été condamnée au paiement des impôts litigieux, car si les faits sont les mêmes, les personnes visées sont différentes⁶³.

Le contrôle de la gravité ne s'exerce pas davantage lorsque les sanctions fiscales et pénales sont de nature différente, car la réserve ne s'applique qu'aux sanctions pécuniaires. Si une amende pénale est de même nature qu'une pénalité fiscale infligée en application de l'article 1729 du CGI, ce n'est pas le cas d'une peine d'emprisonnement, de confiscation, d'interdiction d'exercer, ni de publication du jugement. Il n'est pas non plus tenu compte d'une condamnation à verser des dommages-intérêts à l'État français constitué partie civile, qui n'a pas valeur de sanction, mais indemnise un préjudice.

Comme il a été indiqué ci-dessus à propos de l'affaire *Céline Limited* (V. § 12.)⁶⁴, le principe de non-condamnation pénale d'un prévenu qui a été déchargé de l'impôt pour un motif de fond ne s'applique qu'à une poursuite pénale exercée pour des faits de dissimulation volontaire des sommes sujettes à l'impôt (par exemple, les bénéficiaires de l'établissement stable qui auraient dû être déclarés pour être soumis à l'impôt sur les sociétés), et non pour des poursuites exercées pour des faits d'omission volontaire de faire une déclaration dans les délais prescrits (par exemple, une déclaration d'impôt sur le revenu), et qu'en cas de décharge prononcée par le juge administratif ou civil relative au même impôt (impôt sur le revenu ou impôt sur les sociétés).

21. Ainsi, à moins qu'une nouvelle QPC permette d'étendre la solution à l'ensemble des cas dans lesquels une sanction pénale est encourue en plus d'une sanction fiscale le cumul des sanctions fiscales et pénales restera le plus souvent possible. Néanmoins, le juge pénal restera tenu de définir le niveau de la sanction complémentaire en fonction de la gravité de la faute commise, en application du principe de proportionnalité des peines.

Conclusion

22. La levée du verrou de Bercy et les nouveaux moyens d'investigation fiscale accordés au ministère public, qui vont multiplier les cas de cumul des sanctions pénales et des sanctions fiscales, conduiront le juge pénal à préciser sa doctrine sur la gravité de la fraude. Son rôle accru dans la répression de la fraude fiscale l'obligera à se spécialiser davantage pour appréhender une matière fiscale de plus en plus abondante et complexe, afin de respecter la présomption d'innocence et proportionner les sanctions à la gravité des faits.

R. POIRIER ■

56 Cass. crim., 6 mars 2019, n° 18-90.035 (refus de renvoi d'une QPC).

57 Commentaire par le Conseil constitutionnel de ses décisions du 24 juin 2016, p. 25.

58 Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.067, § 36 et 37 (arrêt n° 1175), préc.

59 *Ibidem*.

60 Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.040 (arrêt n° 1177) : FI 4-2019, n° 9, § 38, comm. E. Bokdam-Tognetti.

61 Cass. crim., 22 févr. 2017, n° 16-82.047 : Bull. crim. 2017, n° 51.

62 Cass. crim., 19 sept. 2019, n° 18-84.144 (arrêt n° 1179) : FI 4-2019, n° 9, § 38, comm. E. Bokdam-Tognetti.

63 Cass. com., 19 déc. 2018, n° 17-85.732.

64 Cass. crim., 31 mai 2017, n° 15-82.159, publié au Bulletin.

