



HAL
open science

Le particularisme de la répression pénale de la fraude fiscale

Camille Cocly

► **To cite this version:**

Camille Cocly. Le particularisme de la répression pénale de la fraude fiscale. Droit. Université Jean Monnet - Saint-Etienne, 2023. Français. NNT : 2023STET0034 . tel-04516666

HAL Id: tel-04516666

<https://theses.hal.science/tel-04516666>

Submitted on 22 Mar 2024

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.



N°d'ordre NNT : 2023STET034

**THÈSE de DOCTORAT
DE L'UNIVERSITÉ JEAN MONNET SAINT-ÉTIENNE**

Membre de l'Université de LYON

École Doctorale N° ED 492

Spécialité / discipline de doctorat : Droit privé et sciences criminelles

Soutenue publiquement le lundi 27 novembre 2023 par :

Camille COCLY

**Le particularisme de la répression pénale de la fraude
fiscale**

Devant le jury composé de :

M. Guillaume BEAUSSONIE, Professeur des universités, Université Toulouse Capitole,

Rapporteur

Mme Charlotte CLAVERIE ROUSSET, Professeur des universités, Université de Bordeaux,

Examinatrice

M. Stéphane DETRAZ, Maître de conférences – HDR, Université Paris-Saclay, *Rapporteur*

M. Joël MORET-BAILLY, Professeur des universités, Université Jean Monnet Saint-Etienne,

Président du jury

Mme Ariane PÉRIN DUREAU, Professeur des universités, Université de Strasbourg,

Examinatrice

Mme Éliette RUBI-CAVAGNA, Professeur des universités, Université Jean Monnet Saint-

Etienne, *Directrice de thèse.*

La faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses : ces opinions doivent être considérées comme n'engageant que l'auteur.

À ma mère,

À la mémoire de mon père,

À Marteens,

À Farel,

REMERCIEMENTS

Je tiens à témoigner toute ma reconnaissance à Madame la Professeure Éliette Rubi-Cavagna qui a dirigé mes travaux avec bienveillance et rigueur. Je vous adresse mes plus sincères remerciements pour la confiance que vous m'avez accordée ainsi que pour vos recommandations et conseils qui m'ont été très précieux.

J'adresse mes chaleureux remerciements au CERCRID, à son directeur Monsieur le Professeur Etienne Cornut, à Monsieur le Doyen Baptiste Bonnet de l'Université Jean Monnet de Saint-Etienne ainsi qu'à tous les enseignants, les doctorants et les membres du personnel administratif de cette prestigieuse faculté de droit.

J'adresse mes remerciements les plus sincères à Monsieur le Professeur Marc Véricel pour m'avoir permis de réaliser ce travail. J'adresse mes remerciements les plus sincères à Monsieur Romuald Pierre qui m'a accompagné et encouragé dès le début de cette épreuve passionnante.

Mes remerciements et toute mon affection s'adressent à Pascal Duportal et à sa famille pour leur soutien indéfectible.

J'exprime enfin une pensée particulière aux membres de ma famille qui représentent ce que j'ai de plus cher : mon père Georges qui s'en est allé avant la fin de ce travail, ma mère Jacqueline, mes fils Marteens et Farel, ma sœur Corine et mon frère Christian.

SOMMAIRE

Première partie : L'instrumentalisation de la répression pénale par l'administration fiscale

Titre I : Le déclenchement de l'action publique au sein du continuum administratif de lutte contre la fraude fiscale

Chapitre I : La maîtrise du déclenchement des poursuites pénales par l'administration fiscale

Chapitre II : Le pouvoir de l'administration fiscale de renoncer aux poursuites pénales

Titre II : L'apport du procès pénal au continuum administratif de lutte contre la fraude fiscale

Chapitre I : Le prolongement de la procédure fiscale à travers le procès pénal

Chapitre II : Le renforcement de la répression fiscale par la sanction pénale

Seconde partie : L'instrumentalisation de la répression pénale par l'autorité judiciaire

Titre I : Le recouvrement de l'impôt par l'autorité judiciaire en application du moralisme pénal

Chapitre I : L'atteinte du fraudeur fiscal par l'autorité judiciaire dans le continuum de répression de la fraude fiscale

Chapitre II : La poursuite de la fraude fiscale par l'autorité judiciaire au-delà du continuum de répression de la fraude fiscale

Titre II : Le recouvrement de l'impôt par l'autorité judiciaire au moyen de la justice pénale négociée

Chapitre I : La justice pénale négociée comme garantie de recouvrement de la dette fiscale

Chapitre II : La renonciation au procès pénal pour fraude fiscale par la justice négociée

TABLE DES ABRÉVIATIONS

Aff.	Affaire
AJDA	Actualité juridique de droit administratif
AJ Pénal	Actualité juridique pénale
Al.	Alinéa
Arch. Philo. droit	Archives de philosophie du droit
Arch. Pol. crim.	Archives de politique criminelle
Ass. nat.	Assemblée nationale
Art.	Article
Bull. crim.	Bulletin des arrêts de la chambre criminelle de la Cour de cassation
Bull. Joly	Bulletin Joly
C.	Contre
CA	Cour d'appel
Cass. plén.	Assemblée plénière de la Cour de cassation
Cass. civ.	Chambre civile de la Cour de cassation
Cass. com.	Chambre commerciale de la Cour de cassation
Cass. crim.	Chambre criminelle de la Cour de cassation
Cass. soc.	Chambre sociale de la Cour de cassation
Cciv	Code civil
Ccom	Code de commerce
CEDH	Cour européenne des droits de l'homme
CGI	Code général des impôts
Comm.	Commentaire
Concl.	Conclusions
Cons.	Considérant
CJUE	Cour de justice de l'Union européenne
Conv. EDH	Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales
Cp	Code pénal
Cpp	Code de procédure pénale
D.	Recueil dalloz
DDHC	Déclaration des droits de l'homme et du citoyen
D. pén.	Revue de droit pénal

Dr. fisc.	Revue de droit fiscal
Gaz. Pal.	Gazette du Palais
<i>Ibid.</i>	<i>Ibidem</i>
<i>Infra</i>	Ci-dessous
JCP	Semaine juridique – JurisClasseur périodique, édition générale
JCP E	Semaine juridique – JurisClasseur périodique, édition entreprise
J. CI.	JurisClasseur
J.O	Journal officiel
JOUE	Journal officiel de l'Union européenne
LGDJ	Librairie générale de droit et de jurisprudence
LPF	Livre des procédures fiscales
Obs.	Observations
Préc.	Référence précitée
PUAM	Presses universitaires d'Aix-Marseille
PUF	Presses universitaires de France
Rappr.	Faire le rapprochement
RDPC	Revue de droit pénal et de criminologie
Rép. pén.	Répertoire pénal Dalloz
Rev. sc. crim.	Revue de science criminelle et de droit pénal comparé
RIDP	Revue internationale de droit pénal
RPDP	Revue pénitentiaire et de droit pénal
RSC	Revue de science criminelle et de droit pénal comparé
RTD civ.	Revue trimestrielle de droit civil
RTD com.	Revue trimestrielle de droit commercial
S.	Suivants
Spéc.	Spécialement
Somm.	Sommaire
<i>Supra</i>	Ci-dessus
T.	Tome
TGI	Tribunal de grande instance
TUE	Traité sur l'Union européenne
UE	Union européenne
V.	Voir
Vol.	Volume

INTRODUCTION

« *Que les peines doivent être proportionnées aux délits [...]*
Nous avons déjà remarqué que la véritable mesure des délits,
c'est le dommage qu'ils causent à la société »

BECCARIA (C.), *Des délits et des peines*, § XXIII Que les peines doivent être proportionnées aux délits, § XXIV De la mesure des délits.

1. Équilibre nécessaire entre répression et infraction. Ces quelques lignes empruntées à Cesare BECCARIA, père fondateur du droit pénal moderne¹, ont été choisies afin d'ouvrir la présente étude, tant elles nous semblent répondre parfaitement aux interrogations suscitées par celle-ci. Le particularisme de la répression pénale de la fraude fiscale soulève des questionnements relatifs à la proportionnalité de la réponse pénale adressée à cette infraction qui cause un préjudice à la société tout entière². La référence à BECCARIA s'avère opportune puisque dans son opuscule *Des délits et des peines*, le philosophe milanais considère qu'il doit exister un rapport de proportionnalité entre la peine et le délit, c'est-à-dire une juste mesure entre la réaction punitive et l'action fautive. Cette équation se distingue aujourd'hui en tant que corolaire du principe de légalité des délits et des peines consacré par l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, héritier de la pensée de BECCARIA³. En effet, l'exigence de proportionnalité des peines

¹ V. **VAN DE KERCHOVE (M.)**, « Cesare Beccaria, marquis de Gualdrasco et Villaregio, père du droit pénal moderne », *Bulletin de l'Association de la noblesse du Royaume de Belgique*, n° 263, juill. 2010, p. 49 et s. ; V. **MORET-BAILLY (J.)**, **RUBI-CAVAGNA (E.)**, *Droit pénal : la contre-Révolution silencieuse*, LGDJ, 2021, Introduction, pp. 11-29, spéc. p. 22, les auteurs citent « la préface de Robert Badinter à la publication de *Des délits et des peines* de 1991, intitulée « Présence de Beccaria » selon laquelle « Et de nos jours ? Que demeure-t-il des Délits et des peines, au-delà d'une référence classique au fondateur de la pénalité moderne ? », **BADINTER (R.)**, *Présence de Beccaria*, préface (1991), *Des délits et des peines*, Garnier Flammarion, pp. 45-47 ; V. **MARINUCCI (G.)**, « Beccaria penalista, nostro contemporaneo », in Sergio Moccia (dir.), *Diritti dell'uomo e sistema penale*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2002, p. 15.

² V. sur ce point ministère des Finances et des Comptes publics, ministère de la Justice, circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, NOR : FCPE1412006C, 22 mai 2014, p. 1 ; Rappr. ministère de l'Action et des Comptes publics, ministère de la Justice, circulaire du 7 mars 2019 relative à la réforme de la procédure de poursuite pénale de la fraude fiscale et au renforcement de la coopération entre l'administration fiscale et la Justice en matière de lutte contre la fraude fiscale, NOR : CPAE1832503C, p. 1.

³ V. **BECCARIA (C.)**, *Des délits et des peines*, § III Conséquences, le philosophe considérait que « *les lois seules peuvent déterminer les peines et les délits* » ; V. **ZEROUKI-COTTIN (D.)**, « Le principe de légalité des délits et des peines dans le

tire son origine de l'article 8 de la Déclaration de 1789 en vertu duquel « *La loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires* »⁴. La nécessité des peines induit un rapport égalitaire entre l'infraction et la répression auquel fait référence la notion de proportionnalité des peines. Conséquemment, dans un tel rapport, si la peine ne doit pas faire preuve d'excès, elle ne doit tout de même pas s'avérer lacunaire.

2. Nature pénale des sanctions fiscales. La notion de répression pénale est une formule dont la précision mérite d'être soulignée eu égard au caractère polysémique du terme « répression » qui dépasse aujourd'hui les limites de la juridiction pénale. La répression des comportements fautifs n'est plus l'apanage du seul juge pénal, elle relève également de la compétence d'autorités administratives dans l'exercice de leur pouvoir de sanction⁵. En matière fiscale, la Direction générale des finances publiques (DGFIP), plus connue sous l'appellation d'administration fiscale, dispose du pouvoir de sanctionner les manquements aux obligations contributives. À l'origine, les pénalités fiscales, considérées par les juges administratif et judiciaire comme de simples accessoires de l'impôt⁶, restaient hermétiques aux principes du droit pénal alors que la doctrine les percevait comme de véritables sanctions⁷. Le point d'orgue de l'évolution de la nature juridique des pénalités fiscales est leur assimilation à des sanctions pénales par la Cour européenne des droits de l'homme, puis par le Conseil constitutionnel et le juge ordinaire. La pénalisation des sanctions fiscales est la résultante d'un mouvement initié en 1976 par la CEDH, dans un arrêt *Engel*, afin de faire rentrer les sanctions administratives dans le champ d'application des droits relevant de la matière pénale⁸. Dans un arrêt *Bendenoun* rendu en 1994, la CEDH juge l'article 6 § 1 de la Convention applicable aux sanctions fiscales⁹. La CJUE, dans un arrêt *Bonda* rendu le 5 juin 2012, s'aligne sur la

droit européen », in *Cesare Beccaria : La controverse pénale (XVIII^e-XXI^e siècle)*, Presses universitaires de Rennes, 2015, pp. 297-312.

⁴ V. notamment **DE LAMY (B.)**, « Le principe de légalité criminelle dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel », *Cahiers du Conseil constitutionnel* N° 26 (Dossier : La Constitution et le droit pénal) – Août 2009, l'auteur fait observer que « *L'article 8, pilier de la matière pénale, montre, ainsi, les limites du pouvoir législatif en posant comme devoir à la loi d'obéir à un impératif de nécessité* ».

⁵ V. sur ce point **ROSENFELD (E.)**, **VEIL (J.)**, « Sanctions administratives, sanctions pénales », *Pouvoirs*, vol. 128, n° 1, 2009, pp. 61-73.

⁶ V. CE, 10 mai 1952, n° 13640, le Conseil d'État considérait que les pénalités fiscales étaient des « *accessoires de l'impôt instituées pour préserver les intérêts du Trésor public* » ; V. Cass. com., 25 oct. 1960, n° 57-11.284, la Cour de cassation jugeait que les pénalités fiscales devaient être distinguées « *comme un impôt supplémentaire soumis aux mêmes règles de recouvrement que l'impôt lui-même* ».

⁷ V. notamment **WALINE (M.)**, « Nature juridique des pénalités fiscales », *Rev. sc. Fin.* 1949, p. 14, l'auteur observait que si « *les pénalités envisagées ne sont pas des peines au sens du droit pénal [...] il serait excessif d'y voir une sorte d'indemnisation forfaitaire du préjudice subi par le fisc. Leur caractère de sanction prédomine sur le caractère de réparation* ».

⁸ CEDH, 6 juin 1976, n° 5100/71, 5101/71, 5102/7, *Engel c. Pays-Bas*, § 82.

⁹ CEDH, 24 févr. 1994, n° 12547/86, *Bendenoun c. France*, § 47.

jurisprudence *Engel* de la CEDH afin de définir les critères d'une accusation en matière pénale¹⁰. L'influence de la jurisprudence de la Cour de Strasbourg appert de décisions rendues par le Conseil constitutionnel en 1982 et en 1989, dans lesquelles les Sages reconnaissent l'applicabilité des exigences de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 à toute sanction ayant le caractère de punition même si ces mesures ont été prononcées par une autorité de nature non judiciaire¹¹. La Cour de cassation s'est alignée sur cette jurisprudence dès 1989¹², puis le Conseil d'État en 1995¹³.

Les pénalités appliquées par l'administration fiscale faisant désormais partie des « *sanctions punitives* »¹⁴, il convient de distinguer la répression pénale conduite par l'autorité judiciaire, de la répression fiscale dirigée par l'administration. Ainsi, puisqu'elle porte sur le particularisme de la répression pénale de la fraude fiscale, notre étude doit se concentrer sur la répression menée par l'autorité judiciaire.

3. Finalité de la répression pénale. La répression pénale est la réponse de l'État, en vertu de son premier devoir de protection de la société, contre les actes qui mettent en péril son existence, sa cohésion, ses valeurs, son organisation¹⁵. L'exercice d'un tel pouvoir est encadré par le droit pénal que le Professeur ROBERT définit comme « *l'ensemble des normes juridiques qui règlementent le*

¹⁰ CJUE, 5 juin 2012, aff. C-489/10, *Łukasz Marcin Bonda*, pt. 37, la CJUE se réfère à la jurisprudence *Engel* de la CEDH avec ses critères d'identification d'une accusation en matière pénale ; V. **ZEROUKI-COTTIN (D.)**, « Chronique de droit pénal de l'Union européenne, 1^{er} janvier – 31 décembre 2012 », *Revue internationale de droit pénal*, vol. 83, n° 3, 2012, pp. 519-545.

¹¹ Cons. const., 30 déc. 1982, n° 82-155, *Loi de finances rectificative pour 1982*, cons. 33, le Conseil constitutionnel considère que le principe de non-rétroactivité qui s'infère de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 « *ne concerne pas seulement les peines appliquées par les juridictions répressives, mais s'étend nécessairement à toute sanction ayant le caractère de punition même si le législateur a cru devoir laisser le soin de la prononcer à une autorité de nature non judiciaire* » ; Cons. const., 17 janv. 1989, n° 88-248 DC, *Loi modifiant la loi n° 86-1067 du 30 septembre 1986 relative à la liberté de communication*, cons. 36, les Sages considèrent « *qu'une peine ne peut être infligée qu'à la condition que soient respectés le principe de légalité des délits et des peines, le principe de nécessité des peines, le principe de non-rétroactivité de la loi pénale d'incrimination plus sévère ainsi que le principe du respect des droits de la défense ; Considérant que ces exigences ne concernent pas seulement les peines prononcées par les juridictions répressives mais s'étendent à toute sanction ayant le caractère d'une punition même si le législateur a laissé le soin de la prononcer à une autorité de nature non judiciaire* ».

¹² Cass. com., 7 nov. 1989, n° 88-12.059, les magistrats du quai de l'Horloge jugent que « *le principe de non-rétroactivité des peines s'étend à toute sanction ayant le caractère d'une punition, et que constitue une telle sanction l'amende fiscale prévue par l'article 1840 N quater du Code général des impôts* ».

¹³ CE, avis, 31 mars 1995, n° 164008, *Sarl Auto-Industrie Méric*, les juges du Palais-Royal considèrent que l'article 6 de la Convention EDH est applicable aux majorations d'impositions prévues à l'article 1729-1 du code général des impôts « *dès lors qu'elles présentent le caractère d'une punition tendant à empêcher la réitération des agissements qu'elles visent et n'ont pas pour objet la seule réparation pécuniaire d'un préjudice, constituent, même si le législateur a laissé le soin de les établir et de les prononcer à l'autorité administrative, des « accusations en matière pénale » au sens des stipulations de l'article 6 précité* ».

¹⁴ **FARINA CUSSAC (J.)**, « La sanction punitive dans les jurisprudences du Conseil constitutionnel et de la Cour européenne des droits de l'homme », *RSC* 2002, p. 517 ; **KUGLER (J.)**, « L'élaboration d'une notion de sanction punitive dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel », *RSC* 1995, p. 505.

¹⁵ V. notamment **DESPORTES (F.)**, **LAZERGUES-COUSQUER (L.)**, *Traité de procédure pénale*, Economica, 4^{ème} éd., 2016, p. 1.

recours de l'État à la sanction pénale»¹⁶. Eu égard à l'existence d'une répression administrative, en mesure d'appliquer des sanctions punitives pour fraude fiscale, il convient de s'interroger sur les raisons du recours à une répression pénale de cette infraction. En effet, quel est l'intérêt de faire appel à la répression conduite par l'autorité judiciaire alors que la fraude fiscale fait l'objet d'une procédure administrative à visée punitive. La réponse à ces questionnements repose sur la différence de finalité des procédures administrative et pénale. Si l'objectif principal de la procédure fiscale est le recouvrement de l'impôt¹⁷, celui de la procédure pénale est d'infliger une peine à l'auteur d'une infraction¹⁸. Il importe de reprendre la pensée de Mme DELMAS-MARTY qui faisait observer la logique prédominante de rétribution à laquelle obéit la peine alors que la sanction administrative est soumise à une logique de régulation et de réparation¹⁹.

4. Dimension rétributive de la peine. La fonction de rétribution fait partie des fonctions de la peine relevées par M. VAN DE KERCHOVE avec les fonctions de réparation et de prévention²⁰. Une partie de la doctrine représentée par Mme PONCELA affirme que « *la notion de rétribution est l'autre nom de la peine : punir c'est toujours rétribuer* »²¹. La rétribution est historiquement la finalité première de la peine qui intervient afin de réprimer un acte immoral en attribuant en retour une souffrance équivalente à son auteur²². Le philosophe KANT justifiait cette répression par la locution latine *punitur quia peccatum est*, que l'on peut traduire par « punir parce que l'on a péché »²³. On rejoint la réflexion de M. PECH selon laquelle la pensée rétributive peut se résumer par l'expression « *punir pur* » et non « *punir pour* », en d'autres termes, punir sans prendre en

¹⁶ ROBERT (J.-H.), *Droit pénal général*, coll. Thémis Droit, Paris, PUF, 1988, p. 53.

¹⁷ Cette remarque s'infère de la faculté dont dispose l'administration d'atténuer les sanctions fiscales par le biais d'une transaction conclue avec l'infacteur afin de faciliter le recouvrement de l'impôt fraudé ; V. notamment le 3° de l'art. L. 247 du LPF selon lequel « *L'administration peut accorder sur la demande du contribuable [...] Par voie de transaction, une atténuation d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent ne sont pas définitives* ».

¹⁸ V. notamment GARÇON (E.), BERGEAUD-WETTERWALD (A.), « Notions fondamentales de procédure pénale », *JurisClasseur Pénal des Affaires*, Fasc. 9, 24 janvier 2023 ; V. BETCH (M.), « Procédure pénale », *JurisClasseur Procédures fiscales*, Fasc. 721, 15 décembre 2019.

¹⁹ DELMAS-MARTY (M.), *Les grands systèmes de politique criminelle*, Thémis Droit privé, PUF, 1992, p. 128.

²⁰ VAN DE KERCHOVE (M.), « Les fonctions de la sanction pénale. Entre droit et philosophie », *Informations sociales*, vol. 127, n° 7, 2005, pp. 22-31, l'auteur reconnaît également une fonction socio-pédagogique qui recoupe partiellement les fonctions de rétribution, de réparation et de prévention.

²¹ PONCELA (P.), « Par la peine, dissuader ou rétribuer », *Archives de philosophie du droit*, 1981, t. 26, p. 65 ; Rapp. CHAUVEAU (A.), HÉLIE (F.), *Théorie du code pénal*, 2^e éd., Édouard Legrand, 1845, p. 17.

²² V. VIRALLY (M.), *La pensée juridique*, R. Pichon et R. Durand-Auzias, 1960, p. 109 ; V. KELSEN (H.), « Justice et droit naturel », in *Le droit naturel. Annales de philosophie politique*, t. III, Paris, p. 28 ; V. PONCELA (P.), « Éclipses et réapparition de la rétribution en droit pénal », in *Rétribution et justice pénale*, PUF, 1983, p. 11 et s. ; V. PONCELA (P.), « Par la peine, dissuader ou rétribuer », *Archives de philosophie du droit*, 1981, t. 26, pp. 68-69 ; V. CUSSON (M.), « Le sens de la peine et la rétribution », *Revue Internationale de Criminologie et de Police technique*, 1985, n° 3, p. 277.

²³ KANT (E.), *Métaphysique des mœurs. Doctrine du droit*, trad. par A. Philomenko, 2^e éd., 1979, p. 246 ; V. LAZARIDIS (S.), « La rétribution dans la philosophie pénale anglo-saxonne d'aujourd'hui », *Archives de philosophie du droit*, t. 28, 1983, p. 98.

considération les conséquences de la peine sur la société ni sur la personne condamnée²⁴. La pureté de la réponse pénale s'évince alors de sa focalisation sur l'infraction afin de faire subir à l'auteur une souffrance équivalente à ses agissements. On peut remarquer la nature matricielle de la fonction de rétribution de la peine qui génère la dissuasion sur laquelle repose sa fonction de prévention. Des auteurs tels que M. FEINBERG ont démontré qu'outre une rétribution physique ou pécuniaire, il existe une rétribution morale au cœur de la peine, celle-ci s'identifiant comme « *le symbole conventionnel d'une réprobation publique* »²⁵ des agissements en cause. Seule la peine comprend une telle dimension symbolique puisqu'elle détient l'exclusivité de la « *stigmatisation morale* »²⁶.

En matière de fraude fiscale, la sanction administrative ne comprend pas la dimension rétributive de la peine qui est la seule mesure capable de priver le fraudeur de sa liberté²⁷ et de le couvrir d'opprobre. L'opprobre représente, selon nous, la principale plus-value de la peine puisque cette stigmatisation morale frappe tout type de personnes, comparativement à la peine d'emprisonnement qui ne concerne que les personnes physiques.

En tout état de cause, en matière de fraude fiscale, le recours à la répression pénale, en sus de la sanction administrative, est justifié par l'apport de la fonction de rétribution physique et morale de la peine dans la laquelle la fonction de dissuasion prend sa source.

5. Distinction de la fraude fiscale de l'optimisation. L'étude de la répression pénale de la fraude fiscale nous engage à rechercher la définition de cette transgression. Dans sa thèse sur *l'Histoire du vocabulaire fiscal*, Mme AGRON situe l'apparition du mot fraude au XIII^{ème} siècle afin de caractériser « *une action faite de mauvaise foi pour tromper* »²⁸. L'article 1741 du Code général des Impôts (CGI) incrimine sous la qualification de délit général de fraude fiscale le fait « *de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts* »²⁹. La notion de fraude fiscale pourrait alors se définir comme une tromperie ayant pour objectif de soustraire au Trésor public

²⁴ V. PECH (T.), « Neutraliser la peine », in GARAPON (A.), GROS (F.), PECH (T.), *Et ce sera justice. Punir en démocratie*, Odile Jacob, 2001, p. 160.

²⁵ FEINBERG (J.), « The expressive function of punishment », in *Doing and deserving, Essays in the theory of responsibility*, J. Feinberg, Princeton University Press, 1970, p. 100.

²⁶ VON HIRSH (A.), « Doing Justice : The Choice of Punishments », *Hill and Wang, New York*, 1976, p. 48, publication en ligne par Cambridge University Press, 1 August 2014.

²⁷ L'administration fiscale est incompétente pour prononcer des mesures privatives de liberté. Pour rappel la contrainte par corps prévue par l'art. L. 271 du LPF autorisée par le juge civil à la demande de l'administration a été abrogée par l'art. 198 de la loi Perben II du 9 mars 2004 ; V sur ce point DETRAZ (S.), « Contrainte judiciaire douanière : prononcé anticipé et insolvabilité », *Gaz. Pal.* n° 193, 12 juill. 2011, p. 9 ; V. DETRAZ (S.), *La contrainte par corps*, thèse Bordeaux, 2002 ; V. RENAUT (M.-H.), « La contrainte par corps. Une voie d'exécution civile à coloris pénal », *RSC* 2002, p. 791.

²⁸ AGRON (L.), *Histoire du vocabulaire fiscal*, LGDJ, coll. Thèses, 2000, p. 25, l'auteure souligne que « *fraude est la réfection en 1283 de fraude forme qui existait depuis 1255* ».

²⁹ Al. 1 de l'art. 1741 du CGI ; V. notamment DETRAZ (S.), « Délit général de fraude fiscale et autres délits communs à tous les impôts », *JurisClasseur Procédures fiscales*, 21 Février 2022.

tout ou partie de ses droits³⁰. Pourtant, la définition du délit de fraude fiscale qui ressort de son texte d'incrimination ne saurait s'arrêter à la soustraction à l'impôt. En effet, au rang des agissements qui, à l'instar de la fraude fiscale, relèvent du domaine de l'évitement des prélèvements obligatoires, la Cour des comptes remarque l'optimisation qu'elle définit comme « *le fait pour un contribuable de choisir, parmi les possibilités offertes par la loi, celle qui apparaît la moins coûteuse* »³¹. L'optimisation fiscale, ou la recherche de la voie la moins imposée par des moyens légaux³² se distingue de prime abord de la fraude fiscale infraction pénale. L'optimisation est une pratique légale fondée sur le principe fondamental de la liberté de gestion³³. La Cour de justice des Communautés européennes (CJCE)³⁴, comme le juge interne³⁵, considère que le contribuable n'est pas tenu de choisir la solution fiscale la plus onéreuse. En outre, force est de constater que l'optimisation fiscale est encouragée par l'État au moyen de dispositifs incitatifs dans le choix de la voie la moins imposée, communément connus sous l'appellation de niches fiscales³⁶. De telles mesures permettent au contribuable de diminuer son impôt tout en contribuant à l'essor de grandes missions gouvernementales³⁷.

6. Distinction de la fraude fiscale de l'évasion. Si la fraude fiscale se différencie d'emblée de l'optimisation qui respecte scrupuleusement la loi, on peut toutefois remarquer une sensible

³⁰ V. notamment **CÔTÉ (Y.-A.)**, « La fraude fiscale », *L'Actualité économique*, vol. 43, n° 1, avril-juin 1967.

³¹ Cour des comptes, *La fraude aux prélèvements obligatoires*, Communication au Premier ministre, Synthèse, Novembre 2019, p. 7.

³² **BLANLUET (G.)**, « L'optimisation fiscale », *Archives de philosophie du droit*, t. 56, 2013, pp. 61-69, Selon cet auteur l'optimisation fiscale peut se définir comme « *la pratique qui consiste pour un contribuable, dans la conduite de ses affaires ou la gestion de son patrimoine, à rechercher la voie la moins imposée par des moyens légaux* » ; Rappr. **DEBOISSY (F.)**, « L'opposabilité à l'administration fiscale des montages contractuels », *Revue des contrats* 2007, n° 3, p. 1006 ; Rappr. **COZIAN (M.)**, « Éloge de l'habileté fiscale », *RFP* janv. 2006, n°1, alerte 1.

³³ La liberté de gestion est un principe fondamental du droit fiscal dont découle le principe de non-immixtion de l'Administration fiscale dans la gestion de l'entreprise, V. CE, 7 juil. 1958, n° 35977 ; V. notamment **SERLOOTEN (P.)**, « Liberté de gestion et droit fiscal : la réalité et le renouvellement de l'encadrement de la liberté », *Dr. fisc.* 2007, p. 301 ; V. **GERSCHEL (C.)**, « Le principe de non-immixtion en droit des affaires », *LPA* 1 sept. 1995, n° 105, p. 4.

³⁴ CJCE, 21 févr. 2006, aff. C-255/02, *Halifax plc*, §§ 71-73, la Cour de Luxembourg juge que « *la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la sixième directive [...] Lorsque l'assujetti a le choix entre deux opérations, la sixième directive ne lui impose pas de choisir celle qui implique le paiement du montant de TVA le plus élevé. Au contraire [...] l'assujetti a le droit de choisir la structure de son activité de manière à limiter sa dette fiscale* » ; V. CJCE, 21 févr. 2006, aff. C-255/02, *Halifax plc*, concl. de l'avocat général M. POIARES MADURO, 7 avr. 2015, § 85.

³⁵ V. Cass. civ., 24 avr. 1854, D. 1854, I, 157 ; V. CE, 16 avr. 1969, n° 68662 ; CE, 16 juin 1976, n° 95513 ; CE, 21 mars 1986, n° 53002, *Société Auriège* ; CE, 20 mars 1989, *Société Malet Matériaux*, n° 56087 ; V. Commentaire officiel, Cons. const., 29 déc. 2013, n° 2013-685 DC, *Loi de finances pour 2014*, p. 37, le Conseil réaffirme « *la liberté du contribuable de choisir, pour une opération donnée, la voie fiscale la moins onéreuse* ».

³⁶ V. notamment **KORNPROBST (E.)**, « Niches fiscales ou dépenses budgétaires », *Revue de droit immobilier* 2012, p. 1 ; V. **DUVAL (G.)**, « Un système fiscal de plus en plus injuste », *Alternatives Économiques*, vol. 284, n° 10, 2009, p. 8.

³⁷ V. sur ce point **MATRAY (A.)**, « Les niches fiscales : entre lobbying réussi et instrument de politique économique », *La Découverte* 2007, n° 1, pp. 87-90 ; Pour des exemples de niches fiscales, V. le crédit d'impôt en faveur de la compétitivité et de l'emploi (CICE), le crédit d'impôt recherche, la réduction d'impôt accordée dans le cadre d'un investissement locatif Pinel, le taux de TVA réduit applicable aux ventes à consommer sur place, le taux de TVA réduit applicable à certains médicaments, les crédits d'impôt pour dépenses consacrées à l'économie d'énergie permettant d'encourager le développement durable.

porosité des frontières entre ces deux procédés d'évitement de l'impôt. À la frontière de la fraude fiscale avec l'optimisation on peut observer des zones grises à l'intérieur desquelles règnent des incertitudes quant au caractère licite ou illicite de certains actes du contribuable. Lorsqu'ils se situent dans ces zones grises, des agissements relevant de l'habileté fiscale par voie d'optimisation sont susceptibles de tomber sous le coup de la loi pénale³⁸. Ces zones grises renferment des comportements qualifiés d'évasion fiscale³⁹ que la Cour des comptes définit comme « l'ensemble des opérations destinées à réduire le montant des prélèvements dont le contribuable doit normalement s'acquitter, et dont la régularité est incertaine »⁴⁰. Une telle incertitude est observée par M. BARILARI qui souligne que « L'évasion conduit à s'arranger, sur les failles de la législation, pour payer moins en côtoyant l'illicite sans, si possible, y verser. En effet, dès que l'on rentre dans la zone de l'évasion on est confronté au paradigme mouvant de la légalité »⁴¹. Une doctrine historiquement observatrice de la légalité de l'évasion fiscale⁴² est confortée par l'absence de norme juridique concernant cet agissement. On peut en effet constater que la fraude fiscale se distingue de l'évasion dès lors que le délit général de fraude fiscale est régi par un texte d'incrimination qui atteste son illégalité, et que l'évasion, pour sa part, n'étant prévue par aucun texte, se situe dans une zone *extra-legem*⁴³. Par le jeu combiné des principes de liberté de gestion⁴⁴ et de territorialité de l'impôt⁴⁵ le contribuable évite la législation fiscale française en expatriant tout ou partie de sa base taxable vers des États et territoires qui font bénéficier d'un régime fiscal privilégié à leurs ressortissants⁴⁶.

7. Rapprochement entre fraude fiscale et évasion. L'absence de définition juridique claire et

³⁸ V. sur ce point **MARTINEZ (J.-C.)**, *La fraude fiscale (Que sais-je)*, PUF, 1984, p. 10, l'auteur fait observer que le contribuable « par touches impressionnistes [...] glisse de l'erreur à l'utilisation des options fiscales, de la simple abstention à la manipulation habile des textes et, pour finir, de l'abus de droit à la fraude ouverte ». Cet auteur a élaboré une théorie dite des « trois zones » selon laquelle les différents agissements des contribuables, afin d'alléger leur charge imposable, se situent soit dans une zone *intra legem*, en respectant la loi, soit dans une zone *extra legem*, en se situant en dehors de la loi, ou enfin dans une zone *contra legem*, en violation de la loi.

³⁹ V. notamment la thèse de **ROBBEZ-MASSON (C.)**, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, Thèse, éd. LGDJ, 1990, spéc. § 219.

⁴⁰ Cour des comptes, *La fraude aux prélèvements obligatoires*, Communication au Premier ministre, Synthèse, Novembre 2019, p. 7.

⁴¹ **BARILARI (A.)**, « La fraude fiscale : les mots et les chiffres », *Gestion & Finances Publiques*, vol. 3, n° 3, 2018, pp. 50-57.

⁴² V. **GAUDEMET (P.-M.)**, *Cours de finances publiques*, éd. Les cours de droit, 1968, pp. 681-683 ; V. **TIXIER (G.)**, **ROBERT (J.-M.)**, *Droit pénal fiscal*, Dalloz, 1980, pp. 1-2 ; V. **COZIAN (M.)**, *Droit fiscal des affaires*, éd. Les cours de droit, Paris, 1980, p. 406 ; V. **HENRION (R.)**, « Fraude fiscale et droit pénal », *R.D.P.C.*, 1973-1974, p. 188 ; **ROBBEZ-MASSON (C.)**, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, Thèse, éd. LGDJ, 1990, *op. cit.*

⁴³ V. **MARTINEZ (J.-C.)**, *La fraude fiscale (Que sais-je)*, *op. cit.*

⁴⁴ La liberté de gestion est un principe fondamental du droit fiscal dont découle le principe de non-immixtion de l'Administration fiscale dans la gestion de l'entreprise, V. CE, 7 juil. 1958, n° 35977 ; V. notamment **SERLOOTEN (P.)**, « Liberté de gestion et droit fiscal : la réalité et le renouvellement de l'encadrement de la liberté », *préc.*

⁴⁵ V. art. 4 A du CGI ; V. art. 209 du CGI.

⁴⁶ Ces termes empruntés à l'art. 238 A du CGI sont repris par M. COLLET qui précise qu'ils sont l'expression pudique par laquelle le législateur désigne un paradis fiscal, V. **COLLET (M.)**, *Droit fiscal*, PUF, coll. Thémis, 4^e éd., 2013, p. 226.

précise de l'évasion la maintient dans une zone grise entre l'optimisation licite et la fraude illégale. Il est opportun de constater que les problématiques de définition de l'évasion, et conséquemment la question de savoir s'il s'agit d'une fraude fiscale ou d'une optimisation, font l'objet d'un raisonnement cohérent de la part du Conseil des prélèvements obligatoires⁴⁷. Le Conseil fait observer que si le contribuable « a recours à des moyens légaux, l'évasion entre alors dans la catégorie de l'optimisation. À l'inverse, s'il s'appuie sur des techniques illégales ou dissimule la portée véritable de ses opérations, l'évasion s'apparentera à la fraude »⁴⁸. Par conséquent, afin de savoir si une évasion fiscale rentre dans le champ d'application de la fraude fiscale punie par la loi, il convient de porter le regard non sur la légalité de l'évasion mais sur la licéité des moyens permettant de la réaliser⁴⁹. À l'intérieur de cette zone d'incertitudes un schéma d'évasion qui serait élaboré dans des conditions légales ne saurait être réprimé au titre de la fraude fiscale⁵⁰.

Par conséquent, la fraude fiscale peut se définir comme une évasion facilitée par des moyens illégaux.

8. Rapprochement entre fraude fiscale et abus de droit. En droit français, l'habileté fiscale au sein de la zone grise située entre la légalité et l'illégalité peut revêtir les caractéristiques d'un manquement administratif. En effet, s'il est un droit de ne pas choisir la voie fiscale la plus onéreuse, ce droit n'est pas absolu et se heurte à une limite, l'abus de droit qualifié par M. COZIAN de « *châtiment des surdoués de la fiscalité* »⁵¹. D'origine prétorienne⁵², l'abus de droit est codifié à l'article L. 64 du LPF⁵³. Le législateur distingue l'abus de droit par simulation, formé par des actes à caractère fictif, de l'abus de droit par fraude à la loi, consistant en la réalisation d'actes respectueux de la

⁴⁷ V. Conseil des prélèvements obligatoires, *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, mars 2007 : « *Le Conseil des prélèvements obligatoires est chargé d'apprécier l'évolution et l'impact économique, social et budgétaire de l'ensemble des prélèvements obligatoires, ainsi que de formuler des recommandations sur toute question relative aux prélèvements obligatoires (loi n° 2005-358 du 20 avril 2005)* ».

⁴⁸ V. Conseil des prélèvements obligatoires, *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, mars 2007, p. 3.

⁴⁹ V. sur ce point **BARILARI (A.)**, « La fraude fiscale : les mots et les chiffres », *préc.*

⁵⁰ La qualification d'évasion est généralement utilisée par l'OCDE afin de désigner une soustraction à l'impôt soutenue par des activités illégales, donc une fraude fiscale. En revanche, dans le cadre d'une soustraction à l'impôt légalement organisée, l'OCDE écarte la qualification de fraude fiscale pour celle d'optimisation ; V. sur ce point Ass. nat., rapport d'information par la Commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire en conclusion des travaux d'une mission d'information relative à l'évasion fiscale des entreprises, 12 septembre 2018 ; V. OCDE (2021), *En finir avec les montages financiers abusifs : Réprimer les intermédiaires qui favorisent les délits fiscaux et la criminalité en col blanc*, OCDE, Paris.

⁵¹ **COZIAN (M.)**, *Précis de fiscalité des entreprises*, LexisNexis, 37^e éd., 2013, p. 797.

⁵² Il convient de constater que bien avant leur célèbre arrêt *Clément Bayart* en date du 3 août 1915 sur l'abus du droit de propriété, les magistrats avaient déjà en matière fiscale fait ressortir la notion d'abus de droit dans un arrêt Cass. civ., 9 juil. 1839, V. Sirey 1839, 1, p. 1686 ; V. Cass. civ., 20 août 1867, V. Sirey 1867, p. 407.

⁵³ V. art. L. 64 du LPF : « *Afin d'en restituer le véritable caractère, l'Administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'échapper ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles* ».

législation mais allant à l'encontre de l'esprit de celle-ci. La fictivité des actes relevant du domaine de l'abus de droit rapproche ceux-ci des agissements constitutifs du délit de fraude fiscale, et à cet égard M. GUTMANN fait observer que « *certains schémas considérés comme fictifs en application de l'article L. 64 du LPF peuvent ainsi être considérés comme frauduleux au sens de l'article 1741 du CGI* »⁵⁴. L'assimilation de l'abus de droit à la fraude fiscale est pareillement remarqué par Mme DEBOISSY qui souligne qu'« *il faut relever la similitude des éléments constitutifs des qualifications d'abus de droit et de fraude fiscale, toutes deux composées d'un élément matériel et d'un élément intentionnel dont le contenu coïncide parfaitement* »⁵⁵. Le recours à des actes fictifs peut permettre au contribuable de faire croire à l'administration qu'il n'a pas à déclarer de revenus, on remarque une dissimulation de sommes sujettes à l'impôt constitutive de fraude fiscale. La fraude fiscale peut donc être établie sur des agissements administrativement qualifiés d'abus de droit.

9. Définition politique de la fraude fiscale. Parmi les définitions de la fraude fiscale, il importe de retenir celle du Gouvernement qui définit ce délit comme une « *atteinte au pacte républicain* »⁵⁶ ou plus récemment comme une « *atteinte grave au pacte social* »⁵⁷. Les difficultés définitoires de la fraude fiscale observées *supra* semblent être contournées par le Gouvernement qui identifie cette infraction à travers ses effets sur le pacte républicain ou pacte social. En l'absence de définition du pacte républicain ou social dans la Constitution et dans la loi, nous convenons que ce pacte se présente comme un contrat sur lequel repose la République⁵⁸. En 1762, Jean-Jacques ROUSSEAU, dans son célèbre ouvrage *Du contrat social*, considérait qu'il doit exister un pacte social dans lequel « *chacun de nous met en commun sa personne et toute sa puissance sous la suprême direction de la volonté générale* »⁵⁹. La pensée Rousseauiste fera partie des principales doctrines qui influenceront en France la fin de la monarchie absolue et l'émergence d'une assemblée constituante qui procédera à l'élaboration de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen le 26 août 1789⁶⁰. Cette Déclaration consacre les

⁵⁴ GUTMANN (D.), « La pénalisation du droit fiscal : mythe ou réalité ? », *Dr. fisc.* 2011, n° 4, 122, n° 8.

⁵⁵ DEBOISSY (F.), « Abus de droit : quel est le risque pénal ? », *Dr. fisc.* 2014, n° 46, 623.

⁵⁶ V. ministère des Finances et des Comptes publics, ministère de la Justice, circulaire du 22 mai 2014 relative à la lutte contre la fraude fiscale, NOR : FCPE1412006C, p. 1 ; V. ministère de l'Action et des Comptes publics, ministère de la Justice, circulaire du 7 mars 2019 relative à la réforme de la procédure de poursuite pénale de la fraude fiscale et au renforcement de la coopération entre l'administration fiscale et la Justice en matière de lutte contre la fraude fiscale, NOR : CPAE1832503C, p. 1.

⁵⁷ Ministère de la Justice, Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, N° NOR : JUSD2129778C, N° CRIM »2021 « - 10 / G3, 4 octobre 2021, p. 1.

⁵⁸ Étymologiquement originaire du latin *pactum*, qui désigne ce qui est convenu entre les parties, le terme pacte est défini comme un accord. Sachant qu'est républicain ce qui est relatif à la République. L'expression « pacte républicain » indique qu'il existe un contrat sur lequel repose la République.

⁵⁹ ROUSSEAU (J.-J.), *Du contrat social, ou principes du droit politique*, in Collection complète des œuvres, Genève, 1780-1789, vol. 1, in-4°, p. 204.

⁶⁰ V. sur ce point GOYARD-FABRE (S.), *L'État au XX^e siècle : regards sur la pensée juridique et politique du monde occidental*, Vrin, 2004, p. 338 ; V. Ass. nat., Discours sur la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, séance du 1^{er} août 1789.

trois principes cardinaux qui régissent aujourd'hui la fiscalité française : la nécessité de l'impôt, l'égalité devant l'impôt et la légalité de l'impôt⁶¹. Le contrat fiscal⁶² de la Déclaration de 1789 repose sur ses articles 13 et 14. Une dimension contractuelle s'évince de l'article 13 qui consacre le principe de la nécessité de l'impôt⁶³, dès lors que la contrepartie de cette contribution réside dans « *l'entretien de la force publique, et [...] les dépenses d'administration* ». L'article 14 fait également ressortir l'existence d'un contrat fiscal en consacrant le principe du consentement à l'impôt⁶⁴, qui s'inspire de la philosophie de ROUSSEAU selon laquelle l'établissement de cette contribution est légitimé par le consentement du peuple et de ses représentants⁶⁵. Pour reprendre les mots de Mme PÉRIN-DUREAU, « *Le versement de l'impôt procède alors d'une obligation juridique fondée sur le contrat social et librement consentie par la voix de ses représentants* »⁶⁶.

10. Contrat fiscal. Depuis 1789, une relation singulière existe entre le citoyen et l'État, celle de co-contractants à un contrat social, ou pacte républicain, au sein duquel ils sont tour à tour créanciers et débiteurs. L'État est créancier de l'impôt, contribution commune dont le citoyen est débiteur. Le citoyen est créancier de prestations de service public dont l'État est débiteur. À cet égard, le préambule de la Constitution de 1946, qui fait partie du bloc de constitutionnalité, attribue au citoyen le droit d'exiger de la part de l'État des prestations en raison du droit au travail, du droit à la santé, du droit à l'assistance, du droit à l'instruction⁶⁷. Un telle « *prétention légitime* »⁶⁸ à obtenir de l'État une intervention positive revient à considérer que des créances sont « *exigibles de lui* »⁶⁹. Ces droits créances représentent, selon nous, la contrepartie de l'impôt dans l'accès à des

⁶¹ V. COLLET (M.), *Droit fiscal*, coll. Thémis, PUF, 2023, pp. 18 et s. ; V. BETCH (M.), *Droit fiscal*, Vuibert, coll. Dyna'Sup Droit, 2012, p. 22.

⁶² V. notamment FABUIS (L.), Préface de l'ouvrage BARILARI (A.), *Le consentement à l'impôt*, Presses de Sciences Po, 2000, selon l'auteur « *Entre la Nation et l'État, il existe bien un contrat fiscal, codicile du contrat social, dont il faut périodiquement approuver les termes* ».

⁶³ Art. 13 de la DDHC de 1789 : « *Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés* ».

⁶⁴ Art. 14 de la DDHC de 1789 : « *Tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée* ».

⁶⁵ V. ROUSSEAU (J.-J.), *Discours sur l'économie politique*, in Collection complète des œuvres, Genève, 1780-1789, vol. 1, in-4^e, p. 403, l'auteur affirmait que « *les impôts ne peuvent être établis légitimement que du consentement du peuple ou de ses représentants* ».

⁶⁶ PÉRIN-DUREAU (A.), *L'obligation fiscale à l'épreuve des droits et libertés fondamentaux*, Dalloz, 2014, p. 2.

⁶⁷ V. PELLOUX (R.), « *Vrais et faux droits de l'homme, problèmes de définition et de classification* », *Revue du droit public et de la science politique en France et à l'étranger*, 1981, n° 1, p. 54 ; V. Préambule de la Constitution du 27 octobre 1946, al. 5 sur le droit au travail, al. 10 et 11 sur le droit à l'assistance, al. 11 sur le droit à la santé, al. 13 sur le droit à l'instruction.

⁶⁸ BURDEAU (G.), *Les libertés publiques*, LGDJ, 1961, p. 21.

⁶⁹ ROBERT (J.), DUFFAR (J.), *Droits de l'homme et libertés fondamentales*, Montchrestien, 5^e éd., 1994, p. 64.

prestations ou services publics⁷⁰. Le contrat social, ou pacte républicain, serait donc rompu dès lors que l'une des parties n'exécuterait pas les obligations auxquelles elle est tenue.

La fraude fiscale, retrait *a posteriori* du consentement à l'impôt, peut donc être perçue comme étant l'inexécution individuelle du contrat fiscal qui lie l'ensemble des citoyens à l'État⁷¹.

11. Préjudice causé par la fraude fiscale. En portant atteinte au pacte républicain, la fraude fiscale fait subir à la société, ou collectivité nationale, un préjudice financier et un préjudice moral⁷². D'une part, la soustraction frauduleuse à l'impôt engendre un préjudice financier dès lors qu'elle prive les finances publiques de recettes que l'on peut évaluer à plusieurs dizaines de milliards d'euros par an, voire une centaine selon certaines estimations⁷³. D'autre part, le préjudice moral ressort de l'atteinte portée par la fraude fiscale au principe de l'égalité devant l'impôt, puisque ce délit « *sape en effet les fondements de la confiance des citoyens, entre eux et envers la collectivité* »⁷⁴. De telles circonstances génèrent une défiance de l'opinion qui se répercute sur le consentement à l'impôt⁷⁵. Le préjudice moral ressort également de l'atteinte portée à la concurrence loyale entre les acteurs économiques dès lors que l'économie d'impôt réalisée par les entreprises fraudeuses leur permet de pratiquer des prix plus compétitifs⁷⁶. En raison de l'importance du préjudice moral et financier que fait subir la fraude fiscale à la collectivité nationale, la répression pénale de cette infraction s'est avérée nécessaire⁷⁷.

⁷⁰ L'art. 13 de la Déclaration de 1789 indique la destination de la contribution vers des « *dépenses d'administration* », est corroboré par le préambule de 1946 qui apporte plus de précisions afin d'identifier les services publics qui fondent ces « *dépenses d'administration* ».

⁷¹ V. sur ce point **BARILARI (A.)**, *Le consentement à l'impôt*, Presses de Sciences Po, 2000, spéc. préface de Laurent Fabius, p. 8.

⁷² V. sur ce point ministère des Finances et des Comptes publics, ministère de la Justice, circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, NOR : FCPE1412006C, 22 mai 2014, p. 1 ; Rappr. ministère de l'Action et des Comptes publics, ministère de la Justice, circulaire du 7 mars 2019 relative à la réforme de la procédure de poursuite pénale de la fraude fiscale et au renforcement de la coopération entre l'administration fiscale et la Justice en matière de lutte contre la fraude fiscale, NOR : CPAE1832503C, p. 1.

⁷³ V. notamment **DETRAZ (S.)**, **SALOMON (R.)**, *Précis de droit pénal fiscal*, LexisNexis, 2021, p. 12, les auteurs font référence à **PANDO (A.)**, « Fraude aux prélèvements obligatoires : la Cour des comptes épingle Bercy », *LPA* 7 janv. 2020, N° 150b6, p. 3 ; V. Audition de Solidaires Finances Publiques à la Cour des comptes, juin 2023, p. 14, le syndicat Solidaires Finances Publiques estime que la fraude fiscale cause un préjudice financier de 80 à 100 milliards d'euros chaque année.

⁷⁴ Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, Exposé des motifs.

⁷⁵ V. notamment Étude d'impact, Projet de loi relatif à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, 23 avril 2013, p. 5.

⁷⁶ V. sur ce point **DETRAZ (S.)**, **SALOMON (R.)**, *Précis de droit pénal fiscal, préc.* ; V. Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, Exposé des motifs.

⁷⁷ V. sur ce point **BAUDU (A.)**, « Contribution à un éclairage historique et juridique sur le « verrou de Bercy » », *Gestion & Finances Publiques*, vol. 3, n° 3, 2018, pp. 94-102.

Le 25 juin 1920, le législateur consacre le recours au droit pénal à l'encontre d'un tel comportement en créant un délit général de fraude fiscale⁷⁸ pour lequel les poursuites sont engagées à la requête de l'administration⁷⁹. Le singularisme du déclenchement des poursuites pour fraude fiscale génère des conséquences qui participent du particularisme de la répression pénale de cette infraction.

Il convient d'analyser un tel particularisme au regard de ses caractéristiques (I) et en considération des raisons qui expliquent son existence (II).

I – Les caractéristiques du particularisme de la répression pénale de la fraude fiscale

Un regard sur plus d'un siècle de pénalisation de la fraude fiscale permet de remarquer les traits caractéristiques du particularisme de la répression pénale de ce délit. Ce particularisme s'évince, en premier lieu, de la dépendance de la répression pénale à l'égard de la procédure fiscale (A), et en second lieu, du renforcement constant de la répression pénale de la fraude fiscale (B).

A - La dépendance de la répression pénale à l'égard de la procédure fiscale

Depuis sa création en 1920, le délit général de fraude fiscale est poursuivi dans le cadre d'un régime dérogatoire du droit commun au sein duquel la rétention des poursuites pénales entre les mains de l'administration fiscale (1) rend compte du concours de la répression pénale à la procédure fiscale (2).

1 – La rétention des poursuites pénales entre les mains de l'administration fiscale

12. Fonction clé de l'administration fiscale. Communément connu sous l'appellation de « verrou de Bercy », le dispositif de déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale déroge au droit commun en subordonnant la mise en mouvement de l'action publique à une décision de l'administration fiscale⁸⁰. Un tel mécanisme fait obstacle à un libre exercice de l'action

⁷⁸ L'art. 112 de la loi du 25 juin 1920 portant création de nouvelles ressources fiscales permet de poursuivre pénalement « *Quiconque se sera frauduleusement soustrait ou aura tenté de se soustraire frauduleusement au paiement total ou partiel des impôts établis par les lois au profit du Trésor public* ».

⁷⁹ Al. 6 de l'art. 112 de la loi du 25 juin 1920 portant création de nouvelles ressources fiscales : « *Les poursuites seront engagées à la requête de l'administration compétente et portées devant le tribunal correctionnel dans le ressort duquel l'impôt aurait dû être acquitté* ».

⁸⁰ V. art. L. 228 du LPF ; V. **CABON (S.-M.)**, « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du « verrou de Bercy » », *Dr. fisc.* n° 46, 13 Novembre 2014, 620 ; V. **DETRAZ (S.)**, « Délit général de fraude fiscale et autres délits communs à tous les impôts », *JurisClasseur Procédures fiscales*, Fasc. 705, 23 Octobre 2018, mise à jour 15 janv. 2020 ; V. **SALOMON (R.)**, « Chroniques - Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.* n° 6-7, 6 Février 2020, 131.

publique par le procureur de la République assujetti, dans ce cadre, à une saisine par l'administration. Les dispositions de l'article L. 228 du Livre des procédures fiscales (LPF), qui régissent le déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale, indiquent deux voies de droit aux fins de saisine du ministère public. La première, la procédure de dénonciation⁸¹, comme la deuxième, la procédure de dépôt de plainte⁸², sont livrées au pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale. Par conséquent, l'administration se positionne au début de la chaîne pénale de la fraude fiscale et le parquet se retrouve lié par les choix de celle-ci de permettre la mise en mouvement de l'action publique ou d'y renoncer.

13. Transfert de l'opportunité des poursuites. En droit commun, le procureur de la République « reçoit les plaintes et les dénonciations et apprécie la suite à leur donner »⁸³, il « décide s'il est opportun : 1° Soit d'engager des poursuites ; 2° Soit de mettre en œuvre une procédure alternative aux poursuites ; 3° Soit de classer sans suite »⁸⁴. En matière de fraude fiscale, quand bien même il aurait connaissance de faits constitutifs de cette infraction, le ministère public n'est pas en mesure d'apprécier la suite à leur donner tant qu'il n'a pas été saisi par l'administration. Le ministère public se retrouve ainsi lié par le choix de l'administration de renoncer à engager des poursuites pénales, puisque cette autorité judiciaire n'a pas le pouvoir de mettre en mouvement l'action publique tant qu'il n'y a pas été invité par l'administration. Il s'agit là d'un des principaux effets de la dérogation au droit commun des poursuites pénales pour fraude fiscale.

En raison d'un tel verrouillage des poursuites pénales entre les mains de l'administration fiscale, plus des trois quarts des dossiers en mesure de faire l'objet d'une saisine de l'autorité judiciaire pour fraude fiscale restent aux mains de l'administration⁸⁵. Ce pouvoir de rétention, ou verrou de Bercy,

⁸¹ Art. L. 228 du LPF I : « Sans préjudice des plaintes dont elle prend l'initiative, l'administration est tenue de dénoncer au procureur de la République les faits qu'elle a examinés dans le cadre de son pouvoir de contrôle prévu à l'article L. 10 qui ont conduit à l'application, sur des droits dont le montant est supérieur à 100 000 € : 1° Soit de la majoration de 100 % [...] 2° Soit de la majoration de 80 % [...] 3° Soit de la majoration de 40 % [...] L'administration est également tenue de dénoncer les faits au procureur de la République lorsque des majorations de 40 %, 80 % ou 100 % ont été appliquées à un contribuable soumis aux obligations prévues à l'article LO 135-1 du code électoral et aux articles 4 et 11 de la loi n° 2013-907 du 11 octobre 2013 relative à la transparence de la vie publique, sur des droits dont le montant est supérieur à la moitié du montant prévu au premier alinéa du présent I »

⁸² Art. L. 228 du LPF II : « Sous peine d'irrecevabilité, les plaintes portant sur des faits autres que ceux mentionnés aux premier à cinquième alinéas du I et 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 sont déposées par l'administration à son initiative, sur avis conforme de la commission des infractions fiscales [...] Toutefois, l'avis de la commission n'est pas requis lorsqu'il existe des présomptions caractérisées qu'une infraction fiscale a été commise pour laquelle existe un risque de dépérissement des preuves ».

⁸³ Al. 1 de l'art. 40 du Cpp.

⁸⁴ Art. 40-1 du Cpp.

⁸⁵ V. Sénat, Commission des finances, Rapport n° 446 (2017-2018), Proposition de loi renforçant l'efficacité des poursuites contre les auteurs d'infractions financières et supprimant le « verrou de Bercy », ce rapport de la Commission des finances du Sénat, fondé sur les chiffres du ministère de l'Action et des Comptes publics précise que chaque année, à l'issue des contrôles exercés par l'administration fiscale, environ 4 000 dossiers sont considérés comme répressifs c'est-à-dire pouvant faire l'objet d'une saisine de l'autorité judiciaire. Le même rapport soutient cependant

n'est pas anodin et semble permettre aux services fiscaux de terminer la procédure de recouvrement en donnant la possibilité aux fraudeurs de régulariser leur situation par la voie d'une transaction⁸⁶. Le dispositif dérogatoire du droit commun de mise en mouvement de l'action publique pour fraude fiscale garantit ainsi le succès de la procédure administrative de recouvrement de la dette fiscale.

14. Maîtrise de l'objet des poursuites par l'administration. Le ministère public est également lié par le choix de l'administration d'engager des poursuites pénales puisque celui-ci ne peut poursuivre que les faits de fraude pour lesquels il est saisi par les services fiscaux. Plus encore, cette saisine semble lier le parquet quant à l'appréciation de l'opportunité d'engager des poursuites pénales puisque celui-ci exerce l'action publique dans 90 % des affaires de fraude fiscale qui lui sont transmises par l'administration⁸⁷. En conséquence, non seulement le ministère public est subordonné aux choix de dossiers de l'administration, aux fins de poursuites pénales, mais il semble, qui plus est, influencé par l'accusation administrative à laquelle il ne s'oppose que très rarement en refusant de donner une suite judiciaire⁸⁸. Ce trait caractéristique du particularisme de la répression pénale de la fraude fiscale repose sur la qualité, voire l'expertise, de l'accusation⁸⁹. En effet, l'accusation conduite par l'administration s'appuie sur des fondements pertinents en raison du pouvoir d'investigation et de sanction que cette autorité administrative déploie durant la procédure fiscale qui précède la saisine du parquet pour fraude fiscale⁹⁰.

qu'une telle saisine ne concerne annuellement qu'un millier de dossiers. On peut remarquer que plus de 3000 dossiers, soit les trois quarts, qui auraient pu être déférés devant le juge répressif, restent aux mains de l'administration fiscale.

⁸⁶ V. sur ce point art. L. 247, 3° du LPF aux termes duquel l'administration peut accorder au contribuable « *Par voie de transaction, une atténuation d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent ne sont pas définitives* » ; V. ministère de l'Économie et des Finances, Rapport au Parlement, Remises et transactions à titre gracieux en matière fiscale pour l'année 2018, p. 14 ; V. ministère de l'Économie et des Finances, Rapport au Parlement, Remises et transactions à titre gracieux en matière fiscale pour l'année 2021, p. 12, le ministère souligne que « *Le recours aux transactions par les services fiscaux est traditionnellement encouragé lorsqu'il permet d'éviter des procédures contentieuses et ainsi d'améliorer le recouvrement des sommes dues au Trésor* ». .

⁸⁷ V. sur ce point ministère de la Justice, Infostat Justice, Infractions économiques et financières : leur traitement judiciaire en 2016 et 2017, Mai 2019, n° 169, spéc. p. 3.

⁸⁸ *Ibidem*, dès lors qu'en matière de fraude fiscale une réponse pénale est assurée par le parquet dans 90 % des affaires, on en déduit que le ministère public classe sans suite seulement 10 % des affaires transmises par l'administration fiscale.

⁸⁹ L'administration fiscale saisit en général le parquet après avoir mené des investigations dans le cadre de son pouvoir de contrôle de l'impôt. Ainsi, l'accusation administrative est étayée d'éléments probatoires destinés à établir l'existence d'une fraude fiscale ; V. art. L. 10 du LPF : « *L'administration des impôts contrôle les déclarations ainsi que les actes utilisés pour l'établissement des impôts, droits, taxes et redevances* » ; V. COLLET (M.), COLLIN (P.), *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux, recouvrement de l'impôt*, coll. Thémis droit, PUF, 4^{ème} éd. 2020, p. 26 ; V. notamment BIENVENU (J.-J.), LAMBERT (T.), VAPAILLE (L.), *Droit fiscal*, 5^e éd., PUF, 2021, pp. 167 à 172.

⁹⁰ V. notamment VESTRIS (I.), « Le droit à l'information de l'administration », *Dr. fisc.* 2007, n° 3, pp. 19 à 28 ; V. EMPTAZ (M.), « La vérification fiscale de comptabilités informatisées », *Gestion & finances publiques* 2009, n° 5, p. 413 ; V. COLLET (M.), COLLIN (P.), *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux, recouvrement de l'impôt, préc.* ; V. BIENVENU (J.-J.), LAMBERT (T.), VAPAILLE (L.), *Droit fiscal, préc.* ; V. sur ce point BETCH (M.), « Contentieux pénal. Procédure fiscale », *JurisClasseur Procédures fiscales*, 5 juillet 2019, Fasc. 720 ; V. DETRAZ (S.), « L'Administration et le juge pénal. Quelle articulation possible entre l'administration et le juge pénal ? Le domaine fiscal peut-il servir de modèle ? », *Revue de science criminelle et de droit pénal comparé*, vol. 1, n° 1, 2019, pp. 47-54.

Si l'administration a le pouvoir de terminer avec succès la procédure fiscale, en verrouillant les poursuites pénales pour conclure une transaction avec le fraudeur, on en déduit que cette autorité administrative ne met en mouvement l'action publique que lorsque la procédure fiscale peine à atteindre son objectif de recouvrement de l'impôt, même par transaction. La saisine du ministère public pour fraude fiscale, par l'administration, peut ainsi se traduire comme une requête aux fins de concours de la répression pénale à la procédure fiscale.

2 – Le concours de la répression pénale à la procédure fiscale

15. Objectif budgétaire de la procédure fiscale. La procédure fiscale se présente comme un processus jalonné de plusieurs étapes de l'établissement de l'impôt jusqu'au recouvrement. Eu égard à la multitude de phases au cours desquelles interviennent les services fiscaux jusqu'au recouvrement, la doctrine emploie le pluriel et distingue des procédures fiscales⁹¹. Nous observons toutes ces étapes comme faisant partie intégrante d'un ensemble, une procédure fiscale, sous la direction de l'administration afin de recouvrer l'impôt et de sanctionner les manquements⁹². La procédure fiscale se distingue de la procédure pénale dont la finalité est purement répressive puisqu'elle vise la réalisation du droit pénal⁹³. La procédure fiscale tend vers un objectif plus budgétaire que répressif compte tenu de la prévalence du recouvrement sur la répression. En effet, le paiement de la dette fiscale peut être facilité par une transaction sur les sanctions administratives dont le caractère de punition est pourtant reconnu en droit européen et interne⁹⁴. La décision de l'administration de mettre en mouvement l'action publique pour fraude fiscale fait ressortir un trait caractéristique du particularisme de la répression pénale de ce délit, son concours à une procédure administrative qui vise le recouvrement de la dette fiscale.

16. Souplesse de la procédure fiscale de recherche de la fraude. Le recours à la répression pénale pour fraude fiscale est une situation particulière étant donné que la procédure administrative comprend, à l'instar de la procédure pénale, les moyens de rechercher et de sanctionner la fraude

⁹¹ V. notamment **GROSCLAUDE (J.), MARCHESOU (P.)**, *Procédures fiscales*, Dalloz, 11^e éd., 2022 ; V. **COLLET (M.), COLLIN (P.)**, *Procédures fiscales, Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, coll. *Thémis*, PUF, 2020.

⁹² Comparativement la procédure pénale qui est jalonnée de plusieurs étapes, de la saisine de l'autorité judiciaire jusqu'au procès, nonobstant les procédures d'investigation, est présentée au singulier, V. notamment **GUINCHARD (S.), BUISSON (J.)**, *Procédure pénale*, 15^e éd., LexisNexis, 2022 ; V. **LEROY (J.)**, *Procédure pénale*, 7^e éd., LGDJ, 2021.

⁹³ V. notamment **GARÇON (E.), BERGEAUD-WETTERWALD (A.)**, « Notions fondamentales de procédure pénale », *JurisClasseur Pénal des Affaires*, Fasc. 9, 24 Janvier 2023.

⁹⁴ V. CEDH, 6 juin 1976, n° 5100/71, 5101/71, 5102/7, *Engel c. Pays-Bas*, § 82 ; V. CEDH, 24 févr. 1994, n° 12547/86, *Bendenoun c. France*, § 47 ; Cons. const., 30 déc. 1982, n° 82-155, *Loi de finances rectificative pour 1982*, cons. 33 ; Cass. com., 7 nov. 1989, n° 88-12.059 ; CE, avis, 31 mars 1995, n° 164008, *Sarl Auto-Industrie Méric*.

fiscale⁹⁵. Cependant, guidée par des « *impératifs de souplesse et d'efficacité* »⁹⁶, la procédure fiscale semble peu soucieuse des garanties du procès pénal, notamment lorsqu'il s'agit de rechercher les moyens de preuve qui étayent un dossier de fraude fiscale.

A priori, le contentieux public fait obstacle à l'application de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, dès lors que sont en cause des procédures liées à l'exercice de prérogatives de puissance publique⁹⁷. Dans un arrêt *Ferrazzini* en date du 12 juillet 2001, la CEDH considère que les procédures fiscales ne revêtent « *aucune coloration pénale* »⁹⁸ contrairement aux sanctions fiscales de son arrêt *Bendenoun*⁹⁹. En conséquence, au rang des mesures les plus coercitives de la procédure fiscale figurent des dispositifs de perquisition qui échappent à l'application du volet pénal de l'article 6 de la Convention EDH¹⁰⁰. L'un des traits caractéristiques du particularisme de la répression pénale de la fraude fiscale appert de la réception par le juge pénal des preuves recueillies durant ces perquisitions fiscales, dans des conditions peu protectrices des droits d'une personne mise en cause pénalement.

17. Encadrement lacunaire des perquisitions fiscales. Il importe de distinguer deux catégories de procédures de perquisition fiscale, d'une part celles qui sont soumises à l'autorisation d'un juge et celles plus informelles qui sont dispensées d'une telle garantie.

En premier lieu, les perquisitions sur autorisation judiciaire, ou visites domiciliaires, régies par l'article L. 16 B du LPF, semblent bénéficier de garanties pertinentes. Ces mesures intrusives sont susceptibles d'un recours de plein contentieux devant le premier président de la cour d'appel, puis d'un pourvoi en cassation, qu'il s'agisse de l'ordonnance d'autorisation de visite ou du déroulement des opérations de visite et de saisie¹⁰¹. Néanmoins, la doctrine relève les limites de ces garanties dès lors que les ordonnances d'autorisation de ces perquisitions demeurent pré-rédigées par

⁹⁵ V. COLLET (M.), COLLIN (P.), *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux, recouvrement de l'impôt, préc.* ; V. BIENVENU (J.-J.), LAMBERT (T.), VAPAILLE (L.), *Droit fiscal, préc.* ; V. sur ce point BETCH (M.), « Contentieux pénal. Procédure fiscale », *JurisClasseur Procédures fiscales*, 5 juillet 2019, Fasc. 720 ; V. DETRAZ (S.), « L'Administration et le juge pénal. Quelle articulation possible entre l'administration et le juge pénal ? Le domaine fiscal peut-il servir de modèle ? », *préc.*

⁹⁶ La CEDH caractérise ainsi les contraintes du domaine de la régulation notamment fiscale. V. sur ce point CEDH, plén., 23 juin 1981, req. n° 6878/75 et 7238/75, *Le Compte, Van Leuven et De Meyere c. Belgique*.

⁹⁷ V. RENUCCI (J.-F.), *Introduction générale à la Convention européenne des Droits de l'Homme. Droits garantis et mécanisme de protection*, Éditions du Conseil de l'Europe, 2005, p. 78.

⁹⁸ CEDH, gr. ch., 12 juill. 2001, n° 44759/98, *Ferrazzini c. Italie*, § 20.

⁹⁹ CEDH, 24 févr. 1994, n° 12547/86, *Bendenoun c. France*, § 47.

¹⁰⁰ V. notamment PÉRIN-DUREAU (A.), *L'obligation fiscale à l'épreuve des droits et libertés fondamentaux*, Dalloz, 2014, pp. 393-395.

¹⁰¹ V. art. 164 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie ; V. « Amélioration des voies de recours et des garanties contre les visites et saisies domiciliaires », *Dr. fisc.* n° 36, 4 Septembre 2008, comm. 473 ; V. PERROTIN (F.), « Réforme des visites domiciliaires : le premier arrêt », *LPA* 21 déc. 2009, n° 253, p. 3.

l'administration, ce qui favorise l'absence de vérification du bien-fondé de la demande de perquisition par le juge signataire¹⁰².

En second lieu, s'agissant de perquisitions sans autorisation judiciaire, on remarque le droit d'enquête TVA de l'article L. 80 F du LPF¹⁰³. Ce dispositif permettant aux agents de l'administration fiscale de s'introduire inopinément dans les locaux à usage professionnel attise la circonspection sur la question du respect des standards européens de protection des droits de l'homme¹⁰⁴. Au rang des principaux griefs : le manque de recours effectif au bénéfice du contribuable et l'absence d'encadrement des pouvoirs des agents de l'administration fiscale, en considération de l'ingérence qui leur est permise¹⁰⁵. Par ailleurs, en raison du caractère inopiné et très intrusif du dispositif¹⁰⁶, certains observateurs craignent des risques de détournement de la procédure du droit d'enquête, afin de réaliser une vérification de comptabilité, sans les exigences légales protectrices du contribuable¹⁰⁷. Il importe également de remarquer l'absence de tout contrôle ou autorisation judiciaire des auditions du contribuable, menées dans le cadre du droit d'enquête, sans consentement ni information de la possibilité de se faire assister par un conseil¹⁰⁸. Ainsi, la mise en œuvre du droit d'enquête de l'article L. 80 F du LPF, semble méconnaître le droit au silence et celui de ne point contribuer à sa propre incrimination, consacré par la jurisprudence de la CEDH au visa de l'article 6 § 1¹⁰⁹.

18. Efficacité du droit d'enquête TVA. Dans le cadre du droit d'enquête TVA, les faibles

¹⁰² V. **PÉRIN-DUREAU (A.)**, *L'obligation fiscale à l'épreuve des droits et libertés fondamentaux*, préc. ; V. **MARTINET (F.)**, « Impartialité du juge et visites domiciliaires (LPF, art. L. 16 B) : Don Quichotte manque sa charge », *Dr. fisc.* n° 4, 27 Janvier 2011, comm. 135.

¹⁰³ V. **COLLET (M)**, **COLLIN (P.)**, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux, recouvrement de l'impôt*, préc., p. 44 § 62.

¹⁰⁴ V. sur ce point **DELAURIÈRE (J.)**, **PREST (C.)**, « De la conformité du droit d'enquête TVA avec la Convention européenne des droits de l'homme », *Dr. fisc.* n° 40, 7 oct. 2010, 515.

¹⁰⁵ Pour rappel, une question prioritaire de constitutionnalité fondée sur l'absence d'intervention de l'autorité judiciaire, dans le dispositif du droit d'enquête, a été jugée non sérieuse par la Cour de cassation, V. Cass. crim., 21 mars 2012, n° 11-86.317 QPC, *Dr. fisc.* 2012, n° 28, 372, obs. SALOMON (R.), § 14.

¹⁰⁶ Dans le cadre de l'exercice du droit d'enquête, pour mémoire, les services fiscaux sont autorisés par les dispositions de l'article L. 80 F du LPF : à accéder aux locaux à usage professionnel entre 8 heures et 20 heures, ainsi qu'aux horaires d'ouverture ; à exiger la présentation des factures, de la comptabilité matière, des livres, des registres et documents professionnels se rapportant à des opérations ayant ou devant donner lieu à facturation ; à procéder à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation.

¹⁰⁷ V. **DUFOURG (D.)**, « Le droit d'enquête ou la vérification de comptabilité qui n'ose dire son nom », *Les nouvelles fiscales* n° 879, 1^{er} nov. 2002, p. 24 ; V. **NOËL (G.)**, « Vérification de comptabilité et autres procédures de contrôle fiscal », *JCI. Procédures fiscales*, Fasc. 323-43, n° 42.

¹⁰⁸ Il sera observé *infra* que de telles lacunes peuvent s'avérer périlleuses pour le contribuable car elles seront décisives pour la poursuite de la procédure fiscale et le prononcé des sanctions idoines. Par ailleurs, dès lors que ce dernier est susceptible d'être déféré devant la juridiction répressive, le dossier transmis au juge pénal comprendra des éléments de preuve obtenus en violation du droit de ne pas s'auto-incriminer. Ce droit est consacré par la CEDH dans un arrêt *Funke*, au visa de l'article 6 de la Convention, V. CEDH, 25 févr. 1993, req. n° 10828/84, *Funke c. France*, § 44.

¹⁰⁹ CEDH, 25 févr. 1993, req. n° 10828/84, *Funke c. France*, § 44 : « Les particularités du droit douanier [...] ne sauraient justifier une telle atteinte au droit, pour tout accusé au sens autonome que l'article 6 attribue à ce terme, de se taire et de ne point contribuer à sa propre incrimination ».

précautions prévues par l'article L. 80 F, telles que l'exclusion de l'accès au domicile privé, l'interdiction de saisir des documents et l'absence de caractère coercitif, semblent s'apparenter à des vœux pieux. À cet égard, si les vérificateurs n'ont pas le droit de saisir des documents, ils gardent la possibilité de les photographier¹¹⁰. Par ailleurs, si les agents des services fiscaux ne doivent pas contraindre la coopération, le comportement obstructif du contribuable pourrait constituer une opposition à fonction susceptible d'entraîner des sanctions pénales¹¹¹. Il convient d'observer enfin que l'exclusion du domicile privé est une garantie qui perd de sa pertinence pour les personnes morales en droit national, alors même qu'au regard de la jurisprudence *Colas* de la Cour européenne, le droit au respect du domicile s'étend aux personnes morales en considération de leur siège social ou de leurs locaux professionnels¹¹².

Eu égard à la fréquence du recours au droit d'enquête¹¹³, vient poindre, à rebours de l'efficacité d'un tel dispositif, la question de la loyauté des preuves ainsi obtenues aux fins d'établissement de sanctions fiscales, et notamment de déclenchement des poursuites pénales. Le particularisme de la répression pénale de la fraude fiscale est ainsi conforté par la réception du dossier du contribuable constitué d'éléments probatoires obtenus dans un cadre peu exigeant du respect des droits les plus élémentaires d'une personne mise en accusation.

19. Palliatif à l'insuffisance des moyens d'enquête administratifs. Quand bien même les moyens d'enquête administratifs sus-évoqués s'avèreraient efficaces en raison de leur affranchissement des exigences du procès pénal, il n'en demeure pas moins que le recours à la répression pénale palie l'insuffisance de ces leviers de recouvrement de l'impôt. En effet, comme le souligne M. AYRAULT, « *Nécessaire, la répression administrative n'est pas suffisante pour permettre de garantir les intérêts du Trésor. L'un des apports de la voie pénale est d'autoriser ce que la répression administrative ne permet pas* »¹¹⁴. La répression pénale permet de soumettre une personne mise en cause pour fraude fiscale à des moyens de recherche et de sanction dont ne dispose pas l'administration dans la conduite de la procédure fiscale.

D'une part, la procédure pénale permet l'emploi de techniques d'investigation plus efficaces que

¹¹⁰ V. sur ce point **DETRAZ (S.)**, « Procédure d'enquête en matière de TVA, d'entrepôt fiscal et de régime suspensif », *JurisClasseur Procédures fiscales*, Fasc. 342, 31 Décembre 2020 ; V. **DELAURIÈRE (J.)**, **PREST (C.)**, « De la conformité du droit d'enquête TVA avec la Convention européenne des droits de l'homme », *Dr. fisc.* n° 40, 7 oct. 2010, 515.

¹¹¹ V. sur ce point l'article 1746 du CGI : « *Le fait de mettre les agents habilités à constater les infractions à la législation fiscale dans l'impossibilité d'accomplir leurs fonctions est puni d'une amende de 25 000 euros [...]. En cas de récidive de cette infraction, le tribunal peut, outre cette amende, prononcer une peine de six mois d'emprisonnement* ».

¹¹² CEDH, 16 avr. 2002, req. n° 37971/97, *Sté Colas France* et autres c. France, § 41.

¹¹³ V. **COLLET (M.)**, **COLLIN (P.)**, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux, recouvrement de l'impôt, préc.*, p. 53, § 75, Les auteurs soulignent le succès de la procédure d'enquête à travers la fréquence de son utilisation par l'administration qui a utilisé son droit d'enquête 1434 fois en 2018 (DGFIP, 2019, p. 59).

¹¹⁴ **AYRAULT (L.)**, « *Non bis in idem* : Les enjeux en matière fiscale », *AJ pénal* 2015, 185.

les moyens d'enquête dont disposent les services fiscaux, en considération de la faculté pour la police judiciaire de mettre en œuvre des techniques d'enquête spéciales. Dans le cadre de la procédure pénale, la recherche de la preuve de la fraude fiscale est facilitée par l'emploi de mesures de surveillance¹¹⁵. Contrairement aux enquêteurs de l'administration fiscale, la police judiciaire est à même d'infiltrer un réseau criminel¹¹⁶, d'intercepter les correspondances émises par la voie des télécommunications¹¹⁷, de géolocaliser¹¹⁸ un individu, un téléphone ou un véhicule, de sonoriser et fixer des images dans des lieux précis¹¹⁹.

20. Palliatif à l'insuffisance des moyens de sanction et de recouvrement. D'autre part, le procès pénal est la seule instance au cours de laquelle peuvent être prononcées des peines. Ces sanctions pénales sont plus dissuasives que les pénalités fiscales puisqu'elles peuvent priver un fraudeur de sa liberté¹²⁰, lui faire subir des interdictions professionnelles¹²¹ et jeter l'opprobre sur sa personne¹²². Plus encore, le procès pénal permet de recouvrer l'impôt et ses pénalités sur une autre personne que le redevable, ce que ne permet pas la procédure fiscale. En effet, seul le juge pénal dispose du pouvoir de prononcer, à la demande de l'administration fiscale, une mesure de solidarité en vertu de laquelle les auteurs, coauteurs et complices d'une fraude fiscale « *peuvent être solidairement tenus, avec le redevable légal de l'impôt fraudé, au paiement de cet impôt ainsi qu'à celui des pénalités fiscales y afférentes* »¹²³. Cette mesure de solidarité fiscale est une garantie de recouvrement pour l'administration fiscale, notamment lorsqu'elle ne parvient pas à atteindre le redevable de l'impôt fraudé¹²⁴.

¹¹⁵ V. notamment **COLLET (P.)**, « L'insaisissable notion de surveillance en droit pénal », *Revue de science criminelle et de droit pénal comparé*, vol. 3, n° 3, 2019, pp. 549-566 ; V. **VERGÈS (E.)**, « La preuve pénale transformée ? », in *Les transformations de la preuve pénale*, **BEAUVAIS (P.)**, **PARISOT (R.)** (dir.), LGDJ, 2018, p. 336 ; V. **COLLET (P.)**, *L'acte coercitif en procédure pénale*, éd. Panthéon Assas, coll. Thèses, 2018, n° 142 et s. et n° 189 et s.

¹¹⁶ V. Art. 706-81 du Cpp.

¹¹⁷ V. Art. 706-95 du Cpp.

¹¹⁸ V. Art. 230-32 à 230-44 du Cpp.

¹¹⁹ V. Art. 706-96 du Cpp.

¹²⁰ La fraude fiscale simple est punie d'un emprisonnement de 5 ans, la fraude fiscale aggravée est punie d'un emprisonnement de 7 ans.

¹²¹ V. al. 4 et 5 de l'art. 1741 du CGI sur les peines complémentaires pour fraude fiscale d'interdiction des droits civiques, civils et de famille, ainsi que d'inéligibilité.

¹²² Le procès pénal est régi par un principe de publicité, V. Al. 1^{er} de l'art. 306 du Cpp : « *Les débats sont publics, à moins que la publicité ne soit dangereuse pour l'ordre ou les mœurs* », V. Al. 1^{er} de l'art. 400 du Cpp : « *Les audiences sont publiques* » ; V. notamment CEDH, 20 mai 1998, n° 21257/93, n° 21258/93, n° 21259/93, *Gautrin et autres c. France*, § 42 : « *La Cour rappelle que la publicité des débats judiciaires constitue un principe fondamental consacré par l'article 6 § 1. Ladite publicité protège les justiciables contre une justice échappant au contrôle du public ; elle contribue aussi à préserver la confiance de chacun dans les cours et tribunaux* » ; En matière de fraude fiscale, V. al. 6 de l'art. 1741 du CGI : « *La juridiction ordonne l'affichage de la décision prononcée et la diffusion de celle-ci dans les conditions prévues aux articles 131-35 ou 131-39 du code pénal* ».

¹²³ Art. 1745 du CGI ; V. notamment **DETRAZ (S.)**, « La nature de la solidarité de l'article 1745 du Code général des impôts », *Dr. fisc.* 2012, n° 50, ét. 551.

¹²⁴ La mesure de solidarité permet de recouvrer l'impôt fraudé et les pénalités, d'une personne morale en liquidation, sur les personnes physiques qui ont participé à la fraude fiscale.

Qu'il s'agisse de la recherche ou de la sanction de la fraude fiscale, le recours à la répression pénale renforce l'efficacité de la procédure fiscale. Par conséquent, lorsque l'administration fiscale met en mouvement l'action publique pour fraude fiscale, la répression pénale revêt un certain particularisme en apparaissant comme un levier de recouvrement de l'impôt.

21. Possibilité de cumul de sanctions fiscales et pénales. En conséquence du concours de la répression pénale à la procédure fiscale, un autre trait caractéristique du particularisme de la répression pénale de la fraude fiscale ressort du cumul de procédures et de sanctions fiscales et pénales. Un tel cumul n'était à l'origine d'aucun problème juridique tant que les sanctions fiscales se situaient hors du champ d'application du droit pénal. Depuis la reconnaissance de la nature de punition de ces sanctions administratives, par les juges européens et internes¹²⁵, le cumul des sanctions fiscale et pénale soulève la question de l'atteinte au droit à ne pas être jugé et puni deux fois pour les mêmes faits ou principe *non bis in idem*¹²⁶. Pourtant, un tel cumul qui renforce l'efficacité de la procédure fiscale est toujours en vigueur à ce jour à la faveur des jurisprudences européennes et constitutionnelles¹²⁷. Comparativement, un tel cumul répressif est interdit dans d'autres domaines que la fiscalité, notamment en matière boursière¹²⁸.

Le maintien du traitement de la fraude fiscale au moyen d'un cumul de sanctions pénales et fiscales de nature pénale est un trait caractéristique de la répression pénale de la fraude fiscale.

¹²⁵ Pour le Conseil de l'Europe, V. CEDH, 6 juin 1976, n° 5100/71, 5101/71, 5102/7, *Engel c. Pays-Bas*, § 82 ; V. CEDH, 24 févr. 1994, n° 12547/86, *Bendenoun c. France*, § 47 ; Pour l'Union européenne, V. CJUE, 5 juin 2012, aff. C-489/10, *Lukasz Marcin Bonda*, pt. 37 ; Pour la France V. Cons. const., 30 déc. 1982, n° 82-155, *Loi de finances rectificative pour 1982*, cons. 33 ; Cons. const., 17 janv. 1989, n° 88-248 DC, *Loi modifiant la loi n° 86-1067 du 30 septembre 1986 relative à la liberté de communication*, cons. 36 ; Cass. com., 7 nov. 1989, n° 88-12.059 ; CE, avis, 31 mars 1995, n° 164008, *Sarl Auto-Industrie Méric*.

¹²⁶ En vertu du principe *non bis in idem*, ce qui a été jugé au pénal ne peut pas l'être à nouveau pour les mêmes faits car la chose jugée au pénal a autorité sur le pénal ; V. notamment **LELIEUR-FISCHER (J.)**, *La règle ne bis in idem. Du principe de l'autorité de la chose jugée au principe d'unicité d'action répressive. Étude à la lumière des droits français, allemand et européen*, Thèse Paris I, 2005, p. 82, n° 91, selon l'auteur : « Si l'on en croit la doctrine, le principe de l'autorité de la chose jugée et son effet négatif, la règle *non bis in idem*, contribuent ensemble à la paix sociale en garantissant la sécurité juridique » ; V. **CARON (D.)**, « Autorité de la chose jugée au pénal sur le pénal », *JurisClasser Procédure Pénale*, Fasc. 20, 1^{er} Janvier 2020.

¹²⁷ Pour le Conseil de l'Europe V. CEDH, gr. ch., 15 novembre 2016, n° 24130/11, n° 29758/11, *A et B c/ Norvège*, §§ 147 et 153 ; Pour l'Union européenne V. CJUE, gr. ch., 20 mars 2018, aff. C-524/15, *Luca Menci*, pt. 63 ; Pour la France V. Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, *M. Alec W. et autre [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale]*, cons. 25 ; Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *M. Jérôme C. [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale]*, cons. 25 ; Cons. const., 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, *M. Thomas T. et autre [Pénalités fiscales pour omission déclarative et sanctions pénales pour fraude fiscale]*, cons. 23.

¹²⁸ V. notamment CEDH, 6 juin 2019, n° 47342/14, *Nodet c. France*, §§ 53-54 ; V. CEDH, 4 mars 2014, n° 18640/10, n° 18647/10, n° 18663/10, n° 18668/10, n° 18698/10, *Grande Stevens et autres c. Italie*, §§ 227-228 ; V. Cons. const., 18 mars 2015, n° 2014-453/454 QPC et n° 2015-462 QPC, *M. John L. et autres [Cumul des poursuites pour délit d'initié et des poursuites pour manquement d'initié]*, cons. 28 ; V. **MARGUENAUD (J.-P.)**, « Non bis in idem – L'affirmation du principe du non-cumul des sanctions administratives et des sanctions pénales en matière économique », *RSC* 2015/1 N° 1, pp. 155-174 ; V. **MATSOPOULOU (H.)**, « Le cumul de poursuites et de sanctions administratives et pénales, pour les mêmes faits, n'est pas conforme à la règle *ne bis in idem* », *Revue des sociétés* 2014, p. 675.

Le pouvoir de l'administration sur le déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale soulève des questionnements, eu égard au pouvoir de cette autorité de refuser de mettre en mouvement l'action publique, et en considération de la gravité de certaines fraudes pour lesquelles les moyens administratifs de recherche et de sanctions peuvent s'avérer vains. Le législateur et le juge pénal semblent vouloir remédier à ces effets du dispositif de mise en mouvement de l'action publique pour fraude fiscale en renforçant constamment la répression pénale de la fraude fiscale.

B – Le renforcement constant de la répression pénale de la fraude fiscale

Ce n'est qu'à la fin de la première décennie des années deux mille que la répression pénale de la fraude fiscale a connu un renforcement sans précédent et continu. La doctrine remarquait dans les années quatre-vingt une sous répression pénale de la fraude fiscale en raison du filtrage administratif de la mise en mouvement de l'action publique et du manque de dissuasion des sanctions pénales¹²⁹. Dès 2008, des scandales fiscaux très médiatisés dont l'affaire du *Liechtenstein*¹³⁰, l'affaire *HSBC*¹³¹, l'affaire *Cahuzac*¹³² ou encore les *Panama Papers*¹³³, ont suscité un travail législatif d'intensification de la répression pénale de la fraude fiscale.

Le renforcement constant de la répression pénale de la fraude fiscale, trait caractéristique de son particularisme, s'observe au regard de la moralisation du traitement de la fraude fiscale (1) et de la systématisation de la réponse pénale pour ce délit (2).

1 – La moralisation du traitement de la fraude fiscale

22. Intensification du rôle de l'autorité judiciaire. Le particularisme de la répression pénale de la fraude fiscale ressort de la volonté de l'autorité judiciaire et du législateur de moraliser le

¹²⁹ V. notamment **LASCOUMES (P.), VERNEUIL (D.)**, *Les poursuites en matière de fraude fiscale : Une étude d'interface*, ministère de la Justice, service d'études pénales et criminologiques, CNRS 313, novembre 1981, spéc. p. 5.

¹³⁰ V. pour un historique de l'affaire du Liechtenstein, Audition du ministre devant la commission des finances de l'Assemblée nationale, Rapport sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale par le biais de paradis fiscaux, À la demande de M. Didier Migaud, président et de M. Gilles CARREZ, rapporteur général, Annexe 1 : « *Fin 2007, les autorités britanniques ont transmis à la France, la Suède, l'Espagne et l'Italie, un premier CD-Rom contenant une liste pour la partie française de 200 noms regroupés en 64 groupes familiaux. Cette liste laisse supposer que ces familles ont transféré des capitaux dans des Fondations de droit liechtensteinois [...] Les montants concernés s'élèveraient à environ 1 milliards d'euros* ».

¹³¹ V. pour un historique de l'affaire HSBC, **PANDO (A.)**, « Affaires des fichiers volés HSBC : la Cour de cassation confirme l'annulation des perquisitions fiscales », *LPA* 29 février 2012, n° 43, p. 3, l'auteur souligne que, « *Le fichier comportait une liste de 3 000 noms de contribuables français possédant des avoirs non déclarés sur des comptes suisses* ».

¹³² V. **SOUSI (G.)**, « Affaire Cahuzac, ou la loi au service de la communication politique », *Gaz. Pal.* 30 mai 2013, n° 131g8 ; V. **DUFOUR (O.)**, « Cahuzac, un procès à haute valeur symbolique », *LPA* 27 sept. 2016, n° 193, p. 4.

¹³³ V. notamment **BERLAUD (C.)**, « Incidence du décès du mis en cause sur la saisie pénale dans l'affaire des Panama Papers », *Gaz. Pal.* 18 déc. 2018, n° 44, p. 42.

traitement de cette infraction dont le déclenchement des poursuites dépend d'une décision de l'administration fiscale sous la tutelle du ministre du Budget.

Depuis le début des années 2000, on peut remarquer une tendance des autorités judiciaires à contourner les exigences procédurales du verrou de Bercy en poursuivant la fraude fiscale sous des qualifications de droit commun telles que l'escroquerie ou le blanchiment. La poursuite d'un fraudeur fiscal en application du délit d'escroquerie est possible dès lors que la fraude fiscale repose sur des manœuvres frauduleuses qui ont généré une dette du Trésor envers le fraudeur¹³⁴. Le fraudeur fiscal peut pareillement être poursuivi par l'autorité judiciaire sous la qualification de blanchiment indépendamment d'une décision de l'administration fiscale¹³⁵. En application des délits de blanchiment et d'escroquerie, les autorités de poursuite sont en mesure de contourner le verrou de Bercy afin d'adresser au fraudeur fiscal une réponse plus moraliste à travers un procès pénal.

23. Renforcement de l'arsenal répressif. Afin de favoriser l'intervention de la répression pénale certainement plus moraliste que la répression administrative, au lendemain du scandale fiscal du Liechtenstein, une procédure judiciaire d'enquête fiscale est mise en place afin de lutter contre les fraudes fiscales complexes en lien avec des paradis fiscaux¹³⁶. Une police fiscale composée d'officiers de police judiciaire, et d'agents des services fiscaux habilités à exercer des pouvoirs d'officier de police judiciaire, est instaurée en 2010 au sein d'une brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF)¹³⁷. Les moyens humains dédiés à la procédure judiciaire d'enquête fiscale vont s'accroître à la faveur du décret du 16 mai 2019 portant création d'un service

¹³⁴ Pour la poursuite de la fraude fiscale sous la qualification d'escroquerie à la TVA, V. notamment **LAMURE (C.)**, « Les poursuites pénales en matière de fraude à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) : réflexion autour des délits d'escroquerie et de fraude fiscale », *RTD Com.* 2019, p. 829.

¹³⁵ Pour la poursuite de la fraude fiscale sous la qualification de blanchiment, V. Cass. crim., 14 janv. 2004, n° 03-81.165 ; V. Cass. crim., 20 févr. 2008, n° 07-82.977, *Talmon* ; V. notamment **CUTAJAR (C.)**, « Le blanchiment, une infraction générale, distincte et autonome », *Recueil Dalloz* 2008, p. 1585 ; V. **MATSOPOULOU (H.)**, « Précisions jurisprudentielles sur le délit de blanchiment de fraude fiscale », *RSC* 2008, p. 607 ; V. **CUTAJAR (C.)**, « L'auteur de l'infraction principale et le blanchiment », *Recueil Dalloz* 2004, p. 1377 ; V. **OTTENHOF (R.)**, « Le blanchiment, infraction de conséquence, nécessite la preuve préalable de l'infraction d'origine ; toutefois, il n'est pas nécessaire que l'auteur du blanchiment soit distinct de l'auteur de l'infraction d'origine », *RSC* 2004, p. 350

¹³⁶ V. Sénat, Projet de loi de finances rectificative pour 2009 : Rapport, Septembre 2009, Art. 14 bis : Procédure judiciaire d'enquête fiscale ; V. Loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, art. 23 ; V. notamment **MICHAUD (P.)**, « L'enquête fiscale judiciaire sous le contrôle du Parquet », *Garç. Pal.* 30 janv. 2010, p. 13.

¹³⁷ Art. 1 du décret n° 2010-1318 du 4 novembre 2010 portant création d'une brigade nationale de répression de la délinquance fiscale ; V. sur ce point **AYRAULT (L.)**, « Procédure judiciaire d'enquête fiscale », *Procédures* n° 1, Janvier 2011, comm. 45 ; V. notamment **PERROTIN (F.)**, « Les débuts de la police judiciaire fiscale », *LPA* 28 nov. 2011, n° 236, p. 4 ; V. **PELLAS (J.-R.)**, « Les nouveaux outils de lutte contre la fraude fiscale », *Revue française de finances publiques* août 2014, n° 127, p. 121 ; V. **FOURRIQUES (M.)**, « Les armes de l'administration fiscale pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales en relation avec l'étranger », *LPA* 12 févr. 2013, n° 31, p. 3.

d'enquêtes judiciaires des finances (SEJF) constitué d'officiers des douanes judiciaires et de fonctionnaires des services fiscaux¹³⁸.

L'arsenal répressif mobilisé pour lutter contre la fraude fiscale est renforcé par l'aggravation des sanctions pénales. L'aggravation des peines pour fraude fiscale renseigne sur la volonté du législateur de punir plus sévèrement ce délit. La loi du 14 mars 2012 augmente le quantum des peines pour fraude fiscale aggravée à sept ans d'emprisonnement et un million d'euros d'amende¹³⁹. La loi du 6 décembre 2013 porte à six ans le délai de prescription de l'action publique pour fraude fiscale¹⁴⁰, alors qu'il faudra attendre le 27 février 2017 pour qu'un tel délai de prescription puisse être appliqué aux délits¹⁴¹. La loi du 23 octobre 2018 prévoit que l'amende peut être portée au double du produit tiré de l'infraction¹⁴² et la loi de finances pour 2018 a augmenté l'amende prévue dans les hypothèses de fraude fiscale aggravée à trois millions d'euros¹⁴³.

24. Création d'un ministère public financier. L'un des points d'orgue de la moralisation du traitement de la fraude fiscale est le renforcement de la répression pénale par deux lois du 6 décembre 2013 en réaction à l'affaire *Cahuzac*, dans laquelle un ministre du Budget en exercice bénéficiait de la mise en œuvre du verrou de Bercy afin de faire obstacle à des poursuites pénales à son encontre pour des faits de fraude fiscale en lien avec des paradis fiscaux¹⁴⁴. La première loi révisé l'incrimination de fraude fiscale avec de nouvelles circonstances aggravantes et des pénalités renforcées¹⁴⁵. Pour fraude simple, la loi du 6 décembre 2013 accroît remarquablement les quantités de peine d'amende à 500 000 euros et à deux millions d'euros pour fraude fiscale aggravée¹⁴⁶. La

¹³⁸ V. Décret n° 2019-460 du 16 mai 2019 portant création d'un service à compétence nationale dénommé « service d'enquêtes judiciaires des finances » ; La BNRDF et le SEJF, aux termes de l'article 28-2 du Code de procédure pénale, « ont compétence pour rechercher et constater, sur l'ensemble du territoire national, les infractions prévues par les articles 1741 et 1743 du code général des impôts et le blanchiment de ces infractions » ; V. notamment, Assemblée nationale, Rapport n° 3341, sur l'application de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, 16 septembre 2020.

¹³⁹ Loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012, V. notamment art 15 portant modification de l'art. 1741 du CGI.

¹⁴⁰ V. art. 53 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière.

¹⁴¹ V. art. 1 de la loi n° 2017-242 du 27 février 2017 portant réforme de la prescription en matière pénale.

¹⁴² V. al. 1 de l'art. 1741 du CGI modifié par la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude.

¹⁴³ Loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018.

¹⁴⁴ V. notamment CA de Paris, Tribunal de Grande Instance de Paris, 32^e chambre correctionnelle, jugement correctionnel du 8 décembre 2016 concernant M. Jérôme Cahuzac, Mme Patricia Cahuzac, M. François REYL, La société Reyl et Cie, M. Philippe Houman, spéc. pp. 11-18.

¹⁴⁵ V. sur ce point **ROBERT (H.)**, « Une nouvelle étape normative dans le renforcement des moyens de lutte contre la criminalité d'argent. À propos de la loi du 6 décembre 2013 », *La Semaine Juridique Edition Générale* n° 6, 10 février 2014, doct. 182.

¹⁴⁶ Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, V. notamment art 9 portant modification de l'art. 1741 du CGI.

seconde loi du 6 décembre 2013 porte création d'un parquet national financier compétent pour les délits de fraude fiscale présentant une grande complexité ou commis en bande organisée¹⁴⁷.

Le recours à la répression pénale s'est accru après les lois de 2013 sous la plume du législateur avec la loi du 23 octobre 2018¹⁴⁸ emportant réforme du dispositif de déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale et à l'origine d'une systématisation de la réponse pénale pour fraude fiscale.

2 - La systématisation de la réponse pénale pour fraude fiscale

25. Procédure de dénonciation obligatoire des fraudes graves. Dans le but de rendre systématique la réponse pénale pour fraude fiscale, d'une part la loi oblige l'administration fiscale à dénoncer les fraudes dépassant un certain seuil de gravité, et d'autre part la loi permet au ministère public de traiter cette infraction par le biais de procédures de justice pénale négociée.

En premier lieu, la loi du 23 octobre 2018 emporte réforme du dispositif de déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale en obligeant l'administration à dénoncer au parquet des faits de fraude fiscale pour lesquels elle a appliqué des majorations de plus de 40 % et portant sur des droits fraudés de plus de 100 000 euros, ou 50 000 euros lorsque la personne mise en cause est soumise aux exigences de la Haute autorité pour la transparence de la vie publique. Par conséquent, la réponse pénale est censée être systématique dès lors que ces seuils de droits fraudés et de majorations fiscales ont été franchis. Cette modification, censée contraindre l'administration à mettre en mouvement l'action publique, dès lors que certaines conditions sont satisfaites, illustre un renforcement de la répression pénale de la fraude fiscale et contribue à son particularisme. La réforme du 23 octobre 2018 permet d'accroître le recours à la répression pénale et d'augmenter l'afflux des dossiers de fraude fiscale devant l'autorité judiciaire¹⁴⁹.

26. Application de dispositifs de justice pénale négociée. En second lieu, le législateur semble avoir pris en compte l'augmentation des saisines de l'autorité judiciaire pour fraude fiscale en permettant aux parquets de traiter cette infraction avec des instruments de justice pénale négociée. La loi du 23 octobre 2018 fait rentrer le délit de fraude fiscale dans le champ d'application des

¹⁴⁷ V. sur ce point **VERGÈS (E.)**, « Le procureur de la République financier : entre projet politique et recherche de l'efficacité », *RJC* 2014, p. 143.

¹⁴⁸ Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude.

¹⁴⁹ Depuis l'entrée en vigueur de la procédure de dénonciation des fraudes graves consacrée par la loi du 23 octobre 2018, le rythme des saisines annuelles de l'autorité judiciaire pour fraude fiscale a quasiment doublé. En effet, les données statistiques de la DGFIP font état d'une augmentation de 75 % de dossiers de fraude fiscale ayant fait l'objet d'une transmission au parquet entre 2018 et 2021 ; V. DGFIP, *Cahier statistiques 2021*, p. 19 ; V. Sénat, *Commission des finances, mission d'information relative à la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*, 26 octobre 2022, pp. 55-56.

procédures de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC) et de convention judiciaire d'intérêt public (CJIP)¹⁵⁰. Ces deux instruments de justice pénale négociée se distinguent de prime abord eu égard à leurs effets, la CRPC emportant, contrairement à la CJIP, le prononcé d'une condamnation pénale¹⁵¹. Néanmoins, ces deux procédures permettent au fraudeur fiscal d'éviter un procès pénal ordinaire en échange de sa collaboration avec les autorités judiciaires¹⁵². La mise en œuvre des dispositifs de CRPC et de CJIP pour fraude fiscale repose sur un processus contractuel au sein duquel les parties, le fraudeur fiscal et la collectivité nationale ou société, font des concessions réciproques. La société renonce ainsi à un procès pénal et conséquemment à la rétribution de la fraude fiscale, et le fraudeur, pour sa part, abandonne les garanties dont il serait bénéficiaire dans le cadre d'un procès pénal. Toutefois, le traitement de la fraude fiscale par ces instruments de justice pénale négociée garantit à l'administration le recouvrement de la dette fiscale dès lors que l'application des dispositifs de CRPC et de CJIP est assujettie à la régularisation de la situation fiscale de l'intéressé¹⁵³. Le particularisme de la répression pénale de la fraude fiscale ressort ainsi de la finalité des procédures de justice pénale négociée utilisés comme instruments de recouvrement de l'impôt. Les dispositifs de CRPC et de CJIP corroborent le concours de la procédure pénale à la répression fiscale.

¹⁵⁰ V. art. 24 et 25 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude.

¹⁵¹ La CRPC emporte condamnation pénale aux termes de l'art. 495-11 du Cpp qui précise que « *L'ordonnance a les effets d'un jugement de condamnation* » ; La CJIP n'emporte pas condamnation pénale aux termes de l'al. 11 de l'art. 41-1-2 selon lequel « *L'ordonnance de validation n'emporte pas déclaration de culpabilité et n'a ni la nature ni les effets d'un jugement de condamnation* ».

¹⁵² Pour la CRPC, V. **MOLINS (F.)**, « Comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, Juin 2022 ; V. **CHARVET (D.)**, « Réflexions autour du plaider coupable », *Recueil Dalloz* 2004, p. 2517 ; V. **LASSERRE-CAPDEVILLE (J.)**, « La comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité : présentation et interrogations juridiques », *Gaz. Pal.* n° 365, 31 déc. 2011, p. 5 ; Pour la CJIP, V. **DUFOUR (O.)**, « Quel avenir pour la convention judiciaire d'intérêt public ? », *LPA* n° 22, 7 nov. 2016, p. 4 ; V. **PERRIER (J.-B.)**, « Transaction pénale et corruption : entre pragmatisme et dogmatisme », *Recueil Dalloz* 2016, p. 1318 ; V. **GALLOIS (J.)**, « Approche comparative des caractéristiques principales de la convention judiciaire d'intérêt public », *AJ Pénal* 2023, p. 127 ; V. **POISSONNIER (G.)**, « La convention judiciaire d'intérêt public, état des lieux d'une alternative aux poursuites pénales en développement », *AJCT* 2022. 497.

¹⁵³ L'application d'une procédure de CRPC pour fraude fiscale est assujettie à la régularisation de la situation fiscale, V. ministère de la Justice, circulaire du 2 septembre 2004 relative à la CRPC, JUS-D-04-30176C, CRIM-04-12-E8-02.09.04, S.D.J.P.G. n° 02-L-242, p. 38, ce dispositif de justice négocié doit « *par priorité concerner des affaires dans lesquelles [...] le préjudice de la victime a été réparé au cours de l'enquête* » ; V. Tribunal de Paris, PNF, Publications, Articles thématiques, Comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC) au PNF, novembre et décembre 2021, article concernant la pratique des CRPC au PNF, « *En matière fiscale, le parquet national financier exige ainsi que le contribuable ait régularisé sa situation auprès de l'administration fiscale avant d'envisager la proposition d'une CRPC* » ; L'application d'une procédure de CJIP pour fraude fiscale est assujettie à la régularisation de la situation fiscale, V. ministère de la Justice, circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, N° CRIM »2021 « -10 / G3 – 04/10/2021, p. 11 : des échanges entre l'administration fiscale et l'autorité judiciaire « *doivent intervenir le plus en amont possible et permettre, une fois le chiffrage de l'impôt élué établi, d'envisager un règlement coordonné des procédures fiscales et pénales. Un règlement global fiscal et pénal des dossiers donnant lieu à une CJIP doit en effet être privilégié par les parquets* » ; V. Ministère de la Justice, PNF, Lignes directrices sur la mise en œuvre de la convention judiciaire d'intérêt public, 16 janvier 2023, p. 21, « *le PNF s'assure avant de conclure une CJIP qu'une issue fiscale a été trouvée et que sans exception, les droits élués, intérêts de retard et pénalités imposées par l'administration fiscale ont été recouverts* ».

En tout état de cause, il convient d'observer que le renforcement constant de la répression pénale de la fraude fiscale bénéficie conséquemment à la procédure fiscale qui, rappelons-le, est appuyée par les poursuites pénales et le procès subséquent.

Qu'il s'agisse de la mainmise de l'administration fiscale sur le déclenchement des poursuites, de l'utilisation de la procédure pénale afin de renforcer la répression fiscale, ou encore de l'intensification du recours à la répression pénale, les traits caractéristiques du particularisme de la répression pénale de la fraude fiscale suscitent l'interrogation sur les raisons de leur existence.

II – Les raisons de l'existence du particularisme de la répression pénale de la fraude fiscale

27. Continuation de la procédure fiscale à travers la procédure pénale. Le pouvoir de l'administration fiscale de déclencher des poursuites pénales pour fraude fiscale est à l'origine du particularisme de la répression pénale de ce délit. En effet, les traits caractéristiques de ce particularisme observés *supra* sont les conséquences d'un tel pouvoir qui d'emblée subordonne la répression pénale à la procédure fiscale. La répression pénale est dès le départ soumise à la procédure fiscale puisque les poursuites pénales ne peuvent être mises en œuvre que par le biais d'une décision de l'administration fiscale¹⁵⁴. Dès lors que la procédure fiscale dispose des moyens de rechercher la fraude fiscale, de la sanctionner et de recouvrer *in fine* l'impôt par transaction, la décision de l'administration de recourir à des poursuites pénales est révélatrice de l'échec de la procédure fiscale et de la nécessité du renfort de la répression pénale. Conséquemment, la répression pénale corrobore les procédures fiscales de recherche de la fraude fiscale, de sanction de ce manquement et de recouvrement de l'impôt. Ces procédures fiscales s'enchaînent en continu afin d'atteindre le recouvrement de l'impôt fraudé. Un tel continuum est complété par la répression pénale qui prend le relai des procédures administratives dans la recherche et la sanction de la fraude fiscale, puis le recouvrement de l'impôt fraudé.

En conséquence, la répression pénale de la fraude fiscale, inscrite au sein d'un continuum de procédures fiscales (A) est instrumentalisée afin de recouvrer l'impôt fraudé (B).

¹⁵⁴ V. art. L. 228 du LPF ; V. **CABON (S.-M.)**, « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du « verrou de Bercy » », *Dr. fisc.* n° 46, 13 Novembre 2014, 620 ; V. **DETRAZ (S.)**, « Délit général de fraude fiscale et autres délits communs à tous les impôts », *JurisClasseur Procédures fiscales*, Fasc. 705, 23 Octobre 2018, mise à jour 15 janv. 2020 ; V. **SALOMON (R.)**, « Chroniques - Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.* n° 6-7, 6 Février 2020, 131.

A – L’inscription de la répression pénale de la fraude fiscale sein d’un continuum

L’image d’un continuum, ou « *ensemble d’éléments homogènes* »¹⁵⁵, s’évince de l’édifice répressif de la fraude fiscale dont toutes les étapes administratives et pénales concourent au recouvrement de l’impôt. Dans un tel contexte, comme le fait remarquer M. COLLET, « *les poursuites pénales [...] ne s’assimilent pas à des « poursuites différentes », mais viennent au contraire prolonger la procédure répressive engagée par l’administration fiscale* »¹⁵⁶. On peut soutenir cette affirmation en apportant la précision selon laquelle, chaque étape de la procédure fiscale se prolonge dans la procédure pénale en continuum. Les procédures fiscales d’enquête (1) de sanction (2) et de recouvrement (3) se prolongent à travers la répression pénale de la fraude fiscale.

1 – Le prolongement de la procédure fiscale d’enquête à travers la répression pénale

28. Continuation de la procédure fiscale de recherche. En première ligne dans la lutte contre la fraude fiscale, l’administration, sous la tutelle du ministre du Budget, mène un contrôle qui a pu être défini comme « *l’activité de recherche des irrégularités et de lutte contre la fraude* »¹⁵⁷. L’assise constitutionnelle des « *pouvoirs* »¹⁵⁸ d’investigation de l’administration, fondée sur le caractère nécessaire de l’impôt¹⁵⁹, vient légitimer l’atteinte portée aux libertés individuelles lors des opérations de collecte de renseignements¹⁶⁰. L’on remarque alors une « *parenté fonctionnelle des procédures administratives de contrôle avec la police judiciaire* »¹⁶¹ en considération du droit de contrôle de l’administration et de l’existence de procédures de perquisitions fiscales. À l’instar de l’autorité judiciaire, l’administration fiscale dispose du pouvoir de mener des investigations afin de rechercher les infractions fiscales. Ce pouvoir administratif d’enquête semble cependant limité puisque l’administration fiscale est en mesure de le corroborer en ayant recours à la répression pénale dont les moyens d’investigation judiciaire s’avèrent plus coercitifs¹⁶².

¹⁵⁵ Sur la définition d’un continuum espace-temps, V. **CARREL (A.)**, *L’homme et inconnu*, PLON, Paris, 1935, p. 36. En dépit de ses positions eugénistes et révisionnistes à la fin de sa carrière, nous citons cet auteur, prix Nobel de médecine en 1912, pour sa pertinente définition d’un continuum.

¹⁵⁶ **COLLET (M.)**, « Aménager le verrou de Bercy oui, le supprimer non ! », *Les Échos*, 6 mars 2018, p. 12.

¹⁵⁷ **BIENVENU (J.-J.)**, **LAMBERT (T.)**, *Droit fiscal*, PUF, 3^e éd., 2003, p. 111.

¹⁵⁸ **LAMBERT (T.)**, *Contrôle fiscal. Droit et pratique*, PUF, 2^e éd., 1991, p. 44.

¹⁵⁹ V. Art. 13 DDHC 1789 : « *Pour l’entretien de la force publique, et pour les dépenses d’administration, une contribution commune est indispensable* ».

¹⁶⁰ V. sur ce point **COLLET (M.)**, *Droit fiscal*, Thémis droit, 4^e éd., PUF, 2013, spéc. p. 125 et p. 48, l’auteur cite la décision n° 83-164 DC du 29 déc. 1983, cons. 27, à l’occasion de laquelle, le Conseil constitutionnel a considéré que « *l’exercice des libertés et droits individuels ne saurait en rien excuser la fraude fiscale ni en entraver la légitime répression* ».

¹⁶¹ **DELLIS (G.)**, *Droit pénal et droit administratif. L’influence des principes du droit pénal sur le droit administratif répressif*, LGDJ, coll. Bibliothèque de droit public, tome 184, 1997, spéc., p. 340, n° 471.

¹⁶² La procédure pénale dispose de moyens de surveillance, de géolocalisation de téléphones de véhicules ou de personnes, et permet d’infiltrer un réseau criminel, V. notamment **COLLET (P.)**, « L’insaisissable notion de

La décision de l'administration fiscale de déclencher des poursuites pénales traduit donc un besoin de prolonger la procédure fiscale d'enquête à travers une procédure d'investigation plus efficace. Les investigations judiciaires sont en continuum avec la procédure fiscale d'enquête.

La procédure fiscale de sanction se prolonge pareillement à travers la répression pénale.

2 – Le prolongement de la procédure fiscale de sanction à travers la répression pénale

29. Continuation de la procédure fiscale de sanction. Á l'instar des peines d'amende pour fraude fiscale, les sanctions fiscales prononcées par l'administration sont des mesures visant à punir le fraudeur. Leur caractère de punition est reconnu par les juges européens et français¹⁶³. Pourtant, ces sanctions ne semblent pas suffisantes afin de punir certaines fraudes fiscales. Un tel constat ressort d'une part, de la jurisprudence du Conseil constitutionnel, et d'autre part, des dispositions législatives qui régissent le déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale. En premier lieu, depuis une décision du 24 juin 2016, le Conseil constitutionnel considère que les poursuites pénales pour fraude fiscale « *ont un caractère public qui leur confère une exemplarité et une portée dissuasive supplémentaire* »¹⁶⁴. En second lieu, depuis 2018¹⁶⁵, la loi oblige l'administration à dénoncer au procureur de la République les fraudes les plus graves¹⁶⁶. Cette jurisprudence des Sages et ces dispositions législatives semblent indiquer que la répression administrative est insuffisante pour sanctionner les fraudes d'une certaine gravité. Dès lors qu'en matière de fraude fiscale il revient à l'administration de décider d'engager des poursuites pénales, celle-ci est seule juge de l'insuffisance des sanctions fiscales et de la nécessité de recourir à des sanctions pénales qui se présentent ainsi comme le prolongement de la procédure fiscale de sanction.

La procédure fiscale de recouvrement se prolonge également à travers la répression pénale.

surveillance en droit pénal », *Revue de science criminelle et de droit pénal comparé*, vol. 3, n° 3, 2019, pp. 549-566 ; V. **VERGÈS (E.)**, « La preuve pénale transformée ? », in *Les transformations de la preuve pénale*, **BEAUVAIS (P.)**, **PARISOT (R.)** (dir.), LGDJ, 2018, p. 336 ; V. **COLLET (P.)**, *L'acte coercitif en procédure pénale*, éd. Panthéon Assas, coll. Thèses, 2018, n° 142 et s. et n° 189 et s.

¹⁶³ V. CEDH, 6 juin 1976, n° 5100/71, 5101/71, 5102/7, *Engel c. Pays-Bas*, § 82 ; CEDH, 24 févr. 1994, n° 12547/86, *Bendenoun c. France*, § 47 ; V. CJUE, 5 juin 2012, aff. C-489/10, *Łukasz Marcin Bonda*, pt. 37 ; V. Cons. const., 30 déc. 1982, n° 82-155, *Loi de finances rectificative pour 1982*, cons. 33 ; V. Cass. com., 7 nov. 1989, n° 88-12.059 ; V. CE, avis, 31 mars 1995, n° 164008, *Sarl Auto-Industrie Méric*.

¹⁶⁴ Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, *M. Alec W. et autre [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale]*, cons. 19 ; Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *M. Jérôme C. [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale]*, cons. 19 ; Cons. const., 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, *M. Thomas T. et autre [Pénalités fiscales pour omission déclarative et sanctions pénales pour fraude fiscale]*, cons. 17.

¹⁶⁵ V. art. 36 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude.

¹⁶⁶ V. I de l'art. L. 228 du LPF ; V. notamment **DETRAZ (S.)**, « Impôts. Procédure », *JurisClasseur Lois pénales spéciales*, Fasc. 50, 6 juin 2022, l'auteur fait observer que « *pour les formes de fraude les plus graves qu'il définit, l'article L. 228, I, du LPF oblige l'Administration à dénoncer les faits qu'elle a sanctionnés au moyen d'une majoration* ».

3 – Le prolongement de la procédure fiscale de recouvrement à travers la répression pénale

30. Continuation de la procédure fiscale de recouvrement. La procédure fiscale de recouvrement repose sur l'exigibilité des impositions¹⁶⁷. Les faits de fraude fiscale, ou de soustraction à l'établissement et au paiement de l'impôt, entravent le recouvrement des impositions exigibles et font naître une dette fiscale constituée de l'impôt fraudé et des pénalités fiscales infligées par l'administration¹⁶⁸. Les services fiscaux sont en mesure de recouvrer cette dette fiscale dans son intégralité dès lors que le contribuable indélicat décide de régulariser sa situation. Ils disposent également de la faculté de recouvrer rapidement, mais partiellement, cette dette fiscale par la voie de la transaction¹⁶⁹. Quand bien même le recouvrement de la dette fiscale par transaction serait partiel, en raison de l'atténuation des pénalités fiscales, cette voie pragmatique garantit le paiement de l'impôt fraudé puisqu'elle est attractive pour le fraudeur fiscal qui évite ainsi un procès pénal¹⁷⁰. Les services fiscaux décident de déclencher des poursuites pénales pour fraude fiscale lorsque la procédure de recouvrement de la dette fiscale dans son intégralité ou par transaction n'a pas réussi. La répression pénale permet de prolonger la procédure de recouvrement de la dette fiscale dans son intégralité ou par transaction. D'une part, le procès pénal permet à l'administration de solliciter du juge l'application de la mesure de solidarité qui oblige les auteurs, coauteurs et complices d'une fraude fiscale au paiement de l'impôt fraudé avec ses majorations administratives¹⁷¹. Ainsi, lorsqu'elle déclenche des poursuites pénales, l'administration fiscale prolonge la procédure de recouvrement intégral à travers le procès pénal. D'autre part, des dispositifs de justice pénale négociée, par CRPC et par CJIP, sont applicables au fraudeur fiscal à condition que celui-ci

¹⁶⁷ V. sur ce point **COMMUNIER (J.-M.)**, « Mise en recouvrement et paiement des impôts », *JurisClasseur Procédures fiscales*, Fasc. 525, 31 Mars 2021.

¹⁶⁸ V. sur les sanctions fiscales, **AYRAULT (L.)**, « Sanction fiscale », *JurisClasseur Procédures fiscales*, Fasc. 398, 1^{er} Avril 2020.

¹⁶⁹ V. 3^o de l'art. L. 247 du LPF en vertu duquel l'administration peut accorder au contribuable « *Par voie de transaction, une atténuation d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent ne sont pas définitives* ».

¹⁷⁰ V. ministère de l'Économie et des Finances, Rapport au Parlement, Remises et transactions à titre gracieux en matière fiscale pour l'année 2018, p. 14 ; V. ministère de l'Économie et des Finances, Rapport au Parlement, Remises et transactions à titre gracieux en matière fiscale pour l'année 2021, p. 12, le ministère de l'Économie et des Finances souligne que « *Le recours aux transactions par les services fiscaux est traditionnellement encouragé lorsqu'il permet d'éviter des procédures contentieuses et ainsi d'améliorer le recouvrement des sommes dues au Trésor* » ; La combinaison des art. L. 228 du LPF et L. 247, 3^o, du LPF permet à l'administration de ne pas déclencher des poursuites pénales à l'encontre d'un fraudeur fiscal et de recouvrer la dette fiscale par transaction.

¹⁷¹ V. sur ce point art. 1745 du CGI : « *Tous ceux qui ont fait l'objet d'une condamnation définitive, prononcée en application des articles 1741, 1742 ou 1743 peuvent être solidairement tenus, avec le redevable légal de l'impôt fraudé, au paiement de cet impôt ainsi qu'à celui des pénalités fiscales y afférentes* ».

régularise sa situation¹⁷². En conséquence, ces dispositifs pénaux transactionnels se présentent comme le prolongement de la procédure fiscale de recouvrement par transaction.

Inscrite au sein d'un continuum de procédures administratives de recherche de la fraude fiscale, de sanction de cette transgression et *in fine* de recouvrement de l'impôt fraudé, la répression pénale prolonge les procédures conduites par l'administration et continue ainsi la poursuite de l'objectif budgétaire de celles-ci. Le droit pénal semble, dans un tel contexte, dévié de sa finalité punitive afin de concourir au recouvrement l'impôt. En d'autres termes, la répression pénale est instrumentalisée, dans le cadre du continuum de procédures dirigé par l'administration fiscale, afin de garantir le recouvrement de la dette fiscale.

B – L'instrumentalisation de la répression pénale de la fraude fiscale au sein du continuum

31. Fonctions originelles de la répression pénale. Si le particularisme de la répression pénale de la fraude fiscale peut s'expliquer par l'inscription de la réponse pénale au sein d'un continuum, on peut également relever les raisons de ce particularisme à travers l'instrumentalisation de la répression pénale dans une telle configuration. Le terme « instrumentalisation » qui doit être compris comme une manipulation, ou mieux, un dévoiement, nous permet de mettre en relief un détournement de la répression pénale de son orientation originelle. L'orientation originelle de la répression pénale s'infère des fonctions de la peine puisque la peine est la finalité de la répression pénale dans sa dimension sanctionnatrice. La doctrine distingue trois fonctions essentielles de la sanction pénale¹⁷³. En premier lieu, la peine remplit une fonction de rétribution, en infligeant à l'auteur d'une infraction un mal équivalent à celui qui a été causé par cette infraction¹⁷⁴. La logique rétributiviste, comme l'expose M. CUSSON, repose sur un rapport de proportionnalité entre la

¹⁷² L'application d'une procédure de CRPC pour fraude fiscale est assujettie à la régularisation de la situation fiscale, V. ministère de la Justice, circulaire du 2 septembre 2004 relative à la CRPC, JUS-D-04-30176C, CRIM-04-12-E8-02.09.04, S.D.J.P.G. n° 02-L-242, p. 38 ; V. Tribunal de Paris, PNF, Publications, Articles thématiques, Comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC) au PNF, novembre et décembre 2021 ; L'application d'une procédure de CJIP pour fraude fiscale est assujettie à la régularisation de la situation fiscale, V. ministère de la Justice, circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, N° CRIM »2021 « -10 / G3 – 04/10/2021, p. 11 ; V. Ministère de la Justice, PNF, Lignes directrices sur la mise en œuvre de la convention judiciaire d'intérêt public, 16 janvier 2023, p. 21.

¹⁷³ V. sur ce point **VAN DE KERCHOVE (M.)**, Les fonctions de la sanction pénale. Entre droit et philosophie », *Informations sociales*, vol. 127, n° 7, 2005, pp. 22-31, l'auteur présente quatre fonctions : une fonction de prévention, une fonction de réparation, une fonction de rétribution et une fonction socio-pédagogique. Nous ne retenons que trois fonctions essentielles étant donné que la fonction socio-pédagogique, comme le soutient l'auteur, se retrouve dans les trois autres fonctions en raison de sa dimension symbolique.

¹⁷⁴ V. **PONCELA (P.)**, « Par la peine, dissuader ou rétribuer », *Archives de philosophie du droit, préc.*, l'auteure affirme que « la notion de rétribution est l'autre nom de la peine : punir c'est toujours rétribuer » ; V. **PONCELA (P.)**, « Éclipses et réapparition de la rétribution en droit pénal », in *Rétribution et justice pénale*, PUF, 1983, p. 15 ; V. **FEINBERG (J.)**, *Doing and Deserving*, Princeton University Press, 1970, p. 100 ; V. **FAUCONNET (P.)**, *La responsabilité. Étude de sociologie*, éd. Alcan, 1920, p. 227.

punition et le délit¹⁷⁵. En deuxième lieu, la peine réalise une fonction de réparation, celle-ci ne peut être que symbolique puisqu'il s'agit de réparer le trouble causé à l'ordre public¹⁷⁶. À cet égard, DURKHEIM faisait remarquer que « *la peine répare le mal que le crime a fait à la société* »¹⁷⁷. En troisième lieu la peine remplit une fonction de prévention dès lors qu'elle est censée dissuader de commettre l'infraction qu'elle punit¹⁷⁸.

32. Moralisme de la répression pénale. Ces trois fonctions essentielles de la peine apparaissent comme des objectifs répressifs. En effet, la répression pénale est originellement orientée vers la rétribution, en infligeant une peine proportionnelle à l'infraction, vers la réparation, puisque la punition répare symboliquement le mal causé par l'infraction à la société, et dans le sens de la prévention, afin de dissuader la commission de l'infraction. On peut distinguer ces fonctions en filigrane du moralisme, conception que M. VAN DE KERCHOVE observe comme étant l'une des justifications l'intervention du droit pénal¹⁷⁹. En vertu du moralisme l'intervention du droit pénal « *se justifie exclusivement en raison, et à la mesure, de l'immoralité du comportement auquel elle s'applique* »¹⁸⁰. Cette conception semble orienter la répression pénale vers la rétribution et la réparation symbolique du mal causé à la société¹⁸¹.

33. Dévoiement de la répression pénale. Les traits caractéristiques de la répression pénale de la fraude fiscale, ainsi que l'intervention du droit pénal au sein d'un continuum de procédures qui visent le recouvrement de l'impôt, suscitent l'interrogation en considération des fonctions sus-

¹⁷⁵ CUSSON (M.), *Pourquoi punir ?*, Dalloz, 1987, p. 82, l'auteur souligne que « *la proportionnalité s'explique essentiellement en termes rétributifs. S'il y a une relation intrinsèque entre le délit et la punition, il devrait aussi s'établir un rapport entre l'importance de l'un et de l'autre* ».

¹⁷⁶ V. notamment VULLIERME (J.-L.), « La fin de la justice pénale (Polysémie de la peine, pluralité des modes de réparation) », *Archives de philosophie pénale*, t. 28, 1983, p. 162, l'auteur fait référence à la « *réparation par la souffrance ou réparation pénale* » ; V. TULKENS (F.), VAN DE KERCHOVE (M.), CARTUYVELS (Y.), GUILLAIN (C.), *Introduction au droit pénal. Aspects juridiques et criminologiques*, Waterloo, Kluwer, 2010, p. 557 ; V. PONCELA (P.), « Éclipses et réapparition de la rétribution en droit pénal », in *Rétribution et justice pénale*, PUF, 1983, p. 15 ; V. VIRALLY (M.), *La pensée juridique*, R. Pichon et R. Durand-Auzias, 1960, p. 112.

¹⁷⁷ DURKHEIM (E.), *La division du travail social*, PUF, 1967, p. 76.

¹⁷⁸ V. PONCELA (P.), « Par la peine, dissuader ou rétribuer », *Archives de philosophie du droit*, t. 26, 1981, p. 65 ; V. KELLENS (G.), *La mesure de la peine*, Collection scientifique de la Faculté de droit de Liège, 1982, p. 12 ; V. GUIBENTIF (P.), « Retour à la peine : contexte et orientations des recherches récentes en prévention générale », *Déviance et société*, 1981, vol. 5, n° 3, p. 293.

¹⁷⁹ VAN DE KERCHOVE (M.), « Pour une éthique de l'intervention du droit pénal, entre moralisme et instrumentalisme », in ACKERMANS (H.), *Variations sur l'éthique*, Presses de l'Université de Saint-Louis, pp. 449-467, la seconde justification du recours au droit pénal est selon l'auteur l'instrumentalisme.

¹⁸⁰ *Ibidem*.

¹⁸¹ V. notamment CHAUVEAU (A.), HÉLIE (F.), *Théorie du code pénal*, 2^e éd., Édouard Legrand, 1845, p. 17, les auteurs soutiennent que « *La peine n'est en elle-même que la réparation d'un devoir violé, la rétribution du mal pour le mal* » ; V. CUSSON (M.), *Pourquoi punir*, préc., l'auteur affirme que « *quand on adopte une philosophie rétributive de la peine, on pense que le criminel est puni parce qu'il a commis un crime et non pour prévenir ou réprimer le crime* » ; V. PECH (T.), « Neutraliser la peine » in GARAPON (A.), GROS (F.), PECH (T.), *Et ce sera justice. Punir en démocratie*, Odile Jacob, 2001, p. 160.

distinguées de la répression pénale. En effet, la répression pénale de la fraude fiscale, qui suit le mouvement du continuum vers le recouvrement, est détournée de ses objectifs de rétribution, de réparation symbolique et de prévention. Si les notions de rétribution et de prévention ne portent pas à confusion, il importe cependant de ne pas confondre la réparation du mal causé à la société, objectif de la peine, et la réparation du préjudice causé par l'infraction qui repose sur une action civile¹⁸². À cet égard, en matière de fraude fiscale, la réparation du préjudice consiste à payer la dette fiscale constituée de l'impôt avec ses majorations¹⁸³, et la réparation du mal causé à la société repose sur la peine prononcée par le juge pénal¹⁸⁴. Par conséquent, mobiliser la répression pénale afin de garantir le paiement de la dette fiscale revient à instrumentaliser le droit de punir. Une telle instrumentalisation s'évince de l'utilisation de toutes les ressources de la procédure pénale (1) et de la menace du procès pénal (2), dans le but de recouvrer l'impôt.

1 - L'utilisation de toutes les ressources de la procédure pénale pour le recouvrement de l'impôt

34. Exploitation administrative de la répression pénale. Première autorité à pouvoir mettre en mouvement l'action publique pour fraude fiscale, l'administration fiscale mobilise le droit pénal afin de corroborer la procédure fiscale dont l'objectif final est le recouvrement de l'impôt. Toutes les ressources de la procédure pénale sont ainsi utilisées afin d'atteindre cet objectif dès lors que la procédure fiscale ne peut y parvenir.

D'une part, des poursuites pénales sont susceptibles d'être déclenchées par l'administration en cas d'échec de la procédure fiscale de recherche de la fraude fiscale. Lorsque les services fiscaux présument l'existence de fraudes complexes pour lesquelles les moyens de recherche administratifs peuvent s'avérer insuffisants, l'administration est en mesure d'ouvrir une procédure judiciaire d'enquête fiscale¹⁸⁵. En cas de fraudes commises par le biais de réseaux criminels et en lien avec

¹⁸² V. sur ce point **RIBEYRE (C.)**, « Action publique », *JurisClasseur Procédure pénale*, Fasc. 20 : Action publique et action civile, 31 Décembre 2021, selon l'auteur « *En matière pénale, l'infraction donne naissance à deux types d'actions : l'action publique, qui est la mise en œuvre du droit de punir l'auteur d'une infraction par l'État au nom de la société ; l'action civile, qui est la mise en œuvre du droit à réparation qui appartient à l'éventuelle victime de l'infraction* » ; V. **LAPÉROU-SCHENEIDER (B.)**, « Synthèse : Action publique et action civile », *JurisClasseur Procédure pénale*, 25 Mai 2022.

¹⁸³ Cass. crim., 17 avr. 1989, 88-81.189, la Cour de cassation juge que l'action civile de l'administration fiscale « *ne lui ouvre pas le droit de demander, pour le préjudice causé au Trésor public par la fraude, une réparation distincte de celle qui est assurée par les majorations et amendes fiscales* ».

¹⁸⁴ V. **DURKHEIM (E.)**, *La division du travail social*, préc. ; V. **VULLIERME (J.-L.)**, « La fin de la justice pénale (Polysémie de la peine, pluralité des modes de réparation) », préc. ; V. **TULKENS (F.)**, **VAN DE KERCHOVE (M.)**, **CARTUYVELS (Y.)**, **GUILLAIN (C.)**, *Introduction au droit pénal. Aspects juridiques et criminologiques*, préc. ; V. **PONCELA (P.)**, « Éclipses et réapparition de la rétribution en droit pénal », in *Rétribution et justice pénale*, préc. ; V. **VIRALLY (M.)**, *La pensée juridique*, préc.

¹⁸⁵ V. notamment **MICHAUD (P.)**, « L'enquête fiscale judiciaire sous le contrôle du Parquet », *Gaz. Pal.* 30 janv. 2010, p. 13, l'auteur attire l'attention sur la lourdeur des procédures fiscales de recherche d'infractions, notamment le droit de visite domiciliaire et le droit d'enquête TVA ; V. Loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative

l'étranger, les moyens d'investigation judiciaires de surveillance d'infiltration de réseaux criminels, de géolocalisation sont plus à même d'appréhender ces infractions complexes¹⁸⁶. La procédure judiciaire d'enquête fiscale, qui permet à l'administration de déclencher des poursuites pénales avant contrôle fiscal¹⁸⁷, atteste de la mobilisation de la répression pénale afin de suppléer la procédure fiscale dans sa mission de recherche de la fraude fiscale et de faciliter l'établissement puis le recouvrement de l'impôt.

D'autre part, en cas d'échec de la procédure fiscale de recouvrement, même par transaction, l'administration en déclenchant les poursuites judiciaires peut se constituer partie civile et, lors du procès pénal, solliciter du juge l'application de la mesure de solidarité fiscale¹⁸⁸. Une telle mesure, rappelons-le, permet de recouvrer l'impôt fraudé, ainsi que ses pénalités administratives, lors du procès pénal en faisant payer cette dette fiscale par d'autres personnes que le redevable de l'impôt fraudé. Eu égard aux effets de la mesure de solidarité, lorsque l'administration met en mouvement l'action publique, le procès pénal joue le rôle de levier de recouvrement de la dette fiscale.

Par conséquent, le continuum qui se dessine dès lors que l'administration décide de déclencher des poursuites pénales pour fraude fiscale fait ressortir l'utilisation de toutes les ressources de la procédure pénale dans le but d'atteindre l'objectif de recouvrement de l'impôt de ce continuum.

35. Exploitation judiciaire de la répression pénale. Du côté de l'autorité judiciaire, on peut remarquer une tendance similaire à l'utilisation de toutes les ressources de la procédure pénale afin de recouvrer l'impôt.

D'une part, dès lors que l'administration a mis en mouvement l'action publique, on constate que les juridictions pénales exercent des poursuites dans 90 % des affaires de fraude fiscale qui sont déférées devant elles¹⁸⁹. Ce chiffre, s'il fait ressortir une influence de la qualité de l'accusation dans le chef des magistrats, il indique d'autant plus leur détermination à punir le fraudeur fiscal et à lui faire payer la violation du pacte social. Ce chiffre révèle également que le procès pénal est un instrument de recouvrement efficace de l'impôt dès lors qu'il sera possible de recouvrer la dette fiscale en application de la mesure de solidarité lors de la condamnation.

pour 2009, art. 23 ; V. Sénat, Projet de loi de finances rectificative pour 2009 : Rapport, Septembre 2009, Art. 14 bis : Procédure judiciaire d'enquête fiscale.

¹⁸⁶ V. notamment **COLLET (P.)**, « L'insaisissable notion de surveillance en droit pénal », *préc.* ; V. **VERGÈS (E.)**, « La preuve pénale transformée ? », *préc.* ; V. **COLLET (P.)**, *L'acte coercitif en procédure pénale*, *préc.*

¹⁸⁷ Cons. const., Commentaire, Décision n° 2016-545 QPC du 24 juin 2016, *M. Alec W. et autre*, Décision n° 2016-546 QPC du 24 juin 2016, *M. Jérôme C.*, p. 11, le commentaire souligne que « Dans ces situations, l'Administration choisit d'abord le pénal avant le contrôle fiscal ».

¹⁸⁸ Art. 1745 du CGI ; V. notamment **DETRAZ (S.)**, « La nature de la solidarité de l'article 1745 du Code général des impôts », *Dr. fisc.* 2012, n° 50, ét. 551.

¹⁸⁹ V. sur ce point ministère de la Justice, Infostat Justice, Infractions économiques et financières : leur traitement judiciaire en 2016 et 2017, Mai 2019, n° 169, spéc. p. 3.

D'autre part, la détermination des autorités judiciaires à faire payer le fraudeur fiscal se remarque dans l'utilisation qu'elles font des qualifications pénales d'escroquerie et de blanchiment dès lors qu'elles les appliquent à des faits de fraude fiscale afin de les poursuivre sans attendre une décision de l'administration¹⁹⁰. Dans ce cadre, que l'on pourrait qualifier de hors continuum, les condamnations pénales, pour escroquerie fiscale ou blanchiment de fraude fiscale, peuvent permettre au juge d'obliger le fraudeur fiscal à indemniser l'État français du préjudice causé par ces infractions¹⁹¹.

À l'instar de l'administration fiscale, l'autorité judiciaire mobilise toutes les ressources de la procédure pénale aux fins de recouvrement de la dette fiscale en faisant payer le fraudeur fiscal à maints égards. Une telle instrumentalisation de la répression pénale s'observe pareillement au regard de l'utilisation de la menace du procès pénal pour le recouvrement de l'impôt.

2 - L'utilisation de la menace du procès pénal pour le recouvrement de l'impôt

36. Incitation à la transaction fiscale. Lorsque l'administration fiscale active le verrou de Bercy, en refusant de déclencher des poursuites pénales afin de recouvrer l'impôt par la voie transactionnelle, la possibilité pour les services fiscaux de faire craindre un procès pénal au fraudeur demeure un efficace levier de recouvrement. Dans de telles circonstances, la menace du procès pénal, avec des sanctions bien plus dissuasives que les pénalités administratives, incite le fraudeur fiscal à payer l'impôt ainsi que ses majorations par la voie pragmatique de la transaction¹⁹².

À l'instar de l'administration fiscale, l'autorité judiciaire emploie la menace du procès pénal afin d'inciter la personne mise en cause pour fraude fiscale à payer l'impôt et ses majorations. En effet, dès lors que l'application de dispositifs de justice négociée, CRPC ou CJIP, est assujettie à la régularisation de la situation fiscale de l'intéressé, ces procédures qui permettent d'éviter un procès

¹⁹⁰ Pour la poursuite de la fraude fiscale sous la qualification d'escroquerie à la TVA, V. notamment **LAMURE (C.)**, « Les poursuites pénales en matière de fraude à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) : réflexion autour des délits d'escroquerie et de fraude fiscale », *RTD Com.* 2019, p. 829 ; Pour la poursuite de la fraude fiscale sous la qualification de blanchiment, V. Cass. crim., 14 janv. 2004, n° 03-81.165 ; V. Cass. crim., 20 févr. 2008, n° 07-82.977, *Talmon* ; V. **CUTAJAR (C.)**, « Le blanchiment, une infraction générale, distincte et autonome », *Recueil Dalloz* 2008, p. 1585 ; V. **MATSOPOULOU (H.)**, « Précisions jurisprudentielles sur le délit de blanchiment de fraude fiscale », *RSC* 2008, p. 607 ; V. **CUTAJAR (C.)**, « L'auteur de l'infraction principale et le blanchiment », *Recueil Dalloz* 2004, p. 1377 ; V. **OTTENHOF (R.)**, « Le blanchiment, infraction de conséquence, nécessite la preuve préalable de l'infraction d'origine ; toutefois, il n'est pas nécessaire que l'auteur du blanchiment soit distinct de l'auteur de l'infraction d'origine », *RSC* 2004, p. 350.

¹⁹¹ V. ministère des Finances et des Comptes public, ministère de la Justice, Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, 22 mai 2014, p. 15, « *La DGFIP peut être amenée à déposer plainte ou à se constituer partie civile, au nom de l'État français, dans les affaires où un préjudice de nature fiscale a été révélé, y compris les affaires pour lesquelles elle n'est pas à l'initiative des poursuites. Il pourra s'agir notamment d'affaires d'escroquerie à la TVA [...] ou relatives à du blanchiment de fraude fiscale.* ».

¹⁹² V. combinaison des art. L. 228 du LPF et L. 247 du LPF.

pénal ordinaire se présentent comme des leviers de recouvrement de l'impôt¹⁹³. Dans le cadre de la justice pénale négociée pour fraude fiscale par voie de CRPC ou de CJIP, la menace du procès pénal est utilisée par l'autorité judiciaire afin d'inciter le fraudeur à régulariser sa situation fiscale.

Qu'il s'agisse de l'administration fiscale ou de l'autorité judiciaire, ces pouvoirs publics dévoient la répression pénale, qui perd sa fonction de punition de la fraude fiscale et de dissuasion de frauder l'impôt, pour être utilisée comme une incitation à la régularisation fiscale afin de faciliter le recouvrement de l'impôt.

37. Instrumentalisation administrative et judiciaire du droit pénal. On ne peut comprendre le particularisme de la répression pénale de la fraude fiscale qu'au moyen d'une lecture globale des moyens d'actions étatiques consacrés à la lutte contre la fraude fiscale. Les règles dérogatoires de la procédure pénale en matière fiscale n'ont, en effet, pas été conçues pour une répression pénale autonome visant la répression de l'atteinte à une valeur sociale. Ces règles ont été conçues afin d'appuyer la procédure fiscale dans le cadre d'un continuum dont l'objectif final est le recouvrement de la dette fiscale.

Le droit de punir est instrumentalisé dans le cadre de ce continuum procédural. Le droit pénal intervient afin d'assurer l'efficacité du droit fiscal au sens où il poursuit, au titre de ses finalités individuelles, le recouvrement de la dette fiscale, et à titre général, un effet dissuasif. Le procès pénal n'apparaît pas comme un objectif en soi. L'objectif, tant de la procédure pénale que de la procédure diligentée par l'administration fiscale, reste le recouvrement de l'impôt obtenu par tous moyens, en particulier par des voies transactionnelles. Dans cet objectif, la répression pénale sera instrumentalisée par l'administration fiscale à un double niveau. En premier lieu, la menace de poursuites pénales favorisera les relations entre l'administration fiscale et l'administré afin de l'inciter à la transaction. En second lieu, l'administration fiscale restera très présente lors des

¹⁹³ L'application d'une procédure de CRPC pour fraude fiscale est assujettie à la régularisation de la situation fiscale, V. ministère de la Justice, circulaire du 2 septembre 2004 relative à la CRPC, JUS-D-04-30176C, CRIM-04-12-E8-02.09.04, S.D.J.P.G. n° 02-L-242, p. 38, ce dispositif de justice négocié doit « *par priorité concerner des affaires dans lesquelles [...] le préjudice de la victime a été réparé au cours de l'enquête* » ; V. Tribunal de Paris, PNF, Publications, Articles thématiques, Comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC) au PNF, novembre et décembre 2021, article concernant la pratique des CRPC au PNF, « *En matière fiscale, le parquet national financier exige ainsi que le contribuable ait régularisé sa situation auprès de l'administration fiscale avant d'envisager la proposition d'une CRPC* » ; L'application d'une procédure de CJIP pour fraude fiscale est assujettie à la régularisation de la situation fiscale, V. ministère de la Justice, circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, N° CRIM »2021 « -10 / G3 – 04/10/2021, p. 11 : des échanges entre l'administration fiscale et l'autorité judiciaire « *doivent intervenir le plus en amont possible et permettre, une fois le chiffrage de l'impôt élué établi, d'envisager un règlement coordonné des procédures fiscales et pénales. Un règlement global fiscal et pénal des dossiers donnant lieu à une CJIP doit en effet être privilégié par les parquets* » ; V. Ministère de la Justice, PNF, Lignes directrices sur la mise en œuvre de la convention judiciaire d'intérêt public, 16 janvier 2023, p. 21, « *le PNF s'assure avant de conclure une CJIP qu'une issue fiscale a été trouvée et que sauf exception, les droits élués, intérêts de retard et pénalités imposées par l'administration fiscale ont été recouverts* ».

poursuites pénales, en tant que partie civile, ce que lui permettent des règles spécifiques à la matière¹⁹⁴, pour *in fine* obtenir le prononcé de la mesure de solidarité fiscale.

Ainsi, l'instrumentalisation de la répression pénale de la fraude fiscale par l'administration (Première partie) se remarque comme un fondement essentiel du particularisme de la répression pénale de ce délit.

Néanmoins, on peut observer l'implication croissante des autorités judiciaires dans la répression pénale de la fraude fiscale. L'idée que ce délit porte atteinte à une valeur sociale essentielle semble conforter une volonté de moralisation de la vie publique. Ce recours à la justice pénale, dont le fondement est, à notre sens, moraliste, sera toutefois rattrapé par des considérations pratiques, justifiant ainsi le recours à une justice pénale négociée.

Ce contexte particulier qui contribue au particularisme de la répression pénale de la fraude fiscale fait ressortir une instrumentalisation de la répression pénale de la fraude fiscale par l'autorité judiciaire (Seconde partie).

¹⁹⁴ La constitution de partie civile de l'administration pour fraude fiscale n'est pas régie par les dispositions de droit commun des art. 2 et 3 du Cpp mais par l'art. L. 232 du LPF.

PREMIÈRE PARTIE : L'INSTRUMENTALISATION DE LA RÉPRESSION PÉNALE PAR L'ADMINISTRATION FISCALE

38. Bicéphalisme répressif à direction administrative. L'édifice répressif de lutte contre la fraude fiscale est un Janus¹⁹⁵ singulier, étant donnée la soumission de son visage pénal aux exigences de son chef¹⁹⁶ administratif fiscal. Á cet égard, dès lors que l'administration dispose du pouvoir de permettre le déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale, la répression pénale subordonnée à une décision de cette autorité revêt d'emblée un certain particularisme puisqu'elle est instrumentalisée afin de servir la procédure fiscale. En considération de ce pouvoir, la répression pénale s'inscrit au sein d'un « *ensemble d'éléments homogènes* »¹⁹⁷, ou continuum, constitué d'une procédure fiscale qui se prolonge à travers des poursuites pénales. La procédure fiscale que l'administration est en mesure de mettre en œuvre lui donne les moyens de rechercher la fraude fiscale, de sanctionner cette transgression et de recouvrer la dette fiscale constituée de l'impôt fraudé et de ses majorations. La nécessité de prolonger cette procédure à travers une répression pénale est révélatrice des limites de la répression administrative de la fraude fiscale. Ces limites sont appréciées par l'administration qui juge s'il est opportun de faire appel au renfort de la répression pénale.

39. Pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale. Le dispositif de déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale régi par l'article L. 228 du Livre des procédures fiscales s'articule autour de deux voies permettant à l'administration de saisir l'autorité judiciaire, la dénonciation ou la plainte¹⁹⁸. En tout état de cause, la décision de permettre la mise en mouvement

¹⁹⁵ Ovide dans ses *Fastes*, décrit le dieu romain Janus en faisant référence à ses deux têtes ou encore ses deux visages ; **OVIDE**, *Fastes I*, Bibliotheca Classica Selecta, Livre I, p. 115-144.

¹⁹⁶ Le terme « chef » communément compris comme étant celui qui dirige, commande ou gouverne, est choisi à dessein en raison de son étymologie latine : *caput*, se traduisant en français par : tête.

¹⁹⁷ Sur la définition d'un continuum espace-temps, V. **CARREL (A.)**, *L'homme et inconnu*, PLON, Paris, 1935, p. 36. En dépit de ses positions eugénistes et révisionnistes à la fin de sa carrière, nous citons cet auteur, prix Nobel de médecine en 1912, pour sa pertinente définition d'un continuum.

¹⁹⁸ V. I et II de l'art. L. 228 du LPF ; L'administration peut, en premier lieu, saisir le procureur de la République par la voie d'une dénonciation lorsque les faits qu'elle a examinés lors de la procédure fiscale ont conduit à l'application de majorations comprises entre 40 % et 100 % sur des droits dont le montant est supérieur à 100 000 euros ou 50 000 euros lorsque l'intéressé est une personne soumise aux exigences relatives à la transparence de la vie publique. En

de l'action publique relève d'un pouvoir discrétionnaire de l'administration qui choisit de prolonger la procédure fiscale par un instrument pénal.

Si l'administration détient le pouvoir de déclencher des poursuites pénales, elle dispose pareillement du pouvoir de refuser de prendre une telle décision. Dans ce contexte, les poursuites pénales sont bloquées alors qu'une fraude fiscale est constituée. Ce verrouillage contribue au succès de la procédure fiscale de recouvrement puisque l'administration permet au fraudeur fiscal d'éviter des poursuites pénales à condition de régulariser sa situation rapidement par transaction. La menace du procès pénal incite le fraudeur à payer la dette fiscale. La répression pénale tient lieu d'instrument de recouvrement de l'impôt. L'instrumentalisation de la répression pénale de la fraude fiscale par l'administration ressort ainsi des conditions dans lesquelles s'organise le déclenchement de l'action publique au sein du continuum administratif de lutte contre la fraude fiscale (Titre I).

Lorsque les poursuites pénales pour fraude fiscale sont déclenchées, la répression pénale intervient afin de prolonger la procédure fiscale de recherche de la fraude fiscale, de sanction de cette infraction et de recouvrement de l'impôt fraudé. La répression pénale joue alors le rôle d'instrument de contrôle fiscal et de levier de recouvrement de la dette fiscale. L'instrumentalisation de la répression pénale de la fraude fiscale par l'administration se remarque ainsi au regard de l'apport du procès pénal au continuum administratif de lutte contre la fraude fiscale (Titre II).

second lieu, l'administration peut saisir l'autorité judiciaire par le biais d'une plainte avec avis conforme de la Commission des infractions fiscales ou sans cet avis lorsque la plainte met en œuvre la procédure judiciaire d'enquête fiscale.

TITRE I : LE DÉCLENCHEMENT DE L'ACTION PUBLIQUE AU SEIN DU CONTINUUM ADMINISTRATIF DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE

40. Subordination de la répression pénale à la procédure fiscale. L'image d'un continuum qui ressort de l'observation du dispositif de déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale est une illustration qui nous permet de décrire le prolongement de la procédure fiscale à travers la répression pénale. Ce prolongement s'opère à l'initiative de l'administration fiscale dès lors que celle-ci est en mesure de déclencher des poursuites pénales pour fraude fiscale. Conséquemment, la procédure pénale se retrouve subordonnée à la procédure fiscale. En premier lieu l'assujettissement de l'ouverture de la procédure pénale pour fraude fiscale à une décision de l'administration atteste d'une telle subordination. En second lieu, il convient de remarquer que dans ce cadre dérogatoire du droit commun, la saisine de l'autorité judiciaire ne repose que sur des personnes et des faits désignés par l'administration fiscale. La procédure pénale semble ainsi intervenir afin de seconder l'administration dans sa mission de contrôle et de recouvrement de l'impôt. Cette subsidiarité est caractéristique de la place qu'occupe la répression pénale au sein du continuum depuis que l'administration dispose du pouvoir de permettre la mise en mouvement de l'action publique pour fraude fiscale. Ce régime dérogatoire de déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale est le premier fondement sur lequel repose le particularisme de la répression pénale de cette infraction.

Une telle dérogation au droit commun de la mise en mouvement de l'action publique suscite l'intérêt, d'une part en raison de la maîtrise du déclenchement des poursuites pénales par un organe extérieur à l'autorité judiciaire, l'administration fiscale (Chapitre I) et d'autre part en considération de la conséquence directe qu'emporte une telle dérogation, le pouvoir de l'administration fiscale de renoncer aux poursuites pénales (Chapitre II).

CHAPITRE I : LA MAÎTRISE DU DÉCLENCHEMENT DES POURSUITES PÉNALES
PAR L'ADMINISTRATION FISCALE

« L'action publique appartient à la société tout entière »

MANGIN (C.), Traité de l'action publique et de l'action civile en matière criminelle, Tome premier, Nève, Librairie de la Cour de cassation, Paris, 1837, p. I.

41. Dispositif dérogatoire au droit commun. Le continuum de lutte contre la fraude fiscale repose sur le pouvoir de l'administration de mettre en mouvement de l'action publique. Ce dispositif dérogatoire, plus connu sous l'appellation de « verrou de Bercy »¹⁹⁹, régit le recours à la répression pénale au sein du continuum administratif de lutte contre la fraude fiscale. M. COLLET faisait remarquer à cet égard que *« les poursuites pénales [...] ne s'assimilent pas à des « poursuites différentes », mais viennent au contraire prolonger la procédure répressive engagée par l'administration fiscale »*²⁰⁰. En effet, le déclenchement des poursuites pénales pour cette infraction est soumis à l'initiative²⁰¹ de l'administration sous la tutelle du ministre du Budget, en vertu des dispositions de l'article L. 228 du Livre des procédures fiscales (ci-après LPF).

Il est pourtant nécessaire de rappeler l'un des principes du droit commun selon lequel le ministère public détient le monopole de la mise en mouvement de l'action publique en vertu des dispositions des articles 1^{er} du Code de procédure pénale²⁰², et 31 du même code²⁰³. Il importe d'évoquer pareillement le principe de l'opportunité des poursuites en vertu duquel *« Le procureur de la*

¹⁹⁹ V. **CABON (S.-M.)**, « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du « verrou de Bercy » », *Dr. fisc.* n° 46, 13 Novembre 2014, 620 ; V. **DETRAZ (S.)**, « Délit général de fraude fiscale et autres délits communs à tous les impôts », *JurisClasseur Procédures fiscales*, Fasc. 705, 23 Octobre 2018, mise à jour 15 janv. 2020 ; V. **SALOMON (R.)**, « Chroniques - Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.* n° 6-7, 6 Février 2020, 131.

²⁰⁰ **COLLET (M.)**, « Aménager le verrou de Bercy oui, le supprimer non ! », *Les Échos*, 6 mars 2018, p. 12

²⁰¹ À ce jour, depuis la loi n° 2028-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, l'initiative de l'Administration peut prendre la forme d'une plainte ou d'une dénonciation.

²⁰² Art. 1^{er} du Code de procédure pénale (ci-après Cpp) : *« L'action publique pour l'application des peines est mise en mouvement et exercée par les magistrats ou par les fonctionnaires auxquels elle est confiée par la loi ».*

²⁰³ Art. 31 du Cpp : *« Le ministère public exerce l'action publique et requiert l'application de la loi ».*

République, reçoit les plaintes et les dénonciations et apprécie la suite à leur donner»²⁰⁴. Au rang des rares exceptions au monopole du ministère public²⁰⁵, figurent les hypothèses dans lesquelles la mise en mouvement de l'action publique est subordonnée à une condition prévue par la loi. La répression pénale de la fraude fiscale est soumise à une telle exigence, qui fait ressortir l'étendue du pouvoir de l'administration dans ce cadre.

Afin de saisir ce particularisme du déclenchement des poursuites pénales en matière de fraude fiscale²⁰⁶, il est opportun de rappeler la construction d'un tel pouvoir de l'administration (Section I), et d'en étudier la justification (Section II).

Section I - La construction du pouvoir de l'administration dans le cadre des poursuites pénales

42. Ancrage historique. Dans le commentaire d'une décision rendue le 22 juillet 2016²⁰⁷, le secrétariat général du Conseil constitutionnel retrace les origines du dispositif de déclenchement des poursuites pénales en matière de fraude fiscale. En dépit de son caractère d'« *outil de politique jurisprudentielle* », révélé par M. BENZINA²⁰⁸, ce type de commentaire peut être d'un grand secours à l'observateur en raison de la nature de « *doctrine officielle* » que lui reconnaît M. DISANT²⁰⁹. En effet, le commentaire sus-évoqué, renseigne sur les raisons pour lesquelles les Sages ont déclaré la conformité à la Constitution, du dispositif de déclenchement des poursuites pénales en matière de fraude fiscale. Cette doctrine officielle du Conseil constitutionnel rend compte de l'ancrage historique de la subordination de l'action publique à l'initiative de l'administration, en matière de fraude fiscale. Le commentaire souligne en l'occurrence que ce dispositif de déclenchement des poursuites pénales prend sa source, au XIX^{ème} siècle, dans la jurisprudence de la Cour de cassation avant de recevoir consécration législative²¹⁰. Les magistrats du quai de l'Horloge avaient attribué l'exercice de l'action publique à l'administration fiscale, puis le législateur a atténué les prérogatives

²⁰⁴ Art. 40-1, al. 1^{er} du Cpp.

²⁰⁵ Trois exceptions : 1° La mise en mouvement de l'action publique en cas d'inaction du parquet ; 2° En cas d'infraction commise lors d'une audience ; 3° En vertu des pouvoirs confiés par certaines administrations par la loi ; V. sur ce point **LAPÉROU-SCHNEIDER (B.)**, « Synthèse - Action publique et action civile », *JurisClasseur Procédure pénale*, 5 mai 2021.

²⁰⁶ V. **CABON (S.-M.)**, « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du « verrou de Bercy » », *préc.* ; V. **DETRAZ (S.)**, « Délit général de fraude fiscale et autres délits communs à tous les impôts », *préc.* ; V. **SALOMON (R.)**, « Chroniques - Droit pénal fiscal », *préc.*

²⁰⁷ Cons. const., Commentaire, Décision n° 2016-555 QPC du 22 juillet 2016, *M. Karim B.*, pp. 2-4.

²⁰⁸ **BENZINA (S.)**, « Le commentaire officiel du Conseil constitutionnel, outil de politique jurisprudentielle », *hal.archives-ouvertes.fr*, 16 juill. 2020.

²⁰⁹ **DISANT (M.)**, *L'autorité de la chose interprétée par le Conseil constitutionnel*, Paris, LGDJ, coll. Bibliothèque constitutionnelle et de science politique, t. 135, 2010, p. 175 et s.

²¹⁰ Cons. const., Commentaire, Décision n° 2016-555 QPC du 22 juillet 2016, *préc.*

des services fiscaux en octroyant à l'administration le pouvoir de déclencher des poursuites pénales pour fraude fiscale.

Quand bien même le pouvoir de l'administration fiscale aurait évolué, de l'exercice de l'action publique au déclenchement des poursuites pénales (Sous-section I), cette autorité conserve un pouvoir discrétionnaire sur le déclenchement des poursuites pénales (Sous-section II).

Sous-section I - L'évolution du pouvoir de l'administration : de l'exercice de l'action publique, au déclenchement des poursuites pénales

43. Action publique aux mains de l'administration. Tel que le reconnaît le Conseil constitutionnel, le dispositif de déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale a pour origine le droit d'exercice exclusif de l'action publique reconnu à l'administration, par la Cour de cassation, en matière de contravention aux lois sur les contributions indirectes au XIX^{ème} siècle²¹¹. Pourtant, de la jurisprudence à la loi, le pouvoir de l'administration fiscale sur l'action publique n'a pas été le fruit d'une retranscription à la lettre. En effet, on doit remarquer une évolution des prérogatives de l'administration sur l'action publique.

L'exercice exclusif de l'action publique par l'administration (§ 1) reconnu par la Cour de cassation, allait évoluer vers un pouvoir de déclenchement des poursuites pénales consacré par le législateur (§ 2).

§ 1 - L'exercice exclusif de l'action publique par l'administration fiscale

44. Consécration jurisprudentielle. À travers des arrêts rendus au cours des premières décennies du XIX^{ème} siècle, les Hauts magistrats de l'ordre judiciaire considéraient « *qu'aux termes de l'article 90 de la loi du 5 ventôse an XII et de l'article 23 du décret du 5 germinal suivant, le droit de poursuivre la répression des contraventions aux lois sur les contributions indirectes n'appartient qu'à la régie* »²¹². La Cour de cassation consacrait ainsi, un droit de poursuite exclusif à l'administration des contributions indirectes, au visa de textes relatifs au droit de transaction de cette régie²¹³. Un tel positionnement fondé sur le pouvoir de transaction de la régie, avait pour conséquence, en matière de contraventions aux

²¹¹ Le Conseil constitutionnel atteste de l'origine du dispositif régit par l'article L. 228 du LPF, dans la jurisprudence de la Cour de cassation rendue au XIX^{ème} siècle en matière de contravention aux lois sur les contributions indirectes, V. Cons. const., Commentaire, Décision n° 2016-555 QPC du 22 juillet 2016, *loc. cit.*

²¹² Cour de cassation, arrêts des 24 févr. 1820, J.P., tom. XV, p. 802 ; 11 nov. 1826, J.P., tom. XX, p. 820 ; 18 janv. 1828, J.P., tom. XXI, p. 1062 ; 1^{er} oct. 1842, J. cr., XV, p. 66.

²¹³ V. art. 90 de la loi du 5 ventôse an XII et art. 23 du décret du 5 germinal an XII.

contributions indirectes, l'exercice exclusif de l'action publique par cette administration fiscale (A), et partant, l'éviction du ministère public (B).

A - L'exercice exclusif de l'action publique au visa du pouvoir de transaction de l'administration

L'octroi à la régie, par la Cour de cassation, d'un droit exclusif de poursuite pénale des contraventions aux contributions indirectes, résulte de l'influence de la transaction fiscale sur la jurisprudence des hauts magistrats (1), validant le paradoxe de la mainmise de l'administration partie civile sur l'action publique (2).

1 - L'influence de la transaction fiscale sur la jurisprudence des hauts magistrats

45. Pouvoir de la transaction sur l'action publique. Les dispositions des articles 23 de l'arrêté du 5 germinal an XII et 10 de l'ordonnance du 3 janvier 1821 instituaient un droit de transaction en faveur de la régie des contributions indirectes conduisant à l'extinction de l'action publique. Pour mémoire, en matière de contravention aux contributions indirectes, si la régie et le ministère public étaient en mesure de mettre en mouvement l'action publique, seule cette administration fiscale avait le droit d'y renoncer au moyen d'une transaction avec le contrevenant²¹⁴. La transaction rendait impossible l'intervention des procureurs, alors même qu'une contravention aux lois sur les contributions indirectes était constituée²¹⁵. Ce droit de transaction instituait un véritable pouvoir de l'administration sur le déclenchement et l'extinction de l'action publique. La Cour de cassation ne pouvait alors que déduire d'une telle maîtrise des poursuites pénales, par la régie, l'autorité exclusive de celle-ci sur le contentieux des contraventions aux contributions indirectes²¹⁶. Pour reprendre les mots du jurisconsulte Faustin HÉLIE, « *L'administration, en effet, pouvant composer sur des faits passibles de confiscations et d'amendes, il a paru logique d'en conclure qu'elle pouvait poursuivre l'application de ces peines* »²¹⁷.

En conférant à l'administration un droit exclusif de poursuite des contraventions aux contributions indirectes, la Cour de cassation valide ainsi l'impact de la pratique transactionnelle, et

²¹⁴ **MANGIN (C.)**, *Traité de l'action publique et de l'action civile en matière criminelle*, Tome premier, Nève Librairie de la Cour de cassation, Paris, 1837, p. 76, n° 41, l'auteur fait observer que « *l'administration des contributions indirectes a le droit de transiger avec le prévenu de contravention et d'éteindre par là les poursuites* ».

²¹⁵ *Ibidem*, p. 77, n° 41, M. MANGIN souligne « *que quand le procureur du roi dirige lui-même les poursuites, le tribunal doit le déclarer non recevable dans son action* ».

²¹⁶ V. **HÉLIE (F.)**, *Traité de l'instruction criminelle*, préc., p. 234.

²¹⁷ **HÉLIE (F.)**, *Traité de l'instruction criminelle*, Tome II. De l'action publique et de l'action civile, Charles Hingray, Paris, 1846., p. 234.

conséquemment le paradoxe qu'elle génère eu égard à la mainmise de l'administration partie civile sur l'action publique.

2 - La validation du paradoxe de la mainmise de l'administration partie civile sur l'action publique

46. Pouvoir d'une partie civile sur l'action publique. L'article 158 du décret du 18 juin 1811, prévoyait la constitution de partie civile de certaines administrations devant les tribunaux²¹⁸. La régie des contributions indirectes, constatant des infractions qui blessent les intérêts qu'elle protège, pouvait citer directement les prévenus devant les juridictions correctionnelles. Pourtant bien avant cette réglementation, la régie était en mesure de composer sur des infractions passibles de confiscations et d'amendes²¹⁹. Ce droit de transaction lui permettait de recouvrer les droits fraudés, en convenant d'un arrangement avec le contrefacteur sur le paiement desdits droits et de leurs pénalités, en échange d'une renonciation aux poursuites. D'emblée, l'institution de cette transaction semble produire un paradoxe juridique remarquable, au regard de la faculté pour la régie, partie civile, de décider de la suite à donner à une infraction pénale en matière de contributions indirectes. Un tel contrôle de l'administration sur les poursuites pénales, en matière de contraventions aux lois sur les contributions indirectes, a été renforcé par la Cour de cassation²²⁰. Les hauts magistrats, en reconnaissant un droit de poursuite exclusif à la régie, valident ce paradoxe juridique fondé sur un curieux mélange des genres, la mainmise sur l'action publique par une partie civile. À titre de rappel, le Code d'instruction criminelle de 1808, en vigueur à cette époque, distinguait en son article premier, l'action pour l'application des peines, de l'action en réparation du dommage causé par une contravention, ces actions publique et civile revenaient à des titulaires différents²²¹.

Un tel positionnement de la juridiction suprême de l'ordre judiciaire, faisant exception aux dispositions susmentionnées, emportait manifestement éviction du ministère public.

B - L'éviction du ministère public au visa du pouvoir de transaction de l'administration fiscale

À travers la délégation totale de l'action publique à la régie des contributions indirectes (1), la Cour de cassation a institué une éviction des procureurs sans fondement juridique pertinent (2).

²¹⁸ Art. 158 du décret du 18 juin 1811 : « *Sont assimilées aux parties civiles, 1° Toute régie ou administration publique, relativement aux procès suivis, soit à sa requête, soit même d'office et dans son intérêt* ».

²¹⁹ V. article 23 de l'arrêté du 5 germinal an XII et article 10 de l'ordonnance du 3 janvier 1821.

²²⁰ Cour de cassation, arrêts des 24 févr. 1820, J.P., tom. XV, p. 802 ; 11 nov. 1826, J.P., tom. XX, p. 820 ; 18 janv. 1828, J.P., tom. XXI, p. 1062 ; 1^{er} oct. 1842, J. cr., XV, p. 66.

²²¹ Art. premier du Code d'instruction criminelle de 1808 : « *L'action pour l'application des peines n'appartient qu'aux fonctionnaires auxquels elle est confiée par la loi. L'action en réparation du dommage causé par un crime, par un délit, ou par une contravention, peut être exercée par tous ceux qui ont souffert de ce dommage* ».

1 - Une éviction des procureurs à travers la délégation totale de l'action publique à la régie

47. Mainmise de l'administration sur les poursuites. Dans son *Traité de l'action publique*, M. MANGIN observait que la première conséquence de la reconnaissance à la régie d'un droit exclusif de poursuite des contraventions aux lois sur les contributions indirectes est l'irrecevabilité de l'action du ministère public devant les tribunaux, dès lors que celui-ci dirige seul les poursuites²²². La jurisprudence de la Cour de cassation semble s'inscrire dans le prolongement de la volonté du législateur qui, au début du XIX^{ème} siècle, avait concédé à cette administration fiscale, une délégation partielle de l'action publique²²³. M. HÉLIE estimait que la participation de la régie à l'action publique, émanait de la crainte du législateur que les contraventions, en cette matière considérée comme spéciale, et d'une gravité relative, ne soient pas poursuivies avec assez de fermeté par le ministère public²²⁴. Ces contraventions, moins visibles que les atteintes aux biens et aux personnes, devaient certainement avoir un faible impact sur l'ordre public, dans le chef des procureurs²²⁵. Une telle représentation semble néanmoins manquer de bien-fondé. En effet, les infractions aux contributions indirectes portaient atteinte à cet impôt, constituant la part la plus importante des recettes publiques dès le début du XIX^{ème} siècle²²⁶. Le risque d'une fragilisation des finances publiques, et par conséquent de l'État, a probablement conduit le législateur à faire participer la régie à l'action publique pour pallier le manque de zèle des procureurs.

48. Police administrative fiscale. Pour mémoire, véritable police fiscale, ou « *armée de fonctionnaires* »²²⁷, la régie des contributions indirectes disposait de moyens considérables afin de mener en toute autonomie une répression efficace des infractions. En effet, cette administration détenait, outre le monopole de la perception des impositions, celui du contrôle des déclarations

²²² MANGIN (C.), *Traité de l'action publique et de l'action civile en matière criminelle*, Tome premier, Nève Librairie de la Cour de cassation, Paris, 1837, p. 77, n° 41.

²²³ V. le décret du 1^{er} germinal an XIII instituant la participation de la Régie aux poursuites pénales des contraventions aux contributions indirectes, par le biais d'une délégation partielle de l'action publique.

²²⁴ V. sur ce point HÉLIE (F.), *Traité de l'instruction criminelle*, préc., p. 232, M. HÉLIE faisait remarquer qu'en matière de contributions indirectes, le législateur redoutait « *que les procureurs du roi n'apportassent pas à la protection des droits du fisc toute la vigilance et tout le zèle que ces intérêts exigent* ».

²²⁵ Les infractions les plus visibles étaient certainement celles sur lesquelles portait prioritairement la politique pénale de l'exécutif, supérieur hiérarchique du ministère public en vertu de l'art. 1 du tit. VIII de la loi du 16-24 août 1790 ; des art. 216 et 261 de la Constitution du 5 fructidor an III.

²²⁶ V. MARION (M.), *Histoire financière de la France depuis 1715*, t. IV, 1819-1875, Rousseau, Paris, p. 322, cité par GABILLARD (J.), « Le financement des guerres napoléoniennes et la conjoncture du Premier Empire », *Revue économique*, Armand Colin, 1953, spéc. p. 557 ; V. COLLIARD (J.-E.), MONTIALOUX (C.), « Une brève histoire de l'impôt », *Regards croisés sur l'économie*, vol. 1, n° 1, 2007, pp. 56-65, « *L'Empire légue une fiscalité largement indirecte* », constituant 71 % des recettes en 1813.

²²⁷ PINAUD (P.-F.), « Chuchotements, cris et rébellions fiscales (1790-1814) », *Napoleonica. La Revue*, vol. 28, n° 1, 2017, pp. 36-45.

fiscales. Les agents de la régie des contributions indirectes étaient en mesure de dresser des procès-verbaux de constatation de fraudes ou de dissimulations²²⁸, et disposaient de prérogatives d'investigation, tels que des droits de perquisition et de saisie²²⁹. La solution d'une délégation partielle de l'action publique à la régie, paraissait donc reposer sur une quête d'efficacité répressive. La Cour de cassation semble avoir poussé cette volonté du législateur à son paroxysme, dans l'extension de cette délégation partielle de l'action publique, à une délégation totale en faveur de l'administration des contributions indirectes. La régie disposant de pouvoirs de police, étant par ailleurs en mesure d'éteindre l'action publique par transaction, semblait bénéficier en son domaine de compétences similaires à celles du ministère public.

Néanmoins, en octroyant à la régie le pouvoir d'exercer l'action publique, la Cour de cassation soutient une jurisprudence qui emporte éviction des procureurs de l'action publique, sans fondement juridique pertinent.

2 - Une éviction des procureurs de l'action publique sans fondement juridique pertinent

49. Incongruité juridique originelle. Il est opportun de rappeler les dispositions de l'article 4 du Code d'instruction criminelle de 1808, selon lesquelles « *La renonciation à l'action civile ne peut ni arrêter ni suspendre l'exercice de l'action publique* ». Ces dispositions reposaient sur la *summa divisio* des actions publique et civile en vertu de laquelle la transaction sur l'action civile était par principe sans influence sur l'action publique. D'ailleurs, aux termes de l'article 2046 du Code civil, dont les dispositions en vigueur depuis le 30 mars 1804 sont les mêmes à ce jour, « *On peut transiger sur l'intérêt civil qui résulte d'un délit. La transaction n'empêche pas la poursuite du ministère public* ».

La Cour de cassation en jugeant que « *le droit de poursuivre la répression des contraventions aux lois sur les contributions indirectes n'appartient qu'à la régie* »²³⁰, brise complètement l'herméticité de la frontière entre action publique et action civile, déjà entamée par une transaction, et méconnaît les dispositions de l'article 4 du Code d'instruction criminelle sus-évoquées²³¹. En attribuant à l'administration l'exercice de l'action publique au visa « *de l'article 90 de la loi du 5 ventôse an XII et de l'article 23 du décret*

²²⁸ L'article 21 du décret du 1^{er} germinal an XIII donne aux commis de la Régie des contributions indirectes le droit de dresser des procès-verbaux qui, en vertu de l'article 26, sont crus en justice jusqu'à inscription de faux.

²²⁹ V. PINAUD (P.-F.), « Chuchotements, cris et rébellions fiscales (1790-1814) », préc. ; V. DELALANDE (N.), SPIRE (A.), « I. La construction de l'État fiscal (fin XVIIIe-fin XIXe siècle) », Nicolas Delalande éd., *Histoire sociale de l'impôt, La Découverte*, 2010, pp. 9-32.

²³⁰ V. les arrêts de la Cour de cassation du 24 févr. 1820, J. P., tom. XV, p. 802 ; 11 nov. 1826, J. P., tom. XX, p. 820 ; 18 janv. 1828, J. P., tom. XXI, p. 1062, Bull. p. 31, Dalloz p. 99 ; 1^{er} oct. 1842, J. cr., XV, p. 66.

²³¹ Art. 4 du Code d'instruction criminelle de 1808 : « *La renonciation à l'action civile ne peut ni arrêter ni suspendre l'exercice de l'action publique* ».

du 5 germinal suivant »²³², la Cour de cassation fondait sa décision sur les textes qui prévoyaient la faculté pour cette régie de transiger avec le contrefacteur. La doctrine de l'époque estimait à ce propos, qu'il semblait évident dans le chef des hauts magistrats, que l'administration disposait de l'action publique, dès lors que celle-ci pouvait s'éteindre par transaction²³³. L'effet extinctif d'action publique de la transaction portait atteinte, à cette époque, à la *summa divisio* des actions publique et civile définie par le Code d'instruction criminelle de 1808²³⁴.

50. Fondement inapproprié. Une telle exception jurisprudentielle à la *summa divisio* des actions publique et civile ne pouvait reposer que sur des normes législatives dérogatoires, au visa desquelles la Cour de cassation était en mesure d'attribuer l'exclusivité de l'exercice de l'action publique à la régie. Cependant, de l'analyse des textes qui avaient été mobilisés par les hauts magistrats on ne relève aucune mention sur la possibilité d'éteindre l'action publique par transaction. D'une part, l'article 90 de la loi du 5 ventôse an XII, ne concerne pas le mode de poursuite, mais prévoit la compétence de la juridiction correctionnelle pour connaître des actions de la régie en vue de la réparation du préjudice causé au Trésor. D'autre part, l'article 23 du décret du 5 germinal an XII, ne régit que le droit de transaction de l'administration des contributions indirectes sur les contraventions. Force est de constater, que ces textes ne comportent aucune disposition portant sur la nature éteignable de l'action publique par transaction, ni sur l'exclusion des procureurs de l'action publique, en matière de contraventions aux contributions indirectes. Ainsi, la jurisprudence de la Cour de cassation doit son originalité, certes au mécanisme dérogatoire au droit commun qu'elle favorise, mais d'autant plus à son absence de fondement juridique.

51. Ajustement législatif. On pourrait donc s'interroger comme M. HÉLIE qui écrivait que « *pour créer, en matière d'impôts indirects seulement, une inexplicable anomalie, ne faudrait-il pas du moins s'appuyer sur quelque texte ? Où est ce texte ?* »²³⁵. La réponse à cette question va être apportée par le pouvoir législatif le 25 juin 1920, à travers la création du délit de fraude fiscale et la consécration législative de la mise en mouvement de l'action publique, à la seule initiative de l'administration²³⁶.

En faisant évoluer le pouvoir de l'administration de l'exercice de l'action publique vers la mise en mouvement de celle-ci, la loi atténue l'éviction du ministère public de l'action publique pour fraude

²³² Cour de cassation, arrêts des 24 févr. 1820, J.P., tom. XV, p. 802 ; 11 nov. 1826, J.P., tom. XX, p. 820 ; 18 janv. 1828, J.P., tom. XXI, p. 1062 ; 1^{er} oct. 1842, J. cr., XV, p. 66.

²³³ V. HÉLIE (F.), *Traité de l'instruction criminelle, préc.*, p. 234 : « *L'administration, en effet, pouvant composer sur des faits passibles de confiscations et d'amendes, il a paru logique d'en conclure qu'elle pouvait poursuivre l'application de ces peines* ».

²³⁴ V. art. 1 et 2 du Code d'instruction criminelle de 1808.

²³⁵ HÉLIE (F.), *Traité de l'instruction criminelle*, Tome II. De l'action publique et de l'action civile, préc., p. 238.

²³⁶ Loi du 25 juin 1920 portant création de nouvelles ressources fiscales, art. 112 : « *Les poursuites seront engagées à la requête de l'administration compétente* ».

à l'impôt. En effet, un texte législatif, bien moins contingent qu'une jurisprudence, ne saurait certainement pas héberger une anomalie juridique, contraire aux dispositions du Code d'instruction criminelle, toujours en vigueur au moment de l'adoption de la loi du 25 juin 1920²³⁷. Ainsi, le ministère public recouvre l'exercice de l'action publique dans la répression pénale de la fraude fiscale, mais à condition d'y avoir été invité par l'administration.

En portant un coup d'arrêt à l'exercice des poursuites par l'administration, la loi du 25 juin 1920 lui consacre un pouvoir de déclencher des poursuites pénales.

§ 2 – Le pouvoir de l'administration de déclencher des poursuites pénales

52. Pénalisation de la fraude fiscale. Le législateur consacre le délit général de fraude fiscale²³⁸, à travers l'article 112 de la loi du 25 juin 1920, en prévoyant des peines d'amende et d'emprisonnement, pour « *Quiconque se sera frauduleusement soustrait ou aura tenté de se soustraire frauduleusement au paiement total ou partiel des impôts établis par les lois au profit du Trésor public* »²³⁹. Le sixième alinéa de ce même article dispose que « *Les poursuites seront engagées à la requête de l'administration compétente* »²⁴⁰. Cette loi reprend partiellement le mécanisme de déclenchement des poursuites instauré par la Cour de cassation en matière de contraventions aux lois sur les contributions indirectes. En effet, les dernières dispositions opèrent un changement dans l'étendue du pouvoir de l'administration fiscale sur les poursuites pénales. Les services fiscaux ne sont plus titulaires d'un droit d'exercice de l'action publique, mais d'un pouvoir de déclencher des poursuites pénales.

Si l'on peut observer un changement de compétences, il convient tout de même de remarquer le monopole de l'administration sur les voies de déclenchement des poursuites pénales (A) ainsi que l'étendue du champ d'application des poursuites pénales pour fraude fiscale (B).

²³⁷ Adopté en 1808, le Code d'instruction criminelle restera en vigueur jusqu'en 1958 ; V. sur ce point **CARBASSE (J.-M.), VIELFAURE (P.)**, « Chapitre 2. Droit pénal et justice répressive depuis le début du XIX^e siècle », in *Histoire du droit pénal et de la justice criminelle*, PUF, 2014, pp. 459-522.

²³⁸ V. **JEANDIDIER (W.)**, « Les sanctions pénales en matière fiscale », *Dr. fisc.* n° 3, 18 Janvier 2007, 58 ; V. **ACARD (C.), GENESTIER (N.), EXERJEAN (G.)**, « La ligne de démarcation entre risque fiscal et risque pénal (2^e volet) - Un abus de droit peut-il être constitutif d'une fraude fiscale ? », *Dr. fisc.* n° 10, 10 Mars 2016, 207 ; V. **DE RICOLFIS (T.), LEJEUNE (O.)**, « L'action de la police judiciaire dans la lutte contre la corruption et les infractions financières et fiscales », *Dr. fisc.* n° 38, 22 Septembre 2016, 498.

²³⁹ Loi du 25 juin 1920 portant création de nouvelles ressources fiscales, art. 112.

²⁴⁰ *Ibidem*.

A - Le monopole de l'administration sur les voies de déclenchement des poursuites pénales

Depuis le 25 juin 1920, deux voies de droit pour fraude fiscale, sous monopole de l'administration, ont été instituées par le législateur afin de mettre en mouvement l'action publique : la plainte (1) et la dénonciation (2).

1 - Le monopole de l'administration sur la plainte

Instrument traditionnel de déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale, la plainte préalable, inscrite dans un dispositif de mise en mouvement de l'action publique (a) demeure un droit exclusif de l'administration (b).

a - L'inscription de la plainte dans un dispositif de mise en mouvement de l'action publique

53. Verrou de Bercy. La loi du 29 décembre 1977²⁴¹ modifie le dispositif de déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale mis en place par l'article 112 de la loi du 25 juin 1920²⁴². L'article 1^{er} de la loi du 29 décembre 1977²⁴³ a défini les modalités de dépôt de plainte de l'administration pour fraude fiscale, en exigeant que les plaintes préalables aux poursuites, prévues à l'article 1741 du CGI, soient déposées sur avis conforme d'une commission des infraction fiscales (CIF), instituée par la même loi²⁴⁴. La création de cette commission traduit la volonté du législateur de modérer le pouvoir discrétionnaire de l'administration, et le risque d'arbitraire qui en découle²⁴⁵. À ce jour, depuis la réforme du 23 octobre 2018²⁴⁶, la plainte s'inscrit au sein d'une procédure prévue par les dispositions du II de l'article L. 228 du LPF, aux termes desquelles, « *Sous peine d'irrecevabilité, les plaintes portant sur des faits autres que ceux mentionnés aux premier à cinquième alinéas du I*

²⁴¹ Loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière, JO du 30 décembre 1977.

²⁴² Loi du 25 juin 1920 portant création de nouvelles ressources fiscales, art. 112.

²⁴³ Loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière, JO du 30 décembre 1977.

²⁴⁴ L'article 1^{er} de la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 prévoyait que « *Sous peine d'irrecevabilité, les plaintes 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'enregistrements, de taxe de publicité foncière et de droit de timbre sont, à compter du 1^{er} janvier 1978, déposées par l'administration sur avis conforme d'une commission des infractions fiscales* ».

²⁴⁵ L'exposé des motifs du projet de loi portant création de la Commission des infractions fiscales (Ass. Nat., n. 2769, Dr. fisc. n° 16, 18 Avril 1977, comm. 685), mentionnait qu'« *il importe que l'engagement des poursuites correctionnelles se fasse en pleine clarté et selon une procédure offrant aux redevables toutes garanties d'impartialité* ».

²⁴⁶ V. art. 36 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018.

et tendant à l'application de sanctions pénales [...] sont déposées par l'administration à son initiative, sur avis conforme de la commission des infractions fiscales »²⁴⁷.

De ce texte s'infère un enseignement majeur, l'exclusivité du droit de dépôt de plainte de l'administration.

b - L'exclusivité du droit de dépôt de plainte de l'administration

54. Monopole de l'administration. Le droit de dépôt de plainte pour fraude fiscale est un pouvoir sans partage de l'administration. À cet égard, si l'article L. 233 du LPF a étendu le champ d'application de la constitution de partie civile aux « *syndicats et organismes professionnels ou interprofessionnels* »²⁴⁸, force est de constater que l'action de ces intervenants ne peut s'inscrire que dans des poursuites déjà engagées par les services fiscaux. L'exercice exclusif, par l'administration, des droits reconnus à la partie civile en matière de fraude fiscale, suscite l'interrogation en raison de la nature de trouble à l'ordre public de ce délit, eu égard à sa nocuité pour les ressources de la collectivité nationale²⁴⁹ et à l'atteinte portée au principe d'égalité entre les citoyens devant l'impôt²⁵⁰. Le procureur de la République ne serait-il pas l'autorité la plus à même d'apprécier de telles atteintes ? Le contribuable directement concerné par ce trouble ne pourrait-il pas avoir le droit de saisir l'autorité judiciaire, à tout le moins par le biais d'associations agréées, à l'instar de celles dont l'action est recevable aux termes des articles 2-1 et suivants du Code de procédure pénale²⁵¹ ? Il pourrait sembler cohérent que parmi ces associations qui peuvent déclencher des poursuites contre de grands fléaux nationaux tels que, à titre d'exemple, la traite des êtres humains²⁵² ou la corruption de titulaires de mandats électifs²⁵³, puissent figurer des associations de lutte contre la fraude fiscale. Si le patrimoine public matériel ou immatériel²⁵⁴, ainsi que la langue française²⁵⁵, sont défendus par des associations qui sont recevables à exercer les droits reconnus à la partie civile, le patrimoine public financier devrait pouvoir pareillement bénéficier d'un tel élan citoyen pour la défense de l'intérêt général.

²⁴⁷ II art. L. 228 du LPF.

²⁴⁸ Art. L. 233 du LPF modifié par Ordonnance n° 2010-420 du 27 avril 2010 - art. 94.

²⁴⁹ V. notamment le Rapport de novembre 2019 du Syndicat national Solidaires Finances Publiques, « La fraude nuit gravement », qui estime les pertes fiscales causées par la fraude à environ 80 milliards d'euros en 2018.

²⁵⁰ L'article 6 de la DDHC de 1789 dispose que la loi « doit être la même pour tous » ; L'article 13 de la même Déclaration précise qu'« *une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens* ».

²⁵¹ Art. 2-1 Cpp : « *Toute association régulièrement déclarée depuis au moins cinq ans à la date des faits [...] peut exercer les droits reconnus à la partie civile* » ; V. notamment **FORTIS (E.)**, « Ambiguïtés de la place de la victime dans la procédure pénale », *Archives de politique criminelle*, vol. 28, n° 1, 2006, pp. 41-48.

²⁵² V. art. 2-22 du Cpp.

²⁵³ V. art. 2-23 du Cpp.

²⁵⁴ V. art. 2-21 du Cpp.

²⁵⁵ V. art. 2-14 du Cpp.

Pourtant, le déclenchement des poursuites en matière de fraude fiscale reste un domaine réservé de l'administration qui, outre son droit exclusif de dépôt plainte, est la seule autorité en mesure de mettre en mouvement l'action publique par voie de dénonciation.

2 - Le monopole de l'administration sur la dénonciation

La loi du 23 octobre 2018²⁵⁶ emportant modification de l'article L. 228 du LPF, introduit dans le droit positif, une remarquable innovation : la transmission automatique par l'administration du dossier litigieux au parquet, par le biais d'une dénonciation obligatoire²⁵⁷. Si dans ce cadre, la mise en mouvement de l'action publique est soumise à de strictes conditions (a), la dénonciation demeure toutefois une prérogative exclusive de l'administration (b).

a - Les strictes conditions de la dénonciation

55. Critères de gravité de la fraude. La plainte, mesure emblématique du pouvoir discrétionnaire de l'administration, fait place dans certaines conditions à une obligation de dénonciation, plus transparente et prévisible en vertu de critères définis dans la loi²⁵⁸. Aux termes du I de l'article L. 228 du LPF, l'administration est tenue de dénoncer au ministère public, les agissements relevés dans le cadre de son pouvoir de contrôle, qui ont entraîné l'application de trois catégories de majorations : soit 40 %, soit 80 % soit 100 %, sur des droits dont le montant est supérieur à 100 000 euros, ou supérieur à 50 000 euros.

Les dispositions susvisées semblent traduire la volonté du législateur de distinguer les transgressions les plus graves, en leur faisant subir la voie de la dénonciation²⁵⁹. Les manquements les moins graves visés par le II, restent dans le champ d'application de la traditionnelle plainte de l'administration. Cette idée de gravité appert du I de l'article L. 228 du LPF, attendu que l'on peut

²⁵⁶ V. Art. 36 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude.

²⁵⁷ Art. L. 228. I. du LPF : « *Sans préjudice des plaintes dont elle prend l'initiative, l'administration est tenue de dénoncer au procureur de la République les faits qu'elle a examinés dans le cadre de son pouvoir de contrôle prévu à l'article L. 10 qui ont conduit à l'application, sur des droits dont le montant est supérieur à 100 000 € [...] Soit de la majoration de 100 % [...] Soit de la majoration de 80 % [...] Soit de la majoration de 40 %* ».

²⁵⁸ V. sur ce point **DIARD (E.), CARIOU (E.)**, Rapport d'information, N° 982, sur les procédures de poursuite des infractions fiscales, Assemblée nationale, 23 mai 2018 : « *Nos travaux ont eu pour objectif principal de remettre de la confiance dans le système de sélection des dossiers portés devant le juge pénal. Il s'agit [...] de rechercher la transparence dans la sélection opérée par l'administration fiscale au sein des dossiers issus du contrôle fiscal* » ; V. notamment Assemblée nationale, Rapport d'information N° 982, sur les procédures de poursuite des infractions fiscales, Introduction : « *En sélectionnant de manière opaque [...] les dossiers [...], l'administration fiscale dispose d'un pouvoir discrétionnaire totalement disproportionné* » ; V. art 36 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude ; V. I de l'art. L. 228 du LPF.

²⁵⁹ V. notamment **RESTINO (V.)**, « Plainte et dénonciation automatique, deux clés pour un même verrou ? Interrogations sur la portée des termes « sans préjudice des plaintes dont elle prend l'initiative » figurant au premier alinéa du I de l'article L. 228 du LPF », *Dr. fisc.* n° 48, 28 novembre 2019, act. 497.

observer la prise en compte de l'atteinte sociale, à travers le montant des droits fraudés. Lorsque ceux-ci sont d'un montant supérieur à 100 000 euros, la volonté du législateur de punir les comportements intentionnels ressort du texte précité, et à cet égard, les majorations sont révélatrices de la sanction d'un tel état d'esprit. En effet, outre la majoration de 100 %, en cas d'évaluation d'office par suite d'opposition à la mise en œuvre du contrôle fiscal²⁶⁰, et la majoration de 80 %, en cas de découverte d'une activité occulte²⁶¹, d'abus de droit²⁶², ou de manœuvres frauduleuses, l'obligation de dénonciation porte également sur des transgressions réitérées ayant entraîné l'application d'une pénalité de 40 %²⁶³.

56. Fraude grave en fonction de la personne. Il convient par ailleurs de souligner que si la gravité de l'atteinte sociale est révélée par le montant des droits éludés, elle est d'autant plus évidente lorsque le contribuable est une personne soumise aux exigences de la Haute autorité pour la transparence de la vie publique²⁶⁴. Cette catégorie de contribuables est astreinte à une attitude exemplaire, car elle représente la société qui lui en a donné mandat²⁶⁵. Ainsi, à l'égard de ces contribuables, le législateur est beaucoup plus ferme, et la dénonciation est obligatoire dès 50 000 euros de droits fraudés auxquels ont été appliqués 40 % au moins de majoration²⁶⁶. À l'égard de cette catégorie de contribuable, les poursuites pénales sont déclenchées même en l'absence de réitération du manquement et quand bien même celui-ci relèverait de l'erreur.

Néanmoins, en dépit de la soumission du pouvoir de dénonciation à des critères précis, ce droit revient exclusivement à l'administration.

b - L'exclusivité du droit de dénonciation de l'administration

57. Titulaire unique. En vertu des dispositions du I de l'article L. 228 du LPF, l'administration fiscale est la seule autorité compétente dans la mise en œuvre de la procédure de dénonciation. Quand bien même la loi du 23 octobre 2018 aurait réformé le dispositif de déclenchement des

²⁶⁰ V. art. 1732 du CGI.

²⁶¹ V. art. 1728 du CGI.

²⁶² V. art. 1729 du CGI.

²⁶³ V. b du 1 de l'art. 1728 du CGI, a et b de l'art. 1729 du même code ; V. notamment Assemblée nationale, Exposé sommaire de l'amendement n° CF186 portant sur le I de l'article L. 228 du LPF, déposé le 23 juillet 2018 ; V. **ROUMIER (W.)**, « Poursuite des infractions fiscales : réformer le « verrou de Bercy » », *Droit pénal* n° 7-8, Juillet 2018, alerte 24.

²⁶⁴ V. **HARDY (C.-H.)**, *La répression en matière fiscale 1789-2019*, Thèse Paris I, 2019, n° 318.

²⁶⁵ Ces contribuables sont assujettis aux obligations prévues à l'article LO 135-1 du Code électoral, concernant les députés, aux articles 4 et 11 de la loi n° 2013-907 du 11 octobre 2013 relative à la transparence de la vie publique, s'agissant des membres du Gouvernement, des parlementaires européens ; V. notamment **SALOMON (R.)**, « Le verrou de Bercy », in « Droit pénal », *Dr. fisc.* n° 6-7, 6 février 2021, 131.

²⁶⁶ V. al. 2 du I de l'art. L. 228 du LPF.

poursuites pénales pour fraude fiscale, elle n'a cependant pas abrogé le monopole de l'administration fiscale. Conséquemment, ni les citoyens, ni même les associations agréées à l'action publique²⁶⁷, ne sont en mesure de dénoncer des faits de fraude fiscale au procureur de la République aux fins de déclenchement des poursuites pénales comme cela est possible en droit commun. Pourtant, eu égard à la gravité des fraudes fiscales qui font l'objet de la procédure de dénonciation, le ministère public devrait, selon nous, pouvoir mettre en mouvement l'action publique indépendamment d'une décision de l'administration²⁶⁸.

Le pouvoir exclusif de déclenchement des poursuites pénales par l'administration fiscale, à travers le dépôt de plainte et la dénonciation, met en exergue la prééminence des services fiscaux dans la lutte contre la fraude.

Cette prééminence est exacerbée par l'étendue du champ d'application des poursuites pénales pour fraude fiscale.

B – L'étendue du champ d'application des poursuites pénales pour fraude fiscale

Le champ d'application des poursuites pénales déclenchées par l'administration pour fraude fiscale s'étend à mesure de la formulation englobante du texte d'incrimination de la fraude fiscale (1) et de la prise en compte d'agissements punis d'emprisonnement (2).

1 - La formulation englobante du texte d'incrimination de la fraude fiscale

58. Toutes catégories d'impôts. En vertu des dispositions de l'article 112 alinéa 1^{er} de la loi du 25 juin 1920, sera puni de peines d'amende, « *Quiconque se sera frauduleusement soustrait ou aura tenté de se soustraire frauduleusement au paiement total ou partiel des impôts établis au profit du Trésor public* »²⁶⁹. En comparaison avec la jurisprudence de la Cour de cassation, en matière de fraude aux contributions indirectes, le texte du 25 juin 1920 régit un périmètre bien plus large et intègre en sus les contributions directes. La doctrine fait observer, à cet égard, que le terme « *impôts* », employé sans précisions limitatives, couvre l'ensemble des obligations fiscales²⁷⁰.

²⁶⁷ V. art. 2-1 Cpp.

²⁶⁸ Sur le pouvoir d'auto-saisine du ministère public « *à partir d'informations en sources ouvertes* », V. Assemblée nationale, Compte rendu n° 18, Commission d'enquête sur les obstacles à l'indépendance du pouvoir judiciaire, 20 mai 2020, La Commission d'enquête entend M. Jean-François Bohner, procureur de la République financier, p. 4.

²⁶⁹ Loi du 25 juin 1920 portant création de nouvelles ressources fiscales

²⁷⁰ V. **TIXIER (G.), DEROUIN (P.)**, *Droit pénal de la fiscalité*, Dalloz, 1989, p. 1.

La loi du 25 juin 1920 étend pareillement la répression pénale de la fraude fiscale à la tentative²⁷¹, alors qu'auparavant les poursuites n'étaient dirigées que vers des agissements ayant causé un préjudice au Trésor, donc des infractions consommées²⁷².

La portée générale du texte d'incrimination de la fraude fiscale est pourtant limitée par la notion de mauvaise foi, condition *sine qua non* de la répression²⁷³, caractérisée par le terme « *frauduleusement* ». Néanmoins, en raison de l'imprécision qui s'en évince, l'expression « *frauduleusement* » emporte extension du champ d'application de l'infraction.

59. Imprécision du terme frauduleusement. Actuelle retranscription des dispositions susmentionnées de la loi de 1920, l'article 1741 du CGI prévoit que la fraude fiscale est constituée, dès lors que la personne mise en cause s'est « *frauduleusement* » soustraite ou « *a tenté de se soustraire frauduleusement* » à l'établissement ou au paiement de l'impôt.

Il importe de rappeler que la nécessité d'un texte d'incrimination clair, s'infère du principe de légalité des délits et des peines, consacré par l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen²⁷⁴. En vertu de ce principe, le législateur est tenu d'élaborer des textes clairs et précis, toute incongruité étant susceptible aujourd'hui d'être soumise à la censure du Conseil constitutionnel²⁷⁵. Il paraît donc opportun de souligner, que l'expression « *frauduleusement* », ne définissant pas avec précision les contours de la soustraction à l'impôt, vient corroborer l'élargissement du périmètre de l'infraction, tout en s'avérant discutable quant à sa conformité au principe de légalité criminelle.

60. Formulation attrape-tout. Si la discussion sur la conformité de l'expression « *frauduleusement* » au principe de légalité criminelle est envisageable, on peut remarquer que la formule « *de toute autre manière frauduleuse* », de l'article 1741 du CGI, est d'une imprécision qui ne saurait satisfaire les

²⁷¹ V. art 112 de la loi du 25 juin 1920, *préc.*

²⁷² La jurisprudence selon laquelle le droit de poursuivre les contraventions aux lois sur les contributions indirectes n'appartient qu'à la régie ne faisait point mention de la tentative, V. Cour de cassation, arrêts des 24 févr. 1820, J.P., tom. XV, p. 802 ; 11 nov. 1826, J.P., tom. XX, p. 820 ; 18 janv. 1828, J.P., tom. XXI, p. 1062 ; 1^{er} oct. 1842, J. cr., XV, p. 66.

²⁷³ V. **TIXIER (G.), DEROUIN (P.)**, *Droit pénal de la fiscalité, préc.*, p. 15, l'ouvrage cite les débats parlementaires de 1923 qui précisaient que « *le caractère frauduleux est un des éléments constitutifs du délit* », (S. 1923, p. 1331).

²⁷⁴ Art. 8 de la DDHC de 1789 : « *La loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires, et nul ne peut être puni qu'en vertu d'une loi établie et promulguée antérieurement au délit, et légalement appliquée* » ; V. notamment **DE LAMY (B.)**, « Le principe de la légalité criminelle dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel », *Cahiers du Conseil constitutionnel* N° 26 (Dossier : La Constitution et le droit pénal), Août 2009.

²⁷⁵ V. notamment **DE LAMY (B.)**, « Le principe de la légalité criminelle dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel », *Cahiers du Conseil constitutionnel* n° 26 (Dossier : La Constitution et le droit pénal), août 2009 ; Cons. const., déc. 29 juill. 2004, n° 2004-500 DC : *JurisData* n° 2004-400052., consid. 13, les Sages de la rue Montpensier considèrent que l'article 34 de la Constitution, ainsi que l'objectif de valeur constitutionnelle d'intelligibilité et d'accessibilité de la loi, qui découle de la Déclaration de 1789, imposent au législateur « *d'adopter des dispositions suffisamment précises et des formules non équivoques afin de prémunir les sujets de droit contre une interprétation contraire à la Constitution ou contre le risque d'arbitraire* ».

exigences de clarté et de prévisibilité de la loi pénale, prescrites par ce principe. Comme le fait observer M. DETRAZ, ces dispositions reflètent le choix du législateur de « *n'imprimer à la fraude aucune physionomie particulière* »²⁷⁶. Cette volonté du législateur est prolongée par la jurisprudence de la Cour de cassation qui élargit le champ d'application de la fraude fiscale au placement sous un régime fiscal indu²⁷⁷.

Par ailleurs, la loi du 6 décembre 2013 est venue enrichir l'article 1741 du CGI avec la notion de fraude fiscale « aggravée » portant prolongement du champ d'application de l'infraction, vers des agissements relevant de la grande délinquance économique et financière²⁷⁸.

Le champ d'application des poursuites pénales déclenchées par l'administration pour fraude fiscale prend également en compte des agissements punis d'emprisonnement.

2 - La prise en compte d'agissements punis d'emprisonnement

61. Peines d'emprisonnement aux mains de l'administration. Au début du XIX^{ème} siècle, la Cour de cassation considérait « *que l'emprisonnement est une peine personnelle dont l'application ne peut être poursuivie que par les fonctionnaires chargés de l'exercice de l'action publique* »²⁷⁹. La doctrine observait que le droit exclusif de poursuite reconnu à l'administration des contributions indirectes par la Cour de cassation, était circonscrit aux contraventions ne donnant pas lieu à privation de liberté²⁸⁰. Les contraventions pour lesquelles l'emprisonnement était encouru, relevaient donc de la compétence du ministère public.

La loi du 25 juin 1920 en disposant que l'infacteur récidiviste sera puni d'un emprisonnement « *d'un an au moins et de cinq ans au plus* », permet à l'administration fiscale, outre les condamnations pécuniaires, de mettre en mouvement l'action publique afin d'obtenir du juge le prononcé de peines privatives de liberté²⁸¹. La loi de finances du 22 mars 1924, en définissant la soustraction frauduleuse

²⁷⁶ V. **ACARD (C.), GENESTIER (N.), EXERJEAN (G.)**, « La ligne de démarcation entre risque fiscal et risque pénal (2^e volet) -.- Un abus peut-il être constitutif d'une fraude fiscale ? », *Dr. fisc*, n° 10, 10 mars 2016, 207, Les auteurs citent Stéphane Detraz, *JCI. Pénal des affaires*, Fasc. 10, S. Detraz.

²⁷⁷ V. notamment Cass. crim., 12 juin 2014, n° 13-81.362, la Cour de cassation considère que « *le seul fait de se placer sous un régime fiscal indu dans l'intention de se soustraire, fût-ce partiellement, à l'impôt constitue le délit de fraude fiscale* ».

²⁷⁸ V. Art. 9 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière ; V. **RABAULT (H.)**, « La fraude fiscale aggravée : Vers une criminalisation de l'évitement de l'impôt ? », *LPA* 13 août 2014, p. 5.

²⁷⁹ Arrêt de la Cour de cassation du 23 février 1811 (Bull., p. 54) cité par **HÉLIE (F.)**, *Traité de l'instruction criminelle*, Tome II, préc., p. 241.

²⁸⁰ V. **MANGIN (C.)**, *Traité de l'action publique et de l'action civile en matière criminelle*, Tome premier, Nève Librairie de la Cour de cassation, Paris, 1837, p. 79, n° 42 ; **HÉLIE (F.)**, *Traité de l'instruction criminelle*, Tome II, préc., p. 241.

²⁸¹ V. notamment **BAUDU (A.)**, « Contribution à un éclairage historique et juridique sur le « verrou de Bercy » », *Gestion & Finances Publiques*, vol. 3, n° 3, 2018, pp. 94-102.

au paiement de l'impôt²⁸², va être le premier texte prévoyant des peines d'emprisonnement, sans condition de récidive, en matière de commerce de devises et monnaies étrangères²⁸³. La loi budgétaire du 31 décembre 1935, opérant la fusion entre la loi du 22 mars 1924 et la loi du 25 juin 1920, a par la suite été le premier texte à faire encourir à un primo-délinquant fiscal des peines privatives de liberté, de six jours à un mois²⁸⁴.

62. Continuum administratif plus efficace. Aujourd'hui, l'article 1741 du CGI prévoit des peines d'emprisonnement de cinq à sept années. L'initiative de déclencher des poursuites pénales pour l'application de peines privatives de liberté, en matière de fraude fiscale, appartient désormais à l'administration. Le prolongement de la répression administrative à travers des poursuites pénales susceptibles de déboucher sur des peines d'emprisonnement est un élément crucial du contentieux de la fraude fiscale. En effet, ces peines renforcent le système répressif car elles sont à ce jour la mesure qui porte l'atteinte physique la plus grave sur un individu depuis l'abolition de la peine de mort et des châtiments corporels. Les peines d'emprisonnement contribuent à l'efficacité du continuum de répression de la fraude fiscale puisque ces sanctions pénales sont bien plus dissuasives que les sanctions fiscales qui restent des mesures pécuniaires. L'importance des peines privatives de liberté est une véritable plus-value dans le contentieux de la fraude fiscale marqué par le pouvoir discrétionnaire de l'administration sur le déclenchement des poursuites pénales.

Sous-section II - Le pouvoir discrétionnaire de l'administration sur le déclenchement des poursuites pénales

63. Premier juge du déclenchement des poursuites. Étymologiquement, le terme « discrétionnaire » prend sa source dans le mot latin *discretus*, participe passé du verbe *discerno*, qui signifie distinguer, discerner ou juger²⁸⁵. L'école positiviste classique représentée notamment par HART, définit le pouvoir discrétionnaire comme celui permettant au juge de trancher à son gré,

²⁸² Art. 52 de la loi du 22 mars 1924 : « *S'il est établi que le contribuable a agi dans le but de se soustraire frauduleusement au paiement total ou partiel des impôts, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits par la loi [...] soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt* » ; V. TIXIER(G.), DEROUIN (P.), *Droit pénal de la fiscalité*, Dalloz, 1989, p. 15.

²⁸³ Art. 69 et 70 de la loi du 22 mars 1924, *spéc.* art. 70 : « *Les poursuites ne pourront être exercées qu'à la requête du ministre des finances* ».

²⁸⁴ V. art. 7 de la loi budgétaire du 31 décembre 1935 ; V. TIXIER(G.), DEROUIN (P.), *Droit pénal de la fiscalité, préc.*, p. 16.

²⁸⁵ V. sur ce point ALLARD (J.), « Dworkin : une philosophie critique du jugement », *Revue internationale de philosophie*, vol. 233, n° 3, 2005, pp. 303-334, à propos du mot « discrétionnaire », l'auteur cite le *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, Pans. Story scientia, 1988, p. 102 : « étymologiquement, ce mot signifie simplement jugement ».

en raison de la « *texture ouverte* »²⁸⁶ du droit, favorable à l'interprétation. Un pouvoir discrétionnaire sur le déclenchement des poursuites pénales, pourrait donc s'entendre comme un pouvoir de juger librement de la mise en mouvement de l'action publique. Il est nécessaire de rappeler qu'une telle prérogative exercée par le ministère public²⁸⁷, se situe hors de portée de tout contrôle juridictionnel. À cet égard, « *les juridictions répressives ne sauraient, sans excès de pouvoir, critiquer l'exercice que le ministère public fait de ses prérogatives quant à l'opportunité d'engager [...] des poursuites* »²⁸⁸.

En plaçant l'administration fiscale en amont de la chaîne pénale de la fraude fiscale, l'article L. 228 du LPF offre à l'administration le rôle de premier juge du déclenchement des poursuites.

Le caractère purement discrétionnaire du pouvoir de l'administration fiscale dans ce cadre se distingue au regard de l'indigence des contrepouvoirs de déclenchement des poursuites (§ 1) ainsi qu'en raison de l'indigence de contrôle juridictionnel du déclenchement des poursuites (§ 2).

§ 1 - L'indigence des contrepouvoirs de déclenchement des poursuites

Depuis l'entrée en vigueur de la loi du 25 juin 1920, la procédure de déclenchement des poursuites pénales a connu deux réformes majeures, la première menée par la loi du 29 décembre 1977²⁸⁹, et la seconde par la loi du 23 octobre 2018²⁹⁰. La loi du 29 décembre 1977, porte création d'une Commission des infractions fiscales (CIF) censée faire entrave à des poursuites abusives de l'administration²⁹¹. La loi du 23 octobre 2018 instaure une procédure de dénonciation obligatoire au parquet des fraudes fiscales d'une certaine gravité afin d'encadrer le pouvoir de l'administration de déclencher des poursuites pénales pour fraude fiscale²⁹².

²⁸⁶ **HART (H.L.A.)**, *Le concept de droit*, trad. de l'anglais par VAN DE KERCHOVE (M.), Publications des facultés universitaires de Saint-Louis, 1976, p. 153.

²⁸⁷ V. art. 40-1 du Cpp ; V. notamment **MERLE (R.)**, **VITU (A.)**, *Traité de droit criminel*, T. II, 4^e éd., Cujas, p. 331, n° 278.

²⁸⁸ **LEMOINE (P.)**, « Ministère public. Organisation. Attributions du garde des Sceaux », *JurisClasseur de Procédure pénale*, Fasc. 20, 25 Octobre 2021 ; V. Cass. crim., 21 mai 1979, Juris-Data n° 1979-790178 ; V. Cass. crim., 21 avr. 1980, Bull. crim. n° 112.

²⁸⁹ Loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière, art. 1^{er}.

²⁹⁰ Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, art. 36.

²⁹¹ L'exposé des motifs du projet de loi portant création de la Commission des infractions fiscales (Ass. Nat., n. 2769, Dr. fisc. n° 16, 18 Avril 1977, comm. 685), mentionnait qu'« *il importe que l'engagement des poursuites correctionnelles se fasse en pleine clarté et selon une procédure offrant aux redevables toutes garanties d'impartialité* » ; V. **TREMEUR (M.)**, « La commission des infractions fiscales », *LPA* 22 déc. 1995, n° 153, p. 20.

²⁹² V. sur ce point **DIARD (E.)**, **CARIOU (E.)**, Rapport d'information, N° 982, sur les procédures de poursuite des infractions fiscales, Assemblée nationale, 23 mai 2018 : « *Nos travaux ont eu pour objectif principal de remettre de la confiance dans le système de sélection des dossiers portés devant le juge pénal. Il s'agit [...] de rechercher la transparence dans la sélection opérée par l'administration fiscale au sein des dossiers issus du contrôle fiscal* » ; V. notamment Assemblée nationale, Rapport d'information N° 982, sur les procédures de poursuite des infractions fiscales, Introduction : « *En sélectionnant de manière opaque [...] les dossiers [...], l'administration fiscale dispose d'un pouvoir discrétionnaire totalement disproportionné* ».

En dépit de ces changements, semble persister une certaine insignifiance des limitations du pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale (A), et en conséquence une prééminence de la plainte sur ces contrepouvoirs (B).

A - L'insignifiance des limitations du pouvoir discrétionnaire de l'administration

La création de la Commission des infractions fiscales (1), ainsi que l'institution de l'obligation de dénonciation (2) semblent des garanties insuffisantes contre l'arbitraire.

1 - La Commission des infractions fiscales, garantie insuffisante contre l'arbitraire

64. Filtre aux poursuites. En créant la CIF, le législateur avait pour objectif de mettre un terme au risque d'arbitraire résultant du pouvoir discrétionnaire de l'administration, en mesure de diligenter des poursuites abusives à l'encontre de certains contribuables, et pour d'autres de s'en abstenir²⁹³. La limitation du pouvoir discrétionnaire de l'administration se traduisait, dès la création de la CIF, à travers un principe selon lequel aucune procédure pénale, en matière de fraude fiscale, ne pouvait être engagée sans l'avis favorable de cette commission²⁹⁴. Dans son rapport 2020, la Commission des infractions fiscales rappelle son indépendance et sa procédure impartiale, résultantes de sa composition²⁹⁵. Aux termes des dispositions de l'article 1741 A du CGI, la CIF est en effet composée de membres du Conseil d'État, de magistrats de la Cour des comptes, de magistrats honoraires à la Cour de cassation, ainsi que de personnalités qualifiées nommées par les présidents des deux chambres parlementaires²⁹⁶. Dans un arrêt du 3 décembre 2014, la Cour de cassation considérait la CIF comme un « *organisme administratif indépendant, dont l'avis sur l'opportunité des poursuites n'a d'autre objet que de limiter le pouvoir discrétionnaire du ministre compétent* »²⁹⁷.

²⁹³ L'exposé des motifs du projet de loi portant création de la Commission des infractions fiscales (Ass. Nat., n. 2769, Dr. fisc. n° 16, 18 Avril 1977, comm. 685), mentionnait qu'« *il importe que l'engagement des poursuites correctionnelles se fasse en pleine clarté et selon une procédure offrant aux redevables toutes garanties d'impartialité* » ; V. **TREMEUR (M.)**, « La commission des infractions fiscales », *LPA* 22 déc. 1995, n° 153, p. 20.

²⁹⁴ L'article 1 de la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 prévoyait que « *Sous peine d'irrecevabilité, les plaintes 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'enregistrements, de taxe de publicité foncière et de droit de timbre sont, à compter du 1^{er} janvier 1978, déposées par l'administration sur avis conforme d'une commission des infractions fiscales* ».

²⁹⁵ Art. 1741 A du CGI ; V. Commission des infractions fiscales, Rapport d'activité à l'attention du gouvernement et du Parlement, 2020.

²⁹⁶ Art. 1741 A du CGI ; V. Commission des infractions fiscales, Rapport d'activité à l'attention du gouvernement et du Parlement, *préc.*, p. 6.

²⁹⁷ Cass. crim., 3 décembre 2014, n° 14-82.526.

Malgré cette indépendance, dans la pratique on a pu déceler le caractère illusoire de la protection de la CIF (a), et l'on remarque à ce jour, un rétrécissement du champ de compétence de cette dernière (b).

a - Le caractère illusoire de la protection de la CIF

65. Faible nombre d'avis défavorables. Le rapport 2020 de la Commission des infractions fiscales fait état de l'émission d'un avis favorable aux poursuites pénales dans plus de 97 % des affaires examinées ; ce pourcentage était identique en 2019²⁹⁸. Ces chiffres confirment le maintien d'une tendance remarquable à la diminution des avis défavorables²⁹⁹. Alors qu'une partie de la doctrine considère la CIF comme « *un dispositif clé du verrou de Bercy* »³⁰⁰, certains auteurs envisagent cette autorité administrative comme un simple « *relais avec l'administration fiscale en matière d'opportunité des poursuites* »³⁰¹. La doctrine remarque d'autant plus, au sein de la CIF, l'absence de moyens d'investigation destinés à la vérification de la pertinence de l'accusation soutenue par les services fiscaux³⁰².

Le suivisme qui semble se dessiner du très faible nombre d'avis défavorables, rend compte de la subordination de la CIF au ministre du Budget, seul compétent pour la saisir, l'auto-saisine ayant été proscrite par les parlementaires, dès l'élaboration de la loi le 29 décembre 1977³⁰³. Ceux-ci précisaient que la CIF « *doit simplement rester à la disposition du ministre qui doit pouvoir la consulter quand il le désire* »³⁰⁴. Ainsi, la CIF ne semble pas être un organisme administratif indépendant,

²⁹⁸ Commission des infractions fiscales, Rapport d'activité à l'attention du gouvernement et du Parlement, 2020, p. 13, « *La CIF a émis en 2020 un avis favorable à un dépôt de plainte pour 408 des dossiers qu'elle a examinés, soit dans plus de 97 % des cas comme en 2019* » ; Commission des infractions fiscales, Rapport d'activité à l'attention du gouvernement et du Parlement, 2019, p. 11.

²⁹⁹ Le nombre de dossiers transmis à la CIF est d'environ un millier chaque année, soit à peu près 2 % de 50 000 contribuables contrôlés. La proportion d'avis favorables a atteint 95 % en 2017, loin des 81,3 % pour la première année de création de la CIF, V. Assemblée nationale, Rapport fait au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire sur le projet de loi, adopté par le Sénat après engagement de la procédure accélérée, relatif à la lutte contre la fraude (n° 1142), par Émilie CARIOU, n° 1212.

³⁰⁰ V. **PERROTIN (F.)**, « La CIF publie son rapport d'activité », *Gaz. Pal. LPA*. N° 165, 17 août 2018, p. 4 ; V. en d'autres termes **DETRAZ (S.)**, « Infractions fiscales et douanières », *Revue de science criminelle et de droit comparé*, 2011 / 3 (N° 3), pp. 624-637.

³⁰¹ **SIERACZEK (M.)**, « La Commission des infractions fiscales : une garantie illusoire accordée aux contribuables », *Gaz. Pal.* n° 221, 8 août 2000, p. 2.

³⁰² V. sur ce point **SAND (C.)**, **DAOUD (E.)**, « Fraude fiscale : réflexions autour de la présomption d'innocence », *Droit pénal* n° 10, Octobre 2018, dossier 11.

³⁰³ Lors des travaux d'élaboration de la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977, le refus de la faculté d'auto-saisine de la CIF par les parlementaires ressort de propos tenus durant les débats selon lesquels, dès lors que cette Commission des infractions fiscales « *deviendrait une instance d'évocation, elle prendrait un tout autre caractère que la commission des finances et la commission des lois ne veulent pas lui reconnaître* », Loi du 29 décembre 1977, *Gaz. Pal.* 1978, Bull. leg. P. 44 ; J.O., débats A.N., 1^{ère} séance du 23 juin 1977.

³⁰⁴ *Ibidem*.

contrairement aux indications de la Cour de cassation³⁰⁵. Il est d'autant plus important de souligner que cette commission ne figure pas au rang des autorités administratives indépendantes (AAI), ni parmi les autorités publiques indépendantes (API), dont la liste est énoncée par la loi du 20 janvier 2017³⁰⁶.

66. Méconnaissance des droits fondamentaux. La subordination de la saisine de la CIF à une décision du ministre du Budget, ainsi que sa nature d'organe consultatif et non juridictionnel³⁰⁷, semblent entraver le respect des droits fondamentaux du contribuable. À cet égard, le principe constitutionnel d'égalité devant la loi³⁰⁸, qui impose que tous les justiciables doivent être jugés suivant la même procédure, est méconnu dès lors que les critères de reddition des avis favorables aux poursuites, ne sont pas définis par la loi³⁰⁹, comme ils le sont, depuis 2018, pour l'administration fiscale dans le cadre des dénonciations obligatoires³¹⁰. De surcroît, étant donné que le contribuable n'a pas accès à son dossier et ne peut pas formuler d'observations orales devant la CIF, celle-ci semble négliger le principe du contradictoire³¹¹ et des droits de la défense. Ces garanties sont pourtant considérées par le Conseil constitutionnel comme résultant « *des principes fondamentaux reconnus par les lois de la République* »³¹². Un arrêt *Miaillhe c/ France* de la Cour européenne des droits de l'homme précisait en 1996, qu'en dépit de l'applicabilité du droit à un procès équitable, à l'ensemble de la procédure de déclenchement des poursuites pénales, en ce qui concerne la CIF, « *il ne s'agit que de l'intervention préalable d'un organe consultatif* »³¹³. La position de la CEDH est convergente avec celle de la Cour de cassation qui rappelle « *Que les principes du procès équitable reconnus par la Convention européenne des droits de l'homme ne peuvent s'appliquer devant la Commission des infractions fiscales, qui n'est pas un premier degré de juridiction mais un organisme consultatif destiné à donner son avis au ministre chargé des Finances sur l'opportunité des poursuites* »³¹⁴.

³⁰⁵ Cass. crim., 3 décembre 2014, n° 14-82.526.

³⁰⁶ Loi n° 2017-55 du 20 janvier 2017 portant statut général des autorités administratives indépendantes et des autorités publiques indépendantes.

³⁰⁷ Cass. crim., 28 janv. 1991, n° 90-81.606 et 90-81.526, R.J.F. 4/91, n° 528.

³⁰⁸ Ce principe est proclamé à l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

³⁰⁹ Les avis ne sont fondés sur aucun critère précis, et sont rendus au fil d'une jurisprudence interne et informelle de la CIF, V. sur ce point **LIÉBERT-CHAMPAGNE (M.)**, « Le rôle de la Commission des infractions fiscales », *Dr. fisc.* n° 38, 22 septembre 2016, 497.

³¹⁰ V. I de l'art. L. 228 du LPF.

³¹¹ Le principe du contradictoire est ignoré par la Commission en raison de l'absence de communication au contribuable, de l'ensemble des griefs retenus contre lui, V. notamment **SIERACZEK (M.)**, « La Commission des infractions fiscales : une garantie illusoire accordée aux contribuables », *préc.*

³¹² Cons. const., 20 janv. 1981, n° 80-127 DC, Loi renforçant la sécurité et protégeant les libertés des personnes, *consid.* 52.

³¹³ CEDH, 26 sept. 1996, n° 18978/91, *Mialbe c/ France*, § 45.

³¹⁴ Cass. crim., 16 mai 2001, n° 00-82.649.

Dès l'origine, l'intervention de la CIF apparaît comme une limite illusoire au pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale, d'une part en considération de son rôle purement consultatif, d'autre part au regard du faible taux d'avis défavorables, et notamment en raison de la faculté du ministre du Budget de ne pas la saisir³¹⁵. Aujourd'hui, le caractère illusoire du contrepouvoir de la CIF est exacerbé par le rétrécissement de son champ de compétence.

b - Le rétrécissement du champ de compétence de la Commission des infractions fiscales

67. Exclusions de compétence de la CIF. L'intervention de la CIF connaît depuis l'entrée en vigueur de la loi du 23 octobre 2018 une réduction de son champ d'application. Dès l'origine, le champ d'application de la CIF ne concerne pas toutes les infractions fiscales. La Direction générale des Finances publiques peut saisir l'autorité judiciaire afin de poursuivre des délits de droit commun à coloration fiscale, tels que l'escroquerie ou le blanchiment, pour lesquels l'avis conforme de la CIF n'est pas requis³¹⁶. Par ailleurs, la répression pénale des fraudes aux contributions indirectes et douanières, se situe hors du champ de compétence de la CIF³¹⁷. Plus encore, les fraudes les moins graves ne font pas l'objet d'une saisine de la CIF, puisque la gravité justifie la saisine et explique la faiblesse du nombre d'avis défavorables³¹⁸.

Depuis le 23 octobre 2018, l'article 36 de la loi n° 2018-898 a fait sortir du périmètre de compétence de la CIF les fraudes considérées comme les plus graves, au regard de critères fondés sur les sanctions prononcées lors de la procédure fiscale³¹⁹. Néanmoins, ce dispositif de dénonciation obligatoire analysé *supra* n'est pas la seule exception emportant réduction du champ d'intervention de la CIF, en vertu des dispositions précitées.

68. Voies d'évitement de la CIF. La loi n° 2018-898 a introduit dans le Livre des procédures fiscales, un article L. 228 C qui prévoit que, lorsqu'une plainte ou une dénonciation de l'administration sont parvenues au ministère public, « *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*

³¹⁵ L'absence de saisine de la CIF peut résulter de la mise en œuvre de la procédure de dénonciation (V. I de l'art. L. 228 du LPF) ou d'un refus de l'administration de mettre en mouvement l'action publique (V. art. L. 228 du LPF ; V. notamment chapitre suivant de notre thèse).

³¹⁶ Cass. crim., 16 juin 2010, n° 01-86.962 ; V. **BETCH (M.)**, « Contentieux pénal. Procédure fiscale », *JurisClasseur Procédures fiscales*, Fasc. 720 ; Dispense d'avis conforme de la CIF pour les infractions à coloration fiscale régies par le Code pénal telles que : l'escroquerie à la TVA de l'article 313-1, le blanchiment de fraude fiscale des articles 324-1 à 324-4, le faux et usage de faux de l'article 441-1.

³¹⁷ V. **BETCH (M.)**, « Contentieux pénal. Procédure fiscale », *préc.*

³¹⁸ V. **LIÉBERT-CHAMPAGNE (M.)**, « Le rôle de la Commission des infractions fiscales », *Dr. fisc.* n° 38, 22 septembre 2016, 497.

³¹⁹ Art. 36, 2° de la loi n° 2018-898.

d'autres impôts ou taxes ou sur une période différente»³²⁰. Ainsi, ces nouveaux faits de fraude fiscale échappent au contrôle de la CIF, les nouvelles dispositions instaurant une saisine *in personam* de l'autorité judiciaire.

Une autre modification des dispositions du LPF par la loi d'octobre 2018, est celle de l'alinéa 5 du II de l'article L. 228, permettant à l'administration de passer outre la formalité de l'avis conforme de la CIF « *lorsqu'il existe des présomptions caractérisées qu'une infraction fiscale a été commise pour laquelle existe un risque de dépérissement des preuves* »³²¹. Le texte précise que le risque de dépérissement des preuves peut relever de la délocalisation à l'étranger de la base imposable du contribuable, également de l'emploi de procédés destinés à égarer l'administration, tels que notamment la falsification d'identité ou de documents, ou toute autre manœuvre dans ce sens³²². Force est de constater que les dispositions susmentionnées emportent une remarquable mise à l'écart de la CIF, en ce qui concerne le déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale.

69. Constat d'affaiblissement de la CIF. La réduction considérable du périmètre d'intervention de la CIF, en raison du retrait des fraudes graves, nouvelles et complexes, de son champ de compétence, appert nettement des statistiques du rapport de l'année 2020 de la Commission des infractions fiscales³²³. Dans ce document, la commission rappelle une constance d'environ mille dossiers examinés par elle chaque année, antérieurement à la réforme de 2018. Elle souligne toutefois un sensible infléchissement des chiffres, pour n'avoir connu que 421 dossiers l'année 2020. La réduction constante du champ de compétence de la CIF rend compte de la faiblesse de ce contre-pouvoir face au pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale sous la tutelle du ministre du Budget. Un tel constat est en contradiction avec les considérations d'une partie de la doctrine³²⁴, et de la Cour de cassation³²⁵, selon lesquelles la CIF est en mesure de limiter le pouvoir de l'administration fiscale. La réforme opérée par la loi du 29 décembre 1977, outre le filtre administratif qu'elle a instauré sur l'itinéraire processuel du déclenchement des poursuites pénales, ne paraît pas un contre-pouvoir pertinent face à l'administration fiscale.

³²⁰ Art. 36, 3° de la loi n° 2018-898.

³²¹ Art. 36-2° de la loi n° 2018-898.

³²² *Ibidem*.

³²³ Commission des infractions fiscales, Rapport d'activité à l'attention du gouvernement et du Parlement, 2020, pp. 4 et 13.

³²⁴ V. **LAVONDÈS (F.)**, « Quelques informations et réflexions sur la Commission des infractions fiscales », in **LAMBERT (T.)** (ss. la dir.), *Les sanctions pénales fiscales*, L'Harmattan, 2007, p. 107 ; V. **TREMEUR (M.)**, « La Commission des infractions fiscales », *LPA*, 22 décembre 1995, n° 153, p. 20 et s. ; V. **GROSCLAUDE (J.)**, **MARCHESSOU (P.)**, *Procédures fiscales*, 9^e éd., Dalloz, 2018, p. 370 ; V. **EL KAROUÏ (G.)**, **GUICHARD (M.)**, **OBADIA (E.)**, « Le déclenchement des poursuites pénales : table ronde sur le maintien du verrou de Bercy », *Dr. fisc.* n° 46, 2014, ét. 621.

³²⁵ Cass. crim., 3 décembre 2014, n° 14-82.526, la Cour de cassation considérait la CIF comme un « *organisme administratif indépendant, dont l'avis sur l'opportunité des poursuites n'a d'autre objet que de limiter le pouvoir discrétionnaire du ministre compétent* ».

La réforme suivante du 23 octobre 2018³²⁶, portant obligation de dénonciation, se présente pareillement comme une garantie insuffisante contre l'arbitraire de l'administration fiscale.

2 - L'obligation de dénonciation garantie insuffisante contre l'arbitraire de l'administration

Par la loi du 23 octobre 2018 le pouvoir législatif a voulu remédier au risque d'arbitraire du dispositif de déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale. En effet, la sélection des dossiers qui devaient être transmis à l'autorité judiciaire n'était encadrée par aucun critère et restait soumise à l'appréciation de l'administration fiscale³²⁷. Cependant, l'encadrement de la sélection des dossiers de fraude fiscale par la loi du 23 octobre 2018 se présente comme un vœu pieu, en considération de la maîtrise des critères de dénonciation par l'administration (a) ainsi qu'en raison du caractère fragmentaire de cette transmission obligatoire au parquet (b).

a - La maîtrise des critères de dénonciation par l'administration

70. Maîtrise des critères de gravité. Depuis l'entrée en vigueur de la loi du 23 octobre 2018, une distinction est établie par le législateur entre fraudes fiscales graves et moins graves³²⁸. Dorénavant, aux termes des dispositions du I de l'article L. 228 du LPF, les fraudes graves sont obligatoirement dénoncées par l'administration au parquet. Il importe néanmoins de remarquer que la gravité qui conditionne ces transmissions automatiques de dossiers au ministère public est exclusivement évaluée par les services fiscaux. Les critères de sélection prévus par le texte susmentionné dépendent d'une procédure fiscale antérieure livrée au pouvoir discrétionnaire de l'administration³²⁹. Il paraît indubitable que si l'administration est tenue de dénoncer en fonction de pénalités qu'elle a infligé de son propre chef, alors une telle obligation reste sous la maîtrise de l'administration fiscale. La réforme du 23 octobre 2018 ne semble donc pas avoir enlevé à

³²⁶ V. art. 36 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude.

³²⁷ V. sur ce point **DIARD (E.), CARIOU (E.)**, Rapport d'information, N° 982, sur les procédures de poursuite des infractions fiscales, Assemblée nationale, 23 mai 2018 : « *Nos travaux ont eu pour objectif principal de remettre de la confiance dans le système de sélection des dossiers portés devant le juge pénal. Il s'agit [...] de rechercher la transparence dans la sélection opérée par l'administration fiscale au sein des dossiers issus du contrôle fiscal* » ; V. notamment Assemblée nationale, Rapport d'information N° 982, sur les procédures de poursuite des infractions fiscales, Introduction : « *En sélectionnant de manière opaque [...] les dossiers [...], l'administration fiscale dispose d'un pouvoir discrétionnaire totalement disproportionné* ».

³²⁸ V. notamment **DETRAZ (S.)**, « Armement et réarmement du droit pénal à l'encontre de la soustraction à l'impôt. À propos de la loi du 23 octobre 2018, relative à la lutte contre la fraude », *La Semaine Juridique Edition Générale* n° 52, 24 Décembre 2018, doct. 1393 ; V. pareillement **SALOMON (R.)**, « Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.* n° 6-7, 6 Février 2020, 131.

³²⁹ La constatation et l'établissement des pénalités relèvent de la compétence exclusive de l'administration fiscale ; V. sur ce point **LAMBERT (T.)**, *Procédures fiscales*, LGDJ, 3^e éd. 2017, p. 264 ; V. également **COLLET (M.), COLLIN (P.)**, *Procédures fiscales. Contrôle contentieux et recouvrement de l'impôt*, PUF, 3^e éd. 2017, p. 165 et s.

l'administration son pouvoir de sélection des fraudeurs qui seront déférés devant la juridiction répressive même dans les cas les plus graves de fraude fiscale. Il importe de constater en dernier lieu, qu'en ce qui concerne les fraudes les moins graves, l'état du droit antérieur à la loi du 23 octobre 2018 n'a pas été modifié, la dénonciation obligatoire au parquet ne concernait que le fragment des transgressions les plus graves.

b - Le caractère fragmentaire de la dénonciation obligatoire au parquet

71. Persistance du verrou de Bercy. La réforme du dispositif de déclenchement des poursuites pénales, en matière de fraude fiscale, est circonscrite aux situations prévues par le I de l'article L. 228 du LPF. Ainsi dès le II du même texte, on constate un retour au *statu quo ante*. À cet égard, la circulaire du 7 mars 2019³³⁰ fait part du maintien du principe de la plainte préalable sur avis conforme de la CIF. Conséquemment, dans le cadre des affaires qui ne réunissent pas les critères définis par le I de l'article L. 228 du LPF, le verrou de Bercy est maintenu et le déclenchement des poursuites pénales reste subordonné à une plainte de l'administration sur avis favorable de la Commission des infractions fiscales. En vertu des dispositions du II de l'article L. 228 du LPF, l'administration n'a aucune obligation de saisir l'autorité judiciaire en ce qui concerne les fraudes les moins graves. Nous pouvons alors observer que contrairement à ce qu'affirment certains commentateurs³³¹, la nouvelle rédaction de l'article L. 228 du LPF ne consacre pas un renforcement de la liberté d'initiative du ministère public en matière de fraude fiscale. En effet, on peut relever que la prérogative de mise en mouvement de l'action publique du parquet reste subordonnée à l'initiative de l'administration fiscale, soit qu'il s'agisse de la procédure de dénonciation visée au I de l'article L. 228 du LPF, soit qu'il s'agisse de la plainte prévue par le II du même article.

³³⁰ Circ. n° CPAE1832503C, du 7 mars 2019 relative à la réforme de la procédure de poursuite pénale de la fraude fiscale et au renforcement de la coopération entre l'administration fiscale et la Justice en matière de lutte contre la fraude fiscale ; V. également **MENU (J.-L.), CLAVÉ (P.), PÈRE (D.)**, « Commentaire de la circulaire du 7 mars 2019. Des précisions attendues sur les modalités d'application de la loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude fiscale », *Revue Internationale de la Compliance et de l'Éthique des Affaires* n° 3, Juin 2019, comm. 98.

³³¹ V. notamment **PEZET (P.)**, « Le verrou de Bercy entrouvert ? Remarques sur la décision AFEP du 27 septembre 2019 », *Dr. fisc.* n° 46, 15 novembre 2019, 436 ; V. **LORRAIN (R.)**, « Verrou de Bercy allégé, justice pénale négociée et droits de la défense. Le nouveau visage de la justice pénale fiscale », *La Semaine Juridique Edition Générale* n° 16, 22 avril 2019, 441.

Nonobstant le caractère illusoire de la limitation du pouvoir de l'administration par la procédure de dénonciation³³² ainsi que par la saisine de la CIF³³³, il convient de remarquer le manque de prise de ces limitations sur le pouvoir de dépôt de plainte de l'administration.

B – Le manque de prise des limitations sur le pouvoir de dépôt plainte de l'administration

Au sein du dispositif de déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale, on peut remarquer un manque de prise de la CIF (1) et de la procédure de dénonciation (2) sur le pouvoir de dépôt de plainte de l'administration fiscale.

1 - Le manque de prise de la CIF sur le pouvoir de dépôt plainte de l'administration

72. Mise à l'écart de la CIF. Le pouvoir de dépôt de plainte de l'administration afin de déclencher des poursuites pénales pour fraude fiscale est placé hors du contrôle de la CIF censé limiter l'arbitraire de services fiscaux. L'alinéa V du II de l'article L. 228 du LPF prévoit que « *l'avis de la commission n'est pas requis lorsqu'il existe des présomptions caractérisées qu'une infraction a été commise pour laquelle il existe un risque de déperissement des preuves* » qui résulte notamment de l'interposition de personnes physiques ou morales établies à l'étranger³³⁴. La Cour de cassation a estimé qu'en adoptant ce dispositif particulier, le législateur « *s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels tenant au mode opératoire de la fraude et au risque de déperissement des preuves* »³³⁵. La Cour régulatrice semble considérer l'intervention de la CIF comme superfétatoire en présence de ces conditions révélatrices d'une infraction commise en bande organisée, et de l'urgence à recueillir les éléments probatoires. Bien avant la réforme de 2018, certains observateurs, au rang desquels Mme CUTAJAR, appelaient de leurs vœux la suppression de l'avis de la CIF dès lors que les services fiscaux décèlent des indices laissant supposer l'existence d'une fraude fiscale aggravée ou commise en bande organisée³³⁶.

³³² V. notamment Assemblée nationale, Rapport d'information N° 982, sur les procédures de poursuite des infractions fiscales, Introduction : « *En sélectionnant de manière opaque [...] les dossiers [...], l'administration fiscale dispose d'un pouvoir discrétionnaire totalement disproportionné* ».

³³³ V. l'exposé des motifs du projet de loi portant création de la Commission des infractions fiscales (Ass. Nat., n. 2769, Dr. fisc. n° 16, 18 Avril 1977, comm. 685), mentionnant qu' « *il importe que l'engagement des poursuites correctionnelles se fasse en pleine clarté et selon une procédure offrant aux redevables toutes garanties d'impartialité* ».

³³⁴ V. 1° à 5° du II de l'art. L. 228 du LPF ; V. notamment **MISPELON (P.)**, « Réforme du verrou de Bercy : vers où va la CIF ? », *Dr. fisc.* n° 41, 11 octobre 2018, act. 448.

³³⁵ Cass. crim., 12 sept. 2018, n° 18-81.040.

³³⁶ V. **CUTAJAR (C.)**, « Plaidoyer pour la suppression du « verrou de Bercy » - À propos du projet de loi relatif à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance financière », *La semaine juridique Edition Générale* n° 26, 24 juin 2013, 728, dans cet article, l'auteure proposait déjà en 2013 « *de supprimer l'avis conforme de la CIF pour poursuivre la fraude fiscale aggravée ou commise en bande organisée ; - de permettre aux agents du fisc de saisir le procureur financier dès lors qu'ils décèlent au cours d'un contrôle classique des indices laissant supposer qu'une fraude fiscale a été commise dans l'une des conditions prévues aux 1° à 5°* ».

La nature d'instrument de pouvoir discrétionnaire de la plainte est ainsi exacerbée par cette voie de droit permettant à l'administration d'éviter le filtrage de la CIF, organisme pourtant créé afin de limiter un tel pouvoir³³⁷. M. DETRAZ fait remarquer à ce propos un retour du contribuable à la situation antérieure à la création de la CIF³³⁸ dès lors que les conditions d'urgence visées à l'alinéa 5 du II de l'article L. 228 du LPF sont satisfaites³³⁹. À l'instar de la CIF, le mécanisme de dénonciation consacré par la réforme législative du 23 octobre 2018, censé limiter l'arbitraire des services fiscaux³⁴⁰ manque de prise sur le pouvoir de dépôt plainte de l'administration.

2 - Le manque de prise de la dénonciation sur le pouvoir de dépôt plainte de l'administration

73. Suprématie rémanente de la plainte. La procédure de dénonciation prévue par le premier alinéa et les 1° à 3° du I de l'article L. 228 du LPF, déclarée conforme à la Constitution dans une décision en date du 27 septembre 2019³⁴¹, laisse à croire que les dénonciations obligatoires remplacent la plainte dans les cas de fraude les plus graves. Pourtant, il importe d'observer que ces dispositions débutent par la formule : « *Sans préjudice des plaintes dont elle prend l'initiative* ». Le I de l'article L. 228 du LPF prévoit que l'administration est tenue de procéder à la dénonciation des fraudes les plus graves « *Sans préjudice des plaintes dont elle prend l'initiative* ». L'ambiguïté de la formule est soulevée par Mme RESTINO qui pose la question de savoir si ces termes concernent les agissements répondant aux conditions de la dénonciation, ou ceux qui relèvent de la plainte. D'après cette auteure, « *la locution « sans préjudice de » ne devrait-elle pas s'entendre comme « sous réserve de », ce qui impliquerait une application alternative des deux procédures assorties d'une règle de priorité en faveur de la plainte ?* »³⁴². Il semble qu'une interprétation logique de la lecture desdites dispositions, ne peut qu'aboutir à leur compréhension dans le sens envisagé par cette auteure. Le législateur semble ainsi avoir voulu préserver le pouvoir de dépôt de plainte de l'administration fiscale.

³³⁷ L'exposé des motifs du projet de loi portant création de la Commission des infractions fiscales (Ass. Nat., n. 2769, Dr. fisc. n° 16, 18 Avril 1977, comm. 685), mentionnait qu'« *il importe que l'engagement des poursuites correctionnelles se fasse en pleine clarté et selon une procédure offrant aux redevables toutes garanties d'impartialité* ».

³³⁸ La CIF a été créée le 29 décembre 1977 par la loi n° 77-1453 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière.

³³⁹ V. **DETRAZ (S.)**, « Armement et réarmement du droit pénal et du droit fiscal à l'encontre de la soustraction à l'impôt. À propos de la loi du 23 octobre 2018, relative à la lutte contre la fraude », *La Semaine juridique Edition Générale* n° 52, 24 décembre 2018, doctr. 1393.

³⁴⁰ V. sur ce point **DIARD (E.)**, **CARIOU (E.)**, Rapport d'information, N° 982, sur les procédures de poursuite des infractions fiscales, Assemblée nationale, 23 mai 2018 : « *Nos travaux ont eu pour objectif principal de remettre de la confiance dans le système de sélection des dossiers portés devant le juge pénal. Il s'agit [...] de rechercher la transparence dans la sélection opérée par l'administration fiscale au sein des dossiers issus du contrôle fiscal* ».

³⁴¹ Cons. const., 27 sept. 2019, n° 2019-804 QPC, *Association française des entreprises privées (AFEP)*.

³⁴² **RESTINO (V.)**, « Plainte et dénonciation automatique, deux clés pour un même verrou ? -.- Interrogation sur la portée des termes « Sans préjudice des plaintes dont elle prend l'initiative » figurant au premier alinéa du I de l'article L. 228 du LPF », *Dr. fisc.* n° 48, 28 Novembre 2019, act. 497.

Le manque de prise de la procédure de dénonciation sur le pouvoir de dépôt de plainte semble reposer, selon nous, sur l'importance de cette traditionnelle voie de déclenchement des poursuites pénales qui est la seule à soutenir la constitution de partie civile de l'administration fiscale³⁴³ qui lui permet d'obtenir du juge pénal le prononcé d'une mesure de solidarité fiscale garantissant le recouvrement de l'impôt³⁴⁴. L'utilité de la plainte paraît ainsi fonder sa priorité sur la procédure de dénonciation.

Si l'on peut remarquer l'insuffisance des limitations du pouvoir de l'administration fiscale, il convient également d'observer que les prérogatives de cette administration paraissent renforcées par l'indigence de contrôle juridictionnel du déclenchement des poursuites pénales.

§ 2 - L'indigence de contrôle juridictionnel du déclenchement des poursuites

74. Place de l'administration. Positionnée en amont de la chaîne pénale, l'administration fiscale dispose d'un droit exclusif de mise en mouvement de l'action publique. Pourtant, en droit commun, la première autorité publique à décider du déclenchement des poursuites pénales est le procureur de la République³⁴⁵. Il convient de rappeler qu'une des spécificités de cette prérogative du parquet réside dans son affranchissement de tout contrôle juridictionnel. À cet égard, « *les juridictions répressives ne sauraient, sans excès de pouvoir, critiquer l'exercice que le ministère public fait de ses prérogatives quant à l'opportunité d'engager ou non des poursuites* »³⁴⁶. À l'instar du parquet, en matière de fraude fiscale, le déclenchement des poursuites par l'administration, semble hors de contrôle juridictionnel qu'il s'agisse du dépôt de la plainte (A) ou de la dénonciation au parquet (B).

A - L'absence de contrôle juridictionnel du dépôt de la plainte

Hors du périmètre des conditions de transmission automatique des dossiers au ministère public, l'administration dispose de la possibilité de déposer les plaintes pour fraude fiscale dont elle seule a le monopole. Cette prérogative semble renforcée par un sensible défaut de contrôle juridictionnel

³⁴³ V. sur ce point l'article L. 232 du LPF : « *Lorsqu'une information est ouverte par l'autorité judiciaire sur la plainte de l'administration fiscale en matière de droits, taxes, redevances et impositions de toute nature mentionnés au code général des impôts, cette administration peut se constituer partie civile.* »

³⁴⁴ Art. 1745 du CGI ; V. notamment **DETRAZ (S.)**, « La nature de la solidarité de l'article 1745 du Code général des impôts », *Dr. fisc.* 2012, n° 50, ét. 551.

³⁴⁵ V. art. 40-1 du Cpp ; V. notamment **MERLE (R.), VITU (A.)**, *Traité de droit criminel*, T. II, 4^e éd., Cujas, p. 331, n° 278.

³⁴⁶ **LEMOINE (P.)**, « Ministère public. Organisation. Attributions du garde des Sceaux », *JurisClasseur de Procédure pénale*, Fasc. 20, 25 Octobre 2021 ; V. Cass. crim., 21 mai 1979, *Juris-Data* n° 1979-790178 ; V. Cass. crim., 21 avr. 1980, *Bull. crim.* n° 112.

de l'initiative des services fiscaux, qui ressort de l'incompétence du juge administratif (1) et de la réticence du juge judiciaire à contrôler ces actes en provenance de l'administration (2).

1 - L'incompétence du juge administratif dans le contrôle du dépôt de la plainte pour fraude fiscale

75. Actes non détachables de la procédure pénale. Le 1^{er} juin 1988, le Conseil d'État a été saisi de deux requêtes, la première tendant à l'annulation d'une décision par laquelle le ministre chargé du Budget a requis l'avis de la CIF, et la seconde portant sur l'annulation de l'avis favorable donné par cette commission³⁴⁷. Les juges du Palais-Royal ont décidé de surseoir à statuer et de renvoyer la cause au Tribunal des conflits afin qu'il détermine l'ordre de juridiction compétent pour connaître de la procédure de saisine de la CIF ainsi que de l'avis rendu par cette commission³⁴⁸. Dans une décision rendue le 19 décembre 1988, le Tribunal des conflits considère que les recours qui ont été soumis au Conseil d'État « *sont dirigés contre des actes nécessaires à la mise en mouvement de l'action publique ; que de tels actes ne sont pas détachables de celle-ci* »³⁴⁹. Le Tribunal déclare donc les juridictions de l'ordre judiciaire seules compétentes pour statuer sur les recours à l'encontre des avis de la CIF, et sur l'initiative de la saisine de cette commission. Faisant suite à cette décision, le Conseil d'État affirme désormais 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 ; que ces actes ne peuvent, par suite, être déferés, pour excès de pouvoir, devant la juridiction administrative* »³⁵⁰.

Le jugement du Tribunal des conflits³⁵¹, attribuant compétence au juge répressif pour contrôler les actes administratifs de déclenchement des poursuites pénales, paraît contestable en raison du caractère discrétionnaire du pouvoir à l'origine de ces décisions de mise en mouvement de l'action publique. À cet égard, le Doyen VEDEL faisait observer que lorsque « *l'administration dispose d'un pouvoir discrétionnaire, sa décision ne peut être jugée que du point de vue de l'opportunité : elle sera opportune ou inopportune, c'est-à-dire heureuse ou malheureuse, mais elle ne sera pas illégale puisque précisément l'administration était libre d'agir dans un sens ou dans l'autre* »³⁵². Un contrôle juridictionnel de l'opportunité d'une décision administrative ne peut relever que de la compétence du juge administratif.

³⁴⁷ CE, 1^{er} juin 1988, n° 82396.

³⁴⁸ Le Tribunal des conflits a été saisi par le Conseil d'État, conformément aux dispositions de l'article 35, ajouté au décret du 26 octobre 1849 par l'article 6 du décret du 25 juillet 1960 portant réforme des conflits d'attribution.

³⁴⁹ Tribunal des conflits, 19 déc. 1988, n° 02548.

³⁵⁰ CE, 26 juill. 1991, n° 79837 ; rappr. CE, 8 juill. 1992, n° 92324 ; rappr. CE, 26 mai 2010, n° 304621.

³⁵¹ Tribunal des conflits, 19 déc. 1988, n° 02548, préc.

³⁵² VEDEL (G.), DELVOLVÉ (P.), *Droit administratif*, PUF, coll. Thémis T. 1, p. 529.

76. Maintien de l'opportunité des poursuites pénales. Il convient plus encore de recevoir la jurisprudence du Tribunal des conflits avec circonspection. En effet, il ne fait aucun doute que la décision du ministre des Finances afin de saisir la CIF et l'avis rendu par celle-ci constituent des actes nécessaires à la mise en mouvement de l'action publique³⁵³. Pour autant, c'est le caractère non détachable de l'action publique de ces actes qui suscite la réflexion. La formule prendrait sens en admettant que l'action publique et la décision administrative soient inséparables. Autrement dit, l'action publique une fois déclenchée par l'administration fiscale suivrait son cours sans encombre sauf causes d'extinction³⁵⁴. Il convient cependant d'observer que la saisine de la CIF, sur décision de l'administration, ne conduit pas nécessairement au déclenchement de l'action publique puisque le parquet conserve, même en ce cas, l'opportunité des poursuites³⁵⁵. Ainsi, on peut remarquer le caractère détachable de l'action publique de la décision administrative, dès lors que le ministère public décide de ne pas poursuivre. La première décision d'engager des poursuites pénales, en matière de fraude fiscale, paraît ainsi demeurer une décision purement administrative dont le contrôle devrait relever de la compétence de son juge naturel. Elle l'est d'autant plus eu égard à la procédure en cause qui est toujours fiscale, donc administrative, et *a priori* mieux connue du juge administratif que de son homologue pénal³⁵⁶.

Une telle réalité non prise en compte par le Tribunal des conflits semble se répercuter au fond de l'attitude du juge répressif, dans son contrôle des actes administratifs déclencheurs des poursuites pénales pour fraude fiscale. En effet, on peut observer une certaine réticence du juge pénal à contrôler la procédure de dépôt de plainte pour fraude fiscale.

2 - La réticence du juge pénal au contrôle du dépôt de la plainte pour fraude fiscale

77. Autolimitation du juge pénal. Bien avant la décision sus-évoquée du Tribunal des conflits, la chambre criminelle renâclait à contrôler la régularité de la procédure administrative préalable à l'avis de la CIF. Dans un arrêt en date du 2 décembre 1985, les hauts magistrats de l'ordre judiciaire considéraient qu'un prévenu « *est irrecevable à contester, devant les juridictions répressives, la régularité de la procédure administrative préalable à l'avis favorable de ladite commission, qui conditionne la recevabilité des plaintes* ».

³⁵³ Ces actes sont prévus par les dispositions de l'article L. 228 du LPF qui régit la mise en mouvement de l'action publique en matière de fraude fiscale.

³⁵⁴ V. art. 6 Cpp : « *L'action publique pour l'application de la peine s'éteint par la mort du prévenu, la prescription, l'amnistie, l'abrogation de la loi pénale et la chose jugée* ».

³⁵⁵ La décision de déclencher des poursuites après y avoir été invité par l'administration est prise par le parquet conformément au principe de l'opportunité des poursuites régi par l'art. 40-1 du Cpp.

³⁵⁶ V. sur ce point **COLLET (M.), COLLIN (P.)**, « Le cumul de sanctions pénale et fiscale face aux exigences constitutionnelles et européennes. À propos de Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC et n° 2016-545 QPC », *La Semaine Juridique Edition Générale* n° 29, 18 Juillet 2016, 847.

de l'administration des impôts mais dont le juge pénal doit seulement constater la réalité et la date »³⁵⁷. Le conflit d'attribution résolu en 1988³⁵⁸, la Cour de cassation a opéré un revirement de jurisprudence en déclarant le juge pénal compétent pour connaître de la régularité de la décision de saisine de la CIF³⁵⁹, ainsi que des exceptions tirées de la nullité de la procédure suivie devant cette commission³⁶⁰. Il convient toutefois d'observer que la jurisprudence de la Cour suprême de l'ordre judiciaire semble faire bénéficier la procédure suivie devant la CIF, d'une présomption de régularité. À cet égard, dans un arrêt du 9 mars 2005, la Cour de cassation estime qu'« en l'absence de preuve contraire, les mentions portées sur l'avis conforme rendu par la Commission des infractions fiscales, signé de son président, suffisent à établir la régularité de la procédure suivie devant cet organisme »³⁶¹. Les hauts magistrats affirment « qu'une présomption d'authenticité s'attache à l'avis de la commission des infractions fiscales dont les mentions établissent la régularité de la procédure suivie devant elle, sauf preuve contraire »³⁶². Si un tel positionnement de la Cour de cassation a été très peu commenté, M. DETRAZ fait observer que « seule la régularité formelle de la décision ou la compétence de l'autorité signataire semblent pouvoir être critiquées, à l'exclusion de l'opportunité de saisir la CIF »³⁶³.

78. Contrôle limité. Il s'évince de ce positionnement de la Cour de cassation une absence d'analyse par le juge pénal de la procédure conduite par l'administration fiscale afin de déclencher des poursuites pénales. La haute juridiction semble en effet renoncer à contrôler la régularité de l'acte de saisine de la commission des infractions fiscales, émanant de l'administration sous tutelle du ministre du Budget. C'est pourtant le contenu de cet acte qui fournirait des indications sur la régularité de la décision d'engager des poursuites pénales, et notamment l'opportunité d'une telle démarche. De tels éléments relèvent néanmoins de la procédure fiscale, avec laquelle le juge répressif serait enclin à garder une certaine distance, peut être par manque de maîtrise³⁶⁴. Le juge répressif semble alors n'exercer aucun contrôle de l'opportunité d'engager des poursuites par voie de plainte, un tel constat vaut également pour les dénonciations.

³⁵⁷ Cass. crim., 2 déc. 1985, n° 84-95.589, Bull. crim. n° 385.

³⁵⁸ Tribunal des conflits, 19 déc. 1988, n° 02548.

³⁵⁹ Cass. crim., 29 mars 1989, n° 87-81.891, Bull. crim. n° 153.

³⁶⁰ Cass. crim., 5 juin 1989, 88-85.685, Bull. crim. n° 236.

³⁶¹ Cass. crim., 9 mars 2005, n° 04-87.507, Bull. crim. n° 85 ; Rapp. Cass. Crim., 14 mars 1996, n° 94-83.395 ; Cass. Crim., 24 mars 2010, n° 09-84.198.

³⁶² Cass. crim., 22 oct. 2014, n° 13-84.419, Bull. crim. n° 214 ; rapp. Cass. Crim., 3 févr. 2016, 14-86.954.

³⁶³ V. **DETRAZ (S.)**, « La procédure pénale applicable à la fraude fiscale », in *Le Lamy droit pénal des affaires*, éd. 2019, n° 3722, p. 1522.

³⁶⁴ L'on peut citer le propos de certains magistrats au sujet de la technicité de la matière fiscale, selon lequel : « la réponse à la complexité de ce contentieux résiderait davantage dans la formation professionnelle continue des magistrats », Syndicat de la Magistrature, « Le « verrou de Bercy », un obstacle à la répression de la fraude fiscale », Paris, le 31 janvier 2018, p. 6.

B - L'absence de contrôle juridictionnel de la dénonciation au parquet

79. Compétence évidente du juge pénal. Qu'il s'agisse des textes législatifs³⁶⁵, ou des dispositions réglementaires³⁶⁶, consacrés aux procédures pénales, le Livre des procédures fiscales ne prévoit aucun contrôle juridictionnel de la procédure de dénonciation, mise en place à la suite de l'entrée en vigueur de la loi du 23 octobre 2018³⁶⁷. Pourtant, une telle procédure, point d'orgue de la réforme opérée par la loi précitée, a été instaurée afin d'infléchir le pouvoir discrétionnaire de l'administration et d'offrir plus de lisibilité sur les critères conduisant à engager des poursuites pénales pour les fraudes les plus graves³⁶⁸. On peut donc supposer qu'à l'instar du dépôt de plainte, en matière de dénonciation, seul le juge répressif sera compétent pour connaître de la régularité d'une procédure diligentée dans ce cadre. En effet, la jurisprudence du Tribunal des conflits reconnaît la compétence du juge pénal en ce qui concerne les recours dirigés contre des actes nécessaires à la mise en mouvement de l'action publique³⁶⁹.

À ce jour, les magistrats du quai de l'Horloge n'ont pas encore eu à se prononcer sur la régularité d'une procédure engagée en vertu des dispositions du I de l'article L. 228 du LPF. Il est néanmoins souhaitable, lorsque l'occasion se présentera, que la juridiction répressive fasse preuve de plus d'effort d'analyse qu'en matière de contrôle de la procédure du dépôt de plainte³⁷⁰. À cet égard, la mise en œuvre du dispositif de dénonciation, notamment en raison de son affranchissement de l'examen de la CIF, nécessiterait un contrôle plus sourcilleux que celui réservé au dépôt de plainte. En effet, un contrôle approfondi du juge de l'opportunité de déclencher des poursuites pénales par dénonciation, et le bien-fondé d'une telle démarche, est nécessaire. La nécessité d'un tel contrôle repose notamment sur la gravité des fraudes visées par la procédure de dénonciation³⁷¹.

Puisque la dénonciation est une décision émanant du pouvoir discrétionnaire de l'administration, le contrôle de cette procédure doit se concentrer sur l'opportunité du déclenchement des poursuites pénales. Il est cependant nécessaire de rappeler que la doctrine a su reprocher au contrôle de la plainte de l'administration, par le juge pénal, un certain manque d'effort d'analyse de l'opportunité

³⁶⁵ V. LPF, Partie législative, Titre III, Chapitre II : Les procédures pénales (Articles L. 212 à L. 246).

³⁶⁶ V. LPF, Partie réglementaire, Titre III, Chapitre II : Les procédures pénales (Articles R*213-3 à R238-1).

³⁶⁷ V. art. 36 Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude.

³⁶⁸ V. Assemblée nationale, Rapport N° 982, sur les procédures de poursuite des infractions fiscales, 23 mai 2018 ; V. **PERROTIN (F.)**, « Fraude fiscale aggravée : les modalités de la dénonciation au procureur », *LPA* 22 nov. 2019, n° 234, p. 7.

³⁶⁹ Tribunal des conflits, 19 déc. 1988, n° 02548, préc.

³⁷⁰ V. **DETRAZ (S.)**, « La procédure pénale applicable à la fraude fiscale », préc.

³⁷¹ V. I de l'article L. 228 du LPF. Les fraudes soumises à dénonciation obligatoire portent sur un montant de droits fraudés supérieur à 100 000 euros, ou 50 000 euros dès lors que l'auteur est une personne relevant des exigences de la Haute autorité pour la transparence de la vie publique.

de saisir la CIF³⁷². Cette constatation semble s'expliquer par le manque de prise du juge répressif sur les causes justificatives de la décision de saisir l'autorité judiciaire, celles-ci relevant de la procédure fiscale. Le juge administratif semblerait donc plus à même de contrôler l'opportunité d'une décision administrative de mise en mouvement de l'action publique. En confiant une telle compétence exclusivement au juge pénal, le Tribunal des conflits prive de contrôle pertinent, les actes préalables au déclenchement des poursuites pour fraude fiscale. L'absence de contrôle juridictionnel de l'initiative de l'administration, afin d'engager des poursuites pénales pour fraude fiscale, renforce son pouvoir dans le cadre de la mise en mouvement de l'action publique.

L'invulnérabilité du pouvoir de l'administration de déclencher des poursuites pénales pour fraude fiscale corrobore le particularisme du cadre dérogatoire au droit commun de la mise en mouvement de l'action publique pour ce délit. Il convient d'analyser la justification d'un tel pouvoir de l'administration dans le cadre des poursuites pénales pour fraude fiscale.

Section II - La justification du pouvoir de l'administration dans le cadre des poursuites pénales

80. Pouvoir d'appréciation. En place depuis plus d'un siècle, le dispositif de déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale, en dépit des critiques dont il est la cible³⁷³, est conforté par des justifications qui légitiment le pouvoir de l'administration fiscale dans ce cadre dérogatoire³⁷⁴. Le Conseil constitutionnel cristallise ces justifications autour de son assertion selon laquelle les poursuites pénales sont déclenchées par « *l'administration, à même d'apprécier la gravité des atteintes portées à ces intérêts collectifs protégés par la loi fiscale* »³⁷⁵. Aux termes de la jurisprudence du juge constitutionnel, le pouvoir de l'administration fiscale de déclencher des poursuites pénales est justifié par les compétences de cette autorité lui permettant de juger s'il est opportun de mettre en mouvement l'action publique. Les Sages proposent ainsi une justification technique du pouvoir de l'administration dans le cadre des poursuites pénales pour fraude fiscale (Sous-section I). Toutefois, estimer que l'administration serait mieux placée que le ministère public afin d'apprécier l'impact de

³⁷² V. **DETRAZ (S.)**, « La procédure pénale applicable à la fraude fiscale », in *Le Lamy droit pénal des affaires*, éd. 2019, n° 3722, p. 1522.

³⁷³ V. notamment **CUTAJAR (C.)**, « Plaidoyer pour la suppression du verrou de Bercy », *La semaine juridique*, 2013, p. 1258 ; V. **COLLET (M.)**, « Aménager le verrou de Bercy oui, le supprimer non ! », *Les Échos*, 6 mars 2018, p. 12 ; V. **CABON (S.-M.)**, « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du « verrou de Bercy », *Dr. fisc.* n° 46, 13 Novembre 2014, 620.

³⁷⁴ Pour une justification du verrou de Bercy V. notamment **THEVENET (B.)**, « Fraude fiscale : délit général », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, juin 2022, selon l'auteur « *pour les défenseurs de cette procédure, le « verrou de Bercy » se justifierait par le fait que la victime de la fraude fiscale est l'État. L'administration serait mieux placée que le Parquet pour apprécier l'atteinte aux intérêts financiers du Trésor et pour mesurer l'intérêt de la voie pénale* ».

³⁷⁵ Cons. const., 22 juill. 2016, n° 2016-555 QPC, M. Karim B., cons. 13.

la fraude fiscale et être en mesure de faire le choix de la répression pénale ou d'y renoncer, reviendrait, selon nous, à considérer cette infraction comme un délit privé. En considérant la fraude fiscale comme un délit privé, le Conseil constitutionnel avance une justification dogmatique du pouvoir de l'administration dans le cadre des poursuites pénales pour fraude fiscale (Sous-section II).

Sous-section I - La justification technique du pouvoir de l'administration

L'idonéité de l'administration à décider de la poursuite pénale des fraudes les plus graves semble être une évidence, comme elle l'avait été au XIX^{ème} siècle dans le chef des hauts magistrats de l'ordre judiciaire, en quête d'une répression efficace des contraventions fiscales³⁷⁶. Les dispositions de l'article L. 10 du LPF font état du monopole de l'administration fiscale sur le contrôle de l'impôt³⁷⁷ avec pour finalité d'appréhender et de sanctionner les pratiques illégales. Ces dispositions confortent les considérations susmentionnées du juge constitutionnel³⁷⁸. Elles semblent indiquer que la démonstration du caractère frauduleux de certains agissements en matière fiscale, ne saurait être fournie que par les services compétents à l'établissement précis de l'assiette des impositions. Ainsi, l'expertise de l'administration dans la détection des fraudes les plus répréhensibles (§ 1), semble faire de la sélection de ces fraudes graves un gage de bonne administration de la justice (§ 2).

§ 1 - L'expertise de l'administration dans la détection des fraudes les plus répréhensibles

La pertinence des pouvoirs d'investigation de l'administration (A) participe d'une véritable influence intellectuelle de la procédure fiscale sur le juge pénal (B).

A - La pertinence des pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale

81. Pouvoirs de police. La détection des fraudes les plus graves est rendue possible par le biais des pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale, dont l'atteinte portée aux libertés individuelles est légitimée par le caractère nécessaire de l'impôt³⁷⁹. Á cet égard, le Conseil

³⁷⁶ V. sur ce point **HÉLIE (F.)**, *Traité de l'instruction criminelle*, préc., p. 232.

³⁷⁷ V. notamment **COLLET (M.)**, **COLLIN (P.)**, *Procédures fiscales. Contentieux et recouvrement de l'impôt*, PUF, 3^e éd. 2017, p. 5 ; V. également **LAMBERT (T.)**, *Procédures fiscales*, LGDJ, 3^e éd. 2019, spéc. p. 73.

³⁷⁸ Cons. const., 22 juill. 2016, n° 2016-555 QPC, M. Karim B., cons. 13.

³⁷⁹ V. Art. 13 DDHC de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable ».

constitutionnel considère que « l'exercice des libertés et droits individuels ne saurait en rien excuser la fraude fiscale ni en entraver la légitime répression »³⁸⁰. On peut remarquer, comme l'observait M. DELLIS, une « parenté fonctionnelle des procédures administratives de contrôle avec la police judiciaire »³⁸¹, en raison de l'étendue des prérogatives de police aux mains de l'administration dans la recherche de la fraude fiscale. Pour rappel, l'administration dispose d'un droit de contrôle, à distance ou sur place, afin de détecter d'éventuelles irrégularités³⁸². Les services fiscaux ont également la possibilité de se transporter dans les locaux du contribuable afin de procéder à de véritables perquisitions, certaines pouvant être diligentées sans contrôle de l'autorité judiciaire³⁸³.

Forte de telles prérogatives, l'administration est ainsi en mesure de détecter les fraudes les plus graves. Il s'agit de manquements particulièrement élaborés qui ont nécessité l'emploi de procédés complexes destinés à donner une apparence de régularité à des opérations frauduleuses, d'agissements révélateurs de l'intention de leurs auteurs de se soustraire à l'établissement et au paiement de l'impôt³⁸⁴. De tels schémas frauduleux sont mis en lumière par les fonctionnaires des impôts, véritables sachants de la fiscalité, dont l'influence *in fine* sur le juge pénal semble indubitable.

B - L'influence intellectuelle de la procédure fiscale sur le juge pénal

82. Maîtrise du savoir fiscal. Il convient en premier lieu de remarquer le particularisme de la fiscalité, et la maîtrise de la technicité de la matière par l'administration fiscale. À cet égard, au sommet de la hiérarchie des services fiscaux, outre le ministre du Budget, les hauts fonctionnaires qui officient au sein des directions, sont en majorité des énarques réputés pour l'excellence de leur expertise en matière fiscale³⁸⁵. L'autorité conférée à l'administration par la maîtrise du chiffre et des règles fiscales a sans doute un impact sur la juridiction répressive, notamment en raison du manque de formation initiale et continue des magistrats en fiscalité³⁸⁶. Dès lors qu'elle est seule en mesure

³⁸⁰ Cons. const., 29 déc. 1983, n° 83-164 DC, cons. 27.

³⁸¹ **DELLIS (G.)**, *Droit pénal et droit administratif. L'influence des principes du droit pénal sur le droit administratif répressif*, LGDJ, coll. Bibliothèque de droit public, t. 184, 1997, spéc. p. 340, n° 471.

³⁸² V. sur ce point **VESTRIS (I.)**, « Le droit à l'information de l'administration », *Dr. fisc.* 2007, n° 3, pp. 19 à 28 ; V. **EMPTAZ (M.)**, « La vérification fiscale de comptabilités informatisées », *Gestion & finances publiques* 2009, n° 5, p. 413 ; V. **COLLET (M.)**, **COLLIN (P.)**, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux, recouvrement de l'impôt*, coll. Thémis droit, PUF, 4^{ème} éd. 2020, p. 26.

³⁸³ V. notamment **BIENVENU (J.-J.)**, **LAMBERT (T.)**, **VAPAILLE (L.)**, *Droit fiscal*, 5^e éd., PUF, 2021, pp. 167 à 172.

³⁸⁴ V. sur ce point **BETCH (M.)**, « Contentieux pénal. Procédure fiscale », *JurisClasseur Procédures fiscales*, 5 juillet 2019, Fasc. 720.

³⁸⁵ V. sur ce point **BOUVIER (M.)**, **ESCLASSAN (M.-C.)**, **LASALLE (J.-P.)**, *Finances publiques*, 20^e éd., LGDJ, 2021-2022, pp. 278-280.

³⁸⁶ On peut citer le propos de certains magistrats au sujet de la technicité de la matière fiscale, selon lequel : « la réponse à la complexité de ce contentieux résiderait davantage dans la formation professionnelle continue des magistrats », Syndicat de la Magistrature, « Le « verrou de Bercy », un obstacle à la répression de la fraude fiscale », Paris, le 31 janvier 2018, p. 6.

de sélectionner les fraudes les plus graves, l'administration défère devant le juge pénal des contribuables qu'elle a déjà sanctionnés, à la suite des investigations pointilleuses de ses agents durant la procédure fiscale. En effet, une partie de la doctrine fait observer que les manquements fiscaux les plus graves, sanctionnés par l'administration, sont constitués des éléments matériels et intentionnels du délit de fraude fiscale³⁸⁷. M. DETRAZ constate à ce propos, une identité des faits entre le manquement pénalisé par les services fiscaux et l'infraction punie par le juge répressif³⁸⁸. Cet auteur fait remarquer, de surcroît, une participation manifeste de l'administration à la procédure pénale, ne serait-ce qu'en prenant part « indirectement à la collecte de la preuve des délits de fraude fiscale, en exerçant - sur les manquements fiscaux de même nature - les prérogatives de contrôle et d'enquête que lui confère la procédure fiscale »³⁸⁹. En conséquence, lorsque le dossier d'un fraudeur fiscal est transmis au procureur de la République par l'administration, celui-ci est corroboré par des éléments de preuve obtenus durant la procédure fiscale menée par des fonctionnaires experts en fiscalité.

83. Jugement fiscal préalable. Ainsi, comment remettre en cause le préjugement administratif devant la juridiction répressive ? Celui-ci est parfois même corroboré par l'avis favorable de la Commission des infractions fiscales censée vérifier la pertinence juridique de l'accusation. Par ailleurs, comment douter de l'exactitude des éléments probatoires, collectés en vertu du pouvoir d'enquête de l'administration fiscale, et notamment lorsque des agents des services fiscaux habilités exercent des pouvoirs de police judiciaire³⁹⁰. Plus encore, l'article 37 de la loi du 6 décembre 2013³⁹¹ permet aux fonctionnaires des impôts d'utiliser des documents d'origine illicite pour les besoins du contrôle fiscal³⁹². En effet, l'administration a la faculté de fournir des preuves au juge répressif, peu important que celles-ci aient été obtenues dans des conditions moins soucieuses des garanties du mis en cause, qu'elles le seraient au sein d'une procédure pénale³⁹³. Ainsi, la doctrine a pu remarquer

³⁸⁷ V. **DEBOISSY (F.)**, « Abus de droit : quel est le risque pénal ? », *Dr. fisc.* 2014, préc. ; V. **DETRAZ (S.)**, « Les sanctions de la fraude fiscale à l'épreuve des principes constitutionnels et européens », *Dr. fisc.* 2014, préc. ; V. notamment, **GUTMANN (D.)**, « La pénalisation du droit fiscal : mythe ou réalité ? » : *Dr. fisc.* 2011, n° 4, 122, n° 8, l'auteur fait observer que « certains schémas considérés comme fictifs en application de l'article L. 64 du LPF peuvent ainsi être considérés comme frauduleux au sens de l'article 1741 du CGI ».

³⁸⁸ **DETRAZ (S.)**, « Les sanctions de la fraude fiscale à l'épreuve des principes constitutionnels et européens », *Dr. fisc.* 2014, comm. 625.

³⁸⁹ **DETRAZ (S.)**, « L'Administration et le juge pénal. Quelle articulation possible entre l'administration et le juge pénal ? Le domaine fiscal peut-il servir de modèle ? », *Revue de science criminelle et de droit pénal comparé*, vol. 1, n° 1, 2019, pp. 47-54.

³⁹⁰ V. Décret n° 2010-1318 du 4 novembre 2010 portant création d'une brigade nationale de répression de la délinquance fiscale ; V. art. 1^{er} du décret n° 2019-460 du 16 mai 2019 portant création d'un service à compétence nationale dénommé « service d'enquêtes judiciaires des finances ».

³⁹¹ Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière.

³⁹² V. sur ce point **DETRAZ (S.)**, **SALOMON (R.)**, *Précis de droit pénal fiscal*, LexisNexis, 2021, p. 534.

³⁹³ V. sur ce point **SOURZAT (C.)**, « Essai d'une analyse des rapports entre procédures fiscale et pénale », *RSC* 2016/2 n° 2, pp. 199 à 217 ; V. **PÉRIN-DUREAU (A.)**, *L'obligation fiscale à l'épreuve des droits et libertés fondamentaux*, Dalloz,

la recevabilité devant le juge pénal, du dossier probatoire constitué par les services des impôts, en dépit des éventuelles violations des droits de la défense, lors de l'exercice des droits d'enquête et de perquisition de l'administration fiscale³⁹⁴. La singularité de la répression pénale de la fraude fiscale est alors confortée par la réception du dossier du contribuable, constitué de ses préjugements, de ses sanctions. Le juge pénal voit ainsi déféré devant lui pour fraude fiscale, un contribuable déjà poursuivi et sanctionné pour les mêmes faits, par une administration experte en fiscalité, en considération de son monopole sur le contrôle de l'impôt³⁹⁵.

Les précédentes constatations nous conduisent à nous interroger sur la raison d'être de cette sélection des fraudes les plus répréhensibles, sous monopôle de l'administration, qui semble répondre à des exigences de bonne administration de la justice.

§ 2 - La sélection des fraudes graves par l'administration pour une bonne administration de la justice

Au rang des justifications du prolongement de la procédure fiscale à travers l'action publique, nos observations nous conduisent à mettre en exergue la notion d'efficacité répressive, qui semble soutenir la légitimation du continuum de lutte contre la fraude fiscale. L'exigence d'efficacité, que certains auteurs font découler de la notion de bonne administration de la justice, peut se traduire par la célérité et la qualité des jugements³⁹⁶. Ainsi, la pénalisation des fraudes graves à l'initiative exclusive de l'administration fiscale aurait pour vertus : la promptitude du processus administratif de sélection des dossiers répréhensibles (A) tout comme l'évitement de l'engorgement des juridictions répressives (B).

A - La promptitude du processus administratif de sélection des dossiers répréhensibles

Comparativement à la répression pénale, la procédure administrative est plus rapide puisque les fonctionnaires du fisc détectent plus facilement la fraude en raison de leur expertise³⁹⁷ et en considération de leur pouvoir d'investigation moins assujéti au respect des garanties d'une

2014, notamment sur « *L'efficacité des procédures de sanction de l'obligation fiscale* », pp. 383-423 ; V. **DELLIS (G.)**, *Droit pénal et droit administratif, l'influence des principes du droit pénal sur le droit administratif répressif*, LGDJ, coll. Bibliothèque de droit public, t. 184, 1997, p. 341, n° 471.

³⁹⁴ V. notamment **SIERACZEK (M.)**, « L'indépendance des procédures fiscales et pénales : un principe prétorien contestable », *Dr. fisc.* n° 50, 13 déc. 2007, 1039.

³⁹⁵ V. notamment **NOËL (G.)**, « Relations entre l'administration fiscale et les contribuables », *JurisClassieur Procédures fiscales*, Fasc. 215, juin 2011.

³⁹⁶ V. notamment **APCHAIN (H.)**, « Retour sur la notion de bonne administration de la justice », *AJDA* 2012, p. 587 ; V. **GABARDA (O.)**, « L'intérêt d'une bonne administration de la justice », *RD publ.* 2006, P. 156 et pp. 159-165.

³⁹⁷ V. sur ce point **BOUVIER (M.)**, **ESCLASSAN (M.-C.)**, **LASALLE (J.-P.)**, *Finances publiques, préc.* ; V. Syndicat de la Magistrature, « Le « verrou de Bercy », un obstacle à la répression de la fraude fiscale », *préc.*

personne mise cause³⁹⁸. On peut ainsi relever la promptitude du processus administratif de sélection des dossiers répréhensibles en considération de la maîtrise des règles fiscales par les services fiscaux (1) et au regard de l'affranchissement de la procédure fiscale des exigences de la procédure pénale (2).

1 – La maîtrise des règles fiscales par les services fiscaux

84. Célérité de la détection des fraudes. D'après un rapport parlementaire du 18 avril 2018, sur environ 1 million de contrôles sur pièces annuels, un peu moins d'un millier de contribuables ont dû répondre de leurs agissements devant la juridiction pénale³⁹⁹. Les dossiers qui sont déférés devant l'autorité judiciaire proviennent d'une sélection jalonnée de plusieurs étapes. La première phase de sélection conduit à détecter les dossiers, nécessitant des opérations de vérification approfondies de la sincérité des déclarations. Cette étape peut prendre la forme d'une vérification personnelle pour les particuliers⁴⁰⁰, ou d'une vérification de comptabilité pour les entreprises⁴⁰¹. Conséquemment, sur environ 1 million de contrôles sur pièces, 50 000 contribuables seront la cible de contrôles fiscaux dits externes, avec pour objectifs de recouvrer la dette fiscale, sanctionner les fraudeurs et dissuader ceux qui pourraient être tentés d'agir pareillement⁴⁰². La seconde étape de sélection permet d'identifier chaque année, sur ces 50 000 contribuables, approximativement 14 000 à 16 000 dossiers auxquels des pénalités d'au moins 40 % des droits éludés, ont été infligées par l'administration⁴⁰³. Annuellement, sur ces dossiers à peu près 4 000 sont qualifiés de « répressifs », en ce qu'ils sont constitués de droits éludés d'un montant supérieur à 100 000 euros, sur lesquels ont été appliqué des pénalités d'au moins 40 %⁴⁰⁴. Ces derniers dossiers sont instruits et qualifiés dans les pôles locaux de l'administration fiscale, ou dans les directions nationales, qui en transmettront un peu plus d'un millier à la direction centrale en vue de poursuites judiciaires.

³⁹⁸ V. notamment **PÉRIN-DUREAU (A.)**, *L'obligation fiscale à l'épreuve des droits et libertés fondamentaux*, Dalloz, 2014, pp. 393-395 ; V. **DELAURIÈRE (J.)**, **PREST (C.)**, « De la conformité du droit d'enquête TVA avec la Convention européenne des droits de l'homme », *Dr. fisc.* n° 40, 7 oct. 2010, 515 ; V. **COLLET (M.)**, **COLLIN (P.)**, *Procédures fiscales, Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, coll. *Thémis*, PUF, 2020, p. 44, § 62.

³⁹⁹ Rapport n° 446 (2017-2018) de M. Jérôme Bascher, fait au nom de la commission des finances, déposé le 18 avril 2018 ; V. **GUTMANN (D.)**, « Sanctions fiscales et Constitution », *Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel* n° 33 (Dossier : Le Conseil constitutionnel et l'impôt), Octobre 2011.

⁴⁰⁰ V. notamment **VESTRIS (I.)**, « Le droit à l'information de l'administration », *Dr. fisc.* 2007, n° 3, pp. 19 à 28.

⁴⁰¹ V. notamment **EMPTAZ (M.)**, « La vérification fiscale de comptabilités informatisées », *Gestion & finances publiques* 2009, n° 5, p. 413 ; Selon le Conseil d'État, lorsque l'Administration procède à des vérifications de comptabilité, « elle contrôle sur place la sincérité des déclarations fiscales souscrites par l'entreprise en les comparant avec les écritures comptables ou les pièces justificatives dont elle prend alors connaissance et dont le cas échéant elle peut remettre en cause l'exactitude », CE, 6 oct. 2000, n° 208.765, SARL Trace, *Dr. fisc.* 2000, n° 49, comm. 975, concl. G. Bachelier. Cette définition a reçu consécration législative : art. L. 13 al. 1 du LPF, et réglementaire : art. R. 13-1 du LPF.

⁴⁰² Rapport n° 446 (2017-2018) de M. Jérôme Bascher, *préc.*

⁴⁰³ *Ibid.*

⁴⁰⁴ *Ib.*

La procédure fiscale se distingue remarquablement de son pendant pénal par sa rapidité, car « *La mise en recouvrement de l'impôt et des pénalités fiscales est encadrée par des délais stricts qui garantissent les recettes budgétaires* »⁴⁰⁵. La rapidité de l'administration fiscale dans la sélection des dossiers de fraudes graves, relève des « *impératifs de souplesse et d'efficacité* »⁴⁰⁶, qui commandent l'activité répressive de cette autorité, inconciliables avec des garanties du procès pénal s'appliquant dans toute leur rigueur. Nous rejoignons le propos de M. COLLET qui affirme en ce sens, « *à quoi bon confier à une autorité particulière plutôt qu'au juge pénal le soin de conduire une mission répressive en certaines matières, si c'est pour exiger de cette autorité qu'elle se comporte exactement comme un juge pénal ?* »⁴⁰⁷.

La procédure pénale se distingue en effet de la procédure fiscale puisque cette dernière est affranchie des exigences de la procédure pénale.

2 - L'affranchissement de la procédure fiscale des exigences de la procédure pénale

85. Absence de garanties procédurales. Le contrôle efficace et rapide de l'administration fiscale paraît être la conséquence d'un manque de prise du procès équitable sur la procédure fiscale. À cet égard, la procédure administrative de sélection des dossiers de fraude fiscale semble demeurer l'un des derniers bastions de résistance au caractère « *attrape tout* »⁴⁰⁸ que M. SUDRE reconnaissait à l'article 6 de la Convention EDH. En effet, l'administration se situe hors de l'atteinte de certaines garanties procédurales liant le juge pénal.

Concernant l'exigence d'impartialité, le Conseil constitutionnel considère que le principe de droit pénal de séparation des autorités de poursuite et des autorités de jugement est transposable aux autorités administratives⁴⁰⁹. Pourtant, M. COLLET fait observer que la procédure fiscale de contrôle et de sanction par la même administration, est « *loin de la logique de séparation fonctionnelle qui guide la procédure pénale* »⁴¹⁰. Le même auteur souligne de ce point de vue que, « *Le fait qu'un même agent conduise à la fois le contrôle, la procédure de redressement et l'établissement des sanctions, permet généralement qu'un dialogue s'installe entre l'agent et le contribuable, sur l'ensemble des points litigieux* »⁴¹¹. Si cette souplesse

⁴⁰⁵ **EL KAROUÏ (G.), GUICHARD (M.), OBADIA (E.)**, « Le déclenchement des poursuites pénales : table ronde sur le maintien du verrou de Bercy », *Dr. fisc.* n° 46, 13 Novembre 2014, ét. 621.

⁴⁰⁶ V. CEDH, plén., 23 juin 1981, req. n° 6878/75, *Le Compte, Van Leuven et De Meyere c. Belgique*.

⁴⁰⁷ **COLLET (M.)**, « Les sanctions administratives et l'article 6 de la Convention européenne de sauvegarde des Droits de l'Homme et des libertés fondamentales », *JCP A* 2013, 2077.

⁴⁰⁸ **SUDRE (F.)**, « L'arrêt de la Cour européenne des droits de l'homme du 27 février 1992, Société Stenuit c. France : à propos des droits de l'entreprise », *Semaine juridique*, éd. gén., suppl. 4/92, 9 juill. 1992, pp. 26 à 30.

⁴⁰⁹ Cons. const., 2 déc. 2011, n° 2011-200 QPC, *Banque populaire Côte d'Azur*, (Pouvoir disciplinaire de la Commission bancaire), consid. 8 ; Cons. const., 5 juill. 2013, n° 2013-331 QPC, *Société Numéricâble SAS et autre*, (Pouvoir de sanction de l'Autorité de régulation des communications électroniques et des postes), consid. 5.

⁴¹⁰ **COLLET (M.)**, « Les sanctions administratives et l'article 6 de la Convention européenne de sauvegarde des Droits de l'Homme et des libertés fondamentales », *JCP A* 2013, 2077.

⁴¹¹ *Ibidem*.

favorise la célérité de la procédure de détection des fraudes graves, et le règlement du dossier, il convient toutefois de remarquer qu'une telle promptitude, semble pareillement être la conséquence de l'inapplicabilité du volet pénal de l'article 6 de la Convention EDH, aux investigations diligentées par l'administration fiscale.

86. Manque de prise de la CEDH. La Cour européenne des droits de l'homme place la procédure fiscale hors de l'atteinte des exigences de l'article 6 de la Convention. Dans un arrêt *Ferrazzini* rendu en 2001, la CEDH précise que les procédures conduites par les fonctionnaires des impôts, se situent hors du champ d'application du procès équitable sachant que « *la matière fiscale ressortit encore au noyau dur des prérogatives de la puissance publique* »⁴¹². Pour sa part, la doctrine déplore une tendance de la Cour de Strasbourg à exclure du périmètre d'application de l'article 6, les enquêtes menées à l'occasion d'une procédure fiscale⁴¹³. L'exemple du droit d'enquête TVA, prévu par les dispositions de l'article 80 F du LPF est remarquable, en raison de la faiblesse des garanties dont disposent les contribuables concernés⁴¹⁴, et en considération de la fréquence de son utilisation⁴¹⁵. En effet, ce dispositif permet aux agents des services fiscaux d'intervenir dans des locaux professionnels afin d'obtenir des informations et renseignements sans pour autant respecter les impératifs procéduraux des perquisitions fiscales ou des vérifications de comptabilité⁴¹⁶. Plus encore, lorsque les moyens d'investigation de l'administration fiscale sont assujettis à des exigences procédurales, comme tel est le cas en matière de perquisition sur autorisation judiciaire, ces exigences s'avèrent peu contraignantes. À cet égard, la pratique de la pré-rédaction par l'administration fiscale des autorisations judiciaires de visite domiciliaire fait échapper cette mesure de perquisition à un contrôle approfondi du juge⁴¹⁷. De surcroît, la doctrine regrette le manque de contradictoire de cette procédure intrusive⁴¹⁸.

⁴¹² CEDH, gr. ch., 12 juill. 2001, req. n° 44759/98, *Ferrazzini c. Italie*, § 29 ; La jurisprudence *Ferrazzini* a été confirmée par un arrêt CEDH, 23 févr. 2006, req. n° 25632, *Stere et autres c. Roumanie*, spéc. §28.

⁴¹³ V. notamment **PÉRIN-DUREAU (A.)**, *L'obligation fiscale à l'épreuve des droits et libertés fondamentaux*, préc. ; V. **SOURZAT (C.)**, « Essai d'une analyse des rapports entre procédures fiscale et pénale », préc.

⁴¹⁴ V. sur ce point **DELAURIÈRE (J.)**, **PREST (C.)**, « De la conformité du droit d'enquête TVA avec la Convention européenne des droits de l'homme », *Dr. fisc.* n° 40, 7 oct. 2010, 515.

⁴¹⁵ La procédure d'enquête a été utilisée 1434 fois par l'Administration fiscale en 2018, V. DGFIP 2019, p. 59 ; rapp. **COLLET (M.)**, **COLLIN (P.)**, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux, recouvrement de l'impôt*, 4^e éd., PUF, 2019, p. 52.

⁴¹⁶ V. notamment **DETRAZ (S.)**, « Procédure d'enquête en matière de TVA, d'entrepôt fiscal et de régime suspensif », *JurisClasseur Procédures fiscales*, 31 Décembre 2020.

⁴¹⁷ V. **MARTINET (F.)**, « Impartialité du juge et visites domiciliaires (LPF, art. L. 16 B) : Don Quichotte manque sa charge », note ss Cass. com., 14 déc. 2010, n° 10-13.601, *Dr. fisc.* 2011, comm. 135.

⁴¹⁸ V. **DETRAZ (S.)**, « Les conséquences fiscales de l'irrégularité des saisies opérées en application de l'article L. 16 B du LPF », *Dr. fisc.* n° 14, 2 avr. 2015, 236 ; V. **LOPEZ (C.)**, « Le droit de visite et de saisie, une procédure d'investigation de l'administration fiscale », *Dr. fisc.* n° 51-52, 18 déc. 2014, 698 ; V. **RUTSCHMANN (Y.)**, **BILLARD (O.)**, **PELLEGRIN (G.)**, « La présence et le rôle de l'avocat dans les opérations de visite et de saisie : examen comparé des procédures fiscales et de concurrence », *Dr. fisc.* n° 46, 16 nov. 2017, 540 ; V. **VABRES (R.)**, « Visite domiciliaire et principe du contradictoire », *Droit des sociétés* n° 7, juillet 2017, comm. 128.

Ainsi, comparativement à la procédure pénale, la procédure fiscale est plus rapide en raison de l'expertise fiscale des fonctionnaires des impôts et en considération de l'affranchissement de cette procédure administrative des exigences de la procédure pénale susceptibles de ralentir le processus de sélection des dossiers qui doivent être déférés devant le parquet.

La promptitude de la procédure fiscale garantit l'évitement de l'engorgement des juridictions répressives.

B - L'évitement de l'engorgement des juridictions répressives

87. Efficacité du tri administratif. Au rang des arguments avancés pour le maintien du « verrou de Bercy », dans le rapport parlementaire d'information sur les procédures de poursuite des infractions fiscales, en date du 23 mai 2018, figure l'assertion selon laquelle « *les effectifs du parquet ne sont pas adaptés pour analyser près de 50 000 dossiers de contrôle fiscal externe et sélectionner ceux qui méritent une action pénale* »⁴¹⁹. Un mois plus tôt, un rapport fait au nom de la commission des finances précisait qu'« *une application littérale de l'article 40 du code de procédure pénale combiné avec l'article 1741 du code général des impôts conduirait en fait devant le juge toutes les personnes ayant dissimulé 153 euros de revenus* »⁴²⁰. Ces rapports parlementaires attestent de la nécessité du dispositif de déclenchement des poursuites pénales en matière de fraude fiscale, en ce qu'il évite à la juridiction pénale de subir un engorgement en raison d'un nombre excessif d'affaires de faible ou de moyenne importance. La solution du filtre administratif permettant aux services fiscaux de sélectionner les fraudes les plus graves, serait une solution pragmatique en faveur d'un examen sérieux de ces dernières par l'autorité judiciaire.

88. Sous-estimation de l'autorité judiciaire. Ces justifications purement statistiques de la mainmise de l'administration fiscale sur le déclenchement des poursuites pénales peuvent manquer de force de conviction. À cet égard le nombre annuel de dossier de fraudes fiscales répréhensibles, 4000 selon un rapport parlementaire rendu en 2018⁴²¹, paraît très faible, 0,72 %, par rapport à l'ensemble des condamnations prononcées par les juridictions répressives en 2018 sur le territoire de la République, soit 550 000⁴²². En effet, ce nombre de 4000 dossiers comprend des dossiers qui devraient connaître une suite judiciaire puisqu'ils concernent des faits de fraude fiscale constitués

⁴¹⁹ Rapport d'information par la mission d'information commune, Enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 23 mai 2018, N° 982.

⁴²⁰ Rapport n° 446 (2017-2018) de M. Jérôme Bascher, fait au nom de la commission des finances, déposé le 18 avril 2018, le parlementaire cite l'article 1741 du CGI notamment son champ d'application en cas de dissimulation excédant le dixième de la somme imposable ou le chiffre de 153 euros.

⁴²¹ Rapport n° 446 (2017-2018) de M. Jérôme Bascher, préc.

⁴²² Source : ministère de la Justice, sous-direction de la statistique et des études, fichier statistique du casier judiciaire national.

en tous leurs éléments. L'administration fiscale retient chaque année les trois quarts de ces dossiers, environ 3000, aux fins de régularisation sous le verrou de Bercy, et saisit l'autorité judiciaire pour un quart de ces dossiers, c'est-à-dire environ mille par an⁴²³. L'autorité judiciaire saurait donc très certainement intégrer ces 3000 fraudes fiscales retenues par Bercy, chaque année dans son travail juridictionnel, sans pour autant que celles-ci créent un engorgement manifeste des tribunaux.

Quoiqu'il en soit, les justifications purement techniques du verrou de Bercy, ne sont pas le seul moyen de légitimation de ce dispositif, elles sont en effet corroborées par le dogme de l'assimilation de la fraude fiscale à un délit privé.

Sous-section II - La justification dogmatique du pouvoir de l'administration

89. Privatisation de la répression pénale. En matière de fraude fiscale, ne porte pas plainte qui veut, et ne dénonce pas qui veut. Seule l'administration fiscale détient ces prérogatives, en vertu des dispositions de l'article L. 228 du LPF. Á ce propos, certains auteurs ont pu faire remarquer, qu'en raison de la mainmise de l'administration sur la mise en mouvement de l'action publique, cette infraction avait été « *conçue comme un délit privé* »⁴²⁴. La doctrine, et notamment M. DETRAZ, ne qualifie pas la fraude fiscale de délit privé, mais observe que cette infraction est tout de même considérée à ce titre de prime abord au regard du dispositif consacré à la saisine de l'autorité judiciaire. Rappelons que s'il n'existe pas de définition précise de la notion de délit privé, cette infraction se distingue en considération de la subordination du déclenchement des poursuites pénales, à une plainte de la victime⁴²⁵. Ainsi, l'on retrouve la notion de délit privé s'agissant des atteintes à la personnalité, en matière d'injure ou de diffamation⁴²⁶, et notamment en ce qui concerne l'atteinte à la vie privée⁴²⁷. On l'identifie par ailleurs en matière de chasse sur la propriété d'autrui⁴²⁸, de presse⁴²⁹ et de divulgation de données personnelles informatisées⁴³⁰. La jurisprudence des magistrats du quai de l'Horloge souligne que le délit privé, ne pouvant être poursuivi que sur

⁴²³ V. DGFIP, Rapport d'activité 2018, Cahier statistiques, Nombre de dossiers transmis à l'autorité judiciaire, p. 58 ; Rapport n° 446 (2017-2018) de M. Jérôme Bascher, préc.

⁴²⁴ V. **DETRAZ (S.)**, « Les temps modernes de la poursuite de la fraude fiscale : le ministère public et les engrenages du « verrou de Bercy », *Droit Pénal* n° 10, oct. 2018, p. 23.

⁴²⁵ V. Code pénal - Article 226-6, Annotations LexisNexis, Date de mise à jour : 19 novembre 2019, « *Délit privé. La plainte préalable étant une condition nécessaire de la poursuite, l'action publique s'éteint en cas de retrait de plainte* ».

⁴²⁶ V. Loi du 29 juillet 1881 sur la liberté de la presse, article 48.

⁴²⁷ L'atteinte à la vie privée, infraction pour laquelle l'article 226-6 du code pénal prévoit que « *l'action publique ne peut être exercée que sur plainte de la victime, de son représentant légal ou de ses ayants droit* », Art. 226-6 du Code pénal, Modifié par Loi n° 2016-1321 du 7 octobre 2016 - art. 67, le législateur circonscrit cette exigence de plainte de la victime aux cas prévus par les articles 226-1 à 226-2-1 du même code.

⁴²⁸ V. art. L. 422-1 du Code de l'environnement.

⁴²⁹ V. art. 49 de la loi du 29 juillet 1881.

⁴³⁰ V. art. 226-22 du Code pénal.

plainte de la victime ou de ses ayants droits, entre dans les prévisions de l'article 6 alinéa 3 du Code de procédure pénale selon lesquelles l'action publique s'éteint en cas de retrait de plainte lorsque celle-ci est une condition nécessaire de la poursuite⁴³¹.

90. Dogme de l'appartenance. Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales en matière de fraude fiscale présiderait donc à l'assimilation de cette infraction à un délit privé, eu égard au rôle décisif de l'initiative de l'administration dans la mise en mouvement de l'action publique. La justification du prolongement de la procédure fiscale à travers des poursuites pénales, ou continuum administratif de lutte contre la fraude, ne pourrait alors reposer que sur un fondement juridique pertinent, celui de l'assimilation de la fraude fiscale à un délit privé. Néanmoins, une telle justification paraît dogmatique, car s'il existe une ressemblance apparente de régime entre la fraude fiscale et le délit privé (§ 1), il convient de relever la différence des effets de ces deux infractions (§ 2).

§ 1 - La ressemblance apparente de régime entre la fraude fiscale et le délit privé

La punition d'un délit privé est subordonnée à la volonté de la victime, et l'action publique reste alors soumise à son pouvoir discrétionnaire, celle-ci étant seule à même d'apprécier la portée du comportement constitutif du délit. Si elle n'est pas expressément mentionnée, l'idée d'une parenté de la fraude fiscale avec les délits privés, s'infère de la loi (A), et de la jurisprudence du Juge constitutionnel (B).

A - L'idée d'une parenté de la fraude fiscale avec les délits privés dans la loi

Comparativement à une infraction de droit pénal commun visant la répression de l'atteinte à une valeur sociale protégée, le délit privé se présente comme une atteinte à des intérêts purement privés⁴³². Dans le cadre de la répression des délits privés, le déclenchement des poursuites pénales revient à la seule victime qui saisit les autorités judiciaires par le biais d'une plainte. On peut faire remonter l'idée d'une privation du contentieux fiscal au XIX^{ème} siècle. À cette époque, M. HÉLIE faisait observer que le législateur avait « *attribué à quelques administrations publiques le droit de poursuivre*

⁴³¹ V. notamment Cass. crim., 14 janv. 1997, n° 96-82.901, Bull. crim. 1997 N° 9, p. 20 ; V. également Cass. crim., 31 janv. 2012, n° 11-85.464, « *La plainte préalable de la victime d'une atteinte à la vie privée [...] est exigée pour l'exercice, par le procureur de la République, de l'action publique* ».

⁴³² V. sur ce point **DENISART (J.-B.)**, *Collections de décisions nouvelles et de notions relatives à la jurisprudence*, t. 6, Desaint, p. 148.

directement les délits et contraventions qui blessent les intérêts qu'elles sont chargées de conserver»⁴³³. En ce qui concerne la fraude fiscale, la Cour de cassation avait octroyé à l'administration un pouvoir de déclencher des poursuites pénales⁴³⁴ qui a reçu consécration législative le 25 juin 1920⁴³⁵.

Si l'on peut remarquer la ressemblance de la fraude fiscale avec les délits privés au regard du déclenchement des poursuites pénales (1), il convient cependant d'observer la divergence entre la fraude fiscale et ces délits qui permettent à la victime de disposer de l'action publique (2).

1 - La ressemblance de la fraude fiscale avec les délits privés

91. La soumission de la répression pénale. En matière de fraude fiscale, la consécration législative de la subordination de la mise en mouvement de l'action publique à une plainte de l'administration vient légaliser une audacieuse jurisprudence de la Cour de cassation en matière de contributions indirectes⁴³⁶. Si l'on se rappelle la formule des hauts magistrats selon laquelle « *le droit de poursuivre la répression des contraventions aux lois sur les contributions indirectes n'appartient qu'à la régie* »⁴³⁷, cette affirmation de l'idée d'appartenance de l'action publique à l'administration se retrouve, en matière de fraude fiscale, dans l'article 112 de la loi du 25 juin 1920⁴³⁸. Aujourd'hui, et en dépit de la réforme de la loi du 23 octobre 2018⁴³⁹, l'idée de privatisation de la poursuite de la fraude fiscale aux mains de l'administration perdure, qu'il s'agisse de la procédure de dénonciation du I de l'article L. 228 du LPF, ou des procédures de plainte régies au II. En effet, à l'instar du régime applicable aux délits privés, celui de la fraude fiscale subordonne le déclenchement des poursuites pénales à l'initiative exclusive de l'administration. Indéniable en ce qui concerne la plainte⁴⁴⁰, la privatisation de la poursuite de la fraude fiscale aux mains de l'administration s'infère pareillement des dénonciations du I de l'article L. 228 du LPF. Il convient alors de remarquer que si ces dénonciations reviennent exclusivement à l'administration, tout comme la plainte, elles relèvent du pouvoir discrétionnaire des services fiscaux, à l'instar de la victime d'un délit privé. À cet égard, rappelons-le, si l'administration est en mesure de déclencher des poursuites pénales, elle dispose

⁴³³ HÉLIE (F.), *Traité de l'instruction criminelle*, Tome II, *préc.*, p. 232.

⁴³⁴ Cour de cassation, arrêts des 24 févr. 1820, J.P., tom. XV, p. 802 ; 11 nov. 1826, J.P., tom. XX, p. 820 ; 18 janv. 1828, J.P., tom. XXI, p. 1062 ; 1^{er} oct. 1842, J. cr., XV, p. 66.

⁴³⁵ V. art 112 de la loi du 25 juin 1920, *préc.*

⁴³⁶ V. Cons. const., Commentaire déc. n° 2016-555 QPC du 22 juill. 2016, M. Karim B., pp. 2-3.

⁴³⁷ HÉLIE (F.), *Traité de l'instruction criminelle*, Tome II, *préc.*, p. 232.

⁴³⁸ V. Loi du 25 juin 1920 portant création de nouvelles ressources fiscales, art. 112 al. 6 : « *Les poursuites seront engagées à la requête de l'administration compétente* », ces dispositions ont été successivement codifiées à l'article 1835 du Code général des impôts par le décret du 6 avril 1950, puis à l'article 1741 du même code par le décret du 3 décembre 1965 ; V. sur ce point Cons. const., Commentaire, Décision n° 2016-555 QPC du 22 juillet 2016, p. 4.

⁴³⁹ Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018, *préc.*

⁴⁴⁰ Pour mémoire, contrairement aux dispositions régissant le caractère obligatoire des dénonciations (I de l'art. L. 228 du LPF), le II de l'art L. 228 du LPF ne prévoit aucune obligation pour l'administration de déposer une plainte.

pareillement de la faculté de convenir d'un arrangement avec le fraudeur afin d'éviter une suite judiciaire⁴⁴¹.

La parenté de la fraude fiscale avec les délits privés s'arrête toutefois au déclenchement des poursuites pénales car une fois celles-ci mises en œuvre pour fraude fiscale, un retrait de la plainte de l'administration serait sans effet puisque, contrairement à la victime d'un délit privé, l'administration fiscale ne dispose pas de l'action publique.

2 – La divergence entre la fraude fiscale et les délits privés

92. Limite de la mainmise de l'administration. En vertu des dispositions de l'article 6 du Code de procédure pénale, « *L'action publique pour l'application de la peine [...] peut, en outre, s'éteindre [...] en cas de retrait de plainte, lorsque celle-ci est une condition nécessaire de la poursuite* »⁴⁴². La Cour de cassation relève cet état du droit lorsque pour un délit privé, par exemple en matière d'atteinte à la vie privée, elle constate que la victime s'étant désistée de sa plainte avec constitution de partie civile, ce désistement a pour effet de mettre fin aux poursuites⁴⁴³. La parenté de la fraude fiscale avec les délits privés semble alors s'arrêter à la limite du déclenchement de l'action publique. En effet, si la victime dispose de l'action publique, en matière de délit privé, en ayant la possibilité d'y mettre fin à sa guise, tel n'est pas le cas s'agissant de fraude fiscale. Pour cette infraction, à l'instar des procédures de droit commun, dès lors que la plainte est déposée devant l'autorité judiciaire, le procureur de la République retrouve « *la faculté de décider librement de l'opportunité d'engager des poursuites, conformément à l'article 40-1 du code de procédure pénale* »⁴⁴⁴. Contrairement au désistement d'une victime d'un délit privé, l'éventuel retrait de plainte de l'administration fiscale n'a aucun impact sur l'action publique mise en mouvement par le procureur⁴⁴⁵.

Quoiqu'il en soit, la parenté de la fraude fiscale avec les délits privés demeure dans le pouvoir exclusif de l'administration de décider d'engager des poursuites pénales.

La fraude fiscale semble également être considérée comme un délit privé dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel.

⁴⁴¹ Cette faculté s'infère de la combinaison de l'art. L. 228 du LPF, qui attribue à l'administration fiscale le pouvoir de refuser de déclencher des poursuites pénales, avec l'art. L. 247, 3° du LPF, qui permet à l'administration de régulariser par transaction la situation fiscale de l'auteur d'une fraude fiscale.

⁴⁴² V. notamment alinéa 3 de l'art. 6 du code de procédure pénale.

⁴⁴³ Cass. crim., 14 janv. 1997, n° 96-82.901.

⁴⁴⁴ Cons. const., 22 juill. 2016, déc. n° 2016-555 QPC, *M. Karim B.*, § 12.

⁴⁴⁵ V. sur ce point *Le Lamy droit pénal des affaires*, Lamy Expert, éd. 2019, p. 1533, n° 3782.

B - L'idée d'une parenté de la fraude fiscale avec les délits privés dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel

93. Onction du Juge constitutionnel. Le 19 mai 2016, la Cour de cassation a renvoyé au Conseil constitutionnel une question prioritaire de constitutionnalité portant sur des dispositions de l'article 1^{er} de la loi du 29 décembre 1977, codifiées à l'article L. 228 du LPF, dans sa version antérieure au 25 octobre 2018⁴⁴⁶. Selon les dispositions en cause, « *Sous peine d'irrecevabilité, les plaintes 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 sont déposées par l'administration sur avis conforme de la commission des infractions fiscales* »⁴⁴⁷. De prime abord, les mots « *Sous peine d'irrecevabilité* » semblent indiquer que sans un avis favorable de la Commission des infractions fiscales, l'administration ne peut pas déposer de plainte. L'irrecevabilité de la plainte serait donc liée à une absence d'avis favorable de la Commission. M. VILLEMOT faisait remarquer à ce propos qu'il s'agit de la bonne lecture de ces dispositions, sachant que dans les paragraphes suivants, ce même article traite de la procédure devant la CIF⁴⁴⁸. C'est pourtant une autre lecture que va adopter le Conseil constitutionnel en affirmant que l'expression « *Sous peine d'irrecevabilité* » signifie que seule l'administration dispose du droit de déposer plainte pour fraude fiscale. Les Sages soulignent que « *La Cour de cassation interprète de manière constante les mots « sous peine d'irrecevabilité » [...] comme subordonnant la mise en mouvement de l'action publique au dépôt d'une plainte par l'administration* »⁴⁴⁹.

Une telle lecture de l'article L. 228 du LPF par le Conseil semble manquer de bien-fondé puisque ces dispositions ne font état d'aucun monopole de l'administration en vertu duquel seule cette autorité dispose du pouvoir de déclencher des poursuites pénales au moyen d'une plainte. Ce texte n'édicte, en effet, que les conditions dans lesquelles doivent être déposées les plaintes de l'administration pour fraude fiscale sans pour autant exclure toute initiative du ministère public.

94. Parti-pris des Sages. La conformité à la Constitution du dispositif de déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale repose, selon nous, sur une lecture erronée du texte régissant un tel mécanisme. Une telle lecture de l'alinéa 1^{er} de l'ancien article L. 228 du LPF, par le Conseil constitutionnel, semble avoir pour objectif de soutenir le monopole de l'administration sur le

⁴⁴⁶ Cass. crim., 19 mai 2016, n° 3066.

⁴⁴⁷ Art. L. 228 du LPF, Version en vigueur du 08 décembre au 25 octobre 2018.

⁴⁴⁸ **VILLEMOT (D.)**, « La subordination de la mise en mouvement de l'action publique au dépôt d'une plainte de l'Administration en cas d'infraction fiscale est constitutionnelle. Le verrou de Bercy n'a pas sauté, (QPC 2016-555 du 22 juillet 2016) », *Gestion & Finances Publiques*, vol. 2, n° 2, 2017, pp. 97-100.

⁴⁴⁹ Cons. const., 22 juill. 2016, déc. n° 2016-555 QPC, *M. Karim B.*, cons. 4 ; V. notamment **DETRAZ (S.)**, « Validation du régime des poursuites de la fraude fiscale », *Revue de science criminelle et de droit comparé*, juillet-septembre 2016, n° pp. 529-533.

déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale, antérieurement consacré par la jurisprudence de la Cour de cassation⁴⁵⁰. Une partie de la doctrine affirme qu'à travers cette jurisprudence, « *le Conseil constitutionnel semble avoir voulu sauver le verrou de Bercy* »⁴⁵¹.

Si une telle démarche des Sages ne repose pas sur des fondements pertinents, on doit tout de même remarquer de leur part un effort de justification du monopole de l'administration sur le déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale. Ils estiment 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* »⁴⁵². Et considèrent en conséquence qu'« *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* »⁴⁵³. Ainsi, le juge constitutionnel semble considérer l'administration comme seule autorité compétente aux fins de déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale, délit qui sous cette décision revêt les traits caractéristiques d'un délit privé.

Toutefois, en dépit des formulations législatives et jurisprudentielles sus-évoquées, si la fraude fiscale se rapproche apparemment du délit privé par son régime, elle s'en distingue catégoriquement par ses effets.

§ 2 - La différence des effets de la fraude fiscale par rapport à ceux d'un délit privé

Les effets de la fraude fiscale, portant atteinte à l'intérêt général⁴⁵⁴, diffèrent radicalement de ceux d'un délit privé, qui porte atteinte à des intérêts privés⁴⁵⁵. En réalité, la fraude fiscale doit s'analyser comme une infraction à travers laquelle la société tout entière est la véritable victime (A). En conséquence, conférer le déclenchement des poursuites à une autorité autre que le ministère public, peut s'avérer ambigu (B).

⁴⁵⁰ V. sur ce point Cons. const., Commentaire, Décision n° 2016-555 QPC du 22 juillet 2016, pp. 2-3 ; V. Commentaire officiel, Cons. const., 22 juill. 2016, déc. n° 2016-555 QPC, *M. Karim B.*, p. 5, le commentaire précise que « *la plainte de l'administration est indispensable pour que soient engagées des poursuites, notamment, pour le délit de fraude fiscale* ».

⁴⁵¹ **BONNET (J.), ROBLLOT-TROIZIER (A.)**, « Les droits et libertés invocables au soutien d'une QPC : une définition utilitariste pour sauver la procédure du « verrou de Bercy » », *Les Nouveaux Cahiers du conseil constitutionnel* n° 54, Chronique de droits fondamentaux et libertés publiques, 2017, pp. 85 à 99.

⁴⁵² Cons. const., 22 juill. 2016, déc. n° 2016-555 QPC, *M. Karim B.*, § 13.

⁴⁵³ *Ibidem*.

⁴⁵⁴ V. sur ce point ministère des Finances et des Comptes publics, ministère de la Justice, circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, NOR : FCPE1412006C, 22 mai 2014, p. 1 ; Rappr. ministère de l'Action et des Comptes publics, ministère de la Justice, circulaire du 7 mars 2019 relative à la réforme de la procédure de poursuite pénale de la fraude fiscale et au renforcement de la coopération entre l'administration fiscale et la Justice en matière de lutte contre la fraude fiscale, NOR : CPAE1832503C, p. 1.

⁴⁵⁵ V. sur ce point **DENISART (J.-B.)**, *Collections de décisions nouvelles et de notions relatives à la jurisprudence*, t. 6, Desaint, p. 148.

A - La société tout entière véritable victime de la fraude fiscale

95. Erreur sur la victime. En vertu de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 « *Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable* ». Ces dispositions indiquent que l'impôt permet à l'État d'assurer les dépenses publiques destinées à prendre en charge des besoins collectifs, tels que la santé, l'éducation, la sécurité intérieure et extérieure⁴⁵⁶. Ces dépenses publiques visent pareillement à garantir une plus grande solidarité. En effet, sans financement public, certains services essentiels n'existeraient pas, ou alors ne seraient accessibles qu'aux personnes capables de les payer. Le Conseil constitutionnel précise à cet égard que découle des dispositions susmentionnées, l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale⁴⁵⁷. Assimiler la fraude fiscale à un délit privé, afin de justifier le dispositif de déclenchement des poursuites pénales en vigueur, serait alors prétendre que la victime est l'administration et non la société tout entière. Il semble néanmoins qu'au regard des dispositions précitées de la Déclaration de 1789, et en considération de la destination de la dépense publique, la victime de la fraude fiscale est plutôt la collectivité nationale, composée de l'ensemble des contribuables, et non l'organe en charge de l'administration et de la protection du Trésor public.

La fraude fiscale blesse principalement l'intérêt général à travers le préjudice qu'elle cause aux intérêts financiers de l'État, c'est cet aspect de l'atteinte portée par cette infraction qui est occulté par le Conseil constitutionnel dans sa décision du 22 juillet 2016⁴⁵⁸. Eu égard à l'impact de la fraude fiscale sur la société dans son ensemble⁴⁵⁹, un libre exercice de l'action publique par l'autorité judiciaire semble nécessaire. En effet, le ministère public n'est-il pas le plus à même d'apprécier la gravité des atteintes portées aux intérêts de la société⁴⁶⁰ ? Le dispositif de déclenchement des poursuites pénales, en matière de fraude fiscale, subordonnant la mise en mouvement de l'action publique à l'initiative de l'administration paraît donc injustifiable, même sous les traits d'un délit

⁴⁵⁶ V. notamment **BOUVIER (M.)**, « Quelle légitimité de la dépense publique ? », *RFFP* mai 2019, n° 146, p. 5.

⁴⁵⁷ V. notamment Cons. const., 29 déc. 1999, déc. n° 99-424, *consid.* 52 ; V. également Cons. const., 21 janv. 2010, déc. n° 2009-598, *consid.* 2.

⁴⁵⁸ Cons. const., 22 juill. 2016, déc. n° 2016-555 QPC, *M. Karim B.*, *consid.* 13, Dans cette décision, les Sages semblent porter un jugement de valeur lorsqu'ils estiment que l'Administration fiscale est « *à même d'apprécier la gravité des atteintes portées à ces intérêts collectifs protégés par la loi fiscale* ».

⁴⁵⁹ V. notamment le Rapport de novembre 2019 du Syndicat national Solidaires Finances Publiques, « La fraude nuit gravement », qui estime les pertes fiscales causées par la fraude à environ 80 milliards d'euros en 2018.

⁴⁶⁰ V. sur ce point **DELMAS-MARTY (M.)**, « Évolution du parquet et principes directeurs du procès pénal dans les démocraties européennes », in *Le parquet dans la République*, éd. de l'École nationale de la magistrature, 1996, p. 215.

privé. Cette justification impossible, peut s'expliquer par l'incertitude du fondement sur lequel repose ce dispositif.

B – Le fondement incertain du dispositif de déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale

Si depuis le XIX^{ème} siècle⁴⁶¹, on peut observer l'instauration du dispositif de déclenchement des poursuites pénales en matière de fraude aux impositions, comme la création d'une règle dérogatoire au droit commun (1), il convient néanmoins de relever qu'une telle règle qui subordonne la répression pénale à une décision de l'administration fiscale n'est soutenue par aucun texte (2).

1 - La création d'une règle dérogatoire au droit commun

96. Extinction des poursuites par transaction. Depuis le XIX^{ème} siècle, l'attribution à l'administration d'un pouvoir exclusif de poursuivre les infractions aux contributions indirectes découle de l'existence d'un droit de transaction, permettant à la régie de passer un accord avec le fraudeur, et d'éteindre ainsi l'action publique⁴⁶². Ce pouvoir dérogeait d'emblée au droit commun dès lors qu'il était en contradiction avec la *summa divisio* des actions publique et civile⁴⁶³. En effet, en vertu de l'article 4 du Code d'instruction criminelle de 1808, « *La renonciation à l'action civile ne peut ni arrêter ni suspendre l'exercice de l'action publique* ». Ce principe se décline en droit civil aux termes de l'article 2046 du Code civil, dont les dispositions en vigueur depuis le 30 mars 1804 sont les mêmes à ce jour, prévoyant que « *La transaction n'empêche pas la poursuite du ministère public* ». On peut donc remarquer la singularité de la transaction de l'administration fiscale qui n'est point de nature pénale tant elle est exempte de tout contrôle judiciaire⁴⁶⁴, mais qui ne saurait revêtir un caractère purement fiscal, en raison de son effet d'extinction de l'action publique⁴⁶⁵.

⁴⁶¹ HÉLIE (F.), *Traité de l'instruction criminelle*, Tome II. De l'action publique et de l'action civile, préc., p. 238.

⁴⁶² V. Cons. const., Commentaire, Décision n° 2016-555 QPC du 22 juillet 2016, p. 2 ; V. HÉLIE (F.), *Traité de l'instruction criminelle*, Tome II, préc., p. 234 : « *L'administration, en effet, pouvant composer sur des faits passibles de confiscations et d'amendes, il a paru logique d'en conclure qu'elle pouvait poursuivre l'application des peines* ».

⁴⁶³ V. art. 1 et 2 du Code d'instruction criminelle de 1808.

⁴⁶⁴ En matière pénale, la transaction est initiée par le ministère public et homologuée par la juridiction répressive, V. notamment DOBKINE (M.), « La transaction en matière pénale », *D.* 1994, p. 137.

⁴⁶⁵ V. L. 247 LPF ; V. Cour des Comptes, Rapport public annuel, *Les remises et transactions en matière fiscale : une égalité de traitement et une transparence à mieux assurer*, février 2018, p. 66, la Cour précise que « *La transaction a, entre les parties, l'autorité de la chose jugée en dernier ressort et éteint l'action publique* ».

97. Délit public de fraude fiscale. Des dispositions précédentes, qu'elles régissent le droit civil ou la matière pénale, il ressort un principe toujours en vigueur selon lequel l'action publique prime sur l'action civile. À cet égard, il convient de rappeler que si « le criminel tient le civil en l'état », voire parfois « le criminel emporte le civil », cela peut s'expliquer par la suprématie des intérêts publics sur les intérêts privés⁴⁶⁶. Une telle préséance de l'intérêt général guide le procès pénal à l'exception du cadre de la poursuite des délits privés. Dans ce contexte particulier, la mise en mouvement de l'action publique et son extinction sont aux mains de la victime de l'infraction. La raison de cette mainmise de la victime sur la répression pénale du délit privé repose sur le caractère purement privé des intérêts en jeu, tels que, entre autres, la vie privée⁴⁶⁷ ou l'honneur⁴⁶⁸. Nous avons démontré *supra* qu'en dépit de la ressemblance apparente de régime entre la fraude fiscale et le délit privé, ces deux infractions divergent radicalement en considération de leurs champs définitionnels. Ne constituant point un délit privé, la fraude fiscale porte atteinte à l'intérêt général, c'est-à-dire qu'elle prive la société tout entière de ressources indispensables au fonctionnement de ses services publics. La valeur sociale protégée à travers cette incrimination semble beaucoup plus les ressources de la collectivité nationale que les intérêts financiers de l'administration fiscale. Le droit exclusif de mise en mouvement de l'action publique par l'administration, en matière de fraude fiscale, privatiserait donc à tort cette infraction.

La délicate alchimie des actions civile et publique du dispositif de déclenchement des poursuites pénales en matière de fraude fiscale, qui subordonne la répression pénale à une décision de l'administration, n'est supportée par aucun texte.

2 – L'absence de texte de la subordination de la répression pénale à l'administration

98. Flou juridique. En raison de la dépossession de l'autorité judiciaire, de l'initiative du déclenchement des poursuites pénales, le dispositif de mise en mouvement de l'action publique pour fraude fiscale devrait reposer sur des normes constitutionnelles, ou à tout le moins, être consacré par une loi organique. En effet, un tel dispositif en contrariété avec le principe constitutionnel de l'indépendance de la justice devrait figurer dans la Constitution ou au moins être prévu par une loi organique qui précise l'organisation et le fonctionnement des pouvoirs publics.

⁴⁶⁶ V. notamment **CARON (D.)**, « Autorité de la chose jugée au pénal sur le civil », *JurisClasseur Procédure civile*, Fasc. 900-40, 24 juillet 2018.

⁴⁶⁷ L'atteinte à la vie privée, infraction pour laquelle l'article 226-6 du code pénal prévoit que « l'action publique ne peut être exercée que sur plainte de la victime, de son représentant légal ou de ses ayants droit », Art. 226-6 du Code pénal, Modifié par Loi n° 2016-1321 du 7 octobre 2016 - art. 67, le législateur circonscrit cette exigence de plainte de la victime aux cas prévus par les articles 226-1 à 226-2-1 du même code.

⁴⁶⁸ V. Loi du 29 juillet 1881 sur la liberté de la presse, article 48.

De l'avis du Syndicat de la Magistrature, le Conseil constitutionnel, dans sa décision en date du 22 juillet 2016, estimant que le verrou de Bercy n'était point inconstitutionnel, « *n'a en aucune manière considéré que celui-ci était imposé par la Constitution* »⁴⁶⁹.

Le verrou de Bercy, ou la subordination du déclenchement des poursuites pénales à une décision de l'administration, n'est même pas prévu par une loi comme en atteste le commentaire de la décision précitée du Conseil constitutionnel, qui rapporte qu'« *aucune disposition législative ne prévoit de manière expresse que la mise en mouvement de l'action publique en matière de fraude fiscale est subordonnée à une plainte de l'administration* »⁴⁷⁰. Le Conseil constitutionnel se fonde donc sur la jurisprudence de la Cour de cassation afin de reconnaître la constitutionnalité de la subordination du déclenchement des poursuites pénales à une décision de l'administration⁴⁷¹. Une telle jurisprudence qui avait reçu consécration législative le 25 juin 1920, demeure aujourd'hui l'unique fondement de la subordination des poursuites pénales à une décision de l'administration. En effet, si les dispositions de la loi du 25 juin 1920 consacraient clairement une telle subordination⁴⁷², les dispositions de l'article L. 228 du LPF qui les remplacent ne font aucunement mention d'une telle subordination.

99. Fragilité de la défense du verrou de Bercy. Quoiqu'il en soit, dans sa démarche de justification de la soumission de la répression pénale à la procédure fiscale, le Conseil constitutionnel considère que « *la compétence pour déposer la plainte préalable obligatoire relève de l'administration qui l'exerce dans le respect d'une politique pénale déterminée par le Gouvernement conformément à l'article 20 de la Constitution* »⁴⁷³. Cette phrase semble donc être le seul argument des Sages, afin de donner un fondement constitutionnel à la subordination du déclenchement des poursuites pénales, à l'initiative de l'administration en matière de fraude fiscale. Pourtant, M. ROBERT faisait remarquer 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 permis à ce ministre-là ne l'est donc pas aux autres* »⁴⁷⁴. En effet, le propos du Conseil constitutionnel est en contrariété avec la loi du 25 juillet 2013, qui interdit les instructions individuelles du ministre de la Justice aux magistrats du parquet, puisqu'elle « *vise à*

⁴⁶⁹ Syndicat de la Magistrature, « Le « verrou de Bercy », un obstacle à la répression de la fraude fiscale », Paris, 31 janv. 2018, p. 3.

⁴⁷⁰ Cons. const., Commentaire, Décision n° 2016-555 QPC du 22 juillet 2016, pp. 4-5.

⁴⁷¹ Cons. const., 22 juill. 2016, déc. n° 2016-555 QPC, M. Karim B., cons. 4.

⁴⁷² V. art. 112 de la loi du 25 juin 1920 portant création de nouvelles ressources fiscales : « *Les poursuites seront engagées à la requête de l'administration compétente* ».

⁴⁷³ Cons. const., 22 juill. 2016, déc. n° 2016-555 QPC, M. Karim B., *consid.* 14.

⁴⁷⁴ ROBERT (J.-H.), obs. ss. Cons. const., 22 juill. 2016, n° 2016-555 QPC : *Dr. pén.* 2016, comm. 143.

empêcher toute ingérence de l'exécutif dans le déroulement des procédures pénales »⁴⁷⁵. Par conséquent, si la plainte de l'administration fiscale met en œuvre la politique pénale du Gouvernement, en raison de la subordination de l'administration au ministre du Budget, cette plainte peut se présenter comme l'exécution d'une instruction individuelle de ce ministre.

La soumission de la répression pénale de la fraude fiscale à l'initiative de l'administration reste une dérogation au droit commun difficilement justifiable, en raison de l'incertitude juridique originelle sur laquelle elle repose. À notre sens, la mise en mouvement de l'action publique à l'encontre d'un délit causant un préjudice à la société tout entière ne saurait être l'apanage exclusif d'une partie civile.

⁴⁷⁵ V. sur ce point l'exposé des motifs de la loi n° 2013-669 du 25 juillet 2013 relative aux attributions du garde des sceaux et des magistrats du ministère public en matière de politique pénale et de mise en œuvre de l'action publique.

CONCLUSION DE CHAPITRE

100. Pouvoir discrétionnaire ancré dans le droit positif. Le pouvoir de l'administration fiscale de déclencher des poursuites pénales pour fraude fiscale bénéficie d'un ancrage historique étant donné qu'il prend sa source au XIX^{ème} siècle dans la jurisprudence de la Cour de cassation⁴⁷⁶. La juridiction suprême de l'ordre judiciaire, considérant que l'administration disposait du pouvoir d'éteindre l'action publique par transaction, jugeait qu'il revenait à cette administration de déclencher les poursuites pénales pour fraude fiscale⁴⁷⁷. Cette jurisprudence a reçu consécration législative par la loi du 25 juin 1920 qui disposait que les poursuites étaient engagées à la requête de l'administration⁴⁷⁸. En conséquence, l'administration fiscale dispose jusqu'à ce jour d'un pouvoir discrétionnaire de déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale.

101. Pérennité du pouvoir de l'administration fiscale. La maîtrise du déclenchement de la mise en mouvement de l'action publique pour fraude fiscale par l'administration est un pouvoir discrétionnaire pérenne à maints égards. Tout d'abord, les contrepouvoirs⁴⁷⁹ qui ont été instaurés afin d'encadrer une telle prérogative s'avèrent indigents car, d'une part, la CIF ne s'oppose pratiquement pas aux poursuites⁴⁸⁰, et d'autre part, la procédure de dénonciation repose sur des critères dont l'administration a la maîtrise⁴⁸¹. Ensuite, le pouvoir de l'administration de permettre la mise en mouvement de l'action publique pour fraude fiscale ne peut être pertinemment remis en cause par un juge. En effet, le contrôle de ce pouvoir revient au juge pénal en raison de l'incompétence du juge administratif sur une prérogative qui relève pourtant de la procédure

⁴⁷⁶ Cour de cassation, arrêts des 24 févr. 1820, J.P., tom. XV, p. 802 ; 11 nov. 1826, J.P., tom. XX, p. 820 ; 18 janv. 1828, J.P., tom. XXI, p. 1062 ; 1^{er} oct. 1842, J. cr., XV, p. 66 ; V. l'histoire du pouvoir de l'administration dans le cadre des poursuites pénales pour fraude fiscale, Cons. const., Commentaire, Décision n° 2016-555 QPC du 22 juillet 2016, pp. 2-3.

⁴⁷⁷ V. sur ce point **HÉLIE (F.)**, *Traité de l'instruction criminelle*, Tome II. De l'action publique et de l'action civile, Charles Hingray, Paris, 1846, p. 234 ; V. **MANGIN (C.)**, *Traité de l'action publique et de l'action civile en matière criminelle*, Tome premier, Nève Librairie de la Cour de cassation, Paris, 1837, p. 76, n° 41, l'auteur fait observer que « l'administration des contributions indirectes a le droit de transiger avec le prévenu de contravention et d'éteindre par là les poursuites ».

⁴⁷⁸ V. art. 112 de la loi du 25 juin 1920 portant création de nouvelles ressources fiscales : « Les poursuites seront engagées à la requête de l'administration compétente ».

⁴⁷⁹ Pour la CIF, V. art. 1 de la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière ; Pour la procédure de dénonciation V. art. 36 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude.

⁴⁸⁰ Commission des infractions fiscales, Rapport d'activité à l'attention du gouvernement et du Parlement, 2020, p. 13, « La CIF a émis en 2020 un avis favorable à un dépôt de plainte pour 408 des dossiers qu'elle a examinés, soit dans plus de 97 % des cas comme en 2019 » ; Commission des infractions fiscales, Rapport d'activité à l'attention du gouvernement et du Parlement, 2019, p. 11.

⁴⁸¹ Les critères de dénonciation prévus par le I de l'art. L. 228 du LPF reposent sur des éléments qui dépendent de la procédure de contrôle fiscal dirigée par l'administration conformément à l'art. 10 du LPF.

administrative⁴⁸². Enfin, la pérennité de ce pouvoir de l'administration fiscale est assurée par sa légitimation par le Conseil constitutionnel⁴⁸³. Les Sages de la rue de Montpensier considèrent que l'administration, en raison de son expertise en fiscalité et de la célérité de la procédure qu'elle diligente, se présente comme l'autorité la plus à même de procéder à la sélection des dossiers de fraude fiscale qui doivent être déférés devant l'autorité judiciaire. Le pouvoir de l'administration de mettre en mouvement l'action publique reçoit également une justification que l'on pourrait qualifier de dogmatique dès lors que le Conseil constitutionnel assimile la fraude fiscale à un délit privé à travers une lecture erronée de la loi régissant le déclenchement des poursuites pénales. Les Sages saisis de la conformité de l'article L. 228 du LPF ont reconnu que ces dispositions octroyaient à l'administration fiscale le pouvoir de déclencher des poursuites pénales, alors que ce texte ne fait aucune mention de la subordination de telles poursuites à une décision de l'administration. À l'instar de la Cour de cassation au XIX^{ème} siècle, le Conseil constitutionnel protège le dispositif de déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale et pérennise le pouvoir de l'administration dans ce cadre.

102. Subordination de la répression pénale à la procédure fiscale. Ce parti pris des Sages, depuis 2016, et de la Cour de cassation, depuis le XIX^{ème} siècle, contribue à maintenir la répression pénale de la fraude fiscale au sein d'un continuum dirigé par l'administration qui peut décider de prolonger, si besoin est, la procédure fiscale à travers des poursuites pénales. Ces jurisprudences constitutionnelle et judiciaire qui soutiennent la mainmise de l'administration sur les poursuites pénales protègent ainsi l'efficacité de la procédure fiscale sous la gouvernance de cette autorité. En effet, dès lors que les poursuites pénales sont susceptibles de garantir le succès de la procédure fiscale, seule l'administration est en mesure de juger de l'opportunité d'engager de telles poursuites. La maîtrise du déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale par l'administration est un pouvoir de mise en mouvement de l'action publique d'une importance considérable.

À ce propos, dès lors qu'une autorité dispose du pouvoir discrétionnaire d'accomplir une action, il s'en induit qu'elle dispose pareillement du pouvoir de ne pas accomplir cette action.

Par conséquent, le particularisme du déclenchement de l'action publique au sein du continuum, s'il appert de la maîtrise de l'administration sur le déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale, il s'évince pareillement du pouvoir de l'administration fiscale de renoncer aux poursuites pénales.

⁴⁸² V. Tribunal des conflits, 19 déc. 1988, n° 02548 ; V. CE, 26 juill. 1991, n° 79837 ; rappr. CE, 8 juill. 1992, n° 92324 ; rappr. CE, 26 mai 2010, n° 304621.

⁴⁸³ Cons. const., 22 juill. 2016, déc. n° 2016-555 QPC, *M. Karim B.*, cons.13.

CHAPITRE II : LE POUVOIR DE L'ADMINISTRATION FISCALE DE
RENONCER AUX POURSUITES PÉNALES

« Adveniente principe, cessat magistratus »

Traduction littérale : « Quand le prince vient, le magistrat cesse » ; Cette locution latine est employée pour désigner la pratique du lit de justice dans la monarchie ; V. notamment **HANLEY (S.)**, *The « Lit de justice » of the kings of France. Constitutionnal Ideology in Legend, Ritual and Discourse*, Princeton University Press, 1983, spéc. p. 389.

103. Particularisme du refus de déclencher des poursuites. En matière de fraude fiscale, si le ministère public dispose de la mise en mouvement de l'action publique, l'intervention de l'autorité judiciaire reste tributaire de la décision préalable de l'administration aux fins de mise en mouvement de cette action⁴⁸⁴. Qu'advient-il donc dès lors que l'administration refuse de permettre la mise en mouvement de l'action publique, en s'abstenant de saisir l'autorité judiciaire ?

La question est très peu abordée par la doctrine qui n'observe la répression pénale de la fraude fiscale qu'à travers le prisme du déclenchement des poursuites subordonné au pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale⁴⁸⁵. Pour autant, dès lors qu'une autorité détient le pouvoir discrétionnaire d'accomplir une tâche, il y a lieu d'en déduire qu'elle dispose du pouvoir similaire de ne pas l'exécuter. C'est alors sur cette dernière constatation que repose l'un des principaux

⁴⁸⁴ V. art. L. 228 du LPF, la subordination du ministère public à une décision de l'administration fiscale est exposée par **CABON (S.-M.)**, « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du « verrou de Bercy » », *Dr. fisc.* n° 46, 13 Novembre 2014, 620 ; Une telle soumission du parquet est contraire au principe selon lequel le ministère public est indépendant, V. sur ce point **ROBERT (J.-H.)**, « La valeur constitutionnelle de l'indépendance du ministère public », *Droit pénal* n° 7-8, Juillet 2016, comm. 111 ; V. **BONIS (E.)**, « L'indépendance des magistrats du parquet ou le difficile exercice d'équilibriste du Conseil constitutionnel », *Droit pénal* n° 2, Février 2018, étude 3.

⁴⁸⁵ V. art. L. 228 du LPF.

aspects du particularisme de la répression pénale de la fraude fiscale. En effet, l'administration fiscale, en ayant la possibilité de refuser d'accomplir les formalités préalables à la mise en mouvement de l'action publique, a le pouvoir de bloquer les poursuites pénales.

Il convient alors d'analyser une telle faculté à travers la fonction du verrou de Bercy, pouvoir administratif, tant de renonciation aux poursuites (Section I), que de classement sans suite (Section II).

Section I - Le verrou de Bercy, pouvoir administratif de renonciation aux poursuites

104. Face cachée de la répression pénale. La majeure partie de la doctrine, et notamment Mme CABON, remarque en matière de fraude fiscale « *le particularisme du déclenchement des poursuites pénales* »⁴⁸⁶. Il paraît plutôt surprenant que le pouvoir dont dispose l'administration, de refuser de mettre en mouvement l'action publique, n'ait pas fait l'objet d'observations doctrinales plus approfondies concernant cette face invisible de la répression pénale de la fraude fiscale⁴⁸⁷. Il semble dès lors nécessaire de mettre en lumière ce côté obscur eu égard à ses tenants ainsi qu'à ses aboutissants.

En effet, l'administration fiscale, premier juge de la renonciation à l'action publique (Sous-section I), met en œuvre le verrou de Bercy, afin d'obtenir la réparation du préjudice du Trésor, c'est-à-dire le paiement de l'impôt (Sous-section II).

Sous-section I - L'administration premier juge de la renonciation à l'action publique

105. Initiative administrative. Si l'on doit assimiler la répression pénale à une chaîne jalonnée d'étapes successives jusqu'à la sanction, il importe d'avoir conscience de l'importance capitale des choix de l'acteur situé en amont. À cet égard, en droit commun, dès lors que le ministère public décide d'un classement sans suite, l'itinéraire judiciaire de l'affaire en cause est censé prendre fin, à

⁴⁸⁶ V. CABON (S.-M.), « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du « verrou de Bercy » », *Dr. fisc.* n° 46, 13 Novembre 2014, 620 ; rappr. DETRAZ (S.), « Délit général de fraude fiscale et autres délits communs à tous les impôts », *JurisClasser Procédures fiscales*, Fasc. 705, 23 Octobre 2018, mise à jour 15 janv. 2020 ; rappr. SALOMON (R.), « Chroniques - Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.* n° 6-7, 6 Février 2020, 131.

⁴⁸⁷ À ce jour, aucun ouvrage ni article de doctrine n'analyse ce droit de refus de permettre l'engagement des poursuites pénales, dont dispose l'administration en matière de fraude fiscale. La doctrine n'observe le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale qu'à travers le déclenchement des poursuites pénales, c'est-à-dire à la lecture de l'article L. 228 du LPF, sans pour autant envisager la possibilité de refus de permettre la mise en mouvement de l'action publique qui s'induit de ces dispositions.

l'exception des situations de saisine des juridictions d'instruction⁴⁸⁸, ou de jugement⁴⁸⁹ par la victime. Outre ces dérogations, le pouvoir de renonciation aux poursuites du ministère public fait obstacle à l'intervention de la juridiction de jugement, et au prononcé d'une peine⁴⁹⁰.

En matière de fraude fiscale, dès lors que l'administration décide de « verrouiller » la mise en mouvement de l'action publique, aucune intervention de l'autorité judiciaire n'est possible.

Véritable définition du verrou de Bercy (§ 1), un tel pouvoir de renonciation aux poursuites pénales, semble pourtant exempt de contrôle juridictionnel (§ 2).

§ 1 - Le pouvoir renonciation aux poursuites pénales véritable définition du verrou de Bercy

Généralement, le verrou de Bercy est analysé comme un mécanisme de déclenchement des poursuites pénales⁴⁹¹. Il est néanmoins essentiel, pour bien en mesurer la portée, d'observer que le verrou de Bercy est aussi, et peut être surtout, un pouvoir exclusif de l'administration de renoncer aux poursuites (A), intangible depuis son origine (B).

A - Le verrou de Bercy pouvoir exclusif de renonciation aux poursuites par l'administration

Souvent considéré comme un dispositif à double serrure constitué d'une décision de l'administration puis d'une décision de la CIF⁴⁹², le verrou de Bercy est, à notre sens, plutôt un mécanisme à serrure unique. En effet, la délimitation du verrou de Bercy à la renonciation aux poursuites par l'administration (1), emporte exclusion de la CIF de ce mécanisme de fermeture (2).

⁴⁸⁸ V. art. 85 Cpp : « Toute personne qui se prétend lésée par un crime ou un délit peut en portant plainte se constituer partie civile devant le juge d'instruction compétent en application des dispositions des articles 52, 52-1 et 706-42 ».

⁴⁸⁹ V. art. 551 Cpp, lorsqu'une plainte a été classée sans suite, le plaignant a la faculté de saisir la juridiction de jugement par la voie de la citation directe.

⁴⁹⁰ V. **VÉRON (M.)**, « Classement sans suite par le procureur de la République », *Droit pénal* n° 1, Janvier 2014, comm. 2.

⁴⁹¹ V. notamment **DETRAZ (S.)**, « Les temps modernes de la poursuite de la fraude fiscale : le ministère public et les engrenages du « verrou de Bercy » », *Droit pénal* n° 10, Octobre 2018, dossier 10 ; V. **SALOMON (R.)**, « La Cour de cassation renvoie une QPC sur le « verrou de Bercy » », *La Semaine Juridique Entreprise et Affaires* n° 24, 16 juin 2016, 1370.

⁴⁹² V. notamment **AYRAULT (L.)**, « Le verrou de Bercy après la loi du 23 octobre 2018 », *Chronique de droit public financier*, RFDA 2018, p. 1185 ; V. **LIEB (J.-P.)**, « Fraude fiscale le « verrou de Bercy » en sursis ? », *Les Nouvelles Fiscales*, n° 1218, 15 mars 2018 ; V. **INGRAIN (C.)**, **LORRAIN (R.)**, « Verrou de Bercy allégé, justice pénale négociée et droits de la défense. Le nouveau visage de la justice pénale fiscale », *La Semaine Juridique Edition Générale* n° 16, 22 Avril 2019, 441 ; V. **MISPELON (P.)**, « Réforme du verrou de Bercy : vers-où va la CIF ? », *Dr. fisc.* n° 41, 11 Octobre 2018, act. 448 ; V. **ROUMIER (W.)**, « Poursuite des infractions fiscales : réformer le « verrou de Bercy » », *Dr. pén.* n° 7-8, juillet 2018, alerte 24 ; V. **PERROTIN (F.)**, « Le bilan de la réforme du verrou de Bercy », *LPA* 23 avril 2021, n° 157d4, p. 7 ; V. **PEZET (F.)**, « Le verrou de Bercy entrouvert ? Remarques sur la décision AFEP du 27 septembre 2019 », *Dr. fisc.* n° 46, 15 Novembre 2019, 436.

1 - La délimitation du verrou de Bercy à la renonciation aux poursuites de l'administration

106. Fermeture de l'action publique. Originaire du latin *verruculum* signifiant « petite broche » en français, le mot « verrou » désigne un dispositif de fermeture composé d'un pêne métallique plat, que l'on pousse de telle sorte qu'il coulisse afin de se loger dans une gâche. Au XIII^{ème} siècle l'on retrouve sous l'appellation « *veroil* », une « *pièce de fer fixée sur une porte ou une fenêtre et qui, poussée dans une gâchette, empêche d'ouvrir* »⁴⁹³. Ainsi, la raison d'être d'un verrou semble la fermeture, ce serait même sa fonction principale, car en position d'ouverture permanente, il s'avérerait superfétatoire. Au sens figuré, l'on doit entendre d'un verrou, ce qui enferme, gêne ou entrave le déroulement d'une action. Dans cette étude du particularisme de la répression pénale de la fraude fiscale, c'est ce dernier sens du terme « verrou » qui paraît le mieux seoir afin de définir la rétention de l'action publique aux mains de l'administration. Une analyse sémantique de l'expression « verrou de Bercy » conduit d'emblée à comprendre qu'une entrave s'exerce depuis Bercy. Cette entrave apparaît comme la manifestation du refus de l'administration de saisir l'autorité judiciaire, alors qu'une fraude fiscale semble constituée en tous ses éléments. Le verrou de Bercy se caractérise donc, selon nous, non par l'ouverture vers des poursuites pénales, mais plutôt par la fermeture, c'est-à-dire le maintien des dossiers de fraude fiscale au sein de l'administration.

La plupart des observateurs perçoivent le verrou de Bercy comme un dispositif à double serrure, l'une aux mains de l'administration fiscale, l'autre soumise à la CIF⁴⁹⁴. Pour autant, nous remarquons qu'il s'agit d'un mécanisme bien plus simple avec pour unique serrure la décision de l'administration fiscale de ne pas permettre la mise en mouvement de l'action publique. En effet, dès lors que l'administration refuse d'engager des poursuites pénales, elle ne saisit pas la CIF.

À ce propos, le verrou de Bercy, en tant que mécanisme de fermeture, s'il entrave *ab initio* le déclenchement des poursuites pénales, il emporte conséquemment exclusion de la CIF.

⁴⁹³ V. **RAYNAUD DE LAGE (G.)**, *Choix de fabliaux*, éd. Honoré Champion, p. 68.

⁴⁹⁴ V. notamment **AYRAULT (L.)**, « Le verrou de Bercy après la loi du 23 octobre 2018 », *Chronique de droit public financier*, RFDA 2018, p. 1185 ; V. **LIEB (J.-P.)**, « Fraude fiscale le « verrou de Bercy » en sursis ? », *Les Nouvelles Fiscales*, n° 1218, 15 mars 2018 ; V. **INGRAIN (C.)**, **LORRAIN (R.)**, « Verrou de Bercy allégé, justice pénale négociée et droits de la défense. Le nouveau visage de la justice pénale fiscale », *La Semaine Juridique Edition Générale* n° 16, 22 Avril 2019, 441 ; V. **MISPELON (P.)**, « Réforme du verrou de Bercy : vers-où va la CIF ? », *Dr. fisc.* n° 41, 11 Octobre 2018, act. 448 ; V. **ROUMIER (W.)**, « Poursuite des infractions fiscales : réformer le « verrou de Bercy » », *Dr. pén.* n° 7-8, juillet 2018, alerte 24 ; V. **PERROTIN (F.)**, « Le bilan de la réforme du verrou de Bercy », *LPA* 23 avril 2021, n° 157d4, p. 7 ; V. **PEZET (F.)**, « Le verrou de Bercy entrouvert ? Remarques sur la décision AFEP du 27 septembre 2019 », *Dr. fisc.* n° 46, 15 Novembre 2019, 436.

2 - L'exclusion de la CIF du mécanisme du verrou de Bercy

107. Mise à l'écart de la CIF. Plusieurs auteurs identifient la CIF comme étant l'une des composantes du verrou de Bercy, c'est-à-dire un mécanisme supplémentaire de fermeture⁴⁹⁵. Cette observation n'emporte pas notre adhésion en raison de l'ampleur du pouvoir de l'administration, lorsque celle-ci refuse de mettre en mouvement l'action publique.

En premier lieu, dès lors que l'administration fiscale décide de ne pas engager des poursuites, et donc de ne pas saisir la CIF, il y a *ab initio* verrouillage de l'action publique. En effet, il est incontestable que la procédure devant la CIF ne peut avoir lieu sans une saisine initiée par l'administration. En deuxième lieu, les décisions de la commission ne sauraient répondre selon nous à la définition d'un verrou, en raison du très grand nombre d'avis favorables aux poursuites pénales rendus par la CIF dans plus de 97 % des affaires qui lui sont soumises⁴⁹⁶.

De façon peut être plus symbolique, il convient de reconnaître que seule l'administration fiscale et le ministère dont elle dépend sont localisés dans le quartier de Bercy⁴⁹⁷, la CIF pour sa part est domiciliée à plusieurs kilomètres, dans la rue de Richelieu⁴⁹⁸.

En conclusion, il nous semble que l'on ne peut définir la CIF comme étant le verrou de Bercy, ou à tout le moins l'une de ses composantes. Premier obstacle péremptoire au déploiement de la chaîne pénale en matière de fraude fiscale, le pouvoir de l'administration de renoncer dès le début aux poursuites demeure assurément le véritable verrou de Bercy. Celui-ci se distingue à travers l'exercice d'un droit de refus de transmission des dossiers répréhensibles, droit intangible depuis son origine.

B - L'intangibilité du pouvoir de renonciation aux poursuites de l'administration

Le pouvoir de renonciation aux poursuites, apanage de l'administration en matière de fraude fiscale, reste pérenne malgré la perte de l'exercice de l'action publique (1), et en dépit des aménagements de la mise en mouvement de l'action publique (2)

⁴⁹⁵ V. notamment **SALOMON (R.)**, « Droit pénal de l'entreprise », *La Semaine Juridique Entreprise et Affaires* n° 11, 14 mars 2019, 1118 ; V. **CABON (S.-M.)**, « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du « verrou de Bercy » », *préc.*, l'auteur affirme que « *À cet obstacle à l'exercice spontané de l'action publique par le procureur de la République, il faut ajouter la nécessité d'un contrôle effectué en amont par la Commission des infractions fiscales (CIF), c'est ce qu'on appelle le « verrou de Bercy »* ».

⁴⁹⁶ Commission des infractions fiscales, Rapport d'activité à l'attention du gouvernement et du Parlement, 2020, p. 13, « *La CIF a émis en 2020 un avis favorable à un dépôt de plainte pour 408 des dossiers qu'elle a examinés, soit dans plus de 97 % des cas comme en 2019* » ; Commission des infractions fiscales, Rapport d'activité à l'attention du gouvernement et du Parlement, 2019, p. 11.

⁴⁹⁷ Adresse du ministère de l'Économie et des Finances : 139, rue de Bercy 75012 Paris.

⁴⁹⁸ Adresse de la Commission des infractions fiscales : 100, rue de Richelieu 75002 Paris.

1 - Un pouvoir de renonciation pérenne malgré la perte de l'exercice de l'action publique

108. Maintien du pouvoir de refus de poursuivre. La prérogative de l'abstention dont dispose l'administration, dès lors qu'elle peut décider de ne pas engager des poursuites, est restée inchangée depuis la création du délit de fraude fiscale en 1920. Elle l'était déjà bien avant, au XIX^{ème} siècle, en matière de contributions indirectes⁴⁹⁹. En effet, c'est ce pouvoir de renonciation à l'action publique, qui avait fondé la jurisprudence de la Cour de cassation consacrant le droit exclusif de poursuite des contraventions fiscales reconnu à l'administration⁵⁰⁰.

Dans le précédent chapitre nous faisons remarquer une évolution du pouvoir de l'administration de l'exercice de l'action publique à la maîtrise de la mise en mouvement de l'action publique depuis la loi du 25 juin 1920. Néanmoins, si l'administration a perdu l'exercice de l'action publique en matière de fraude fiscale, et ne dispose que de la maîtrise de la mise en mouvement d'une telle action, la faculté de renonciation aux poursuites reste toujours la même. Il est nécessaire de souligner que le refus d'exercer l'action publique, comme le refus de la mettre en mouvement, sont de pareil effet⁵⁰¹. À cet égard, qu'il s'agisse d'exercice ou de mise en mouvement de l'action publique, dès lors que l'autorité renonce aux poursuites, l'action publique demeure entravée. Ainsi, la réduction du pouvoir de l'administration quant à la mise en mouvement de l'action publique, n'est aucunement une diminution de son droit de refus de déclencher des poursuites.

Il convient de remarquer la pérennisation d'un tel pouvoir de renonciation en dépit des aménagements de la mise en mouvement de l'action publique, en 1977 et en 2018.

2 - Un pouvoir de renonciation pérenne en dépit des aménagements de la mise en mouvement de l'action publique

109. Inexpugnable pouvoir de refus de poursuivre. Le pouvoir de l'administration fiscale, dans le cadre des poursuites pénales, a certes connu des aménagements depuis sa consécration législative

⁴⁹⁹ V. **HÉLIE (F.)**, *Traité de l'instruction criminelle*, Tome II. De l'action publique et de l'action civile, Charles Hingray, Paris, 1846., p. 234 ; V. **MANGIN (C.)**, *Traité de l'action publique et de l'action civile en matière criminelle*, Tome premier, Nève Librairie de la Cour de cassation, Paris, 1837, p. 77, n° 41.

⁵⁰⁰ Pour mémoire, le Conseil constitutionnel dans le commentaire de sa décision en date du 22 juillet 2016, atteste de l'origine du verrou de Bercy dans ce positionnement de la Haute juridiction, V. Cons. const., Commentaire, Décision n° 2016-555 QPC du 22 juillet 2016, *M. Karim B.*, p. 2 ; V. Cour de cassation, arrêts des 24 févr. 1820, J.P., tom. XV, p. 802 ; 11 nov. 1826, J.P., tom. XX, p. 820 ; 18 janv. 1828, J.P., tom. XXI, p. 1062 ; 1^{er} oct. 1842, J. cr., XV, p. 66, cités par **HÉLIE (F.)**, *Traité de l'instruction criminelle*, préc., p. 235.

⁵⁰¹ L'administration, qu'elle dispose du pouvoir d'exercice ou de mise en mouvement de l'action publique, en refusant de déclencher des poursuites pénales, elle fait échapper une fraude fiscale au contrôle de l'autorité judiciaire.

en 1920, mais son point nodal, le pouvoir de renoncer à engager des poursuites, est toujours resté intact, aux mains de l'administration son titulaire originel.

Le premier aménagement du verrou de Bercy est dû à l'introduction de la CIF dans la procédure de mise en mouvement de l'action publique le 29 décembre 1977⁵⁰² afin de faire obstacle à des décisions arbitraires de l'administration aux fins de poursuites pénales⁵⁰³. Cette modification semble pour autant peu concluante, attendu que la renonciation aux poursuites pénales par l'administration fiscale se présente comme un refus de saisir la CIF⁵⁰⁴.

La réforme du 23 octobre 2018, apporte un nouvel aménagement au verrou de Bercy avec la dénonciation obligatoire. Aux termes du I de l'article L. 228 du LPF, l'administration est tenue de dénoncer au ministère public les fraudes graves, identifiées comme celles qui ont entraîné l'application de trois catégories de majorations : soit 40 %, soit 80 % soit 100 %, sur des droits dont le montant est supérieur à 100 000 euros⁵⁰⁵, ou supérieur à 50 000 euros⁵⁰⁶.

De nombreux commentateurs voyaient en ce nouveau dispositif la fin du verrou de Bercy pour les fraudes graves⁵⁰⁷. Dans leur *Précis de droit pénal fiscal*, MM. DETRAZ et SALOMON soulignent le maintien du verrou de Bercy pour les fraudes les moins graves, ce qui pourrait sous-entendre une suppression du verrou pour les fraudes graves⁵⁰⁸.

Il importe toutefois de remarquer la possibilité pour l'administration de refuser de procéder à la dénonciation, sachant qu'il n'existe aucune mesure permettant de la contraindre à dénoncer. À cet égard, M. DETRAZ fait observer que le législateur en créant cette obligation de dénonciation, à laquelle est tenue l'administration, « ne prévoit pas de procédure spécifique permettant de l'y contraindre »⁵⁰⁹.

⁵⁰² V. art. 1 Loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière.

⁵⁰³ L'exposé des motifs du projet de loi portant création de la Commission des infractions fiscales (Ass. Nat., n. 2769, Dr. fisc. n° 16, 18 Avril 1977, comm. 685), mentionnait qu'« il importe que l'engagement des poursuites correctionnelles se fasse en pleine clarté et selon une procédure offrant aux redevables toutes garanties d'impartialité » ; V. TREMEUR (M.), « La commission des infractions fiscales », *LPA* 22 déc. 1995, n° 153, p. 20.

⁵⁰⁴ L'intervention de la CIF n'est possible que lorsque l'administration a décidé de la saisir. Par conséquent, la CIF qui contrôle la pertinence d'une accusation en provenance de l'administration fiscale, ne peut donner aucun avis sur le refus de poursuivre et son caractère opportun.

⁵⁰⁵ Il s'agit des fraudes graves en fonction du montant des droits fraudés (100 000 euros).

⁵⁰⁶ Il s'agit des fraudes graves commises par des contribuables assujettis aux obligations prévues à l'article LO 135-1 du Code électoral, concernant les députés, aux articles 4 et 11 de la loi n° 2013-907 du 11 octobre 2013 relative à la transparence de la vie publique, s'agissant des membres du Gouvernement, des parlementaires européens ; V. notamment SALOMON (R.), « Le verrou de Bercy », in « Droit pénal », *Dr. fisc.* n° 6-7, 6 février 2021, 131.

⁵⁰⁷ V. Colloque, « La fin du verrou de Bercy et son impact sur la justice négociée », *La Semaine Juridique Edition Générale* n° 16, 22 Avril 2019, doctr. 439 ; V. MARON (A.), « du verrou de Bercy au verrou de l'Élysée », *Droit pénal* n° 10, Octobre 2018, repère 9 ; V. LUBIN (J.-J.), « Le nouvel arsenal répressif de la loi relative à la lutte contre la fraude », *La revue fiscale du patrimoine* n° 11, Novembre 2018, act. 176.

⁵⁰⁸ V. DETRAZ (S.), SALOMON (R.), *Précis de droit pénal fiscal*, LexisNexis, 2021, spéc. p. 622 et 651, les auteurs soulignent le maintien du verrou de Bercy pour les fraudes moins graves régies par le II de l'article L. 228 du LPF.

⁵⁰⁹ DETRAZ (S.), « Les temps modernes de la poursuite de la fraude fiscale : le ministère public et les engrenages du « verrou de Bercy » », *Droit pénal* n° 10, Octobre 2018, p. 23.

Conséquemment le refus d'engager la procédure de dénonciation est une entrave qualifiable de verrou de Bercy.

Les aménagements du dispositif de déclenchement des poursuites pénales, en matière de fraude fiscale, portés par les lois du 29 décembre 1977⁵¹⁰ et du 23 octobre 2018⁵¹¹, n'ont selon nous prescrit aucune restriction au pouvoir de renonciation à l'action publique de l'administration.

Ledit pouvoir reste par ailleurs exempté de tout contrôle juridictionnel.

§ 2 - L'absence de contrôle juridictionnel de la renonciation aux poursuites pénales

Le pouvoir de refuser de déclencher des poursuites pénales pour fraude fiscale est une prérogative qui devrait faire l'objet d'un contrôle juridictionnel sourcilleux eu égard à l'arbitraire sur lequel il peut reposer ainsi qu'à l'impunité qui risque d'en résulter. Cependant, force est de remarquer une absence de contrôle juridictionnel qu'il s'agisse de la renonciation au dépôt de plainte (A) ou à la dénonciation (B).

A - L'absence de contrôle juridictionnel de la renonciation au dépôt de plainte

110. Comme unique recours le recours pour excès de pouvoir. Le refus de permettre la mise en mouvement de l'action publique avait déjà été mis en cause devant le juge administratif, par un contribuable, qui souhaitait obtenir des services fiscaux, qu'ils exercent des poursuites pénales pour fraude fiscale contre X, du fait d'irrégularités intervenues dans la passation d'actes notariés⁵¹². Le rejet d'une telle demande par le juge administratif avait été validé par le Conseil d'État le 5 novembre 1980 dans un arrêt *Gaillard*⁵¹³. Cette décision permettait à la Haute assemblée de juger qu'en matière de fraude fiscale, « aucune disposition législative ou réglementaire ne privait l'administration fiscale du droit d'apprécier si elle devait donner une suite judiciaire aux infractions de cette nature portées à sa connaissance, et ne lui faisait obligation d'engager des poursuites pénales contre X »⁵¹⁴.

Les hauts magistrats fixent toutefois une limite à ce pouvoir discrétionnaire d'abstention : le recours pour excès de pouvoir devant le juge administratif, en précisant que cette voie de droit reste

⁵¹⁰ Loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière.

⁵¹¹ Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude.

⁵¹² Un jugement du 22 novembre 1978 du tribunal administratif de Nice a rejeté la demande d'un citoyen « tendant à l'annulation d'une décision implicite de rejet opposé par le directeur départemental des services fiscaux du Var à sa déclaration tendant à obtenir des services fiscaux qu'ils exercent des poursuites pénales pour fraude fiscale contre X du fait d'irrégularités intervenues dans la passation d'actes notariés », V. sur ce point CE, 5 nov. 1980, n° 16212, *Gaillard*.

⁵¹³ CE, 5 nov. 1980, n° 16212, *Gaillard*.

⁵¹⁴ *Ibidem*.

circonscrite à l'erreur manifeste d'appréciation, au détournement de pouvoir ou à la prise en compte de faits matériellement inexacts⁵¹⁵. Les moyens d'illégalité relèvent du contrôle restreint exercé par le juge administratif ainsi que nous allons le développer⁵¹⁶.

111. Difficulté de soulever des moyens pertinents. Dès lors que l'administration décide de ne pas engager de poursuites pénales à l'encontre d'un fraudeur fiscal, le détournement de pouvoir semble impossible à soulever en raison du monopole des services fiscaux sur la mise en mouvement de l'action publique prévu par l'article L. 228 du LPF. Ce moyen qui a la réputation de rarement prospérer, dès lors qu'il « sanctionne le manquement de l'administration à l'éthique »⁵¹⁷, est inopérant face à un pouvoir discrétionnaire de refus d'engager des poursuites inscrit dans la loi⁵¹⁸.

Invoquer des motifs matériellement inexacts semble pareillement utopique à deux égards. En premier lieu le juge constitutionnel considère l'administration comme étant « à même d'apprécier la gravité des atteintes portées à ces intérêts collectifs protégés par la loi fiscale »⁵¹⁹, donc libre de ne pas engager des poursuites pénales. En second lieu, la loi permet à l'administration de refuser d'engager des poursuites pénales dès lors que les conditions du I de l'article L. 228 du LPF ne sont pas satisfaites. Dans de telles conditions l'administration fiscale étant seule juge de l'opportunité de refuser d'engager des poursuites pénales, la remise en cause des motifs de son jugement peut s'avérer vaine. Il ne reste alors que l'erreur manifeste d'appréciation qui, visant à faire obstacle à un pouvoir arbitraire de l'administration dans l'appréciation des faits, permet de censurer une grossière erreur d'appréciation⁵²⁰. La doctrine fait remarquer que ce contrôle restreint n'a pas pour objectif de limiter la liberté d'appréciation de l'administration, il permet à tout le moins que les erreurs les plus frustes soient censurées⁵²¹. L'annulation pour erreur manifeste d'appréciation demeure donc rarissime⁵²².

⁵¹⁵ *Ibidem*, la Haute assemblée juge que l'administration fiscale dispose du droit de refuser d'engager des poursuites pénales « dès lors qu'il ne ressort pas des pièces versées au dossier que ce refus soit entaché d'une erreur manifeste d'appréciation ou de détournement de pouvoir ou qu'il soit fondé sur des faits matériellement inexacts ».

⁵¹⁶ Le contrôle du juge administratif connaît trois niveaux d'intensité : le contrôle minimum, le contrôle restreint et le contrôle normal. L'erreur manifeste d'appréciation fait partie du contrôle restreint, tout comme le détournement de pouvoir et les motifs matériellement inexacts ; V. **BEAL (A.)**, « Synthèse - Recours », *JurisClasseur Administratif*, 15 Avril 2021.

⁵¹⁷ **ROUQUETTE (R.)**, **DEFOORT (B.)**, « Livre 0 - Introduction », *Praxis Dalloz Petit traité du procès administratif*, 1^{er} janvier 2023 ; Rapp. **BALLANDRAS-ROZET (C.)**, « Réflexions sur la dimension morale du détournement de pouvoir », *AJDA* 2007. 2236.

⁵¹⁸ V. art. L. 228 du LPF.

⁵¹⁹ Cons. const., 22 juill. 2016, n° 2016-555 QPC, § 13.

⁵²⁰ V. sur ce point **SERRAND (P.)**, « Le contrôle juridictionnel du pouvoir discrétionnaire de l'administration à travers la jurisprudence récente », *Revue de droit public* n° 4, p. 901.

⁵²¹ V. **BRENET (F.)**, « Contrôle de l'erreur manifeste d'appréciation du juge de l'excès de pouvoir sur la décision de rejet d'une candidature à l'attribution d'un marché public », *Droit Administratif* n° 4, Avril 2012, comm. 34.

⁵²² V. **MARTINEZ-MEHLINGER (J.)**, « Recours pour excès de pouvoir », *JurisClasseur Procédures fiscales*, 24 Octobre 2018.

Il semble ainsi que l'appréciation de l'opportunité de refuser de déposer une plainte pour fraude fiscale, est une prérogative que l'administration exerce à l'abri de contrôles pertinents.

Le refus de mettre en œuvre la procédure de dénonciation paraît également connaître une telle exemption.

B - L'absence de contrôle juridictionnel de la renonciation à la dénonciation

112. Obligation sans contrainte. Depuis l'entrée en vigueur de la loi du 23 octobre 2018, « *L'administration est tenue de dénoncer au procureur de la République* »⁵²³ les agissements qui remplissent les conditions de gravité d'une fraude fiscale. Ces dispositions caractérisent pour la majeure partie de la doctrine une suppression⁵²⁴, ou à tout le moins un aménagement du verrou de Bercy⁵²⁵, en considération de l'obligation de dénonciation au parquet. Peu d'auteurs au rang desquels M. DETRAZ, ont regretté l'absence de procédure spécifique permettant de contraindre l'administration à exécuter son obligation de dénonciation⁵²⁶. L'obligation de dénonciation n'aurait donc d'obligatoire que la lettre puisqu'aucune mesure n'est prévue à l'encontre du refus de dénonciation de l'administration.

Quand bien même la jurisprudence *Gaillard* du Conseil d'État⁵²⁷, qui reconnaît la légalité du pouvoir de renoncer à des poursuites pénales dans le cadre de la plainte pour fraude fiscale, ne serait pas applicable à la procédure de dénonciation, puisque des mesures législatives font obligation à l'administration d'engager des poursuites pénales⁵²⁸, il importe d'observer que ladite procédure repose sur des critères de sélection de dossiers établis par l'administration fiscale, puis vérifiés par

⁵²³ I de l'art. L. 228 du LPF créé par l'art. 36 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude.

⁵²⁴ V. **LEMASSON (S.), VALETEAU (M.)**, « « CumEX » / « CumCum » : optimisation fiscale rime-t-elle avec fraude fiscale ? », *Dr. pén.* n° 12, Décembre 2021, étude 24 ; V. **VERNET (N.)**, « La fraude fiscale. Vers une pénalisation accrue du droit fiscal ? », *Cahiers de droit de l'entreprise* n° 1, Janvier 2020, dossier 1 ; V. **PRIEUR (J.)**, « La valorisation dans les opérations patrimoniales avec les sociétés : risques et sécurité », *La Semaine Juridique Notariale et Immobilière* n° 52, 25 Décembre 2020, 1267 ; V. **LUBIN (J.-J.)**, « Le nouvel arsenal répressif de la loi relative à la lutte contre la fraude », *La revue fiscale du patrimoine* n° 11, Novembre 2018, act. 176 ; V. **PICARD (B.)**, « La loi relative à la lutte contre la fraude. Poursuite du mouvement de pénalisation du droit fiscal », *Revue Internationale de la Compliance et de l'Éthique des Affaires* n° 5, Décembre 2018, comm. 163.

⁵²⁵ V. **PEZET (F.)**, « Le verrou de Bercy entrouvert ? Remarques sur la décision AFEP du 27 septembre 2019 », *Dr. fisc.* n° 46, 15 Novembre 2019, 436 ; V. **INGRAIN (C.), LORRAIN (R.)**, « Verrou de Bercy allégé, justice pénale négociée et droits de la défense. Le nouveau visage de la justice pénale fiscale », *La Semaine Juridique Edition Générale* n° 16, 22 Avril 2019, 441 ; V. **PICHET (E.)**, « La doctrine fiscale et budgétaire du quinquennat à l'épreuve des réalités sociales », *Dr. fisc.* n° 4, 24 Janvier 2019, 119.

⁵²⁶ V. sur ce point **DETRAZ (S.)**, « Les temps modernes de la poursuite de la fraude fiscale : le ministère public et les engrenages du « verrou de Bercy » », *Dr. pén.* n° 10, octobre 2018, p. 23.

⁵²⁷ CE, 5 nov. 1980, n° 16212, *Gaillard*.

⁵²⁸ CE, 5 nov. 1980, n° 16212, *Gaillard*, les juges du Palais-Royal considèrent que l'administration fiscale dispose du droit de refuser d'engager des poursuites pénales à condition qu'aucune disposition réglementaire ou législative ne lui fait obligation d'engager de telles poursuites.

elle dans l'exercice de son pouvoir de contrôle⁵²⁹. En effet, les taux de majoration et le montant des droits fraudés qui doivent conduire à engager une procédure de dénonciation sont souverainement appréciés par l'administration fiscale et restent sous son contrôle. Par conséquent, le contrôle juridictionnel d'un refus de procéder à une dénonciation peut sembler irréaliste en raison de la maîtrise par l'administration des critères qui l'obligent à engager une telle procédure.

Le recours juridictionnel à l'encontre d'une renonciation de l'administration fiscale au déclenchement des poursuites pénales, par voie de dépôt de plainte ou de dénonciation au parquet, s'avère quasiment impossible. Par ailleurs, se pose la question de savoir qui initierait un recours à l'encontre d'un acte tacite qui, contrairement à la décision d'engager des poursuites, ne fait pas grief à l'intéressé.

Pouvoir pérenne de renonciation aux poursuites pénales, hors d'atteinte juridictionnelle, le verrou de Bercy, localisé entre procédure fiscale et procès pénal, donne à l'administration un levier efficace de recouvrement de l'impôt et de ses majorations. À cet égard, le maintien du dossier du fraudeur fiscal entre les mains de l'administration semble être un moment propice à la réparation du préjudice du Trésor.

Sous-section II - La réparation du préjudice du Trésor, principale finalité du verrou de Bercy

113. Finalité de la procédure fiscale. Pour reprendre les mots de M. BAUDU, le verrou de Bercy, « *Lorsqu'on est à l'extérieur du ministère des finances, ce serait donc « ce qui gêne » le bon déroulement d'une procédure judiciaire [...] Lorsqu'on est à l'intérieur du ministère des finances, ce serait « ce qui protège », le bon déroulement d'une procédure administrative de poursuite des infractions fiscales* »⁵³⁰. Contrairement à la procédure pénale, qui vise à punir l'infacteur, la procédure administrative de poursuite des infractions fiscales, semble avoir pour finalité, certes la sanction des manquements, mais également le recouvrement de l'impôt et des majorations⁵³¹. Le verrou de Bercy maintient donc le dossier du fraudeur fiscal, entre les mains des services fiscaux afin d'achever la procédure administrative de recouvrement.

⁵²⁹ Pour rappel, aux termes du I de l'art. L. 228 du LPF, « *l'administration est tenue de dénoncer au procureur de la République les faits qu'elle a examinés dans le cadre de son pouvoir de contrôle prévu par l'article L. 10* ». Les critères de dénonciation fournis par le I de l'art. L. 228 du LPF reposent sur la constatation des manquements et l'établissement des pénalités relevant de la compétence exclusive de l'administration lors du contrôle fiscal ; V. sur ce point **LAMBERT (T.)**, *Procédures fiscales*, LGDJ, 3^e éd. 2017, p. 264 ; V. **COLLET (M.)**, **COLLIN (P.)**, *Procédures fiscales. Contrôle contentieux et recouvrement de l'impôt*, PUF, 3^e éd. 2017, p. 165 et s.

⁵³⁰ **BAUDU (A.)**, « Contribution à un éclairage historique et juridique sur le « verrou de Bercy » », *Gestion & Finances Publiques*, vol. 3, n° 3, 2018, pp. 94-102.

⁵³¹ V. **COLLET (M.)**, **COLLIN (P.)**, *Procédures fiscales, Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, coll. *Thémis*, PUF, 2020, comme l'indique le titre de cet ouvrage, les procédures fiscales visent le contrôle, le contentieux et le recouvrement de l'impôt.

Ainsi, l'administration est en mesure d'éteindre l'action publique par transaction fiscale (§ 1), avec la répression pénale comme levier d'incitation à la transaction (§ 2).

§ 1 – L'extinction de l'action publique par transaction fiscale

114. Action publique éteinte par l'administration. L'action publique qui prend naissance dès la commission de l'infraction⁵³² s'éteint conformément aux dispositions de l'article 6 du Code de procédure pénale. En vertu de l'alinéa 3 de ce texte, l'action publique peut s'éteindre par transaction. En droit pénal, la transaction est un mode singulier d'extinction de l'action publique au regard de la nécessité du consentement de l'intéressé⁵³³ et en raison de l'exigence selon laquelle l'action publique ne peut s'éteindre par transaction que lorsque la loi en dispose expressément⁵³⁴.

Il convient d'observer qu'en matière de fraude fiscale, l'action publique qui prend naissance dès la commission du délit peut s'éteindre lors de la procédure fiscale. En effet, à l'issue de la procédure de contrôle, lorsque les services fiscaux détectent une fraude fiscale et lui appliquent des pénalités administratives⁵³⁵, le contentieux peut prendre une orientation plus pragmatique pour le fraudeur fiscal dès lors que l'administration a le pouvoir de retenir le dossier de cet infracteur en refusant de déclencher des poursuites pénales et en éteignant conséquemment l'action publique⁵³⁶. Une telle faculté, ou verrou de Bercy, facilite la prise de contact entre les services fiscaux et le contribuable indélicat afin de trouver un arrangement permettant aux premiers de recouvrer la dette fiscale et au second d'éviter un procès pénal⁵³⁷.

Avec le verrou de Bercy, l'administration fiscale dispose de la faculté d'éteindre l'action publique lorsqu'elle met en œuvre des procédures de transaction fiscale (A) qui par conséquent s'assimilent à des transactions pénales officieuses (B).

⁵³² V. notamment **RIBEYRE (C.)**, « Action publique », *JurisClasseur Procédure pénale*, Fasc. 20 : Action publique et action civile, 31 Décembre 2021, l'auteur remarque qu'« En matière pénale, l'infraction donne naissance à deux types d'actions : l'action publique, qui est la mise en œuvre du droit de punir l'auteur d'une infraction par l'État au nom de la société ; l'action civile, qui est la mise en œuvre du droit à réparation qui appartient à l'éventuelle victime de l'infraction ».

⁵³³ L'art. 6 du Cpp liste 8 modes d'extinction de l'action publique : la mort du prévenu, la prescription, l'amnistie, l'abrogation de la loi pénale, la chose jugée, la transaction lorsque la loi en dispose expressément, la composition pénale et le retrait de plainte, lorsque celle-ci est une condition nécessaire de la poursuite. Parmi ces modes d'extinction de l'action publique seule la transaction nécessite le consentement du prévenu ; V. notamment **PERRIER (J.-B.)**, *La transaction en matière pénale*, Thèse Aix-Marseille, 4 décembre 2012, spéc. p. 1 ; V. **HOEPFFNER (H.)**, « La transaction pénale en matière environnementale : le clair-obscur de la décision du Conseil constitutionnel », *Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel* N° 46, Janvier 2015, pp. 161-184.

⁵³⁴ Parmi les modes 8 d'extinction de l'action publique prévus par l'art. 6 du Cpp seule la transaction éteint l'action publique à condition que la loi en dispose expressément.

⁵³⁵ V. Sanctions fiscales des art. 1728 à 1740 E du CGI ; V. Intérêt de retard des art. 1727 à 1727-0 A du CGI.

⁵³⁶ Cette faculté analysée *supra* est permise par l'art. L. 228 du LPF qui place l'administration comme premier juge de la renonciation à l'action publique pour fraude fiscale.

⁵³⁷ V. notamment **SFEZ (L.)**, « La nature juridique des sanctions fiscales non pécuniaires », *Revue de science et de législation financière*, 1966, p. 361 et s.

A - L'extinction de l'action publique par des procédures de transaction fiscale

Aux termes du 3° de l'article L. 247 du LPF, « *L'administration peut accorder sur la demande du contribuable [...] Par voie de transaction, une atténuation d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts* ».

Ce « *pouvoir gracieux de l'administration fiscale* »⁵³⁸ permet une extinction de l'action publique classiquement pour la majorité des dossiers répressifs (1) et récemment dans le cadre des fraudes graves (2).

1 - L'extinction de l'action publique par transaction pour la majorité des dossiers répressifs

115. Extinction de l'action publique pour les ¾ des fraudeurs fiscaux. Un rapport 2018 de la Commission des finances du Sénat, fondé sur les chiffres du ministère de l'Action et des Comptes publics a précisé que chaque année, à l'issue des contrôles exercés par l'administration fiscale, environ 4 000 dossiers sont considérés comme répressifs c'est-à-dire pouvant faire l'objet d'une saisine de l'autorité judiciaire⁵³⁹. Le même rapport relève cependant qu'une telle saisine ne concerne annuellement qu'un millier de dossiers⁵⁴⁰. On peut remarquer que plus de 3000 dossiers, soit les trois quarts, qui auraient pu être déférés devant le juge répressif, restent aux mains de l'administration fiscale. Le sort de ces dossiers répressifs retenus chaque année par les services fiscaux semble révélé par les statistiques de la Cour des comptes et de la DGFIP. En effet, dans un rapport de 2018, sur les remises et transactions en matière fiscale, la Cour des comptes dévoile la conclusion d'une moyenne de plus de 3000 transactions fiscales par an, de 2013 à 2016⁵⁴¹. Plus encore, dans ses rapports annuels au Parlement sur les remises et transactions, le ministère de l'Économie et des Finances déclare que la DGFIP a conclu de 2013 à 2020 plus de 3000 transactions fiscales en moyenne par an⁵⁴². Les plus de 3000 dossiers considérés comme répressifs qui chaque année ne font pas l'objet d'une saisine du procureur de la République sont donc retenus par le verrou de Bercy afin de terminer la procédure fiscale de recouvrement par transaction. Le

⁵³⁸ V. Cour des Comptes, Rapport public annuel, *Les remises et transactions en matière fiscale : une égalité de traitement et une transparence à mieux assurer*, février 2018, p. 63.

⁵³⁹ V. Sénat, Commission des finances, Rapport n° 446 (2017-2018), Proposition de loi renforçant l'efficacité des poursuites contre les auteurs d'infractions financières et supprimant le « verrou de Bercy ».

⁵⁴⁰ *Ibidem*.

⁵⁴¹ V. Cour des Comptes, Rapport public annuel, *Les remises et transactions en matière fiscale : une égalité de traitement et une transparence à mieux assurer, préc.*, p. 70.

⁵⁴² V. ministère de l'Économie et des Finances, Rapport au Parlement, Remises et transactions à titre gracieux en matière fiscale pour l'année 2018, p. 14 ; V. ministère de l'Économie et des Finances, Rapport au Parlement, Remises et transactions à titre gracieux en matière fiscale pour l'année 2021, p. 13.

ministère de l'Économie et des Finances souligne que « *Le recours aux transactions par les services fiscaux est traditionnellement encouragé lorsqu'il permet d'éviter des procédures contentieuses et ainsi d'améliorer le recouvrement des sommes dues au Trésor* »⁵⁴³. L'évitement d'un procès pénal aléatoire et l'assurance du recouvrement de la dette fiscale en totalité ou en partie guident la démarche transactionnelle de l'administration qui fait ainsi obstacle à la transmission d'une grande majorité des dossiers de fraude fiscale à l'autorité judiciaire et conséquemment éteint l'action publique.

Plus récemment, la loi du 23 octobre 2018 a institué la faculté pour l'administration fiscale d'éteindre l'action publique par transaction dans le cadre des fraudes graves.

2 - L'extinction récente de l'action publique par transaction dans le cadre des fraudes graves

116. Pratique de la régularisation de la situation fiscale du fraudeur. Depuis le 23 octobre 2018, la loi permet aux auteurs de fraudes fiscales graves⁵⁴⁴ d'échapper à des poursuites pénales sur dénonciation par le biais d'une régularisation de leur situation sur dépôt de déclaration rectificative⁵⁴⁵. Toutefois, la solution de la déclaration rectificative permettant l'évitement du procès pénal au fraudeur fiscal n'est point novatrice. La possibilité de déposer une telle déclaration avait déjà été ouverte le 20 avril 2009 par le ministre du Budget, aux contribuables susceptibles de faire l'objet de poursuites pénales pour dissimulation d'avoirs à l'étranger⁵⁴⁶. La solution du dépôt d'une déclaration rectificative, afin d'éviter des poursuites pénales, a été à nouveau mise en œuvre le 21 juin 2013⁵⁴⁷. Dans ce cadre, les dossiers des contribuables étaient traités par la Direction nationale des vérifications de situations fiscales (DNVSF), au sein de laquelle sera créé le 1^{er} juillet 2013 un service de traitement des déclarations rectificatives (STDR). En octobre 2017, dans son rapport

⁵⁴³ *Ibidem*, p. 12, le rapport précise que « *Cette orientation des services a été réitérée par le directeur général des finances publiques dans une note cadre du 12 juillet 2019 consacrée au contrôle fiscal, en conformité avec les finalités de la loi pour un État au service d'une société de confiance* ».

⁵⁴⁴ Pour mémoire, les fraudes fiscales qui répondent aux critères du I de l'art. L. 228 du LPF sont des fraudes graves qui doivent être dénoncées au procureur de la République, V. sur ce point **RESTINO (V.)**, « Plainte et dénonciation automatique, deux clés pour un même verrou ? Interrogations sur la portée des termes « sans préjudice des plaintes dont elle prend l'initiative » figurant au premier alinéa du I de l'article L. 228 du LPF », *Dr. fisc.* n° 48, 28 novembre 2019, act. 497 ; V. I de l'art. L. 228 du LPF créé par art. 36 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude.

⁵⁴⁵ V. dernier alinéa du I de l'art. L. 228 du LPF : « *Les dispositions du présent I ne sont pas applicables aux contribuables ayant déposé spontanément une déclaration rectificative* ».

⁵⁴⁶ V. Communiqué de presse, Éric WOERTH, Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique, Paris 19 mai 2009, n° 140 ; Une « cellule de régularisation » fut ainsi mise en place pour donner suite à la communication, en 2008 à l'Administration fiscale d'une liste de clients de la filiale genevoise de la banque HSBC. Cette liste comprenait plus de neuf mille évadés fiscaux français en Suisse ; V. sur ce point **NOËL (G.)**, « Relations entre l'administration fiscale et les contribuables. Évolution des limites de la protection juridictionnelle du contribuable dans le contentieux de l'imposition », *Juris-Classeur Procédures fiscales*, Fasc. 218, 1^{er} Octobre 2013.

⁵⁴⁷ V. Communiqué de presse, Pierre MOSCOVICI, ministre de l'Économie et des Finances, Bernard CAZENEUVE, ministre délégué auprès du ministre de l'Économie et des Finances chargé du Budget, Paris, le 21 juin 2013, n° 672.

sur les régularisations d'avoirs à l'étranger, la Cour des comptes soulignait que le gouvernement avait fait le choix en 2013 de donner la priorité au recouvrement à court terme pour l'État, des recettes fiscales permettant d'abaisser la prévision du déficit public⁵⁴⁸. Afin d'atteindre cet objectif, la voie de la transaction a été privilégiée et son attractivité intensifiée à la faveur de modulations des pénalités fiscales et en raison de l'exemption de poursuites pénales⁵⁴⁹. La Cour précise de surcroît que le traitement des déclarations rectificatives est possible « *par le monopole de déclenchement des poursuites pénales du chef de fraude fiscale détenu par l'administration* »⁵⁵⁰. Elle remarque par ailleurs que la modulation des pénalités est régie suivant la procédure de transaction fiscale prévue au 3° de l'article L. 247 du LPF⁵⁵¹.

117. Régularisation légale des fraudes graves. Les régularisations sur déclaration rectificative resurgissent à travers la loi du 23 octobre 2018 avec une extension de leur champ d'application à l'ensemble des contribuables dès lors qu'ils sont susceptibles de faire l'objet de la procédure de dénonciation réservée aux fraudes les plus graves⁵⁵². La loi est claire à cet égard en précisant que les dispositions qui prévoient le déclenchement des poursuites pénales sur dénonciation « *ne sont pas applicables aux contribuables ayant déposé spontanément une déclaration rectificative* »⁵⁵³.

Alors que la faculté pour l'administration fiscale de refuser de mettre en mouvement l'action publique afin de conclure un arrangement avec un contribuable indélicat n'est pas retranscrite au sein d'un même texte, le principe du dépôt de déclaration rectificative de la loi de 2018 semble officialiser la pratique de la transaction fiscale afin d'éviter des poursuites pénales. En effet, dès lors que dans le cadre de la procédure de régularisation sur dépôt de déclaration rectificative l'administration privilégie le recours à la transaction fiscale⁵⁵⁴, on peut admettre que la conclusion d'une telle transaction entraîne l'inapplicabilité des poursuites pour fraude fiscale sur dénonciation conformément aux dispositions législatives susmentionnées. Ces dispositions reflètent la

⁵⁴⁸ Cour des comptes, *Les régularisations d'avoirs à l'étranger gérées par le service de traitement des déclarations rectificatives (STDR)*, oct. 2017, p. 28-30.

⁵⁴⁹ *Ibidem.*, p. 37, la Cour affirme que « *si cette exemption était concevable au titre d'avoirs d'un montant faible, elle pouvait paraître aller moins de soi dans les cas de dissimulation massive. Cette option n'a pas été retenue, afin de ne pas minorer l'incitation à déclarer des contribuables débiteurs des avoirs les plus conséquents, dont le « rendement » fiscal était le plus important* ».

⁵⁵⁰ *Ibidem.*, p. 32.

⁵⁵¹ *Ib.*, p. 46, la Cour des comptes précise que « *dans le cadre de la procédure de transaction, le taux de la majoration des droits (pour manquement délibéré) est ramené de 40 % à 15 % pour les fraudeurs passifs et à 30 % pour les fraudeurs actifs* » ; V. notamment Defrénois, n° 13-14, 15 juill. 2013.

⁵⁵² V. dernier alinéa du I de l'art. L. 228 du LPF créé par art. 36 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude : « *Les dispositions du présent I ne sont pas applicables aux contribuables ayant déposé spontanément une déclaration rectificative* ».

⁵⁵³ *Ibidem.*

⁵⁵⁴ V. sur ce point Cour des comptes, *Les régularisations d'avoirs à l'étranger gérées par le service de traitement des déclarations rectificatives (STDR)*, oct. 2017, p. 36, la Cour fait observer que l'inspection générale des finances avait recommandé de recourir à la transaction fiscale régie par le 3° de l'art. L. 247 du LPF dans son rapport sur l'organisation de la régularisation des avoirs détenus à l'étranger.

soumission de la répression pénale à la procédure administrative au sein du continuum dirigé par l'administration afin de recouvrer la dette fiscale.

Qu'il s'agisse du mécanisme classique de transaction fiscale ou du dispositif récent de régularisation, ces deux instruments de recouvrement à l'amiable sont des procédures de transaction fiscale⁵⁵⁵ ayant pour finalité l'extinction de l'action publique. En considération d'une telle finalité ces procédures de transaction fiscale s'assimilent à des transactions pénales officieuses.

B - L'assimilation des procédures de transaction fiscale à des transactions pénales officieuses

En vertu de l'article 6 du Code de procédure pénale l'action publique ne peut s'éteindre par transaction que « *lorsque la loi en dispose expressément* »⁵⁵⁶.

En matière de fraude fiscale, on doit pourtant remarquer le silence de la loi sur l'extinction de l'action publique par transaction (1) et par régularisation (2).

1 – Le silence de la loi sur l'extinction de l'action publique par transaction

118. Transaction d'inspiration civile. Dans son rapport au Parlement de 2021, le ministère de l'Économie et des Finances définit la transaction fiscale avec les dispositions de l'article 2044 du Code civil selon lesquelles cet arrangement « *est un contrat écrit par lequel les parties terminent une contestation née ou préviennent une contestation à naître* »⁵⁵⁷. Le rapport ministériel souligne que la transaction définitivement conclue « *fait obstacle pour les deux parties – administration et contribuable – à toute introduction ou reprise d'une procédure contentieuse* » conformément à l'article L. 251 du LPF⁵⁵⁸.

L'obstacle aux procédures contentieuses par l'effet de la transaction fiscale semble plutôt limité aux procédures administratives et civiles. En effet, l'article L. 251 du LPF, cité par le ministère afin d'indiquer que la transaction fait obstacle à toute suite contentieuse, reprend les dispositions du Code civil en vertu desquelles « *La transaction fait obstacle à l'introduction ou à la poursuite entre les parties d'une action en justice ayant le même objet* »⁵⁵⁹. Il convient toutefois d'observer que le même code précise que « *La transaction n'empêche pas la poursuite du ministère public* »⁵⁶⁰. Conséquemment, l'article L. 251 du LPF, seul texte qui prévoit que la transaction fiscale fait obstacle à toute procédure contentieuse

⁵⁵⁵ La transaction fiscale comme la régularisation sont mises en œuvre dans le cadre du 3° de l'art. L. 247 du LPF.

⁵⁵⁶ Al. 3 de l'art. 6 du Cpp.

⁵⁵⁷ Art. 2044 du Cciv cité par le ministère de l'Économie et des Finances, Rapport au Parlement, Remises et transactions à titre gracieux en matière fiscale pour l'année 2021, p. 12.

⁵⁵⁸ V. art. L. 251 du LPF aux termes duquel : « *Lorsqu'une transaction est devenue définitive [...] aucune procédure contentieuse ne peut plus être engagée ou reprise pour remettre en cause les pénalités qui ont fait l'objet de la transaction ou les droits eux-mêmes* ».

⁵⁵⁹ Art. 2052 du Cciv.

⁵⁶⁰ Al. 2 de l'art. 2046 du Cciv.

ne concerne pas les poursuites pénales. Plus encore, ce texte ne répond pas aux exigences sus-distinguées de l'article 6 du Code de procédure pénale car il ne dispose pas expressément de l'extinction de l'action publique par transaction.

119. Monopole administratif d'extinction de l'action publique. Par l'effet du verrou de Bercy, l'action publique peut s'éteindre par transaction fiscale alors même que la loi n'en dispose pas expressément. En effet, après la procédure administrative de contrôle, les dossiers de fraude fiscale qui ne font pas l'objet d'une saisine de l'autorité judiciaire sont retenus par l'administration afin de terminer la procédure de recouvrement par transaction fiscale. Ces dossiers de fraude fiscale ne connaîtront aucune suite judiciaire car seule l'administration dispose du pouvoir de déclencher des poursuites pénales pour fraude fiscale⁵⁶¹. C'est ce pouvoir exclusif qui emporte extinction de l'action publique puisqu'aucune autorité, pas même le ministère public, n'est en mesure de déclencher des poursuites pénales pour fraude fiscale dès lors que l'administration refuse de mettre en mouvement l'action publique.

L'action publique s'éteint donc par refus de l'administration d'engager des poursuites pénales dès lors qu'elle aura conclu une transaction fiscale. Ce mode sibyllin d'extinction d'action publique repose sur la combinaison des dispositions législatives relatives au déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale et à la faculté de transiger de l'administration⁵⁶². La doctrine relève qu'un tel assemblage octroie à l'administration « *l'équivalent d'un droit de transaction sur l'action publique* »⁵⁶³.

La nature de transaction pénale officieuse de la transaction fiscale, eu égard à son effet extinctif d'action publique non expressément prévu par la loi, se remarque pareillement dans le silence de la loi sur l'extinction de l'action publique par régularisation.

2 – Le silence de la loi sur l'extinction de l'action publique par régularisation

120. Grâce administrative sur transaction. Depuis 2018, la loi permet aux fraudeurs fiscaux relevant de la procédure de dénonciation pour fraude grave d'échapper à des poursuites pénales

⁵⁶¹ V. art. L. 228 du LPF ; V. notamment **CABON (S.-M.)**, « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du « verrou de Bercy » », *Dr. fisc.* n° 46, 13 Novembre 2014, 620 ; V. **DETRAZ (S.)**, « Délit général de fraude fiscale et autres délits communs à tous les impôts », *JurisClasseur Procédures fiscales*, Fasc. 705, 23 Octobre 2018, mise à jour 15 janv. 2020 ; V. **SALOMON (R.)**, « Chroniques - Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.* n° 6-7, 6 Février 2020, 131.

⁵⁶² V. combinaison de l'art. L. 228 du LPF relatif au déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale avec l'art. L. 247, 3° du LPF relatif à la transaction fiscale.

⁵⁶³ **DETRAZ (S.)**, « Les temps modernes de la poursuite de la fraude fiscale : le ministère public et les engrenages du « verrou de Bercy » », *Dr. pénal* N° 10, octobre 2018.

dès lors qu'ils ont spontanément déposé une déclaration rectificative⁵⁶⁴. Le législateur semble ainsi octroyer à l'administration un pouvoir d'absolution du fraudeur fiscal venant à résipiscence. Dans son rapport de 2020, la CIF considère que la renonciation à la transmission automatique de faits de fraude fiscale au procureur de la République, dès lors que le contribuable a déposé une déclaration rectificative, est une démarche qui s'inscrit dans le champ du droit à l'erreur consacré par le législateur⁵⁶⁵. Néanmoins, le pragmatisme qui émane de la possibilité de dépôt d'une déclaration rectificative, appert de l'assurance du recouvrement de la dette fiscale par l'administration⁵⁶⁶. Les dispositions du dernier alinéa du I de l'article L. 228 du LPF paraissent renfermer en filigrane une dimension contractuelle axiomatique selon laquelle il suffit de payer sa dette fiscale pour échapper aux poursuites pénales⁵⁶⁷.

121. Repentir fiscal extinctif d'action publique. Á l'instar de la procédure classique de transaction fiscale, la régularisation sur déclaration rectificative s'assimile à un droit de transaction sur l'action publique facilité par le verrou de Bercy. Pourtant, quand bien même la régularisation qui fait obstacle aux poursuites pénales serait prévue par la loi, aucun texte législatif ne dispose expressément que ce moyen amiable de recouvrement de la dette fiscale est une transaction qui peut éteindre l'action publique conformément aux exigences de l'article 6 du Code de procédure pénale⁵⁶⁸. N'étant aucunement une transaction pénale, la régularisation devrait plutôt être considérée comme un repentir actif, pour suivre le raisonnement de la Cour de cassation⁵⁶⁹, dès lors qu'en droit pénal un tel acte de contrition ne peut conduire à l'extinction de l'action publique⁵⁷⁰.

⁵⁶⁴ V. dernier alinéa du I de l'art. L. 228 du LPF selon lequel « *Les dispositions du présent I ne sont pas applicables aux contribuables ayant déposé spontanément une déclaration rectificative* ».

⁵⁶⁵ V. Commission des infractions fiscales, Rapport d'activité à l'attention du Gouvernement et du Parlement, 2020, p. 7, le rapport fait référence à la loi n° 2018-727 du 10 août 2018 pour un État au service d'une société de confiance ; V. **RUTSCHMANN (Y.), ROCH (P.-M.)**, « La nouvelle relation de confiance entre les entreprises et l'administration fiscale : le choix du pragmatisme pour initier une révolution culturelle », *Dr. fisc.* n° 48, 28 nov. 2019, 459.

⁵⁶⁶ En évitant un contentieux judiciaire long, coûteux et aléatoire, l'Administration fiscale par le biais du verrou de Bercy, rentre avec le contribuable dans une relation plus contractuelle que conflictuelle, en lui permettant de régulariser sa situation.

⁵⁶⁷ V. dernier alinéa du I de l'art. L. 228 du LPF aux termes duquel les poursuites pénales pour fraude fiscale grave « *ne sont pas applicables aux contribuables ayant déposé spontanément une déclaration rectificative* ».

⁵⁶⁸ Al. 3 de l'art. 6 du Cpp : « *L'action publique [...] peut, en outre, s'éteindre par transaction lorsque la loi en dispose expressément* ».

⁵⁶⁹ V. notamment Cass. crim., 10 juil. 1997, n° 96-83.208, les magistrats du quai de l'Horloge jugent que « *le paiement tardif de tout ou partie des impôts fraudés, qui ne constitue qu'un repentir actif de l'auteur des faits, ne fait pas disparaître l'infraction commise* » ; rappr. Cass. crim., 14 févr. 2007, n° 06-84.366 : « *une régularisation tardive par les prévenus de leur situation fiscale n'est pas de nature à priver les faits de leur caractère délictueux* » ; V. notamment **MISPELON (P.)**, « Réforme du verrou de Bercy : vers-où va la CIF ? », *Dr. fisc.*, n° 41, 11 oct. 2018, act. 448.

⁵⁷⁰ En droit pénal, le repentir actif ne peut conduire à l'extinction de l'action publique, V. sur ce point **SAVEY-CASARD (P.)**, « Le repentir actif en droit pénal français », *Revue de science criminelle et de droit pénal comparé* N° 3, Juillet-Septembre 1972, pp. 315-336 ; V. **JOUSSE (D.)**, *Traité de la justice criminelle en France*, Paris, 1771, t. II, partie III, Livre II, XXV, n° 261 ; *Ibidem*, V. t. IV, partie IV, titre 57, le n° 204.

Toutefois, le dépôt d'une déclaration rectificative, en mettant le fraudeur fiscal à l'abri d'une procédure de dénonciation obligatoire, revêt les caractéristiques d'une transaction sur l'action publique dès lors que cette voie de recouvrement de l'impôt fraudé entrave le déclenchement de poursuites pénales et *in fine* éteint l'action publique. On peut ainsi remarquer dans de telles circonstances une extension du verrou de Bercy dans le cadre de la procédure de dénonciation. En effet, cette procédure obligatoire est verrouillée par l'administration en mesure de recouvrer la dette fiscale sur dépôt de déclaration rectificative.

122. Problématique de la soumission du droit pénal. Les procédures fiscales de transaction, qu'elles empruntent la voie classique ou celle de la régularisation, éteignent curieusement l'action publique grâce à la mise en œuvre du verrou de Bercy. La mise en exergue d'une telle faculté d'entrave à la justice dans cette étude du particularisme de la répression pénale de la fraude fiscale nous a semblé devoir prendre le pas sur des considérations doctrinales, certes pertinentes, relatives au contenu de ces transactions et à leur manque de transparence. À cet égard, certains auteurs dénoncent le développement de transactions informelles qui contrairement aux prescriptions du Livre des procédures fiscales porteraient non sur les pénalités fiscales mais sur les droits en principal, autrement dit réduiraient la charge fiscale⁵⁷¹.

Quoi qu'il en soit, l'intérêt de la présente étude réside à titre principal dans la subordination de la répression pénale à la procédure administrative dès lors que l'action publique pour fraude fiscale peut s'éteindre en échange du paiement de la dette fiscale, peu important que ce paiement soit minoré par pur pragmatisme. En effet, la problématique de droit pénal qui s'évince d'un tel échange est principalement relative à la fonction des poursuites pénales dans le cadre du verrou de Bercy. La répression pénale dans un tel contexte semble détournée de sa fonction de sanction de la fraude fiscale pour être employée comme levier d'incitation à la transaction.

§ 2 - La répression pénale comme levier d'incitation à la transaction fiscale

123. Exemplarité de la répression pénale. La création du délit de fraude fiscale par la loi du 25 juin 1920 a été obtenue du législateur par l'administration, afin d'accroître ses armes juridiques dans

⁵⁷¹ V. sur ce point COLLET (M.), COLLIN (P.), *Procédures fiscales. Contrôle contentieux et recouvrement de l'impôt*, PUF, 3^e éd. 2017, p. 165 ; rapp. LAMBERT (T.), *Procédures fiscales*, LGDJ, 3^e éd. 2017, p. 43 ; V. FOUQUET (O.), *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche*, Rapport au ministre du Budget, des Comptes publics et de la fonction publique, juin 2008, p. 53 ; V. DE LA MARDIÈRE (C.), « La transaction, regard fiscal », in *La transaction dans toutes ses dimensions*, Dalloz 2006, pp. 169-174 ; V. JULIENNE (F.), « Transaction. - Domaine », *JurisClasseur* Fasc. 20, 7 sept. 2017 ; V. RABAULT (H.), « La transaction en droit fiscal : quelques doutes sur la constitutionnalité de l'article L. 251 du livre des procédures fiscales », *LPA* 2014, 84, pp. 7-12.

le but de contenir la fraude, en faisant craindre d'éventuelles condamnations pénales⁵⁷². Cet objectif s'appuie sur la fonction d'exemplarité de la peine, suscitant la réflexion sur les conséquences du crime. C'est-à-dire, comme l'observait M. FOUCAULT, « *Faire en sorte que la représentation de la peine et de ses désavantages soit plus vive que celle du crime avec ses plaisirs* »⁵⁷³. Pour mémoire, l'exemplarité de la sanction pénale peut se définir à travers l'aphorisme de CUJAS, selon lequel « *La peine regarde moins le délit [commis] que l'exemple [à donner]* »⁵⁷⁴. Ainsi, la peine a une finalité de dissuasion à travers sa fonction d'exemplarité, permettant d'éviter que les personnes tentées de violer la loi ne passent à l'acte⁵⁷⁵. Cette finalité semble gouverner l'inscription de la répression pénale au sein du continuum administratif de lutte contre la fraude fiscale. En effet, dans une décision rendue le 24 juin 2016, le Conseil constitutionnel atteste de la finalité dissuasive de la réponse pénale en matière de fraude fiscale⁵⁷⁶. La doctrine, pour sa part, insiste sur l'utilisation de la répression pénale comme un moyen de pression à l'égard des fraudeurs récalcitrants afin de les contraindre à conclure une transaction avec l'administration⁵⁷⁷.

Cette observation emporte l'adhésion en considération du renforcement constant de l'arsenal répressif à l'encontre de la fraude fiscale (A) avec pour conséquence un effet d'incitation à la transaction fiscale (B).

A - Le renforcement constant de l'arsenal répressif à l'encontre de la fraude fiscale

Depuis la création du délit général de fraude fiscale le 25 juin 1920, le législateur a constamment intensifié les dispositifs d'enquête judiciaire (1) et aggravé les peines encourues (2).

⁵⁷² V. **TIXIER (G.)**, « Les prérogatives de l'autorité administrative en matière fiscale », *Revue de science et de législation financière*, 1958, p. 112 et s. ; V. **BAUDU (A.)**, « Contribution à un éclairage historique et juridique sur le « verrou de Bercy » », *Gestion & Finances Publiques*, vol. 3, n° 3, 2018, pp. 94-102.

⁵⁷³ **FOUCAULT (M.)**, *Surveiller et punir. Naissance de la prison*, Paris, Gallimard, 1993, p. 125.

⁵⁷⁴ Formule de QUINTILLIEN reprise par CUJAS : « *Omnis enim pena non tam ad delictum quam ad exemplum pertinet* », cité par **CARBASSE (J.-M.)**, *Histoire du droit pénal et de la justice criminelle*, PUF, 2014, pp. 279-338.

⁵⁷⁵ V. notamment **SOUDOPLATOFF (A.-S.)**, « De la peine à la sanction », *La lettre de l'enfance et de l'adolescence*, vol. n° 57, n° 3, 2004, pp. 15-22.

⁵⁷⁶ Cons. const., 24 juin 2016 QPC, n° 2016-546, cons. 19, Le Conseil constitutionnel confirme la finalité dissuasive de la répression pénale de la fraude fiscale, en jugeant que celle-ci vise « à garantir l'accomplissement volontaire par les contribuables de leurs obligations fiscales. 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 ».

⁵⁷⁷ V. **DETRAZ (S.)**, **SALOMON (R.)**, *Précis de droit pénal fiscal*, LexisNexis, 2021, p. 623 ; V. **LAMURE (C.)**, « Les poursuites pénales en matière de fraude à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) : réflexion autour des délits d'escroquerie et de fraude fiscale », *RTD com.* 2019, p. 889.

1 – L'intensification constante des dispositifs d'enquête judiciaire

124. Police fiscale. L'article 23 de la loi de finances rectificative du 30 décembre 2009⁵⁷⁸ a institué, en complément du dispositif de répression de la fraude fiscale, une procédure judiciaire d'enquête fiscale⁵⁷⁹. L'avantage d'une telle procédure réside dans son déclenchement possible avant contrôle des services fiscaux, dès lors qu'existent des présomptions caractérisées de certaines fraudes spécifiques⁵⁸⁰ et un risque de dépérissement des preuves. Le Conseil constitutionnel considère que « *Dans ces situations, l'Administration choisit d'abord le pénal avant le contrôle fiscal* »⁵⁸¹.

Afin de mettre en œuvre cette procédure particulière, le décret du 4 novembre 2010 a institué une brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF) rattachée au ministère de l'intérieur et composée d'officiers de police judiciaire et de fonctionnaires des services fiscaux⁵⁸². Un renchérissement des moyens humains dédiés à cette procédure va être opéré par le décret du 16 mai 2019 portant création d'un service d'enquêtes judiciaires des finances (SEJF), sous la tutelle du ministère du Budget, constitué d'officiers des douanes judiciaires et de fonctionnaires des services fiscaux⁵⁸³. Si la compétence de ces deux services d'enquête judiciaire est circonscrite aux infractions de fraude fiscale⁵⁸⁴, leurs agents, appelés officiers fiscaux judiciaires, ou plus communément police fiscale, disposent des mêmes prérogatives que les officiers de police judiciaire⁵⁸⁵. À cet égard, les dispositions du Code de procédure pénale régissant le cadre des enquêtes préliminaires et de flagrance sont applicables aux procédures menées par la BNRDF et le SEJF, leur permettant notamment d'exercer le droit de recourir à des mesures de garde à vue, de perquisitions et saisies⁵⁸⁶.

⁵⁷⁸ Loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009.

⁵⁷⁹ V. *Dr. fisc.* n° 5, 4 février 2010, comm. 136.

⁵⁸⁰ Les 1° à 5° du II de l'article L. 228 du LPF vise les fraudes qui résultent : soit de l'utilisation de comptes ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ; soit de l'interposition de personnes physiques ou morales établies à l'étranger ; soit de faux et son usage ; soit de domiciliations fiscales fictives ou artificielles à l'étranger ; soit de toute autre manœuvre destinée à égarer l'administration.

⁵⁸¹ Cons. const., Commentaire, Décision n° 2016-545 QPC du 24 juin 2016, M. Alec W. et autre, Décision n° 2016-546 QPC du 24 juin 2016, M. Jérôme C., p. 11.

⁵⁸² V. Décret n° 2010-1318 du 4 novembre 2010 portant création d'une brigade nationale de répression de la délinquance fiscale ; V. **HÉZARD (G.)**, « Présentation de la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale, une idée audacieuse et originale pour le renforcement de la lutte contre la grande fraude fiscale », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, n° 2015/1, p. 61.

⁵⁸³ V. Décret n° 2019-460 du 16 mai 2019 portant création d'un service à compétence nationale dénommé « service d'enquêtes judiciaires des finances ».

⁵⁸⁴ La BNRDF et le SEJF, aux termes de l'article 28-2 du Code de procédure pénale, « *ont compétence pour rechercher et constater, sur l'ensemble du territoire national, les infractions prévues par les articles 1741 et 1743 du code général des impôts et le blanchiment de ces infractions* ».

⁵⁸⁵ V. notamment, Assemblée nationale, Rapport n° 3341, sur l'application de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, 16 septembre 2020.

⁵⁸⁶ V. **PERROTIN (F.)**, « Les débuts de la police judiciaire fiscale », *LPA* n° 236, 28 nov. 2011, p. 4. ; V. **BUISSON (J.)**, « Les aspects de procédure pénale dans la loi relative à la lutte contre la fraude », *Procédures* n° 12, Décembre 2018, comm. 377.

125. Moyens d'enquête dérogatoires. La loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière a porté création en 2013 d'un article 706-1-1 dans le Code de procédure pénale lequel dispose que « *Les articles 706-80 à 706-87, 706-95 à 706-103, 706-105 et 706-106 sont applicables à l'enquête, à la poursuite et au jugement des délits prévus [...] Aux articles 1741 et 1743 du code général des impôts, lorsqu'ils sont commis en bande organisée ou lorsqu'il existe des présomptions caractérisées que ces infractions résultent d'un des comportements mentionnés aux 1° à 5° du II de l'article L. 228 du livre des procédures fiscales* »⁵⁸⁷. L'article 706-1-1 du code de procédure pénale permet ainsi l'extension au délit de fraude fiscale de certains procédés d'investigation réservés aux infractions de criminalité et de délinquance organisée. Ces nouvelles dispositions font rentrer dans la procédure d'enquête judiciaire fiscale des mesures dérogatoires relatives à la surveillance, la garde à vue, l'infiltration, les écoutes téléphoniques en cours d'enquête de police, les captations de données informatiques et les saisies conservatoires, les sonorisations et fixations d'images de lieux ou de véhicules.

Le renforcement continu des moyens judiciaires de lutte contre la fraude fiscale, remarquable à travers l'ampleur des dispositifs d'investigation judiciaire, s'évince pareillement de l'aggravation constante des peines encourues.

2 – L'aggravation constante des peines encourues pour fraude fiscale

126. Arsenal de sanctions pénales. En vertu de l'article 1741 du CGI, les faits de fraude fiscale sont punis « *d'un emprisonnement de cinq ans et d'une amende de 500 000 euros, dont le montant peut être porté au double du produit de l'infraction* ». Cet état du droit en vigueur depuis le 25 octobre 2018⁵⁸⁸, témoigne de l'augmentation considérable du quantum des peines en matière de fraude fiscale⁵⁸⁹, depuis la pénalisation de cette infraction par la loi du 25 juin 1920⁵⁹⁰. Cette loi, qui ne prévoyait de peine privative de liberté qu'en cas de récidive, punissait la soustraction frauduleuse au paiement des impôts, d'une amende de mille francs au moins, et de cinq mille francs au plus⁵⁹¹. Depuis 1920, plusieurs étapes ont jalonné l'évolution des peines encourues pour fraude fiscale, les principales s'observent sur les années 1977, 2013 puis 2018.

⁵⁸⁷ Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013, art. 16, V.

⁵⁸⁸ Date d'entrée en vigueur de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude.

⁵⁸⁹ V. notamment **BEAUSSONIE (G.), SEGONDS (M.)**, « Chronique législative de droit pénal », *Revue de science criminelle et de droit pénal comparé*, vol. 4, n° 4, 2018, pp. 945-966.

⁵⁹⁰ V. Art. 112 de la loi du 25 juin 1920 portant création de nouvelles ressources fiscales.

⁵⁹¹ *Ibidem*.

La loi du 30 décembre 1977 porte le montant maximum des amendes instituées par l'article 1741 du CGI à 250 000 francs, avec un emprisonnement de cinq ans. Le 6 décembre 2013, le législateur accroît remarquablement les quanta de peine d'amende à 500 000 euros⁵⁹². La loi du 23 octobre 2018 prévoit que l'amende peut être portée au double du produit tiré de l'infraction⁵⁹³. Les mêmes dispositions instaurent des peines complémentaires de privation des droits civiques, civils et de famille, ainsi que l'affichage de la décision de condamnation⁵⁹⁴. Cette dernière mesure d'exemplarité, jugée par le Conseil constitutionnel contraire au principe d'individualisation des peines⁵⁹⁵ sera réintégrée par la loi du 23 octobre 2018, afin de renforcer la sévérité de la réponse pénale à l'encontre de la fraude fiscale.

Si les peines encourues ont une portée dissuasive, ce sont à notre sens les lourdes conséquences des circonstances aggravantes qui témoignent de l'exemplarité de la sanction pénale de la fraude fiscale.

127. Fraude fiscale aggravée. La notion de circonstance aggravante appert d'emblée de la loi du 25 juin 1920 dès lors que les peines privatives de liberté et de droits civiques interviennent en sus de l'amende en cas de récidive⁵⁹⁶. Si la loi du 14 mars 2012⁵⁹⁷, en cas de circonstances aggravantes, a augmenté considérablement le quantum des peines à sept ans d'emprisonnement et un million d'euros d'amende, c'est la loi du 6 décembre 2013⁵⁹⁸, qui, en augmentant le montant de l'amende à deux millions d'euros, a instauré les nombreuses hypothèses d'aggravation en vigueur à ce jour⁵⁹⁹. Récemment, l'article 106 de la loi de finances pour 2018⁶⁰⁰ a augmenté l'amende prévue dans les hypothèses de fraude fiscale aggravée à trois millions d'euros.

⁵⁹² Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière.

⁵⁹³ V. al. 1 de l'art. 1741 du CGI modifié par la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude.

⁵⁹⁴ V. al. 4, 5 et 6 de l'art. 1741 du CGI.

⁵⁹⁵ V. Cons. const., 10 déc. 2010, n° 2010-72/75/82 QPC, cons. 5.

⁵⁹⁶ V. art. 112 de la loi du 25 juin 1920 pour la création de nouvelles ressources fiscales : « *En cas de récidive dans un délai de cinq ans, il sera puni, en outre, d'un emprisonnement d'un an au moins et de cinq ans au plus, et pourra être privé en tout ou en partie, pendant cinq ans au moins et dix ans au plus, des droits civiques énumérés par l'article 42 du code pénal* ».

⁵⁹⁷ Loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012, V. notamment art 15 portant modification de l'art. 1741 du CGI.

⁵⁹⁸ Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, V. notamment art 9 portant modification de l'art. 1741 du CGI.

⁵⁹⁹ L'al. 2 de l'art. 1741 du CGI prévoit les hypothèses d'aggravation du délit de fraude fiscale à travers : la commission des faits en bande organisée ; l'emploi de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ; l'interposition de personnes physiques ou morales établis à l'étranger ; l'usage d'une fausse identité ou de faux documents ; le recours à une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger, l'utilisation d'un acte fictif ou artificiel ou l'interposition d'une entité fictive ou artificielle ;

V. sur ce point **DETRAZ (S.)**, « Modification des circonstances aggravantes du délit général de fraude fiscale et des peines correspondantes », *Dr. fisc.* 2013, 582.

⁶⁰⁰ Loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018.

Qu'il s'agisse des dispositifs d'enquête ou des peines encourues le renforcement constant de l'arsenal répressif a pour effet d'inciter le fraudeur fiscal à conclure une transaction avec l'administration.

B - L'effet d'incitation à la transaction du renforcement constant de l'arsenal répressif

128. Fonctions du verrou de Bercy. Il importe de rappeler les deux principales facultés qu'offre le verrou de Bercy à l'administration qui sont d'une part le refus d'engager des poursuites pénales et d'autre part le recouvrement de la dette fiscale par transaction⁶⁰¹. Dans une telle configuration, la répression pénale retenue aux mains de l'administration lui confère un moyen de pression sur le fraudeur afin de le contraindre à payer sa dette fiscale. Au sein du continuum de lutte contre la fraude fiscale dirigé par l'administration aux fins de recouvrement, la pertinence du risque pénal comme incitant à la transaction (1) marque le dévoiement de la répression pénale vers une fonction d'instrument de négociation (2).

1 - La pertinence du risque pénal comme incitant à la transaction

129. Évitement du danger pénal pour le fraudeur. Au sein du verrou de Bercy, la menace du procès pénal comme moyen de pression est remarquable à maints égards.

Le renforcement sus-évoqué des moyens d'enquête judiciaire vient corroborer les investigations administratives de la procédure fiscale⁶⁰². L'application de techniques judiciaires de droit commun et dérogatoires du droit commun consolident le dossier d'accusation du fraudeur fiscal et augmentent le risque de condamnation. Un tel risque constitue une menace qui s'exacerbe à mesure de l'augmentation des sanctions pénales encourues pour fraude fiscale. L'ampleur de l'arsenal répressif et son intensification constante associée à la publicité du procès pénal génératrice d'opprobre revêtent un caractère bien plus comminatoire qu'une transaction fiscale. À ce dernier égard, MM. COLLET et COLLIN faisaient observer que les contribuables indéliçables sont plutôt « enclins à préférer la discrétion d'une transaction à la lumière crue d'un prétoire »⁶⁰³. En tout état de cause, la

⁶⁰¹ Ces facultés résultent d'une combinaison des art. L. 228 du LPF (permettant à l'administration de refuser de mettre en mouvement l'action publique) et L. 247 du LPF (permettant à l'administration de conclure une transaction fiscale).

⁶⁰² V. HÉZARD (G.), « Présentation de la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale, une idée audacieuse et originale pour le renforcement de la lutte contre la grande fraude fiscale », *préc.* ; V. Décret n° 2019-460 du 16 mai 2019 portant création d'un service à compétence nationale dénommé « service d'enquêtes judiciaires des finances » ; V. PERROTIN (F.), « Les débuts de la police judiciaire fiscale », *préc.* ; V. BUISSON (J.), « Les aspects de procédure pénale dans la loi relative à la lutte contre la fraude », *préc.*

⁶⁰³ COLLET (M.), COLLIN (P.), *Procédures fiscales. Contrôle contentieux et recouvrement de l'impôt*, PUF, 3^e éd. 2017, p. 165 ; V. LAMBERT (T.), *Procédures fiscales*, LGDJ, 3^e éd. 2017, p. 43.

transaction, en dépit du paiement de la dette fiscale, demeure pour les fraudeurs fiscaux une opportunité préférable dans une large mesure à un procès pénal.

Dans ce contexte, l'incitation à la transaction fiscale suscitée par la répression pénale rend compte de son dévoiement vers une fonction d'instrument de négociation.

2 - Le dévoiement de la répression pénale vers une fonction d'instrument de négociation

130. Instrumentalisation de la fonction de dissuasion. La doctrine identifie en général quatre fonctions de la sanction pénale : une fonction de rétribution, une fonction de réparation, une fonction de prévention et une fonction socio-pédagogique⁶⁰⁴. En matière de fraude fiscale, le Conseil constitutionnel énonce la fonction occupée par la répression pénale au sein du continuum dirigé par l'administration. Dans une décision rendue le 24 juin 2016, le Juge constitutionnel considère que les poursuites pénales engagées pour fraude fiscale « *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* »⁶⁰⁵. La fonction de la répression pénale de la fraude fiscale définie par les Sages se rapproche des fonctions préventive et socio-pédagogique sus-distinguées en raison de la dissuasion de frauder que doivent susciter les poursuites judiciaires. Il s'agit d'une fonction de dissuasion générale.

Toutefois, force est de constater que par l'effet du verrou de Bercy la répression pénale est détournée de ses fonctions afin de constituer un moyen de pression incitant le contribuable indélicat à conclure une transaction avec l'administration fiscale. En effet, seule autorité à pouvoir initier le déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale, l'administration est en mesure d'offrir au fraudeur fiscal la possibilité d'éviter un procès pénal en échange de la régularisation de sa situation par transaction. Dans un tel cadre, la répression pénale ne dissuade plus de frauder mais dissuade de refuser la négociation transactionnelle aux fins de recouvrement de la dette fiscale. En d'autres termes la répression pénale perd sa fonction de dissuasion générale de la fraude fiscale et est réduite à un rôle de levier d'incitation à la transaction.

⁶⁰⁴ V. notamment **VAN DE KERCHOVE (M.)**, « Les fonctions de la sanction pénale. Entre droit et philosophie », *Informations sociales*, vol. 127, n° 7, 2005, pp. 22-31 ; V. **PONCELA (P.)**, « Par la peine, dissuader ou rétribuer », *Archives de philosophie du droit*, 1981, t. 26, pp. 68-69 ; V. **ALLEN (F. A.)**, *The decline of the Rehabilitative ideal. Penal policy and social purpose*, New Haven-Londres, Yale University Press, 1981, p. 71 ; V. **BITTNER (E.)**, **PLATT (A. M.)**, « The Meaning of Punishment », *Issues in Criminology*, vol. 2, n° 1, 1966, p. 81 ; V. **BARATTA (A.)**, « Les fonctions instrumentales et les fonctions symboliques du droit pénal », *Déviance et société*, 1991, vol. 15, n° 1, p. 18.

⁶⁰⁵ Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, M. Jérôme C. [*Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale*], cons. 9 ; Rappr. Cons. const., 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, M. Thomas T. et autre [*Pénalités fiscales pour omission déclarative et sanctions pénales pour fraude fiscale*], cons. 17.

Plus encore, le 3° de l'article L. 247 du LPF qui régit la procédure de transaction fiscale n'édicte aucun barème, ni échelle, ni paliers permettant d'encadrer la portée de la transaction⁶⁰⁶. Conséquemment, la procédure de transaction fiscale qui suppose une négociation entre l'administration et le fraudeur se déroule en l'absence d'encadrement et de transparence⁶⁰⁷. Le pouvoir exclusif de déclencher des poursuites pénales est une arme de négociation redoutable aux mains de l'administration fiscale lui permettant de diminuer la marge de manœuvre du contribuable contraint par la menace du procès pénal, et notamment les risques d'opprobre.

Outre le dévoiement du droit pénal vers une fonction de levier d'incitation à la transaction fiscale, le verrou de Bercy soulève une problématique qui participe du particularisme de la répression pénale de la fraude fiscale, dès lors que cette entrave à la justice revêt le caractère de pouvoir administratif de classement sans suite.

Section II - Le verrou de Bercy pouvoir administratif de classement sans suite

131. Système d'opportunité des poursuites. En vertu des dispositions de l'article 40-1 du Code de procédure pénale, le procureur de la République, dès lors qu'il a connaissance d'une infraction, décide s'il est opportun : soit d'engager des poursuites, soit de mettre en œuvre une procédure alternative aux poursuites, soit de classer sans suite la procédure. Ce texte est la consécration législative du principe de l'opportunité des poursuites. Le système de l'opportunité des poursuites se distingue de celui de la légalité des poursuites, « *Système selon lequel le ministère public est tenu d'engager des poursuites dès lors que les agissements portés à sa connaissance renferment, vérification par lui faite, tous les éléments d'une infraction* »⁶⁰⁸. La spécificité du système de l'opportunité des poursuites est rappelée par MM. MERLE et VITU qui estiment que, dans ce cadre, la loi laisse « *aux autorités d'accusation le soin d'apprécier l'utilité concrète de la répression et l'intérêt de la société à voir punie l'infraction commise* »⁶⁰⁹.

Le système d'opportunité des poursuites initialement construit sur une option à deux branches, soit la poursuite soit le classement, s'est enrichi en 1999 d'une voie supplémentaire relative aux procédures alternatives aux poursuites⁶¹⁰. Cette troisième voie pénale complète ainsi l'arsenal

⁶⁰⁶ L'art. L. 247 du LPF prévoit simplement que « *L'administration peut accorder sur la demande du contribuable [...] Par voie de transaction, une atténuation d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts* », sans prévoir d'échelle d'atténuation de ces sanctions en fonction de la gravité des agissements.

⁶⁰⁷ V. sur ce point Cour des Comptes, Rapport public annuel, « Les remises et transactions en matière fiscale : une égalité de traitement et une transparence à mieux assurer », février 2018, pp. 80-81.

⁶⁰⁸ V. CORNU (G.), (dir.), *Vocabulaire juridique*, Association H. Capitant, 9^e éd., PUF, 2012, p. 597 ; V. également SALOMON (R.), « La Cour de cassation renvoie une QPC sur le « verrou de Bercy » », *La Semaine Juridique Entreprise et Affaires* n° 24, 16 Juin 2016, 1370.

⁶⁰⁹ MERLE (R.), VITU (A.), *Traité de droit criminel*, t. II, 4^e éd., Cujas, 1989, p. 331

⁶¹⁰ V. art. 1 de la loi n° 99-515 du 23 juin 1999 renforçant l'efficacité de la procédure pénale.

décisionnel du ministère public dans l'exercice de l'opportunité des poursuites. Cette prérogative du parquet est garantie par le positionnement de celui-ci au sommet de la chaîne pénale de droit commun. Il s'en induit que le procureur de la République est la première autorité publique à pouvoir décider du sort d'une infraction pénale.

Le pouvoir de classement sans suite s'entend comme un refus de mettre en mouvement l'action publique⁶¹¹. Cette prérogative est l'apanage de l'autorité judiciaire maintenue par principe à l'écart des situations de conflit d'intérêts⁶¹². Le ministère public peut ainsi décider de ne pas donner suite à une affaire pour des raisons de pure opportunité souvent liées à la faiblesse du préjudice social⁶¹³. C'est à ce titre qu'en fonction de la gravité des agissements, il revient aux magistrats du parquet de juger de l'opportunité de la réaction sociale⁶¹⁴.

132. Verrouillage des poursuites. En matière de fraude fiscale, les dispositions de l'article L. 228 du LPF dérogent au droit commun en ce qu'elles placent l'administration avant le parquet dans la chaîne pénale, en lui attribuant le pouvoir de permettre la mise en mouvement de l'action publique⁶¹⁵. Partant, l'appréciation de l'opportunité des poursuites est initialement exercée par l'administration fiscale qui est alors en mesure de refuser de déclencher des poursuites pénales.

Une telle décision génère des effets similaires à ceux d'un classement sans suite dès lors qu'une infraction pénale de fraude fiscale ne sera pas déférée à l'autorité judiciaire par l'administration. Ainsi, l'idée de la subordination de la répression pénale à un continuum administratif de lutte contre la fraude fiscale ressurgit dans le cadre du droit de refus de déclencher des poursuites. Ce particularisme de la répression pénale de la fraude fiscale, susceptible d'entrave par l'administration fiscale, soulève des questionnements liés à l'indépendance de la justice et à l'égalité des citoyens face au pouvoir discrétionnaire d'une autorité subordonnée au ministre du Budget. Un tel particularisme suscite également l'interrogation en raison de l'absence de mention expresse d'un tel pouvoir d'abstention dans la loi.

En attribuant à l'administration le pouvoir de renoncer à la mise en mouvement de l'action publique, les dispositions de l'article L. 228 du LPF génèrent une substitution explicite de

⁶¹¹ V. notamment **LAPÉROU-SCHNEIDER (B.)**, « Action publique et action civile », *JurisClasseur Procédure pénale*, 5 mai 2021.

⁶¹² L'article 7-1 du statut de la magistrature prévoit que « *Les magistrats veillent à prévenir ou faire cesser immédiatement les situations de conflit d'intérêts* ».

⁶¹³ V. notamment **LAPÉROU-SCHNEIDER (B.)**, « Action publique et action civile », *préc.*

⁶¹⁴ V. art 40-1 du Cpp.

⁶¹⁵ L'article L. 228 du LPF prévoit les deux voies de mise en mouvement de l'action publique par l'administration fiscale, développées *supra* comme étant des instruments déclencheurs des poursuites pénales : la plainte et la dénonciation.

l'administration fiscale au ministère public (Sous-section I) de même qu'une transgression implicite du principe de légalité criminelle (Sous-section II).

Sous-section I - La substitution explicite de l'administration fiscale au ministère public

133. Dépossession du parquet par l'administration. Il importe de rappeler qu'en raison de son monopole sur le contrôle fiscal⁶¹⁶, consacré par l'article L. 10 du LPF, l'administration est la première autorité publique à constater les infractions de fraude fiscale. Par ailleurs, les dispositions de l'article L. 228 du LPF lui attribuent un rôle similaire à celui du ministère public, certes en raison de la capacité de déclencher des poursuites pénales, mais assurément en considération du pouvoir de refuser de saisir l'autorité judiciaire. Selon la doctrine unanime sur ce dernier point, « *alors même que le délit fiscal est constitué, l'administration fiscale n'est pas tenue d'engager la procédure de répression pénale* »⁶¹⁷. Le ministère public semble ainsi dépossédé de son pouvoir de décider du sort d'une infraction pénale, en raison du droit de classement des fraudes fiscales attribué à l'administration par les dispositions susmentionnées du LPF.

Ce pouvoir de classement sans suite semble attentatoire à certaines garanties essentielles résultant de l'État de droit tels que l'égalité et la séparation des pouvoirs (§ 1). Pourtant, le Conseil constitutionnel, saisi par voie de QPC, n'a pas censuré le mécanisme du verrou de Bercy, sans doute car les juges constitutionnels ont plutôt centré leur attention sur le déclenchement des poursuites que sur l'absence de déclenchement de poursuites (§ 2).

§ 1 - Un pouvoir de classement attentatoire à l'État de droit

Parmi la pléthore de définitions doctrinales de l'État de droit, celle de DUGUIT nous semble la plus explicite. Le Doyen de Bordeaux observe que l'État de droit repose sur la « *limitation de l'État par le droit* »⁶¹⁸. On peut également accueillir la plus récente définition de la Commission européenne qui précise les contours de la notion d'État de droit consacrée à l'article 2 du traité sur l'Union européenne. La Commission souligne qu'il s'agit d'une « *notion qui recouvre des principes tels que la légalité, qui suppose l'existence d'une procédure d'adoption des textes de loi transparente, responsable, démocratique et pluraliste ; la sécurité juridique ; l'interdiction de l'arbitraire du pouvoir exécutif ; une protection juridictionnelle*

⁶¹⁶ V. sur ce point **LAMBERT (T.)**, *Procédures fiscales*, LGDJ, 3^e éd. 2017, p. 264 ; V. également **COLLET (M.)**, **COLLIN (P.)**, *Procédures fiscales. Contrôle contentieux et recouvrement de l'impôt*, PUF, 3^e éd. 2017, p. 165 et s.

⁶¹⁷ V. notamment **LAMARQUE (J.)**, **NÉGRIN (O.)**, **AYRAULT (L.)**, *Droit fiscal général*, LexisNexis, 2^e éd., 2011, p. 1412.

⁶¹⁸ **DUGUIT (L.)**, *Traité de droit constitutionnel*, De Bocard, 1923, t. III, p. 547, § 88.

effective assurée par des juridictions indépendantes et impartiales ; la séparation des pouvoirs et l'égalité devant la loi »⁶¹⁹.

Le pouvoir de refuser de déclencher des poursuites pénales pour fraude fiscale, qui devrait être l'apanage de l'autorité judiciaire, se retrouve entre les mains de l'administration fiscale sous la tutelle du ministre du Budget. L'exercice de l'action publique par le ministère public dépend d'une décision de l'administration. Il convient de remarquer dans de telles circonstances l'incidence du verrou de Bercy sur le principe de séparation des pouvoirs (A). De surcroît, en considération du pouvoir discrétionnaire de l'administration de déclencher des poursuites comme d'y renoncer en présence de faits de fraude fiscale, les auteurs sont traités différemment. On observe ainsi une incidence du verrou de Bercy sur le principe d'égalité (B).

A - L'incidence du verrou de Bercy sur le principe de séparation des pouvoirs

134. Influence du politique sur le répressif. Considérée par une partie de la doctrine comme une composante de l'État de droit⁶²⁰, la séparation des pouvoirs est méconnue par le verrou de Bercy qui permet à l'administration sous la tutelle du ministre du Budget d'évincer le ministère public de l'appréciation de l'opportunité des poursuites pour fraude fiscale.

L'atteinte à la séparation des pouvoirs ressort ainsi de l'influence du ministre du Budget, membre du pouvoir exécutif, sur l'appréciation de l'opportunité des poursuites, prérogative qui doit être exercée par le ministère public, autorité judiciaire, en toute indépendance⁶²¹. Le verrou de Bercy, en se présentant comme un pouvoir de classement sans suite sous la tutelle du ministre du Budget, s'avère ainsi en contradiction avec la séparation des pouvoirs.

Le pouvoir de classement est d'une importance considérable en ce qu'il évite des poursuites pénales à la personne mise en cause. Un tel choix relevant de la compétence du procureur de la République doit s'exercer indépendamment de toute influence, notamment politique. Afin de protéger le pouvoir de classement de l'influence de la Chancellerie, le législateur a mis fin le 9 mars 2004⁶²² à la pratique des instructions de classement du garde des Sceaux⁶²³.

⁶¹⁹ Commission européenne, *Rapport 2020 sur l'état de droit*, COM/2020/580 final.

⁶²⁰ V. notamment **BASILIEN-GAINCHE (M.-L.)**, *État de droit et états d'exception, une conception de l'État*, PUF, 2013, pp. 23-24 ; rapp. **JOUANJAN (O.)**, « Un « coup d'État de droit » ? », *Le Débat*, vol. 196, n° 4, 2017, pp. 114-119.

⁶²¹ V. art. 64 de la Constitution ; V. art. 40 et 40-1 du Cpp.

⁶²² Art. 65 de la Loi n° 2004-204 du 9 mars 2004 portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité.

⁶²³ Pour une explication de cette pratique V. **DUFOUR (O.)**, « Le C.S.M. réclame de nouvelles garanties d'indépendance pour les magistrats du parquet », *LPA* 12 juin 2002, n° 117, p. 4 ; V. notamment art. 36 Cpp dans sa version antérieure à la loi du 9 mars 2004 : « *Le ministre de la justice peut dénoncer au procureur général les infractions à la loi pénale dont il a connaissance, lui enjoindre, par instructions écrites et versées au dossier de la procédure, d'engager ou de faire engager des poursuites ou de saisir la juridiction compétente de telles réquisitions écrites que le ministre juge opportunes* ».

La dérogation au droit commun que constitue le verrou de Bercy semble permettre un maintien de cette pratique en matière de fraude fiscale, dès lors que l'administration demeure sous la tutelle du ministre du Budget⁶²⁴. Le pouvoir politique serait donc susceptible d'intervenir dans les choix de classement sans suite opérés par l'administration fiscale subordonnée au ministère du Budget⁶²⁵. Le verrou de Bercy, emportant éviction totale de l'autorité judiciaire (1), semble favoriser l'absolution du délinquant fiscal par le pouvoir exécutif (2).

1 - L'éviction totale de l'autorité judiciaire par le verrou de Bercy

135. Entrave à la justice pénale. Le refus de mettre en mouvement l'action publique est communément une décision du ministère public qui ne souffre ni exigence de motivation, ni remise en cause par voie d'appel ou de contrôle juridictionnel⁶²⁶. Cette procédure décisionnelle qui n'emporte aucune suite judiciaire, a tout de même un impact, l'effet d'éviction de toute voie de droit.

Les dispositions de l'article L. 228 du LPF subordonnent l'intervention de l'autorité judiciaire à une décision de l'administration, dès lors que celle-ci souhaite mettre en mouvement l'action publique. Néanmoins, plus qu'une subordination de l'autorité judiciaire, une éviction totale de celle-ci découle du refus des services fiscaux de déclencher des poursuites pénales. Par le biais d'une telle décision, l'administration prend la place du ministère public, et évince complètement celui-ci de l'échiquier de la lutte contre la fraude fiscale⁶²⁷. À l'instar d'une décision de refuser d'engager des poursuites pénales du ministère public, la mise en œuvre du verrou de Bercy est une initiative qui ne souffre ni exigence de motivation, ni contrôle juridictionnel⁶²⁸. Cette faculté d'entrave à la justice pénale peut être observée comme un véritable droit d'absolution du délinquant fiscal par le pouvoir exécutif.

⁶²⁴ V. Organigramme du ministère de l'Économie, 9 décembre 2021.

⁶²⁵ Suivant l'organigramme du Gouvernement d'Élisabeth Borne au 20 mai 2022, le ministère du Budget est connu sous l'appellation de « ministère de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique ».

⁶²⁶ V. Cass. crim., 21 mai 1979, Juris-Data n° 1979-790178, les magistrats du quai de l'Horloge jugent que « *les juridictions répressives ne sauraient, sans excès de pouvoir, critiquer l'exercice que le procureur fait de ses droits quant à l'opportunité d'engager ou non des poursuites* » ; V. Cass. crim., 21 avr. 1980, Bull. crim. n° 112 ; V. notamment **LEMOINE (P.)**, « Ministère public. Organisation. Attributions du garde des Sceaux », *JurisClasser de Procédure pénale*, Fasc. 20, 25 Octobre 2021.

⁶²⁷ Le rapport entre Administration fiscale et ministère public semble similaire à celui de deux reines adverses sur un échiquier. L'administration fiscale défend le pouvoir exécutif, le ministère public protégeant l'autorité judiciaire. Le verrou de Bercy, favorisé par les dispositions de l'article L. 228 du LPF, permet à l'Administration de prendre la place du ministère public tout en faisant disparaître celui-ci de l'échiquier de la lutte contre la fraude fiscale.

⁶²⁸ V. sur ce point CE, 5 nov. 1980, n° 16212, *Gaillard*, les juges du Palais-Royal ont considéré qu'« aucune disposition législative ou réglementaire ne privait l'administration fiscale du droit d'apprécier si elle devait donner une suite judiciaire aux infractions de cette nature portées à sa connaissance, et ne lui faisait obligation d'engager des poursuites pénales contre X ».

2 - L'absolution du délinquant fiscal par le pouvoir exécutif

136. Excès du verrou de Bercy. En donnant la possibilité aux services fiscaux de refuser de mettre en mouvement l'action publique, le verrou de Bercy offre à l'administration fiscale le droit de choisir en toute discrétion les fraudeurs fiscaux qui ne seront pas déférés devant le juge répressif. Par conséquent, pour les mêmes faits certains contribuables indécents feront l'objet d'un procès pénal alors que d'autres bénéficieront d'une décision d'absolution de l'administration. Si la décision d'absolution ne nie pas l'existence des faits poursuivis, elle dispense l'auteur de condamnation et est exclusivement prononcée par un juge⁶²⁹. Dans le cadre du verrou de Bercy, le refus d'engager des poursuites pénales a les mêmes effets qu'un droit d'absolution. En effet, l'auteur de la fraude fiscale est dispensé de condamnation pénale alors que les faits existent dès lors qu'ils ont été préalablement sanctionnés lors de la procédure fiscale. Pourtant, l'administration qui permet d'éviter une condamnation pénale à l'auteur de la fraude fiscale n'est pas un juge. En conséquence, lorsqu'elle met en œuvre le verrou de Bercy, l'administration fiscale s'octroie un droit d'absolution en contrariété avec le principe de séparation des pouvoirs.

De surcroît, l'administration fiscale est placée sous la tutelle du ministre du Budget, personnage politique membre du pouvoir exécutif. Conséquemment, ce personnage politique supérieur hiérarchique de l'administration fiscale dispose de la faculté de mettre à l'abri de poursuites pour fraude fiscale toute personne, y compris lui-même ou ses proches par le biais du verrou de Bercy. Pour mémoire, en 2013, la retentissante affaire *Cahuzac* dans laquelle un ministre du Budget entravait des poursuites pour fraude fiscale à son encontre avait jeté une lumière crue sur le verrou de Bercy⁶³⁰. En ayant pour effet d'éviter une condamnation pénale à l'auteur d'une fraude fiscale, le verrou de Bercy se présente comme un pouvoir d'absolution aux mains de l'administration fiscale et sous l'influence du pouvoir exécutif⁶³¹. L'atteinte à la séparation des pouvoirs est ainsi avérée puisque le pouvoir d'absolution de l'auteur d'une infraction est l'apanage du juge du siège qui exerce cette prérogative en toute indépendance.

Si l'on peut constater que le verrou de Bercy porte atteinte à la séparation des pouvoirs, il convient également de remarquer l'incidence d'une telle entrave à la justice sur le principe d'égalité.

⁶²⁹ V. sur ce point **KARILA DE VAN (J.)**, « Chose jugée », *Répertoire de droit civil*, Décembre 2022 ; V. **PERRIN (B.)**, « L'absolution », *AJDA* 2010. 1849.

⁶³⁰ V. notamment **SPIRE (A.)**, « Des dominants à la barre. Stratégies de défense dans les procès pour fraude fiscale », *Sociétés contemporaines*, vol. 108, n° 4, 2017, pp. 41-67 ; V. **DECKHARD (P.)**, « Antidiotiques Politique & criminologie », *Sécurité globale*, vol. 5, n° 1, 2016, p. 143 ; V. **ARFI (F.)**, « Rendre public », *Médium*, vol. 52-53, n° 3-4, 2017, pp. 59-84.

⁶³¹ V. sur ce point **KARILA DE VAN (J.)**, « Chose jugée », *préc.* ; V. **PERRIN (B.)**, « L'absolution », *préc.*

B - L'incidence du verrou de Bercy sur le principe d'égalité

137. Choix des dossiers répréhensibles par l'administration. À l'instar de la séparation des pouvoirs, le principe d'égalité, né du rejet de l'arbitraire, est fondamental dans une démocratie⁶³². Il est distingué dès l'article 1^{er} de la Déclaration de 1789 à travers son célèbre visa : « *Les hommes naissent et demeurent libres et égaux en droits* ». Figurant au centre de la devise de la République française, proclamé par l'article 2 de la Constitution du 4 octobre 1958, le principe d'égalité est perçu par la doctrine « *comme norme cardinale du système juridique français* »⁶³³. Certains auteurs, au rang desquels M. MÉLIN-SOUCRAMANIEN, lui ont attribué la qualification de « *droit tuteur nécessaire à la mise en œuvre des autres droits fondamentaux* »⁶³⁴. Les juges constitutionnel et administratif considèrent que le principe d'égalité vise à proscrire certaines discriminations, pour une application uniforme de la règle de droit⁶³⁵.

En réservant à l'administration fiscale le premier jugement de l'appréciation des poursuites, les dispositions de l'article L. 228 du LPF, livrent au pouvoir discrétionnaire de cette autorité subordonnée au ministre du Budget, la sélection des auteurs de fraude fiscale qui feront l'objet d'une réponse pénale et conséquemment de ceux qui ne connaîtront aucune suite judiciaire. Ce dispositif s'avère inégalitaire au regard de la différence de traitement de ces contribuables indécis, les uns déferés devant la juridiction répressive et les autres échappant à un procès pénal par le biais d'un arrangement avec les services fiscaux⁶³⁶.

Le verrou de Bercy semble alors porter atteinte à l'égalité des citoyens, que ce soit devant la loi pénale (1), ou bien encore devant les charges publiques (2).

⁶³² **MONTESQUIEU (C. S. L.)**, *De l'esprit des lois*, Livre V, Chapitre III, Éditions Gallimard, Paris, 1995, p. 45, l'auteur considérait que « *L'amour de la république, dans une démocratie, est celui de la démocratie ; l'amour de la démocratie est celui de l'égalité* ».

⁶³³ **BARROIS DE SARIGNY (C.)**, « Le principe d'égalité dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel et du Conseil d'État », Titre VII [en ligne], n° 4, *Le principe d'égalité*, avril 2020, Conseil constitutionnel.

⁶³⁴ **MÉLIN-SOUCRAMANIEN (F.)**, « Le principe d'égalité dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel. Quelles perspectives pour la question prioritaire de constitutionnalité ? », *Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel*, n° 29, 2010/3, pp. 89-100.

⁶³⁵ **BARROIS DE SARIGNY (C.)**, « Le principe d'égalité dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel et du Conseil d'État », *préc.*

⁶³⁶ V. notamment **DETRAZ (S.)**, « Les temps modernes de la poursuite de la fraude fiscale : le ministère public et les engrenages du « verrou de Bercy » », *Droit pénal* n° 10, Octobre 2018, dossier 10 ; V. **CABON (S.-M.)**, « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du « verrou de Bercy » », *préc.* ; V. **PEZET (F.)**, « Le verrou de Bercy entrouvert ? Remarques sur la décision AFEP du 27 septembre 2019 », *Dr. fisc.* n° 46, 15 Novembre 2019, 436.

1 - Une atteinte à l'égalité des citoyens devant la loi pénale

138. Admissibilité de la nature inégalitaire de la procédure pénale. L'article 6 de la Déclaration de 1789 apporte la précision selon laquelle la loi « *doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse* ». Dans les ordres juridiques régis par le principe de l'opportunité des poursuites, l'appréciation du ministère public sur la réaction sociale en réponse aux infractions soulève la problématique de l'égalité de traitement des justiciables. La doctrine, à travers des auteurs tels que M. DE LAMY, a eu l'occasion de s'interroger sur la question de savoir si la procédure pénale n'était pas par nature inégalitaire⁶³⁷. En effet, de l'appréciation de l'opportunité des poursuites résulteraient des situations dans lesquelles les auteurs d'infractions comparables seraient traités différemment par l'autorité judiciaire. Il convient toutefois de relever la volonté du législateur d'encadrer une telle prérogative du ministère public, à travers les dispositions des articles 40-1 à 40-4 du Code de procédure pénale⁶³⁸. Il importe par ailleurs de remarquer l'existence de mécanismes prévus par loi afin de remettre en cause les décisions de classement du parquet. Un plaignant est en mesure de former un recours à l'encontre d'une telle décision auprès du procureur général⁶³⁹. Il dispose également de la faculté de déposer une plainte avec constitution de partie civile devant le juge d'instruction⁶⁴⁰. Il lui est pareillement possible de demander la comparution de la personne mise en cause devant une juridiction pénale par la voie de la citation directe⁶⁴¹.

139. Inadmissibilité de la nature inégalitaire du verrou de Bercy. La mise en œuvre du verrou de Bercy soulève la problématique du choix par l'administration des fraudeurs fiscaux qui seront déférés devant une juridiction répressive. Ainsi, pour les mêmes faits, des fraudeurs fiscaux sont traités différemment par l'administration fiscale dès lors que certains font l'objet de poursuites judiciaires alors que d'autres sont retenus par les services fiscaux afin de régulariser leur situation.

⁶³⁷ **DE LAMY (B.)**, « L'égalité devant la justice pénale dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel : à propos, notamment, de la nécessaire courbure d'un principe essentiel », Titre VII [en ligne], n° 4, *Le principe d'égalité*, avril 2020, Conseil constitutionnel.

⁶³⁸ L'article 40-1 du Cpp liste les possibilités offertes au parquet par le principe de l'opportunité des poursuites ; L'article 40-2 prévoit que le procureur de la République avise les plaignants et les victimes des décisions prises en vertu du principe de l'opportunité des poursuites ; L'article 40-3 prévoit un recours hiérarchique auprès du procureur général à l'encontre des décisions de classement sans suite ; L'article 40-4 prévoit, les possibilités de désignation d'un avocat pour la victime, que le procureur de la République décide de déclencher les poursuites, ou qu'il choisit de classer sans suite la plainte de cette dernière.

⁶³⁹ V. art. 40-3 du Cpp.

⁶⁴⁰ V. art. 85 du Cpp.

⁶⁴¹ V. art. 551 du Cpp.

Si la doctrine a eu l'occasion de remarquer que le verrou de Bercy portait une atteinte manifeste au principe d'égalité devant la loi⁶⁴², ce dispositif semble en outre concourir à l'impunité des classes favorisées⁶⁴³. Ces dernières ayant les moyens financiers de payer sur le champ leur dette fiscale en contrepartie de l'extinction de l'action publique échapperont à des poursuites pénales. Dans ce cadre, si la rupture d'égalité devant la loi pénale entre les contribuables poursuivis, et ceux qui bénéficient du verrou de Bercy, est sensible, ce dispositif semble par ailleurs favoriser une atteinte à l'égalité des citoyens devant les charges publiques.

2 - Une atteinte à l'égalité des citoyens devant les charges publiques

140. Différences de traitement fiscal. Aux termes de l'article 13 de la Déclaration de 1789, l'indispensable contribution commune « *doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés* ». Le principe d'égalité devant les charges publiques qui découle de ce texte permet d'éviter des disparités de traitement fiscal entre les contribuables⁶⁴⁴.

Le verrou de Bercy porte atteinte au principe d'égalité des citoyens devant les charges publiques puisque ce dispositif permet à certains fraudeurs de payer une dette fiscale réduite par arrangement avec le fisc. L'atteinte de ce dispositif à l'égalité des citoyens devant les charges publiques s'évince des disparités de traitement fiscal entre les contribuables dans leur ensemble (a), et entre les contribuables maintenus sous le verrou de Bercy (b).

a - Des disparités de traitement fiscal entre les contribuables dans leur ensemble

141. Allègement des charges fiscales sous le verrou de Bercy. Pour des agissements identiques, le contribuable protégé par le verrou de Bercy et celui qui est conduit devant la justice pénale ne s'acquitteront certainement pas de leur dette fiscale dans les mêmes proportions.

Sous le verrou de Bercy, le contribuable peut solliciter de l'administration une transaction afin d'atténuer les pénalités ou majorations d'impôts, et ainsi réduire le poids de la dette fiscale qu'il devra acquitter⁶⁴⁵. Conséquemment, en application du verrou de Bercy, le fraudeur fiscal, qui évite

⁶⁴² V. **CABON (S.-M.)**, « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du « verrou de Bercy » », Dr. fisc. n° 46, *préc.* ; V. **DETRAZ (S.)**, « Les temps modernes de la poursuite de la fraude fiscale : le ministère public et les engrenages du « verrou de Bercy » », *Droit pénal* n° 10, *préc.*

⁶⁴³ **CHAVAGNEUX (C.)**, « Faut-il faire sauter le verrou de Bercy ? », *Alternatives économiques*, vol. 379, n° 5, 2018, p. 26.

⁶⁴⁴ V. **AYRAULT (L.)**, « Le principe d'égalité en matière fiscale », Titre VII [en ligne], n° 4, *Le principe d'égalité*, avril 2020, Conseil constitutionnel.

⁶⁴⁵ V. 3° de l'art. L. 247 du LPF : « *L'administration peut accorder sur la demande du contribuable [...] Par voie de transaction, une atténuation d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts* ».

un procès pénal et donc ne fait pas l'objet de peines d'amende, bénéficie qui plus est d'un allègement de sa dette fiscale par transaction. D'un autre côté, le contribuable qui fait l'objet de poursuites judiciaires reste tenu au paiement de l'impôt et des pénalités afférentes cumulables avec une peine d'amende prononcée par le juge pénal⁶⁴⁶.

Le dispositif de déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale rompt ainsi l'égalité des contribuables devant les charges publiques, les uns bénéficiant d'une réduction de leur dette fiscale, les autres demeurant tenus au paiement de l'impôt en sus d'amendes administratives et pénales.

La rupture d'égalité entre ces deux catégories de justiciables, ne doit tout de même pas éclipser les disparités de traitement fiscal entre les contribuables protégés des poursuites par le verrou de Bercy.

b - Des disparités de traitement fiscal entre les contribuables maintenus sous le verrou de Bercy

142. Rupture d'égalité sous le verrou de Bercy. Moins visible est la rupture d'égalité entre les contribuables qui ont eu la possibilité de conclure une transaction avec l'administration fiscale.

La Cour des comptes déplorait en 2018 un manque d'harmonisation des atténuations pour les pénalités de même nature⁶⁴⁷. La juridiction financière remarquait que les majorations de 40 % pour manquement délibéré faisaient l'objet, d'un dossier à l'autre, de rabais différenciés voire d'abandons⁶⁴⁸. Elle a rendu un constat identique en ce qui concerne les atténuations portant sur les pénalités de 80 % prévues pour manœuvres frauduleuses, abus de droit ou activités occultes⁶⁴⁹. Les modulations de pénalités par transaction semblent livrées au pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale qui, pour des agissements similaires, est susceptible d'appliquer des taux de majoration différents. Il est fort regrettable que le législateur n'ait prévu aucun barème d'encadrement des remises et transactions de l'article L. 247 du LPF. Le traitement différencié des contribuables bénéficiaires du verrou de Bercy, semble la principale résultante de ce silence législatif sur la gestion des remises et transactions fiscales qui rompt l'égalité des citoyens devant les charges publiques.

Le pouvoir de refus de mettre en mouvement l'action publique dont dispose l'administration fiscale engendre ainsi une double atteinte au principe d'égalité, l'une à l'extérieur du verrou de Bercy, et l'autre à l'intérieur.

⁶⁴⁶ Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *M. Jérôme C.*, cons. 21.

⁶⁴⁷ V. Cour des Comptes, Rapport public annuel, « Les remises et transactions en matière fiscale : une égalité de traitement et une transparence à mieux assurer », *préc.*, p. 85.

⁶⁴⁸ *Ibidem*, « les majorations de 40 % pour manquement délibéré sont ramenées à 20 %, 15 %, 10 % ou 5 %, voire, dans plusieurs cas abandonnées ».

⁶⁴⁹ *Ibid.*, « de même les majorations de 80 % pour manœuvres frauduleuses ou abus de droit sont ramenées selon les cas, à 40 %, 30 %, 20 %, 15 % ou 10 % [...] enfin, de façon plus rare, il a été constaté qu'une majoration de 80 % pour activité occulte a été ramenée à 20 % voire à 10 % ».

Les incidences du verrou de Bercy sur des principes fondamentaux, tels que la séparation des pouvoirs et l'égalité, ont fait l'objet d'une saisine du Conseil constitutionnel afin d'examiner la conformité de ce dispositif avec la Constitution. On doit cependant observer que le pouvoir de classement sans suite de l'administration qui ressort du verrou de Bercy n'a pas été pris en compte par le Conseil constitutionnel lors de l'examen de la constitutionnalité de ce dispositif.

§ 2 - Un pouvoir de classement non pris en compte par le Conseil constitutionnel

143. Constitutionnalité de l'article L. 228 du LPF. La question de la conformité à la Constitution du dispositif de déclenchement des poursuites pénales en matière de fraude fiscale, régi par l'article L. 228 du LPF, a été posée pour la première fois au Conseil constitutionnel par la Cour de cassation dans un arrêt du 19 mai 2016⁶⁵⁰. La chambre criminelle a reconnu le caractère sérieux d'une QPC sur le verrou de Bercy après maints refus de renvoi⁶⁵¹, depuis l'entrée en vigueur du contrôle de constitutionnalité *a posteriori* en 2010⁶⁵². Le Conseil a été saisi afin d'examiner le dispositif de déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale qui selon les requérants porte atteinte à la séparation des pouvoirs et au principe d'égalité devant la loi.

En déclarant les dispositions de l'article L. 228 du LPF conformes à la Constitution, dans une décision rendue le 22 juillet 2016⁶⁵³, les Sages valident le dispositif de mise en mouvement de l'action publique en matière de fraude fiscale⁶⁵⁴. Le verrou de Bercy a reçu l'onction du juge constitutionnel, quoique la question du pouvoir de refus de mettre en mouvement l'action publique ne semble pas avoir fait l'objet d'un examen détaillé. En reconnaissant ainsi la conformité du verrou de Bercy, le Conseil constitutionnel a validé le pouvoir de classement de l'administration fiscale.

Un tel paradoxe résulte de la focalisation du Conseil constitutionnel sur le déclenchement des poursuites (A), et de la limitation du contrôle de constitutionnalité aux dispositions législatives (B).

⁶⁵⁰ Cass. crim., 19 mai 2016, n° 16-81.857.

⁶⁵¹ V. Cass. crim., 12 janv. 2011, n° 10-90.114 ; Cass. crim., 21 sept. 2011, n° 11-90.080 ; Cass. Crim., 3 déc. 2014, n° 14-82.526.

⁶⁵² V. art. 29 de la Loi constitutionnelle n° 2008-724 du 23 juillet 2008 de modernisation des institutions de la Ve République ; V. art. 61-1 de la Constitution ; La loi organique n° 2009-1523 du 10 décembre 2009 relative à l'application de l'article 61-1 de la Constitution a été publiée au Journal officiel du 11 décembre 2009.

⁶⁵³ Cons. const., 22 juill. 2016, n° 2016-555 QPC, *M. Karim B*, cons. 18.

⁶⁵⁴ L'on pourrait évoquer une constitutionnalité implicite du pouvoir administratif de renoncement aux poursuites pénales.

A - La focalisation du Conseil constitutionnel sur le déclenchement des poursuites

144. Élusion de la faculté de renoncer aux poursuites. Sur la question de l'atteinte à la séparation des pouvoirs, le Conseil constitutionnel considère que « *si les dispositions contestées n'autorisent pas le procureur de la République à mettre en mouvement l'action publique en l'absence d'une plainte préalable de l'administration, elles ne le privent pas, une fois la plainte déposée, de la faculté de décider librement de l'opportunité d'engager des poursuites, conformément à l'article 40-1 du code de procédure pénale* »⁶⁵⁵. Cette décision ne concerne, selon nous, que le déclenchement des poursuites et ne tient aucunement compte des conséquences du refus de l'administration de déclencher des poursuites pénales. En effet, en renonçant aux poursuites pénales, l'administration prive le ministère public de la faculté de décider de l'opportunité d'engager de telles poursuites.

Sur la question de l'atteinte au principe d'égalité, le Conseil constitutionnel considère que « *Les dispositions contestées n'instituent par elles-mêmes, aucune différence de traitement entre les auteurs présumés d'infractions contre lesquels l'administration dépose plainte et ne méconnaissent donc pas le principe d'égalité devant la loi* »⁶⁵⁶. Il nous semble qu'une telle solution ne repose que sur la faculté de mise en mouvement de l'action publique régie par les dispositions en cause. On peut constater que le juge constitutionnel fait référence aux seuls fraudeurs fiscaux « *contre lesquels l'administration dépose plainte* », sans envisager ceux qui ne feront pas l'objet d'une plainte. Sous l'angle du déclenchement des poursuites pénales, en effet, les dispositions de l'article L. 228 du LPF n'instituent pas de différence de traitement entre les contribuables dès lors qu'ils font l'objet d'une plainte identique qui les attrait en justice sans distinction aucune. En revanche, sous l'angle de la faculté de refuser de mettre en mouvement l'action publique se pose la question de la différence de traitement entre les fraudeurs fiscaux bénéficiaires de ce verrou sur les poursuites pénales et ceux qui feront l'objet d'un procès pénal. Aucune allusion à cette faculté n'appert de cette décision des Sages sur la conformité du verrou de Bercy au principe d'égalité.

Concentrée sur le déclenchement des poursuites pénales régi par l'article L. 228 du LPF, la décision du Conseil constitutionnel élude la faculté de renonciation à de telles poursuites, comprise en filigrane de ce texte. Conséquemment, les griefs d'atteinte à la séparation des pouvoirs (1) ou d'atteinte à l'égalité des justiciables (2) se sont avérés inefficaces.

⁶⁵⁵ Cons. const., 22 juill. 2016, n° 2016-555 QPC, *M. Karim B.*, cons. 12.

⁶⁵⁶ *Ib.*, cons. 8.

1 - L'inefficacité du grief fondé sur l'atteinte à la séparation des pouvoirs

145. Absence d'atteinte disproportionnée aux prérogatives du parquet. La question prioritaire de constitutionnalité, renvoyée au Conseil par la Cour de cassation, soulevait une atteinte à la séparation des pouvoirs en raison de la dépossession du ministère public de la plénitude de son pouvoir d'apprécier l'opportunité des poursuites⁶⁵⁷. Dans leur décision du 22 juillet 2016, les Sages jugent que s'il existe en matière fiscale une limitation du libre exercice de l'action publique par le parquet⁶⁵⁸, une telle limitation n'est pas disproportionnée⁶⁵⁹.

Le Conseil constitutionnel avance trois arguments afin de motiver une telle solution : premièrement, la liberté pour le ministère public de décider de mettre en mouvement l'action publique une fois la plainte de l'administration déposée ; deuxièmement, la légitimité de l'administration dans l'appréciation de la gravité des fraudes fiscales ; troisièmement, la compétence de l'administration pour déposer la plainte préalable, compétence exercée dans le respect d'une politique pénale gouvernementale. Il convient d'analyser ces trois fondements de la démonstration des Sages sur lesquels repose la conformité à la Constitution du dispositif de déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale.

146. Éviction totale du parquet par le verrou de Bercy. En premier lieu, le juge constitutionnel estime que « *si les dispositions contestées n'autorisent pas le procureur de la République à mettre en mouvement l'action publique en l'absence d'une plainte préalable de l'administration, elles ne le privent pas, une fois la plainte déposée, de la faculté de décider librement de l'opportunité d'engager des poursuites, conformément à l'article 40-1 du code de procédure pénale* »⁶⁶⁰. Le commentaire officiel de la décision précise que l'atteinte au libre exercice de l'action publique par le parquet est « *limitée puisqu'elle ne porte que sur la première étape de l'exercice de l'action publique - sa mise en mouvement - et que le ministère public conserve l'ensemble de ses prérogatives et compétences pour toutes les étapes ultérieures* »⁶⁶¹. Certains auteurs en concluent que « *le ministère public n'est pas lié par la plainte de l'administration* »⁶⁶².

⁶⁵⁷ Cass. crim., 19 mai 2016, n° 16-81.857.

⁶⁵⁸ Cons. const., 22 juill. 2016, n° 2016-555 QPC, *M. Karim B.*, cons. 11 : « *Les dispositions contestées [...] limitent le libre exercice de l'action publique par le procureur de la République « 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 publicité foncière et de droits de timbre ».*

⁶⁵⁹ Cons. const., 22 juill. 2016, n° 2016-555 QPC, *M. Karim B.*, cons. 15 ; V. Cons. const., Commentaire, Décision n° 2016-555 QPC du 22 juillet 2016, *M. Karim B.*, p. 13.

⁶⁶⁰ Cons. const., 22 juill. 2016, n° 2016-555 QPC, *M. Karim B.*, cons. 12.

⁶⁶¹ Cons. const., Commentaire, Décision n° 2016-555 QPC du 22 juillet 2016, *préc.*, p. 12.

⁶⁶² V. notamment **VILLEMOT (D.)**, « La subordination de la mise en mouvement de l'action publique au dépôt d'une plainte de l'administration en cas d'infraction fiscale est constitutionnelle. Le verrou de Bercy n'a pas sauté, (QPC 2016-555 du 22 juillet 2016) », *Gestion & Finances Publiques*, vol. 2, n° 2, 2017, pp. 97-100.

Il importe de comprendre que pour les Sages, le parquet conserve l'opportunité des poursuites dès lors qu'il peut exercer ses prérogatives après le dépôt de plainte de l'administration fiscale. Cependant, pour notre part, il ne nous semble pas cohérent de soutenir que le ministère public décide librement de l'opportunité d'engager des poursuites, en matière de fraude fiscale, dès lors que celui-ci reste subordonné à l'initiative de l'administration, qu'il s'agisse du déclenchement des poursuites, ou de la renonciation à l'action publique. Une telle subordination s'exacerbe dans le cadre de la renonciation à l'action publique qui *in fine* exclut complètement le parquet qui n'est en mesure d'exercer aucun choix. Par conséquent, contrairement à ce qu'affirme le Conseil constitutionnel, nous relevons une atteinte grave à l'exercice de l'action publique par le parquet dès lors qu'en absence de plainte déposée par l'administration le ministère public ne peut décider librement de l'opportunité d'engager des poursuites. On peut donc affirmer que le procureur de la République est lié par le refus de dépôt de plainte de l'administration. Dès lors que l'autorité judiciaire se trouve dans l'impossibilité d'exercer ses prérogatives en raison d'une décision de l'administration sous tutelle du pouvoir exécutif, il y a lieu de conclure à une atteinte à la séparation des pouvoirs.

147. Assimilation de la fraude fiscale à un délit privé. En deuxième lieu, le Conseil constitutionnel juge que dans le cadre du déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale, l'administration dépose une plainte pour des atteintes aux intérêts financiers de l'État qui causent un préjudice principalement au Trésor public⁶⁶³. Le Conseil considère que les services fiscaux sont en mesure de refuser de déclencher des poursuites pénales pour fraude fiscale dès lors que l'administration fiscale est à même d'apprécier la gravité des atteintes aux intérêts financiers de l'État, et qu'ainsi en l'absence de dépôt de plainte, l'absence de mise en mouvement de l'action publique ne constitue pas un trouble à l'ordre public⁶⁶⁴.

L'argument selon lequel l'administration est à même d'apprécier la gravité de la fraude fiscale et *in fine* de refuser de déclencher des poursuites pénales manque selon nous de pertinence dès lors que le juge constitutionnel assimile malencontreusement la fraude fiscale à un délit privé⁶⁶⁵. En causant un préjudice à la société tout entière, privant la collectivité de ressources nécessaires au financement des services publics de santé, d'éducation, de sécurité intérieure et extérieure⁶⁶⁶ la fraude fiscale ne saurait être considérée comme un délit privé pour lequel seule l'administration disposerait du droit

⁶⁶³ Cons. const., 22 juill. 2016, n° 2016-555 QPC, *M. Karim B.*, cons. 13.

⁶⁶⁴ *Ibidem.*

⁶⁶⁵ V. le précédent chapitre de notre thèse sur la justification dogmatique du verrou de Bercy ; V. notamment **DETRAZ (S.)**, « Les temps modernes de la poursuite de la fraude fiscale : le ministère public et les engrenages du « verrou de Bercy », *Droit Pénal* n° 10, oct. 2018, p. 23.

⁶⁶⁶ V. notamment **BOUVIER (M.)**, « Quelle légitimité de la dépense publique ? », *RFFP* mai 2019, n° 146, p. 5.

de mettre en mouvement l'action publique. Conséquemment, en l'absence de délit privé, le procureur de la République doit pouvoir librement, et *ab initio*, mettre en mouvement l'action publique pour fraude fiscale. S'il se retrouve tributaire d'une décision de l'administration fiscale sous la tutelle du pouvoir exécutif on peut observer une atteinte à la séparation des pouvoirs.

148. Assimilation de l'administration fiscale au ministère public. En troisième lieu, les Sages considèrent que « *la compétence pour déposer la plainte préalable obligatoire relève de l'administration qui l'exerce dans le respect d'une politique pénale déterminée par le Gouvernement* »⁶⁶⁷. Nous estimons qu'une telle proposition manque de bien-fondé dès lors que conformément aux dispositions de l'article 30 du Code de procédure pénale, « *Le ministre de la justice conduit la politique pénale déterminée par le Gouvernement [...] À cette fin, il adresse aux magistrats du ministère public des instructions générales* ». En vertu de ce texte, la politique pénale du Gouvernement est mise en œuvre par les seuls magistrats du ministère public par voie d'instructions générales. L'administration fiscale n'étant pas le ministère public, ne peut prétendre exercer sa compétence dans le respect de la politique pénale conduite par le ministère de la justice. Plus encore, dès lors que l'administration fiscale est subordonnée au ministre du Budget, un refus de déclencher des poursuites doit être interprété comme l'application d'une instruction dans une affaire individuelle interdite par la loi depuis 2013⁶⁶⁸. En conséquence, la défense du verrou de Bercy par le Conseil en se fondant sur l'argument de la compétence de l'administration pour mettre en mouvement l'action publique, compétence exercée dans le respect d'une politique pénale gouvernementale, ne nous semble pas fondé. L'atteinte à la séparation des pouvoirs semble invocable.

149. Atteinte disproportionnée à la séparation des pouvoirs. En conclusion, le Conseil constitutionnel juge que les dispositions régissant le dispositif de mise en mouvement de l'action publique pour fraude fiscale « *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* »⁶⁶⁹. Une telle solution reflète, selon nous, la non prise en compte par les Sages des conséquences du refus de l'administration de mettre en mouvement l'action publique. En effet, si le dispositif ne porte pas une atteinte disproportionnée au principe de la liberté d'exercice de

⁶⁶⁷ Cons. const., 22 juill. 2016, n° 2016-555 QPC, *M. Karim B.*, cons. 14.

⁶⁶⁸ Si l'on devait considérer comme le Conseil constitutionnel que la compétence de l'administration fiscale pour mettre en mouvement l'action publique s'exerce dans le respect d'une politique pénale déterminée par le Gouvernement alors le refus d'engager des poursuites peut être interprété comme l'application d'une instruction du ministre du Budget dans une affaire individuelle. Ces instructions sont interdites par l'art. 1 de la loi n° 2013-669 du 25 juillet 2013 relative aux attributions du garde des sceaux et des magistrats du ministère public en matière de politique pénale et de mise en œuvre de l'action publique ; L'interdiction est codifiée au 3^e alinéa de l'art. 30 du Cpp.

⁶⁶⁹ Cons. const., 22 juill. 2016, n° 2016-555 QPC, *M. Karim B.*, cons. 15.

l'action publique par le parquet, il n'en demeure pas moins qu'une telle observation du juge constitutionnel reste limitée à la situation du déclenchement des poursuites pénales. Le Conseil élude ainsi le refus de mettre en mouvement l'action publique qui évince complètement le ministère public de toute possibilité de décision sur le sort de l'infraction.

Contrairement à la décision du Conseil constitutionnel, il convient de conclure, que le dispositif de déclenchement de l'action publique pour fraude fiscale porte une atteinte disproportionnée au principe de la liberté d'exercice de l'action publique par le parquet dès lors que l'administration fiscale est en mesure de refuser de déclencher des poursuites pénales. Les conséquences d'un tel refus mettent en exergue une atteinte à la séparation des pouvoirs.

La focalisation des Sages sur le déclenchement des poursuites, et non sur la possibilité de refus de mettre en mouvement l'action publique, entretient pareillement l'inefficacité du grief fondé sur l'atteinte à l'égalité.

2 - L'inefficacité du grief fondé sur l'atteinte à l'égalité

150. Réfutation de l'atteinte à l'égalité. Dans sa décision QPC rendue le 22 juillet 2016, au regard du principe d'égalité, le Conseil constitutionnel a déclaré la conformité des dispositions régissant le verrou de Bercy⁶⁷⁰. Le Conseil constitutionnel considère que « *Les dispositions contestées n'instituent par elles-mêmes, aucune différence de traitement entre les auteurs présumés d'infractions contre lesquels l'administration dépose plainte et ne méconnaissent donc pas le principe d'égalité devant la loi* »⁶⁷¹. Il semble qu'une telle décision a été rendue sans que le poids véritable de la renonciation aux poursuites ait été mesuré. En effet, le Conseil conclut à la constitutionnalité de l'article L. 228 du LPF en développant trois arguments qui nous semblent pouvoir être réfutés.

En premier lieu, les Sages jugent que « *Le principe d'égalité ne s'oppose [...] à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes* »⁶⁷². Cet argument peine, selon nous, à convaincre pour la matière fiscale. Le propos perd de sa force de persuasion attendu que l'article L. 228 du LPF s'applique à des situations similaires, des fraudes fiscales, et permet à l'administration de choisir discrétionnairement de poursuivre tel contribuable et de ne pas poursuivre tel autre. En effet, les fraudeurs fiscaux qui sont maintenus sous le verrou de Bercy et ceux qui font l'objet de poursuites pénales ont commis les mêmes agissements de fraude fiscale. Ils sont pourtant traités différemment alors que leur situation n'est pas différente.

⁶⁷⁰ Cons. const., 22 juill. 2016, n° 2016-555 QPC, *M. Karim B.*

⁶⁷¹ *Ib.*, cons. 8.

⁶⁷² *Ibidem*, cons. 7.

En deuxième lieu, le Conseil considère que « *Le principe d'égalité ne s'oppose [...] à ce que le législateur [...] déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général* »⁶⁷³. Cette assertion nous semble difficile à comprendre dans le cadre de la répression de la fraude fiscale. En effet, on ne peut distinguer la raison d'intérêt général pour laquelle le législateur permettrait que pour les mêmes faits de fraude fiscale l'on puisse engager des poursuites pénales à l'encontre de certains contribuables et refuser d'entamer une telle démarche à l'encontre de certains autres. De surcroît, dès lors que la fraude fiscale porte atteinte à l'intérêt général, en causant un préjudice financier et moral à la société, les auteurs sans distinction devraient être déférés devant l'autorité judiciaire. Le pouvoir de l'administration de refuser de déclencher des poursuites pénales s'exerce en faveur de certains fraudeurs pour des raisons qui ne relèvent certainement pas de l'intérêt général.

En troisième lieu, les sages estiment que la dérogation à l'égalité doit obéir à l'exigence selon laquelle « *la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit* »⁶⁷⁴. Selon ces considérations la différence de traitement qui résulte du verrou de Bercy est en rapport direct avec les dispositions de l'article L. 228 du LPF. Pourtant, des dispositions n'ont pas pour objet de prévoir que pour les mêmes faits de fraude fiscale, certains contribuables devront faire l'objet d'une différence de traitement par rapport aux autres qui seront déférés devant le juge pénal.

En déclarant que les dispositions en cause ne méconnaissent pas le principe d'égalité devant la loi, le Conseil constitutionnel n'a pas tenu compte des conséquences du pouvoir de l'administration fiscale de refuser de déclencher des poursuites pénales à l'encontre de certains contribuables alors que pour les mêmes faits d'autres sont déférés par elle devant la juridiction répressive.

Dans une décision rendue le 27 septembre 2019⁶⁷⁵, au lendemain de la réforme du 23 octobre 2018⁶⁷⁶, le Conseil constitutionnel a reconnu la conformité de la procédure de dénonciation au principe d'égalité. La décision n'a porté que sur la faculté de mise en mouvement de l'action publique par voie de dénonciation sans pour autant envisager le pouvoir de refuser de déclencher des poursuites pénales⁶⁷⁷.

La non prise en compte par le Conseil constitutionnel de la renonciation au déclenchement des poursuites pénales, occulte la pertinence des griefs de l'atteinte à l'égalité des citoyens, comme de la séparation des pouvoirs. Les raisons d'une telle omission semblent ressurgir de la limitation du contrôle des Sages aux dispositions législatives.

⁶⁷³ *Ibid.*

⁶⁷⁴ *Ib.*

⁶⁷⁵ Cons. const., 27 sept. 2019, n° 2019-804 QPC, *Association française des entreprises privées*.

⁶⁷⁶ V. art. 36 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude portant création du I de l'art. L. 228 du LPF sur l'obligation de dénonciation des fraudes fiscales graves.

⁶⁷⁷ Cons. const., 27 sept. 2019, n° 2019-804 QPC, *Association française des entreprises privées*, cons. 10, les Sages estiment « *que, en retenant les critères de dénonciation obligatoire précités, le législateur n'a pas instauré de discrimination injustifiée entre les contribuables* ».

B - La limitation du contrôle du Conseil constitutionnel aux dispositions législatives

151. Refus de déclencher des poursuites non prévu par la loi. Afin de comprendre la jurisprudence sur la constitutionnalité du verrou de Bercy, il importe d'établir une comparaison des dispositions de l'article L. 228 du LPF, avec le texte législatif régissant l'opportunité des poursuites pénales en droit commun. En présence d'une infraction, outre la possibilité pour le ministère public de décider d'engager des poursuites, l'article 40-1 du Code de procédure pénale prévoit expressément la faculté d'y renoncer par la mise en œuvre d'une procédure alternative aux poursuites ou par un classement sans suite de la procédure⁶⁷⁸. D'ailleurs, le même texte indique les mesures alternatives aux poursuites envisageables en cas de renonciation à mettre en mouvement l'action publique⁶⁷⁹. La faculté de renonciation aux poursuites dont dispose le procureur de la République semble ainsi encadrée ou à tout le moins prévue par la loi.

Comparativement, la faculté de renoncement aux poursuites pénales dont dispose l'administration fiscale, lorsqu'elle met en œuvre le verrou de Bercy, est absente des dispositions de l'article L. 228 du LPF. Ce point nodal de l'opportunité des poursuites⁶⁸⁰, n'est pas visé par la législation dérogatoire sur la mise en mouvement de l'action publique, en matière de fraude fiscale.

152. Limitation du contrôle de constitutionnalité. En conséquence, l'une des explications possibles à l'omission du Conseil constitutionnel est qu'il n'ait pas pu contrôler une faculté non expressément édictée dans la lettre de la loi. Pour mémoire, dans leur célèbre décision *IVG* du 15 janvier 1975, les Sages de la rue de Montpensier avaient jugé que « *l'article 61 de la Constitution ne confère pas au Conseil constitutionnel un pouvoir d'appréciation et de décision identique à celui du Parlement, mais lui donne seulement compétence pour se prononcer sur la conformité à la Constitution des lois déférées à son examen* »⁶⁸¹. En d'autres termes, le juge constitutionnel ne peut empiéter sur le domaine réservé du législateur en orientant son contrôle au-delà de la lettre de la loi, vers ce que celle-ci ne prévoit pas.

⁶⁷⁸ V. 1^o, 2^o et 3^o de l'art. 40-1 du Cpp ; V. **GIACOPELLI (M.)**, « Les procédures alternatives aux poursuites », *Revue de science criminelle et de droit comparé* N^o 3, 2012, pp. 505-521.

⁶⁷⁹ Le 2^o de l'art 40-1 du Cpp renvoie à l'art. 41-1 relatif aux mesures susceptibles « *d'assurer la réparation du dommage causé à la victime, de mettre fin au trouble résultant de l'infraction ou de contribuer au reclassement de l'auteur des faits* » ; Le 2^o de l'art 40-1 du Cpp renvoie à l'art. 41-1-2 permettant de conclure une convention judiciaire d'intérêt public ; Le 2^o de l'art 40-1 du Cpp renvoie à l'art. 41-2 sur la composition pénale.

⁶⁸⁰ Tel qu'observé *supra*, à la différence du système de légalité des poursuites, le système de l'opportunité des poursuites intègre la renonciation à mettre en mouvement l'action publique. Donc si le système de l'opportunité des poursuites comprend le déclenchement des poursuites à l'instar du système de légalité des poursuites, le point nodal du système de l'opportunité se situe au niveau du renoncement aux poursuites.

⁶⁸¹ Cons. const., 15 janv. 1975, n^o 74-54 DC, *Loi relative à l'interruption volontaire de la grossesse* ; V. notamment **GENEVOIS (B.)**, « L'enrichissement des techniques de contrôle », *Cahiers du Conseil constitutionnel*, Hors-série 2009, Colloque du cinquantenaire, 3 novembre 2009.

Tel semble être le cas en ce qui concerne le refus par l'administration fiscale d'engager des poursuites pénales⁶⁸². En effet, le Conseil constitutionnel ne peut pas contrôler la conformité d'une telle prérogative ne figurant pas dans la lettre de l'article L. 228 du LPF.

153. Résistance du verrou de Bercy. Angle mort de la répression pénale de la fraude fiscale, le refus administratif de saisir l'autorité judiciaire paraît à ce jour difficilement contestable. En vertu de l'article 62 de la Constitution, l'effet *erga omnes* des décisions des Sages de la rue de Montpensier fait obstacle à toute remise en question de la constitutionnalité des dispositions de l'article L. 228 du LPF déclarée par décisions des 22 juillet 2016⁶⁸³ et 27 septembre 2019⁶⁸⁴. De surcroît, il importe de remarquer qu'au rang des conditions de recevabilité d'une QPC figure l'exigence selon laquelle « *La disposition législative en cause ne doit pas avoir été déclarée conforme à la Constitution par le Conseil constitutionnel, à la fois dans les motifs et le dispositif d'une de ses décisions* »⁶⁸⁵. Par conséquent, la question de la conformité du verrou de Bercy à la Constitution ne semble plus recevable sauf changement des circonstances⁶⁸⁶.

En conclusion, requérir l'abrogation d'un dispositif sans viser son point nodal semble inutile. Les décisions précitées du Conseil constitutionnel témoignent de l'impossibilité d'abroger le verrou de Bercy, sans un contrôle de la faculté de refuser d'engager l'action publique, fonction nodale du verrou de Bercy⁶⁸⁷. À notre sens, il n'est pas satisfaisant que les dispositions de l'article L. 228 du LPF n'aient été portées devant le Juge constitutionnel qu'en considération de leur effet visible sur la procédure pénale, à travers le déclenchement des poursuites. Alors que c'est l'effet négatif de ces dispositions, soit le refus de mettre en mouvement l'action publique, qui paraît constituer la mesure la plus problématique attendu que cette prérogative n'est ni encadrée, ni même expressément prévue, par le législateur.

⁶⁸² Cons. const., 22 juillet 2016, n° 2016-555 QPC, *préc.* ; Cons. const., 27 sept. 2019, n° 2019-804 QPC, *préc.*

⁶⁸³ Cons. const., 22 juillet 2016, n° 2016-555 QPC, *préc.*

⁶⁸⁴ Cons. const., 27 sept. 2019, n° 2019-804 QPC, *préc.*

⁶⁸⁵ V. Cons. const., Guide pratique de la question prioritaire de constitutionnalité (QPC) : « *La disposition législative en cause ne doit pas avoir déjà été déclarée conforme à la Constitution par le Conseil constitutionnel, à la fois dans les motifs et le dispositif d'une de ses décisions* ».

⁶⁸⁶ La transmission d'une QPC au Conseil d'État ou à la Cour de cassation, par une juridiction, est recevable à condition que la disposition sur laquelle elle porte « *n'a pas été déclarée conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel, sauf changement des circonstances* », V. Art. 23-2 de l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel ; V. **FRAISSE (R.)**, « La chose jugée par le Conseil constitutionnel dans les motifs et le dispositif de ses décisions et la QPC », *Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel* n° 30, Dossier : Autorité des décisions, Janvier 2011.

⁶⁸⁷ Nous observons dans la première section de ce chapitre que le refus de mettre en mouvement l'action publique est la véritable signification du verrou de Bercy en raison de sa fonction d'entrave à l'action publique.

Dans la législation régissant le déclenchement de la procédure pénale pour fraude fiscale, ne pas faire figurer la faculté de renoncer aux poursuites et en définir les conditions, nous semble une transgression implicite du principe de légalité criminelle.

Sous-section II - Une transgression implicite du principe de légalité criminelle

154. Principe de légalité procédurale. Considéré par la doctrine comme le « *pilier de la matière pénale* »⁶⁸⁸, l'article 8 de la Déclaration de 1789 consacre le principe de la légalité des délits et des peines⁶⁸⁹. Le fondement philosophique du principe légaliste consacré par la Déclaration, tel que le l'observe M. DE LAMY, « *fait de la légalité criminelle le moyen d'assurer la mise en œuvre du libre arbitre, d'éviter l'arbitraire et de garantir l'égalité devant la répression en avertissant chacun des frontières du permis et de l'interdit* »⁶⁹⁰. Pour reprendre les mots de M. GIUDICELLI, la fonction essentielle du principe est de « *légitimer le pouvoir de punir en soumettant son exercice à une prédétermination textuelle des infractions, des peines et de la procédure pénale* »⁶⁹¹. Découlent du principe de la légalité des délits et des peines, des exigences de clarté et de précision rédactionnelle des lois pénales, auxquelles le législateur est assujéti⁶⁹².

Compte tenu du lien unissant le droit pénal substantiel et la procédure pénale, M. DE LAMY faisait observer qu'il est « *préférable d'utiliser l'expression plus globale de légalité criminelle pour marquer son appréhension de l'ensemble de la matière* »⁶⁹³. En effet, à l'instar de la légalité des incriminations, la légalité procédurale soumet le législateur à la rédaction de textes de procédure pénale clairs et précis. Le Professeur GASSIN expliquait à cet égard qu'« *il y a atteinte à la légalité procédurale lorsque le résultat auquel aboutit l'application d'une disposition de procédure serait condamnable s'il était obtenu par l'effet d'une disposition de fond* »⁶⁹⁴.

La procédure de mise en mouvement de l'action publique pour fraude fiscale⁶⁹⁵ doit alors être conforme aux impératifs de la légalité criminelle afin de protéger le contribuable contre l'arbitraire.

⁶⁸⁸ **DE LAMY (B.)**, « Le principe de la légalité criminelle dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel », *Cahiers du Conseil constitutionnel* N° 26 (Dossier : La Constitution et le droit pénal), Août 2009.

⁶⁸⁹ Art. 8 DDHC de 1789 : « *La loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires, et nul ne peut être puni qu'en vertu d'une loi établie et promulguée antérieurement au délit, et légalement appliquée* ».

⁶⁹⁰ **DE LAMY (B.)**, « Dérives et évolution du principe de la légalité en droit pénal français : contribution à l'étude des sources du droit pénal français », *Les Cahiers de droit*, vol. 50, n° 3-4, septembre-décembre 2009, p. 455-1047.

⁶⁹¹ **GIUDICELLI (A.)**, « Le principe de la légalité en droit pénal français. Aspects légistiques et jurisprudentiels », *RSC* 2007, p. 509.

⁶⁹² V. Cons. const., 20 janv. 1981, n° 80-127 DC, *Loi renforçant la sécurité et protégeant la liberté des personnes*, cons. 7 ; V. notamment **ZEROUKI (D.)**, *La légalité criminelle : enrichissement de la conception formelle par une conception matérielle*, Thèse Lyon 3, p. 265 notion de surveillance.

⁶⁹³ **DE LAMY (B.)**, « Le principe de la légalité criminelle dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel », *préc.*

⁶⁹⁴ **GASSIN (R.)**, « Le principe de la légalité et la procédure pénale », *RPDP* 2001, pp. 300-327.

⁶⁹⁵ Procédure régie par les dispositions de l'art. L. 228 du LPF.

En ce qui concerne le déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale celui-ci semble respectueux dudit principe puisque l'article L. 228 du LPF prévoit les conditions dans lesquelles l'administration fiscale saisit l'autorité judiciaire aux fins de mise en mouvement de l'action publique. Cependant, le principe de légalité criminelle ne paraît pas respecté dans le cadre du verrou de Bercy car aucun texte ne prévoit le pouvoir de l'administration fiscale de refuser de déclencher les poursuites pénales. Ainsi, ce pouvoir de l'administration fiscale se retrouve sans aucun encadrement et est susceptible de favoriser des décisions inégalitaires et arbitraires. L'atteinte au principe de légalité criminelle par le verrou de Bercy semble alors un grief plus pertinent dans le cadre d'un contrôle de constitutionnalité que des questions relatives à la séparation des pouvoirs ou à l'égalité. La question de légalité criminelle permettrait d'orienter le regard du juge constitutionnel vers ce que la loi ne prévoit pas afin de censurer une telle lacune.

En effet, dès lors que la loi élude le pouvoir de l'administration de refuser d'engager des poursuites, le verrou de Bercy méconnaît la légalité procédurale (§ 1), grief pourtant invocable devant le juge constitutionnel par l'intermédiaire de l'incompétence négative du législateur (§ 2).

§ 1 – La méconnaissance de la légalité procédurale par le verrou de Bercy

En matière de fraude fiscale, si les dispositions de l'article L. 228 du LPF précisent les conditions dans lesquelles est déclenchée l'action publique, aucun texte ne prévoit la démarche de renonciation aux poursuites pénales⁶⁹⁶. Ce pouvoir administratif de classement des fraudes fiscales semble donc méconnaître la légalité procédurale en considération de son absence dans la loi (A). Une telle lacune soulève le manque d'encadrement de cette prérogative exercée par l'administration fiscale et en conséquence son caractère arbitraire (B).

A - L'absence du pouvoir administratif de classement des fraudes fiscales dans la loi

155. Légalité de la renonciation aux poursuites en droit commun. La qualité de l'intervention du législateur exigée par le principe de légalité criminelle a pour corollaires la clarté, l'intelligibilité et la prévisibilité de la loi⁶⁹⁷. La rédaction des textes législatifs de procédure pénale doit ainsi

⁶⁹⁶ En droit commun l'art. 40-1 du Cpp prévoit la faculté de renoncer aux poursuites pénales par mesures alternatives aux poursuites et par classement sans suite de la procédure.

⁶⁹⁷ V. notamment **DE LAMY (B.)**, « Le principe de la légalité criminelle dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel », Cahiers du Conseil constitutionnel n° 26 (Dossier : La Constitution et le droit pénal), Août 2009 ; rapp. **VADELIEVRE (G.)**, « La sécurité juridique - Le point de vue de l'avocat », Titre VII, n° 5, *La sécurité juridique*, Conseil constitutionnel, Publications octobre 2020.

répondre à de telles exigences⁶⁹⁸. En droit commun, le pouvoir de mettre en mouvement l'action publique est consacré par les dispositions de l'article 1 du Code de procédure pénale⁶⁹⁹. Le pouvoir de classement du parquet est prévu par le législateur à l'article 40-1 du même code⁷⁰⁰. Il s'agit là du versant de la procédure pénale au sein duquel le ministère public refuse de mettre en mouvement l'action publique. Ainsi, ont été prévues, par le législateur, les conditions dans lesquelles sont engagées les poursuites et les prérequis de renonciation à l'action publique.

En vertu de l'article 40-1 du Code de procédure pénale, le procureur de la République dispose de deux catégories de classement des infractions : le classement sans suite et les procédures alternatives aux poursuites ou classement sous condition⁷⁰¹. Le classement sans suite est une mesure prise par le parquet « *dès lors que les circonstances particulières liées à la commission des faits le justifient* »⁷⁰². Il peut s'agir d'affaires non poursuivables notamment en cas d'absence d'infraction⁷⁰³, d'infractions insuffisamment caractérisées⁷⁰⁴, d'obstacles juridiques empêchant le déclenchement des poursuites⁷⁰⁵ ou d'auteur inconnu, ou encore d'affaires pour lesquelles une autre réponse a été donnée. En ce qui concerne les procédures alternatives aux poursuites, elles peuvent consister soit en des mesures susceptibles d'assurer la réparation, la fin du trouble ou le reclassement de l'auteur faits⁷⁰⁶, soit en la conclusion d'une convention judiciaire d'intérêt public⁷⁰⁷, soit en la signature d'une composition pénale⁷⁰⁸.

156. Flou juridique autour du verrou de Bercy. La faculté de renonciation à l'action publique, qui s'infère du pouvoir discrétionnaire de l'administration en matière de plainte préalable ou de

⁶⁹⁸ Rapp. **ZEROUKI (D.)**, *La légalité criminelle*, Thèse Lyon 3, préc. p. 265.

⁶⁹⁹ Art. 1 Cpp : « *L'action publique pour l'application des peines est mise en mouvement et exercée par les magistrats ou par les fonctionnaires auxquels elle est confiée par la loi. Cette action peut aussi être mise en mouvement par la partie lésée, dans les conditions déterminées par le présent code* ».

⁷⁰⁰ Art. 40-1 Cpp : « *le procureur de la République [...] décide s'il est opportun : 1° Soit d'engager des poursuites ; 2° Soit de mettre en œuvre une procédure alternative aux poursuites en application des dispositions des articles 41-1, 41-1-2 ou 41-2 ; 3° Soit de classer sans suite la procédure dès lors que les circonstances particulières liées à la commission des faits le justifient* ».

⁷⁰¹ V. **LEBÉHOT (T.)**, **BAHANS (F.)**, « Les mesures alternatives. Une nouvelle étape dans la prévention de la récidive ? », *Les Cahiers Dynamiques*, vol. 53, n° 4, 2011, pp. 45-52 ; V. **AUBERT (L.)**, « Systématisme pénal et alternatives aux poursuites en France : une politique pénale en trompe l'œil », *Droit et société*, vol. 74, n° 1, 2010, pp. 17-33.

⁷⁰² V. sur ce point **LENOIR (A.)**, **GAUTRON (V.)**, « Les pratiques des parquets face l'injonction politique de réduire le taux de classement sans suite », *Droit et société*, vol. 88, n° 3, 2014, pp. 591-606.

⁷⁰³ Affaires pour lesquelles la juridiction pénale n'est pas compétente en raison de leur nature civile ou commerciale.

⁷⁰⁴ Affaires pour lesquelles le parquet manque de preuves ou de charges suffisantes.

⁷⁰⁵ Extinction de l'action publique en raison d'un retrait de plainte pour délit privé, amnistie, transaction pénale, immunité, irresponsabilité de l'auteur, irrégularité de la procédure etc...

⁷⁰⁶ Le 2° de l'art 40-1 du Cpp renvoie à l'art. 41-1 relatif aux mesures susceptibles « *d'assurer la réparation du dommage causé à la victime, de mettre fin au trouble résultant de l'infraction ou de contribuer au reclassement de l'auteur des faits* » ; V. notamment **LAPÉROU-SCHENEIDER (B.)**, « Synthèse - Action publique et action civile », *JurisClasser Procédure pénale*, 5 mai 2021.

⁷⁰⁷ Le 2° de l'art 40-1 du Cpp renvoie à l'art. 41-1-2 permettant de conclure une convention judiciaire d'intérêt public.

⁷⁰⁸ Le 2° de l'art 40-1 du Cpp renvoie à l'art. 41-2 sur la composition pénale ; V. notamment **LAPÉROU-SCHENEIDER (B.)**, « Synthèse - Action publique et action civile », préc.

dénonciation pour fraude fiscale, ne fait l'objet d'aucune définition légale. En refusant de permettre la mise en mouvement de l'action publique alors qu'une fraude fiscale est constituée en tous ses éléments, l'administration procède-t-elle à un classement sans suite ? En concluant une transaction avec le fraudeur fiscal, met-elle en œuvre une mesure de classement sous condition ?

En tout état de cause, ni les dispositions de l'article L. 228 du LPF régissant le déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale, ni aucune mesure législative voire réglementaire, n'informent de la faculté pour les services fiscaux de renoncer au déclenchement des poursuites pénales. Une telle prérogative administrative de classement, non prévue par le législateur, échappe conséquemment à l'encadrement auquel elle est assujettie en droit commun, revêtant alors un caractère arbitraire.

B - Le caractère arbitraire du pouvoir administratif de classement des fraudes fiscales

La notion d'arbitraire, au regard de la définition donnée par M. PORTIER, « désigne un espace ouvert par la norme, où l'autorité qui subsiste n'a plus qu'à décider »⁷⁰⁹. En attribuant à l'administration le pouvoir discrétionnaire de déclencher des poursuites pénales pour fraude fiscale, les dispositions de l'article L. 228 du LPF ouvrent un espace favorable aux décisions administratives de refus de permettre la mise en mouvement de l'action publique. Une telle entrave à la justice relève d'un pouvoir administratif de classement qui peut d'emblée paraître illégal dès lors qu'il fait échapper des infractions pénales au contrôle de l'autorité judiciaire (1). Cette prérogative apparaît de surcroît comme un pouvoir de classement absolu puisqu'il échappe aux exigences qui encadrent les décisions de classement prises en droit commun par le ministère public (2).

1 - Le caractère illégal du pouvoir administratif de classement des fraudes fiscales

157. Illicéité du filtrage administratif des infractions pénales. Le droit pour l'administration de refuser de permettre la mise en mouvement de l'action publique, en présence d'une fraude fiscale, ne repose sur aucune base légale, et transgresse ainsi l'article 40 alinéa 2 du Code de procédure pénale. Il convient de rappeler qu'en vertu de ces dispositions, « *Toute autorité constituée, tout officier public ou fonctionnaire qui, dans l'exercice de ses fonctions, acquiert la connaissance d'un crime ou d'un délit est tenu d'en donner avis sans délai au procureur de la République et de transmettre à ce magistrat tous les renseignements, procès-verbaux et actes qui y sont relatifs* ».

⁷⁰⁹ PORTIER (J.), « La notion d'arbitraire dans la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'Homme », *Les Cahiers de la Justice*, vol. 3, n° 3, 2016, pp. 521-531.

En conséquence, dès lors que le législateur ne prévoit pas l'attribution d'un droit de refus de déclencher des poursuites pénales à l'administration fiscale, celle-ci demeure soumise aux dispositions susmentionnées⁷¹⁰. La pratique du verrou de Bercy, entravant la saisine de l'autorité judiciaire, semble alors contraire à la loi pénale.

La critique portant sur la légalité de la renonciation aux poursuites n'est pas nouvelle. Un rapport sénatorial d'information avait déjà soulevé en 1998, le caractère illégal du filtrage des infractions par certaines administrations, parmi lesquelles le fisc⁷¹¹. Les sénateurs faisaient alors observer que « *Ces tris en amont de la saisine du Parquet sont illégaux et malsains pour le respect de l'État de droit* »⁷¹².

Du côté judiciaire, la Cour de cassation, dans un arrêt rendu le 21 mars 2018, a précisé qu'aux termes de l'article 40-1 du Code de procédure pénale, seul le procureur de la République est titulaire du pouvoir de classement sans suite⁷¹³. Les hauts magistrats ont reconnu comme constitutifs d'infractions pénales, les faits, pour un maire, de décider de l'opportunité de transmettre certains procès-verbaux de contraventions au parquet⁷¹⁴. La Cour régulatrice aboutit à une telle conclusion au fil d'un raisonnement selon lequel, « *l'obligation de signalement qui pèse sur les maires en leur qualité d'autorité constituée, limitée aux crimes et délits selon les dispositions de l'article 40 alinéa 2, ne saurait être interprétée, a contrario, comme générant un pouvoir implicite de classement sans suite, au bénéfice de maires, s'agissant des procès-verbaux de contravention établis par les policiers municipaux placés sous leur autorité* ».

En considération de cette jurisprudence, le pouvoir de déclencher des poursuites pénales dont dispose l'administration fiscale, ne semble pas pouvoir être interprété *a contrario* comme lui attribuant un pouvoir implicite de classement sans suite. C'est pourtant une telle prérogative qui ressort clairement de la pratique du verrou de Bercy, pouvoir administratif de classement des fraudes fiscales, qui semble par ailleurs revêtir un caractère absolu.

2 - Le caractère absolu du pouvoir administratif de classement des fraudes fiscales

L'importance du pouvoir de classement des infractions dont dispose le procureur de la République, en vertu de l'article 40-1 du Code de procédure pénale, ressort de la jurisprudence de la Cour de cassation qui juge que « *les juridictions répressives ne sauraient, sans excès de pouvoir, critiquer l'exercice que le*

⁷¹⁰ En effet, aux termes de l'article 40-1 du Cpp, le droit de refuser d'engager des poursuites pénales est attribué par la loi au seul procureur de la République.

⁷¹¹ Sénat, Les infractions sans suite ou la délinquance mal traitée, Rapport d'information 513 (97-98) fait au nom de la commission des Finances du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation sur le classement sans suite, Session ordinaire de 1997-1998.

⁷¹² *Ibidem*.

⁷¹³ Cass. crim., 21 mars 2018, n° 17-81011.

⁷¹⁴ V. notamment **FOURMENT (F.)**, « Maire sans pouvoir de classement sans suite », *Gaz. Pal.* 24 juillet 2018, n° 27, p. 52.

ministère public fait de ses droits quant à l'opportunité d'engager ou non des poursuites »⁷¹⁵. Néanmoins, lesdites prérogatives restent soumises à de strictes restrictions prévues par le législateur, emportant limitations de la décision de classement, ainsi que la révocabilité d'une telle initiative.

On doit remarquer un singularisme en matière de fraude fiscale, dès lors que la décision administrative de classement demeure exempte d'encadrement (a) et irrévocable (b).

a - Une décision administrative de classement exempte d'encadrement

158. Encadrement de l'opportunité des poursuites. La latitude laissée au ministère public par le principe de l'opportunité des poursuites reste soumise à certaines limitations législatives. Les classements sans suite et sous condition respectent un encadrement instauré par la loi Perben II du 9 mars 2004⁷¹⁶. En s'inspirant en partie du modèle étasunien de « tolérance zéro », le législateur a placé le principe de l'opportunité des poursuites « *sous surveillance* »⁷¹⁷. Ainsi, les décisions de classement sans suite doivent être justifiées par des circonstances particulières liées à la commission des faits, en vertu de l'article 40-1 du Code de procédure pénale. À cet égard, une nomenclature des motifs de classements sans suite, en vigueur depuis 1998, renseigne sur les conditions dans lesquelles le parquet peut être amené à ne pas engager des poursuites pénales⁷¹⁸. Les statistiques des classements au regard de leur motivation sont suivies par la Chancellerie à travers les « cadres du parquet » que les juridictions transmettent annuellement au ministère de la Justice⁷¹⁹.

La loi Perben II a renforcé de surcroît le cadre juridique de la décision de classement des plaintes, en assujettissant cette dernière à une obligation d'avis et de motivation retranscrite à l'article 40-2 du Code de procédure pénale⁷²⁰. Ainsi, « *Le procureur de la République avise les plaignants et les victimes si elles sont identifiées, ainsi que les personnes ou autorités mentionnées au deuxième alinéa de l'article 40, des poursuites ou des mesures alternatives aux poursuites qui ont été décidées à la suite de leur plainte ou de leur signalement. Lorsqu'il décide de classer sans suite la procédure, il les avise également de sa décision en indiquant les raisons juridiques ou d'opportunité qui la justifient* »⁷²¹.

⁷¹⁵ Cass. crim., 21 mai 1979, Juris-Data n° 1979-790178 ; rappr. Cass. crim., 21 avr. 1980, Bull. crim. n° 112 ; V. notamment **LEMOINE (P.)**, « Ministère public. Organisation. Attributions du garde des Sceaux », *JurisClasseur de Procédure pénale*, Fasc. 20, 25 Octobre 2021.

⁷¹⁶ V. art. 68 et 207 de la loi n° 2004-204 du 9 mars 2004 portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité.

⁷¹⁷ V. **DANET (J.)**, « Le droit pénal et la procédure pénale sous le paradigme de l'insécurité », *Archives de politique criminelle*, 25, 2003, pp. 37-39.

⁷¹⁸ V. notamment **LENOIR (A.)**, **GAUTRON (V.)**, « Les pratiques des parquets face à l'injonction politique de réduire le taux de classement sans suite », *Droit et société*, vol. 88, n° 3, 2014, pp. 591-606.

⁷¹⁹ V. sur ce point **LENOIR (A.)**, **RETIÈRE (J.-N.)**, **TRÉMEAU (C.)**, « La politique des nombres de la justice pénale », in Jean Danet (dir.), *La réponse pénale. Dix ans de traitement des délits*, Rennes : PUR, 2003, pp. 497-522.

⁷²⁰ V. art. 68 de la loi n° 2004-204 du 9 mars 2004, *préc.*

⁷²¹ Art. 40-2 Cpp.

Pour sa part, le pouvoir administratif de classement des fraudes fiscales, qui s'induit des dispositions de l'article L. 228 du LPF, n'a reçu aucun encadrement législatif. En effet, le législateur n'a pu instaurer un cadre juridique régissant une prérogative qui n'est supportée par aucun texte. Le verrou de Bercy s'exerce alors en dehors de tout encadrement, ce qui renforce le pouvoir discrétionnaire de l'administration en matière de poursuite pénale de la fraude fiscale. Le refus de l'administration d'engager des poursuites, alors qu'une fraude fiscale est constituée, est non seulement une initiative affranchie de tout cadre juridique, mais également une décision de classement irrévocable.

b - Une décision administrative de classement irrévocable

159. Révocabilité du classement de droit commun. Dans le cadre de la procédure pénale, le classement sans suite est une mesure qui ne revêt pas un caractère définitif. Cette décision peut d'une part être révoquée, et d'autre part être contournée, tant que la prescription de l'action publique n'est pas acquise et que l'auteur de l'infraction n'est pas décédé.

En premier lieu, une décision de classement sans suite est une mesure révoquée du propre chef du procureur qui l'a prise dès lors que des circonstances nouvelles nécessitent la reprise des poursuites pénales. La mesure de classement sans suite est également révoquée à la suite d'un recours hiérarchique auprès du procureur général, en application de l'article 40-3 du code de procédure pénale. Ainsi, « *Le procureur général peut [...] enjoindre au procureur de la République d'engager des poursuites* »⁷²².

En second lieu, la loi offre aux plaignants les moyens de contourner une décision de classement sans suite. La mesure peut être contournée en application de l'article 85 du Code de procédure pénale qui prévoit que « *Toute personne qui se prétend lésée par un crime ou un délit peut en portant plainte se constituer partie civile devant le juge d'instruction* ». Ainsi, lorsqu'une plainte a été classée sans suite, le plaignant a la possibilité d'adresser au doyen des juges d'instruction de la juridiction compétente, une plainte avec constitution de partie civile étayée par l'avis de classement sans suite. La décision de classement peut également être contournée en application de la procédure de citation directe prévue par les articles 389 et suivants du Code de procédure pénale permettant au plaignant avisé d'un classement sans suite de saisir la juridiction correctionnelle aux fins de comparution de la personne mise en cause⁷²³.

⁷²² Art. 40-3 Cpp.

⁷²³ V. sur ce point **THIERRY (J.-B.)**, « Synthèse - Juridictions correctionnelles », *JurisClasseur Procédure pénale*, 1 mai 2021 ; V. notamment **MARSAT (C.)**, « Recevabilité d'une citation directe devant le tribunal correctionnel », *Droit pénal* n° 10, Octobre 2002, chron. 36.

160. Irrévocabilité du classement administratif. Le classement des fraudes fiscales par l'administration refusant d'engager des poursuites pénales est à l'inverse une décision irrévocable qui entrave la justice pénale. En effet, contrairement à la décision de classement sans suite de droit commun, la renonciation à la mise en mouvement de l'action publique décidée par l'administration fiscale, ne peut faire l'objet d'aucun recours ni d'aucune alternative juridictionnelle. Le verrou de Bercy semble donc revêtir toutes les caractéristiques d'un pouvoir absolu puisqu'il se présente comme une prérogative sans limite et sans contrôle. Un tel pouvoir, rappelons-le, s'exerce sous la tutelle du ministre du Budget.

Dans ce contexte d'absence totale d'encadrement législatif, le verrou de Bercy rend le volet procédural imprévisible. Le contribuable convaincu de fraude fiscale se retrouve alors dans une situation d'insécurité juridique.

Pourtant, soumettre la question à l'appréciation du Conseil constitutionnel ne semble guère opportun, sachant que celui-ci ne serait pas en mesure d'exercer son contrôle sur une faculté non envisagée dans la lettre de l'article L. 228 du LPF⁷²⁴. En revanche, pourrait s'avérer pertinente une saisine des Sages qui préciserait qu'en ne prévoyant pas le refus de déclencher des poursuites, et partant son encadrement, le législateur n'a pas fait usage de l'intégralité de sa compétence.

Devant le Conseil constitutionnel, il serait ainsi opportun d'invoquer la contrariété du verrou de Bercy avec la légalité criminelle, par l'intermédiaire de l'incompétence négative⁷²⁵.

§ 2 - L'invocabilité de la légalité criminelle par l'intermédiaire de l'incompétence négative

161. Providentialité du grief d'incompétence négative. En vertu de l'article 62 de la Constitution, l'effet *erga omnes*⁷²⁶ des décisions des membres du Conseil constitutionnel fait obstacle à toute remise en question de la constitutionnalité des dispositions de l'article L. 228 du LPF. En effet, la condition de l'absence de déclaration préalable de conformité⁷²⁷ ne serait pas satisfaite, puisque la question a d'ores et déjà été tranchée comme nous l'avons observé *supra*⁷²⁸.

⁷²⁴ V. **GENEVOIS (B.)**, « L'enrichissement des techniques de contrôle », *préc.* ; V. **BERGOUIGNOUS (G.)**, « Le Conseil constitutionnel et le législateur », *Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel* n° 38 (Dossier : Le Conseil constitutionnel et le Parlement), Janvier 2013.

⁷²⁵ Pour une définition de l'incompétence négative V. notamment **SCHMITTER (G.)**, « L'incompétence négative du législateur et des autorités administratives », *Annuaire International de Justice Constitutionnelle*, Année 1991, pp. 137-176, *spéc.* p. 140 : « Dans son acception originelle, l'incompétence négative avait pour but de censurer les refus d'exercer leurs compétences par des autorités alléguant à tort cette même incompétence ».

⁷²⁶ V. notamment **GUILLAUME (M.)**, « L'autorité des décisions du Conseil constitutionnel : vers de nouveaux équilibres ? », *Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel* n° 30 (Dossier Autorité des décisions), Janvier 2011.

⁷²⁷ V. Cons. const., Guide pratique de la question prioritaire de constitutionnalité (QPC) : « La disposition législative en cause ne doit pas avoir déjà été déclarée conforme à la Constitution par le Conseil constitutionnel, à la fois dans les motifs et le dispositif d'une de ses décisions ».

⁷²⁸ Cons. const., 22 juillet 2016, n° 2016-555 QPC, *préc.* ; Cons. const., 27 sept. 2019, n° 2019-804 QPC, *préc.*

Seul un « *changement des circonstances* »⁷²⁹ permettrait de retrouver la possibilité de déférer à nouveau ce texte devant le juge constitutionnel. Une telle occasion s'était présentée après l'entrée en vigueur de la loi du 23 octobre 2018 portant réforme du dispositif de déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale. Cependant, la QPC fondée sur la violation du principe d'égalité par les nouvelles dispositions⁷³⁰ instaurant une obligation de dénonciation, s'est avérée sans effet. Les Sages ont à nouveau jugé de la constitutionnalité du texte en cause, sans aucune prise en compte de la faculté pour l'administration de refuser de mettre en mouvement l'action publique.

Faute de nouveau changement de circonstances, un contrôle de constitutionnalité du verrou de Bercy n'est plus possible⁷³¹. Toutefois, il nous semble que le mécanisme du verrou de Bercy pourrait être contesté sur le fondement de l'incompétence négative⁷³². En effet, seule l'invocation de ce grief peut rendre possible la prise en compte du renoncement aux poursuites en matière de fraude fiscale par le Conseil constitutionnel⁷³³. Le 18 juin 2010, dans leur décision *Kimberly Clark*, les Sages de la rue de Montpensier ont édicté les conditions d'invocabilité de l'incompétence négative⁷³⁴. Celles-ci sont, selon nous, satisfaites afin d'invoquer l'incompétence négative qui vicie le verrou de Bercy, c'est-à-dire : l'exigence du non-épuisement de la compétence du législateur (A) ainsi que la condition de la violation d'un droit fondamental (B).

A - L'exigence du non-épuisement de la compétence du législateur

L'insuffisance de l'intervention du législateur, fondement de l'incompétence négative (1), semble un trait caractéristique du verrou de Bercy (2).

⁷²⁹ Cons. const., Guide pratique de la question prioritaire de constitutionnalité (QPC) : « *Seul un changement des circonstances peut permettre de poser une QPC sur une disposition qui a déjà été déclarée conforme à la Constitution* ».

⁷³⁰ V. Cons. const., 27 sept. 2019, déc. n° 2019-804 QPC, *Association française des entreprises privées* ; V. Cons. const., Commentaire, déc. n° 2019-804 QPC du 27 sept. 2019, *Association française des entreprises privées*.

⁷³¹ V. Cons. const., Guide pratique de la question prioritaire de constitutionnalité (QPC) : « *Seul un changement des circonstances peut permettre de poser une QPC sur une disposition qui a déjà été déclarée conforme à la Constitution* ».

⁷³² V. sur ce point Conseil constitutionnel, Les décisions, Ressources sur la question prioritaire de constitutionnalité (QPC), juillet-août 2014 : Le contrôle des incompétences négatives ; V. notamment **RRAPI (P.)**, « L'incompétence négative » dans la QPC : de la double négation à la double incompréhension », *Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel* n° 34, Janvier 2012 ; V. **VIDAL-NAQUET (A.)**, « L'état de la jurisprudence du Conseil constitutionnel sur l'incompétence négative », *Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel* N° 46 (L'incompétence en droit constitutionnel), Janv. 2015, pp. 7-20 ; V. **ARRIGHI DE CASANOVA (J.)**, « Quel avenir pour la jurisprudence *Kimberly Clark* ? », *Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel*, Janvier 2015, pp. 29-40.

⁷³³ Rappelons que le Conseil constitutionnel ne peut contrôler que les dispositions figurant dans le texte de loi, ainsi il ne saurait statuer sur des éléments non visés par le législateur ; V. notamment Cons. const., 15 janv. 1975, n° 74-54 DC, *Loi relative à l'interruption volontaire de la grossesse* ; V. **BERGOUIGNOUS (G.)**, « Le Conseil constitutionnel et le législateur », *préc.*

⁷³⁴ Cons. const., 18 juin 2010, n° 2010-5 QPC, *SNC Kimberly Clark [Incompétence négative en matière fiscale]*, cons. 3, le Conseil affirme que « *la méconnaissance par le législateur de sa propre compétence ne peut être invoquée à l'appui d'une question prioritaire de constitutionnalité que dans le cas où est affecté un droit ou une liberté que la Constitution garantit* ».

1 - L'insuffisance de l'intervention du législateur fondement de l'incompétence négative

162. Abandon de compétence législative. À travers un raisonnement par analogie avec les conflits négatifs de compétence juridictionnelle connus par le Tribunal des conflits, LAFERRIÈRE forge en 1888 la notion d'incompétence négative⁷³⁵. Le juriste désignait à travers cette idée, le renoncement de l'administration à intervenir dans un cadre relevant de sa compétence, en prétextant à tort son incompétence⁷³⁶. La doctrine, au sein de laquelle des auteurs tels que M. LE PILLOUER, fait observer qu'une autorité peut se rendre coupable d'une incompétence négative dès lors « *qu'elle est restée en deçà des limites de sa compétence* »⁷³⁷. On le sait, depuis une décision du 26 janvier 1967⁷³⁸, le Conseil constitutionnel a transposé le grief d'incompétence négative au législateur, en censurant le laconisme ou l'imprécision des lois dans lesquelles ce dernier n'aurait pas épuisé sa compétence⁷³⁹. La décision de 1967 est la première pierre d'un édifice jurisprudentiel destiné au respect de la « réserve de loi »⁷⁴⁰, c'est-à-dire des domaines exclusivement régis par la loi en vertu de l'article 34 de la Constitution, et pour lesquels le législateur ne peut déclinier sa compétence en faveur d'une autre autorité. À cet égard, les Sages de la rue de Montpensier considèrent que le Parlement ne doit pas « *abandonner totalement au pouvoir discrétionnaire du Gouvernement* »⁷⁴¹ la fixation des règles dans les domaines que la Constitution réserve à la loi⁷⁴².

Un tel positionnement du juge constitutionnel s'observe clairement en matière de mesures répressives, pour lesquelles il exige que le législateur épuise la compétence qu'il tient de l'article 34 de la Constitution, afin de ne pas conférer au Gouvernement dans ce domaine, un pouvoir qui n'est assorti d'aucune limite⁷⁴³. MM. FAVOREU et PHILIP font observer que cette jurisprudence

⁷³⁵ LAFERRIÈRE (E.), *Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux*, Paris, Berger-Levrault et Cie, 1888, t. 2, p. 491.

⁷³⁶ *Ibidem*, selon LAFERRIÈRE, « *une autorité au lieu de franchir les limites de sa compétence, reste en deçà, et refuse de faire un acte de son ressort en déclarant qu'elle n'a pas qualité pour l'accomplir* » ; V. l'analyse que fait LAFERRIÈRE des arrêts : CE, 1^{er} mai 1874, *Lezaret de la Maurinie*, p. 409 ; CE, 23 nov. 1883, *Société des mines d'or de la Guyane*, p. 832.

⁷³⁷ LE PILLOUER (A.), « L'incompétence négative des autorités administratives : retour sur une notion ambivalente », *RFDA* 2009, p. 1203.

⁷³⁸ Cons. const., 26 janv. 1967, n° 67-31 DC, *Loi organique modifiant et complétant l'ordonnance n° 58-1270 du 22 décembre 1958 portant loi organique relative au statut de la magistrature* ; V. PHILIP (L.), « Indépendance et inamovibilité des magistrats », *Les grandes décisions du Conseil constitutionnel*. *Dalloz* 2009, pp. 202-2015 ; V. FRANCK (C.), « [Note sous décision n° 67-31 DC] », *Grandes Décisions de la Jurisprudence Constitutionnelle*, 1984, n° s.n., pp. 320-321.

⁷³⁹ V. sur ce point SCHMITTER (G.), « L'incompétence négative du législateur et des autorités administratives », *AJJC* 1989, pp. 137-176.

⁷⁴⁰ Sur la notion de « réserve de loi », V. TREMEAU (J.), *La Réserve de loi – Compétence législative et Constitution*, Economica, PUAM, 1997.

⁷⁴¹ V. notamment Cons. const., 20 juil. 1983, n° 83-162 DC, *Loi relative à la démocratisation du secteur public*, cons. 18.

⁷⁴² V. par exemple Cons. const., 10 juil. 1985, n° 85-191 DC, *Loi portant diverses dispositions d'ordre économique et financier*, cons. 5, Les sages soulèvent l'incompétence négative du législateur, qui en l'absence de précisions suffisantes n'a pas fixé les règles concernant l'assiette de l'impôt, le texte qui en résulte n'est pas conforme à l'article 34 de la Constitution.

⁷⁴³ V. notamment Cons. const., 25 juil. 1990, n° 90-277 DC, *Loi relative à la révision générale des évaluations des immeubles retenus pour la détermination des bases des impôts directs locaux*, cons. 26.

est comparable à « celle relative au principe de la légalité des délits et des peines car là aussi le juge censure le législateur lorsqu'il n'a pas été suffisamment précis »⁷⁴⁴. De ce point de vue, ces auteurs citent une décision du Conseil constitutionnel dans laquelle les Sages au visa de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen de 1789, et de l'article 34 de la Constitution, considèrent « qu'il résulte de ces dispositions l'obligation pour le législateur de définir les infractions en termes suffisamment clairs et précis pour en exclure l'arbitraire »⁷⁴⁵.

Il semble que de telles précautions n'ont pas été prises en matière de déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale, cadre dans lequel, l'insuffisance de l'intervention du législateur est certainement un trait caractéristique du verrou de Bercy.

2 - L'insuffisance de l'intervention du législateur trait caractéristique du verrou de Bercy

163. Vice d'incompétence négative du verrou de Bercy. Pour citer le propos de Mme BRETONNEAU, on pourrait affirmer que l'une des conséquences de l'insuffisance de l'intervention du législateur est de laisser « ainsi au pouvoir d'application des lois [...] l'opportunité d'investiguer un champ qui lui est normalement fermé par la Constitution »⁷⁴⁶. Ce propos pourrait permettre d'expliquer l'étendue du pouvoir de l'administration fiscale dès lors que le législateur s'est contenté de préciser les règles régissant le déclenchement des poursuites pénales en matière de fraude fiscale, sans prévoir aucunement la faculté de renonciation à l'action publique. Une telle lacune laisse à l'administration fiscale, sous la tutelle du ministre du Budget, un large pouvoir de classement des fraudes fiscales, domaine qui est normalement réservé à l'autorité judiciaire. Ne pourrait-on pas y remarquer une délégation implicite de compétence législative en matière de classement des délits de fraude fiscale ? À cet égard, il convient d'observer la substitution des services fiscaux au législateur, dès lors que ceux-ci dans le cadre du refus de déclencher des poursuites pénales, ou verrou de Bercy, on le pouvoir de faire échapper des infractions à la réponse pénale en l'absence de texte prévoyant une telle prérogative. Le verrou de Bercy repose donc sur un exercice lacunaire de la compétence du législateur qui s'est arrêté au seul déclenchement des poursuites sans envisager la possibilité d'y renoncer.

⁷⁴⁴ FAVOREU (L.), PHILIP (L.), *Les grandes décisions du Conseil constitutionnel*, coll. Droit Public, 4^{ème} éd., Sirey, p. 197.

⁷⁴⁵ Cons. const., 25 juil. 1984, n° 84-176 DC, *Loi modifiant la loi du 29 juillet 1982 sur la communication audiovisuelle et relative à certaines dispositions applicables aux services de communication audiovisuelle soumis à autorisation*, cons. 6 ; V. FAVOREU (L.), « [Note sous décision n° 84-176 DC] », *Revue du droit public et de la science politique en France et à l'étranger*, mars-avril 1986, n° 2, p. 395.

⁷⁴⁶ BRETONNEAU (A.), « L'incompétence négative, « faux ami » du juge administratif ? », *Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel* n° 46, Janvier 2015, pp. 21-28.

Les lacunes législatives, dans le cadre de la faculté de classement administratif des fraudes fiscales, remplissent la condition du non-épuisement de la compétence du législateur permettant d'invoquer l'incompétence négative qui vicie le verrou de Bercy. Cette action est pareillement assujettie à la condition de la violation d'un droit fondamental.

B – La condition de la violation d'un droit fondamental

164. Invocabilité de la violation de la légalité criminelle. L'invocabilité de l'incompétence négative, à l'occasion d'un contrôle de constitutionnalité *a posteriori*, doit répondre aux exigences de l'article 61-1 de la Constitution, selon lesquelles la disposition législative en cause doit porter atteinte aux droits et libertés que la Constitution garantit. Cette condition est rappelée pour la première fois par le Conseil constitutionnel dans sa décision *Kimberly-Clark*⁷⁴⁷ rendue le 18 juin 2010. Les Sages considèrent « que la méconnaissance par le législateur de sa propre compétence ne peut être invoquée à l'appui d'une question prioritaire de constitutionnalité que dans le cas où est affecté un droit ou une liberté que la Constitution garantit »⁷⁴⁸.

L'invocabilité de l'incompétence négative du législateur dans le cadre d'une QPC semble dès lors possible à l'encontre du verrou de Bercy, en ce qu'il porte une atteinte manifeste à la légalité criminelle comme nous l'avons démontré *supra*⁷⁴⁹.

Pour mémoire, le champ d'application du principe de légalité consacré par l'article 8 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen de 1789, ne s'étend pas seulement aux délits et aux peines, mais également à la procédure pénale⁷⁵⁰. La DDHC de 1789, partie intégrante du bloc de constitutionnalité⁷⁵¹, consacre des droits et libertés que la Constitution garantit, ceux-ci pouvant alors fonder l'invocation d'une incompétence négative par le biais d'une QPC. Au rang de ces droits et libertés figure le principe de légalité des délits et des peines duquel découle un principe de légalité

⁷⁴⁷ Cons. const., 18 juin 2010, n° 2010-5 QPC, *SNC Kimberly-Clark*.

⁷⁴⁸ *Ibidem*, cons. 3.

⁷⁴⁹ Le verrou de Bercy porte atteinte à la légalité procédurale, car la renonciation au déclenchement des poursuites pénales n'est aucunement prévue par le législateur, comme elle l'est en droit commun aux termes de l'article 40-1 du Cpp.

⁷⁵⁰ V. notamment **GASSIN (R.)**, « Le principe de la légalité et la procédure pénale », *RPDP* 2001, *préc.* ; V. **DE LAMY (B.)**, « Le principe de la légalité criminelle dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel », *Cahiers du Conseil constitutionnel* N° 26, *préc.*

⁷⁵¹ V. notamment Cons. const., 16 juil. 1971, n° 71-44 DC, *Loi complétant les dispositions des articles 5 et 7 de la loi du 1^{er} juillet 1901 relative au contrat d'association* ; V. **FAVOREU (L.)**, **PHILIP (L.)**, « Liberté d'association. Conformité de la loi au préambule. Protection des libertés publiques », *Les grandes décisions du Conseil constitutionnel* 1975, Sirey, 1975, p. 267-287 ; V. **LUCHAIRE (F.)**, « [Note sous décision n° 71-44 DC] la décision du 16 juillet 1971 », *Annuaire international de la justice constitutionnelle*, 1991, n° VII-1991, p. 77 ; V. **RIVERO (J.)**, « [Note sous décision n° 71-44 DC] », *Actualité juridique. Droit administratif*, 1971, p. 537-542.

procédurale qui garantit au justiciable un encadrement de la procédure pénale diligentée à son encontre.

L'insuffisance de l'intervention du législateur, qui ne prévoit pas la possibilité de classement des fraudes fiscales par l'administration, et qui affecte en conséquence la légalité criminelle, pourrait donc fonder une QPC sur l'incompétence négative⁷⁵².

La légalité criminelle en tant que droit que la Constitution garantit⁷⁵³ contribuerait à rendre recevable l'invocation de l'incompétence négative à l'encontre du verrou de Bercy, en considération de la jurisprudence *Kimberly-Clark*⁷⁵⁴ du Conseil constitutionnel. Cependant, étant donné la constitutionnalité déclarée de l'article L. 228 du LPF⁷⁵⁵, il ne reste qu'à attendre un changement de circonstances⁷⁵⁶, afin de pouvoir déférer à nouveau ce texte devant le juge constitutionnel.

⁷⁵² V. sur ce point **VIDAL-NAQUET (A.)**, « L'état de la jurisprudence du Conseil constitutionnel sur l'incompétence négative », *Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel* N° 46 (L'incompétence en droit constitutionnel), *préc.*

⁷⁵³ V. sur ce point **DENOIX DE SAINT MARC (R.)**, « Les garanties constitutionnelles des droits et libertés politiques en France », Site internet du Conseil constitutionnel, 2 février 2009 ; V. **MÉLIN-SOUCRAMANIEN (F.)**, « Le principe d'égalité dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel. Quelles perspectives pour la question prioritaire de constitutionnalité ? », *préc.* ; rapp. Cons. const., 18 janv. 1985, n° 84-183, *Loi relative au redressement et à la liquidation judiciaire des entreprises*, cons. 12 ; V. **PELLÉ (S.)**, « Le contrôle de la légalité criminelle par le Conseil constitutionnel », *RPDP*, avril-juin 2013, p. 265.

⁷⁵⁴ Cons. const., 18 juin 2010, n° 2010-5 QPC, *SNC Kimberly-Clark*, cons. 3 : « La méconnaissance par le législateur de sa propre compétence ne peut être invoquée à l'appui d'une question prioritaire de constitutionnalité que dans le cas où est affecté un droit ou une liberté que la Constitution garantit ».

⁷⁵⁵ Cons. const., 22 juillet 2016, n° 2016-555 QPC, *préc.* ; Cons. const., 27 sept. 2019, n° 2019-804 QPC, *préc.*

⁷⁵⁶ V. Cons. const., Guide pratique de la question prioritaire de constitutionnalité (QPC) : « Seul un changement des circonstances peut permettre de poser une QPC sur une disposition qui a déjà été déclarée conforme à la Constitution ».

CONCLUSION DE CHAPITRE

165. Instrument de régularisation fiscale par transaction. En attribuant à l'administration le pouvoir de permettre la mise en mouvement de l'action publique pour fraude fiscale, le législateur confère implicitement au fisc le droit de refuser de déclencher des poursuites pénales. Pourtant, si le mécanisme de déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale, communément appelé verrou de Bercy, fait l'objet de nombreuses observations, on peut remarquer que peu de commentateurs se sont intéressés au pouvoir de l'administration de refuser de déclencher de telles poursuites. Ce manque d'attention semble résulter du caractère implicite d'un tel pouvoir dès lors qu'il ne figure pas expressément dans la loi ce qui le rend peu visible. C'est pourtant l'un des pouvoirs les plus importants de l'administration dans le cadre des poursuites pénales pour fraude fiscale puisque celle-ci est en mesure de faire entrave à la justice pénale en refusant de permettre la mise en mouvement de l'action publique alors qu'une fraude fiscale est constituée. Ce pouvoir apparaît selon nous comme le véritable verrou de Bercy dès lors qu'une telle appellation ne peut que concerner une action de blocage des poursuites pénales depuis l'administration fiscale située à Bercy sous la tutelle du ministre du Budget. L'importance du verrou de Bercy ressort de l'indigence des limitations qui ont été instaurées afin d'atténuer le pouvoir de l'administration fiscale, et de l'absence de contrôle juridictionnel pertinent.

La rétention des dossiers de fraude fiscale sous le verrou de Bercy permet à l'administration d'exercer son droit de transaction afin de recouvrer la dette fiscale. Dans de telles circonstances, la transaction fiscale revêt les caractéristiques d'une transaction pénale officieuse étant donné que cette faculté d'extinction de l'action publique en échange du paiement de l'impôt n'est pas prévue par la loi. De surcroît, la transaction fiscale conclue sous le verrou de Bercy s'opère au prix d'une instrumentalisation de la répression pénale par l'administration fiscale qui brandit la menace du procès pénal afin d'inciter le fraudeur à conclure une transaction. La répression pénale joue dans ce contexte le rôle d'un levier d'incitation à la transaction plutôt que de remplir ses traditionnelles fonctions de rétribution ou de dissuasion.

166. Pouvoir illégal de classement. Le pouvoir de l'administration de refuser de déclencher des poursuites pénales est un pouvoir de classement contraire au principe de la légalité criminelle en considération de son absence de fondement législatif. Une telle lacune rend ce pouvoir illégal dès lors qu'il contrevient à l'obligation qui pèse sur toute autorité de dénoncer au procureur de la

République les infractions dont elle a connaissance⁷⁵⁷. Non expressément prévu par la loi régissant le dispositif de déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale, le pouvoir de l'administration de refuser de mettre en mouvement l'action publique a échappé au contrôle du juge constitutionnel qui a déclaré ledit dispositif conforme à la Constitution⁷⁵⁸. Pourtant, une saisine du Conseil constitutionnel sur le moyen de l'incompétence négative du législateur aurait certainement permis d'orienter le contrôle des Sages sur le verrou de Bercy et soulever l'atteinte qu'il porte au principe de la légalité criminelle.

Afin de légaliser le pouvoir de renonciation aux poursuites de l'administration fiscale, le législateur devrait faire figurer cette faculté dans la loi et instaurer un encadrement comparable à celui prévu par les dispositions des articles 40-1 et suivants du Code de procédure pénale⁷⁵⁹. Il en résulterait une meilleure visibilité sur les causes de classement administratif des fraudes fiscales, et notamment des transactions gérées par l'administration⁷⁶⁰.

À l'abri de tout contrôle tant juridictionnel que constitutionnel, le verrou de Bercy, ou pouvoir de refuser de déclencher des poursuites pénales, demeure une prérogative pérenne de l'administration et un instrument de la procédure fiscale de recouvrement par transaction.

⁷⁵⁷ L'illégalité du verrou de Bercy s'évince certes de son absence des prévisions du législateur, mais également de sa contrariété avec les exigences de l'article 40 alinéa 2 du Cpp qui dispose que « *Toute autorité constituée, tout officier public ou fonctionnaire qui, dans l'exercice de ses fonctions, acquiert la connaissance d'un crime ou d'un délit est tenu d'en donner avis sans délai au procureur de la République et de transmettre à ce magistrat tous les renseignements, procès-verbaux et actes qui y sont relatifs* ».

⁷⁵⁸ Cons. const., 22 juillet 2016, n° 2016-555 QPC, *préc.* ; Cons. const., 27 sept. 2019, n° 2019-804 QPC, *préc.*

⁷⁵⁹ Ces dispositions semblent fixer un cadre au pouvoir de classement du ministère public. Un tel pouvoir prévu par le législateur (art. 40-1 du Cpp), fait l'objet d'un avis (art. 40-2 du Cpp), reste révocable (art. 40-3 du Cpp) et n'entrave pas l'exercice de la justice pénale (art. 85 et art. 389 à 392-1 du Cpp).

⁷⁶⁰ Outre l'article L. 247 du LPF qui informe de la possibilité pour l'administration fiscale de conclure une transaction avec un contribuable, les pratiques de remises et de transaction livrées au pouvoir discrétionnaire du fisc manquent sensiblement de base légale ; V. sur ce point **PERROTIN (F.)**, « Les remises et transactions en matière fiscale », *LPA* 13 mar. 2018, n° 134f8, p. 5 ; V. Cour des Comptes, Rapport public annuel, « Les remises et transactions en matière fiscale : une égalité de traitement et une transparence à mieux assurer », février 2018, p. 85.

CONCLUSION DE TITRE

167. Garantie de succès de la procédure fiscale. Le particularisme de la répression pénale de la fraude fiscale appert, depuis le XIX^{ème} siècle, de la mainmise de l'administration fiscale sur le déclenchement de l'action publique pour de ce délit. En effet, le pouvoir de l'administration de déclencher des poursuites pénales pour fraude fiscale inscrit la répression pénale de cette infraction au sein d'un continuum constitué de procédures administratives de recherche de la fraude fiscale, de sanction de ce manquement et de recouvrement de l'impôt fraudé avec ses pénalités administratives. La répression pénale prolonge ainsi la procédure fiscale puisque dans la mesure où l'administration dispose du pouvoir discrétionnaire de permettre la mise en mouvement de l'action publique, elle n'entamera une telle démarche que dans l'intérêt de la procédure fiscale. La procédure pénale se présente dans ce cadre comme un instrument aux mains de l'administration permettant de garantir le succès de la procédure fiscale.

168. Dévoiement de la répression pénale. Dans l'intérêt du fisc, l'administration qui dispose du pouvoir discrétionnaire de déclencher des poursuites pénales détient conséquemment le pouvoir de refuser de choisir cette voie judiciaire alors qu'une fraude fiscale est constituée. Ce pouvoir que l'on peut observer comme un effet négatif de la loi sur le déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale est, selon nous, le véritable verrou de Bercy. Il repose sur un choix pragmatique de l'administration de refuser de déclencher des poursuites pénales afin d'être en mesure de terminer la procédure fiscale de recouvrement par une transaction avec le fraudeur fiscal⁷⁶¹. Le pouvoir de l'administration de refuser de permettre la mise en mouvement de l'action publique confirme l'inscription de la répression pénale de la fraude fiscale au sein d'un continuum. En effet, le continuum est présent dans l'esprit du fraudeur fiscal puisque, sous le verrou de Bercy, la menace de poursuites pénales incite ce contribuable indélicat à régulariser sa situation fiscale rapidement par le biais d'une transaction avec l'administration. Si la transaction fiscale permet au fraudeur d'éviter un procès pénal et notamment l'opprobre qui le caractérise, ce moyen de règlement pragmatique permet à l'administration de terminer la procédure de recouvrement et d'éviter un contentieux judiciaire long, coûteux et aléatoire⁷⁶².

⁷⁶¹ Cette faculté s'infère de la combinaison de l'art. L. 228 du LPF, qui attribue à l'administration fiscale le pouvoir de refuser de déclencher des poursuites pénales, avec l'art. L. 247, 3^o du LPF, qui permet à l'administration de régulariser par transaction la situation fiscale de l'auteur d'une fraude fiscale.

⁷⁶² V. ministère de l'Économie et des Finances, Rapport au Parlement, Remises et transactions à titre gracieux en matière fiscale pour l'année 2018, p. 14 ; V. ministère de l'Économie et des Finances, Rapport au Parlement, Remises et transactions à titre gracieux en matière fiscale pour l'année 2021, p. 12, le ministère de l'Économie et des Finances

Au sein du continuum dirigé par l'administration fiscale, la répression pénale est ainsi instrumentalisée afin de servir le recouvrement de l'impôt dès lors que la menace de poursuites est employée pour accélérer la régularisation fiscale. Le cadre du verrou de Bercy fait ressortir la plus-value du droit pénal au sein du continuum puisque les poursuites pénales et le procès qui les suit sont des moyens de pression aux fins de recouvrement de l'impôt bien plus comminatoires que des sanctions fiscales. L'instrumentalisation de la répression pénale par l'administration sous la tutelle du ministre du Budget ressort ainsi du dévoiement du droit pénal de ses fonctions traditionnelles de rétribution, de réparation et de prévention, afin de jouer un rôle d'incitation à la transaction fiscale.

L'image du continuum qui s'évince du pouvoir de l'administration fiscale de refuser de permettre la mise en mouvement de l'action publique est pareillement remarquable lorsque des poursuites pénales pour fraude fiscale ont été déclenchées. Dans ce cadre, compte tenu du pouvoir de l'administration de déclencher des poursuites pénales pour fraude fiscale, la voie du procès pénal sera choisie par cette autorité administrative pour son apport au continuum de lutte contre la fraude fiscale.

souligne que « *Le recours aux transactions par les services fiscaux est traditionnellement encouragé lorsqu'il permet d'éviter des procédures contentieuses et ainsi d'améliorer le recouvrement des sommes dues au Trésor* »

TITRE II : L'APPORT DU PROCÈS PÉNAL AU CONTINUUM ADMINISTRATIF DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE

169. Finalité fiscale de la procédure pénale. Le pouvoir exclusif de l'administration fiscale de permettre la mise en mouvement de l'action publique comme d'y renoncer fait ressortir une prévalence de la procédure fiscale sur la procédure pénale. En effet, s'il a pu être observé *supra* qu'à travers la mise en œuvre du verrou de Bercy, le fiscal tient le pénal, il importe pareillement de remarquer la cause fiscale du déclenchement des poursuites pénales et conséquemment l'objectif fiscal de la procédure pénale. Le fiscal tient le pénal dans ces circonstances puisque les poursuites et les sanctions ne peuvent porter que sur des fraudes fiscales choisies par l'administration. Dans ce cadre dérogatoire du droit commun, l'autorité judiciaire est saisie par l'administration fiscale qui a fait le choix de poursuivre pénalement des agissements à l'encontre desquels la procédure administrative est insuffisante. Le droit pénal apporte un supplément répressif au continuum afin de concourir à la procédure fiscale dans la recherche de la fraude, la sanction de ce manquement et le recouvrement de l'impôt fraudé. Le procès pénal intervient alors comme une « nouvelle étape » de la procédure administrative et au regard de cette intervention se forme concrètement un continuum par le prolongement de la procédure fiscale à travers le procès pénal (Chapitre I).

Une fois les poursuites pénales déclenchées par l'administration, la mise en œuvre d'un tel renforcement de la procédure fiscale soulève un important problème de droit pénal relatif au cumul des sanctions fiscale et pénale. En effet, dès lors que la nature pénale des majorations fiscales a été reconnue par les juges européens et français, leur renforcement par des peines crée un cumul de sanction pénales attentatoire au principe *non bis in idem*. Les juges se retrouvent alors confrontés à un dilemme cornélien entre le respect du principe *non bis in idem*, garantie fondamentale du procès pénal, et la préservation de l'efficacité de la répression fiscale qui repose sur l'apport du procès pénal. En application dudit principe, le continuum se verrait amputé de la plus-value répressive de la sanction pénale qui, bien plus comminatoire que des pénalités administratives, incite à la transaction ou corrobore la procédure fiscale de sanction des fraudes graves. Ce dilemme a été résolu par les juges européens et français afin de maintenir le renforcement de la répression fiscale par la sanction pénale (Chapitre II).

CHAPITRE I : LE PROLONGEMENT DE LA PROCÉDURE FISCALE À TRAVERS LE PROCÈS PÉNAL

« *Accessorium sequitur principale* »

Locution latine avec pour traduction en français :
« *L'accessoire suit le principal* ».

170. Dernière étape du continuum. En matière de fraude fiscale, l'assujettissement de la mise en mouvement de l'action publique au pouvoir discrétionnaire de l'administration, a pour inéluctable conséquence une situation que la doctrine a pu qualifier de « *Concordance entre la procédure pénale et la procédure administrative préalable* »⁷⁶³. À ce propos, il convient d'observer que l'administration fiscale, libre de déclencher des poursuites pénales comme d'y renoncer, ne saisira la juridiction répressive que pour des fraudes fiscales dont elle a eu connaissance lors de la procédure administrative préalable, et pour lesquelles elle requiert⁷⁶⁴ l'application de sanctions pénales. Ainsi, l'office du juge répressif se retrouve circonscrit aux faits de fraude que l'administration veut bien déférer à l'autorité judiciaire qui, saisie *in rem*⁷⁶⁵, ne dispose que de possibilités réduites pour étendre l'action publique à des agissements supplémentaires. En effet, la loi du 23 octobre 2018 a instauré la possibilité pour le parquet de s'auto-saisir sans nouvelle plainte ou dénonciation de l'administration à l'encontre d'un contribuable qui faisait déjà l'objet de poursuites pénales pour fraude fiscale, lorsque de nouveaux faits de fraude fiscale ont été découverts⁷⁶⁶. Néanmoins, cette possibilité d'auto-saisine du parquet ne peut concerner qu'un contribuable qui a déjà été préalablement choisi par l'administration.

⁷⁶³ V. notamment **DETRAZ (S.)**, « Impôts – Procédure », *JurisClasseur Lois pénales spéciales*, Fasc. 50, 22 Février 2022.

⁷⁶⁴ Nous employons le verbe requérir à dessein dans ce contexte, en raison de la subordination du ministère public à l'initiative de l'administration qui, détenant le pouvoir de déclencher des poursuites pénales pour fraude fiscale (art. L. 228 du LPF), joue le rôle d'un parquet requérant l'application des peines. Si le procureur de la République requiert l'application des peines en droit commun, l'administration semble exercer un pouvoir similaire en matière de fraude fiscale.

⁷⁶⁵ V. notamment Cass. crim., 12 déc. 1994, n° 94-80.328, Bull. crim. n° 401.

⁷⁶⁶ V. loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018, notamment son art. 36. Ces dernières dispositions offrent au parquet la possibilité d'exercer l'action publique sans nouvelle plainte ou dénonciation de l'administration, en cas de découverte de faits de fraude fiscale concernant le même contribuable et portant sur d'autres impôts ou taxes sur une période différente. V. sur ce point art. L. 228 C du LPF.

L'administration fiscale semble ainsi principalement mobiliser la réponse pénale dans son intérêt exclusif. La répression pénale permet aux services fiscaux de bénéficier de moyens bien plus efficaces que ceux qu'ils détiennent dans le cadre de la procédure administrative préalable, afin de rechercher la fraude fiscale. La procédure fiscale bénéficie ainsi du concours des poursuites pénales (Section I). Au cours du procès pénal, les intérêts du fisc sont défendus par l'administration fiscale par le biais d'une constitution de partie civile dans le but de corroborer l'action publique et *in fine* de recouvrer l'impôt fraudé. Dans ce cadre, on peut remarquer une utilisation du procès pénal par l'administration fiscale aux fins de recouvrement de l'impôt (Section II).

Section I - Le concours des poursuites pénales à la procédure fiscale

Au stade des poursuites pénales, le continuum se dessine clairement au regard du prolongement de la procédure fiscale au cœur de la procédure pénale, et notamment en considération de l'utilité de celle-ci pour l'administration fiscale. Le droit pénal est ainsi au service de la procédure administrative en considération de l'utilisation de l'enquête judiciaire au profit du contrôle fiscal (Sous-section I) ainsi qu'en raison de la perpétuation des prérogatives de l'administration fiscale à travers les poursuites pénales (Sous-section II)

Sous-section I - L'utilisation de l'enquête judiciaire au profit du contrôle fiscal

171. Limites de la procédure administrative. Dès la fin de l'année 2009, le législateur a entrepris de remédier aux limites des moyens d'investigation dont dispose l'administration au sein de la procédure fiscale, moyens qui se révélaient inefficaces face à des fraudes de plus en plus complexes⁷⁶⁷. Ainsi, un rapport parlementaire rendu en septembre 2009 recommandait de « *créer un service fiscal d'enquêtes composé d'agents disposant de la qualité d'officier de police judiciaire sous l'autorité du parquet* »⁷⁶⁸. Cette volonté de permettre à la procédure fiscale de bénéficier de moyens de recherche judiciaires s'est concrétisée par le vote de la loi du 30 décembre 2009⁷⁶⁹ qui instaure une procédure judiciaire d'enquête fiscale dédiée à la fraude complexe⁷⁷⁰. Le législateur semble avoir atteint son objectif puisque la procédure judiciaire d'enquête fiscale facilite le contrôle fiscal (§ 1). Cependant,

⁷⁶⁷ V. notamment **MICHAUD (P.)**, « L'enquête fiscale judiciaire sous le contrôle du Parquet », *Gaz. Pal.* 30 janv. 2010, p. 13, l'auteur attire l'attention sur la lourdeur des procédures fiscales de recherche d'infractions, notamment le droit de visite domiciliaire et le droit d'enquête TVA.

⁷⁶⁸ Sénat, Projet de loi de finances rectificative pour 2009 : Rapport, Septembre 2009, Art. 14 bis : Procédure judiciaire d'enquête fiscale.

⁷⁶⁹ Loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, art. 23.

⁷⁷⁰ V. notamment **MICHAUD (P.)**, « L'enquête fiscale judiciaire sous le contrôle du Parquet », *préc.*

ce cadre particulier d'investigation judiciaire s'il peut s'avérer propice à la précarisation des droits de la défense du contribuable, il semble de surcroît permettre des dérogations aux droits dont le contribuable aurait pu bénéficier au cours de la procédure fiscale. La procédure judiciaire d'enquête fiscale semble ainsi fragiliser les garanties du contribuable (§ 2).

§ 1 - La facilitation du contrôle fiscal via la procédure judiciaire d'enquête fiscale

En instaurant la procédure judiciaire d'enquête fiscale, la loi du 30 décembre 2009⁷⁷¹ vient renforcer le continuum administratif de lutte contre la fraude fiscale en lui offrant la possibilité de mener des investigations avant contrôle fiscal avec des moyens techniques et humains qui relèvent de la procédure pénale. Ces investigations permettront à l'administration d'étayer la procédure fiscale. Le concours du droit pénal à la procédure fiscale s'infère ainsi de la judiciarisation de l'enquête fiscale (A) et de la création d'officiers fiscaux judiciaires (B).

A - La judiciarisation de l'enquête fiscale

La procédure judiciaire d'enquête fiscale contribue à l'efficacité du continuum de répression de la fraude fiscale. Ce dispositif dédié au traitement des fraudes fiscales complexes (1) voit son champ d'application s'étendre à mesure de l'extension du champ d'application de ce type de fraude (2).

1 – Le traitement des fraudes fiscales complexes

172. Enquête judiciaire avant contrôle fiscal. L'article 23 de la loi de finances rectificative du 30 décembre 2009 institue, en complément du dispositif de répression pénale de la fraude fiscale, une procédure judiciaire d'enquête fiscale⁷⁷². Cette procédure peut être mise en œuvre dès lors qu'existent des présomptions caractérisées que certaines fraudes spécifiques ont été commises⁷⁷³, et pour lesquelles existe un risque de déperissement des preuves. Le Conseil constitutionnel considère que « *Dans ces situations, l'Administration choisit d'abord le pénal avant le contrôle fiscal* »⁷⁷⁴. En

⁷⁷¹ Art. 23 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009.

⁷⁷² V. sur ce point **THEVENET (B.)**, « Renforcement des moyens de lutte contre la fraude fiscale », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, Octobre 2019.

⁷⁷³ Les 1° à 5° du II de l'article L. 228 du LPF vise les fraudes qui résultent : soit de l'utilisation de comptes ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ; soit de l'interposition de personnes physiques ou morales établies à l'étranger ; soit de faux et son usage ; soit de domiciliations fiscales fictives ou artificielles à l'étranger ; soit de toute autre manœuvre destinée à égarer l'administration.

⁷⁷⁴ Cons. const., Commentaire, Décision n° 2016-545 QPC du 24 juin 2016, *M. Alec W. et autre*, Décision n° 2016-546 QPC du 24 juin 2016, *M. Jérôme C.*, p. 11.

effet, le déclenchement de ce dispositif de recherche est possible avant contrôle de l'impôt, afin de délivrer une réponse répressive plus coercitive que celle qui est régie par la procédure fiscale⁷⁷⁵.

Si ce dispositif d'investigation était censé pallier l'impuissance de la procédure fiscale face à la fugacité de certaines fraudes, la complexité de celles-ci était pareillement au cœur des préoccupations des créateurs de la loi du 30 décembre 2009⁷⁷⁶, emportant modification de l'article L. 228 du LPF. En effet, les 1° à 3° du même article visent les fraudes fiscales présumées avoir été commises par l'entremise d'organismes situés dans des États et territoires non coopératifs⁷⁷⁷, en d'autres termes des paradis fiscaux, ou des fraudes fiscales conséquentes au recours à une quelconque falsification⁷⁷⁸. Les fraudes dites complexes, visées par ces dernières dispositions, délimitaient ainsi le champ d'application de l'enquête judiciaire fiscale.

Afin de conférer à cette procédure une meilleure efficacité, le législateur a procédé à l'extension de son champ d'application.

2 – L'extension du champ d'application de la procédure judiciaire d'enquête fiscale par le législateur

173. Périmètre étendu de la fraude complexe. À la mesure des modifications portées par la loi de finances rectificative pour 2012⁷⁷⁹, le champ d'application de la procédure judiciaire d'enquête fiscale a été largement étendu. Aux 1° à 3° de l'ancienne version de l'article L. 228 du LPF, se sont rajoutés un 4° sur la domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger, et un 5° relatif à l'emploi de toute autre manœuvre destinée à égarer l'administration.

S'agissant de l'expression « *domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger* », celle-ci indique qu'une fraude complexe relevant de la procédure judiciaire d'enquête fiscale est constituée en présence d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle en dehors du territoire de la République française. Ainsi, la procédure concerne les montages juridiques en lien avec des États qu'ils soient ou non des États ou territoires non coopératifs⁷⁸⁰, c'est-à-dire des États n'ayant pas conclu de convention administrative d'assistance avec la France en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

⁷⁷⁵ V. **COCHETEUX (P.)**, « La police fiscale », *LPA* 12 août 2011, n° 160, p. 7.

⁷⁷⁶ Loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, art. 23.

⁷⁷⁷ En vertu de l'art. 238-0 A du CGI, « *sont considérés comme non coopératifs, à la date du 1^{er} janvier 2010, les États et territoires dont la situation au regard de la transparence et de l'échange d'informations en matière fiscale a fait l'objet d'un examen par l'Organisation de coopération et de développement économiques et qui, à cette date, n'ont pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties, ni signé avec au moins douze autres États ou territoires une telle convention* ».

⁷⁷⁸ La notion de falsification est comprise au sens des articles 441-1 et s. du Code pénal ; V. notamment **COCHETEUX (P.)**, « La police fiscale », *préc.*

⁷⁷⁹ Art. 11 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012.

⁷⁸⁰ Pour une définition V. art. 238-0 A du CGI.

La formule « *de toute autre manœuvre destinée à égarer l'administration* » est quant à elle d'une imprécision très englobante qui exacerbe l'extension du champ d'application de la notion de fraude complexe, et partant, de l'enquête judiciaire fiscale. En raison de son caractère imprécis, cette formule englobe un nombre illimité d'agissements susceptibles de fonder des présomptions caractérisées qu'une fraude fiscale a été commise⁷⁸¹.

L'administration se retrouve alors très facilement en mesure de faire valoir qu'il existe de telles présomptions afin de mettre en œuvre la procédure judiciaire d'enquête fiscale.

174. Nouvelle extension. La loi du 6 décembre 2013⁷⁸², va poursuivre l'extension de la qualification de fraude complexe en remplaçant la notion d'État non coopératif par l'expression « *à l'étranger* »⁷⁸³ afin d'aligner les dispositions susvisées du LPF avec les nouvelles circonstances aggravantes de l'article 1741 du CGI⁷⁸⁴. Désormais, les conditions de déclenchement de la procédure d'enquête semblent satisfaites quel que soit le pays par l'intermédiaire duquel la fraude fiscale a été commise, sans que celui-ci réponde nécessairement à la définition d'État non coopératif ou paradis fiscal⁷⁸⁵. Il convient de remarquer la contrariété du déclenchement de ce dispositif d'investigation, avec le principe fondamental de la liberté du commerce et de l'industrie⁷⁸⁶. L'atteinte à cette liberté semble résulter du manque de précision de l'expression « *à l'étranger* » qui fonde une présomption légale de fraude fiscale complexe dès lors que les opérations du contribuable sont en lien avec un autre État que la France.

Les conditions permettant d'établir la complexité de la fraude n'ont pas été modifiées depuis la loi du 6 décembre 2013 et sont à ce jour listées aux 1° à 5° des nouvelles dispositions du II de l'article

⁷⁸¹ Cons. const., 29 déc. 2012, n° 2012-661 DC, Loi de finances rectificative pour 2012, cons. 5-9, le Conseil constitutionnel reconnaît la conformité à la Constitution de la formule « *de toute autre manœuvre destinée à égarer l'administration* » de l'art. 11 de la loi de finances rectificative pour 2012.

⁷⁸² Art. 9 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière.

⁷⁸³ V. **NÉGRIN (O.)**, « Procédure judiciaire d'enquête fiscale », *Procédures* n° 4, Avril 2013, comm. 134 ; V. **BIYOT (K.)**, « Le renforcement de l'arsenal législatif visant à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales », *LPA* 1^{er} mars 2013, n° 44, p. 6 ; V. **PERROTIN (F.)**, « Un bilan très positif pour la procédure d'enquête judiciaire fiscale », *LPA* 12 sept. 2014, n° 183, p. 4.

⁷⁸⁴ V. notamment Sénat, Rapport n° 738 (2012-2013) de M. Alain Anziani et Mme Klès, fait au nom de la commission des lois, 10 juillet 2013, p. 65.

⁷⁸⁵ V. notamment **DUSSART (V.)**, « La police fiscale », *Dr. fisc.* n° 51-52, 18 Décembre 2014, 695 : « *Ainsi, le champ de la procédure a été élargi au recours à des comptes ou des contrats souscrits auprès d'organismes établis dans tout État ou territoire étranger, sans que ces derniers soient nécessairement des paradis fiscaux* ».

⁷⁸⁶ Principe fondamental révolutionnaire énoncé par la loi du 17 mars 1791 (dite décret d'Allarde) portant suspension de tous les droits d'aides, de toutes les maîtrises et jurandes et établissements des droits de patente. En vertu de l'article 7 de cette loi, « *il sera libre à toute personne de faire tel négoce ou d'exercer telle profession, art ou métier qu'elle trouvera bon* ». Le principe est rendu effectif par le décret du 14 juin 1791 (dit loi Le Chapelier) relatif aux assemblées d'ouvriers et artisans de même état et profession ; Pour mémoire, l'un des corollaires dudit principe, la liberté d'exploiter, confère au chef d'entreprise « *le droit de gérer ses affaires comme il l'entend, c'est-à-dire de choisir ses fournisseurs, ses clients, choisir telle ou telle méthode de distribution, d'exporter ou non* », V. sur ce point **LUCAS (F.-X.)**, *Le droit des affaires*, PUF, 2005, pp. 85-97.

L. 228 du LPF⁷⁸⁷. La procédure judiciaire d'enquête fiscale offre ainsi à l'administration plus de moyens afin de corroborer le contrôle administratif de l'impôt. La mise en œuvre d'une telle procédure confirme l'existence d'un continuum au sein duquel la procédure pénale est au service du contrôle fiscal.

En mettant en place ce dispositif exceptionnel d'investigation, le législateur a souhaité le doter d'agents qui ont la connaissance de la fiscalité, en créant un corps d'officiers fiscaux judiciaires.

B – La création d'officiers fiscaux judiciaires

La loi de finances rectificative du 30 décembre 2009⁷⁸⁸ permet à des agents des services fiscaux d'être habilités à effectuer des enquêtes judiciaires sur réquisition du parquet ou sur commission rogatoire du juge d'instruction. Ces fonctionnaires des impôts se voient ainsi confier des missions de police judiciaire. L'expertise fiscale des agents du fisc ainsi que les moyens d'investigation dont dispose l'autorité judiciaire concourent au succès de la procédure fiscale. Le recouvrement de l'impôt et des pénalités afférentes, semble alors garanti par l'hybridation des compétences tant fiscales que judiciaires (1). Depuis l'entrée en vigueur de la loi du 23 octobre 2018, la mobilisation des moyens de droit pénal au service de la procédure fiscale s'intensifie en raison de l'instauration d'une police fiscale à Bercy (2).

1 – La garantie du recouvrement par l'hybridation des compétences fiscales et judiciaires

175. Police fiscale du ministère de l'Intérieur. Afin de diligenter la procédure judiciaire d'enquête fiscale, il s'est avéré nécessaire de créer un corps d'enquêteurs fiscaux judiciaires⁷⁸⁹. Le décret du 4 novembre 2010 a institué une Brigade nationale de répression de la délinquance fiscale⁷⁹⁰ (BNRDF) rattachée à la Direction centrale de la police judiciaire du ministère de

⁷⁸⁷ Version postérieure à l'entrée en vigueur de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018.

⁷⁸⁸ Loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009.

⁷⁸⁹ V. notamment Ass. nat., Rapport N° 1902 d'information sur les paradis fiscaux, 10 septembre 2009, parmi les propositions de ce rapport figurait celle de « créer un service fiscal d'enquêtes composé d'agents disposant de la qualité d'officier de police judiciaire sous l'autorité du parquet ».

⁷⁹⁰ Art. 1 du décret n° 2010-1318 du 4 novembre 2010 portant création d'une brigade nationale de répression de la délinquance fiscale ; V. sur ce point **AYRAULT (L.)**, « Procédure judiciaire d'enquête fiscale », *Procédures* n° 1, Janvier 2011, comm. 45.

l'Intérieur⁷⁹¹. Cette Brigade est un corps mixte composé paritairement de fonctionnaires des services fiscaux et d'officiers et agents de police judiciaire⁷⁹².

Le décret du 3 août 2010⁷⁹³ relatif à la participation des agents des services fiscaux à certaines missions de police judiciaire, avait créé au sein du Code de procédure pénale les conditions de désignation⁷⁹⁴, d'habilitation⁷⁹⁵ et d'exercice des missions⁷⁹⁶ de ces fonctionnaires des impôts. L'article 28-2 du Code de procédure pénale prévoit en l'occurrence la compétence de ces officiers fiscaux judiciaire (OFJ) pour rechercher et constater, sur l'ensemble du territoire, les infractions de fraude fiscale dans les conditions d'urgence de l'enquête judiciaire fiscale⁷⁹⁷. La procédure de recherche de preuve des fraudes fiscales complexes est confiée à ces officiers fiscaux judiciaires.

176. Pouvoir d'officier de police judiciaire. La loi du 14 mars 2012⁷⁹⁸ a modifié le IV de l'article 28-2 du Code de procédure pénale, avec une formule toujours en vigueur à ce jour, selon laquelle les agents des services fiscaux habilités par le procureur général près la cour d'appel du siège de leur fonction « *disposent des mêmes prérogatives et obligations que celles attribuées aux officiers de police judiciaire* ». En vertu de ces dispositions, les OFJ disposent des pouvoirs attribués aux officiers de police judiciaire lors des enquêtes de flagrance⁷⁹⁹ et préliminaire⁸⁰⁰ ainsi que dans le cadre des commissions rogatoires. Ils peuvent, par exemple, diligenter des perquisitions⁸⁰¹, placer un individu

⁷⁹¹ V. notamment **PERROTIN (F.)**, « Les débuts de la police judiciaire fiscale », *LPA* 28 nov. 2011, n° 236, p. 4 ; V. également **PELLAS (J.-R.)**, « Les nouveaux outils de lutte contre la fraude fiscale », *Revue française de finances publiques* août 2014, n° 127, p. 121 ; V. **FOURRIQUES (M.)**, « Les armes de l'administration fiscale pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales en relation avec l'étranger », *LPA* 12 févr. 2013, n° 31, p. 3.

⁷⁹² V. **HÉZARD (G.)**, « Présentation de la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale, une idée audacieuse et originale pour le renforcement de la lutte contre la grande fraude fiscale », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, n° 2015/1, p. 61.

⁷⁹³ Décret n° 2010-914 du 3 août 2010 relatif à la participation des agents des services fiscaux à certaines missions de police judiciaire.

⁷⁹⁴ Art. R. 15-33-29-5 à R. 15-33-29-9 du Cpp.

⁷⁹⁵ Art. R. 15-33-29-10 à R. 15-33-29-12 du Cpp.

⁷⁹⁶ Art. R. 15-33-29-17 du Cpp.

⁷⁹⁷ V. 1° à 3° de l'art. L. 228 du LPF dans sa version antérieure au 23 oct. 2018 ; V. également 1° à 5° de l'art. L. 228 du LPF dans sa version postérieure au 23 oct. 2018.

⁷⁹⁸ Art. 20 de la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012.

⁷⁹⁹ Cpp. 2^e et 3^e al. de l'art. 54 et art. 55-1, 56, 57 à 62, 63 à 67 ; Les OFJ disposent notamment du droit de perquisition en enquête de flagrance : Cpp. Art. 56 à 62. Toutefois, en excluant l'article 56-1 du dispositif, le législateur n'attribue pas aux OFJ, le droit de perquisitionner dans un cabinet d'avocat ; Les OFJ disposent notamment d'un droit de garde à vue en enquête de flagrance : Cpp. art. 63 à 67.

⁸⁰⁰ Cpp. Art. 75 à 78 ; V. notamment le droit de perquisition des OFJ en enquête préliminaire : Cpp. Art. 76 ; Les OFJ disposent notamment d'un droit de garde à vue en enquête préliminaire : Cpp. art. 77.

⁸⁰¹ Droit de perquisition en enquête de flagrance : Cpp. Art. 56 à 62. En excluant l'article 56-1 du dispositif, le législateur n'attribue pas aux OFJ, le droit de perquisitionner dans un cabinet d'avocat ; Droit de perquisition en enquête préliminaire : Cpp. Art. 76.

en garde à vue⁸⁰², employer des mesures de surveillance⁸⁰³ afin d'infiltrer des réseaux criminels⁸⁰⁴, d'intercepter les correspondances émises par la voie des télécommunications⁸⁰⁵, de procéder à des géolocalisations⁸⁰⁶ ou encore de sonoriser et fixer des images dans des lieux précis⁸⁰⁷.

177. Extension de compétence. La compétence matérielle des officiers fiscaux judiciaire, d'abord circonscrite à la fraude fiscale et aux délits assimilés, a été étendue au blanchiment de ces infractions par la loi du 6 décembre 2013⁸⁰⁸. Une telle extension était nécessaire afin d'unifier les compétences des OFJ au sein de la BNRDF. En effet, les officiers de police judiciaire, eu égard à leur statut propre, disposaient déjà d'une telle compétence pour les infractions connexes⁸⁰⁹.

La même loi⁸¹⁰ modifie l'article 706-1-1 du Code de procédure pénale afin d'étendre, à la fraude fiscale, certains procédés d'investigation réservés aux infractions de criminalité et de délinquance organisée⁸¹¹. Ces nouvelles dispositions font rentrer dans la procédure d'enquête judiciaire fiscale des mesures dérogatoires relatives à la surveillance⁸¹², à l'infiltration de réseaux criminels⁸¹³, aux écoutes téléphoniques en cours d'enquête de police⁸¹⁴, aux captations de données informatiques et saisies conservatoires⁸¹⁵, aux sonorisations et fixations d'images dans des lieux ou véhicules⁸¹⁶. Au rang de ces techniques spéciales d'enquête figuraient des mesures de garde à vue d'une durée de 96 heures, mais celles-ci ont été censurées par le Conseil constitutionnel qui a jugé que les infractions

⁸⁰² Droit de garde à vue en enquête de flagrance : Cpp. art. 63 à 67 ; Droit de garde à vue en enquête préliminaire : Cpp. art. 77.

⁸⁰³ V. notamment **COLLET (P.)**, « L'insaisissable notion de surveillance en droit pénal », *Revue de science criminelle et de droit pénal comparé*, vol. 3, n° 3, 2019, pp. 549-566 ; V. **VERGÈS (E.)**, « La preuve pénale transformée ? », in *Les transformations de la preuve pénale*, **BEAUVAIS (P.)**, **PARISOT (R.)** (dir.), LGDJ, 2018, p. 336 ; V. **COLLET (P.)**, *L'acte coercitif en procédure pénale*, éd. Panthéon Assas, coll. Thèses, 2018, n° 142 et s. et n° 189 et s.

⁸⁰⁴ V. Art. 706-81 du Cpp.

⁸⁰⁵ V. Art. 706-95 du Cpp.

⁸⁰⁶ V. Art. 230-32 à 230-44 du Cpp.

⁸⁰⁷ V. Art. 706-96 du Cpp.

⁸⁰⁸ Art. 7 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière ; V. notamment **CUTAJAR (C.)**, « Le volet répressif de la loi sur la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance financière », *AJ Pénal* 2013, p. 638.

⁸⁰⁹ Dr. fisc. n° 5, 3 février 2011, comm. 198.

⁸¹⁰ Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013, art. 66, IV.

⁸¹¹ L'article 706-1-1 du Cpp dispose désormais que « *Les articles 706-80 à 706-87, 706-95 à 706-103, 706-105 et 706-106 sont applicables à l'enquête, à la poursuite et au jugement des délits prévus [...] Aux articles 1741 et 1743 du code général des impôts, lorsqu'ils sont commis en bande organisée ou lorsqu'il existe des présomptions caractérisées que ces infractions résultent d'un des comportements mentionnés aux 1° à 5° du II de l'article L. 228 du livre des procédures fiscales* ».

⁸¹² V. notamment **COLLET (P.)**, « L'insaisissable notion de surveillance en droit pénal », *préc.* ; V. **VERGÈS (E.)**, « La preuve pénale transformée ? », *préc.* ; V. **COLLET (P.)**, *L'acte coercitif en procédure pénale*, *préc.*

⁸¹³ V. Art. 706-81 du Cpp.

⁸¹⁴ V. Art. 706-95 du Cpp.

⁸¹⁵ V. art. 706-102 à 706-102-9 du Cpp.

⁸¹⁶ V. art. 706-98 du Cpp.

de fraude fiscale aggrave « *constituent des délits qui ne sont pas susceptibles de porter atteinte en eux-mêmes à la sécurité, à la dignité ou à la vie des personnes* »⁸¹⁷.

178. limitations des pouvoirs des OFJ. Forts de leurs pouvoirs de police judiciaire, les OFJ sont cependant astreints aux obligations des agents de l'État⁸¹⁸ et aux impératifs de déontologie des services de police⁸¹⁹. Ils sont également frappés d'incompatibilités fonctionnelles telles que l'interdiction d'exercer d'autres attributions ou activités, différentes de celles pour lesquelles ils ont été saisis par l'autorité judiciaire⁸²⁰, ou encore l'impossibilité de participer aux procédures de contrôle fiscal⁸²¹. Néanmoins, en dépit de telles obligations, l'attribution des pouvoirs d'enquête judiciaire aux officiers fiscaux judiciaires offre à l'administration l'efficacité des moyens de police judiciaire afin d'être en mesure de détecter des fraudes avant d'effectuer un contrôle fiscal⁸²².

L'hybridation des compétences fiscales et judiciaires au sein d'un même service d'enquête semble une alchimie des plus congruentes permettant de garantir le recouvrement de l'impôt et de ses pénalités. En effet, la recherche de la preuve de la fraude fiscale est facilitée par la synergie des techniques d'investigation de police judiciaire avec l'expertise fiscale des fonctionnaires des impôts. Les enquêtes judiciaires fiscales permettront ainsi à l'administration fiscale d'étayer l'établissement de la dette fiscale aux fins de recouvrement. Cette finalité paraît aujourd'hui renforcée eu égard à l'instauration d'une police fiscale au sein du ministère du Budget.

2 – La garantie du recouvrement par l'instauration d'une police fiscale à Bercy

179. Police composée exclusivement d'agents du fisc. La loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude crée une police fiscale rattachée au ministère chargé du Budget⁸²³. Cette loi supprime les dispositions qui prévoyaient que les fonctionnaires de l'administration fiscale habilités à diligenter des enquêtes judiciaires, étaient rattachés exclusivement au ministère de l'intérieur⁸²⁴. La mesure législative est corroborée par un décret du 16 mai 2019 portant création d'un Service d'enquêtes judiciaires des finances (SEJF) rattaché conjointement au directeur général des douanes

⁸¹⁷ Cons. const., 4 déc. 2013, n° 2013-679 DC, cons. 77 ; V. notamment **RABAULT (H.)**, « La fraude fiscale aggravée : Vers une criminalisation de l'évitement de l'impôt ? », *LPA* 13 août 2014, n° 161, p. 5.

⁸¹⁸ Loi n° 83-634 du 13 juillet 1983 portant droits et obligations des fonctionnaires. Loi dite *Le Pors*.

⁸¹⁹ Décret n° 86-592 du 18 mars 1986 portant code de déontologie de la police nationale.

⁸²⁰ Art. 28-2 du Cpp., V.

⁸²¹ Art. 28-2 du Cpp., VI.

⁸²² V. Ass. nat., Rapport N° 1212, Par Mme Émilie Cariou.

⁸²³ V. Exposé des motifs, loi n° 2018 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude.

⁸²⁴ Suppression du III de l'article 28-2 du Code de procédure pénale par l'art. 1^{er} de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude ; V. notamment **BUISSON (J.)**, « Les aspects de la procédure pénale dans la loi relative à la lutte contre la fraude », *Procédures* n° 12, Décembre 2018, comm. 377.

et au directeur général des finances publiques et subordonné au ministre du Budget⁸²⁵. Au sein du SEJF sont affectés des agents des douanes et des fonctionnaires des impôts en qualité d'officiers de douane judiciaire et d'officiers fiscaux judiciaires⁸²⁶. Ces deux catégories d'enquêteurs reçoivent certaines prérogatives d'officiers de police judiciaire en vertu de l'article 28-2 du Code de procédure pénale⁸²⁷. Aux termes de cet article, le SEJF dispose des pouvoirs attribués aux officiers de police judiciaire lors des enquêtes de flagrance⁸²⁸ et préliminaire⁸²⁹ ainsi que dans le cadre des commissions rogatoires⁸³⁰. Le SEJF bénéficie également de l'extension de la compétence matérielle des officiers fiscaux judiciaire au blanchiment des infractions de fraude fiscale⁸³¹, et de la possibilité d'employer certains procédés d'investigation réservés aux infractions de criminalité et de délinquance organisée⁸³².

180. Risque de concurrence des polices fiscales. La création de ce nouveau service de police fiscale, alors qu'existait déjà la BNRDF, n'a pas reçu l'approbation du Conseil d'État. Des réserves ont été émises par le Conseil d'État qui déplorait, dans un avis rendu le 22 mars 2018, un risque de concurrence des polices fiscales en raison de la similitude entre le SEJF et la BNRDF⁸³³. Pourtant, contrairement à ce positionnement des juges du Palais-Royal, un rapport parlementaire faisait état de la complémentarité de ce service avec la BNRDF, plus que sa concurrence⁸³⁴. L'étude d'impact du projet de loi à l'origine du SEJF soulevait l'étendue du champ de compétence de la BNRDF à

⁸²⁵ Art. 1^{er} du décret n° 2019-460 du 16 mai 2019 portant création d'un service à compétence nationale dénommé « service d'enquêtes judiciaires des finances ».

⁸²⁶ V. notamment **DETRAZ (S.)**, « Création du service d'enquêtes judiciaires des finances (SEJF) », *Droit pénal* n° 7-8, Juillet 2019, comm. 133.

⁸²⁷ Art. 28-2, IV du Cpp.

⁸²⁸ Cpp. 2^e et 3^e al. de l'art. 54 et art. 55-1, 56, 57 à 62, 63 à 67 ; Droit de perquisition en enquête de flagrance : Cpp. Art. 56 à 62. En excluant l'article 56-1 du dispositif, le législateur n'attribue pas aux OFJ, le droit de perquisitionner dans un cabinet d'avocat ; Droit de garde à vue en enquête de flagrance : Cpp. art. 63 à 67.

⁸²⁹ Cpp. Art. 75 à 78. Droit de perquisition en enquête préliminaire : Cpp. Art. 76 ; Droit de garde à vue en enquête préliminaire : Cpp. art. 77.

⁸³⁰ V. art 100 à 100-7 et 152 à 155 du Cpp.

⁸³¹ Art. 7 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière ; V. notamment **CUTAJAR (C.)**, « Le volet répressif de la loi sur la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance financière », *AJ Pénal* 2013, p. 638.

⁸³² V. art. 706-1-1 du Cpp. qui dispose que « *Les articles 706-80 à 706-87, 706-95 à 706-103, 706-105 et 706-106 sont applicables à l'enquête, à la poursuite et au jugement des délits prévus [...] Aux articles 1741 et 1743 du code général des impôts, lorsqu'ils sont commis en bande organisée ou lorsqu'il existe des présomptions caractérisées que ces infractions résultent d'un des comportements mentionnés aux 1° à 5° du II de l'article L. 228 du livre des procédures fiscales* ». Ces dispositions font rentrer dans la procédure d'enquête judiciaire fiscale des mesures dérogatoires relatives à la surveillance, à la garde à vue, à l'infiltration, aux écoutes téléphoniques en cours d'enquête de police, aux captations de données informatiques et saisies conservatoires, aux sonorisations et fixations d'images dans des lieux ou véhicules.

⁸³³ CE, 22 mars 2018, avis n° 394440.

⁸³⁴ Ass. nat. N° 1294, Sénat N° 14, Rapport fait au nom de la commission mixte paritaire chargée de proposer un texte sur les dispositions restant en discussion du projet de loi relatif à la lutte contre la fraude, Mme Émilie Cariou, députée, rapporteure pour l'Assemblée nationale : « *La police fiscale rattachée à Bercy sera seulement chargée des cas de pure fraude fiscale, les autres faits de criminalité relevant de la BNRDF* » ; **ZARKA (J.-C.)**, « La loi relative à la lutte contre la fraude », *LPA* n° 230, 16 nov. 2018, p. 7.

l'ensemble de la criminalité organisée, et par conséquent une activité de cette brigade peu centrée sur les infractions fiscales⁸³⁵. De telles circonstances étaient, selon la doctrine, la cause de l'insuffisance des résultats de la BNRDF en matière de répression de la fraude fiscale⁸³⁶. Afin de renforcer les outils de l'État « *pour détecter et déjouer les fraudes les plus complexes* »⁸³⁷, le législateur a instauré un service d'enquêtes judiciaires exclusivement consacré aux dossiers de présomption de fraude fiscale complexe.

181. Mainmise de Bercy sur la police fiscale. Certains auteurs, parmi lesquels Mme CUTAJAR, commentent l'instauration de ce service d'enquêtes judiciaires des finances, en relevant la volonté de l'administration de garder la mainmise sur le contentieux fiscal⁸³⁸. Cette analyse est corroborée par l'observation de M. BUISSON selon laquelle, en dépit du placement de ce SEJF sous la subordination d'un magistrat, « *ce magistrat ne pourra nullement constituer une quelconque garantie judiciaire puisque, placé sous les ordres du Directeur général des finances publiques, il n'aura évidemment aucune indépendance de nature à lui permettre d'incarner l'autorité judiciaire* »⁸³⁹.

À l'image de la *Gardia di finanza*⁸⁴⁰ italienne, le SEJF offre au ministère des Finances l'exercice de pouvoirs de police judiciaire, en toute autonomie, afin de renforcer les moyens dédiés au recouvrement de l'impôt. La parenté du SEJF avec la *Gardia di finanza* réside pareillement dans la composition de ses effectifs exclusivement issus du ministère des Finances, douaniers et agents du fisc. Cependant, le SEJF se distingue de la police fiscale transalpine en considération de certaines restrictions du périmètre d'intervention des enquêteurs français. En effet, contrairement à leurs homologues italiens qui interviennent simultanément au sein des procédures fiscale et pénale, l'activité des officiers fiscaux judiciaires français, limitée à la procédure pénale, ne comprend pas des missions administratives de contrôle de l'impôt⁸⁴¹.

Toutefois, l'instauration d'une police fiscale au sein du ministère des Finances français corrobore l'instrumentalisation de la répression pénale par l'administration fiscale afin de recouvrer l'impôt

⁸³⁵ V. Étude d'impact, Projet de loi relatif à la lutte contre la fraude, 27 mars 2018, p. 8.

⁸³⁶ V. **PERROTIN (F.)**, « Zoom sur la police fiscale », *LPA* n° 074, 14 avril 2021, p. 3 ; V. **PERROTIN (F.)**, « La nouvelle police de Bercy », *LPA* n° 199, 4 oct. 2019, p. 4.

⁸³⁷ Exposé des motifs, Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude.

⁸³⁸ V. **CUTAJAR (C.)**, « Le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude », *Recueil Dalloz* 2018, p. 1304.

⁸³⁹ **BUISSON (J.)**, « Les aspects de la procédure pénale dans la loi relative à la lutte contre la fraude », *préc.*

⁸⁴⁰ En Italie, la *Gardia di finanza* est une police spécialisée en matière économique et financière. Elle est notamment chargée de diligenter des enquêtes fiscales ; V. **CANFORA (L.)**, « Le leurre de la nouvelle Italie », *Lignes*, 1994/3 n° 23, pp. 65 à 68 ; V. **CARACCILO (P.)**, « Italie : la rigueur a ses raisons que le cœur ne connaît point », *Confluences Méditerranée*, vol. 80, n° 1, 2012, pp. 81-93 ; V. **HERYÈS (H.)**, *Histoire de l'armée italienne*, Perrin, 2021, pp. 373-399.

⁸⁴¹ Le V de l'art. 28-2 du Cpp limite l'exercice des attributions et le champ d'intervention des OFJ aux faits dont ils sont saisis par l'autorité judiciaire ; Aux termes du VI de l'art. 28-2 du Cpp, les OFJ ne peuvent procéder à des missions de contrôle de l'impôt durant leur habilitation. Ils ne peuvent diligenter des enquêtes judiciaires sur des faits qu'ils ont eu à connaître lors d'une procédure de contrôle fiscal. À l'inverse, à l'expiration de leur habilitation, ils ne pourront pas procéder à des contrôles fiscaux sur des faits dont ils avaient été saisis par l'autorité judiciaire.

fraudé. D'une part, dès lors que cette administration est seule titulaire du droit de déclencher des poursuites pénales⁸⁴², et des enquêtes judiciaires fiscales⁸⁴³, elle permettra la mise en mouvement de l'action publique dans l'intérêt du fisc. Le dispositif pénal d'enquête judiciaire fiscale semble alors revêtir les traits d'un instrument au service du contrôle fiscal, grâce auquel l'administration pourra déceler les fraudes les plus complexes et leur appliquer des sanctions administratives⁸⁴⁴ en sus de l'exigibilité de l'impôt. L'administration sera en mesure d'utiliser toutes les ressources de cet instrument dès lors que les policiers qui l'animent sont placés sous son autorité⁸⁴⁵.

Eu égard aux moyens techniques et humains dont elle dispose, la procédure d'enquête judiciaire fiscale renforce considérablement les outils de l'administration consacrés à la lutte contre la fraude fiscale mais semble par ailleurs fragiliser les garanties du contribuable.

§ 2 - La fragilisation des garanties du contribuable dans la procédure judiciaire d'enquête fiscale

L'utilisation des poursuites pénales aux fins de recouvrement de l'impôt, qui s'évince de la procédure d'enquête judiciaire, n'apparaît pas sans incidence sur les droits fondamentaux du contribuable. La mise en œuvre de ce dispositif occasionne une précarisation des droits de la défense du contribuable (A) et entraîne des dérogations aux droits procéduraux de celui-ci (B).

A – La précarisation des droits de la défense du contribuable

La précarisation des droits de la défense résultant de la mise en place de procédures d'exception, constamment remarquée par la doctrine⁸⁴⁶, paraît s'illustrer à travers l'application de la procédure judiciaire d'enquête fiscale. Dans ce dispositif, le primat de l'efficacité semble légitimer l'institution d'une présomption légale de culpabilité (1) ainsi que l'exclusion du contrôle de la CIF (2).

⁸⁴² Art. L. 228 du LPF ; V. sur ce point **CABON (S.-M.)**, « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du verrou de Bercy », *Revue de droit fiscal* 2014, n° 46.

⁸⁴³ V. al. 5 du II de l'art. L. 228 du LPF ; V. **THEVENET (B.)**, « Renforcement des moyens de lutte contre la fraude fiscale », *préc.*

⁸⁴⁴ Art. 1727 à 1731 du CGI, spéc. art. 1728 et 1729 du CGI.

⁸⁴⁵ Art. 1^{er} du décret n° 2019-460 du 16 mai 2019 portant création d'un service à compétence nationale dénommé « service d'enquêtes judiciaires des finances ».

⁸⁴⁶ V. sur ce point **TOUILLIER (M.)**, « Quelle politique criminelle en matière de droits de la défense dans les procédures pénales dérogatoires ? », *Archives de politique criminelle*, vol. 37, n° 1, 2015, pp. 41-68 ; V. **CESONI (M. L.)**, « Paradigme de l'efficacité et désuétude des principes fondamentaux. Introduction générale », in Maria Luisa Cesoni (dir.), *Nouvelles méthodes de lutte contre la criminalité : la normalisation de l'exception. Étude de droit comparé (Belgique, États-Unis, Italie, Pays-Bas, Allemagne, France)*, Bruylant, LGDJ, 2007, p. 5 ; V. **JEAN (J.-P.)**, « De l'efficacité en droit pénal », in *Le droit pénal à l'aube du troisième millénaire : Mélanges offerts à Jean Pradel*, Cujas, 2006, p. 135.

1 - L'institution d'une présomption légale de culpabilité

182. Renversement de la charge de la preuve de la fraude. En choisissant les poursuites pénales avant le contrôle fiscal⁸⁴⁷, l'administration ne dispose d'aucun moyen de preuve tangible lui permettant d'établir l'existence des éléments matériel et moral d'une fraude. Le déclenchement de l'enquête judiciaire fiscale est initié par l'administration sur la base de « *présomptions caractérisées qu'une infraction fiscale a été commise pour laquelle existe un risque de dépérissement des preuves* »⁸⁴⁸.

La question de l'engagement d'une procédure judiciaire d'enquête fiscale, sur de simples présomptions, avait très tôt suscité l'intérêt de la doctrine, eu égard aux observations de certains auteurs parmi lesquels M. COCHETEUX qui dénonçait « *un système de preuve inductive ou indiciale qui est mis en œuvre avec tous les dangers que cela comporte* »⁸⁴⁹. L'auteur attirait notamment l'attention sur les possibles excès de la mise en œuvre de cette procédure très contraignante pour le contribuable, sur la base d'un simple soupçon⁸⁵⁰. Cette mise en garde semble certainement fondée sur la dérogation du dispositif d'enquête judiciaire fiscale au principe de la présomption d'innocence⁸⁵¹ en vertu duquel il revient à l'accusation d'établir la preuve de la culpabilité, et non à la personne mise en cause de prouver son innocence⁸⁵². Une telle philosophie soutient l'article L. 227 du LPF qui dispose que le ministère public et l'administration doivent apporter la preuve du caractère intentionnel de la soustraction à l'impôt⁸⁵³.

Il convient toutefois d'observer que la mise en œuvre du dispositif d'enquête judiciaire fiscale repose sur des présomptions qu'une fraude fiscale complexe a été commise⁸⁵⁴. L'établissement de telles présomptions est très facile pour l'administration attendu que la présomption de fraude complexe peut résulter de transactions « *à l'étranger* »⁸⁵⁵, ou de « *toute autre manœuvre destinée à égarer*

⁸⁴⁷ Cons. const., Commentaire, Décision n° 2016-545 QPC du 24 juin 2016, *M. Alec W. et autre*, Décision n° 2016-546 QPC du 24 juin 2016, *M. Jérôme C.*, p. 11.

⁸⁴⁸ V. II de l'art. L. 228 du LPF.

⁸⁴⁹ **COCHETEUX (P.)**, « La police fiscale », *LPA* 12 août 2011, n° 160, p. 7.

⁸⁵⁰ *Ibidem*.

⁸⁵¹ V. sur ce point **GUILHERMONT (E.)**, « Qu'appelle-t-on « présomption d'innocence » ? », *Archives de politique criminelle*, vol. 29, n° 1, 2007, pp. 41-57, l'auteur souligne que l'expression « présomption d'innocence » apparaît sous la plume de René GARRAUD en 1903 ; V. **GARRAUD (R.)**, *Précis de droit criminel*, Larose, 8^e éd., 1903, n° 441.

⁸⁵² L'on fait ici référence au célèbre adage latin *in dubio pro reo* dont les origines remontent au *Digeste* et à la loi de Gaius ; V. **DELAGE (P.-J.)**, **JEANNE (N.)**, **PARIZOT (R.)**, « Procédure pénale », *Revue de science criminelle et de droit pénal comparé*, vol. 1, n° 1, 2022, pp. 83-100 ; V. **GUILHERMONT (E.)**, « Qu'appelle-t-on « présomption d'innocence » ? », *préc.*, l'auteur cite sur ce point les travaux de Peter HOLTAPPELS ; V. **HOLTAPPELS (P.)**, *Die entwicklungsgeschichte des grundsatzes « in dubio pro reo »*, Hamburg, Cram, de Gruyter & Co, 1965.

⁸⁵³ Cass. crim., 25 mai 1987, n° 85-95.191.

⁸⁵⁴ V. 1^{er} à 5^o du II de l'art. L. 228 du LPF.

⁸⁵⁵ V. **NÉGRIN (O.)**, « Procédure judiciaire d'enquête fiscale », *Procédures* n° 4, Avril 2013, comm. 134 ; V. **BIYOT (K.)**, « Le renforcement de l'arsenal législatif visant à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales », *LPA* 1^{er} mars 2013, n° 44, p. 6 ; V. **PERROTIN (F.)**, « Un bilan très positif pour la procédure d'enquête judiciaire fiscale », *LPA* 12 sept. 2014, n° 183, p. 4.

l'administration »⁸⁵⁶. Par conséquent, dès lors que l'administration sera en mesure d'établir ces présomptions, il reviendra ensuite au contribuable de prouver qu'il n'a pas commis la fraude fiscale présumée. La mise en œuvre du dispositif d'enquête judiciaire fiscale favorise ainsi un renversement de la charge de la preuve de la fraude fiscale de l'administration vers le contribuable.

183. Protection du Conseil constitutionnel. Les dispositions du 5° du II de l'article L. 228 du LPF, selon lesquelles la présomption de fraude complexe peut résulter de « *toute autre manœuvre destinée à égarer l'administration* », paraissant pour le moins imprévisibles, semblent renforcer la présomption de culpabilité pesant sur le contribuable ainsi que son insécurité juridique⁸⁵⁷. Ces dispositions ont toutefois reçu l'accolade du Conseil constitutionnel, dans une décision en date du 29 décembre 2012⁸⁵⁸, dont le caractère lacunaire de la motivation peut paraître surprenant⁸⁵⁹.

Dans cette décision, les Sages de la rue de Montpensier ont considéré que la procédure judiciaire d'enquête fiscale est mise en œuvre « *lorsqu'il existe des présomptions caractérisées que des infractions fiscales résultent d'une « manœuvre destinée à égarer l'administration* »⁸⁶⁰. On peut alors observer que le Juge constitutionnel a éludé l'expression « *toute autre* » comprise dans la formule législative qui, adjointe à la notion de « *manœuvre* », semble effectivement rendre les dispositions litigieuses inintelligibles et imprécises. La décision peut surprendre, de plus son commentaire officiel ne dit mot sur ces dispositions et le traitement qui leur a été réservé par les Sages⁸⁶¹.

L'effet *erga omnes* des décisions du Conseil constitutionnel⁸⁶² favorise ainsi la justification des présomptions de fraude fiscale complexe en dépit de l'inintelligibilité des dispositions législatives sur lesquelles elles reposent. Les présomptions légales de culpabilité se retrouvent renforcées eu égard à la facilité pour l'administration à les faire valoir, ainsi qu'à la protection dont elles bénéficient du juge constitutionnel.

La facilité avec laquelle peut être établie la présomption qu'une fraude complexe a été commise fragilise les garanties du contribuable dans la procédure judiciaire d'enquête fiscale.

⁸⁵⁶ Les 1° à 5° du II de l'art. L. 228 du LPF facilitent la caractérisation de la présomption de fraude fiscale complexe ; V. **DUSSART (V.)**, « La police fiscale », *Dr. fisc.* n° 51-52, 18 Décembre 2014, 695 ; V. **NÉGRIN (O.)**, « Procédure judiciaire d'enquête fiscale », *Procédures* n° 4, Avril 2013, comm. 134 ; V. **BIYOT (K.)**, « Le renforcement de l'arsenal législatif visant à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales », *LPA* 1^{er} mars 2013, n° 44, p. 6.

⁸⁵⁷ V. notamment **HUGLO (J.-G.)**, « La Cour de cassation et le principe de la sécurité juridique », *Cahiers du Conseil constitutionnel* N° 11 (Dossier : Le principe de sécurité juridique), Décembre 2001, l'auteur fait observer que « *Le principe de la sécurité juridique, entendu comme l'exigence de clarté et de prévisibilité de la norme, trouve évidemment une de ses plus grandes expressions en matière pénale en ce qui concerne la définition des comportements incriminés par la loi pénale ou la définition des cas où une atteinte peut être portée à la liberté des personnes* ».

⁸⁵⁸ Cons. const., 29 déc. 2012, n° 2012-661 DC, *Loi de finances rectificative pour 2012*.

⁸⁵⁹ V. sur ce point **NÉGRIN (O.)**, « Procédure judiciaire d'enquête fiscale », *Procédures* n° 4, Avril 2013, comm. 134.

⁸⁶⁰ Cons. const., 29 déc. 2012, n° 2012-661 DC, *préc.*, cons. 9.

⁸⁶¹ V. Commentaire, Cons. const., 29 déc. 2012, n° 2012-661 DC, *Loi de finances rectificative pour 2012*.

⁸⁶² Art. 62 de la Constitution : « *Les décisions du Conseil constitutionnel ne sont susceptibles d'aucun recours. Elles s'imposent aux pouvoirs publics et à toutes les autorités administratives et juridictionnelles* ».

La fragilisation des garanties du contribuable semble également corroborée par l'exclusion du contrôle de la CIF.

2 - L'exclusion du contrôle de la CIF

184. Un cadre de saisine de la CIF peu protecteur. À propos des garanties de la procédure judiciaire d'enquête fiscale, la doctrine appréciait le rôle essentiel de la CIF. Pour reprendre les mots de M. DUSSART, « *il s'agissait alors de ne pas donner un droit d'enquête direct de nature pénale sans contrepartie procédurale* »⁸⁶³. À cet égard, il convient de remarquer la position centrale qu'occupait la CIF amenée à autoriser ou à refuser la conduite de la procédure susvisée. Ce rôle paraissait en adéquation avec la raison d'être de la commission instaurée en 1977 par le législateur afin « *que l'engagement des poursuites correctionnelles se fasse en pleine clarté et selon une procédure offrant aux redevables toutes garanties d'impartialité* »⁸⁶⁴.

Cependant, à travers la procédure judiciaire d'enquête fiscale, la saisine de la CIF s'avère moins protectrice des droits du contribuable que dans le cadre d'une saisine sur plainte pour fraude fiscale⁸⁶⁵. En effet, dès sa création, la procédure judiciaire d'enquête fiscale se distinguait par son caractère confidentiel, la saisine de la CIF se déroulait sans que le contribuable ait été avisé⁸⁶⁶. Il s'en induit que le contribuable soupçonné de fraude complexe n'avait aucun moyen de se faire entendre ni de préparer sa défense.

185. Regain d'efficacité du dispositif d'enquête. Depuis l'entrée en vigueur de la loi du 23 octobre 2018, les garanties du contribuable visé par une procédure judiciaire d'enquête fiscale sont encore amoindries en raison d'une mise à l'écart de la CIF dont l'avis « *n'est pas requis lorsqu'il existe des présomptions caractérisées qu'une infraction fiscale a été commise pour laquelle il existe un risque de déperissement des preuves* »⁸⁶⁷. L'exclusion de la CIF semble amplifier l'efficacité des enquêtes judiciaires fiscales.

⁸⁶³ DUSSART (V.), « La police fiscale », *Dr. fisc.* n° 51-52, 18 Décembre 2014, 695.

⁸⁶⁴ La CIF a été créée par la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière. L'exposé des motifs du projet de loi portant création de la Commission des infractions fiscales (Ass. Nat., n. 2769, *Dr. fisc.* n° 16, 18 Avril 1977, comm. 685), mentionnait qu'« *il importe que l'engagement des poursuites correctionnelles se fasse en pleine clarté et selon une procédure offrant aux redevables toutes garanties d'impartialité* » ; V. SIERACZEK-ABITAN, « La Commission des infractions fiscales : une garantie illusoire accordée aux contribuables », *Gaz. Pal.* 8 août 2000, p. 2.

⁸⁶⁵ Dans ce dernier cadre, dès lors que la Commission est saisie, le contribuable en est informé au moyen d'une correspondance écrite lui indiquant les griefs qui fondent cette saisine et le délai de 30 jours dont il dispose pour faire valoir ses observations ; V. art. L. 228 II, al. 2 du LPF.

⁸⁶⁶ V. notamment PERROTIN (F.), « Un bilan très positif pour la procédure d'enquête judiciaire fiscale », *LPA* 12 sept. 2014, n° 183, p. 4.

⁸⁶⁷ Art. L. 228, II du LPF ; V. sur ce point MISPELON (P.), « Réforme du verrou de Bercy : vers-où va la CIF ? », *Dr. fisc.* n° 41, 11 Octobre 2018, act. 448.

Le filtre administratif que constitue la CIF peut en effet conduire à un refus de mise en œuvre de la procédure d'investigation. Or, aujourd'hui l'administration fiscale peut sur de simples soupçons, déclencher une procédure d'enquête judiciaire fiscale, hors de tout contrôle susceptible de révéler le caractère abusif d'une telle initiative⁸⁶⁸.

Au sein du dispositif d'enquête judiciaire fiscale, la fragilisation des garanties du contribuable se remarque également au regard des dérogations aux droits procéduraux de ce dernier.

B – Les dérogations aux droits procéduraux du contribuable

186. Garanties de la procédure fiscale. La procédure fiscale suit des règles processuelles instituées afin de garantir une sécurité juridique aux contribuables lors des opérations de contrôle de l'impôt. L'encadrement du pouvoir de l'administration fiscale constitue la principale finalité de ces règles⁸⁶⁹ qui, tel que le remarque M. PELLAS, « ont précisément été mise en œuvre tant pour limiter les éventuelles inquisitions « vexatoires », que pour assurer la correcte application des règles de fond »⁸⁷⁰. L'instauration de la procédure judiciaire d'enquête fiscale conduit certains auteurs parmi lesquels M. COCHETEUX à dénoncer « Une forte inquisition digne d'un totalitarisme fiscal »⁸⁷¹. En effet, la mise en œuvre du dispositif d'enquête permet à l'administration fiscale de bénéficier de dérogations qui occasionnent un affaiblissement des garanties procédurales du contribuable.

Dans le cadre de la procédure judiciaire d'enquête fiscale, le contribuable est susceptible de subir la prorogation du délai de reprise de l'administration (1) ainsi que l'exclusion des limites du contrôle fiscal (2).

1 - La prorogation du délai de reprise de l'administration

187. Garantie procédurale de prescription du droit de reprise. Le droit de reprise est la faculté dont dispose l'administration fiscale de rectifier, ou réparer, des omissions et erreurs constatées

⁸⁶⁸ Pour rappel, la CIF avait été créée en 1977 afin de faire obstacle à des poursuites abusives initiées discrétionnairement par l'administration fiscale, sous tutelle du ministre du Budget ; V. sur ce point l'exposé des motifs du projet de loi portant création de la Commission des infractions fiscales (Ass. Nat., n. 2769, Dr. fisc. n° 16, 18 Avril 1977, comm. 685), préc.

⁸⁶⁹ La doctrine met en lumière une telle finalité à travers de nombreux ouvrages parmi lesquels : **AYRAULT (L.)**, *Le contrôle juridictionnel de la régularité de la procédure d'imposition*, L'Harmattan, 2004 ; **SID AHMED (K.)**, *Droits fondamentaux du contribuable et procédures fiscales – Étude comparative*, t. 1 et t. 2, L'Harmattan, 2008 ; **COLLET (M.)**, **COLLIN (P.)**, *Procédures fiscales*, PUF, 4^e éd. 2020.

⁸⁷⁰ **PELLAS (J.-R.)**, « Les garanties de procédure en droit fiscal français », *RFFP* nov. 2015, n° 132, p. 73.

⁸⁷¹ **COCHETEUX (P.)**, « La police fiscale », *LPA* 12 août 2011, n° 160, p. 7.

dans la déclaration d'un contribuable⁸⁷². Cette prérogative est circonscrite dans un délai de droit commun de six années, en vertu de l'article L. 186 du LPF⁸⁷³, et de trois années en plus de l'année en cours, en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt sur les sociétés, aux termes de l'article L. 169 du LPF⁸⁷⁴. À l'échéance de ce délai, le contribuable peut se prévaloir du moyen tiré de la prescription du droit de reprise⁸⁷⁵. La prescription du droit de reprise est une garantie procédurale pour le contribuable, dont la nécessité, en vertu du principe de sécurité juridique, a été rappelée par le Conseil d'État dans un arrêt en date du 23 juin 2014⁸⁷⁶. L'effet de cette prescription est l'extinction de la dette fiscale⁸⁷⁷ par le seul écoulement du délai prévu par la loi. Une illustration concrète de ce résultat revient à M. BOUDEVILLE qui fait observer que la prescription du droit de reprise, « *lorsqu'elle est acquise, elle équivaut au paiement de l'impôt* »⁸⁷⁸. En outre, dans le cadre d'agissements constitutifs d'une fraude fiscale⁸⁷⁹, M. AUSTRY rappelle que « *le fait qu'un avantage ait été obtenu par fraude ne fait pas obstacle à l'application des règles de prescription en matière fiscale* »⁸⁸⁰.

188. Prorogation du délai de reprise de dix ans. L'invocation de la prescription par un contribuable indélicat peut toutefois s'avérer vaine dans le cadre du déclenchement de poursuites pénales, en application des articles L. 188 B ou L. 188 C du LPF puisque ces dispositions permettent de proroger le droit de reprise jusqu'à dix années. Le contribuable censé bénéficier d'un délai de prescription du droit de reprise de trois années⁸⁸¹ peut voir celui-ci s'étendre jusqu'à dix années dès lors que l'administration fiscale choisit de mettre en mouvement l'action publique, ou d'ouvrir une procédure judiciaire d'enquête⁸⁸². En faisant perdre au contribuable l'avantage d'un

⁸⁷² V. sur ce point **PIERRE (J.-L.)**, « Prescription du droit de reprise de l'Administration », *JurisClasseur Notarial*, 28 Décembre 2021.

⁸⁷³ Art. L. 186 du LPF : « *Lorsqu'il n'est pas expressément prévu de délai de prescription plus court ou plus long, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à l'expiration de la sixième année suivant celle du fait générateur de l'impôt* ».

⁸⁷⁴ Art. L. 169 du LPF : « *Pour l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés, le droit de reprise de l'administration des impôts s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due* ».

⁸⁷⁵ Ce moyen est recevable en dehors des cas d'interruption de la prescription, notamment la notification de redressement (CE, 28 nov. 1979, n° 10150, Dr. fisc. 1980, n° 9, comm. 452), la notification d'un procès-verbal (CE, 22 mars 1961, n° 47860), les actes de reconnaissance de dette du contribuable (CE, 17 mai 2013, n° 348135), la notification d'un avis de mise en recouvrement (CE, 10 juin 2013, n° 337137), tout acte juridique interruptif de prescription en droit commun.

⁸⁷⁶ CE, 23 juin 2014, n° 355801, *Polynésie française c/ M. Zannier*, les juges de la Haute assemblée estiment que, « *le pouvoir réglementaire ne saurait, sans méconnaître le principe de sécurité juridique, instituer au profit de l'administration fiscale un droit de reprise excluant l'application de tout délai de prescription* ».

⁸⁷⁷ La définition de la prescription extinctive est donnée par le Code civil à l'article 2219 qui dispose que « *La prescription extinctive est un mode d'extinction d'un droit résultant de l'inaction de son titulaire pendant un certain laps de temps* ».

⁸⁷⁸ **BOUDEVILLE (O.)**, « Prescription du droit de reprise », *JurisClasseur Enregistrement Traité*, 1^{er} Septembre 2014.

⁸⁷⁹ Omissions et insuffisances d'imposition.

⁸⁸⁰ **AUSTRY (S.)**, « Sécurité juridique et délai de prescription : précisions complémentaires », *Dr. fisc.* n° 41, 9 Octobre 2014, comm. 582, Note ss. CE, 23 juin 2014, n° 355801, *Polynésie française c/ M. Zannier*.

⁸⁸¹ Prescription du droit de reprise de trois ans en vertu de l'art. L. 169 du LPF en matière d'impôt sur le revenu ou sur les sociétés ; Pour les autres impôts, la prescription du droit de reprise est de six ans aux termes de l'art. L. 186 du LPF.

⁸⁸² V. art. L. 188 B et L. 188 C du LPF.

délai court de prescription du droit de reprise, l'intervention de la répression pénale fait bénéficier l'administration d'une prescription allongée.

Afin de pouvoir invoquer la prorogation de son droit de reprise, l'administration dispose de deux possibilités de déclenchement des poursuites pénales : la première par la voie d'une mise en mouvement de l'action publique pour fraude fiscale⁸⁸³, et la seconde via l'ouverture d'une procédure judiciaire d'enquête fiscale⁸⁸⁴.

189. Impact du déclenchement des poursuites sur la prescription. En premier lieu, la prorogation du droit de reprise participe d'un amoindrissement des droits du contribuable lorsque l'administration met en mouvement l'action publique, aux termes des dispositions de l'article L. 188 C du LPF⁸⁸⁵. À cet égard, M. NOËL fait observer que ce texte « offre un parfait exemple de la volonté du législateur de faire primer l'efficacité du contrôle fiscal sur le droit à l'oubli »⁸⁸⁶. Néanmoins, en considération du pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale dans le cadre du déclenchement des poursuites pénales⁸⁸⁷, le Conseil d'État a instauré des limites à l'invocabilité de la prorogation du délai de reprise par les services fiscaux. La Haute assemblée a jugé que ce délai spécial ne peut être invoqué par l'administration dès lors que celle-ci « disposait d'éléments suffisants lui permettant, par la mise en œuvre des procédures d'investigation dont elle dispose, d'établir, dans le délai normal de reprise, les insuffisances ou omissions d'imposition »⁸⁸⁸.

Selon les juges du Palais-Royal, dans le cadre de la mise en mouvement de l'action publique, l'infraction ayant déjà été constatée et sanctionnée par l'administration fiscale, celle-ci ne peut invoquer la prorogation du délai de reprise eu égard aux éléments en sa possession lui permettant d'établir les insuffisances ou omissions d'imposition.

⁸⁸³ Aux termes de l'art. L. 228 du LPF la mise en mouvement de l'action publique peut s'effectuer par voie de dénonciation (I de l'art. L. 228 du LPF) ou par voie de plainte (II de l'art. L. 228 du LPF).

⁸⁸⁴ La procédure d'enquête est régie par les art. 28-2 du Cpp et L. 228 du LPF, II, al. 5.

⁸⁸⁵ Art. L. 188 C du LPF « *Même si les délais de reprise sont écoulés, les omissions ou insuffisances d'imposition révélées par une procédure judiciaire, par une procédure devant les juridictions administratives ou par une réclamation contentieuse peuvent être réparées par l'administration des impôts jusqu'à la fin de l'année suivant celle de la décision qui a clos la procédure et, au plus tard, jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due* ».

⁸⁸⁶ NOËL (G.), « Relations entre l'administration fiscale et les contribuables. Amélioration des relations. Encadrement des pouvoirs de l'administration », *JurisClasseur Procédures fiscales*, Fasc. 216-10, maj. 1^{er} Juin 2015.

⁸⁸⁷ Art. L. 228 du LPF.

⁸⁸⁸ CE, 29 avr. 2009, n° 299949, *Aubry*. Dans cette affaire, l'administration fiscale était à l'origine des poursuites pénales en dénonçant des faits au parquet afin de bénéficier du délai spécial de reprise ; V. AYRAULT (L.), « Application du délai spécial de reprise (LPF, ancien art. L.170) », *Procédures fiscales*, fasc. 310, Août 2018, comm. 279 ; V. PIERRE (J.-L.), « Délai spécial de reprise en cas d'instance devant les tribunaux (LPF, art. L.170 ancien. – LPF, art. L. 188 C) : précisions sur la notion d'insuffisance d'imposition révélée à l'administration par une procédure judiciaire », *Dr. fisc.* n° 13, 1^{er} Avril 2021, comm. 199.

190. Impact du déclenchement de l'enquête sur la prescription. En second lieu, la prorogation de dix ans du délai de reprise de l'administration est possible dans le cadre de l'ouverture d'une procédure judiciaire d'enquête fiscale, aux termes de l'article L. 188 B du LPF. En raison du déclenchement de ce dispositif d'investigation avant contrôle de l'impôt⁸⁸⁹, l'administration ne dispose d'aucun élément suffisant lui permettant d'établir des insuffisances ou omissions d'imposition. La restriction susmentionnée du Conseil d'État⁸⁹⁰ s'appliquant lorsque l'administration dispose des éléments précités, l'administration fiscale peut donc invoquer la prorogation de dix ans du délai de reprise, dans le cadre de la procédure judiciaire d'enquête fiscale. Outre cette subtilité procédurale renforçant l'invocabilité du délai spécial de reprise, il importe de rappeler la facilité avec laquelle l'administration est en mesure d'ouvrir une procédure judiciaire d'enquête fiscale qui lui offrira la prorogation du droit de reprise sur dix années⁸⁹¹. En effet, rappelons que les 1° à 5° du II de l'article L. 228 du LPF légalisent l'application de la procédure judiciaire d'enquête fiscale à des agissements en lien avec « l'étranger »⁸⁹² sans plus de précision et notamment pour « toute autre manœuvre destinée à égarer l'administration »⁸⁹³ dont la formulation est imprécise. De surcroît, l'ouverture de la procédure est libérée du contrôle de la CIF⁸⁹⁴.

Le pouvoir dont dispose l'administration dans le cadre de l'ouverture de cette procédure d'enquête et la facilité de mise en œuvre de celle-ci font de ce dispositif d'investigation un instrument redoutablement efficace, permettant aux services fiscaux d'invoquer l'application du délai spécial de reprise de dix ans. Pour reprendre les propos de M. TUROT, « le vérificateur dispose d'un joker qui lui permet d'invoquer de façon pratiquement discrétionnaire la prescription allongée »⁸⁹⁵.

⁸⁸⁹ V. Cons. const., Commentaire, Décision n° 2016-545 QPC du 24 juin 2016, *M. Alec W. et autre*, Décision n° 2016-546 QPC du 24 juin 2016, *M. Jérôme C.*, p. 11 ; V. notamment **COCHETEUX (P.)**, « La police fiscale », *LPA* 12 août 2011, n° 160, p. 7.

⁸⁹⁰ CE, 29 avr. 2009, n° 299949, *Aubry*, préc.

⁸⁹¹ Art. L. 188 B du LPF : « Lorsque l'administration a, dans le délai de reprise, déposé une plainte ayant abouti à l'ouverture d'une enquête judiciaire pour fraude fiscale dans les cas visés aux 1° à 5° de l'article L. 228, les omissions ou insuffisances d'imposition afférentes à la période couverte par le délai de reprise peuvent, même si celui-ci est échu, être réparées jusqu'à la fin de l'année qui suit la décision qui met fin à la procédure et, au plus tard, jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due ». V. notamment **PIERRE (J.-L.)**, « Prescription du droit de reprise de l'Administration », *JurisClasseur Notarial Formulaire*, Fasc. 305, maj. 28 Décembre 2021 ; V. **ACARD (C.)**, **GENESTIER (N.)**, **EXERJEAN (G.)**, « La ligne de démarcation entre risque fiscal et risque pénal (1^{er} volet). Les enjeux de la pénalisation en matière fiscale », *Dr. fisc.* n° 7-8, 18 Février 2016, 172 ; V. **SIVIEUDE (O.)**, **OUDENOT (P.)**, « Les délais de prescription en matière fiscale », *La revue du patrimoine* n° 5, Mai 2021, 5.

⁸⁹² V. 1°, 2° et 4° du II de l'art. L. 228 du LPF ; V. Modification de l'art. L. 228 du LPF par l'art. 9 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière.

⁸⁹³ V. 5° du II de l'art. L. 228 du LPF ; V. Modification de l'art. L. 228 du LPF par l'art. 11 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012.

⁸⁹⁴ Al. 5 du II de l'art. L. 288 du LPF ; V. Modification de l'art. L. 228 du LPF par l'art. 36 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 ; Forte des modifications sus-évoquées, à ce jour, la procédure d'enquête judiciaire fiscale, en vertu des dispositions du II de l'art. L. 228 du LPF, se déroule sans intervention de la CIF.

⁸⁹⁵ V. notamment **TUROT (J.)**, « De la proportionnalité en matière de prescription », *Dr. fisc.* n° 27, 4 Juillet 2019, 312.

Dans la main de l'administration, l'atout de la procédure judiciaire d'enquête fiscale, à mesure qu'il favorise la prorogation du délai de reprise, fragilise les garanties du contribuable en excluant les limites du contrôle fiscal.

2 - L'exclusion des limites du contrôle fiscal

Dans le cadre de la procédure judiciaire d'enquête fiscale, le contribuable perd la garantie de ne pas subir un renouvellement du contrôle fiscal (a) ainsi que celle relative à la limitation de durée du contrôle sur place (b).

a – La perte de la garantie de ne pas subir un renouvellement du contrôle fiscal

191. Possibilité de renouvellement du contrôle fiscal. L'interdiction de renouveler un contrôle fiscal est une garantie prévue par les dispositions des articles L. 50 et L. 51 du LPF. L'article L. 50 prévoit que, dans le cadre du contrôle de l'impôt sur le revenu, dès lors qu'elle a déjà procédé à un examen contradictoire de la situation personnelle d'un contribuable, l'administration ne peut plus procéder à des rectifications pour le même impôt et la même période⁸⁹⁶. Le contribuable peut ainsi se prévaloir de la garantie de ne pas subir deux fois un contrôle fiscal pour le même impôt et la même période, dès lors que les éléments qu'il a fournis à l'administration sont irréprochables et que celle-ci n'a pas dressé de procès-verbal de flagrance. Une règle similaire est édictée par l'article L. 51 du LPF afin d'interdire le renouvellement d'une vérification de comptabilité ou d'un examen de comptabilité des mêmes écritures au regard des mêmes impôts et taxes et pour la même période⁸⁹⁷. Cette règle souffre toutefois d'exceptions, au rang desquelles deux dérogations suscitent l'intérêt⁸⁹⁸ : en premier lieu lorsqu'une procédure judiciaire d'enquête fiscale a été ouverte par l'administration, et en second lieu lorsque celle-ci a procédé à une demande de renseignement sur un contribuable à l'autorité compétente d'un autre État.

⁸⁹⁶ Art. L. 50 du LPF : « Lorsqu'elle a procédé à un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle d'un contribuable au regard de l'impôt sur le revenu, l'administration des impôts ne peut plus procéder à des rectifications pour la même période et pour le même impôt, à moins que le contribuable ne lui ait fourni des éléments incomplets ou inexacts ou que l'administration n'ait dressé un procès-verbal de flagrances fiscales dans les conditions prévues à l'article L. 16-0 BA, au titre d'une période postérieure ».

⁸⁹⁷ Sauf application des exceptions listées à ses 1° à 7°, l'art. L. 51 du LPF dispose que « Lorsque la vérification de comptabilité ou l'examen de comptabilité, pour une période déterminée, au regard d'un impôt ou d'une taxe ou d'un groupe d'impôts ou de taxes, est achevé, l'administration ne peut procéder à une vérification de comptabilité ou à un examen de comptabilité de ces mêmes écritures au regard des mêmes impôts ou taxes et pour la même période ».

⁸⁹⁸ V. Al. 2 de l'art. L. 50 du LPF : « Il est fait exception à cette règle : 6° Dans les cas prévus à l'article L. 188 A [...] 7° Dans les cas prévus à l'article L. 188 B ».

On observe ainsi que l'exception de l'ouverture d'une procédure judiciaire d'enquête fiscale fait perdre au contribuable la garantie de ne pas subir deux fois le même contrôle fiscal. Par conséquent, dans ce cadre dérogatoire, l'administration peut renouveler le contrôle fiscal, et revenir sur des éléments qui lui auraient échappés lors du premier contrôle.

La procédure judiciaire d'enquête renforce ainsi le contrôle fiscal, en rendant possible son renouvellement, et par ailleurs, en faisant perdre au contribuable la garantie de la limitation de la durée de contrôle sur place.

b - La perte de la garantie de la limitation de durée du contrôle sur place

192. Extension de la durée de la vérification. Autre garantie, et non des moindres, la limitation de la durée de contrôle sur place est pareillement mise à l'écart en raison de l'ouverture d'une procédure judiciaire d'enquête fiscale. Pour rappel, aux termes du I de l'article L. 52 du LPF, la durée de la vérification sur place des écritures comptables ne peut, sous peine de nullité de l'imposition, s'étendre sur une durée supérieure à trois mois⁸⁹⁹.

Toutefois, le 6° du II du même article précise que l'expiration de ce délai n'est pas opposable à l'administration dès lors qu'une enquête judiciaire ou une information ouverte par l'autorité judiciaire est en cours. Cette dernière précision législative exclut la garantie procédurale portant limitation de la durée de contrôle à des conditions qui sont intégralement livrées au pouvoir discrétionnaire de l'administration. À cet égard, nul besoin de rappeler qu'en matière de fraude fiscale l'enquête, voire l'information judiciaire, résultent du pouvoir exclusif de mise en mouvement de l'action publique par l'administration fiscale⁹⁰⁰.

Par conséquent, au moyen du déclenchement de poursuites pénales pour fraude fiscale, et notamment via la procédure judiciaire d'enquête fiscale très simple à mettre en œuvre, l'administration peut faire échec à l'opposabilité du droit procédural de limitation de la durée de contrôle sur place.

De la contribution de l'enquête judiciaire à la procédure fiscale, précédemment observée, se dessine l'image du continuum au sein duquel le droit pénal est mobilisé afin de faciliter le contrôle fiscal.

Une telle image semble par ailleurs s'accroître en considération de la continuation des prérogatives de l'administration à travers les poursuites pénales.

⁸⁹⁹ Le point de départ du délai de trois mois, prévu par l'art. L. 52 du LPF se situe au jour de la première intervention sur place du fonctionnaire vérificateur. Calculé de quantième à quantième, le délai est échu la veille du jour portant le même quantième que le jour de la première intervention, V. CE, 23 juin 1993, n° 96477.

⁹⁰⁰ V. sur ce point **CABON (S.-M.)**, « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du verrou de Bercy », *préc.* ; V. art. L. 228 du LPF.

Sous-section II - La continuation des prérogatives de l'administration fiscale à travers les poursuites pénales

Dans le cadre des poursuites pénales pour fraude fiscale⁹⁰¹, les pouvoirs de l'administration semblent à première vue limités à la mise en mouvement de l'action publique. Pour autant, quand bien même des poursuites pénales seraient en cours, l'administration peut exercer certaines prérogatives qu'elle tient de la procédure fiscale. Au cœur de la procédure pénale, l'administration fiscale dispose de la faculté d'exercer son droit de communication (§ 1) et de préserver ses intérêts financiers par le biais de saisies pénales (§ 2).

§ 1 - L'exercice du droit de communication de l'administration au cœur de la procédure pénale

Régi par les articles L. 81 à L. 102 AH du LPF, le droit de communication de l'administration des finances lui permet de se faire communiquer tous types de documents ou de renseignements détenus par des tiers, ou par le contribuable, afin de procéder à la vérification des déclarations souscrites par ce dernier⁹⁰². À travers les poursuites pénales diligentées pour fraude fiscale, le droit de communication de l'administration se remarque en considération de sa prévalence (A), ainsi qu'en raison de sa contribution au contrôle fiscal (B).

A - La prévalence du droit de communication de l'administration

193. Échange d'informations entre autorités. Les mécanismes d'échange d'informations entre l'administration fiscale et l'autorité judiciaire, mis en place par le législateur à travers les lois du 6 décembre 2013⁹⁰³ et du 23 octobre 2018⁹⁰⁴, témoignent de l'instauration d'une certaine réciprocité d'obligation de renseignement. Cette obligation s'inscrit dans le cadre des procédures prévues par

⁹⁰¹ Cadre défini par les dispositions de l'art. L. 228 du LPF.

⁹⁰² V. **COLLET (M.), COLLIN (P.)**, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux, recouvrement de l'impôt*, coll. Thémis droit, PUF, 4^{ème} éd. 2020, p. 26, §34 : « Issu, à l'origine, d'une loi du 31 juillet 1920, le droit de communication a vu sa définition et ses conditions d'exercice patiemment dégagées par la jurisprudence » ; V. **PERROTIN (F.)**, « Chronique de contrôle et contentieux fiscal (II) : focus sur le droit de communication », *LPA* 28 sept. 2009, n° 193, p. 4 ; V. **PIERRE (J.-L.)**, « Contrôle fiscal », *JurisClasseur Procédures fiscales*, 15 mai 2021.

⁹⁰³ Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière ; V. ministère des Finances et des Comptes publics, ministère de la Justice, Circ. relative à la lutte contre la fraude fiscale, 22 mai 2014, pp. 11-12.

⁹⁰⁴ Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude ; V. ministère de l'Action et des Comptes publics, ministère de la Justice, Circ. relative à la réforme de la procédure de poursuite pénale de la fraude fiscale et au renforcement de la coopération entre l'administration fiscale et la Justice en matière de lutte contre la fraude fiscale, 7 mars 2019, p. 7 et s.

les articles 40 du Code de procédure pénale, ainsi que L. 82 C et L. 101 du LPF. À propos de l'article 40 du Code de procédure pénale, celui-ci précise que tout fonctionnaire qui acquiert la connaissance d'un crime ou d'un délit est tenu d'en informer le procureur de la République. En vertu de ces dispositions, les fonctionnaires de l'administration fiscale demeurent assujettis au droit de communication de l'autorité judiciaire. S'agissant des dispositions des articles L. 82 C et L. 101 du LPF, celles-ci enjoignent à l'autorité judiciaire de communiquer à l'administration fiscale tout renseignement concernant une fraude présumée à l'occasion de toute procédure judiciaire⁹⁰⁵.

194. Réciprocité faussée des droits de communication. En dépit de la réciprocité des droits de communication de l'administration et de l'autorité judiciaire, il convient d'observer que ces droits ne sont sur un pied d'égalité que dans le cadre du droit commun⁹⁰⁶. En effet, le pouvoir discrétionnaire des services fiscaux, dans le cadre du déclenchement des poursuites pénales en matière de fraude fiscale, semble favoriser une certaine prévalence du droit de communication de l'administration sur celui de l'autorité judiciaire. Dans ce cadre dérogatoire du droit commun, seule l'administration des finances sélectionne les dossiers qui seront déférés devant la juridiction répressive. Dans un tel contexte, le droit de communication de l'autorité judiciaire ne peut porter que sur des dossiers choisis par l'administration fiscale. Le droit de communication de l'autorité judiciaire est ainsi sous la maîtrise de l'administration fiscale.

La maîtrise du droit de communication de l'administration, dans le cadre de la fraude fiscale, est un révélateur de l'existence du continuum dans lequel sont intégrées les poursuites pénales, et notamment de l'orientation budgétaire de celui-ci. Au sein de ce continuum de lutte contre la fraude fiscale, la finalité économique du droit de communication de l'administration, est d'autant plus remarquable en considération de sa contribution au contrôle fiscal.

B – La contribution du droit de communication au contrôle fiscal

195. Obtention d'informations fiscales par la procédure pénale. Si l'utilité du droit de communication au contrôle fiscal a été relevée par la doctrine⁹⁰⁷, le juge administratif a considéré qu'une telle prérogative permet à l'administration d'obtenir de l'autorité judiciaire toute information

⁹⁰⁵ L'injonction est clairement prononcée par les dispositions de l'art. L. 101 du LPF selon lesquelles : « *L'autorité judiciaire doit communiquer à l'administration des finances toute indication qu'elle recueille, à l'occasion de toute procédure judiciaire, de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale* » ; L'art. L. 82 C du même livre prévoit pour sa part que « *A l'occasion de toute procédure judiciaire, le ministère public peut communiquer les dossiers à l'administration des finances* » ; V. sur ce point **DUSSART (V.)**, « La police fiscale », *Dr. fisc.* n° 51-52, 18 Décembre 2014, 695.

⁹⁰⁶ Cadre dans lequel c'est le ministère public qui met en mouvement l'action publique ; V. art. 1 et 40-1 du Cpp.

⁹⁰⁷ V. notamment **PIERRE (J.-L.)**, « Contrôle fiscal », *préc.*

« de nature à servir le contrôle fiscal »⁹⁰⁸. Le droit de communication de l'administration sur l'autorité judiciaire contribue visiblement au contrôle fiscal lorsque l'action publique a été mise en mouvement. Par ailleurs, dans le cadre de la procédure judiciaire d'enquête fiscale⁹⁰⁹, le droit de communication de l'administration a pour finalité exclusive la facilitation du contrôle fiscal. Rappelons que cette procédure est mise en œuvre par l'administration avant un contrôle fiscal, sur de simples soupçons de fraude complexe⁹¹⁰. Ainsi, la procédure d'enquête permet à l'administration d'exercer le droit de communication dont elle dispose sur l'autorité judiciaire⁹¹¹, afin d'obtenir des renseignements qui lui permettront d'étoffer son dossier de contrôle fiscal. À cet égard, l'administration a la faculté de se faire communiquer des informations qu'elle n'aurait pas pu recueillir par les moyens d'investigation de la procédure fiscale, moins efficaces et moins coercitifs que ceux qui sont aux mains de l'autorité judiciaire. Le droit de communication peut ainsi permettre à l'administration de récolter des informations obtenues par les OFJ dans l'exercice de leurs pouvoirs de police judiciaire⁹¹², et notamment leurs prérogatives dérogatoires d'investigation, applicables à la criminalité organisée⁹¹³.

196. Rentabilité fiscale de la procédure pénale. Forte des renseignements obtenus par la voie judiciaire, l'administration sera en mesure de peaufiner son contrôle, avec l'application de sanctions fiscales en sus de l'impôt dont l'assiette aura pu être clairement définie. L'image du continuum semble alors bien distincte, car dans un tel contexte, la procédure pénale, plus efficace, aura été

⁹⁰⁸ CE, 10 déc. 1999, n° 181977, Lescot, JurisData n° 1999-051583 ; Dr. fisc. 2000, n° 16, comm. 333.

⁹⁰⁹ Art. 23 de la Loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009 ; V. notamment **MICHAUD (P.)**, « L'enquête fiscale judiciaire sous le contrôle du Parquet », *préc.*

⁹¹⁰ Cons. const., Commentaire, Décision n° 2016-545 QPC du 24 juin 2016, *M. Alec W. et autre*, Décision n° 2016-546 QPC du 24 juin 2016, *M. Jérôme C.*, p. 11 ; Selon le Conseil constitutionnel, dans le cadre de l'enquête judiciaire fiscale, « l'administration choisit d'abord le pénal avant le contrôle fiscal » ; V. **COCHETEUX (P.)**, « La police fiscale », *préc.*

⁹¹¹ V. L. 101 du LPF et L. 82 C du même code, spéc. L. 101 du LPF ; V. **DUSSART (V.)**, « La police fiscale », *préc.*

⁹¹² V. paragraphe IV de l'article 28-2 du Cpp ; V. art. 54 à 67 du Cpp sur les pouvoirs attribués aux OFJ dans le cadre de l'enquête de flagrance : prélèvements externes nécessaires à la réalisation d'exams techniques et scientifiques, perquisitions domiciliaires et saisies, droits de garde à vue ; V. art. 75 à 78 du Cpp sur les pouvoirs attribués aux OFJ dans le cadre de l'enquête préliminaire : perquisitions domiciliaires et saisies, prélèvements externes, auditions, droits de garde à vue, contrainte par la force aux fins de comparution ; V. art. 100 à 100-7 et 152 à 155 du Cpp sur les pouvoirs attribués aux OFJ dans le cadre d'une commission rogatoire.

⁹¹³ Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013, art. 16, V. portant création d'un article 706-1-1 dans le Code de procédure pénale qui dispose que « Les articles 706-80 à 706-87, 706-95 à 706-103, 706-105 et 706-106 sont applicables à l'enquête, à la poursuite et au jugement des délits prévus [...] Aux articles 1741 et 1743 du code général des impôts, lorsqu'ils sont commis en bande organisée ou lorsqu'il existe des présomptions caractérisées que ces infractions résultent d'un des comportements mentionnés aux 1° à 5° du II de l'article L. 228 du livre des procédures fiscales ». En d'autres termes, une extension à la procédure d'enquête judiciaire fiscale, des mesures dérogatoires relatives à la surveillance, la garde à vue, l'infiltration, les écoutes téléphoniques en cours d'enquête de police, les captations de données informatiques et les saisies conservatoires, les sonorisations et fixations d'images de lieux ou de véhicules.

utilisée par l'administration fiscale afin de recouvrer l'impôt, d'appliquer des sanctions administratives, ou de conclure d'éventuelles transactions⁹¹⁴.

À travers la procédure judiciaire d'enquête fiscale, l'exercice du droit de communication de l'administration sur l'autorité judiciaire place les poursuites pénales au service du contrôle fiscal. Dans ce cadre, si le droit de communication paraît revêtir les traits d'un instrument de contrôle fiscal, l'on peut relever, par ailleurs, la fonction particulière d'outil de recouvrement de la dette fiscale, dévolue aux poursuites pénales⁹¹⁵. Ce rôle est d'autant plus remarquable s'agissant des saisies mises en œuvre au cœur de la procédure pénale et qui visent à assurer la préservation des intérêts financiers de l'administration fiscale.

§ 2 – La préservation des intérêts financiers de l'administration par le biais de saisies pénales

197. Maintien des biens du contribuable sous main de justice. La saisie pénale doit être comprise comme le moyen employé par l'autorité judiciaire afin de garantir l'exécution d'une peine complémentaire de confiscation⁹¹⁶. Une telle peine, censée opérer au bénéfice de l'État un transfert de la propriété de tout ou partie des biens appartenant à une personne condamnée⁹¹⁷, peut s'avérer vaine en raison de la dissipation de ces biens⁹¹⁸. En effet, il importe d'observer qu'entre le déclenchement des poursuites pénales et le jugement prononçant une peine complémentaire de confiscation, le temps de la procédure d'investigation peut être mis à profit par la personne mise en cause, pour organiser la disparition de ses biens. Afin de faire obstacle à cette faculté de dissipation, la saisie pénale suscite l'indisponibilité des biens de la personne mise en cause, pendant la procédure judiciaire avant jugement⁹¹⁹.

Dans le cadre du déclenchement des poursuites pour fraude fiscale, la saisie pénale peut garantir le recouvrement de la dette fiscale, par le maintien sous main de justice des biens du fraudeur

⁹¹⁴ V. sur ce point **LAMBERT (T.)**, « La transaction fiscale : une pratique autant qu'un droit », *Bulletin fiscal Francis Lefebvre* 5/1999, p. 271-276 ; V. **ROSSIGNOL (J.-L.)**, « Attention transaction ! Du recours à la transaction lors d'un litige avec l'administration fiscale », *LPA* 17 févr. 2003, n° 34, p. 6.

⁹¹⁵ Il s'agit précisément de l'un des nombreux aspects de « l'instrumentalisation de la répression pénale par l'administration fiscale », titre de la première partie de notre thèse.

⁹¹⁶ La peine complémentaire de confiscation est régie par l'article 131-21 du Cpp ; V. pour une définition de la peine complémentaire de confiscation **CAMOUS (E.)**, « Peines criminelles et correctionnelles. Confiscation », *JurisClasseur Pénal Code* 27 Mai 2022 ; V. également **LETURMY (L.)**, « Peines applicables aux personnes physiques », *JurisClasseur Pénal Code*, 27 Avril 2022.

⁹¹⁷ Les effets de la peine complémentaire de confiscation sont prévus par l'art. L. 1124-1 du Code général de la propriété des personnes publiques qui dispose que : « *Les biens, à caractère mobilier ou immobilier, dont la confiscation a été prononcée par décision de justice sont, sauf disposition particulière prévoyant leur destruction ou leur attribution, dévolus à l'État.* »

⁹¹⁸ V. **ALMERAS (R.)**, « Le risque de dissipation, condition de la saisie pénale ou circonstance indifférente ? », *LPA* 22 janv. 2020, n° 16, p. 10, l'auteur fait référence à **ASCENSI (L.)**, *Droit et pratique des saisies et confiscations pénales*, Dalloz 2019.

⁹¹⁹ V. sur ce point **MOREL-MAROGER (J.)**, « Conformité de la procédure de saisie des dépôts bancaires aux droits fondamentaux », *Gaz. Pal.* 8 juin 2021, n° 21, p. 77.

présumé. En visant à faciliter la saisie et la confiscation en matière pénale, la loi du 9 juillet 2010⁹²⁰ va renforcer la sauvegarde des intérêts de l'administration fiscale en instaurant des mesures de saisie pénale spéciale efficaces (A) dont on peut remarquer la finalité plus budgétaire que répressive (B).

A – L'efficacité des mesures de saisie pénale spéciale

Le régime juridique des saisies pénales spéciales est consacré par les articles 706-141 à 706-158 du Code de procédure pénale, créés par l'article 3 de la loi susmentionnée du 9 juillet 2010. Ces dispositions traduisent une volonté du législateur d'assurer l'effectivité des peines de confiscation qui seront prononcées au moment du jugement⁹²¹. Dans le cadre de la répression de la fraude fiscale, les mesures de saisie pénale spéciale semblent garantir efficacement le recouvrement de l'impôt et des pénalités afférentes, en raison de la simplification du placement des biens du contribuable sous-main de justice (1) ainsi qu'en considération de l'invulnérabilité juridictionnelle de telles mesures (2)

1 - La simplification du placement des biens du contribuable sous main de justice

198. Facilité de mise en œuvre de la saisie pour l'administration. Il importe d'établir une distinction entre les saisies pénales classiques de droit commun et les saisies pénales spéciales instaurées par les articles 706-141 à 706-158 du Code de procédure pénale⁹²². Il convient de rappeler en premier lieu que les saisies pénales classiques sont exercées par les officiers de police judiciaire⁹²³, alors que les saisies pénales spéciales nécessitent l'autorisation d'un juge⁹²⁴. En dépit de cette dernière exigence, on peut remarquer l'étendue du champ d'application des saisies spéciales qui, contrairement aux saisies classiques, peuvent concerner des immeubles, des sommes inscrites au crédit de comptes bancaires, des valeurs mobilières, des créances, et tout bien saisissable sans

⁹²⁰ V. art. 3 de la loi n° 2010-768 du 9 juillet 2010 visant à faciliter la saisie et la confiscation en matière pénale.

⁹²¹ Ass. nat., Rapport N° 1689, sur la proposition de loi visant à faciliter la saisie et la confiscation en matière pénale, par M. Guy Geoffroy, p. 7, Les parlementaires à l'origine de la création de la mesure de saisie pénale spéciale la considéraient comme « une étape déterminante pour obtenir, lors du jugement, la confiscation des biens, sanction incontournable si l'on veut que « le crime ne paie pas » » ; Circulaire du 22 décembre 2010 relative à la présentation des dispositions résultant de la loi n° 2010-768 du 9 juillet 2010 visant à faciliter la saisie et la confiscation en matière pénale, p. 1, La circulaire du 22 décembre 2022 relative à la présentation des dispositions résultant de la loi du 9 juillet 2010, précise que cette possibilité de saisie patrimoniale vise à « assurer la pleine effectivité des peines de confiscation susceptibles d'être prononcées au moment du jugement ».

⁹²² V. **PEROT (J.)**, « Saisie de droit commun versus saisie spéciale : quels fondements textuels ? », *La lettre juridique*, septembre 2019.

⁹²³ V. art. 56 du Cpp pour l'enquête de flagrance ; V. art. 76 du Cpp pour l'enquête préliminaire ; V. art. 94 et 97 du Cpp dans le cadre de l'information judiciaire.

⁹²⁴ V. notamment art 706-148 du Cpp.

dépossession⁹²⁵. Certains auteurs, parmi lesquels M. ALMASEANU, mettent en exergue la volonté du législateur qui, « pour simplifier le droit applicable et encourager les magistrats à saisir, a instauré un véritable droit des saisies pénales spéciales, évitant aux magistrats de passer sous les fourches caudines des voies civiles d'exécution »⁹²⁶.

La saisie pénale spéciale semble alors une meilleure garantie de confiscation, aux fins de recouvrement pour l'administration fiscale. En effet, lors des procédures administratives de perquisition, la saisie d'un élément de patrimoine, notamment immobilier, est une entreprise laborieuse, par laquelle les services fiscaux doivent demander au juge de l'exécution de mettre en œuvre une procédure d'hypothèque judiciaire provisoire⁹²⁷. Dans ce cadre l'administration a la charge de fournir, à l'autorité judiciaire, la preuve de circonstances susceptibles de compromettre le recouvrement de la dette fiscale⁹²⁸.

Bien moins contraignante pour l'administration fiscale, la saisie pénale spéciale peut être mise en œuvre dès le déclenchement des poursuites judiciaires en présence d'une fraude grave⁹²⁹, sans que le magistrat qui l'exerce n'ait à passer par les longues voies civiles d'exécution⁹³⁰. La saisie s'effectue sans aucune obligation pour les services fiscaux de faire la preuve de circonstances susceptibles de menacer le recouvrement de l'impôt⁹³¹.

199. Assouplissement des conditions de mise en œuvre de la saisie. La circulaire du 22 décembre 2022 renseigne sur l'extension du champ d'application de la mesure de saisie pénale spéciale à tous les biens susceptibles de confiscation⁹³². L'extension est corroborée par la Cour de

⁹²⁵ V. pour de plus amples développements sur la différence entre saisies pénales classiques et saisies pénales spéciales **ALMASEANU (S.)**, « La substitution d'une saisie pénale à une autre », *Garz. Pal.* 8 mars 2016, n° 10, p. 22 ; **V. PEROT (J.)**, « Saisie de droit commun versus saisie spéciale : quels fondements textuels ? », préc.

⁹²⁶ *Ibidem.*

⁹²⁷ Procédure régie actuellement par les articles L. 531-1 et s., ainsi que R. 531-1 et s. du Code des procédures civiles d'exécution ; Avant cette codification, cette procédure était prévue par les articles 77 et s. de la loi n° 91-650 du 9 juillet 1991, pour son application V. art. 250 et s. du décret n° 92-755 du 31 juillet 1992.

⁹²⁸ V. sur ce point **COCHETEUX (P.)**, « La police fiscale », préc.

⁹²⁹ *Ibidem.*

⁹³⁰ V. sur ce point **ALMASEANU (S.)**, « La substitution d'une saisie pénale à une autre », préc.

⁹³¹ La saisie pénale spéciale peut ainsi être appliquée même lorsque les poursuites ne sont fondées que sur des présomptions, dans le cadre de la procédure d'enquête judiciaire fiscale soumise aux exigences des 1° à 5° du II de l'article L. 228 du LPF visant les fraudes qui résultent : soit de l'utilisation de comptes ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ; soit de l'interposition de personnes physiques ou morales établies à l'étranger ; soit de faux et son usage ; soit de domiciliations fiscales fictives ou artificielles à l'étranger ; soit de toute autre manœuvre destinée à égarer l'administration.

⁹³² Circulaire du 22 décembre 2010 relative à la présentation des dispositions résultant de la loi n° 2010-768 du 9 juillet 2010 visant à faciliter la saisie et la confiscation en matière pénale, p. 2.

cassation qui juge que cette mesure n'est pas conditionnée par l'existence d'un risque de dissipation des biens⁹³³.

L'efficacité de la mesure de saisie pénale spéciale est redoutable dès lors qu'elle porte sur des sommes inscrites au crédit de comptes de dépôt. En raison du caractère hautement volatile de ces sommes d'argent, et dans un souci de célérité et d'efficacité, la loi du 14 mars 2011⁹³⁴ permet aux officiers de police judiciaire de saisir ce type de bien sur une simple autorisation que peut donner par tout moyen le magistrat en charge de l'enquête⁹³⁵. Cette possibilité de saisie pénale de sommes versées sur des comptes de dépôt est très efficace en matière de fraude fiscale, car outre une mise en œuvre peu contraignante pour le saisissant, elle porte sur des sommes d'argent, ce qui est de nature à faciliter le recouvrement de la dette fiscale⁹³⁶.

Dès lors qu'elle aura déclenché des poursuites pénales pour fraude fiscale, l'administration pourra alors bénéficier très rapidement de la mesure de saisie pénale spéciale qui lui garantira l'effectivité de la confiscation des biens du contribuable, et *in fine*, le recouvrement de l'impôt fraudé et des pénalités y afférentes. L'image du continuum dans lequel le droit pénal est au service de l'administration fiscale appert clairement de cette faculté de recours à la saisie pénale comme levier de recouvrement efficace.

L'efficacité des mesures de saisie pénale spéciale qui appert de leurs conditions de mise en œuvre est corroborée par leur invulnérabilité juridictionnelle.

2 – L'invulnérabilité juridictionnelle des mesures de saisie pénale spéciale

200. Obtention difficile de la nullité de la saisie pénale spéciale. La procédure pénale, susceptible d'atteindre la liberté des individus, leur honneur et leurs biens, demeure assujettie à l'observation des formes prescrites par les textes législatifs⁹³⁷. La saisie pénale spéciale, partie

⁹³³ Cass. crim., 24 oct. 2018, n° 18-80834 ; Cass. Crim., 11 juil. 2017, n° 16-83773, n° 16-83777 et n° 16-83779 ; V. **ALMERAS (R.)**, « Le risque de dissipation, condition de la saisie pénale ou circonstance indifférente ? », *LPA* 22 janv. 2020, n° 16, p. 10.

⁹³⁴ Loi n° 2011-267 du 14 mars 2011 d'orientation et de programmation pour la performance de la sécurité intérieure, spéc. art. 39.

⁹³⁵ V. alinéa 1 de l'art. 706-154 du Cpp ; V. notamment **MOREL-MAROGER (J.)**, « Conformité de la procédure de saisie des dépôts bancaires aux droits fondamentaux », *Gaz. Pal.* 8 juin 2021, n° 21, p. 77 ; En vertu de l'alinéa 1 de l'art. 706-154 du Cpp, l'autorisation de saisir transmise par tout moyen aux OPJ, peut alors émaner d'un magistrat du parquet. La validation du JLD n'intervient qu'*a posteriori*.

⁹³⁶ Les saisies portant sur des biens meubles ou immeubles garantissent certes le recouvrement de la dette fiscale, mais pour arriver à ce résultat, la vente aux enchères publiques de ces biens est nécessaire, ce qui rajoute une étape supplémentaire, aléatoire et chronophage avant la perception des deniers par l'administration des impôts. La saisie pénale spéciale portant sur des sommes inscrites au crédit de comptes dépôt, s'avère donc plus efficace, car après jugement de condamnation, les sommes feront simplement l'objet d'un virement sur le compte du Trésor.

⁹³⁷ V. **HELIE (F.)**, *Traité de l'instruction criminelle*, Paris 1845, Livre V, § 445, p. 493 : « N'y a-t-il pas dans toutes les procédures des règles qui ne sauraient être impunément violées, parce que l'instruction ne peut conduire à la vérité, parce que la justice pénale ne peut

intégrante de la procédure pénale, doit à peine de nullité respecter des exigences similaires. Pour autant, à la faveur d'une remarquable influence jurisprudentielle⁹³⁸, la théorie des nullités a intégré le principe d'une distinction entre les nullités d'ordre public susceptibles d'être prononcées sans que l'existence d'un grief doive être établie, et les nullités d'ordre privé dont le prononcé est soumis à la démonstration de l'existence d'un grief⁹³⁹. En matière de saisie, les magistrats du quai de l'Horloge jugent que les nullités sont d'ordre privé, au visa de l'article 802 du Code de procédure pénale⁹⁴⁰.

Par conséquent, qu'il s'agisse de saisie à but probatoire ou confiscatoire, il reviendra à la personne mise en cause de prouver le grief causé par la mesure, c'est-à-dire de démontrer que cette dernière porte atteinte à un intérêt légitime protégé par le droit⁹⁴¹. En commentant un tel positionnement des hauts magistrats de l'ordre judiciaire, M. FUCINI fait observer la difficulté pour la personne saisie de soulever un grief convaincant, notamment lorsque les droits de la défense ont bien été respectés lors de la procédure de saisie⁹⁴².

En matière de saisie pénale spéciale pour fraude fiscale, l'application de la jurisprudence de la Cour de cassation semble désarmer l'invocabilité de la nullité en raison de la difficulté à pouvoir démontrer un grief. La démonstration d'un grief dans ce cadre est difficile en considération du caractère respectueux des droits de la défense que revêt le schéma procédural de la mesure.

En effet, la décision de mettre en œuvre la saisie pénale spéciale, relève de la compétence exclusive d'un magistrat, qu'il s'agisse d'un juge d'instruction⁹⁴³ ou d'un magistrat du parquet sur autorisation d'un juge des libertés et de la détention⁹⁴⁴. À cet égard, la doctrine fait remarquer « *la logique suivie*

conserver son nom qu'à la condition de les observer ? » ; V. notamment **BROUILLAUD (J.-P.)**, « Les nullités de procédure : des procédures pénales et civiles comparées », *D.* 1996, chron. p. 98.

⁹³⁸ Pour une étude détaillée de la genèse de la théorie des nullités, V. **MERLE (R.)**, **VITU (A.)**, *Traité de droit criminel*, t. II, Cujas, 5^e éd., n° 577 et s. ; V. **DESPORTES (F.)**, **LAZERGUES-COUSQUER (L.)**, *Traité de procédure pénale*, Economica, 2^e éd., 2012, n° 1990 et s.

⁹³⁹ V. sur ce point **LARONDE-CLÉRAC (C.)**, « La pratique jurisprudentielle des nullités en procédure pénale », *Droit pénal* n° 4, Avril 2013, étude 9.

⁹⁴⁰ Cass. crim., 28 févr. 1995, n° 94-81553, Inédit ; Cass. crim., 21 mars 1995, n° 93-84.597, Inédit ; En vertu de l'art. 802 du Cpp : « *En cas de violation des formes prescrites par la loi à peine de nullité ou d'inobservation des formalités substantielles, toute juridiction, y compris la Cour de cassation, qui est saisie d'une demande d'annulation ou qui relève d'office une telle irrégularité ne peut prononcer la nullité que lorsque celle-ci a eu pour effet de porter atteinte aux intérêts de la partie qu'elle concerne* ».

⁹⁴¹ Rapp. Cass. crim., 18 nov. 2015, n° 15-83.400, selon la haute juridiction : « *les formalités prévues par le code de procédure pénale, en matière de perquisition, de saisie et de placement sous scellés, n'étant pas exclues du champ d'application de l'article 802 du même code, leur inobservation ne saurait donner lieu à annulation en l'absence d'atteinte portée aux intérêts de la personne mise en examen* ».

⁹⁴² **FUCINI (S.)**, « Nullités : grief présumé ou grief à prouver », *Dalloz actualité* 07, décembre 2015, obs. ss. Cass. crim., 17 nov. 2015, n° 15-83.437.

⁹⁴³ V. **LASSERRE CAPDEVILLE (J.)**, « La saisie de patrimoine nécessite l'avis préalable du ministère public », *L'Essentiel Droit bancaire*, n° 01, p. 5, l'auteur fait observer que dans le cadre des saisies de l'art. 706-148 du Cpp, un avis du parquet doit être sollicité par le juge d'instruction à peine de nullité de la procédure de saisie ; V. notamment Cass. crim., 11 juil. 2012, n° 12-82050.

⁹⁴⁴ Circulaire du 22 décembre 2010 relative à la présentation des dispositions résultant de la loi n° 2010-768 du 9 juillet 2010 visant à faciliter la saisie et la confiscation en matière pénale, p. 6.

par la procédure pénale en la matière : assurer, par l'intervention systématique d'un juge du siège [...] un strict respect des libertés fondamentales »⁹⁴⁵.

201. Protection des saisies d'argent par la Cour de cassation. Il est toutefois opportun d'apprécier la rigueur de la Cour de cassation à l'égard des contestations portant sur la saisie pénale spéciale de sommes d'argent inscrites au crédit d'un compte bancaire⁹⁴⁶ qui, rappelons-le, est dispensée de décision préalable d'un magistrat du siège⁹⁴⁷.

Cette absence de décision préalable a fait l'objet de nombreux recours dans le but de poser une question prioritaire sur la constitutionnalité des dispositions de l'article 706-154 régissant la saisie pénale spéciale de sommes d'argent inscrites sur des comptes de dépôt. Mais les magistrats du quai de l'Horloge ont jusqu'alors toujours réfuté le caractère sérieux de la question⁹⁴⁸. La Cour de cassation semble ainsi s'opposer à toute contestation de la mesure de saisie pénale spéciale la plus efficace qui reste assurément le meilleur moyen de garantir le recouvrement des deniers publics au sein du continuum de lutte contre la fraude fiscale⁹⁴⁹.

La volonté du législateur de doter la procédure pénale d'une mesure de saisie simple à mettre en œuvre et difficilement contestable atteste de la recherche d'efficacité des moyens aptes à garantir le maintien sous main de justice de biens susceptibles d'intervenir au procès, comme moyen de preuve ou comme moyen de règlement des amendes et des éventuels intérêts civils.

Cette quête d'efficacité, qui semble profiter à l'administration dans la lutte contre la fraude fiscale, s'induit par ailleurs de la finalité plus budgétaire que répressive des mesures de saisie pénale spéciale.

B - la finalité plus budgétaire que répressive des mesures de saisie pénale spéciale

L'utilisation des saisies pénales spéciales par l'administration fiscale comme garantie du recouvrement de l'impôt et des pénalités afférentes ne saurait faire l'économie de la *ratio legis* du texte portant création de telles mesures. La volonté du législateur de faciliter l'exercice de poursuites

⁹⁴⁵ **ALMASEANU (S.)**, « La substitution d'une saisie pénale à une autre », *Gaz. Pal.* 8 mars 2016, n° 10, p. 22.

⁹⁴⁶ Art. 706-154 du Cpp.

⁹⁴⁷ V. alinéa 1 de l'art. 706-154 du Cpp ; V. notamment **MOREL-MAROGER (J.)**, « Conformité de la procédure de saisie des dépôts bancaires aux droits fondamentaux », *préc.*

⁹⁴⁸ Cass. crim., 3 févr. 2021, n° 20-84.966, Cass. crim., 24 juil. 2019, n° 19-80.422 et n° 19-80.426, dans ces arrêts, la Cour de cassation juge que « *les dispositions législatives contestées concilient, avant toute déclaration de culpabilité, l'efficacité de la lutte contre la fraude, objectif à valeur constitutionnelle, avec le droit de propriété, la présomption d'innocence et les droits de la défense constitutionnellement garantis [...] la saisie conservatoire de sommes d'argent volatiles par essence [...] si elle est opérée dans l'urgence par un officier de police judiciaire autorisé à y procéder par le procureur de la République, est provisoire, n'entraîne aucune dépossession des fonds* »

⁹⁴⁹ La saisie pénale spéciale portant sur des sommes inscrites au crédit de comptes dépôt, s'avère plus efficace que les saisies portant sur des biens meubles et immeubles, car après jugement de condamnation, les sommes saisies feront simplement l'objet d'un virement sur le compte du Trésor.

sur le patrimoine s'évince de l'exposé des motifs du projet de loi visant à faciliter la saisie et la confiscation en matière pénale. En effet, ce projet de loi propose une refonte de l'ensemble du dispositif de saisies pénales « *en suivant trois orientations principales : l'extension du champ des biens susceptibles d'être saisis, la clarification des procédures de saisies pénales et l'amélioration de la gestion des biens saisis* »⁹⁵⁰. La finalité budgétaire des mesures de saisie pénale spéciale ressort clairement de leur orientation confiscatoire (1) et de l'amélioration de la gestion des biens saisis (2)

1 - L'orientation confiscatoire des mesures de saisie pénale spéciale

202. Confiscation des biens étrangers à l'infraction. Un rapport parlementaire sur la proposition de loi visant à faciliter la saisie et la confiscation en matière pénale révèle une prise de conscience par le législateur de l'inefficacité des peines d'emprisonnement, parfois considérées par les délinquants comme un coût bien inférieur à l'avantage procuré par l'infraction⁹⁵¹. En effet, ceux-ci retrouvent la possession des biens sur lesquels ont porté l'infraction après avoir effectué leur peine d'emprisonnement⁹⁵². Il devenait alors nécessaire de priver ces derniers du bénéfice des infractions commises, en facilitant la confiscation des avoirs criminels⁹⁵³.

Un regard sur le champ des biens susceptibles d'être saisis et confisqués distingue en premier lieu ceux qui n'ont aucun lien avec l'infraction, en deuxième lieu les biens dangereux, nuisibles ou illicites, et en troisième lieu ceux qui ont un lien avec l'infraction. Ces deux dernières catégories étaient les seules qui pouvaient être visées par les enquêtes pénales de droit commun, avant l'entrée en vigueur de la loi qui a instauré les saisies pénales spéciales en 2010⁹⁵⁴. En effet, la saisie en matière pénale avait un objectif exclusivement probatoire, c'est-à-dire visait la conservation des pièces à conviction et éléments de preuves nécessaires à la manifestation de la vérité⁹⁵⁵. La saisie de biens n'ayant aucun lien avec l'infraction n'était possible que dans le cadre d'une information judiciaire

⁹⁵⁰ V. notamment Ass. nat., Proposition de loi visant à faciliter la saisie et la confiscation en matière pénale, N° 1255, Exposé des motifs, 12 nov. 2008.

⁹⁵¹ V. sur ce point **PRONIER (J.)**, « Saisies patrimoniales et saisies spéciales en matière pénale : une articulation complexe – Cour de cassation, crim. 11 juillet 2012 », *AJ pénal* 2012. 661.

⁹⁵² Ass. nat., Rapport N° 1689, sur la proposition de loi (N° 1255) visant à faciliter la saisie et la confiscation en matière pénale, 20 mai 2009.

⁹⁵³ Aux termes de l'exposé des motifs de la proposition de loi visant à faciliter la saisie et la confiscation en matière pénale, N° 1255, « *Le premier objectif de la présente proposition de loi est de développer, dès le stade de l'enquête et de l'instruction, les possibilités de saisie patrimoniale, afin d'assurer la pleine effectivité des peines de confiscation susceptibles d'être ordonnées au moment du jugement* ».

⁹⁵⁴ Ces catégories de biens susceptibles d'être saisis et confisqués comprenaient les éventuels instruments et produits des infractions poursuivies ; V. loi n° 2010-768 du 9 juillet 2010 visant à faciliter la saisie et la confiscation en matière pénale, spéc. art. 3.

⁹⁵⁵ Ass. nat., Rapport N° 1689, sur la proposition de loi (N° 1255) visant à faciliter la saisie et la confiscation en matière pénale, 20 mai 2009 ; V. notamment **THONY (J.-F.)**, **CAMOUS (E.)**, « Gel, saisie et confiscation des avoirs criminels : les nouveaux outils de la loi française », *Revue internationale de droit pénal*, vol. 84, n° 1-2, 2013, pp. 205-2016.

ouverte pour des infractions relevant de la criminalité organisée, et donc impossible à mettre en œuvre lors d'une enquête préliminaire⁹⁵⁶.

La loi du 9 juillet 2010 en simplifiant la saisie des immeubles, des meubles corporels comme incorporels, et en facilitant les saisies n'impliquant pas dépossession, permet également de retenir sous main de justice des biens n'ayant aucun lien avec l'infraction, donc des biens qui ne sont ni instrument, ni produit de l'infraction. On en déduit aisément la finalité plus confiscatoire que probatoire de la mesure de saisie pénale spéciale qui vise principalement à garantir l'exécution des confiscations⁹⁵⁷.

En matière de fraude fiscale, les saisies pénales spéciales semblent participer d'un continuum au sein duquel la procédure administrative se prolonge à travers la répression pénale. À cet égard, ces saisies pénales garantissent efficacement à l'administration fiscale, le recouvrement de l'impôt et pénalités y afférentes en visant des biens sans rapport avec la fraude⁹⁵⁸.

L'orientation confiscatoire des saisies pénales spéciales, en considération de l'étendue de leur champ d'application et de la simplification de leur mise en œuvre, a pour conséquence une progression impressionnante des biens saisis en 2012, de 374 % par rapport à l'année précédente⁹⁵⁹.

Une telle progression semble avoir été anticipée par le législateur qui a intégré dans la loi du 9 juillet 2010 des dispositions prévoyant l'amélioration de la gestion des biens saisis.

⁹⁵⁶ V. sur ce point, Ass. nat., Rapport N° 1689, sur la proposition de loi (N° 1255) *préc.*, selon le rapport lorsqu'une information judiciaire est ouverte du chef des infractions de criminalité organisée régie par les art. 706-73 et 706-74 du Cpp, l'art. 706-103 du même code permet au juge des libertés et de la détention de prendre des mesures conservatoires sur tous les biens de la personne mise en examen ; L'art. 706-103 du Cpp circonscrit le champ des saisies à l'information judiciaire, alors que l'enquête préliminaire connaît de nombreuses affaires de criminalité organisée, notamment la violation de la propriété intellectuelle commise par des réseaux de contrefaçon. La confiscation patrimoniale n'étant prévue pour les personnes morales, qu'en matière de terrorisme ou de crime contre l'humanité, les personnes physiques peuvent échapper à cette mesure en constituant des sociétés, notamment dans les affaires de blanchiment. Dans le cadre de l'art. 706-103 du Cpp, la saisie conservatoire d'un immeuble est soumise aux exigences de prise d'hypothèque du droit commun, parmi lesquelles le juge d'instruction ou le JLD est tenu de rendre une ordonnance de saisie emportant inscription d'une hypothèque provisoire sur l'immeuble en cause. Le rapport d'information précité, N° 1689 sur la proposition de loi (N° 1255), déplore la rigueur du formalisme qui encadre les saisies conservatoires d'immeubles, et le découragement des magistrats d'avoir recours à ces mesures.

⁹⁵⁷ V. sur ce point Circulaire du 22 décembre 2010 relative à la présentation des dispositions résultant de la loi n° 2010-768 du 9 juillet 2010 visant à faciliter la saisie et la confiscation en matière pénale, p. 8.

⁹⁵⁸ L'intérêt pour l'administration est de pouvoir saisir des immeubles et des meubles, alors que ceux-ci sont étrangers à la fraude fiscale qui concerne une dette pécuniaire envers le fisc.

⁹⁵⁹ V. sur ce point AGRASC, Rapport annuel, 2012, p. 35, le rapport fait état de plus de 38 000 biens saisis dont la valeur totale s'élève à 773 millions d'euros ; V. notamment **GUERRERO (N.)**, « Saisies pénales : regard pratique sur l'actualité d'un dispositif de plus en plus utilisé », *Gaz. Pal.* n° 206, 25 juill. 2013 ; V. **THONY (J.-F.)**, **CAMOUS (E.)**, « Gel, saisie et confiscation des avoirs criminels : les nouveaux outils de la loi française », *Revue internationale de droit pénal*, vol. 84, n° 1-2, 2013, pp. 205-216.

2 – L'amélioration de la gestion des biens saisis

203. Protection de la valeur des biens saisis. Remarquée par la doctrine et par les parlementaires créateurs de la mesure de saisie pénale spéciale, l'absence de gestion des biens saisis et confisqués occasionne des frais de justice et des moins-values de ces biens⁹⁶⁰. Les saisies étant susceptibles de porter sur des biens exigeant une véritable administration, tels que des fonds de commerce, des actions et parts sociales, ou encore des châteaux et appartements de luxe, des œuvres d'art, des bateaux et voitures de luxe, ceux-ci pouvaient perdre de leur valeur le temps de la procédure. Afin de répondre à un besoin impérieux de gestion des biens saisis, la loi du 9 juillet 2010 a créé une agence de gestion et de recouvrement des avoirs saisis et confisqués (AGRASC)⁹⁶¹. L'AGRASC est un établissement public à caractère administratif placé sous la double tutelle du ministre de la Justice et du ministre en charge du budget⁹⁶². Ses missions, sur mandat de justice, sont définies aux termes des articles 706-159 à 706-161 du Code de procédure pénale. L'AGRASC est chargée d'assurer la gestion des biens nécessitant pour leur conservation ou leur valorisation, des actes d'administration⁹⁶³. L'agence organise la gestion centralisée des sommes d'argent en provenance de saisies de numéraire, de comptes bancaires et de créances⁹⁶⁴. L'agence procède également aux ventes avant jugement des biens meubles susceptibles de se déprécier et dont la conservation n'est plus nécessaire à la manifestation de la vérité⁹⁶⁵. Elle gère et administre les biens incorporels, veille à l'entretien des meubles et immeubles et s'assure du versement du produit de la vente de ces biens au budget de l'État, dès le prononcé de leur confiscation par une décision définitive⁹⁶⁶.

Eu égard à la croissance constante de l'activité de l'AGRASC et à la progression exceptionnelle des recouvrements réalisés sur saisies⁹⁶⁷, cette agence qui est en charge des restitutions et des

⁹⁶⁰ V. notamment **PERROTIN (F.)**, « Focus sur l'activité de l'AGRASC », *LPA* 25 juill. 2018, n° 148, p. 4 ; V. sur ce point Ass. nat., Rapport N° 1689, visant à faciliter la saisie et la confiscation en matière pénale, 20 mai 2009.

⁹⁶¹ V. **ROBERT (J.-H.)**, « Une importante réforme de procédure pénale inachevée. À propos de la loi du 9 juillet 2010 », *JCP G* 2010, 1067 ; V. **PELSEZ (E.)**, **ROBERT (H.)**, « Pour une meilleure appréhension des patrimoines frauduleux. À propos de l'Agence de gestion et de recouvrement des avoirs saisis et confisqués (AGRASC) », *JCP G* 2011, doct. 769 ; V. **FOURNIER (A.)**, « L'Agence de gestion et de recouvrement des avoirs saisis et confisqués (AGRASC) : « nul ne doit tirer profit de son délit » », *JCP N* 2015, n° 16, act. 501.

⁹⁶² Art. 706-159 du Cpp ; V. **CAMOUS (E.)**, « L'Agence de gestion et de recouvrement des avoirs saisis et confisqués (AGRASC) », *JurisClasseur Procédure pénale*, Fasc. 20, 19 mai 2017 ; V. décret n° 2011-134 du 1^{er} février 2011 relatif à l'Agence de gestion et de recouvrement des avoirs saisis et confisqués, spéc. art. 7.

⁹⁶³ Art. 706-160 du Cpp.

⁹⁶⁴ *Ibidem*.

⁹⁶⁵ Ces ventes s'effectuent en application des art. 41-5 et 99-2 du Cpp.

⁹⁶⁶ V. notamment **PERROTIN (F.)**, « Focus sur l'activité de l'AGRASC », *préc.*

⁹⁶⁷ Ministère de la Justice, Rapport d'activité 2021 de l'AGRASC, 13 mai 2022 : « les recouvrements nets, pour l'essentiel des saisies de l'année, s'établissent à un niveau jamais atteint de 468 millions d'euros, soit un accroissement de 199 millions par rapport à 2020 et à un niveau très largement supérieur à l'année 2019, année déjà exceptionnelle avec des entrées à hauteur de 325 millions d'euros. Plus satisfaisant encore, les confiscations sont en très forte augmentation à 150 millions d'euros versés au budget général de l'État, aux différents fonds de concours et pour l'indemnisation des victimes ».

versements des créances publiques au budget de l'État, répond amplement à l'objectif qui lui était fixé de faciliter la confiscation en matière pénale, notamment en cas de fraude fiscale et douanière⁹⁶⁸. L'AGRASC contribue ainsi à la sauvegarde des intérêts de l'administration fiscale en veillant à la bonne gestion des biens saisis, afin que ceux-ci ne perdent pas de leur valeur et puissent être vendus après jugement, le produit de la vente étant versé dans les caisses du Trésor public⁹⁶⁹.

204. Objectivation du continuum. Le concours des poursuites pénales à la procédure fiscale illustre la subordination de la répression pénale à l'administration fiscale, et met en exergue un continuum au sein duquel la procédure administrative se prolonge à travers la procédure pénale. Cette subordination, considérable en raison du pouvoir exclusif de l'administration dans la mise en mouvement de l'action publique pour fraude fiscale⁹⁷⁰, se remarque d'autant plus à travers l'utilisation de l'enquête judiciaire comme instrument de contrôle fiscal, ainsi qu'au regard du maintien des prérogatives du fisc au cœur des poursuites pénales. Dans ce contexte juridique, il convient de remarquer la finalité budgétaire assignée à la répression pénale, finalité qui lui est étrangère⁹⁷¹, mais qu'elle suit dans ce continuum, en se positionnant comme un élément accessoire dont le sort est lié à celui d'une instance principale, la procédure de recouvrement par l'administration fiscale⁹⁷². L'instrumentalisation des poursuites pénales garantit le recouvrement. Au sein du continuum, après l'étape des poursuites, vient celle du procès pénal, phase qui, à l'instar de la précédente, est utilisée par l'administration fiscale pour le recouvrement de l'impôt.

⁹⁶⁸ V. Circulaire du 22 décembre 2010 relative à la présentation des dispositions résultant de la loi n° 2010-768 du 9 juillet 2010 visant à faciliter la saisie et la confiscation en matière pénale, p. 11 ; V. **PERROTIN (F.)**, « Focus sur l'activité de l'AGRASC », préc.

⁹⁶⁹ V. notamment **LEMAIRE (E.)**, « La vente des biens de l'État à la suite de leurs confiscations pénales », *Deffrénois* 16 janv. 2020, n° 03, p. 17 ; V. **PERROTIN (F.)**, « L'AGRASC publie son rapport annuel », *LPA* 5 juin 2015, n° 112, p. 4 ; V. **PERROTIN (F.)**, « L'AGRASC bilan 2013 », *LPA* 22 mai 2014, n° 102, p. 4 ; V. **PERROTIN (F.)**, « L'AGRASC un instrument redoutable », *LPA* 2 janv. 2013, n° 2, p. 4.

⁹⁷⁰ V. art. L. 228 du LPF ; V. sur ce point **CABON (S.-M.)**, « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du verrou de Bercy », *Revue de droit fiscal* 2014, n° 46 ; V. également **SALOMON (R.)**, « Le particularisme de la procédure devant le juge pénal », *Dr. fisc.* n° 38, 22 Septembre 2016, 500.

⁹⁷¹ V. **CHOUVET-LEFRANÇOIS (A.)**, « Les finalités de la sanction en droit pénal », in Corinne Mascala (dir.), *À propos de la sanction*, Presses de l'Université de Toulouse 1 Capitole, LGDJ, 2018, pp. 11-20 ; V. **ROBERT (J.-H.)**, *Droit pénal général*, PUF, 6^e éd., 2005, p. 54, l'auteur estime que la sanction pénale est « un mal infligé à une personne comme conséquence d'un acte contraire au droit ».

⁹⁷² V. notamment **GOUBEAUX (G.)**, *La règle de l'accessoire en droit privé*, Préface de D. Tallon, Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1969, préface : « L'accessoire occupe une position intermédiaire entre indépendance et assimilation au principal, il a vocation à suivre le sort du principal ».

Section II – L’utilisation du procès pénal pour le recouvrement de l’impôt

205. Particularisme de l’action civile de l’administration. Si le pouvoir de l’administration fiscale de déclencher des poursuites pénales permet à cette autorité d’instrumentaliser la répression pénale aux fins de recouvrement de l’impôt, il convient de remarquer l’utilisation du procès pénal dans cet objectif. À cet égard, il importe de relever le particularisme de la constitution de partie civile de l’administration fiscale au cœur d’un procès pour lequel elle a permis le déclenchement des poursuites. Depuis un arrêt rendu le 16 avril 1970, la Cour de cassation juge que l’administration fiscale « *puise son droit de se constituer partie civile devant la juridiction correctionnelle lors de poursuites exercées pour les infractions prévues par le Code général des impôts, non point dans les articles 2 et 3 du Code de procédure pénale, mais dans l’article 1753 bis dudit Code général des impôts [aujourd’hui L. 232 du LPF]* »⁹⁷³. Cette décision témoigne du singularisme de la constitution de partie civile de l’administration lors d’un procès pour fraude fiscale dès lors que contrairement à l’action civile de droit commun régie par les articles 2 et 3 du Code de procédure pénale, l’action civile de l’administration fiscale s’exerce dans le cadre dérogatoire de l’article L. 232 du LPF⁹⁷⁴. Dans l’arrêt susvisé, les magistrats du quai de l’Horloge soulignent que la constitution de partie civile a « *pour but de permettre à l’administration de suivre la procédure et d’y intervenir dans l’intérêt du fisc* »⁹⁷⁵. En soulevant la spécificité de la constitution de partie civile de l’administration fiscale, cette jurisprudence rend compte du prolongement de la procédure fiscale au sein de la procédure pénale, à l’image d’un continuum. Le procès pénal pour fraude fiscale suit ce continuum en considération de la place qu’y occupe l’administration en tant que partie civile corroborant l’action publique. En effet, le succès de l’accusation au procès pénal entraîne une condamnation qui confirme la procédure fiscale et garantit le recouvrement de l’impôt fraudé. Le procès pénal intègre donc ce continuum qui instrumentalise la répression de la fraude fiscale en considération de la singularité de l’action civile de l’administration, dès lors qu’elle prend la direction l’action publique (Sous-section I). Plus encore, l’utilisation du procès pénal aux fins de recouvrement de l’impôt, au sein de ce continuum, est mise en évidence par les sanctions qu’est en mesure de prononcer le juge pénal au rang desquelles figure une mesure de solidarité qui garantit le recouvrement de la dette fiscale. Conduite dans l’intérêt du fisc, l’action civile de l’administration fiscale est particulière en considération de sa finalité, le prononcé de la solidarité fiscale (Sous-section II).

⁹⁷³ Cass. crim., 16 avr. 1970, n° 68-92.344, Bull. crim. N° 132.

⁹⁷⁴ Art. L. 232 du LPF : « *Lorsqu’une information est ouverte par l’autorité judiciaire sur la plainte de l’administration fiscale en matière de droits, taxes, redevances et impositions de toute nature mentionnées au code général des impôts, cette administration peut se constituer partie civile* ».

⁹⁷⁵ *Ibidem*.

Sous-section I - La singularité de l'action civile de l'administration : la direction de l'action publique

En droit français, si la victime dispose de la possibilité de mettre en mouvement l'action publique⁹⁷⁶, on doit reconnaître, en reprenant une formule de la Cour européenne des droits de l'homme, que « *la maîtrise de l'action publique relève de la compétence du ministère public* »⁹⁷⁷. Il revient, en effet, exclusivement au ministère public d'exercer l'action publique, et à ce titre, il dispose du droit de requérir l'ouverture d'enquêtes ou d'informations judiciaires⁹⁷⁸.

En matière de fraude fiscale, l'administration est une partie civile singulière dès lors qu'elle dispose des moyens de constituer le dossier d'accusation pour fraude fiscale. Cette autorité qui, rappelons-le, dispose du monopole du contrôle fiscal⁹⁷⁹ et des moyens de rechercher et de sanctionner les fraudes fiscales⁹⁸⁰, saisit l'autorité judiciaire en lui fournissant un dossier constitué d'éléments de preuve recueillis lors des enquêtes menées par les fonctionnaires du fisc. Contrairement à une partie civile ordinaire, l'administration fiscale exerce une influence sur le juge pénal dans la reconnaissance de la fraude fiscale (§ 1), on peut ainsi relever la confusion de son action civile avec l'exercice de l'action publique (§ 2).

§ 1 - L'influence de l'administration sur le juge pénal dans la reconnaissance de la fraude fiscale

Bien qu'en procédure pénale de droit commun, la partie civile ait la faculté de corroborer l'action du ministère public afin d'établir l'existence de l'infraction⁹⁸¹, en matière de fraude fiscale, l'intervention de l'administration est marquée par la prévalence de ses arguments. La preuve de la

⁹⁷⁶ Al. 2 de l'art. 1 Cpp : « *Cette action peut aussi être mise en mouvement par la partie lésée, dans les conditions déterminées par le présent code* ».

⁹⁷⁷ CEDH, 27 nov. 2003, n° 65436/01, *Hénaf c. France*, § 37.

⁹⁷⁸ V. Art. 31 du Cpp. ; V. également **LEMOINE (P.)**, « Ministère public. Attributions. Compétence », *JurisClasseur Procédure pénale*, Fasc. 30., maj. 16 mai 2022 ; V. **LEMOINE (P.)**, « Ministère public. Organisation. Attributions du garde des sceaux », *JurisClasseur Procédure pénale*, Fasc. 20., maj. 25 Octobre 2021.

⁹⁷⁹ V. art. L. 10 du LPF : « *L'administration des impôts contrôle les déclarations ainsi que les actes utilisés pour l'établissement des impôts, droits, taxes et redevances* » ; V. **COLLET (M.)**, **COLLIN (P.)**, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux, recouvrement de l'impôt*, coll. Thémis droit, PUF, 4^{ème} éd. 2020, p. 26 ; V. notamment **BIENVENU (J.-J.)**, **LAMBERT (T.)**, **VAPAILLE (L.)**, *Droit fiscal*, 5^e éd., PUF, 2021, pp. 167 à 172.

⁹⁸⁰ V. notamment **VESTRIS (I.)**, « Le droit à l'information de l'administration », *Dr. fisc.* 2007, n° 3, pp. 19 à 28 ; V. **EMPTAZ (M.)**, « La vérification fiscale de comptabilités informatisées », *Gestion & finances publiques* 2009, n° 5, p. 413 ; V. **COLLET (M.)**, **COLLIN (P.)**, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux, recouvrement de l'impôt, préc.* ; V. **BIENVENU (J.-J.)**, **LAMBERT (T.)**, **VAPAILLE (L.)**, *Droit fiscal, préc.* ; V. sur ce point **BETCH (M.)**, « Contentieux pénal. Procédure fiscale », *JurisClasseur Procédures fiscales*, 5 juillet 2019, Fasc. 720 ; V. **DETRAZ (S.)**, « L'Administration et le juge pénal. Quelle articulation possible entre l'administration et le juge pénal ? Le domaine fiscal peut-il servir de modèle ? », *Revue de science criminelle et de droit pénal comparé*, vol. 1, n° 1, 2019, pp. 47-54.

⁹⁸¹ V. sur ce point **GUÉRIN (D.)**, « Constitution de partie civile », *JurisClasseur Procédure pénale*, Fasc. 20, maj. 16 mai 2022.

fraude fiscale demeure sous la direction de l'administration, qu'il s'agisse de l'établissement de l'élément intentionnel (A) ou de l'élément matériel de ce délit (B).

A - L'établissement de l'élément intentionnel de la fraude fiscale sous la direction de l'administration

206. Prépondérance de la preuve de l'administration. Hors exception relative aux infractions non intentionnelles⁹⁸², l'existence d'un élément moral est indispensable à la caractérisation d'un délit ou d'un crime⁹⁸³. Les dispositions de l'article 1741 du CGI régissant le délit général de fraude fiscale indiquent l'importance de l'élément intentionnel de cette infraction afin d'établir son existence. À ce sujet, les termes « *frauduleusement* », « *volontairement* » ou encore « *organisé* », contenus dans le texte, révèlent l'ampleur de l'avertance peccamineuse dans la constitution de la fraude fiscale. La charge de la preuve de l'élément intentionnel de ce délit incombe au ministère public et à l'administration fiscale aux termes de l'article L. 227 du LPF⁹⁸⁴.

La répartition de la charge de la preuve du caractère intentionnel de la fraude fiscale entre l'administration et le parquet ne semble pas égalitaire. Les éléments en provenance de l'administration peuvent paraître prépondérants à maints égards. En premier lieu, l'administration est plus à même de démontrer l'intentionnalité en raison de sa connaissance plus approfondie du dossier du contribuable en cause. Ensuite, les services des impôts devançant le ministère public, en considération de leur affectation au contrôle fiscal, ils sont les premiers à déceler les fraudes⁹⁸⁵. Enfin, l'expertise de ces fonctionnaires des finances sur les subtilités de la fiscalité⁹⁸⁶, ainsi que les pouvoirs d'investigations dont ils disposent⁹⁸⁷, semblent leur conférer une certaine influence

⁹⁸² V. al. 3 de l'art. 121-3 du Cp.

⁹⁸³ Al. 1^{er} de l'art. 121-3 du Cp : « Il n'y a point de crime ou de délit sans intention de le commettre ».

⁹⁸⁴ Art. L. 227 du LPF : « *Au cas de poursuites pénales tendant à l'application des articles 1741 et 1743 du code général des impôts, le ministère public et l'administration doivent apporter la preuve du caractère intentionnel soit de la soustraction, soit de la tentative de se soustraire à l'établissement et au paiement des impôts mentionnés par ces articles* » ; V. sur ce point **DECOOL (G.)**, « Contentieux pénal fiscal », *JurisClasseur Procédures fiscales*, 20 décembre 2016.

⁹⁸⁵ En vertu de l'art. L. 10 du LPF les services des impôts détiennent le monopole du contrôle fiscal ;

V. sur ce point **COLLET (M.)**, **COLLIN (P.)**, *Procédures fiscales. Contentieux et recouvrement de l'impôt*, PUF, 3^e éd. 2017, p. 5 ; V. également **LAMBERT (T.)**, *Procédures fiscales*, LGDJ, 3^e éd. 2019, spéc. p. 73.

⁹⁸⁶ La plupart des hauts fonctionnaires qui occupent les postes les plus prestigieux de la DGFIP sont des énarques réputés pour l'excellence de leur expertise en matière fiscale ; V. notamment **BOUVIER (M.)**, **ESCLASSAN (M.-C.)**, **LASALLE (J.-P.)**, *Finances publiques*, 20^e éd., LGDJ, 2021-2022, pp. 278-280 ; On peut citer le propos de certains magistrats au sujet de la technicité de la matière fiscale, selon lequel : « *la réponse à la complexité de ce contentieux résiderait davantage dans la formation professionnelle continue des magistrats* », Syndicat de la Magistrature, « Le « verrou de Bercy », un obstacle à la répression de la fraude fiscale », Paris, le 31 janvier 2018, p. 6.

⁹⁸⁷ V. sur ce point **VESTRIS (I.)**, « Le droit à l'information de l'administration », *Dr. fisc.* 2007, n° 3, pp. 19 à 28 ; V. **EMPTAZ (M.)**, « La vérification fiscale de comptabilités informatisées », *Gestion & finances publiques* 2009, n° 5, p. 413 ; Sur les pouvoirs de perquisition de l'administration fiscale V. notamment **COLLET (M.)**, **COLLIN (P.)**, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux, recouvrement de l'impôt*, coll. Thémis droit, PUF, 4^{ème} éd. 2020, p. 26.

intellectuelle au sein du procès pénal au point que certains auteurs de la doctrine évoquent « *La présomption d'infailibilité de la position de l'Administration dans les dossiers de fraude fiscale* »⁹⁸⁸.

À l'instar de l'élément intentionnel, l'élément matériel de la fraude fiscale s'établit sous la direction de l'administration fiscale.

B - L'établissement de l'élément matériel de la fraude fiscale sous la direction de l'administration

L'élément matériel d'une infraction se manifeste à travers la réalisation concrète des faits incriminés. Le défaut d'élément matériel exclut la répression pénale⁹⁸⁹, dès lors que l'on ne saurait punir la simple pensée coupable⁹⁹⁰. La pensée doit donc se matérialiser à travers des agissements causant un trouble à l'ordre public afin de justifier la répression.

En matière de fraude fiscale, la preuve de l'élément matériel semble sous la mainmise des services fiscaux, eu égard à la constitution préalable du dossier d'accusation par l'administration (1) et au regard de la direction qu'elle exerce sur les investigations de l'autorité judiciaire (2)

1 - La constitution préalable du dossier d'accusation par l'administration fiscale

207. Mise en état administrative. Il est opportun de rappeler les moyens d'investigation dont dispose l'administration afin de contrôler l'impôt, tels que notamment des droits de vérification⁹⁹¹ voire des pouvoirs de perquisition⁹⁹². Par conséquent, le dossier du contribuable est transmis par l'administration au ministère public, quasiment en état d'être jugé avec, dans certains cas, un avis favorable de la Commission des infractions fiscales⁹⁹³ censé renforcer l'accusation. La doctrine

⁹⁸⁸ SAND (C.), DAOUD (E.), « Fraude fiscale : réflexions autour de la présomption d'innocence », *Droit pénal* n° 10, Octobre 2018, dossier 11.

⁹⁸⁹ La répression pénale peut concerner des infractions non-intentionnelles, V. art. 121-3 Cp., cependant sans élément matériel point de répression pénale.

⁹⁹⁰ V. RASSAT (M.-L.), *Droit pénal spécial. Infractions du Code pénal*, Dalloz, 8^e éd., 2018, spéc. p. 23.

⁹⁹¹ V. COLLET (M.), COLLIN (P.), *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux, recouvrement de l'impôt*, coll. Thémis droit, PUF, 4^{ème} éd. 2020, p. 26, §34 : « Issu, à l'origine, d'une loi du 31 juillet 1920, le droit de communication a vu sa définition et ses conditions d'exercice patiemment dégagées par la jurisprudence » ; V. EMPYAZ (M.), « La vérification fiscale de comptabilités informatisées », *Gestion & finances publiques* 2009, n° 5, p. 413 ; V. VESTRIS (I.), « Le droit à l'information de l'administration », *Dr. fisc.* 2007, n° 3, p. 19 à 28 ; V. VIDAL (G.), « Les limites du droit à l'information de l'administration », *Dr. fisc.* 2007, n° 32 à 41.

⁹⁹² COLLET (M.), COLLIN (P.), *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux, recouvrement de l'impôt, préc.*, p. 45, § 64 ; V. LOPEZ (C.), « Le droit de visite et de saisie, une procédure d'investigation de l'administration fiscale », *Dr. fisc.* 2014, n° 51-52, comm. p. 44-49 ; V. LOUIT (C.), « Le droit de visite et de saisie de l'article L. 16 B. Analyses et perspectives », *Gestion & finances publiques* 2012, n° 2, p. 109-113 ; V. DELAURIÈRE (J.), « De la conformité du droit d'enquête TVA avec la Convention européenne des droits de l'homme », *Dr. fisc.* n° 40, 7 oct. 2010, 515 ; V. LAMBERT (T.), « Effet de surprise et contrôle fiscal : le contrôle inopiné », *BF Lefebvre* 10/2003, p. 671-676 ; V. LAMARQUE (J.), « L'article L. 16 après l'arrêt *Ravon*. Libres propos d'un juriste libre », in. *Mélanges Cozjian*, Litec, 2009, p. 719-742.

⁹⁹³ Ces situations sont prévues par le II de l'art. L. 228 du LPF.

remarque d'ailleurs qu'en général le dossier du contribuable, principalement constitué des éléments de procédure administrative, est complété par des éléments de l'enquête judiciaire se limitant à de simples auditions concernant la personne mise en cause ainsi que les éventuels co-auteurs ou complices⁹⁹⁴.

La mainmise de l'administration sur la preuve de l'élément matériel de la fraude fiscale semble alors évidente dans le cadre de la mise en mouvement de l'action publique à la suite d'une plainte ou d'une dénonciation. Une telle maîtrise paraît se prolonger au cœur de la procédure pénale, en raison d'une perceptible direction des investigations de l'autorité judiciaire par l'administration fiscale.

2 - La direction des investigations de l'autorité judiciaire par l'administration fiscale

208. Direction administrative de l'enquête judiciaire. Dans certaines situations, les enquêtes judiciaires ne sont pas étayées par des moyens de preuve fournis dès le départ par l'administration fiscale, tel est le cas de l'enquête judiciaire fiscale, analysée *supra*, mise en œuvre dans l'urgence, avant tout contrôle fiscal⁹⁹⁵. Dans ce cadre, les services des impôts ne jugent pas opportun de déployer la procédure administrative de contrôle et fondent le déclenchement de l'enquête judiciaire sur l'existence présumée d'une fraude fiscale complexe⁹⁹⁶. La mainmise de l'administration sur la preuve de la matérialité de la fraude fiscale paraît se prolonger dans le cadre de l'enquête judiciaire, en raison de la présence de fonctionnaires des services fiscaux parmi les officiers de police judiciaire depuis une loi du 30 décembre 2009⁹⁹⁷. Cette situation semble avoir atteint son paroxysme avec l'entrée en vigueur de la loi du 23 octobre 2018 portant création d'une police fiscale composée exclusivement d'agents de l'administration fiscale au sein du ministère des Finances⁹⁹⁸. Dans de telles circonstances, les enquêtes judiciaires fiscales sont pilotées par

⁹⁹⁴ V. notamment **SAND (C.)**, **DAOUD (E.)**, « Fraude fiscale : réflexions autour de la présomption d'innocence », *Droit pénal* n° 10, Octobre 2018, dossier 11.

⁹⁹⁵ Cons. const., Commentaire, Décision n° 2016-545 QPC du 24 juin 2016, *M. Alec W. et autre*, Décision n° 2016-546 QPC du 24 juin 2016, *M. Jérôme C.*, p. 11 ; V. **COCHETEUX (P.)**, « La police fiscale », *LPA* 12 août 2011, n° 160, p. 7 ; V. **DJOUHRI (M.)**, « Les nouvelles formes de contrôle fiscal en France », *RFFP* n° 138, mai 2017, p. 153.

⁹⁹⁶ Aux termes des 1° à 5° du II de l'article L. 228 du LPF, il s'agit des fraudes qui résultent : soit de l'utilisation de comptes ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ; soit de l'interposition de personnes physiques ou morales établies à l'étranger ; soit de faux et son usage ; soit de domiciliations fiscales fictives ou artificielles à l'étranger ; soit de toute autre manœuvre destinée à égarer l'administration.

⁹⁹⁷ Sur la judiciarisation des enquêteurs fiscaux vue *supra*, V. Loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009 ; V. Art. 1 du décret n° 2010-1318 du 4 novembre 2010 portant création d'une brigade nationale de répression de la délinquance fiscale ; V. sur ce point **AYRAULT (L.)**, « Procédure judiciaire d'enquête fiscale », *Procédures* n° 1, Janvier 2011, comm. 45 ; V. **HÉZARD (G.)**, « Présentation de la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale, une idée audacieuse et originale pour le renforcement de la lutte contre la grande fraude fiscale », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, n° 2015/1, p. 61.

⁹⁹⁸ Art. 1^{er} de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude ; V. notamment **BUISSON (J.)**, « Les aspects de la procédure pénale dans la loi relative à la lutte contre la fraude », *Procédures* n° 12, Décembre 2018,

l'administration afin de recueillir les preuves les plus pertinentes qui corroboreront l'accusation de fraude fiscale. À cet égard, la mainmise de l'administration sur le contentieux fiscal, dénoncée par la doctrine⁹⁹⁹, paraît être subséquemment une mainmise sur la preuve de la matérialité des faits de fraude fiscale.

En conclusion, l'administration fiscale maîtrise l'établissement de la preuve des éléments constitutifs de la fraude fiscale, depuis la procédure administrative jusqu'à la procédure pénale et à toutes les étapes de celle-ci. La mainmise sur la production des éléments de preuve de la fraude fiscale matérialise concrètement le continuum du prolongement de la procédure administrative à travers le procès pénal.

L'administration est ainsi une partie civile originale qui maîtrise la mise en état du procès pénal de la fraude fiscale. Un tel singularisme soulève la question de la confusion de l'action civile de l'administration fiscale avec l'exercice de l'action publique.

§ 2 - La confusion de l'action civile de l'administration fiscale avec l'exercice de l'action publique

209. Exercice de l'action publique à travers l'action civile. En droit commun, si l'action publique peut être mise en mouvement par la partie lésée¹⁰⁰⁰, l'exercice d'une telle action demeure sous le monopole du parquet¹⁰⁰¹. En ce sens, le Conseil constitutionnel affirme que le principe du libre exercice de l'action publique par le parquet découle de l'indépendance de l'autorité judiciaire¹⁰⁰². L'action civile, pour sa part est exercée par la victime d'une infraction pénale¹⁰⁰³. Les actions publique et civile se distinguent strictement dès lors que la première vise à réprimer l'atteinte à l'ordre social causé par une infraction et que la seconde a pour finalité la réparation du préjudice résultant d'une infraction.

Pourtant, selon la Cour de cassation, en matière de fraude fiscale, « *l'administration fiscale ne saurait être assimilée à une victime se constituant partie civile pour obtenir la réparation d'un préjudice personnel [...] son action qui, n'est ni une action civile ni une action publique, trouve son fondement, non pas dans les articles 2 et 3 du*

comm. 377 ; V. **DETRAZ (S.)**, « Création du service d'enquêtes judiciaires des finances (SEJF) », *Droit pénal* n° 7-8, Juillet 2019, comm. 133 ; V. **PERROTIN (F.)**, « La nouvelle police de Bercy », *LP.A* n° 199, 4 oct. 2019, p. 4.

⁹⁹⁹ V. notamment **CUTAJAR (C.)**, « Le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude », *Recueil Dalloz* 2018, p. 1304

¹⁰⁰⁰ Art. 1^{er} Cpp. : « Cette action peut aussi être mise en mouvement par la partie lésée ».

¹⁰⁰¹ Dans le sens d'une interprétation stricte des dispositions de l'art. 31 du Cpp. ; V. sur ce point **RIBEYRE (C.)**, « Action publique et action civile. Action publique », *JurisClasseur Procédure pénale*, Fasc. 20, 31 Décembre 2021 ; V. **LEMOINE (P.)**, « Ministère public. Organisation. Attributions du garde des Sceaux », *JurisClasseur Procédure pénale*, Fasc. 20, 25 Octobre 2021.

¹⁰⁰² Cons. const., 22 juil. 2016, déc. n° 2016-555 QPC, *M. Karim B.*, cons. 10 ; V. notamment **MARÉCHAL (J.-Y.)**, « L'indépendance du parquet affirmée par le Conseil constitutionnel », *JCI. Procédure pénale*, Art. 30 à 44, Fasc. 20.

¹⁰⁰³ V. art. 2 du Cpp ; V. notamment **BORÉ (L.)**, « Action civile exercée devant les tribunaux répressifs. Recevabilité », *JurisClasseur Procédure pénale*, Fasc. 30, 12 Février 2023.

code de procédure pénale mais dans l'article L. 232 du Livre des procédures fiscales »¹⁰⁰⁴. En précisant que l'action de l'administration fiscale n'est ni une action civile ni une action publique, la jurisprudence de la Cour de cassation suscite l'interrogation sur la nature de l'action de l'administration dans le procès pénal pour fraude fiscale. S'agit-il d'une action civile ? d'une action publique ? d'une action *sui generis* ?

Si cette jurisprudence s'avère éloquente sur le particularisme de l'action civile de l'administration fiscale, il nous semble qu'elle manque de relever la similitude de cette action avec l'exercice de l'action publique. En effet, à l'instar de l'action publique, l'action civile de l'administration fiscale repose sur des éléments de preuve qu'elle a recueillis afin d'établir la culpabilité du contribuable mis en cause. De surcroît, et tel que l'atteste la Cour de cassation, l'action de l'administration fiscale ne peut être assimilée à celle d'une victime partie civile qui saisit le juge aux fins de réparation d'un préjudice personnel. En effet, dans le cadre du procès pénal pour fraude fiscale, l'action civile des services fiscaux revêt les traits d'un exercice de l'action publique en raison de la finalité plus répressive que réparatrice de l'action civile de l'administration (A), ainsi qu'en considération du positionnement de celle-ci au procès pénal comme une partie principale (B).

A – La finalité plus répressive que réparatrice de l'action civile de l'administration

Les actions civile et publique ont des buts différents. On peut rejoindre à ce propos Mme LAPÉROU-SCHENEIDER qui précise que « *tandis que l'action publique est une action répressive, elle réprime un trouble causé à l'ordre social, l'action civile est quant à elle une action en réparation du préjudice subi du fait d'une infraction* »¹⁰⁰⁵.

Dans le cadre d'un procès pénal pour fraude fiscale, l'action civile de l'administration a une portée plus répressive que réparatrice dès lors qu'elle soutient l'accusation avec des moyens de preuve permettant d'établir la culpabilité et qu'elle ne permet pas de recevoir l'indemnisation d'un préjudice. L'action civile de l'administration soulève le paradoxe de son orientation répressive, en considération de sa contribution à l'établissement de la culpabilité du contribuable (1), ainsi qu'en raison de la réfutation de l'objectif indemnitaire de cette action par la Cour de cassation (2).

¹⁰⁰⁴ Cass. crim., 8 nov. 2017, 17-82.968 ; V. notamment **DETRAZ (S.)**, « Infractions fiscales et douanières », *Revue de science criminelle et de droit pénal comparé*, vol. 3, n° 3, 2018, pp. 693-699.

¹⁰⁰⁵ **LAPÉROU-SCHENEIDER (B.)**, « Action publique et action civile », *JurisClasseur Procédure pénale*, Fasc. 20, maj. 25 Octobre 2021.

1 – La contribution de l'action civile de l'administration à l'établissement de la culpabilité du contribuable

210. Recherche de la preuve de la culpabilité. La culpabilité d'une personne mise en cause dans une procédure pénale est déterminée par un jugement étayé par des éléments de preuve soumis à l'intime conviction du juge¹⁰⁰⁶. En procédant ou en faisant « *procéder à tous les actes nécessaires à la recherche et à la poursuite des infractions à la loi pénale* »¹⁰⁰⁷, le procureur de la République dirige l'activité des enquêteurs de la police judiciaire¹⁰⁰⁸.

Parmi les interprétations doctrinales des dispositions du Code de procédure pénale relatives au rôle du ministère public¹⁰⁰⁹, on peut retenir celle de M. RIBEYRE selon laquelle « *c'est en principe le parquet qui exerce l'action publique en accomplissant tous les actes nécessaires pour parvenir à la décision sur la culpabilité et sur la peine* »¹⁰¹⁰. On peut déduire de ces observations que contrairement à l'exercice de l'action civile, celui de l'action publique mobilise et dirige la force publique afin de rechercher la preuve de la culpabilité, ou de l'innocence, de la personne mise en cause. En effet, quand bien même la partie civile aurait le droit de participer à la manifestation de la vérité en fournissant au juge des éléments de preuve¹⁰¹¹, elle n'a, en droit commun, aucun pouvoir d'enquête de police judiciaire.

211. Mainmise du fisc sur la preuve de la culpabilité. S'agissant de l'établissement de la culpabilité du contribuable pour fraude fiscale, le particularisme de l'action civile des services fiscaux est patent à maints égards.

À l'instar du parquet, l'administration des finances procède ou fait procéder à tous les actes nécessaires à la recherche et à la poursuite de la fraude fiscale¹⁰¹². Lorsqu'elle procède à de tels actes, l'administration déploie ses propres moyens d'investigation au sein de la procédure fiscale¹⁰¹³. Lorsqu'elle fait procéder à ces actes, elle ouvre la procédure d'enquête judiciaire¹⁰¹⁴ dans laquelle

¹⁰⁰⁶ V. sur ce point art. 427 du Cpp.

¹⁰⁰⁷ Al. 1^{er} de l'art. 41 du Cpp.

¹⁰⁰⁸ V. al. 2 de l'art. 41 du Cpp ; V. notamment art. 39-3 du Cpp.

¹⁰⁰⁹ V. notamment art. 41 du Cpp : « *Le procureur de la République procède ou fait procéder à tous les actes nécessaires à la recherche et à la poursuite des infractions à la loi pénale* ».

¹⁰¹⁰ **RIBEYRE (C.)**, « Action publique et action civile. Action publique », *JurisClasseur Procédure pénale*, Fasc. 20, maj. 31 Décembre 2021.

¹⁰¹¹ V. notamment **GUÉRIN (D.)**, « Constitution de partie civile », *JurisClasseur Procédure pénale*, Fasc. 20, maj. 16 mai 2022, l'auteur fait observer que « *Le plaignant peut produire d'office à l'appui de sa plainte des pièces de nature à consister des charges contre les personnes visées par celle-ci* », l'auteur cite Cass. crim., 23 juil. 1992, Bull. crim. 1992, n° 274 et Cass. crim., 11 févr. 1992, Bull. crim., 1992, n° 66.

¹⁰¹² Rappr. al. 1^{er} de l'art. 41 du Cpp.

¹⁰¹³ V. notamment **COLLET (M.)**, **COLLIN (P.)**, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux, recouvrement de l'impôt, préc.* ; V. **VESTRIS (I.)**, « Le droit à l'information de l'administration », *préc.* ; V. **EMPTAZ (M.)**, « La vérification fiscale de comptabilités informatisées », *préc.*

¹⁰¹⁴ V. art 23 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009.

des fonctionnaires des finances exercent des prérogatives de police judiciaire, au sein du ministère de l'intérieur¹⁰¹⁵, et plus récemment sous la direction du ministère des Finances¹⁰¹⁶.

Par ailleurs, plus qu'une partie civile de droit commun, l'administration fiscale vise l'établissement de la culpabilité du contribuable devant la juridiction répressive en vertu de l'article L. 227 du LPF. Ce texte indique que la charge de la preuve du caractère intentionnel du délit de fraude fiscale incombe au ministère public et à l'administration¹⁰¹⁷. Dans ce tandem avec le parquet, nous avons démontré *supra* la préséance des observations de l'administration, et *in fine*, la mainmise de celle-ci sur l'établissement de l'élément intentionnel de l'infraction¹⁰¹⁸.

En conséquence, la maîtrise de l'élément intentionnel de la fraude fiscale et la direction des moyens d'enquête judiciaire, déterminants pour la décision sur la culpabilité¹⁰¹⁹ du contribuable, peuvent attester de la finalité plus répressive que réparatrice de l'action civile de l'administration, dont l'action est ici comparable à celle du parquet.

De plus la finalité répressive de cette action civile peut être corroborée par la réfutation, par la Cour de cassation, de l'objectif indemnitaire de l'action civile de l'administration fiscale.

2 – la réfutation par la Cour de cassation de l'objectif indemnitaire de l'action civile de l'administration

En droit commun, l'objectif principal de l'action civile est la réparation du préjudice qui découle de l'infraction au moyen d'une indemnisation consistant en général en l'allocation de dommages-intérêts¹⁰²⁰.

L'action civile de l'administration fiscale déroge au droit commun puisqu'elle ne vise pas la réparation du préjudice qui découle de la fraude fiscale que l'on peut évaluer au montant de la dette

¹⁰¹⁵ Art. 1 du décret n° 2010-1318 du 4 novembre 2010, *préc.* ; V. sur ce point **AYRAULT (L.)**, « Procédure judiciaire d'enquête fiscale », *préc.* ; V. notamment **PERROTIN (F.)**, « Les débuts de la police judiciaire fiscale », *préc.*

¹⁰¹⁶ V. notamment **PERROTIN (F.)**, « La nouvelle police de Bercy », *préc.* ; V. **DETRAZ (S.)**, « Création du service d'enquêtes judiciaires des finances (SEJF) », *préc.*

¹⁰¹⁷ Art. L. 227 du LPF : « le ministère public et l'administration doivent apporter la preuve du caractère intentionnel soit de la soustraction, soit de la tentative de se soustraire à l'établissement et au paiement des impôts ».

¹⁰¹⁸ Pour mémoire, si la préséance des observations de l'administration s'évince de sa mainmise sur l'enquête judiciaire pour fraude fiscale, son expertise en fiscalité, ses investigations administratives et l'avis favorable de la CIF corroborent une certaine influence intellectuelle sur l'autorité judiciaire.

¹⁰¹⁹ V. notamment **BIGUENET (J.)**, « L'élément intentionnel dans les infractions formelles et obstacles depuis la loi du 13 mai 1996 », *Gaz. Pal.* 30 déc. 2003, n° 364, p. 2, l'auteur fait observer que l'intention criminelle, dont la constatation permettra au juge d'entrer en voie de condamnation, « est synonyme de culpabilité » ; Contrairement à la responsabilité civile, en matière de responsabilité pénale l'intentionnalité est un critère d'appréciation de la faute ; V. Cass. civ. 1^{ère}, 6 avr. 2016, n° 15-12.881.

¹⁰²⁰ V. sur ce point **DETRAZ (S.)**, « Action civile », *JurisClasseur Procédures Formulaire*, Fasc. 10, maj. 10 Juillet 2017 ; V. **MAISTRE DU CHAMBON (P.)**, « Régime de la réparation », *JurisClasseur Civil Code*, Fasc. 220, maj. 5 Septembre 2021 ; V. **LAPÉROU-SCHENEIDER (B.)**, « Action publique et action civile », *préc.*

fiscale, c'est-à-dire le montant de l'impôt fraudé avec ses majorations administratives¹⁰²¹. Dans le cadre d'une constitution de partie civile de l'administration fiscale, la Cour de cassation soutient la thèse de l'incompétence du juge pénal pour la réparation du préjudice causé par la fraude fiscale (a), en affirmant de surcroît qu'une telle action des services fiscaux est dispensée de l'invocation d'un préjudice (b).

a - L'incompétence du juge pénal pour la réparation du préjudice causé par la fraude fiscale

212. Compétence du juge limitée à la répression. En droit commun, la compétence du juge répressif pour statuer sur les demandes en dommages-intérêts destinés à la réparation du préjudice causé par l'infraction, est prévue par le législateur¹⁰²².

En revanche, dans le cadre de la constitution de partie civile des services fiscaux, la Cour de cassation précise, depuis les années soixante-dix, que les dispositions dérogatoires sur lesquelles se fonde l'action civile du fisc « réservent à l'administration fiscale le pouvoir de déterminer et de mettre elle-même à la charge du fraudeur, non seulement le montant des droits, taxes, redevances ou impositions éludés frauduleusement, mais encore celui des majorations et amendes fiscales qui ont, pour partie, le caractère de réparations civiles destinées à dédommager le Trésor public du préjudice causé par les fraudes »¹⁰²³. Cette jurisprudence reconnaît l'incompétence *ratione materiae* du juge pénal pour accorder à l'administration fiscale les réparations sollicitées du chef de fraude fiscale¹⁰²⁴. Dans un arrêt récent rendu le 29 janvier 2020, la Cour de cassation a réaffirmé que l'indemnisation du préjudice issu de la fraude fiscale échappe à la compétence du juge répressif¹⁰²⁵. Les magistrats du quai de l'Horloge considèrent ainsi que l'action civile de l'administration fiscale ne peut avoir un caractère indemnitaire, et indiquent dès lors en filigrane que l'intérêt à agir de l'administration repose sur la volonté de corroborer l'action publique. Par conséquent, contrairement à une constitution de partie civile de droit commun, celle de l'administration fiscale n'est pas assujettie à l'invocation d'un préjudice.

¹⁰²¹ Cass. crim., 16 avr. 1970, n° 68-92.344, selon les magistrats du quai de l'Horloge, le préjudice causé par la fraude fiscale comprend « le montant des droits, taxes, redevances ou impositions éludés frauduleusement, mais encore celui des majorations et amendes fiscales qui ont, pour partie, le caractère de réparations civiles destinées à dédommager le Trésor public du préjudice causé par les fraudes ».

¹⁰²² V. notamment art. 3 du Cpp ; V. art. 464 pour le tribunal correctionnel ; V. art. 371 pour la Cour d'assises.

¹⁰²³ Cass. crim., 16 avr. 1970, n° 68-92.344, selon les magistrats du quai de l'Horloge, « l'administration fiscale puise son droit de se constituer partie civile [...] non point dans les articles 2 et 3 du Code de procédure pénale, mais dans l'article 1753 bis dudit Code général des impôts [aujourd'hui L. 232 du LPF] ».

¹⁰²⁴ *Ibidem*, « Attendu que c'est à bon droit que la cour d'appel s'est déclarée incompétente *ratione materiae* pour accorder au Trésor public les réparations sollicitées des chefs de fraudes fiscales et complicité ».

¹⁰²⁵ Cass. crim., 29 janv. 2020, 17-83.577, selon les hauts magistrats : « En prononçant ainsi, par des motifs qui ne mettent pas la Cour de cassation en mesure de s'assurer que les juges n'ont pas inclus dans l'indemnisation le préjudice issu de la fraude fiscale, la cour d'appel n'a pas justifié sa décision ».

b - La dispense d'invocation d'un préjudice dans la constitution de partie civile de l'administration

213. Recevabilité de l'action civile en l'absence de préjudice. Il convient de remarquer, en droit commun, la finalité réparatrice de l'action civile, au regard du principe selon lequel la personne qui exerce cette action doit invoquer un préjudice, possible durant la phase de l'instruction et certain au stade du jugement¹⁰²⁶. En l'absence de preuve d'un préjudice, la constitution de partie civile n'est pas recevable devant le juge pénal¹⁰²⁷.

Contrairement au droit commun, la constitution de partie civile de l'administration fiscale est recevable en l'absence de l'invocation d'un préjudice¹⁰²⁸. La Cour de cassation considère que la constitution de partie civile de l'administration relevant de dispositions dérogatoires du droit commun, est affranchie de l'exigence d'un préjudice, et à ce sujet, les juges n'ont pas à motiver la recevabilité de cette démarche¹⁰²⁹. La chambre criminelle dénie toute finalité réparatrice à l'action civile de l'administration, en considérant que cette action ne lui ouvre pas le droit de demander des dommages et intérêts pour le préjudice causé au Trésor public par la fraude¹⁰³⁰.

La ressemblance de l'action civile menée par les services fiscaux, avec l'action publique exercée par le parquet, ressurgit de la finalité répressive que ces deux actions ont en commun. L'idée selon laquelle l'action civile de l'administration fiscale pourrait se confondre avec l'exercice de l'action publique, semble non seulement fondée sur le but répressif de la démarche administrative, mais également sur le positionnement des services fiscaux au procès pénal comme une partie principale.

B – Le positionnement de l'administration au procès pénal comme une partie principale

Dans le cadre du procès pénal, le ministère public est une partie principale car, tel que le souligne Mme RASSAT, « *il prend l'initiative des actes de procédure exigés par la conduite du procès ; il dépose librement*

¹⁰²⁶ V. sur ce point art. 2 du Cpp aux termes duquel « *L'action civile en réparation du dommage causé par un crime, un délit ou une contravention appartient à tous ceux qui ont personnellement souffert du dommage directement causé par l'infraction* » ; V. **BORÉ (L.)**, « Action civile exercée devant les tribunaux répressifs. Recevabilité », *JurisClasseur Procédure pénale*, Fasc. 30, 12 Février 2023 ; V. **LAPÉROU-SCHENEIDER (B.)**, « Action publique et action civile », *préc.*

¹⁰²⁷ Cass. crim., 9 mars 2004, n° 03-82.851, *JurisData* n° 2004-022955.

¹⁰²⁸ V. notamment **SALOMON (R.)**, « Le particularisme de la procédure devant le juge pénal », *Dr. fisc.* n° 38, 22 Septembre 2016, 500.

¹⁰²⁹ Cass. crim., 22 janv. 2003, 02-83.051 : « *les juges n'ont pas à motiver la recevabilité de la constitution de partie civile de l'administration des impôts, dès lors qu'elle est fondée sur les dispositions des articles L. 232 du Livre des procédures fiscales et 418 du Code de procédure pénale* ».

¹⁰³⁰ Cass. crim., 17 avr. 1989, 88-81.189, la Cour juge que l'action civile de l'administration fiscale « *ne lui ouvre pas le droit de demander, pour le préjudice causé au Trésor public par la fraude, une réparation distincte de celle qui est assurée par les majorations et amendes fiscales* ».

toutes les conclusions et toutes les réquisitions qu'il juge bonnes »¹⁰³¹. Par déduction, la partie qui exerce l'action publique apparaît comme une partie principale au procès pénal.

Les conditions dans lesquelles se déroule la constitution de partie civile de l'administration fiscale font ressortir le caractère primordial de l'action civile de cette autorité devant la juridiction répressive, dans la mesure où le procès pénal n'aurait pu avoir lieu sans une décision de l'administration aux fins de déclenchement des poursuites. L'intervention de l'administration fiscale au procès pénal revêt ainsi un caractère décisif (1). Plus encore, la constitution de partie civile de l'administration fiscale semble invulnérable aux impératifs substantiels et procéduraux qui régissent le procès pénal. En effet, l'action civile de l'administration est en mesure de s'affranchir de telles exigences (2).

1 - Le caractère décisif de l'intervention de l'administration fiscale au procès pénal

214. Importance de la préséance de l'administration fiscale. D'emblée, le procès pénal pour fraude fiscale doit son existence à une initiative de l'administration qui, en vertu des dispositions dérogatoires de l'article L. 228 du LPF, dispose du pouvoir de permettre la mise en mouvement de l'action publique¹⁰³², car sans cette première intervention de l'administration, il ne peut y avoir de procès pénal pour fraude fiscale¹⁰³³. De surcroît, lorsque des poursuites pénales sont engagées avant contrôle fiscal, dans le cadre de la procédure judiciaire d'enquête fiscale analysée *supra*, c'est à l'administration que revient le pouvoir exclusif d'ouvrir une telle procédure¹⁰³⁴.

Le pouvoir de déclencher des poursuites pénales pour fraude fiscale de l'administration est primordial à deux égards. D'une part, l'exercice de l'action publique par le ministère public est impossible en l'absence d'une décision d'engager des poursuites pénales prise par l'administration fiscale. D'autre part, quand bien même l'administration fiscale n'exercerait pas l'action publique, elle en détermine l'objet dès lors que c'est elle qui choisit quels dossiers seront transmis au procureur de la République. En conséquence l'exercice de l'action publique se retrouve subordonné au souhait de l'administration de mettre en mouvement de l'action publique.

¹⁰³¹ **RASSAT (M.-L.)**, « Les officiers du ministère public », Michèle-Laure Rassat éd., *La justice en France*, PUF, 2007, pp. 88-95.

¹⁰³² V. sur ce point **CABON (S.-M.)**, « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du verrou de Bercy », *Revue de droit fiscal* 2014, n° 46 ; V. également **SALOMON (R.)**, « Le particularisme de la procédure devant le juge pénal », *Dr. fisc.* n° 38, 22 Septembre 2016, 500.

¹⁰³³ Cf. sur ce point notre Chapitre précédent sur le pouvoir de renonciation aux poursuites de l'administration fiscale.

¹⁰³⁴ V. notamment **MICHAUD (P.)**, « L'enquête fiscale judiciaire sous le contrôle du Parquet », *Gaz. Pal.* 30 janv. 2010, p. 13, l'auteur attire l'attention sur la lourdeur des procédures fiscales de recherche d'infractions, notamment le droit de visite domiciliaire et le droit d'enquête TVA ; V. Sénat, Projet de loi de finances rectificative pour 2009 : Rapport, Septembre 2009, Art. 14 bis : Procédure judiciaire d'enquête fiscale ; V. loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, art. 23 ; V. al. 5 du II de l'art. L. 228 du LPF.

Initié par l'administration fiscale et portant sur des faits choisis par cette autorité, le procès pénal pour fraude fiscale est marqué par le caractère décisif de l'intervention de l'administration. Cette intervention est renforcée par son affranchissement des exigences du procès pénal.

2 – L'affranchissement de l'action civile de l'administration fiscale des exigences du procès pénal

Les principes qui régissent le procès pénal sont la source d'exigences substantielles et procédurales que doit respecter la procédure, du déclenchement des poursuites au jugement, et dans le cadre des voies de recours. L'action civile de l'administration fiscale n'est pas soumise à de telles exigences dès lors que celle-ci se déroule en méconnaissance de la présomption d'innocence (a) et des règles de l'appel (b).

a – La méconnaissance de la présomption d'innocence par l'action civile de l'administration fiscale

215. Droit fondamental à la présomption d'innocence. En droit français, l'exigence du respect de la présomption d'innocence¹⁰³⁵ est consacrée par l'article 9 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, par le III de l'article préliminaire du Code de procédure pénale, par les articles 145, 199 et 221-3 du même code, ainsi que par l'article 9-1 du Code civil. Au niveau international, cette exigence est posée par l'article 6 § 2 de la Convention européenne des droits de l'homme, par l'article 48 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, ainsi que par l'article 14.2 du Pacte international sur les droits civils et politiques¹⁰³⁶.

Ces textes ne donnent pas de définition à la présomption d'innocence. Néanmoins, en exigeant le respect de celle-ci, ils mettent en exergue un principe cher à BECCARIA selon lequel « *Nul ne peut être déclaré coupable avant la sentence du juge, la société ne peut priver un citoyen de la protection publique, avant qu'il n'ait été jugé qu'il a violé le contrat social qui lui garantissait cette protection* »¹⁰³⁷. En d'autres termes, la justice est rendue dans le prétoire, et non point durant les étapes précédentes d'investigation.

216. Conduite des investigations à charge et à décharge. Les autorités en charge de la direction des investigations judiciaires sont tenues au respect de la présomption d'innocence. S'agissant du procureur de la République, en vertu de l'article 39-3 du Code de procédure pénale, « *Il veille à ce*

¹⁰³⁵ V. sur ce point **GUILHERMONT (E.)**, « Qu'appelle-t-on « présomption d'innocence » ? », *Archives de politique criminelle*, vol. 29, n° 1, 2007, pp. 41-57.

¹⁰³⁶ V. notamment **LAZERGUES (C.)**, « La présomption d'innocence en Europe », *Archives de politique criminelle*, vol. 26, n° 1, 2004, pp. 125-138.

¹⁰³⁷ **BECCARIA (C.)**, *Des délits et des peines*, § XII De la torture, Dalibon Librairie Palais-Royal Galerie de bois N° 218, 1821, p. 43.

que les investigations tendent à la manifestation de la vérité et qu'elles soient accomplies à charge et à décharge »¹⁰³⁸. En ce qui concerne le juge d'instruction, « Il instruit à charge et à décharge »¹⁰³⁹ aux termes de l'article 81 du Code de procédure pénale. Dans un arrêt *Poncelet* rendu le 30 mars 2010, la Cour européenne des droits de l'homme retient que la présomption d'innocence a été enfreinte dès lors que des investigations ont été menées exclusivement à charge¹⁰⁴⁰.

217. Constitution à charge du dossier pénal du contribuable. Dans le cadre de l'intervention de l'administration fiscale au procès pénal, se pose alors la question du respect de la présomption d'innocence par cette autorité d'enquête administrative.

À cet égard, la présomption d'innocence semble absente des dispositions du CGI et du LPF qui, de surcroît, ne renvoient pas aux textes précités qui en imposent le respect¹⁰⁴¹. Il convient en outre de remarquer l'absence de mentions légales ou réglementaires relatives à des exigences d'investigations à charge et à décharge par l'administration fiscale.

Dans le cadre de la procédure fiscale, on observe que l'administration fiscale, lorsqu'elle déclenche les poursuites pénales, transmet à l'autorité judiciaire des dossiers constitués exclusivement d'éléments de preuve de la culpabilité du contribuable. On a relevé *supra* l'ampleur de l'influence intellectuelle de ces dossiers sur l'autorité judiciaire, notamment lorsque ceux-ci sont assortis d'un avis favorable de la CIF¹⁰⁴², alors même que celle-ci qui ne dispose d'aucun service d'investigation, n'est pas en mesure de contrôler scrupuleusement l'accusation, pour laquelle elle rend un avis favorable dans plus de 97 % des affaires dont elle est saisie¹⁰⁴³. Il en résulte selon certains auteurs une « *présomption d'infailibilité* »¹⁰⁴⁴ de l'accusation soutenue par les services fiscaux, et fondée sur des investigations diligentées à charge. Quid alors du respect de la présomption d'innocence ? Il est nécessaire de rappeler que dans l'arrêt *Poncelet* précité, la CEDH avait condamné la Belgique pour non-respect de la présomption d'innocence, en considération d'enquêtes administratives menées uniquement à charge dès lors qu'elles étaient par la suite intégrées telles quelles à la

¹⁰³⁸ Al. 2 de l'art. 39-3 du Cpp. ; V. notamment **CAMOUS (E.)**, « L'enquête à décharge menée par le Procureur de la République », *Gaz. Pal.* 18 juill. 2017, n° 27, p. 88 ; V. **FOURMENT (F.)**, « L'instruction à décharge du procureur impartial », *Gaz. Pal.* 26 avril 2016, n° 16, p. 53.

¹⁰³⁹ Al. 1^{er} de l'art. 81 du Cpp. ; V. notamment **BEAUVALLET (O.)**, « Instruction », *JurisClasseur Procédure pénale*, 24 juin 2022.

¹⁰⁴⁰ CEDH, 30 mars 2010, n° 44418/07, *Poncelet c. Belgique*, §§ 45-62.

¹⁰⁴¹ V. sur ce point **SAND (C.), DAOUD (E.)**, « Fraude fiscale : réflexions autour de la présomption d'innocence », *Droit pénal* n° 10, Octobre 2018, dossier 11.

¹⁰⁴² Comme nous l'avons analysé *supra*, l'avis favorable de la CIF semble renforcer le bien-fondé de l'accusation.

¹⁰⁴³ V. Commission des infractions fiscales, Rapport d'activité à l'attention du gouvernement et du Parlement, 2020, p. 11 ; V. Commission des infractions fiscales, Rapport d'activité à l'attention du gouvernement et du Parlement, 2019, p. 11 ; V. notamment **SIERACZEK (M.)**, « La Commission des infractions fiscales : une garantie illusoire accordée aux contribuables », *Gaz. Pal.* n° 221, 8 août 2000, p. 2.

¹⁰⁴⁴ **SAND (C.), DAOUD (E.)**, « Fraude fiscale : réflexions autour de la présomption d'innocence », *préc.*

procédure judiciaire, comme seul fondement de la mise en état¹⁰⁴⁵. Cette décision soulève l'importance du respect de la présomption d'innocence lorsqu'une procédure pénale prend le relais d'une procédure conduite par une autorité administrative instruisant à charge afin de constituer un dossier d'accusation. La Cour européenne juge que la juridiction pénale doit s'assurer que les droits de la défense et la présomption d'innocence ont été respectés durant la phase administrative¹⁰⁴⁶.

En France, la constitution à charge d'un dossier d'accusation pour fraude fiscale par l'administration ne semble pas faire l'objet d'un contrôle du respect de la présomption d'innocence à la suite du déclenchement des poursuites pénales. D'une part, le filtre de la CIF, qui ne dispose d'aucun service d'investigation en mesure d'établir une contre-expertise de la procédure fiscale, n'est aucunement en mesure de vérifier si le dossier qui lui est soumis a été élaboré dans des conditions respectueuses de la présomption d'innocence. Plus encore, dans le cadre de la procédure de dénonciation, le dossier du contribuable est transmis sans filtre par l'administration fiscale à l'autorité judiciaire. D'autre part, en raison de l'influence intellectuelle des éléments de preuve fournis par l'administration à la juridiction¹⁰⁴⁷, le juge pénal ne vérifie pas si ces éléments ont été recueillis à l'occasion d'une procédure respectueuse de la présomption d'innocence.

À l'instar de la présomption d'innocence, les règles de l'appel sont méconnues par l'action civile de l'administration fiscale.

b – La méconnaissance des règles de l'appel par l'action civile de l'administration fiscale

218. Limites *ratione materiae* et *ratione personae*. En droit commun, à propos des limites fixées par l'acte d'appel, l'article 509 du Code de procédure pénale précise que celles-ci s'entendent *ratione materiae* et *ratione personae*. Cet article renvoie au deuxième alinéa de l'article 502 du même code qui prévoit des limites *ratione materiae* de l'appel, c'est-à-dire ce sur quoi doit porter le recours, ce peut être soit l'action publique, soit l'action civile ou les deux. Concernant les limites *ratione personae* de l'appel, l'article 509 du Code de procédure pénale renvoie à l'article 515 du même code relatif à la qualité de l'appelant. En vertu de ces textes, lorsque l'appel porte sur la décision sur l'action publique, la décision sur l'action civile n'est pas concernée par cet appel, et la partie civile ne dispose d'aucun droit d'intervention au cours de cet appel car seul l'appelant y a voix au chapitre¹⁰⁴⁸.

¹⁰⁴⁵ CEDH, 30 mars 2010, n° 44418/07, *Poncelet c. Belgique, préc.*, spéc. §§ 37 et 62.

¹⁰⁴⁶ *Ibidem.*, §§ 60-62.

¹⁰⁴⁷ SAND (C.), DAOUD, (E.), « Fraude fiscale : réflexions autour de la présomption d'innocence », *préc.*

¹⁰⁴⁸ En droit commun, l'intervention de la partie civile non appelante est irrecevable devant la cour d'appel ; V. Cass. crim., 25 oct. 2017, n° 16-82.386, Inédit ; V. Cass. crim., 18 juin 2014, n° 13-87.951, Bull. crim. 2014, n° 158 ; V. Cass. crim., 23 avr. 2013, n° 12-81.830, Inédit.

L'appel est également régi par la règle du double degré de juridiction selon laquelle une partie civile qui n'a pas été partie au jugement de première instance ne peut être admise en cause d'appel pour la première fois¹⁰⁴⁹.

L'action civile de l'administration fiscale n'est pas assujettie aux règles processuelles gouvernant l'appel, qu'il s'agisse d'une part des limites fixées par l'acte d'appel, et d'autre part de l'irrecevabilité d'une action civile pour la première fois en appel. Il convient d'analyser ces exceptions.

219. Appel du fisc sans limites *ratione personae*. En premier lieu, la règle selon laquelle la partie non appelante ne peut intervenir en appel reçoit une exception reconnue par la Cour de cassation, en matière de fraude fiscale¹⁰⁵⁰. Dans un arrêt en date du 29 juin 2016, les hauts magistrats ont considéré que l'administration qui s'est constituée partie civile en première instance dans un procès pour fraude fiscale, est recevable à intervenir à l'instance d'appel, alors que l'appel n'a pas été interjeté par elle mais par le ministère public. La Cour de cassation estime qu'une telle démarche vise à corroborer l'action publique¹⁰⁵¹.

Pourtant, une telle possibilité est refusée par la même Cour aux parties civiles « ordinaires » non appelantes qui comparaissent en appel afin de corroborer l'action publique. Les magistrats du quai de l'Horloge considèrent que « *la partie civile, constituée en première instance, qui n'est plus partie en appel, ne peut comparaître à l'audience ou s'y faire représenter, ni déposer des conclusions* »¹⁰⁵².

Toutefois, dans leur arrêt précité du 29 juin 2016, les mêmes hauts magistrats permettent à l'administration fiscale, partie civile constituée en première instance, d'intervenir à l'audience d'appel. La Cour de cassation fonde cette décision sur les dispositions dérogatoires de la procédure pénale pour fraude fiscale. Si les magistrats du quai de l'Horloge s'appuient sur l'article L. 232 du LPF, qui situe l'action civile de l'administration fiscale hors du cadre du droit commun¹⁰⁵³, ils fondent également leur positionnement sur l'article L. 227 du même code aux termes duquel il revient à l'administration fiscale et au parquet d'apporter la preuve du caractère intentionnel de la fraude fiscale. En considération de ce dernier texte, on pourrait peut-être expliquer la jurisprudence

¹⁰⁴⁹ V. art. 418, 419 et 420-1 du Cpp ; V. notamment Cass. crim., 20 avr. 2017, n° 15-82.000, la Cour de cassation rappelle « *que la règle du double degré de juridiction fait obstacle à ce que la partie civile, quelle que soit la raison pour laquelle elle n'a pas été partie au jugement de première instance, intervienne pour la première fois en cause d'appel* ».

¹⁰⁵⁰ Cass. crim., 29 juin 2016, n° 15-85.759, Bull. crim. 2016, n° 207, les magistrats du quai de l'Horloge jugent que « *l'administration fiscale, non appelante d'un jugement statuant sur des faits de fraude fiscale qui a reçu sa constitution de partie civile, peut intervenir à l'instance d'appel aux seules fins de corroborer l'action publique en cas de recours formé par le ministère public* ».

¹⁰⁵¹ *Ibidem*.

¹⁰⁵² Cass. crim., 31 janv. 2018, n° 17-81.675 ; Rapp. Cass. crim., 15 mai 2019, n° 18-81.567 ; Cass. crim., 25 oct. 2017, n° 16-82.386 ; Cass. crim., 29 mars 2017, n° 15-86.434.

¹⁰⁵³ En droit commun la constitution de partie civile est régie par les art. 2 et 3 du Cpp.

de la Cour de cassation par un maintien du pouvoir de l'administration de soutenir l'accusation sur l'élément intentionnel de la fraude.

220. Recevabilité de l'action civile pour la première fois en appel. En second lieu, la règle du double degré de juridiction, qui interdit à la partie civile qui n'a pas été partie au jugement de première instance d'intervenir en appel¹⁰⁵⁴, ne s'applique pas, selon la Cour de cassation, à l'action civile de l'administration fiscale. Dans un arrêt rendu le 8 novembre 2017, les hauts magistrats ont jugé que la constitution de partie civile des services fiscaux pour la première fois en appel, est recevable attendu que « *l'administration fiscale ne saurait être assimilée à une victime se constituant partie civile pour obtenir la réparation d'un préjudice personnel [...] son action 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* »¹⁰⁵⁵.

Pourtant, la même Cour juge constamment « *que la règle du double degré de juridiction fait obstacle à ce que la partie civile, quelle que soit la raison pour laquelle elle n'a pas été partie au jugement de première instance, intervienne pour la première fois en cause d'appel* »¹⁰⁵⁶.

La chambre criminelle fait reposer la dérogation de l'action civile de l'administration à la règle du double degré de juridiction sur le caractère dérogatoire du droit commun d'une telle action ayant pour but de permettre à cette autorité « *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* »¹⁰⁵⁷.

221. Action civile ou action publique. La dérogation de l'action civile de l'administration fiscale aux règles de l'appel suscite l'interrogation sur la nature d'une telle action qui, rappelons-le, selon la Cour de cassation « *n'est ni une action civile ni une action publique* »¹⁰⁵⁸. Si la Cour régulatrice fait reposer le singularisme d'une telle action sur l'intérêt à agir de l'administration, qui réside dans la corroboration de l'action publique, il importe de rappeler que depuis un arrêt *Placet*, la juridiction suprême de l'ordre judiciaire reconnaît à toutes les victimes d'infraction un intérêt à agir autre que

¹⁰⁵⁴ V. art. 418, 419 et 420-1 du Cpp ; V. notamment Cass. crim., 20 avr. 2017, n° 15-82.000, la Cour de cassation rappelle « *que la règle du double degré de juridiction fait obstacle à ce que la partie civile, quelle que soit la raison pour laquelle elle n'a pas été partie au jugement de première instance, intervienne pour la première fois en cause d'appel* ».

¹⁰⁵⁵ Cass. crim., 8 nov. 2017, 17-82.968 ; V. notamment **DETRAZ (S.)**, « Infractions fiscales et douanières », *Revue de science criminelle et de droit pénal comparé*, vol. 3, n° 3, 2018, pp. 693-699.

¹⁰⁵⁶ Cass. crim., 20 avr. 2017, n° 15-82.000 ; Cass. crim., 20 avr. 2017, n° 16-83.199, Bull. crim. 2017, n° 112 ; Rappr. Cass. Crim., 9 mars 2016, n° 15-81.073 ; Cass. Crim., 10 mai 2005, n° 04-84.481 ; Cass. crim., 13 déc. 1990, n° 89-87.032.

¹⁰⁵⁷ Cass. crim., 8 nov. 2017, 17-82.968.

¹⁰⁵⁸ Cass. crim., 8 nov. 2017, 17-82.968 ; V. notamment **DETRAZ (S.)**, « Infractions fiscales et douanières », *Revue de science criminelle et de droit pénal comparé*, vol. 3, n° 3, 2018, pp. 693-699.

celui d'obtenir réparation afin de corroborer l'action publique¹⁰⁵⁹. En conséquence, quand bien même elle aurait pour finalité de corroborer l'action publique, l'action de l'administration fiscale peut être qualifiée d'action civile.

Une partie de la doctrine, et notamment Mme CHAVENT-LECLÈRE, soutient qu'il s'agit d'une « *action bel et bien civile qui correspond à la définition de l'article 2 du Code de procédure pénale* »¹⁰⁶⁰. L'intérêt de cette remarque paraît résider dans son analyse des termes de l'article L. 232 du LPF qui, contrairement à ce que semble prétendre la Cour de cassation, ne définissent aucun statut de victime dérogatoire du droit commun en faveur de l'administration des impôts. Il nous semble opportun de prolonger cette observation, en constatant à travers la jurisprudence de la Cour régulatrice, une méconnaissance du principe d'interprétation stricte de la loi pénale¹⁰⁶¹, dès lors que les magistrats du quai de l'Horloge affirment que l'action de l'administration qui n'est pas une action civile trouve son fondement dans les dispositions de l'article L. 232 du LPF¹⁰⁶². Pourtant aux termes de ce texte l'action de l'administration prend bien sa source dans une constitution de partie civile¹⁰⁶³. D'autres auteurs estiment, pour leur part, que l'action civile de l'administration fiscale s'apparente plus à une action publique. Cette opinion est partagée par M. le Professeur ROBERT qui souligne que l'administration se positionne comme « *un procureur adjoint dans l'exercice de l'action publique* »¹⁰⁶⁴. Ce propos emporte notre conviction dès lors que l'administration fiscale est en mesure de faire fi des règles d'appel afin de porter assistance au parquet. En effet, en précisant que l'administration intervient dans ce cadre « *aux seules fins de corroborer l'action publique* »¹⁰⁶⁵ les hauts magistrats permettent à l'administration de faire valoir son expertise en soutien de l'action publique, et notamment aux fins d'établissement de l'élément intentionnel de la fraude fiscale¹⁰⁶⁶.

222. Action *sui generis*. Dès lors que l'action civile de l'administration fiscale ne peut catégoriquement être définie comme une action civile ou une action publique, nous considérons que cette action revêt plutôt les traits d'une action *sui generis* dont dispose la seule administration

¹⁰⁵⁹ Cass. crim., 8 déc. 1906, DP 1907.1.207, rapp. L. Atthalin.

¹⁰⁶⁰ CHAVENT-LECLÈRE (A.-S.), « Recevabilité de l'administration fiscale en cause d'appel », *Procédures* n° 1, Janvier 2018, comm. 21.

¹⁰⁶¹ V. notamment art. 111-4 du Cp., « *La loi pénale est d'interprétation stricte* » ; V. sur ce point JEANDIDIER (W.), « Principe de légalité criminelle. Interprétation stricte de la loi pénale », *JurisClasser Pénal Code*, Fasc. 20, maj. 4 décembre 2019 ; V. RIAS (N.), « Principes généraux de la loi pénale », *JurisClasser Pénal Code*, 1^{er} Mars 2022.

¹⁰⁶² Cass. crim., 8 nov. 2017, 17-82.968.

¹⁰⁶³ Art. L. 232 du LPF : « *Lorsqu'une information est ouverte par l'autorité judiciaire sur la plainte de l'administration fiscale en matière de droits, taxes, redevances et impositions de toute nature mentionnés au code général des impôts, cette administration peut se constituer partie civile* ».

¹⁰⁶⁴ ROBERT (J.-H.), « Après le verrou de Bercy, son fusil à deux coups », *Droit pénal* n° 10, Octobre 2016, comm. 144.

¹⁰⁶⁵ Cass. crim., 29 juin 2016, n° 15-85.759, Bull. crim. 2016, n° 207.

¹⁰⁶⁶ V. notamment art. L. 227 du LPF.

fiscale. Un tel particularisme repose notamment sur les droits reconnus à l'administration en cause d'appel qui peuvent être qualifiés de pouvoirs exorbitants du droit commun. En effet, les autres victimes qui interviennent au procès pénal afin de corroborer l'action publique ne sont pas autorisées à intervenir à l'instance d'appel, alors que l'appel n'a pas été interjeté par elles¹⁰⁶⁷, et plus encore ne sont pas admises à intervenir au procès pour la première fois en appel¹⁰⁶⁸. L'action de l'administration dans le procès pénal pour fraude fiscale est donc bel et bien une action *sui generis* qui, pour reprendre le propos des magistrats du quai de l'Horloge, « n'est ni une action civile ni une action publique »¹⁰⁶⁹.

Il convient tout de même d'observer que cette action *sui generis* est soutenue par la Cour de cassation en faveur de la prédominance de l'administration, durant le procès pénal pour fraude fiscale, au point que celle-ci apparaisse, selon la doctrine, comme un second procureur aux côtés du ministère public¹⁰⁷⁰. Selon nous, le caractère *sui generis* de l'action civile pour fraude fiscale de l'administration est renforcé par sa mainmise sur toutes les étapes d'investigation ainsi que sur le déclenchement des poursuites pénales¹⁰⁷¹. Par conséquent, à travers cette action *sui generis*, nous estimons que l'administration se positionne comme une partie principale du procès pénal pour fraude fiscale, et partant, comme un « premier » procureur aux côtés du ministère public¹⁰⁷².

223. Parti pris de la Cour de cassation. Le soutien de la Cour de cassation à une telle confusion de l'action civile de l'administration des finances, avec l'exercice de l'action publique, paraît recevoir une explication à travers les mots de M. ROBERT, selon lesquels la haute juridiction attribue « à l'administration un rôle autonome pour la défense des intérêts de l'État »¹⁰⁷³. Il importe de compléter ce propos en précisant que tel a toujours semblé être le cas depuis que la Cour de cassation a attribué, à

¹⁰⁶⁷ Cass. crim., 31 janv. 2018, n° 17-81.675 ; Rapp. Cass. crim., 15 mai 2019, n° 18-81.567 ; Cass. crim., 25 oct. 2017, n° 16-82.386 ; Cass. crim., 29 mars 2017, n° 15-86.434.

¹⁰⁶⁸ Cass. crim., 20 avr. 2017, n° 15-82.000 ; Cass. crim., 20 avr. 2017, n° 16-83.199, Bull. crim. 2017, n° 112 ; Rapp. Cass. Crim., 9 mars 2016, n° 15-81.073 ; Cass. Crim., 10 mai 2005, n° 04-84.481 ; Cass. crim., 13 déc. 1990, n° 89-87.032.

¹⁰⁶⁹ Cass. crim., 8 nov. 2017, 17-82.968 ; V. notamment **DETRAZ (S.)**, « Infractions fiscales et douanières », *Revue de science criminelle et de droit pénal comparé*, vol. 3, n° 3, 2018, pp. 693-699.

¹⁰⁷⁰ V. notamment **DETRAZ (S.)**, « L'administration et le juge pénal », RSC 2019/1 N° 1, pp. 47-54, l'auteur estime que « *Le contribuable est confronté à deux « parquets », l'un ordinaire (le ministère public), l'autre « spécialisé » (l'administration fiscale)* » ; V. **SAND (C.)**, **DAOUD (E.)**, « Fraude fiscale : réflexions autour de la présomption d'innocence », *préc.* ; V. **ROBERT (J.-H.)**, « Après le verrou de Bercy, son fusil à deux coups », *préc.*

¹⁰⁷¹ Art. L. 228 du LPF.

¹⁰⁷² L'administration est la première à décider de l'opportunité des poursuites pour fraude fiscale bien avant le parquet. Elle choisit ainsi les contribuables qui seront déférés devant l'autorité judiciaire. Par conséquent le ministère public poursuit les dossiers de fraude fiscale que l'administration a bien voulu lui transmettre.

¹⁰⁷³ **ROBERT (J.-H.)**, « L'administration fiscale, un plaideur hors norme », *Droit pénal* n° 1, Janvier 2018, comm. 15.

l'administration fiscale, l'exercice exclusif de l'action publique en matière de contributions indirectes au XIX^{ème} siècle¹⁰⁷⁴.

En tout état de cause, ce rôle de l'administration pour la défense des intérêts de l'État se remarque pareillement au regard de la finalité de l'action civile de l'administration, qui est le prononcé de la solidarité fiscale.

Sous-section II - La finalité de l'action civile de l'administration : le prononcé de la solidarité fiscale

224. Intérêt du fisc dans la solidarité fiscale. La Cour de cassation, dans un arrêt du 16 avril 1970, a jugé que la constitution de partie civile a « *pour but de permettre à l'administration de suivre la procédure et d'y intervenir dans l'intérêt du fisc* »¹⁰⁷⁵. Les magistrats du quai de l'Horloge reconnaissent ainsi deux finalités à l'action civile de l'administration fiscale. La première étant le suivi, voire la direction, de la procédure par l'administration qui a été démontré précédemment et la seconde la préservation de l'intérêt du fisc. Cette seconde finalité soulève la question de savoir ce représente l'intérêt du fisc. L'intérêt du fisc semble purement budgétaire dès lors que l'administration fiscale conduit une procédure fiscale de recouvrement de l'impôt et déclenche des poursuites pénales en cas d'échec ou d'insuffisance de la procédure fiscale. En effet, les poursuites pénales sont déclenchées lorsque la procédure fiscale de régularisation de la situation du fraudeur fiscal notamment par voie de transaction n'a pas abouti¹⁰⁷⁶. L'insuffisance de la procédure fiscale peut également conduire l'administration à déclencher des poursuites pénales sur procédure judiciaire d'enquête fiscale¹⁰⁷⁷. L'intérêt pour l'administration fiscale de se constituer partie civile au sein du procès pénal qu'elle a ainsi déclenché est de pouvoir demander au juge l'application d'une mesure de solidarité fiscale dès lors qu'une condamnation pour fraude fiscale est prononcée¹⁰⁷⁸.

¹⁰⁷⁴ Cour de cassation, arrêts des 24 févr. 1820, J.P., tom. XV, p. 802 ; 11 nov. 1826, J.P., tom. XX, p. 820 ; 18 janv. 1828, J.P., tom. XXI, p. 1062 ; 1^{er} oct. 1842, J. cr., XV, p. 66 ; V. **HÉLIE (F.)**, *Traité de l'instruction criminelle*, Tome II. De l'action publique et de l'action civile, Charles Hingray, Paris, 1846., p. 234.

¹⁰⁷⁵ Cass. crim., 16 avr. 1970, n° 68-92.344, Bull. crim. N° 132.

¹⁰⁷⁶ V. sur ce point notre précédent chapitre.

¹⁰⁷⁷ V. notamment **MICHAUD (P.)**, « L'enquête fiscale judiciaire sous le contrôle du Parquet », *préc.* ; V. Sénat, Projet de loi de finances rectificative pour 2009 : Rapport, Septembre 2009, Art. 14 bis : Procédure judiciaire d'enquête fiscale ; V. loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, art. 23 ; V. al. 5 du II de l'art. L. 228 du LPF.

¹⁰⁷⁸ Cass. crim., 21 mars 1996, n° 94-85.492, la Cour de cassation considère que « *l'administration des Impôts, partie civile sur le fondement de l'article L. 232 du Livre des procédures fiscales, est recevable à demander la mesure à caractère pénal que constitue la solidarité du condamné avec le redevable légal des impôts fraudés* » ; V. notamment **DETRAZ (S.)**, « Infractions fiscales et douanières », *Revue de science criminelle et de droit pénal comparé*, vol. 3, n° 3, 2011, pp. 624-637, l'auteur souligne que « *La doctrine remarque classiquement que l'intérêt, pour l'Administration des impôts, de se constituer partie civile consiste en la possibilité, d'une part, de participer à la procédure et, de l'autre, de requérir le prononcé de la solidarité* ».

Pour mémoire, selon le Code civil, « *La solidarité entre les débiteurs oblige chacun d'eux à toute la dette. Le paiement fait par l'un d'eux les libère tous envers le créancier* »¹⁰⁷⁹. Le mécanisme décrit dans le Code civil est similaire en droit criminel, et l'article 480-1 du Code de procédure pénale prévoit que « *Les personnes condamnées pour un même délit sont tenues solidairement des restitutions et des dommages-intérêts* »¹⁰⁸⁰.

La mesure de solidarité prononcée par le juge pénal, en matière de fraude fiscale, permet à l'administration, créancière des impositions et majorations afférentes, de pouvoir recouvrer sa créance sur toute personne qui a fait l'objet d'une condamnation pour fraude fiscale ou complicité de ce délit¹⁰⁸¹. À l'image d'un continuum, le procès pénal prolonge ainsi la procédure fiscale de recouvrement en garantissant à l'administration le paiement de la dette fiscale par solidarité, c'est-à-dire par une autre personne que le redevable de l'impôt. Cette mesure prononcée par le juge pénal, mais n'étant pas considérée comme une punition par la Cour de cassation¹⁰⁸², se présente comme un outil de recouvrement efficace hors de l'atteinte des impératifs qui gouvernent la matière pénale.

Dans un procès pour fraude fiscale, la constitution de partie civile de l'administration lui permet de solliciter le prononcé de la mesure de solidarité fiscale qui se présente comme un instrument de recouvrement de l'impôt, au cœur du procès pénal (§ 1), affranchi des exigences de celui-ci (§ 2).

§ 1 - La solidarité fiscale instrument de recouvrement de l'impôt au cœur du procès pénal

La solidarité fiscale est une mesure qui prolonge la procédure fiscale au sein du procès pénal. En d'autres termes il s'agit d'une ultime étape du continuum permettant de recouvrer la dette fiscale. Elle est prévue par l'article 1745 du CGI en ces termes « *Tous ceux qui ont fait l'objet d'une condamnation définitive, prononcée en application des articles 1741, 1742 ou 1743 peuvent être solidairement tenus, avec le redevable légal de l'impôt fraudé, au paiement de cet impôt ainsi qu'à celui des pénalités fiscales y afférentes* »¹⁰⁸³. On comprend alors l'intérêt pour l'administration fiscale de suivre scrupuleusement la procédure pénale afin que celle-ci aboutisse à la condamnation qui lui ouvrira la possibilité de demander l'application de la mesure de solidarité fiscale. Cette mesure dont le champ d'application est

¹⁰⁷⁹ Art. 1313, al. 1 du Code civil, Version en vigueur depuis le 01 octobre 2016.

¹⁰⁸⁰ Art. 480-1, al. 1 Cpp, Version en vigueur depuis le 12 août 2011.

¹⁰⁸¹ Art. 1745 du CGI : « *Tous ceux qui ont fait l'objet d'une condamnation définitive, prononcée en application des articles 1741, 1742 ou 1743 peuvent être solidairement tenus, avec le redevable de l'impôt fraudé, au paiement de cet impôt ainsi qu'à celui des pénalités fiscales y afférentes* ».

¹⁰⁸² V. Cass. crim., 12 sept. 2012, n° 12-80.574, la Cour de cassation juge que la solidarité fiscale « *ne revêt pas le caractère d'une punition* » ; V. notamment **MORVAN (P.)**, « Le droit pénal fiscal ou la rencontre du troisième type », *Gaz. Pal.* n° 71 du 12 mars 2002.

¹⁰⁸³ V. notamment **DETRAZ (S.)**, « La nature de la solidarité de l'article 1745 du Code général des impôts », *Dr. fisc.* 2012, n° 50, ét. 551.

circonscrit à l'impôt et ses majorations fiscales permettra à l'administration de recouvrer la dette fiscale née de l'infraction. La mesure de solidarité garantit également le paiement de cette dette dès lors que sont tenus au paiement toutes les personnes qui ont participé à la fraude fiscale.

En conséquence, l'administration fiscale a intérêt à solliciter du juge l'application de la mesure de solidarité dont l'assiette se limite à la dette fiscale (A) et qui assure le paiement de l'impôt par d'autres personnes que le redevable (B).

A – La limitation de l'assiette de la mesure de solidarité à la dette fiscale

Conformément à l'article 1745 du CGI, la solidarité porte sur deux catégories de créances purement fiscales, il s'agit de l'impôt *stricto sensu* (1) et des pénalités fiscales (2).

1 – La portée de la solidarité sur l'impôt *stricto sensu*

225. Recouvrement de l'impôt grâce à la condamnation pénale. En vertu de l'article 1745 du CGI, les personnes concernées par la solidarité sont tenues avec le redevable légal, au paiement de l'impôt fraudé. Le texte visant les articles 1741 et 1743 du même code, on peut considérer que les impositions en cause sont susceptibles d'être directes ou indirectes¹⁰⁸⁴. La juridiction répressive peut prononcer la solidarité fiscale s'agissant de l'impôt sur le revenu¹⁰⁸⁵, sur les sociétés¹⁰⁸⁶, et en ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée¹⁰⁸⁷. Lorsque le juge aura prononcé la mesure de solidarité, les débiteurs solidaires seront tenus au paiement de l'impôt fraudé et à celui des sanctions fiscales.

En effet, outre l'impôt *stricto sensu*, la mesure de solidarité porte également sur les pénalités fiscales.

2 - Le recouvrement des pénalités fiscales par la solidarité

226. Recouvrement des pénalités fiscales grâce au juge pénal. À propos de l'article 1745 du CGI, les magistrats du quai de l'Horloge considèrent que « *les pénalités fiscales prévues par ce texte incluent les majorations visées aux articles 1728 et 1729* »¹⁰⁸⁸. Ces sanctions respectant une gradation en fonction

¹⁰⁸⁴ Les articles 1741 et 1743 du CGI, et spécialement l'article 1741, ne limitent pas la répression pénale qui s'applique aux « *impôts visés dans la présente codification* », sans distinction de leur caractère direct ou indirect.

¹⁰⁸⁵ V. par ex., Cass. crim., 23 mars 1987, n° 86-90.441.

¹⁰⁸⁶ V. par ex., Cass. crim., 1^{er} déc. 2004, n° 04-83.940.

¹⁰⁸⁷ V. par ex., Cass. crim., 7 sept. 2011, n° 10-85.519.

¹⁰⁸⁸ Cass. crim., 6 oct. 2004, n° 03-86.378 ; Cass. crim., 17 janv. 2007, n° 05-84.857 ; Cass. crim., 28 nov. 2007, n° 06-84.668.

du comportement de l'intéressé, viennent punir le défaut de production des déclarations, ainsi que les inexactitudes ou omissions que celles-ci présentent¹⁰⁸⁹. Il convient par ailleurs de remarquer qu'au rang des sanctions et pénalités fiscales sur lesquelles porte la mesure de solidarité, la Cour de cassation ne tient pas compte de l'intérêt de retard. Cette constatation s'explique par un positionnement des magistrats du quai de l'Horloge qui jugent que l'intérêt de retard « *compte tenu de sa finalité réparatrice ne vise pas à punir, même s'il peut être dissuasif* »¹⁰⁹⁰. Le Conseil constitutionnel, pour sa part, considère cette mesure comme une sanction non punitive ayant pour objet la compensation du préjudice subi par l'État du fait du paiement tardif des impôts¹⁰⁹¹.

Pourtant, il nous semble que l'intérêt de retard est plus une pénalité qui vise à sanctionner un comportement puisque cette mesure tend à empêcher que les agissements qu'elle vise ne se réitèrent¹⁰⁹². L'intérêt de retard, à l'instar des majorations fiscales, se distingue de l'impôt stricto sensu et s'y ajoute afin de constituer la dette fiscale sur laquelle porte la mesure de solidarité prononcée par le juge pénal.

La mesure de solidarité fiscale revêt les traits d'un instrument de recouvrement de la dette fiscale, actionné par le juge pénal, d'une efficacité remarquable puisqu'elle assure le paiement de l'impôt par d'autres personnes que le redevable.

B – L'assurance du paiement de l'impôt par d'autres personnes que le redevable

La solidarité fiscale de l'article 1745 du CGI est une mesure d'une remarquable efficacité dès lors qu'elle peut s'appliquer à plusieurs personnes (1) et conséquemment garantit le paiement de l'impôt et de ses pénalités en cas de disparition du redevable légal (2).

1 – L'application de la mesure de solidarité fiscale à plusieurs personnes

227. Pléthore de personnes tenues solidairement. Il convient de d'observer que la mesure de solidarité n'est pas applicable au redevable légal de l'impôt. En effet, comme le rappelle M. DETRAZ, en référence à la jurisprudence de la Cour de cassation, le redevable légal de l'impôt « *est*

¹⁰⁸⁹ V. notamment art. 1728 du CGI pour le défaut de production d'une déclaration sanctionné d'une majoration de 40 %, et la majoration de 80 % pour la découverte d'une activité occulte ; V. également art. 1729 du CGI pour le manquement délibéré (40 %), les manœuvres frauduleuse (80 %) et l'abus de droit (80 %).

¹⁰⁹⁰ Cass. com., 27 sept. 2005, n° 03-14.636.

¹⁰⁹¹ Cons. const., 29 avr. 2011, n° 2011-124 QPC, *Mme Catherine B., consid. 3*.

¹⁰⁹² V. sur ce point **GUTMANN (D.)**, « Sanctions fiscales et Constitution », *Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel* N° 33 (Dossier : Le Conseil constitutionnel et l'impôt), Octobre 2011 ; V. CE, avis, 31 mars 1995, n° 164008, *Ministre du Budget c/ SARL Auto-Industrie Méric et autre* ; V. Cass. com., 29 avr. 1997, n° 95-20.001, *Ferreira*.

déjà tenu, par l'effet de la loi et de la décision administrative, au paiement des créances fiscales »¹⁰⁹³. Il s'en induit que la solidarité permet de recouvrer l'impôt fraudé et les pénalités y afférentes, entre les mains de tous ceux qui font l'objet d'une condamnation pour avoir pris part à une fraude fiscale, à l'exception du redevable légal de l'impôt auteur de cette même infraction.

Conformément à l'article 1745 du CGI, la solidarité est mise en œuvre à l'encontre de « *Tous ceux qui ont fait l'objet d'une condamnation définitive prononcée en application des articles 1741, 1742 ou 1743* »¹⁰⁹⁴.

Trois catégories de personnes peuvent être tenues solidairement, avec le redevable légal de l'impôt fraudé, au paiement de cet impôt assorti des pénalités afférentes. On peut distinguer les auteurs et coauteurs de l'infraction de fraude fiscale régie par l'article 1741 du CGI, les complices de ce délit désignés par l'article 1742 du même code, ainsi que les auteurs et coauteurs du délit de passation d'écritures fictives ou inexactes prévu à l'article 1743¹⁰⁹⁵.

La mesure de solidarité fiscale semble d'une redoutable efficacité eu égard à l'extension jurisprudentielle de son champ d'application *ratione personae* (a) et au regard de l'obligation des débiteurs solidaires au paiement intégral de la dette fiscale (b).

a - L'extension jurisprudentielle du champ d'application *ratione personae* de la solidarité

228. Conception très large de la notion de participant. L'article 1745 du CGI vise les personnes qui ont participé à la soustraction au même impôt, en général les dirigeants de droit comme de fait de personnes morales condamnées pour fraude fiscale, ainsi que leurs complices, et les auteurs de passation d'écritures fictives ou inexactes visés par l'article 1743 du CGI.

Il s'évince cependant de la jurisprudence de la Cour de cassation une tendance à étendre la solidarité aux personnes responsables d'infractions connexes à la fraude fiscale en cause. La haute juridiction a ainsi affirmé qu'en dépit de leur gouvernances successives au sein d'une même personne morale, deux personnes physiques, poursuivies pour des fraudes fiscales commises au moment de leur mandat à la tête de la société, pouvaient être solidairement tenues au paiement de l'ensemble des

¹⁰⁹³ **DETRAZ (S.)**, « La nature de la solidarité de l'article 1745 du Code général des impôts », *préc.*, l'auteur se fonde sur Cass. crim., 24 mai 1984, pourvoi c/ CA Paris, 29 avr. 1981, inédit, selon lequel la solidarité « *ne peut affecter la situation du redevable légal de l'impôt fraudé, lequel, par application des règles propres au droit fiscal, demeure tenu au paiement total des impôts fraudés et aux pénalités qui sont la conséquence de cette fraude* ».

¹⁰⁹⁴ V. notamment **DETRAZ (S.)**, « La nature de la solidarité de l'article 1745 du Code général des impôts », *Dr. fisc.* 2012, n° 50, ét. 551.

¹⁰⁹⁵ En vertu du 1° de l'art. 1743 du CGI, quiconque a sciemment omis de passer ou de faire passer des écritures ou bien a passé ou fait passer des écritures inexactes ou fictives au livre-journal et au livre d'inventaire, est puni des peines prévues à l'art. 1741 du CGI.

dettes fiscales de la société¹⁰⁹⁶. Les magistrats du quai de l'Horloge mettent en exergue l'existence d'un lien de connexité entre les divers faits de fraude fiscale de nature à justifier le prononcé de la solidarité¹⁰⁹⁷. Un raisonnement similaire est tenu, par la chambre criminelle, dans le cadre de la complicité de fraude fiscale puisqu'elle considère que « *la solidarité du complice avec le redevable de l'impôt fraudé, prévue à l'article 1745 du Code général des impôts, s'étend à tous les faits de fraude fiscale poursuivis et qui procède d'une conception unique* »¹⁰⁹⁸. La Cour de cassation soutient une interprétation large des contours de la solidarité dès lors qu'elle applique cette mesure à un complice pour des impositions afférentes à des fraudes auxquelles il n'avait pas participé¹⁰⁹⁹.

229. Mesure étendue aux cas d'avis défavorable de la CIF. L'extension *in personam* du champ d'application de la solidarité fiscale est pareillement soutenue par la Cour de cassation qui applique la mesure de solidarité à une personne concernée quand bien même les poursuites pénales à son encontre auraient fait l'objet d'un avis défavorable de la CIF¹¹⁰⁰. Il s'agit d'une espèce dans laquelle la CIF a émis un avis favorable à l'engagement de poursuites pour fraude fiscale à l'encontre de dirigeants de fait et un avis défavorable concernant un dirigeant de droit. En dépit de cet avis défavorable, les magistrats du quai de l'Horloge reconnaissent la recevabilité de la constitution de partie civile de l'administration et *in fine* du prononcé de la solidarité fiscale à l'encontre de ce dirigeant de droit. À l'encontre de ce dernier, la haute juridiction justifie la recevabilité de la constitution de partie civile de l'administration fiscale, notamment au visa de l'article 418 du Code de procédure pénale¹¹⁰¹, et en raison de la régularité de la poursuite exercée à l'initiative du ministère public saisi *in rem* par le biais de la plainte.

L'interprétation extensive du champ d'application de la mesure de solidarité fiscale par la Cour de cassation semble permise par l'imprécision des dispositions de l'article 1745 du CGI qui donnent une large portée à la solidarité mais peuvent susciter l'insécurité juridique.

La mesure de solidarité qui, à l'exception du redevable de l'impôt, a vocation à s'étendre à un grand nombre de personnes oblige ces débiteurs solidaires au paiement intégral de la dette fiscale.

¹⁰⁹⁶ Cass. crim., 21 juin 2000, n° 99-81.666, les magistrats du quai de l'Horloge appliquent la mesure de solidarité dès lors que « *se déduit l'existence, entre les divers faits de fraudes fiscales commis par chacun des deux prévenus, d'un lien de connexité de nature à justifier le prononcé de la solidarité* ».

¹⁰⁹⁷ *Ibidem*.

¹⁰⁹⁸ Cass. crim., 22 oct. 2008, n° 07-88.134, Bull. crim. n° 214 ; Cass. crim., 10 janv. 2017, n° 16-84.353, JurisData n° 2017-000191.

¹⁰⁹⁹ V. **DETRAZ (S.)**, « La nature de la solidarité de l'article 1745 du Code général des impôts », *préc.*

¹¹⁰⁰ Cass. crim., 5 mai 2004, n° 03-84.709, Bull. crim. 2004 N° 109, p. 420 ; *Dr. fisc.* n° 42, 14 octobre 2004, comm. 777.

¹¹⁰¹ Art. 418 Cpp : « *Toute personne qui, conformément à l'article 2, prétend avoir été lésée par un délit, peut, si elle ne l'a déjà fait, se constituer partie civile à l'audience même* ».

b - l'obligation des débiteurs solidaires au paiement intégral de la dette fiscale

230. Chacun est tenu pour le tout. La mesure prévue par l'article 1745 du CGI est une solidarité passive. Son mécanisme est exposé par l'article 1313 du Code civil qui dispose que « *La solidarité entre les débiteurs oblige chacun d'eux à toute la dette* ». Partant, le principe de l'obligation à la dette régit la solidarité de l'article 1745 du CGI, ce que confirme la jurisprudence de la Cour de cassation qui estime que les juges qui prononcent la solidarité « *ne peuvent en limiter les effets à une part des impôts fraudés et pénalités fiscales y afférentes* »¹¹⁰². Ainsi, lorsque le juge pénal prononce la solidarité, le codébiteur visé est tenu pour l'intégralité de la dette fiscale en cause. La mesure s'identifie donc comme étant une garantie pour les services des impôts qui pourront par une seule action recouvrer l'intégralité de la dette fiscale d'un redevable sans pour autant s'adresser à ce dernier. C'est l'un des aspects les plus marquants de l'efficacité de cette mesure qui rend possible le paiement de l'impôt, même en cas de disparition du redevable légal.

2 - Le paiement de l'impôt même en cas de disparition du redevable légal

231. Perception d'un impôt inaccessible fiscalement. La solidarité permet le recouvrement d'un impôt qui s'avère inaccessible à la procédure fiscale, en raison de la disparition du redevable légal personne morale. Une telle possibilité se remarque clairement dans le cadre de la liquidation d'entreprises. Pour mémoire, aux termes des dispositions de l'article L. 643-11 du Code de commerce, le jugement de clôture de liquidation judiciaire pour insuffisance d'actif s'oppose en principe à l'exercice individuel, par les créanciers, de leurs actions contre le débiteur¹¹⁰³.

L'administration fiscale, quant à elle, semble se distinguer des créanciers de droit commun. La chambre criminelle valide la solidarité du dirigeant au paiement de l'impôt fraudé de ses sociétés redevables en dépit de la mise en liquidation judiciaire de celles-ci¹¹⁰⁴. Des magistrats ont pu faire remarquer à ce sujet que les services fiscaux ont coutume de déposer des plaintes devant l'autorité judiciaire à l'encontre de petites entreprises, en instance de liquidation ou déjà liquidées, afin

¹¹⁰² Cass. crim., 4 nov. 2004, n° 03-87.503 ; A. C., *Gaz. Pal.* 16 juin 2005, p. 20). L'on peut déduire de cette jurisprudence, avec M. SALOMON, une application du principe d'indépendance des contentieux fiscal et pénal par les hauts magistrats, duquel découle l'incompétence du juge répressif pour statuer sur l'étendue de la solidarité, domaine réservé de l'Administration ; SALOMON (R.), « Droit pénal de l'entreprise (2^e partie). Droit pénal fiscal », *La semaine Juridique Entreprise et Affaires* n° 8-09, 22 Février 2018, 1106.

¹¹⁰³ V. I de l'art. L. 643-1 Ccom : « *Le jugement de clôture de liquidation judiciaire pour insuffisance d'actif ne fait pas recouvrer aux créanciers l'exercice individuel de leurs actions contre le débiteur* ».

¹¹⁰⁴ V. notamment ROBACZEWSKI (C.), « Solidarité du dirigeant avec les sociétés redevables des impôts fraudés nonobstant la mise en liquidation judiciaire de ces dernières », *Gaz. Pal.* n° 280 du 7 oct. 2006, p. 42 ; Cass. crim., 22 mars 2006, n° 05-82.783.

d'obtenir la condamnation solidaire des dirigeants de droit comme de fait au paiement des impôts et pénalités de ces sociétés¹¹⁰⁵. La mesure de solidarité fiscale est donc à l'épreuve des aléas de l'activité économique des sociétés. Elle favorise ainsi le prolongement de la procédure fiscale de recouvrement, à travers le procès pénal, en dépit de la liquidation de l'entreprise, redevable légal. La solidarité permet de déroger aux règles de la liquidation et garantit à l'administration le recouvrement d'un impôt dû par une personne morale en dépit de la disparition de celle-ci. L'efficacité de la mesure de solidarité fiscale renforce le continuum administratif au sein duquel la répression pénale est au service de l'administration afin de recouvrer la dette fiscale. La solidarité fiscale s'avère d'autant plus efficace en raison de son affranchissement des exigences du procès pénal.

§ 2 - La solidarité fiscale, instrument de recouvrement affranchi des exigences du procès pénal

232. Nature de la solidarité fiscale. L'assiette de la solidarité fiscale de l'article 1745 du CGI et la juridiction qui la prononce sont les principaux axes de réflexion qui animent la question de la nature juridique de cette mesure. Est-elle une simple sanction fiscale ou une peine, ou revêt-elle les deux caractères ? S'agirait-il d'une « *peine mixte* »¹¹⁰⁶ ?

De la compétence du juge répressif s'induirait le caractère pénal de la solidarité fiscale, pourtant, l'assiette de celle-ci, constituée de l'impôt assorti des pénalités y afférentes, nourrit des incertitudes quant à sa nature de punition. La question de savoir si la solidarité fiscale a une nature de punition, et est donc assimilable à une sanction pénale, n'est pas anodine ou purement intellectuelle, eu égard à l'applicabilité des garanties du procès pénal. En effet, les juges européens et constitutionnel ont progressivement appliqué les exigences régissant le procès pénal aux sanctions fiscales, à la condition que celles-ci revêtent un caractère de punition relevant de la matière pénale¹¹⁰⁷.

Pour mémoire, dans un arrêt *Engel* rendu le 8 juin 1976, la CEDH a défini les contours de la matière pénale au regard de trois critères : le premier, la qualification des faits en droit interne, le deuxième, la nature même de l'infraction et le troisième le degré de gravité de la sanction encourue¹¹⁰⁸. Conséquemment, dès lors qu'une mesure satisfait ces trois critères les garanties de la matière pénale consacrées par l'article 6 de la Convention EDH s'appliquent¹¹⁰⁹.

¹¹⁰⁵ V. sur ce point Syndicat de la Magistrature, « « Le verrou de Bercy », un obstacle à la répression de la fraude fiscale », Paris, 31 janvier 2018, p. 4.

¹¹⁰⁶ MORVAN (P.), « Le droit pénal fiscal ou la rencontre du troisième type », *Gaz. Pal.* n° 71 du 12 mars 2002.

¹¹⁰⁷ V. notamment SUDRE (F.), « L'onde de choc de l'article 6 de la CEDH en matière de sanctions fiscales », *La Semaine Juridique Edition Générale* n° 43, 22 octobre 1997, II 22935 ; V. CEDH, 24 févr. 1994, n° 12547/86, *Bendenoun c. France*, spéc. § 47 ; V. également Cons. const., 30 déc. 1982, n° 82-155 DC, *Loi de finances rectificative pour 1982*, cons. 33.

¹¹⁰⁸ CEDH, plén., 8 juin 1976, n° 5100/71, *Engel et autres c. Pays-Bas*, § 82.

¹¹⁰⁹ V. sur ce point SUDRE (F.), « L'onde de choc de l'article 6 de la CEDH en matière de sanctions fiscales », *préc.*

Pourtant, la Cour de cassation semble rétive à l'applicabilité de telles exigences à la mesure de solidarité fiscale lesquelles seraient susceptibles d'affecter l'efficacité de cette garantie de recouvrement de l'impôt. Si nos précédents développements sur la participation des magistrats du quai de l'Horloge au renforcement de l'efficacité de l'action civile de l'administration fiscale ont mis en lumière un parti pris de la Cour de cassation pour les intérêts du fisc, un tel positionnement semble se prolonger en ce qui concerne la solidarité. En effet, la réfutation du caractère de punition de la solidarité fiscale par la Cour de cassation (A), lui permet d'affirmer l'inapplicabilité des exigences du procès pénal à cette mesure (B).

A - La réfutation du caractère de punition de la solidarité par la Cour de cassation

En considérant la solidarité fiscale comme une garantie pour le recouvrement de la dette fiscale (1), les hauts magistrats éludent contestablement le caractère de punition de cette mesure (2)

1 - La solidarité comme garantie pour le recouvrement de la dette fiscale selon la Cour de cassation

233. Hésitations sur la nature pénale de la solidarité. On peut remarquer le manque de clarté de la jurisprudence de la Cour de cassation relative à la nature de la solidarité fiscale. Après avoir défini la solidarité fiscale comme une « *sanction de nature pénale* »¹¹¹⁰, dans un arrêt du 12 novembre 1984, afin de ne pas la confondre avec des mesures qui concernent les intérêts civils¹¹¹¹, la Cour de cassation s'est ensuite astreinte à maintenir la solidarité fiscale en dehors du droit pénal. Durant une certaine période les hauts magistrats qualifiaient la solidarité fiscale de « *mesure à caractère pénal* »¹¹¹², sans pour autant l'assimiler à une peine¹¹¹³. Toutefois, la Cour de cassation a semblé vouloir éclairer son positionnement sur la solidarité fiscale, dans un arrêt en date du 12 septembre 2012, qui précise que « *cette mesure ne revêt pas le caractère d'une punition* »¹¹¹⁴. Certains arrêts ont par la suite indiqué que la solidarité fiscale « *ne constitue pas une peine au sens de l'article 8 de la Déclaration de*

¹¹¹⁰ Cass. crim., 12 nov. 1984, n° 83-92.805, Bull. Crim. 1984, n° 342.

¹¹¹¹ *Ibidem* : « *la solidarité instituée par l'article 1745 du Code général des impôts constitue une sanction de nature pénale qui ne saurait être remise en cause par un appel limité aux seuls intérêts civils* ».

¹¹¹² Cass. crim., 29 févr. 1996, n° 93-84.616 et n° 93-82.692, Bull. crim. n° 100 et 101 ; Cass. crim., 3 juin 2004, Bull. crim. n° 150 ; Cass. crim., 19 mai 2010, n° 09-83.970.

¹¹¹³ V. notamment **ROUSSEAU (A.), PELLEGRIN (G.)**, « Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.* n° 21, 27 Mai 2022, 232 ; V. **ROBERT (J.-H.)**, « Un arrêt beau comme du droit international privé », *Droit pénal* n° 4, Avril 2022, comm. 70.

¹¹¹⁴ Cass. crim., 12 sept. 2012, n° 12-80.574 ; V. **ROBERT (J.-H.)**, « Un arrêt beau comme du droit international privé », *préc.*

1789»¹¹¹⁵. On relève l'influence de cette jurisprudence sur le Conseil d'État notamment dans un arrêt du 8 décembre 2017¹¹¹⁶.

Un arrêt récent de la Cour de cassation, rendu le 23 février 2022, précise que la solidarité fiscale « *qui constitue une garantie pour le recouvrement de la créance du Trésor public, n'est pas une punition de nature pénale* »¹¹¹⁷. Cette jurisprudence des magistrats du quai de l'Horloge suscite l'interrogation dès lors que la mesure rendue par le juge pénal, et infligée lors d'une condamnation pour fraude fiscale, n'est tout de même pas considérée par la Cour de cassation comme une mesure punitive¹¹¹⁸.

La jurisprudence de la Cour de cassation fait ressortir une tendance à la dénégation de la nature de punition de la solidarité fiscale. Ce positionnement des hauts magistrats qui élude le caractère de punition de la solidarité fiscale nous semble contestable à maints égards.

2 – L'évasion contestable du caractère de punition de la solidarité fiscale par la Cour de cassation

La jurisprudence de la Cour de cassation selon laquelle la solidarité fiscale « *qui constitue une garantie pour le recouvrement de la créance du Trésor public, n'est pas une punition de nature pénale* »¹¹¹⁹ confond la solidarité pour fraude fiscale avec une mesure de solidarité sans faute (a) et méconnaît le principe de légalité des délits et des peines (b).

a - La confusion de la solidarité pour fraude fiscale avec une mesure de solidarité sans faute

234. Deux mesures de solidarité distinctes. La solution de l'arrêt précité du 23 février 2022 de la Cour de cassation selon laquelle la solidarité fiscale « *qui constitue une garantie pour le recouvrement de la créance du Trésor public, n'est pas une punition de nature pénale* »¹¹²⁰ reprend quasiment mot pour mot une décision du Conseil constitutionnel en date du 21 janvier 2011. Dans cette décision, les Sages

¹¹¹⁵ V. notamment Cass. crim., 24 juin 2020, n° 19-81.134 ; Cass. crim., 23 oct. 2019, n° 18-85.088 ; rappr. Cass. crim., 6 déc. 2017, n° 16-81.857 ; Cass. crim., 7 déc. 2016, 15-86.445 ; Cass. crim., 25 févr. 2015, 14-85.300.

¹¹¹⁶ CE, 8 déc. 2017, n° 414303, § 5, les juges du Palais-Royal ont décidé que « *La solidarité prévue par l'article 1745 du code général des impôts, qui constitue seulement une garantie pour le recouvrement de la créance du Trésor public, ne revêt pas le caractère d'une punition entrant dans le champ de l'article 8 de la Déclaration de 1789* » ; Rec. Lebon, La solidarité de paiement n'est pas une punition, CE, 8 déc. 2012, Lebon 2017.

¹¹¹⁷ Cass. crim., 23 févr. 2022, n° 21-81.161 ; V. **ROBERT (J.-H.)**, « Un arrêt beau comme du droit international privé », *préc.*

¹¹¹⁸ V. **ROUSSEAU (A.)**, **PELLEGRIN (G.)**, « Droit pénal fiscal », *préc.* ; V. **ROBERT (J.-H.)**, « Un arrêt beau comme du droit international privé », *préc.* ; V. **DETRAZ (S.)**, « La nature de la solidarité de l'article 1745 du Code général des impôts », *préc.* ; V. **JAMBORT (S.)**, « La solidarité fiscale au regard des droits et libertés fondamentaux », *préc.*

¹¹¹⁹ Cass. crim., 23 févr. 2022, n° 21-81.161 ; V. **ROBERT (J.-H.)**, « Un arrêt beau comme du droit international privé », *préc.*

¹¹²⁰ Cass. crim., 23 févr. 2022, n° 21-81.161 ; V. **ROBERT (J.-H.)**, « Un arrêt beau comme du droit international privé », *préc.*

avaient affirmé que la solidarité prévue par l'article 1754 du CGI « *constitue une garantie pour le recouvrement de la créance du Trésor public [...] qu'ainsi cette solidarité ne revêt pas le caractère d'une punition au sens des articles 8 et 9 de la Déclaration de 1789* »¹¹²¹.

Il convient d'observer que les deux décisions portent sur deux catégories de solidarités différentes. La décision du Conseil constitutionnel est relative à la mesure de solidarité régie par l'article 1754 du CGI qui prévoit la responsabilité solidaire des dirigeants de droit et de fait pour le paiement d'une amende fiscale infligée à leur société¹¹²². Cette pénalité qui ne concerne que les personnes morales, lorsqu'elles versent des revenus sans révéler l'identité des bénéficiaires, est supportée solidairement par les dirigeants de droit comme de fait¹¹²³. Ces derniers sont alors solidairement responsables du paiement de l'amende bien que les transgressions soient le fait de la seule société. À cet égard, le Conseil constitutionnel souligne « *que la solidarité est fondée sur les fonctions exercées par les dirigeants au moment du fait générateur de la sanction ; qu'elle n'est pas subordonnée à la preuve d'une faute des dirigeants* »¹¹²⁴. Contrairement aux mesures de solidarité prononcées à l'encontre des dirigeants pour des agissements de leur part ayant contribué au manquement fiscal dont est responsable la société¹¹²⁵, la mesure de solidarité sur laquelle porte la décision sous analyse du Conseil constitutionnel frappe les dirigeants en l'absence de comportement fautif. Dès lors que la punition est censée sanctionner une faute, ou un comportement dolosif, en l'absence de faute, une punition ne saurait être infligée. Dans ce cadre, la mesure de solidarité a pour fonction de garantir le recouvrement de la dette fiscale et c'est à ce titre que la doctrine la distingue comme une « *simple règle de recouvrement de la pénalité* »¹¹²⁶. Cette jurisprudence constitutionnelle est en mesure de fonder une décision de justice prise dans le seul cadre d'une responsabilité sans faute.

235. Erreur d'appréciation de la Cour de cassation. Force est de constater que la Cour de cassation dès lors qu'elle affirme que la solidarité fiscale de l'article 1745 du CGI n'est pas une

¹¹²¹ Const. Const., 21 janv. 2011, n° 2010-90 QPC, *M. Jean-Claude C.*, cons. 6.

¹¹²² Les dispositions soumises au contrôle du Conseil constitutionnel étaient précisément celles du 3 du V de l'article 1754 du CGI, qui disposent que « *Les dirigeants sociaux [...] sont solidairement responsables du paiement de l'amende prévue à l'article 1759* ».

¹¹²³ V. sur ce point n° 3 du V de l'art. 1754 du CGI : « *Les dirigeants sociaux mentionnés à l'article 62 et aux 1°, 2° et 3° du b de l'article 80 ter ainsi que les dirigeants de fait gestionnaires de la société à la date du versement ou, à défaut de connaissance de cette date, à la date de déclaration des résultats de l'exercice au cours duquel les versements ont eu lieu, sont solidairement responsables du paiement de l'amende prévue à l'article 1759* ».

¹¹²⁴ Const. Const., 21 janv. 2011, n° 2010-90 QPC, *M. Jean-Claude C.*, cons. 6.

¹¹²⁵ Pour des mesures de solidarité prononcées à l'encontre de dirigeants en raison de leur participation fautive aux manquements fiscaux reprochés à la société, V. par ex. art. L. 267 du LPF selon lequel : « *Lorsqu'un dirigeant d'une société, d'une personne morale ou de tout autre groupement, est responsable des manœuvres frauduleuses ou de l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales qui ont rendu impossible le recouvrement des impositions et des pénalités dues par la société, les personnes morale ou le groupement, ce dirigeant peut, s'il n'est pas déjà tenu au paiement des dettes sociales en application d'une autre disposition, être déclaré solidairement responsable du paiement de ces impositions et pénalités par le président du tribunal judiciaire* ».

¹¹²⁶ **DE BISSY (A.)**, « La solidarité des dirigeants au paiement de l'amende pour distribution occulte est conforme à la Constitution », *Bulletin Joly Sociétés* n° 06, p. 508.

punition et constitue une garantie pour le recouvrement de la dette fiscale reprend à la lettre la décision du Conseil constitutionnel selon laquelle cette mesure « *qui constitue une garantie pour le recouvrement de la créance du Trésor public, n'est pas une punition de nature pénale* »¹¹²⁷. Les magistrats du quai de l'Horloge confondent ainsi la mesure de solidarité fiscale qui émane d'une responsabilité pour faute, car elle touche les auteurs et complices de l'infraction pénale de fraude fiscale, avec une mesure de solidarité qui peut être prononcée en l'absence de faute. Cette confusion a un impact considérable puisqu'elle permet à la Cour de cassation de dénier le caractère de punition à la mesure de solidarité pour fraude fiscale alors qu'elle est infligée afin de répondre à une faute pénalement condamnée conformément à l'article 1745 du CGI¹¹²⁸. Par conséquent, la Cour de cassation ne saurait réserver à la solidarité fiscale de l'article 1745 du CGI, un traitement similaire à celui que réserve le Conseil constitutionnel à une mesure de solidarité fondée sur une responsabilité sans faute. La jurisprudence du Conseil constitutionnel précitée n'est donc pas un fondement pertinent sur lequel peut se reposer la Cour de cassation lorsqu'elle juge que la solidarité prévue en matière de fraude fiscale « *n'est pas une punition de nature pénale* »¹¹²⁹.

La dénégation du caractère de punition de la solidarité fiscale par la Cour de cassation manque pareillement de bien-fondé dès lors que l'on peut observer, à travers cette jurisprudence, une méconnaissance du principe de légalité des délits et des peines.

b - La méconnaissance du principe de légalité des délits et des peines

236. Nature pénale de la solidarité fondée sur la légalité. Il est opportun d'observer qu'un indicateur des plus pertinents atteste clairement de la nature pénale de la mesure de solidarité fiscale. Il s'agit de la place de celle-ci au sein des lois pénales. À cet égard, la mesure est prévue par l'article 1745 du CGI figurant dans une section intitulée « *sanctions pénales* »¹¹³⁰ du recouvrement de l'impôt. Ces « *sanctions pénales* » sont répertoriées aux articles 1741 à 1753 bis B du CGI, à la suite des « *sanctions fiscales* »¹¹³¹ visées par les articles 1728 à 1740 D du même code.

¹¹²⁷ Cass. crim., 23 févr. 2022, n° 21-81.161 ; V. **ROBERT (J.-H.)**, « Un arrêt beau comme du droit international privé », *préc.*

¹¹²⁸ Art. 1745 du CGI : « *Tous ceux qui ont fait l'objet d'une condamnation définitive, prononcée en application des articles 1741, 1742 ou 1743 peuvent être solidairement tenus, avec le redevable légal de l'impôt fraudé, au paiement de cet impôt ainsi qu'à celui des pénalités fiscales y afférentes* ».

¹¹²⁹ Cass. crim., 23 févr. 2022, n° 21-81.161 ; V. **ROBERT (J.-H.)**, « Un arrêt beau comme du droit international privé », *Droit pénal* n° 4, Avril 2022, comm. 70.

¹¹³⁰ V. CGI, Livre II : Recouvrement de l'impôt (Articles 1657 à 1965 L), Chapitre II, Section I, C : Sanctions pénales (Articles 1741 à 1753 bis B).

¹¹³¹ V. CGI, Livre II : Recouvrement de l'impôt (Articles 1657 à 1965 L), Chapitre II, Section I, B : Sanctions fiscales (Articles 1728 à 1740 D).

En conséquence, dans le chef du législateur, la solidarité fiscale est de nature pénale, autrement, il n'aurait pas enregistré cette mesure dans une section du CGI intitulée « *sanctions pénales* ». Le principe de légalité des délits et des peines ne s'opposerait-il pas à ce qu'une mesure législative classée parmi les « *sanctions pénales* », ne soit pas considérée comme telle par le juge ?

En conclusion, la mesure de solidarité prononcée dans le cadre de la fraude fiscale nous semble revêtir toutes les caractéristiques d'une punition dès lors qu'elle est infligée à la suite d'une faute condamnée pénalement et qu'elle relève de la qualification législative de sanction pénale. L'évasion du caractère de punition de la solidarité fiscale par la Cour de cassation contribue à préserver l'efficacité de cette mesure de recouvrement dès lors qu'un tel positionnement des magistrats du quai de l'Horloge justifie l'inapplicabilité des exigences du procès pénal à la solidarité.

B – L'inapplicabilité des exigences du procès pénal à la solidarité selon la Cour de cassation

La réfutation du caractère de punition de la solidarité par la Cour de cassation a pour conséquence l'inapplicabilité des garanties du procès pénal. En effet, l'exclusion de la solidarité fiscale du champ d'application du droit pénal permet à la juridiction suprême de s'opposer à l'applicabilité des garanties du procès pénal (1) et conséquemment d'assurer la protection de l'efficacité de cette mesure (2).

1 – L'opposition de la Cour de cassation à l'applicabilité des garanties du procès pénal à la solidarité

Les critères *Engel*, de la CEDH, établissant le caractère de punition d'une sanction imposent que soient appliquées à celle-ci les garanties du procès pénal consacrées par l'article 6 de la Convention EDH¹¹³². On peut remarquer l'influence de la jurisprudence *Engel* sur le Conseil constitutionnel¹¹³³ ainsi que sur la Cour de Justice de l'Union européenne¹¹³⁴ qui appliquent les exigences du droit pénal aux sanctions punitives.

Pourtant, la Cour de cassation semble éviter la confrontation de la mesure de solidarité fiscale avec les garanties du procès pénal en refusant de renvoyer au Conseil constitutionnel les QPC relatives

¹¹³² V. Art. 6 § 1 Convention EDH sur le droit à un procès équitable ; V. notamment CEDH, plén., 21 févr. 1975, n° 4451/70, *Golder c. Royaume-Uni*, § 36.

¹¹³³ V. notamment Cons. const., 30 déc. 1982, n° 82-155 DC, *Loi de finances rectificative pour 1982*, cons. 33, les Sages considèrent que « le principe de non-rétroactivité ainsi formulé ne concerne pas seulement les peines appliquées par les juridictions répressives, mais s'étend nécessairement à toute sanction ayant le caractère de punition même si le législateur a cru devoir laisser le soin de la prononcer à une autorité de nature non judiciaire ».

¹¹³⁴ V. CJUE, gr. ch., 5 juin 2012, *Lukasz Marcin Bonda*, aff. C-489/10, pt. 37 ; V. notamment **ZEROUKI-COTTIN (D.)**, « Chronique de droit pénal de l'Union européenne, 1^{er} janvier – 31 décembre 2012 », *Revue internationale de droit pénal*, vol. 83, n° 3, 2012, pp. 519-545.

à cette mesure (a) et en réfutant la contravention de cette mesure aux exigences conventionnelles (b).

a – Le refus de renvoi des QPC relatives à la solidarité fiscale

237. Refus de renvoi devant les Sages faute de caractère de punition. Depuis une décision rendue le 30 décembre 1982, les Sages de la rue de Montpensier considèrent que les principes constitutionnels consacrés en matière répressive doivent s'appliquer « à toute sanction ayant le caractère d'une punition »¹¹³⁵. L'entrée en vigueur de la question prioritaire de constitutionnalité le 1^{er} mars 2010¹¹³⁶ paraissait ouvrir une voie de droit aux contribuables qui souhaitaient invoquer la contradiction de la solidarité fiscale, avec les principes constitutionnels régissant le droit de punir. La question de la constitutionnalité de la solidarité fiscale, au regard des exigences constitutionnelles du procès pénal¹¹³⁷ va être posée pour la première fois devant la Cour de cassation le 12 septembre 2012¹¹³⁸. Ainsi, en considération de la jurisprudence sus-distinguée de la Cour de cassation, la mesure de solidarité de l'article 1745 du GCI, en raison de son « caractère pénal »¹¹³⁹, était prête à être confrontée aux droits et libertés que la Constitution garantit. Pourtant, le 12 septembre 2012, la haute juridiction de l'ordre judiciaire a considéré que la question de la constitutionnalité de la solidarité fiscale était dépourvue de caractère sérieux, en affirmant que les dispositions susvisées du CGI « ne méconnaissent aucun des principes et droits garantis par la Constitution »¹¹⁴⁰. Elle précise afin de justifier cette solution que « d'une part le juge [...] n'est pas tenu de prononcer la solidarité [...] que, d'autre part cette mesure ne revêt pas le caractère d'une punition »¹¹⁴¹. Cette justification de l'inapplicabilité des exigences constitutionnelles du procès pénal à la solidarité est reprise quasiment à l'identique par le Conseil d'État le 8 décembre 2017¹¹⁴².

¹¹³⁵ Cons. const., 30 déc. 1982, n° 82-155 DC, *Loi de finances rectificative pour 1982*, cons. 33.

¹¹³⁶ La question prioritaire de constitutionnalité a été instaurée par la révision constitutionnelle du 23 juillet 2008, à travers les dispositions de la loi organique n° 2009-1523 du 10 décembre 2009 relative à l'application de l'article 61-1 de la Constitution.

¹¹³⁷ Dans la QPC soumise à la Cour de cassation ce 12 septembre 2012, le requérant demandait que le Conseil constitutionnel soit saisi de la question de savoir si l'article 1745 du CGI est contraire à la Constitution « au regard des articles 7, 8, 9 et 16 de la Déclaration de 1789, ainsi qu'aux principes de l'individualisation des peines, du droit à un procès équitable, du respect des droits de la défense et du droit à un recours effectif » ; V. Cass. crim., 12 sept. 2012, n° 12-80.574, *préc.*

¹¹³⁸ Cass. crim., 12 sept. 2012, n° 12-80.574, *préc.*

¹¹³⁹ V. notamment Cass. crim., 29 févr. 1996, n° 93-84.616 et n° 93-82.692, Bull. crim. n° 100 et 101 ; V. Cass. crim., 3 juin 2004, Bull. crim. n° 150 ; V. Cass. crim., 19 mai 2010, n° 09-83.970.

¹¹⁴⁰ Cass. crim., 12 sept. 2012, n° 12-80.574, *préc.*

¹¹⁴¹ *Ibidem*, selon la Cour de cassation la solidarité fiscale ne revêt pas le caractère d'une punition « dès lors que celui qui s'est acquitté du paiement des impôts fraudés et des pénalités afférentes dispose d'une action récursoire contre le débiteur principal et, le cas échéant, contre les codébiteurs solidaires ; enfin, la personne condamnée conserve le pouvoir de contester tant la qualité de débiteur solidaire que le bien-fondé et l'exigibilité de la dette et de s'opposer aux poursuites devant les juridictions compétentes

¹¹⁴² CE, 8 déc. 2017, n° 414303, les juges du Palais-Royal estiment que la solidarité prévue par l'article 1745 du CGI « ne revêt pas le caractère d'une punition entrant dans le champ de l'article 8 de la Déclaration de 1789, dès lors que celui qui s'est acquitté

Depuis leur arrêt du 12 septembre 2012¹¹⁴³, les magistrats du quai de l'Horloge ont amorcé un courant jurisprudentiel emportant réfutation du caractère de punition de la solidarité, et partant, concluant à l'inapplicabilité des garanties du droit pénal à cette mesure¹¹⁴⁴. Depuis lors, la Cour de cassation refuse de renvoyer au Conseil constitutionnel, toutes les QPC portant sur la contrariété de la solidarité fiscale avec les exigences constitutionnelles en matière pénale¹¹⁴⁵.

La jurisprudence de la Cour de cassation réfute par ailleurs la contravention de la solidarité fiscale aux exigences conventionnelles du procès pénal.

b - La réfutation de la contravention de la solidarité aux exigences conventionnelles

238. Dénégation du caractère de punition au sens conventionnel. Le juge judiciaire dispose d'un pouvoir de contrôle de conventionnalité¹¹⁴⁶ lui permettant de vérifier la conformité de la loi nationale aux normes internationales, et notamment européennes¹¹⁴⁷, ratifiées par la France en matière pénale. Ces normes édictent des exigences qui doivent être respectées par les mesures pénales de droit interne. Il importe de rappeler que les exigences conventionnelles en matière pénale ne concernent que des punitions qu'elles encadrent¹¹⁴⁸. Par conséquent, ces exigences conventionnelles ne sont pas applicables aux mesures nationales qui ne revêtent pas le caractère de punition¹¹⁴⁹.

Dès lors qu'elle réfute le caractère de punition de la solidarité fiscale, la Cour de cassation est à même d'affirmer que cette mesure ne peut contrevenir à des exigences conventionnelles en matière pénale car elles ne lui sont pas applicables. En effet, lorsqu'il s'est agi pour la Cour de se prononcer

du paiement des impôts fraudés et des pénalités correspondantes dispose d'une action récursoire contre le débiteur principal et, le cas échéant, contre les codébiteurs solidaires ».

¹¹⁴³ Cass. crim., 12 sept. 2012, n° 12-80.574, *préc.*

¹¹⁴⁴ Pour des exemples récents, V. notamment Cass. Crim., 24 juin 2020, n° 19-81.134, au sujet de la solidarité fiscale de l'art. 1745 du CGI, la Cour considère qu'elle « ne constitue pas une peine [...] de sorte que le principe de nécessité des délits et des peines ne lui est pas applicable » ; V. Cass. crim., 23 oct. 2019, n° 18-85.088, la Cour refuse d'appliquer à la solidarité le principe de proportionnalité des peines.

¹¹⁴⁵ V. notamment Cass. crim., 21 mars 2018, n° 17-87.423 ; Cass. crim., 25 juin 2014, n° 13-87.692.

¹¹⁴⁶ V. sur ce point **JEANDIDIER (W.)**, « Principe de légalité criminelle. Sources du droit pénal. Contrôles de constitutionnalité et de conventionnalité des lois. Contrôle de légalité et interprétation des actes administratifs », *JurisClasseur Pénal Code*, Fasc. 10, maj. 27 mai 2022.

¹¹⁴⁷ Sur la distinction entre contrôle concret et contrôle abstrait de conventionnalité V. **RUBI-CAVAGNA (E.)**, « Droits de l'homme – CEDH », *Revue de science criminelle et de droit pénal comparé*, vol. 2, n° 2, pp. 439-451 ; V. **RUBI-CAVAGNA (E.)**, **ZEROUKI-COTTIN (D.)**, « Droits de l'homme – CEDH. La CEDH devant la chambre criminelle de la Cour de cassation (année 2020) », *Revue de science criminelle et de droit pénal comparé*, vol. 2, n° 2, pp. 507-530.

¹¹⁴⁸ V. sur ce point CEDH, plén., 8 juin 1976, req. n° 5100/71 ; 5101/71 ; 5102/71 ; 5354/72 ; 5370/72, *Engel et autres c. Pays-Bas*, §§ 81-93 ; V. pareillement CJUE, gr. ch., 5 juin 2012, aff. C-489/10, *Lukasz Marcin Bonda*, § 37.

¹¹⁴⁹ Pour un exemple de l'inapplicabilité de l'art. 6 § 1 de la CEDH en matière fiscale, V. Cass. crim., 12 juillet 2004, 01-11.403, selon la Cour : « l'article 6 de la Convention, qui, en l'absence de toute accusation en matière pénale, n'est pas applicable au contentieux fiscal ».

sur la contrariété de la solidarité fiscale avec le principe *non bis in idem* consacré par la Convention EDH¹¹⁵⁰ et la Charte des droits fondamentaux de l'UE¹¹⁵¹, les hauts magistrats ont jugé que « *le prononcé de la solidarité, qui, ne revêtant pas le caractère d'une punition, ne contrevient pas aux dispositions conventionnelles invoquées, est une possibilité que les juges tiennent de la loi* »¹¹⁵².

En tout état de cause, à travers sa jurisprudence portant exclusion de la solidarité fiscale du champ d'application du droit pénal, en lui déniait le caractère de punition, la Cour de cassation semble protéger l'efficacité de cette mesure.

2 – La protection de l'efficacité de la solidarité fiscale par la Cour de cassation

239. Jurisprudence plus pragmatique que juridique. La solidarité fiscale est une mesure d'une redoutable efficacité qui permet à l'administration fiscale de recouvrer l'impôt et les pénalités y afférentes, sur le patrimoine de toute personne ayant participé à une fraude fiscale¹¹⁵³. Nos précédentes observations ont permis de démontrer que cette mesure prolonge la procédure fiscale, en lui offrant un champ de recouvrement bien plus large que le seul patrimoine du redevable. Ainsi, le recouvrement demeure possible même en cas de disparition du redevable légal de l'impôt. Qui plus est, chaque codébiteur solidaire reste tenu pour l'intégralité de la dette d'impôt.

Une telle efficacité s'affaiblirait très certainement si la solidarité fiscale devait se soumettre aux exigences constitutionnelles du procès pénal¹¹⁵⁴. Par exemple, en considérant la solidarité fiscale comme une sanction ayant le caractère de punition, l'applicabilité des principes d'individualisation et de proportionnalité des peines serait susceptible d'obérer le montant de cette mesure.

L'efficacité de la solidarité fiscale serait pareillement amoindrie si elle devait se plier aux exigences conventionnelles du procès pénal¹¹⁵⁵. En effet, si cette mesure était considérée comme une punition, elle serait difficilement applicable avec une sanction pénale pour fraude fiscale ou

¹¹⁵⁰ V. art. 4 du protocole n° 7 à la Convention EDH sur le « *Droit à ne pas être jugé ou puni deux fois* ».

¹¹⁵¹ V. art. 50 de la CDFUE sur le « *Droit à ne pas être jugé ou puni pénalement deux fois pour une même infraction* ».

¹¹⁵² Cass. crim., 6 déc. 2017, n° 16-81.857 ; Rappr. Cass. crim., 7 déc. 2016, n° 15-86.445.

¹¹⁵³ Nous faisons observer *supra* qu'à l'exception du redevable légal de l'impôt fraudé, toute personne en lien avec une fraude fiscale est susceptible de faire l'objet de la mesure de solidarité prévue à l'art. 1745 du CGI.

¹¹⁵⁴ Pour rappel, les principes de la légalité des délits et des peines, d'individualisation des peines, de proportionnalité des peines, du droit à un procès équitable, du respect des droits de la défense et du droit à un recours effectif. Ces exigences constitutionnelles ont fondé les recours de : Cass. crim., 12 sept. 2012, n° 12-80.574, *préc.* ; Cass. Crim., 24 juin 2020, n° 19-81.134, *préc.* ; Cass. crim., 23 oct. 2019, n° 18-85.088, *préc.*

¹¹⁵⁵ Notamment le droit à un procès équitable, le droit au respect de ses biens et celui de ne pas subir deux punitions pour les mêmes faits. Ces exigences conventionnelles ont fondé les recours de : Cass. crim., 6 déc. 2017, n° 16-81.857, *préc.* ; Cass. crim., 7 déc. 2016, n° 15-86.445, *préc.*

complicité, dès lors que le cumul de punitions suscité pourrait s'avérer en contrariété avec le principe *non bis in idem* et conduire à la suppression de la solidarité fiscale¹¹⁵⁶.

La démarche d'exclusion de la solidarité du champ d'application du droit pénal, par la Cour de cassation, protège l'efficacité de la solidarité fiscale de l'article 1745 du CGI, d'un côté, mais d'un autre, pour reprendre les mots de M. JAMBORT, une telle jurisprudence prive le droit fiscal « *de la possibilité de confronter ces dispositions avec les droits et libertés que la Constitution garantit* »¹¹⁵⁷.

L'explication semble alors plus pragmatique que juridique, et à cet égard, il n'a pas échappé à la doctrine que le soutien de la Cour de cassation à l'action civile de l'administration, et *in fine* la protection « à toute force » de l'efficacité de la mesure de solidarité fiscale, témoignent de la volonté des hauts magistrats, de prendre part à la sauvegarde des intérêts de l'État¹¹⁵⁸. En effet, la jurisprudence des magistrats du quai de l'Horloge semble indiquer leur volonté de faciliter le recouvrement de la dette fiscale.

Achèvement du continuum de recouvrement des impôts fraudés, la solidarité fiscale représente un ultime moyen d'instrumentalisation de la procédure pénale dans un objectif purement budgétaire.

¹¹⁵⁶ Dans le cadre du Conseil de l'Europe, V. CEDH, gr. ch., 15 novembre 2016, n° 24130/11, n° 29758/11, *A et B c/ Norvège*, spéc. § 125 ; V. notamment CEDH, 18 mai 2017, n° 22007/11, *Johannesson et autres c. Islande*, § 56 ; Dans le cadre de l'Union européenne, V. CJUE, gr. ch., 20 mars 2018, aff. C-524/15, *Menci* ; CJUE, gr. ch., 28 mars 2018, aff. C-537/16, *Garlsson Real Estate SA et a.* ; CJUE, gr. ch., 20 mars 2018, aff. jointes C-596/16 et C-597/16, *Enzo di Puma*.

¹¹⁵⁷ JAMBORT (S.), « La solidarité fiscale au regard des droits et libertés fondamentaux », *RDLF* 2011, chron. n° 6.

¹¹⁵⁸ V. sur ce point ROBERT (J.-H.), « Après le verrou de Bercy, son fusil à deux coups », *Droit pénal* n° 10, Octobre 2016, comm. 144 ; ROBERT (J.-H.), « L'administration fiscale, un plaideur hors norme », *Droit pénal* n° 1, Janvier 2018, comm. 15 ; V. ROUSSEAU (A.), PELLEGRIN (G.), « Droit pénal fiscal », *préc.*

CONCLUSION DE CHAPITRE

240. Instrumentalisation de la répression pénale. À l'instar de la décision de renoncer aux poursuites pénales, celle de mettre en mouvement l'action publique en matière de fraude fiscale, révèle une instrumentalisation du droit pénal à des fins budgétaires. La répression de la fraude fiscale fait l'objet du déploiement d'un continuum de recouvrement, constitué d'une procédure administrative et d'une procédure pénale, sous la tutelle des services fiscaux et *in fine* du ministre du Budget.

La mise en mouvement de l'action publique pour fraude fiscale, subordonnée à une décision de l'administration¹¹⁵⁹, témoigne dès le départ d'un assujettissement de la répression pénale à la cause fiscale au sein de ce continuum¹¹⁶⁰. Dans un tel cadre juridique, la soumission de l'autorité judiciaire à l'administration, se distingue tout le long du continuum, non seulement en considération du déclenchement des poursuites, livré au pouvoir discrétionnaire de celle-ci, mais pareillement en raison d'un remarquable prolongement de la procédure fiscale de recouvrement au cœur du procès pénal. Les étapes du procès pénal, de l'exercice des poursuites au jugement définitif, peuvent être analysées comme les phases finales du continuum administratif de recouvrement de la dette fiscale. À cet égard il convient de remarquer, dans le cadre de la procédure judiciaire d'enquête fiscale, le concours des poursuites pénales à la procédure fiscale, dès lors que ces poursuites interviennent afin de corroborer le contrôle fiscal et d'y affecter des moyens bien plus efficaces que ceux dont dispose l'administration¹¹⁶¹. Il importe également d'observer l'utilisation du procès pénal pour le recouvrement de l'impôt dès lors que l'administration est en mesure de requérir du juge l'application de la solidarité fiscale¹¹⁶². Cette mesure prononcée par le juge pénal illustre une instrumentalisation du procès pénal pour fraude fiscale dès lors que la solidarité permet à l'administration de recouvrer la dette fiscale en obligeant tous les participants à la fraude au

¹¹⁵⁹ Art. L. 228 du LPF ; V. sur ce point **CABON (S.-M.)**, « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du verrou de Bercy », *préc.* ; V. également **SALOMON (R.)**, « Le particularisme de la procédure devant le juge pénal », *préc.*

¹¹⁶⁰ L'administration fiscale ne transmet à l'autorité judiciaire que les dossiers de fraude fiscale pour lesquels elle souhaite des poursuites pénales, les autres sont maintenus sous le verrou de Bercy. V. sur ce point notre Chapitre II précédent le présent chapitre.

¹¹⁶¹ V. Sénat, Projet de loi de finances rectificative pour 2009 : Rapport, Septembre 2009, Art. 14 bis : Procédure judiciaire d'enquête fiscale ; V. Loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, art. 23 ; V. notamment **MICHAUD (P.)**, « L'enquête fiscale judiciaire sous le contrôle du Parquet », *Gaz. Pal.* 30 janv. 2010, p. 13.

¹¹⁶² Art. 1745 du CGI ; V. notamment **DETRAZ (S.)**, « La nature de la solidarité de l'article 1745 du Code général des impôts », *Dr. fisc.* 2012, n° 50, ét. 551.

paiement de l'impôt fraudé avec ses majorations. Le procès pénal se présente dans ce cadre comme un levier de recouvrement.

241. Défense du continuum par la Cour de cassation. L'utilisation du procès pénal comme un instrument de recouvrement de l'impôt est une démarche d'instrumentalisation soutenue par la Cour de cassation au prix de remarquables prises de libertés avec les principes fondamentaux régissant la matière pénale. Les magistrats du quai de l'Horloge écartent d'importantes exigences procédurales en matière pénale, notamment les règles de l'appel¹¹⁶³, afin de faire prospérer l'action civile de l'administration fiscale dont la finalité est le prononcé de la mesure de solidarité fiscale permettant le recouvrement de la dette fiscale¹¹⁶⁴. Ces hauts magistrats méconnaissent la légalité des délits et des peines, et notamment le principe d'interprétation stricte de la loi pénale, afin de réfuter la nature de punition de la solidarité fiscale, mesure figurant pourtant expressément dans la loi au rang des sanctions pénales¹¹⁶⁵. La réfutation du caractère punitif de la solidarité préserve l'efficacité de cette mesure qui n'a pas à répondre des exigences d'individualisation des peines, qui réduiraient son montant, ainsi que des impératifs de la règle *non bis in idem*, qui entraîneraient sa disparition¹¹⁶⁶. La mesure est protégée par la Cour de cassation qui s'oppose au renvoi de QPC portant sur la nature de punition de la mesure de solidarité et *in fine* l'application des principes fondamentaux régissant la matière pénale¹¹⁶⁷. La Cour régulatrice semble ainsi défendre la possibilité de recouvrer l'impôt par le procès pénal. Les hauts magistrats soutiennent l'instrumentalisation de la répression pénale de la fraude fiscale par l'administration fiscale sous la tutelle du ministre du Budget. Ce positionnement singulier de la Cour de cassation participe du particularisme de la répression pénale de la fraude fiscale. La juridiction suprême de l'ordre judiciaire protège l'efficacité du continuum au sein duquel la répression pénale de la fraude fiscale

¹¹⁶³ Pour la recevabilité de l'intervention de l'administration à l'instance d'appel alors qu'elle n'a pas interjeté appel, la partie appelante étant le ministère public, V. Cass. crim., 29 juin 2016, n° 15-85.759, Bull. crim. 2016, n° 207 ; Pour la recevabilité de la constitution de partie civile de l'administration pour la première fois en cause d'appel, V. Cass. crim., 8 nov. 2017, 17-82.968 ; V. **CHAVENT-LECLÈRE (A.-S.)**, « Recevabilité de l'administration fiscale en cause d'appel », *Procédures* n° 1, Janvier 2018, comm. 21 ; V. **ROBERT (J.-H.)**, « Après le verrou de Bercy, son fusil à deux coups », *Droit pénal* n° 10, Octobre 2016, comm. 144 ; V. **DETRAZ (S.)**, « Infractions fiscales et douanières », *Revue de science criminelle et de droit pénal comparé*, vol. 3, n° 3, 2018, pp. 693-699.

¹¹⁶⁴ Art. 1745 du CGI ; V. notamment **DETRAZ (S.)**, « La nature de la solidarité de l'article 1745 du Code général des impôts », *préc.*

¹¹⁶⁵ V. sur ce point Cass. crim., 12 sept. 2012, n° 12-80.574, selon la Cour de cassation la solidarité fiscale ne revêt pas le caractère d'une punition. Pourtant cette mesure est prévue par l'article 1745 du CGI figurant dans une section intitulée « *sanctions pénales* » du recouvrement de l'impôt. Ces « *sanctions pénales* » sont répertoriées aux articles 1741 à 1753 bis B du CGI, à la suite des « *sanctions fiscales* »¹¹⁶⁵ visées par les articles 1728 à 1740 D du même code.

¹¹⁶⁶ V. Cass. Crim., 24 juin 2020, n° 19-81.134 ; V. Cass. crim., 23 oct. 2019, n° 18-85.088 ; V. Cass. crim., 12 sept. 2012, n° 12-80.574.

¹¹⁶⁷ V. notamment Cass. crim., 21 mars 2018, n° 17-87.423 ; Cass. crim., 25 juin 2014, n° 13-87.692.

revêt les traits caractéristiques d'un accessoire au service de la procédure fiscale de recouvrement, instance principale du continuum¹¹⁶⁸.

L'accessoriété de la répression pénale, son instrumentalisation par l'administration fiscale, lorsque sont déclenchées les poursuites pénales, ressortent également du renforcement de la répression fiscale par la sanction pénale.

¹¹⁶⁸ Dans le continuum de recouvrement des impôts fraudés, la répression pénale diligentée par l'autorité judiciaire, est l'accessoire du principal que représente la procédure fiscale conduite par l'administration des finances ; V. **GOUBEAUX (G.)**, *La règle de l'accessoire en droit privé*, Préface de D. Tallon, Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1969, p. 23, selon l'auteur : « *c'est parce qu'il suit le sort d'autre chose qu'un élément est accessoire et non parce qu'il est accessoire qu'il suit le principal* ».

CHAPITRE II : LE RENFORCEMENT DE LA RÉPRESSION FISCALE PAR LA SANCTION PÉNALE

« *Haec decies repetita placebit* »

HORACE, *Art poétique*, vers 365,

à l'origine de l'aphorisme

« *bis repetita placent* », en français

« *les choses répétées plaisent* ».

242. Regain d'efficacité de la procédure fiscale. Le pouvoir exclusif de l'administration de permettre la mise en mouvement de l'action publique pour fraude fiscale renseigne sur l'existence d'un continuum répressif au sein duquel les sanctions pénales viennent renforcer la répression fiscale. En effet, l'administration fiscale, dès lors qu'elle est, *ab initio*, juge de l'opportunité de mettre en mouvement l'action publique, choisit les fraudes qui lui semblent nécessiter des poursuites pénales en sus de la procédure fiscale. Le renfort de la sanction pénale à la répression administrative augmente l'efficacité du continuum notamment en cas de fraudes graves nécessitant une réponse plus rétributive et comminatoire que des sanctions fiscales. L'instrumentalisation de la répression pénale qui s'évince d'un tel cadre juridique peut s'observer au regard de l'intervention de la sanction pénale dans le but d'amplifier l'effet punitif des pénalités et amendes fiscales.

243. Cumul répressif en continuum. La procédure administrative bénéficie de la plus-value répressive de la sanction pénale en termes de d'exemplarité et de dissuasion afin d'infliger aux auteurs de fraudes graves et intentionnelles une punition à la hauteur de leurs agissements. C'est sur cette plus-value que repose la contribution de la sanction pénale à l'efficacité du continuum (Section I). Cependant, depuis la jurisprudence *Engel* de la CEDH¹¹⁶⁹, selon laquelle certaines sanctions administratives, dont les pénalités fiscales, revêtent un caractère pénal, le cumul de sanctions fiscale et pénale, sur lequel repose le continuum, entre en contradiction avec le principe *non bis in idem*¹¹⁷⁰. L'applicabilité de ce principe constitue une menace pour le continuum de

¹¹⁶⁹ CEDH, 8 juin 1976, n° 5100/71, n° 510171, n° 5102/71, *Engel et autres c. Pays-Bas*, § 82.

¹¹⁷⁰ Le principe *non bis in idem* qui interdit qu'une personne soit jugée et punie deux fois pour les mêmes faits est consacré par l'art. 4 du Protocole n° 7 à la Conv. EDH et par l'art. 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union

répression de la fraude fiscale, puisque le droit de ne pas être jugé et puni deux fois fait obstacle à la contribution de la sanction pénale à l'efficacité du continuum. La menace du principe *non bis in idem* sur le continuum semble néanmoins contenue par les juges européens et français qui élaborent des solutions favorables au cumul des sanctions pénale et fiscale, en dépit de la nature pénale de ces dernières¹¹⁷¹. Pourtant, un tel positionnement suscite l'interrogation en raison de l'importance de ce grand principe de droit pénal et de son application par les mêmes juges en ce qui concerne d'autres infractions que la fraude fiscale¹¹⁷². La jurisprudence des juges européens et français contribue ainsi au particularisme de la répression pénale de la fraude fiscale en permettant qu'elle se cumule avec une répression administrative à caractère pénal. Á la faveur des juges, le cumul des sanctions fiscale et pénale se place ainsi hors de portée du principe *non bis in idem* (Section II).

Section I - La contribution de la sanction pénale à l'efficacité de la répression fiscale

244. Répartition des rôles au sein du continuum. La force d'un continuum de poursuites et de sanctions administratives et pénales repose sur l'apport de chaque procédure à un mouvement continu vers le même objectif¹¹⁷³. En effet, la combinaison des procédures en continuum permet de bénéficier des caractéristiques propres à chacune d'entre elles. D'une part, il importe de rappeler le particularisme de la procédure administrative à travers sa spécialisation, et conséquemment, la rapidité de son analyse des situations juridiques résultant de comportements d'administrés¹¹⁷⁴. D'autre part, on peut remarquer le singularisme de la procédure pénale à travers la publicité qui l'entoure¹¹⁷⁵ et le prononcé de peines privatives de liberté.

européenne ; V. notamment **LELIEUR-FISCHER (J.)**, *La règle ne bis in idem. Du principe de l'autorité de la chose jugée au principe d'unicité d'action répressive. Étude à la lumière des droits français, allemand et européen*, Thèse Paris I, 2005.

¹¹⁷¹ V. CEDH, gr. ch., 15 novembre 2016, n° 24130/11, n° 29758/11, *A et B c/ Norvège*, §§ 147 et 153 ; V. CJUE, gr. ch., 20 mars 2018, aff. C-524/15, *Luca Mancini*, pt. 63 ; V. Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, *M. Alec W. et autre [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale]*, cons. 25 ; Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *M. Jérôme C. [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale]*, cons. 25.

¹¹⁷² Le principe *non bis in idem* est appliqué par la CEDH et par le Conseil constitutionnel afin d'interdire le cumul des sanctions administrative et pénale en matière boursière ; V. notamment CEDH, 4 mars 2014, n° 18640/10, n° 18647/10, n° 18663/10, n° 18668/10, n° 18698/10, *Grande Stevens et autres c. Italie*, §§ 219-229 ; V. notamment Cons. const., 18 mars 2015, n° 2014-453/454 QPC et n° 2015-462 QPC, *M. John L. et autres [Cumul des poursuites pour délit d'initié et des poursuites pour manquement d'initié]*, cons. 28.

¹¹⁷³ La raison d'être d'un continuum de répression est la recherche de l'efficacité répressive en raison des apports mutuels entre des procédures différentes. Ainsi, ce qui ne saurait être réalisé par l'une pourrait l'être par l'autre, afin de parvenir ensemble à l'objectif pour lequel a été élaboré le continuum.

¹¹⁷⁴ V. notamment **SAUVÉ (J.-M.)**, « Les sanctions administratives en droit public français », *AJDA* 2001, 16 ; V. **ROSENFELD (E.)**, **VEIL (J.)**, « Sanctions administratives, sanctions pénales », *Pouvoirs*, vol. 128, n° 1, 2009, pp. 61-73 ; V. **TAIBI (A.)**, « La justification du pouvoir de sanction des AAI de régulation est-elle toujours pertinente ? », *Revue internationale de droit pénal*, vol. 84, n° 3-4, 2013, pp. 463-480.

¹¹⁷⁵ V. art. 306 du Cpp : « Les débats sont publics, à moins que la publicité ne soit dangereuse pour l'ordre ou les mœurs » ; Sur la publicité du procès pénal pour fraude fiscale V. notamment **BOUSSARDO (V.)**, **MAES (M.)**, « Pénalisation de la fraude fiscale : la fin justifie-t-elle les moyens ? », *Droit pénal* n° 10, Octobre 2018, dossier 9.

Au sein du continuum français de répression de la fraude fiscale, la spécialisation de l'administration facilite la détection des fraudes graves et complexes¹¹⁷⁶ afin de déférer les auteurs devant l'autorité judiciaire. La sanction pénale est infligée en sus des pénalités administratives lorsque celles-ci s'avèrent insuffisantes. Le continuum repose donc sur une complémentarité entre procédures fiscale et pénale gage de l'efficacité de la répression¹¹⁷⁷. Une telle complémentarité fait ainsi ressortir la plus-value répressive de la peine au sein du continuum. À cet égard, dès lors que l'administration déclenche des poursuites pénales pour fraude fiscale, il s'agit, pour elle, d'ajouter une sanction plus affligeante et infamante aux pénalités prononcées au cours de la procédure administrative. En effet, la décision de l'administration de mettre en mouvement l'action publique semble prise afin de compléter la procédure de sanction fiscale insuffisante dans les situations les plus graves. On peut expliquer une telle démarche en reprenant les mots de M. AYRAULT qui considère que « *Nécessaire, la répression administrative n'est pas suffisante pour permettre de garantir les intérêts du Trésor. L'un des apports de la voie pénale est d'autoriser ce que la répression administrative ne permet pas* »¹¹⁷⁸. La répression pénale permet d'obtenir la condamnation pénale de l'auteur d'une fraude fiscale lors d'un procès public. La sanction pénale est bien plus dissuasive que les sanctions fiscales. En effet, outre les peines privatives de liberté qui sont susceptibles d'être prononcées au cours du procès pénal, il importe de relever l'opprobre que jette la sanction pénale sur le fraudeur fiscal. Ainsi, au sein du continuum, la sanction pénale est censée apporter exemplarité et dissuasion (Sous-section I). Appliquée en sus des pénalités fiscales, en présence de fraudes fiscales graves, la sanction pénale se présente comme le renforcement de la procédure fiscale de sanction. Ce complément répressif permet aux autorités publiques d'avoir les moyens réprimer de façon plus pertinente des fraudes à fort caractère intentionnel qui causent un important préjudice financier. Au sein du continuum, la sanction pénale garantit ainsi le renforcement de la procédure fiscale pour les fraudes graves (Sous-section II).

¹¹⁷⁶ Les dispositions de l'article L. 10 du LPF font état du monopole de l'administration fiscale sur le contrôle de l'impôt, procédure ayant pour finalité d'appréhender et de sanctionner les pratiques illégales en application des art. 1728 à 1740 D du CGI ; V. notamment **COLLET (M.), COLLIN (P.)**, *Procédures fiscales. Contentieux et recouvrement de l'impôt*, PUF, 3e éd. 2017, p. 5 ; V. également **LAMBERT (T.)**, *Procédures fiscales*, LGDJ, 3e éd. 2019, spéc. p. 73 ; **DÉTRAZ (S.), SALOMON (R.)**, *Précis de droit pénal fiscal*, coll. Précis Fiscal, LexisNexis, 2021, p. 529.

¹¹⁷⁷ Pour mémoire, par rapport à la procédure fiscale dont les moyens d'investigation et de sanction sont respectivement consacrés par les art. L. 10 à L. 189 du LPF et 1727 à 1740 D du CGI, la procédure pénale comprend des moyens d'investigations plus coercitifs, notamment employés pour la grande délinquance organisée, ainsi qu'un procès public pouvant aboutir au prononcé de peines d'emprisonnement en vertu de l'art. 1741 du CGI ; V. notamment 706-1-1 du Cpp. : « *Les articles 706-80 à 706-87, 706-95 à 706-103, 706-105 et 706-106 sont applicables à l'enquête, à la poursuite et au jugement des délits prévus [...] Aux articles 1741 et 1743 du code général des impôts, lorsqu'ils sont commis en bande organisée ou lorsqu'il existe des présomptions caractérisées que ces infractions résultent d'un des comportements mentionnés aux 1° à 5° du II de l'article L. 228 du livre des procédures fiscales* » ; V. **RABAULT (H.)**, « La fraude fiscale aggravée : Vers une criminalisation de l'évitement de l'impôt ? », *LPA* 13 août 2014, n° 161, p. 5.

¹¹⁷⁸ **AYRAULT (L.)**, « *Non bis in idem* : Les enjeux en matière fiscale », *AJ pénal* 2015, 185.

Sous-section I - L'apport de la sanction pénale en termes d'exemplarité et de dissuasion

Le Conseil constitutionnel affirme dans une décision du 24 juin 2016 que les poursuites pénales engagées pour fraude fiscale « *ont un caractère public qui leur confère une exemplarité et une portée dissuasive supplémentaire* »¹¹⁷⁹. Les poursuites pénales et *in fine* les peines prononcées apportent un « *supplément d'âme répressive* »¹¹⁸⁰ à la procédure fiscale dès lors qu'au sein du continuum de répression de la fraude fiscale, la sanction pénale est la seule mesure à même de priver l'intéressé de sa liberté (§ 1) et de le couvrir d'opprobre (§ 2).

§ 1 – La sanction pénale, seule mesure privative de liberté au sein du continuum

En se prolongeant à travers des poursuites pénales, la procédure fiscale bénéficie de l'apport de la peine en termes de privation de liberté. Une telle plus-value de la sanction pénale au sein du continuum ressort de la nature comminatoire de la mesure privative de liberté (A). Cependant, en dépit de la dissuasion que peuvent susciter en général les peines privatives de liberté, il convient de relever les limites de ces mesures en matière de fraude fiscale. En effet, ces peines perdent de leur force de dissuasion dès lors qu'elles sont insuffisamment exécutées. Conséquemment, c'est dans la menace de la privation de liberté que réside le véritable apport de la sanction pénale au continuum (B).

A - La nature comminatoire de la mesure privative de liberté

245. Nature afflictive de l'emprisonnement. Contrairement aux sanctions administratives prononcées par l'administration fiscale, les peines prononcées par le juge pénal peuvent priver un fraudeur fiscal de sa liberté conformément à l'article 1741 du CGI. La privation de liberté est un apport considérable de la sanction pénale à la procédure fiscale dès lors que, pour reprendre les mots de M. LE PELLETIER DE SAINT-FARGEAU, « *Un des plus ardents désirs de l'homme, c'est d'être libre : la perte de sa liberté sera le premier caractère de sa peine* »¹¹⁸¹. Depuis l'abolition de la peine de mort en 1981¹¹⁸², dans le droit français la peine privative de liberté est une sanction très lourde dès

¹¹⁷⁹ Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, M. Alec W. et autre [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale], cons. 19 ; Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, M. Jérôme C. [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale], cons. 19.

¹¹⁸⁰ MANDON (C.), « La guerre contre la fraude fiscale aura bien lieu, commentaire des décisions QPC n° 2016-545 et 546 », *Constitutions* 2016. 436.

¹¹⁸¹ LE PELLETIER DE SAINT-FARGEAU (L.-M.), *Abolition de la peine de mort*, Rapport sur le projet du Code pénal, présenté à l'Assemblée nationale, au nom des comités de Constitution et de législation criminelle, 23 mai 1791.

¹¹⁸² V. art. 1 de la loi n° 81-908 du 9 octobre 1981 portant abolition de la peine de mort.

lors qu'elle fait perdre sa liberté à l'auteur d'une infraction. Cette sanction pénale suscite de surcroît l'opprobre, comme le souligne M. FEINBERG, dès lors que la personne condamnée « est, de ce fait, inévitablement sujet à la honte et à l'ignominie – les murs mêmes de sa cellule le condamnent et son casier judiciaire devient un stigmate »¹¹⁸³.

La nature comminatoire de la sanction pénale pour fraude fiscale s'est exacerbée à mesure de l'aggravation des peines privatives de liberté. En effet, les peines d'emprisonnement pour fraude fiscale ont connu une augmentation remarquable depuis la création de ce délit le 25 juin 1920¹¹⁸⁴. À cette date, des peines d'un à cinq ans d'emprisonnement n'étaient encourues que dans le cadre de la récidive¹¹⁸⁵. Aujourd'hui, on observe que des peines privatives de liberté pour fraude fiscale s'appliquent à la primo-délinquance comme à la tentative. L'emprisonnement de cinq ans pour fraude simple peut être porté à sept ans pour fraude fiscale aggravée¹¹⁸⁶. La possibilité de porter atteinte à la liberté d'un fraudeur fiscal est une plus-value de la sanction pénale qui participe de l'efficacité de la procédure fiscale qu'elle renforce.

Toutefois, outre la limitation du champ d'application de la peine privative de liberté aux personnes physiques, il importe de constater qu'en réalité une telle peine lorsqu'elle est prononcée reste rarement exécutée dans un établissement pénitentiaire. En conséquence, c'est dans la menace de privation de liberté que réside le véritable apport de la sanction pénale au continuum.

B - La menace de privation de liberté véritable apport de la sanction pénale

246. Exécution lacunaire des peines d'emprisonnement. Si la privation de liberté peut s'avérer une mesure des plus contraignantes, il importe de remarquer qu'en matière de fraude fiscale une telle sanction n'est pas suffisamment exécutée. À cet égard, un rapport parlementaire d'information sur les procédures de poursuite des infractions fiscales, enregistré le 23 mai 2018, a relevé 524 condamnations pour fraude fiscale en 2016¹¹⁸⁷. Il souligne que 87 % de ces jugements (455 décisions) comportaient une peine d'emprisonnement dont pour 79 % des condamnations à des peines d'emprisonnement assorties d'un sursis (414 décisions) et pour 21 % des peines

¹¹⁸³ FEINBERG (J.), « The expressive function of punishment », *The monist* vol. 49, n° 3, Philosophy of Law (July 1965), Oxford University Press, p. 402, cet article est cité par NAYFELD (N.), « La définition de la peine d'emprisonnement », *Revue d'études benthamiennes* [En ligne], 30 janvier 2021.

¹¹⁸⁴ V. art. 112 de la loi du 25 juin 1920 portant création de nouvelles ressources fiscales.

¹¹⁸⁵ *Ibidem*, « En cas de récidive dans un délai de cinq ans, il sera puni, en outre, d'un emprisonnement d'un an au moins et de cinq ans au plus ».

¹¹⁸⁶ V. al. 2 de l'art. 1741 du CGI ; V. AYRAULT (L.), « La pénalisation de la lutte contre la fraude fiscale », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, n° 2015-1, p. 40.

¹¹⁸⁷ Assemblée nationale, Rapport d'information N° 982, sur les procédures de poursuite des infractions fiscales, 23 mai 2018.

d'emprisonnement fermes (110 décisions). Ce dernier pourcentage est bien plus bas que le taux moyen d'emprisonnement ferme pour l'ensemble des condamnations correctionnelles qui est de 32 %¹¹⁸⁸. Le rapport précise de surcroît que la peine d'emprisonnement ferme moyenne pour fraude fiscale est de 11,6 mois. Il importe de rappeler que les peines d'emprisonnement ferme de moins de 12 mois, peuvent bénéficier d'un aménagement en vertu des articles 132-25 du Code pénal et 723-15 du Code de procédure pénale¹¹⁸⁹. Ainsi, l'exécution des peines de moins de 12 mois d'emprisonnement ferme, peut se dérouler « *en tout ou partie sous le régime de la détention à domicile sous surveillance électronique, de la semi-liberté ou du placement à l'extérieur* »¹¹⁹⁰.

En conséquence, c'est plutôt l'effet dissuasif de la menace de la peine privative de liberté qui participe de la plus-value de la répression pénale au sein du continuum dès lors qu'en réalité cette peine reste peu exécutée de façon effective.

En revanche, au sein de cet assemblage répressif de sanctions fiscales et pénales, il convient de remarquer la pertinence de l'opprobre que la sanction pénale est susceptible de jeter sur le fraudeur fiscal qu'il s'agisse d'une personne physique ou d'une personne morale. En effet, contrairement aux sanctions fiscales, la sanction pénale est la seule mesure qui suscite l'opprobre au sein du continuum.

§ 2 – La sanction pénale, seule mesure suscitant l'opprobre au sein du continuum

Contrairement aux pénalités administratives, la sanction pénale pour fraude fiscale couvre d'opprobre la personne condamnée en lui infligeant un déshonneur public. Cette infamie s'il est évident qu'elle porte atteinte à la réputation de l'auteur d'une fraude fiscale, il n'en demeure pas moins qu'elle entrave l'exercice de droits civiques et de famille et de droits d'accès à certaines professions et opportunités professionnelles. L'opprobre résultant de la sanction pénale a un impact sur la réputation (A) et sur les droits (B) du fraudeur fiscal.

A - L'impact de l'opprobre sur la réputation du fraudeur fiscal

247. Nature avilissante de la condamnation pénale. Le risque réputationnel d'un procès pénal est un apport considérable au continuum de répression de la fraude fiscale, puisque comparativement aux peines privatives de liberté, l'opprobre n'a pas de limites *ratione personae* et

¹¹⁸⁸ *Ibidem*.

¹¹⁸⁹ V. notamment Cass. crim., 20 oct. 2020, n° 19-84.754 ; V. art 132-25 CP et 723-15 CPP.

¹¹⁹⁰ Art. 132-25 al. 2, CP.

frappe les personnes physiques comme les personnes morales. La sanction pénale est la seule mesure du continuum prononcée lors d'une instance au cours de laquelle « *Les débats sont publics* »¹¹⁹¹. En effet, le procès pénal est guidé par le principe de publicité des audiences qui concerne les débats comme le jugement¹¹⁹². À cet égard, la doctrine fait observer que la publicité inhérente au procès pénal confère aux peines « *une portée dissuasive bien plus importante que celle issue des seules sanctions administratives, par nature secrètes* »¹¹⁹³.

Le déficit encouru en termes de réputation et d'image rend la sanction pénale bien plus dissuasive que les pénalités fiscales quand bien même celles-ci revêtiraient le caractère de punition. La réputation d'une personne morale, notamment une entreprise, est une donnée économique très importante voire vitale pour cette entité dont la renommée participe de son développement et de son essor. Une condamnation pour fraude fiscale susciterait un déficit réputationnel pour la personne morale en cause qui subirait les stigmates de la dévalorisation de son image et ainsi des conséquences économiques. L'honorabilité d'une personne physique, notamment une personnalité politique, est capitale pour sa carrière. Une condamnation pour fraude fiscale porterait une atteinte grave à la réputation de cette personnalité du monde politique, ou des affaires, et contribuerait à la décrédibiliser aux yeux de l'opinion. Qu'il s'agisse d'une personne morale ou d'une personne physique, en fonction de la renommée plus ou moins importante de l'intéressée, celle-ci court les risques d'une médiatisation plus ou moins exacerbée du prononcé des peines à son encontre.

Bien plus, la personne condamnée pour fraude fiscale peut se voir appliquer la peine complémentaire de publication de la décision prise par le juge pénal¹¹⁹⁴. Il s'agit d'une peine d'affichage du jugement prononcé ou de diffusion de celui-ci soit par la presse écrite, soit par tout moyen de communication au public par voie électronique¹¹⁹⁵.

L'opprobre, outre ses conséquences réputationnelles, fait entrave à l'exercice de certains droits en raison du déshonneur de la condamnation pénale.

¹¹⁹¹ V. art. 306 du Cpp. : « *Les débats sont publics, à moins que la publicité ne soit dangereuse pour l'ordre ou les mœurs* » ; V. notamment **ROURE (S.)**, « L'élargissement du principe de publicité des débats judiciaires : une judiciarisation du débat public », *Revue française de droit constitutionnel*, vol. 68, n° 4, 2006, pp. 737-779, l'auteur fait remarquer que « *Le principe de la démocratie commande que la justice soit publique* ».

¹¹⁹² V. notamment CEDH, 20 mai 1998, n° 21257/93, n° 21258/93, n° 21259/93, *Gautrin et autres c. France*, § 42 : « *La Cour rappelle que la publicité des débats judiciaires constitue un principe fondamental consacré par l'article 6 § 1. Ladite publicité protège les justiciables contre une justice échappant au contrôle du public ; elle contribue aussi à préserver la confiance de chacun dans les cours et tribunaux* ».

¹¹⁹³ Sur la publicité du procès pénal pour fraude fiscale V. notamment **BOUSSARDO (V.)**, **MAES (M.)**, « Pénalisation de la fraude fiscale : la fin justifie-t-elle les moyens ? », *Droit pénal* n° 10, Octobre 2018, dossier 9.

¹¹⁹⁴ V. al. 6 de l'art. 1741 du CGI : « *La juridiction ordonne l'affichage de la décision prononcée et la diffusion de celle-ci dans les conditions prévues aux articles 131-35 ou 131-39 du code pénal* ».

¹¹⁹⁵ V. art. 131-35 et 131-39 du Cp.

B - L'impact de l'opprobre sur les droits du fraudeur fiscal

248. Interdictions. L'opprobre de la condamnation pour fraude fiscale peut avoir de graves conséquences sur l'avenir d'une personnalité du monde politique ou des affaires, ainsi que sur l'activité d'une entreprise.

À l'occasion d'un procès pénal, le juge dispose de la faculté d'infliger des peines complémentaires d'interdiction des droits civiques, civils et de famille¹¹⁹⁶, parmi lesquelles l'interdiction du droit de vote et l'inéligibilité, peuvent être prononcées pour une période de cinq ans¹¹⁹⁷. L'inéligibilité peut frapper un fraudeur fiscal pour une durée de dix ans au plus lorsque celui-ci exerçait une fonction de membre du Gouvernement ou un mandat électif public au moment des faits¹¹⁹⁸. La loi prévoit par ailleurs que ces interdictions emportent l'impossibilité d'exercer une fonction publique¹¹⁹⁹.

Enfin, il convient de remarquer la durabilité de l'opprobre jeté sur la personne condamnée pour fraude fiscale en raison de l'inscription de la condamnation au casier judiciaire¹²⁰⁰. Cette dernière mesure, outre le préjudice réputationnel qu'elle cause au fraudeur fiscal, l'expose également à des risques professionnels en faisant obstacle à l'accès à certaines professions et à certains marchés publics exigeant des garanties de probité¹²⁰¹.

Seule mesure à même de couvrir d'opprobre un fraudeur fiscal au sein du continuum, la sanction pénale intervient aux fins de renforcement de la procédure fiscale pour les fraudes graves.

¹¹⁹⁶ Aux termes de l'art. 131-26 du Cp : « L'interdiction des droits civiques, civils et de famille porte sur : 1° Le droit de vote ; 2° L'éligibilité ; 3° Le droit d'exercer une fonction juridictionnelle ou d'être expert devant une juridiction, de représenter ou d'assister une partie devant la justice ; 4° Le droit de témoigner en justice autrement que pour y faire de simples déclarations ; 5° Le droit d'être tuteur ou curateur » ; Aux termes de l'al. 4 de l'art. 1741 du CGI, en cas de fraude simple, l'application de l'interdiction des droits civiques, civils et de famille est possible sans être obligatoire ; Aux termes de l'al. 5 de l'art. 1741 du CGI, en cas de fraude fiscale aggravée, le prononcé des peines complémentaires d'interdiction des droits civiques, civils et de famille, mentionnés à l'article 131-26 du code pénal, est obligatoire.

¹¹⁹⁷ V. art. 131-26 du Cp.

¹¹⁹⁸ V. art. 131-26-1 du Cp.

¹¹⁹⁹ V. sur ce point Al. 4 de l'art. 131-26 du Cpp.

¹²⁰⁰ Pour l'inscription d'une condamnation pénale au casier judiciaire d'une personne physique pour un délit, V. 1° de l'art. 768 du Cpp ; Pour l'inscription d'une condamnation pénale au casier judiciaire d'une personne morale pour un délit, V. 1° de l'art. 768-1 du Cpp.

¹²⁰¹ V. notamment art. L. 2141-1 du Code de la commande publique : « Sont exclues de la procédure de passation des marchés les personnes qui ont fait l'objet d'une condamnation définitive pour l'une des infractions prévues aux articles [...] 1741 à 1743, 1746 ou 1747 du code général des impôts » ; V. art. R. 79 du Cpp : « le bulletin n° 2 du casier judiciaire est délivré : [...] 8° Aux collectivités publiques locales, à la SNCF, à SNCF Réseau, et à SNCF Voyageurs et à la filiale mentionnée au 5° de l'article L. 2111-9 du code des transports, à Electricité de France et Gaz de France, à la Banque de France, saisis de demandes d'emplois, de soumissions pour les adjudications de travaux ou de marchés publics [...] 20° A l'Autorité des marchés financiers, en ce qui concerne les dirigeants d'entreprise lorsqu'ils demandent un visa pour l'admission aux négociations sur un marché réglementé des titres financiers de l'entreprise [...] 21° A la commission des marchés à terme de marchandises en ce qui concerne les personnes physiques ou les dirigeants des personnes morales qui sollicitent l'agrément ou l'inscription prévues par les articles 31, 32 et 34 de la loi n° 83-610 du 8 juillet 1983 ».

Sous-section II - Le renforcement de la procédure fiscale par la sanction pénale pour les fraudes graves

La doctrine constate que, dès l'origine, la répression pénale de la fraude fiscale a été mise en place « afin de faire craindre aux plus gros « fraudeurs » d'éventuelles condamnations pénales lorsqu'ils ne s'acquittent pas de leurs créances fiscales »¹²⁰². La sanction pénale semble ne s'appliquer qu'aux cas les plus graves de fraude fiscale pour lesquels l'administration requiert l'infliction de sanctions plus fortes que les pénalités administratives. La sanction pénale intervient afin de punir les fraudes dont la gravité ressort de l'importance du préjudice financier (§ 1) et de leur caractère intentionnel (§ 2).

§ 1 - La punition des fraudes graves en raison de l'importance du préjudice financier

Le préjudice financier causé par la fraude fiscale est caractérisé par le montant des droits fraudés que la doctrine définit comme étant le montant de l'évasion d'impôt¹²⁰³. Il s'agit plus simplement du montant d'impôt qu'aurait dû payer le fraudeur s'il ne s'était pas soustrait à ses obligations fiscales. Les sanctions pénales renforcent la procédure fiscale à partir d'un certain montant de droits fraudés.

La définition d'un seuil d'application de la sanction pénale (A) met en exergue la finalité plus budgétaire que répressive de l'intervention de la peine (B).

A - La définition d'un seuil d'application de la sanction pénale

249. Seuil de déclenchement des poursuites. Le Conseil constitutionnel considère que les cas les plus graves de fraude fiscale qui nécessitent l'intervention de la sanction pénale, en sus des pénalités administratives, sont identifiés au regard d'un certain montant de droits fraudés¹²⁰⁴. Historiquement, « la CIF a une jurisprudence informelle, sur cette notion de cas les plus graves, jurisprudence que suit l'Administration »¹²⁰⁵. En effet, la Commission des infractions fiscales a coutume d'exiger un

¹²⁰² BAUDU (A.), Contribution à un éclairage historique et juridique sur le « verrou de Bercy » » *Gestion & Finances Publiques*, vol. 3, n° 3, 2018, pp. 94-102.

¹²⁰³ V. notamment DETRAZ (S.), SALOMON (R.), Précis de droit pénal fiscal, LexisNexis, 2021, p. 191, n° 505.

¹²⁰⁴ Le Conseil constitutionnel considère que « Cette gravité peut résulter du montant des droits fraudés », V. Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, M. Alec W. et autre [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale], cons. 21 ; Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, M. Jérôme C. [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale], cons. 21 ; Cons. const., 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, M. Thomas T. et autre [Pénalités fiscales pour omission déclarative et sanctions pénales pour fraude fiscale], cons. 19.

¹²⁰⁵ Nous citons le propos du président de la Commission des infractions fiscales (CIF), LIÉBERT-CHAMPAGNE (M.), « Le rôle de la Commission des infractions fiscales », *Dr. fisc.* n° 38, 22 Septembre 2016, 497.

montant minimal de fraude de 100 000 euros¹²⁰⁶. Ce seuil de 100 000 euros de droits fraudés a été repris par la loi du 23 octobre 2018 qui instaure une obligation de dénonciation des fraudes graves portant sur un montant minimal de droits fraudés de 100 000 euros¹²⁰⁷.

Selon une jurisprudence récente de la Cour de cassation « *Lorsque le prévenu de fraude fiscale justifie avoir fait l'objet, à titre personnel, d'une sanction fiscale pour les mêmes faits, il appartient au juge pénal [...] préalablement au prononcé de sanctions pénales, de vérifier que les faits retenus présentent le degré de gravité de nature à justifier la répression pénale complémentaire* »¹²⁰⁸. Par conséquent, dès lors que des sanctions fiscales ont été appliquées, l'infliction d'une sanction pénale pour les mêmes faits n'est pas possible si les agissements ne présentent pas un certain niveau de gravité relatif au montant des droits fraudés. La sanction pénale renforce la procédure fiscale, et *in fine* son efficacité, en permettant de punir les fraudes qui causent un préjudice financier dont l'importance s'évalue à hauteur du montant des droits fraudés. Néanmoins, un tel assemblage de procédures fiscale et pénale soulève la question de la finalité plus budgétaire que répressive de l'intervention la peine au sein du continuum.

B - La finalité plus budgétaire que répressive de l'intervention de la peine

250. Soumission de la sanction pénale à un montant de droits fraudés. Les conditions d'intervention de la sanction pénale pour fraude fiscale font ressortir le particularisme de la répression pénale qui est assujettie à un montant de droits fraudés. Pourtant, par principe, la sanction pénale doit être infligée afin de punir des agissements sans tenir compte du préjudice financier qu'ils occasionnent. À titre d'exemple, les dispositions du Code pénal qui punissent le vol ne fixent pas de seuil financier à partir duquel cette infraction est constituée ou doit être poursuivie¹²⁰⁹.

L'intervention de la peine dans le cadre du continuum de répression de la fraude fiscale fait exception au principe sus-évoqué dès lors que le juge ne peut prononcer une sanction pénale, alors que les mêmes faits ont fait l'objet d'une sanction fiscale, qu'en cas de franchissement d'un seuil de gravité lié au montant des droits fraudés¹²¹⁰. Conséquemment, les fraudes portant sur un montant inférieur à ce seuil échappent à la sanction pénale. La peine semble ainsi poursuivre une finalité plus budgétaire que répressive dictée par l'administration dès lors qu'elle a le pouvoir de déclencher

¹²⁰⁶ *Ibidem*.

¹²⁰⁷ V. art. 36 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, emportant modification de l'art. L. 228 du LPF. Ledit art. comporte désormais un I sur la dénonciation obligatoire des fraudes fiscales graves.

¹²⁰⁸ V. notamment Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-84.144, les magistrats du quai de l'Horloge jugent que « *la Cour de cassation est en mesure de s'assurer de la gravité des faits retenus à l'encontre de la prévenue tenant au montant des droits éludés s'élevant à 276 562 euros* ».

¹²⁰⁹ V. sur ce point art. 311-1 à 311-3 du Cp.

¹²¹⁰ V. notamment Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-84.144.

les poursuites pénales comme bon lui semble. La répression pénale tient le rôle d'instrument de sanction des atteintes les plus graves au budget de l'État.

La sanction pénale renforce également la procédure fiscale au sein du continuum afin de punir les fraudes fiscales graves en raison de leur caractère intentionnel.

§ 2 - La punition des fraudes graves en raison de leur caractère intentionnel

La gravité des fraudes fiscales justifiant l'adjonction d'une sanction pénale à la sanction fiscale peut résulter, selon le Conseil constitutionnel, « *de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention* »¹²¹¹. Ces contours de la gravité sont précisés par le législateur qui rend obligatoire la dénonciation des fraudes graves en considération d'un pourcentage de pénalité fiscale et au regard de la personne qui a commis la fraude fiscale. De ce point de vue, la sanction pénale intervient au sein du continuum afin de punir les fraudes revêtant un caractère intentionnel révélé par l'intensité des sanctions fiscales (A) et par la prise en compte de l'auteur (B).

A – Le caractère intentionnel de la fraude au regard de l'intensité des sanctions fiscales

251. Nature dolosive des agissements. Le montant des droits fraudés n'est pas le seul critère à satisfaire afin d'obliger l'administration à dénoncer les fraudes graves. Les droits fraudés doivent avoir conduit les services fiscaux à l'application de majorations révélatrices du caractère manifestement intentionnel d'agissements qui ne peuvent relever de l'erreur.

En premier lieu, la gravité des faits de fraude ressort de l'infliction d'une majoration de 100 % en cas d'entrave à l'établissement de l'impôt par obstruction au contrôle fiscal¹²¹². Ce niveau de sanction fiscale s'applique à un comportement qui ne peut être guidé que par une intention caractérisée de se soustraire à l'impôt.

En deuxième lieu, la gravité des agissements s'évince de l'application d'une majoration de 80 % en cas de découverte d'une activité occulte, d'abus de droit ou de manœuvres frauduleuses¹²¹³. Ces

¹²¹¹ Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, *M. Alec W. et autre [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale]*, cons. 21 ; Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *M. Jérôme C. [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale]*, cons. 21 ; Cons. const., 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, *M. Thomas T. et autre [Pénalités fiscales pour omission déclarative et sanctions pénales pour fraude fiscale]*, cons. 19.

¹²¹² La majoration de 100 % requise par l'art. L. 228 du LPF est prévue par l'art. 1732 du CGI relatif à la mise en œuvre de la procédure d'évaluation d'office prévue à l'art. L. 74 du LPF « *lorsque le contrôle fiscal ne peut voir lieu du fait du contribuable ou de tiers. Ces dispositions s'appliquent en cas d'opposition à la mise en œuvre du contrôle* ».

¹²¹³ La majoration de 80 % requise par l'art. L. 228 du LPF est prévue au c du 1 de l'art. 1728 du CGI, aux b ou c de l'art. 1729 du même code.

circonstances soulignent pareillement le caractère intentionnel de la soustraction à l'impôt en raison de son orchestration à travers des mécanismes réfléchis dans le but d'égarer l'administration.

En troisième lieu, la gravité de la fraude s'induit du prononcé d'une majoration de 40 % en cas d'absence de déclaration dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, à condition qu'au cours des six années précédant son application, le contribuable ait déjà fait l'objet des pénalités de 100 ou 80 % susmentionnées¹²¹⁴. Le législateur semble ainsi mettre en exergue le caractère manifestement intentionnel du comportement du fraudeur eu égard à l'itération de la transgression quand bien même ce nouveau comportement fautif serait moins important.

La volonté du législateur de renforcer la procédure fiscale par une sanction pénale, en fonction de l'intentionnalité caractéristique des fraudes graves, se remarque également au regard de la prise en compte de la qualité de l'auteur de la fraude fiscale.

B – Le caractère intentionnel de la fraude au regard de la prise en compte de la qualité de l'auteur

252. Sanction du manquement au devoir de probité. Le montant minimal de droits fraudés de 100 000 euros sur lequel repose l'obligation de dénonciation des fraudes graves est diminué de moitié lorsque l'intéressé est un député ou une personne soumise aux exigences de la Haute autorité pour la transparence de la vie publique¹²¹⁵. Plus encore, les majorations sont retenues dès 40 % en l'absence d'itération du comportement fautif¹²¹⁶. Dans ce cadre, la loi est plus sévère à l'encontre des contribuables soumis à un devoir de probité et qui doivent avoir un comportement exemplaire en ce qui concerne leurs obligations fiscales. En effet, des agissements fautifs de ces contribuables, quand bien même ils seraient de moindre importance, sont beaucoup moins susceptibles de relever de l'erreur, eu égard à la connaissance que sont supposés avoir ces personnes des obligations fiscales auxquelles elles sont assujetties, ainsi qu'aux responsabilités politiques qui leur incombent. Le caractère intentionnel de la fraude fiscale, qui justifie l'application d'une sanction pénale, se

¹²¹⁴ Le législateur impose dans ces circonstances que le comportement fautif soit itéré pour que la majoration de 40 % puisse être prise en compte comme critère de dénonciation.

¹²¹⁵ La dénonciation porte « sur des droits dont le montant est supérieur à la moitié du montant prévu au premier alinéa du présent I », V. al. 2 du I de l'art. L. 228 du LPF qui vise les contribuables soumis aux obligations prévues à l'art. LO 135-1 du code électoral, c'est-à-dire les députés, et les contribuables soumis aux obligations prévues aux art. 4 et 11 de la loi n° 2013-907 du 11 octobre 2013 relative à la transparence de la vie publique, il s'agit des membres du Gouvernement, des représentants français au Parlement européen, des titulaires d'un mandat électif (maires, présidents de collectivités), des membres de cabinets ministériels, des collaborateurs du Président de la République, des collaborateurs du Président de l'Assemblée nationale et du Président du Sénat, de toute autre personne exerçant un emploi ou des fonctions à la décision du Gouvernement pour lesquels elle a été nommée en conseil des ministres.

¹²¹⁶ Contrairement à l'al. 1 du I de l'art. L. 228 du LPF, il n'est point nécessaire que le comportement fautif ait été répété pour que la majoration de 40 % soit prise en compte comme critère de dénonciation ; V. al. 2 du I de l'art. L. 228 du LPF aux termes duquel l'administration est tenue de dénoncer les faits au procureur de la République lorsque des majorations de 40 %, 80% ou 100% ont été appliquées à un député ou une personne soumise aux obligations prévues aux art. 4 et 11 de la loi n° 2013-907 du 11 octobre 2013 relative à la transparence de la vie publique.

remarque plus facilement lorsque l'infraction est commise par des députés ou des personnes soumises aux exigences de la Haute autorité pour la transparence de la vie publique.

La sanction pénale qui est susceptible de priver de liberté et de couvrir d'opprobre un fraudeur fiscal est bien plus exemplaire et dissuasive que les pénalités administratives qui paraissent insuffisantes face à des agissements dont la gravité ressort de leur caractère intentionnel. Le renforcement de la répression administrative par la sanction pénale corrobore l'efficacité du continuum de lutte contre la fraude fiscale apte à punir tous types de fraudes même les plus graves.

253. Conséquence de l'ajout d'une sanction pénale. Toutefois, l'adjonction de la peine à la répression fiscale fait ressurgir la problématique du cumul de deux sanctions punitives pour les mêmes faits et en conséquence une violation du principe *non bis in idem*. En effet, l'édifice répressif de lutte contre la fraude fiscale, ou continuum, qui repose sur l'ajout d'une procédure pénale à la procédure fiscale vise à punir plus sévèrement les fraudes graves et intentionnelles en ajoutant une sanction pénale à la pénalité administrative. Le regain d'efficacité qu'apporte la sanction pénale à la répression fiscale est compromis par l'applicabilité de la règle *non bis in idem* qui fait peser une sérieuse menace sur l'existence du continuum. Néanmoins, eu égard à l'importance d'un tel assemblage répressif pour le recouvrement de l'impôt fraudé, les juges européens et français placent le cumul des sanctions fiscale et pénale hors de portée du principe *non bis in idem*.

Section II – Le placement du cumul des sanctions fiscale et pénale hors de portée du principe *non bis in idem*

254. Prohibition de la double punition. Le mécanisme du continuum de répression de la fraude fiscale, selon lequel la procédure fiscale se prolonge à travers la procédure pénale, repose sur le renforcement des pénalités administratives par des sanctions pénales. Si l'apport de la peine participe de l'efficacité du continuum et soutient la procédure fiscale, il n'en demeure pas moins qu'un tel assemblage répressif, qui se fonde sur un cumul de sanctions fiscale et pénale, doit respecter les principes directeurs de la matière pénale et notamment le principe *non bis in idem*.

La règle *non bis in idem*, principe fondamental du droit pénal en vertu duquel nul ne peut être jugé et puni deux fois pour les mêmes faits, s'applique lorsque deux sanctions pénales sont infligées à une même personne pour les mêmes agissements. Le principe *non bis in idem*, qui prohibe le cumul de punitions, est selon la doctrine un aspect de l'autorité de la chose jugée au pénal sur le pénal¹²¹⁷.

¹²¹⁷ V. sur ce point **CARON (D.)**, « Autorité de la chose jugée au pénal sur le pénal », *JurisClasser Procédure Pénale*, Fasc. 20, 1^{er} Janvier 2020.

Ce principe s'observe comme l'effet négatif de l'autorité de la chose jugée au pénal sur le pénal en raison de l'interdiction du renouvellement des poursuites et sanctions pour les mêmes faits¹²¹⁸.

Dans le droit du Conseil de l'Europe comme dans celui de l'Union européenne, le droit à ne pas être jugé ou puni deux fois, ou principe *non bis in idem*, est un droit fondamental. Au sein du Conseil de l'Europe, le principe *non bis in idem* consacré par l'article 4 du Protocole n° 7 à la Convention EDH¹²¹⁹ fonde les décisions d'interdiction du cumul de sanctions pénales prises par la CEDH¹²²⁰. Ancré dans les traditions de l'Union depuis la Convention de Schengen de 1990¹²²¹, ce principe qui est consacré par l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne¹²²² est appliqué par la Cour de justice dès lors que deux sanctions punitives sont infligées pour les mêmes faits¹²²³. En conséquence, les juges européens, CEDH et CJUE, condamnent les ordres juridiques qui ne respectent pas le principe *non bis in idem*.

En droit français, si la règle *non bis in idem* n'a pas de valeur constitutionnelle¹²²⁴, et figure à demi-mot dans la loi¹²²⁵, il importe d'observer que ce grand principe est appliqué par la Cour de cassation qui juge qu'une telle règle « *a pour objet de garantir la sécurité juridique en assurant qu'une personne ne puisse être poursuivie ou punie pénalement en raison d'une infraction pour laquelle elle a déjà été acquittée ou condamnée par un jugement définitif* »¹²²⁶.

255. Nature pénale des sanctions fiscales. À l'époque de la création du délit général de fraude fiscale¹²²⁷, le principe *non bis in idem* n'avait aucune prise sur un cumul de poursuites et de sanctions

¹²¹⁸ V. notamment **LELIEUR-FISCHER (J.)**, *La règle ne bis in idem. Du principe de l'autorité de la chose jugée au principe d'unicité d'action répressive. Étude à la lumière des droits français, allemand et européen*, Thèse Paris I, 2005, p. 82, n° 91, selon l'auteur : « *Si l'on en croit la doctrine, le principe de l'autorité de la chose jugée et son effet négatif, la règle non bis in idem, contribuent ensemble à la paix sociale en garantissant la sécurité juridique* ».

¹²¹⁹ Art. 4 du Protocole n° 7 à la Conv. EDH : « *Nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement par les juridictions du même État en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de cet État* ».

¹²²⁰ V. notamment CEDH, 4 mars 2014, n° 18640/10, n° 18647/10, n° 18663/10, n° 18668/10, n° 18698/10, *Grande Stevens et autres c. Italie*, §§ 219-229 ; V. **STASIAK (F.)**, « *Ne bis in idem* et abus de marché », RSC 2014, p. 106 ; V. **DETRAZ (S.)**, **SALOMON (R.)**, *Précis de droit pénal fiscal*, coll. Précis Fiscal, LexisNexis, 2021, p. 204.

¹²²¹ V. art. 54 de la Convention d'application de l'accord de Schengen du 19 juin 1990 (CAAS) qui prévoit qu'une personne « *qui a été définitivement jugée par une Partie contractante ne peut, pour les mêmes faits, être poursuivie par une autre Partie contractante* ».

¹²²² Art. 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'UE : « *Nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné dans l'Union par un jugement pénal définitif conformément à la loi* ».

¹²²³ V. notamment CJUE, 26 févr. 2013, aff. C-617/10, *Hans Akerberg Fransson*, pt. 34.

¹²²⁴ V. sur ce point **CATELAN (N.)**, « *Constitution vs CEDH vs UE : ne bis in idem* et la répression des opérations d'initié », *Revue de science criminelle et de droit comparé*, vol. 3, n° 3, 2016, pp. 467-484.

¹²²⁵ Seul l'article 368 du Cpp prévoit l'application du principe non bis in idem en cas d'acquiescement sans envisager les cas de condamnations. En effet, cet art dispose qu'« *Aucune personne acquittée légalement ne peut plus être reprise ou accusée à raison des mêmes faits* ».

¹²²⁶ Cass. crim., 15 décembre 2021, n° 21-81.864 ; Rapp. Cass. crim., 26 oct. 2016, n° 15-84.552, Bull. Crim. N° 276 ; V. Cass. crim., 13 janv. 1953, Bull. n° 12.

¹²²⁷ Le délit général de fraude fiscale a été créé par l'art. 112 de la loi du 25 juin 1920 portant création de nouvelles ressources fiscales.

fiscale et pénale, eu égard au dualisme juridictionnel selon lequel les procédures et sanctions administratives ne relèvent pas de la compétence du juge pénal¹²²⁸.

Toutefois, sous l'influence de la Cour EDH, des sanctions administratives se sont vues reconnaître un caractère pénal par les jurisprudences conventionnelles et constitutionnelles. Le 8 juin 1976, dans un arrêt *Engel*, la CEDH a défini les trois critères d'une « *accusation en matière pénale* »¹²²⁹. Sur la base des critères posés par la Cour de Strasbourg dans l'arrêt *Engel*, à savoir la qualification juridique de l'infraction en droit interne, la nature même de l'infraction et le degré de sévérité de la sanction, l'article 6 de la Convention EDH a été étendu aux procédures et sanctions administratives¹²³⁰. Les critères *Engel* ont été repris à l'identique par la CJUE le 5 juin 2012 dans un arrêt *Bonda*¹²³¹ afin d'établir le caractère pénal de sanctions administratives prévues par un règlement de la Communauté européenne¹²³². En application de cette jurisprudence, la nature pénale des sanctions fiscales a été reconnue par la CEDH¹²³³ et par la CJUE¹²³⁴.

Le Conseil constitutionnel, pour sa part, considère depuis une décision du 30 décembre 1982 que les principes constitutionnels consacrés en matière pénale, doivent s'appliquer « *à toute sanction ayant le caractère d'une punition même si le législateur a cru devoir laisser le soin de la prononcer à une autorité de nature non judiciaire* »¹²³⁵.

256. Applicabilité de la règle *non bis in idem* au continuum. La reconnaissance jurisprudentielle de la nature punitive des sanctions fiscales les soumet aux exigences et garanties de la matière pénale. Par conséquent, le principe *non bis in idem* est applicable à un assemblage répressif composé de poursuites et sanctions fiscales et pénales, à l'image du continuum français

¹²²⁸ V. **CAILLOSSE (J.)**, « Les justifications du maintien actuel du dualisme juridictionnel », *AJDA* 2005, p. 1781 ; V. **TRUCHET (D.)**, « Plaidoyer pour une cause perdue : la fin du dualisme juridictionnel », *AJDA* 2005, p. 1767 ; V. Cons. const., 23 janv. 1987, n° 86-224 DC, *Loi transférant à la juridiction judiciaire le contentieux du Conseil de la concurrence*, cons. 15.

¹²²⁹ CEDH, 8 juin 1976, n° 5100/71, n° 510171, n° 5102/71, *Engel et autres c. Pays-Bas*, § 82.

¹²³⁰ V. notamment **CRUCIS (H.-M.)**, « Sanctions administratives », *JurisClasseur Administratif*, Fasc. 108-40, 2^e Octobre 2019 ; V. **SAMUEL (X.)**, « Convention européenne des droits de l'homme. Application des dispositions de droit interne et des dispositions conventionnelles d'ordre essentiellement processuel », *JurisClasseur Procédure pénale*, Fasc. 30-10, 30 Juin 2021.

¹²³¹ CJUE, 5 juin 2012, aff. C-489/10, *Lukasz Marcin Bonda*, pt. 37, la CJUE se réfère à la jurisprudence *Engel* de la CEDH avec ses critères d'identification d'une accusation en matière pénale ; V. **ZEROUKI-COTTIN (D.)**, « Chronique de droit pénal de l'Union européenne, 1^{er} janvier – 31 décembre 2012 », *Revue internationale de droit pénal*, vol. 83, n° 3, 2012, pp. 519-545.

¹²³² V. sur ce point **BRIÈRE (C.)**, « Le principe *ne bis in idem* dans l'Union européenne », *JurisClasseur Europe Traité*, Fasc. 2740, 16 Août 2022.

¹²³³ CEDH, 24 févr. 1994, n° 12547/86, *Bendenoun c. France*, § 47, la CEDH a jugé que les sanctions fiscales sont fondées sur des éléments qui « *additionnés et combinés [...] conféraient à l'accusation litigieuse un caractère pénal au sens de l'article 6 § 1, lequel trouvait donc à s'appliquer* ».

¹²³⁴ CJUE, gr. ch., 26 févr. 2013, aff. C-617/10, *Akerberg Fransson*, pt. 35, la Cour de justice rappelle dans son arrêt *Akerberg Fransson* que les trois critères formulés dans son arrêt *bonda* permettent d'apprécier la nature pénale de sanctions fiscales.

¹²³⁵ Cons. const., 30 déc. 1982, déc. n° 82-155 DC, *Loi de finances rectificative pour 1982*, consid. 33.

de répression de la fraude fiscale. Eu égard à la condamnation, par les juges européens, des ordres juridiques qui cumulent des sanctions pénales pour les mêmes faits, la considération supra législative de la nature pénale des sanctions fiscales fait peser la menace du principe *non bis in idem* sur l'existence du continuum de répression de la fraude fiscale (Sous-section I). Pourtant, la rigueur des juges européens et français dans l'application du principe *non bis in idem*, notamment en matière boursière¹²³⁶, semble nuancée en matière de fraude fiscale. En effet, ces juges reconnaissent la viabilité d'un cumul de poursuites et de sanctions fiscales et pénales eu égard à la complémentarité de ces procédures¹²³⁷. La complémentarité des procédures fiscale et pénale étant une des principales caractéristiques du continuum, la jurisprudence des juges européens et français place cet assemblage répressif hors de la portée du principe *non bis in idem*. Ainsi, la menace dudit principe sur l'existence du continuum de répression de la fraude fiscale peut sembler inerte au regard de la protection jurisprudentielle du cumul des sanctions fiscale et pénale (Sous-section II).

Sous-section I - La menace du principe *non bis in idem* sur l'existence du continuum de répression de la fraude fiscale

257. Enjeu du continuum. On remarque l'existence d'un continuum de répression de la fraude fiscale au regard du prolongement de la procédure fiscale à travers des poursuites pénales. Un tel assemblage répressif prend sa source dans le pouvoir de l'administration de permettre la mise en de mouvement l'action publique pour fraude fiscale¹²³⁸. Dans ce cadre, les poursuites pénales se présentent comme une extension de la procédure fiscale à maints égards.

En premier lieu, les moyens judiciaires, techniques et humains, de recherche de la fraude fiscale pallient les insuffisances des investigations administratives et permettent d'appuyer le contrôle

¹²³⁶ V. CEDH, 4 mars 2014, n° 18640/10, n° 18647/10, n° 18663/10, n° 18668/10, n° 18698/10, *Grande Stevens et autres c. Italie*, §§ 219-229 ; V. Cons. const., 18 mars 2015, n° 2014-453/454 QPC et 2015-462 QPC, *M. John L. et autres [Cumul des poursuites pour délit d'initié et des poursuites pour manquement d'initié]*, cons. 36 ; V. **RONTCHEVSKY (N.), STORCK (M.), GOYET (C.)**, « Le Conseil constitutionnel met fin au cumul de poursuites et de sanctions pénales et administratives pour manquement et pour délit d'initié et impose une réforme du cadre répressif des abus de marché », *RTD Com.*, avril-juin 2015, p. 317 ; V. **LE FUR (A.-V.), SCHMIDT (D.)**, « La réforme du contentieux financier imposée par le Conseil constitutionnel », *D.* 23 avril 2015, n° 15, p. 894 ; V. **STASIAK (F.)**, « *Ne bis in idem* et abus de marché », *préc.* ; V. **DETRAZ (S.), SALOMON (R.)**, *Précis de droit pénal fiscal*, *préc.*

¹²³⁷ V. CEDH, gr. ch., 15 novembre 2016, n° 24130/11, n° 29758/11, *A et B c/ Norvège*, §§ 147 et 153 ; V. CJUE, gr. ch., 20 mars 2018, aff. C-524/15, *Luca Mancini*, pt. 63 ; V. Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, *M. Alec W. et autre [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale]*, cons. 25 ; Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *M. Jérôme C. [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale]*, cons. 25.

¹²³⁸ Art. L. 228 du LPF ; V. **CABON (S.-M.)**, « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du « verrou de Bercy » », *Dr. fisc.* n° 46, 13 Novembre 2014, 620 ; V. **DETRAZ (S.)**, « Délit général de fraude fiscale et autres délits communs à tous les impôts », *JurisClasseur Procédures fiscales*, Fasc. 705, 23 Octobre 2018, mise à jour 15 janv. 2020 ; V. **SALOMON (R.)**, « Chroniques - Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.* n° 6-7, 6 Février 2020, 131.

fiscal¹²³⁹. En deuxième lieu, les sanctions pénales interviennent afin de renforcer la procédure fiscale dont les pénalités sont insuffisantes face à la gravité de certaines fraudes fiscales qui revêtent un caractère intentionnel et causent un important préjudice financier¹²⁴⁰. La peine apporte exemplarité et dissuasion en sus de la sanction fiscale¹²⁴¹.

En troisième lieu, le procès pénal permet à l'administration d'obtenir du juge le prononcé de la mesure de solidarité fiscale afin de garantir le recouvrement de la dette fiscale¹²⁴². Avec le prononcé de la solidarité fiscale, le procès pénal vient renforcer la procédure fiscale dès lors que celle-ci peine à recouvrer la dette fiscale.

Il convient de rappeler, par ailleurs, que quand bien même les poursuites pénales ne seraient pas déclenchées, leur rétion par le verrou de Bercy garantit le succès de la procédure fiscale notamment par transaction¹²⁴³. Dans ces circonstances particulières, la menace du procès pénal incite le fraudeur fiscal à conclure une transaction afin de régulariser sa situation¹²⁴⁴. En d'autres termes la menace du procès pénal corrobore la procédure fiscale de recouvrement.

Tous ces apports ou plus-values de la répression pénale sont la raison d'être du continuum dirigé par l'administration fiscale afin de recouvrer l'impôt fraudé et punir les agissements les plus graves.

258. Conditions de *bis* et *d'idem*. L'application du principe *non bis in idem* au cumul de poursuites et de sanctions fiscales et pénales menace l'existence du continuum, qui risque la censure des juges européens et constitutionnel¹²⁴⁵, puisque ledit principe prohibe un tel assemblage de procédures et de sanctions pénales pour les mêmes faits. Cette menace pèse subséquentement sur l'efficacité de la

¹²³⁹ V. sur ce point **MICHAUD (P.)**, « L'enquête fiscale judiciaire sous le contrôle du Parquet », *Gaz. Pal.* 30 janv. 2010, p. 13 ; V. Loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, art. 23 ; V. **COCHETEUX (P.)**, « La police fiscale », *LPA* 12 août 2011, n° 160, p. 7 ; V. **AYRAULT (L.)**, « Procédure judiciaire d'enquête fiscale », *Procédures* n° 1, Janvier 2011, comm. 45.

¹²⁴⁰ V. notamment **AYRAULT (L.)**, « *Non bis in idem* : Les enjeux en matière fiscale », *préc.* ; V. **MANDON (C.)**, « La guerre contre la fraude fiscale aura bien lieu, commentaire des décisions QPC n° 2016-545 et 546 », *préc.*

¹²⁴¹ V. Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, *M. Alec W. et autre [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale]*, cons. 19 ; Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *M. Jérôme C. [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale]*, cons. 19.

¹²⁴² V. art. 1745 du CGI ; V. notamment **DETRAZ (S.)**, « La nature de la solidarité de l'article 1745 du Code général des impôts », *Dr. fisc.* 2012, n° 50, ét. 551.

¹²⁴³ La garantie du succès de la procédure fiscale s'infère de la combinaison de l'art. L. 228 du LPF, qui attribue à l'administration fiscale le pouvoir de refuser de déclencher des poursuites pénales, avec l'art. L. 247, 3° du LPF, qui permet à l'administration de régulariser par transaction la situation fiscale de l'auteur d'une fraude fiscale.

¹²⁴⁴ V. sur ce point la première section du deuxième chapitre de notre thèse.

¹²⁴⁵ V. CEDH, 4 mars 2014, n° 18640/10, n° 18647/10, n° 18663/10, n° 18668/10, n° 18698/10, *Grande Stevens et autres c. Italie*, §§ 219-229 ; V. Cons. const., 18 mars 2015, n° 2014-453/454 QPC et 2015-462 QPC, *M. John L. et autres [Cumul des poursuites pour délit d'initié et des poursuites pour manquement d'initié]*, cons. 36 ; V. **RONTCHEVSKY (N.)**, **STORCK (M.)**, **GOYET (C.)**, « Le Conseil constitutionnel met fin au cumul de poursuites et de sanctions pénales et administratives pour manquement et pour délit d'initié et impose une réforme du cadre répressif des abus de marché », *préc.* ; V. **LE FUR (A.-V.)**, **SCHMIDT (D.)**, « La réforme du contentieux financier imposée par le Conseil constitutionnel », *préc.* ; V. **STASIAK (F.)**, « *Ne bis in idem* et abus de marché », *préc.* ; V. **DETRAZ (S.)**, **SALOMON (R.)**, *Précis de droit pénal fiscal*, *préc.*

procédure fiscale et est susceptible de compromettre l'effectivité du recouvrement de l'impôt fraudé.

Afin de comprendre à quelles conditions les Cours européennes appliquent le principe *non bis in idem*, il convient de remarquer le découpage intellectuel qu'elles effectuent en séparant le *bis* compris comme étant la répétition des poursuites¹²⁴⁶, de l'*idem*, définit à travers la notion d'identité des faits¹²⁴⁷. Partant, l'absence de l'une des conditions d'applicabilité de la règle, soit le *bis*, soit l'*idem*, fait obstacle à l'application du principe *non bis in idem*.

Il importe de rappeler que le continuum de répression de la fraude fiscale se plaçait hors de portée de la règle *non bis in idem* car, reposant sur un principe d'indépendance des procédures fiscale et pénale, il ne satisfaisait pas la condition de l'*idem*¹²⁴⁸. Ledit principe n'avait par ailleurs aucune prise sur le continuum en considération de la réserve formulée par la France lors de la ratification du Protocole n° 7 à la Convention EDH qui s'opposait à la constatation du *bis*¹²⁴⁹. Historiquement, le principe *non bis in idem* était inapplicable au continuum de répression de la fraude fiscale (§ 1). Toutefois, l'évolution de la jurisprudence de la CEDH fait ressortir la rigueur des juges strasbourgeois qui censurent les ordres juridiques qui ne respectent pas ledit principe, notamment lorsqu'ils cumulent des sanctions administratives punitives avec des sanctions pénales, et quand bien même ils auraient émis des réserves lors de la ratification du Protocole consacrant le principe *non bis in idem*¹²⁵⁰. Actuellement, le principe *non bis in idem* semble donc applicable au continuum de répression de la fraude fiscale (§ 2).

¹²⁴⁶ La CEDH définit le *bis* comme la conjonction de deux procédures pénales, ou administratives de nature pénales ; V. CEDH, 23 oct. 1995, *Gradinger c. Autriche*, n° 15963/90, §§ 53-55 ; La Cour de justice pour sa part exige une décision définitive préalable afin d'établir le *bis* eu égard au déroulement d'une autre procédure suite à cette décision ; V. CJCE, 28 sept. 2006, aff. C-150/05, *Van Straaten*, pts. 55-56 ; CJCE, 28 sept. 2006, aff. C-467/04, *Gasparini*, pts. 23-4 ; CJCE, 22 déc. 2008, aff. C-491/07, *Turansky*, pt. 40 ; CJUE, 5 juin 2014, aff. C-398/12, M., pts. 28-30 ;

¹²⁴⁷ Pour le Conseil de l'Europe V. CEDH, gr. ch., 10 févr. 2009, n° 14939/03, *Sergueï Zolotoukhine c. Russie*, §§ 78 à 84 ; CEDH, 29 mai 2001, n° 37950/97, *Franz Fischer c. Autriche*, § 25 ; CEDH, 4 mars 2008, n° 2529/04, *Michel Garetta c. France*, §§ 76-78 ; Pour l'Union européenne V. CJCE, 9 mars 2006, aff. C-436/04, *Leopold Henri Van Esbroeck*, pt. 42.

¹²⁴⁸ Cass. crim., 16 mai 1968, n° 68-90.871 ; V. sur ce point **SIERACZEK (M.)**, « L'indépendance des procédures fiscales et pénales : un principe prétorien contestable », *Dr. fisc.* n° 50, 13 déc. 2007, 1039 ; V. **DEBOISSY (F.)**, « Retour sur un principe controversé : l'indépendance des procédures pénale et fiscale », *Dr. fisc.* n° 51-52, 18 Décembre 2014, 692.

¹²⁴⁹ Conseil de l'Europe, Réserves et déclarations pour : France, STE n° 117, Protocole n° 7 à la Convention des Droits de l'Homme et des libertés fondamentales, Réserve contenue dans l'instrument de ratification déposé le 17 février 1986 – Or. fr.

¹²⁵⁰ V. notamment CEDH, 4 mars 2014, n° 18640/10, n° 18647/10, n° 18663/10, n° 18668/10, n° 18698/10, *Grande Stevens et autres c. Italie*, § 211 ; V. CEDH, 3 oct. 2000, n° 29477/95, *Eisenstecken c. Autriche*, §§ 29-30 ; V. CEDH, 23 oct. 1995, n° 15963/90, *Gradinger c. Autriche*, § 51.

§ 1 – L'inapplicabilité historique de la règle *non bis in idem* au continuum

Le continuum de répression de la fraude fiscale s'est toujours maintenu hors de portée du principe *non bis in idem*. En effet, en raison du principe d'indépendance des procédures fiscale et pénale, la condition de l'*idem* n'était pas satisfaite par le continuum (A). Plus encore, la réserve formulée par la France lors de la ratification du Protocole à la Convention EDH, consacrant le principe *non bis in idem*, entravait la vérification de la condition du *bis* (B).

A - L'absence d'*idem* en raison du principe d'indépendance des procédures fiscale et pénale

259. Infractions différentes, procédures distinctes. Depuis un arrêt en date du 16 mai 1968, la Cour de cassation soutenait une thèse selon laquelle les procédures administrative et pénale « *sont par leur nature et leur objet différentes et indépendantes l'une de l'autre* »¹²⁵¹. Outre leur différence de nature, la différence d'objet de ces deux procédures signifiait qu'elles ne concernaient pas les mêmes transgressions, l'instance administrative sanctionnant le manquement aux obligations fiscales, et les poursuites pénales réprimant le délit de fraude fiscale¹²⁵². Par conséquent, l'absence d'*idem* faisait obstacle à l'invocabilité de la règle *non bis in idem*, en dépit du *bis* existant à travers le cumul des procédures. La Cour de cassation jugeait ainsi que la règle *non bis in idem* de l'article 4 du Protocole n° 7 à la Convention EDH n'était pas applicable au cumul de sanctions fiscale et pénale qu'était susceptible de subir un contribuable indélicat¹²⁵³. Le Conseil d'État, pour sa part, tenait un raisonnement similaire en excluant l'application du principe *non bis in idem* en considérant que la sanction fiscale et la sanction pénale s'appliquent à deux infractions différentes¹²⁵⁴.

Le 11 janvier 2000, la CEDH a reconnu l'indépendance des procédures fiscale et pénale au sein du continuum français dans une décision *Le Meignen*¹²⁵⁵. Dans cette décision, la Cour de Strasbourg juge que le contribuable qui a fait l'objet de poursuites et de sanctions fiscales et pénales « *a fait*

¹²⁵¹ Cass. crim., 16 mai 1968, n° 68-90.871 ; V. sur ce point **SIERACZEK (M.)**, « L'indépendance des procédures fiscales et pénales : un principe prétorien contestable », *Dr. fisc.* n° 50, 13 déc. 2007, 1039 ; V. **DEBOISSY (F.)**, « Retour sur un principe controversé : l'indépendance des procédures pénale et fiscale », *Dr. fisc.* n° 51-52, 18 Décembre 2014, 692.

¹²⁵² V. sur ce point **MERLE (R.), VITU (A.)**, *Traité de droit criminel*, éd. Cujas, t. 1, n° 653, 2000, p. 511. L'indépendance des procédures fiscale et pénale se justifierait selon MM. MERLE et VITU au regard de la constatation selon laquelle « *Le juge fiscal est le juge de l'imposition fiscale, tandis que le juge pénal est le juge de la fraude fiscale* » ; V. **COLLET (M.)**, *Droit fiscal*, 4^e éd., PUF, mars 2013, p. 100, n° 177. M. COLLET faisait observer que « *l'indépendance des procédures conduit à ce que le juge de l'impôt ignore les qualifications retenues par le juge pénal et ne se prononce qu'en fonction de la règle fiscale* » ; V. **DEBOISSY (F.)**, « Retour sur un principe controversé : l'indépendance des procédures pénale et fiscale », *Dr. fisc.*, 2014, n° 51-52, 692.

¹²⁵³ V. Cass. crim., 20 juin 1996, n° 94-85.796, *M. Ponsetti*.

¹²⁵⁴ CE, 4 avr. 1997, n° 183758, *Jamet* ; V. **SIERACZEK (M.)**, « L'indépendance des procédures fiscales et pénales : un principe prétorien contestable », *préc.*

¹²⁵⁵ CEDH, décision sur la recevabilité, 11 janv. 2000, n° 41544/98, *André Le Meignen c. France*, p. 9.

l'objet de deux procédures distinctes [...] pour deux infractions distinctes »¹²⁵⁶.

Si l'on pouvait préserver le continuum de répression de la fraude fiscale de l'application du principe *non bis in idem* en invoquant l'indépendance des procédures fiscale et pénale, il était pareillement possible d'écarter l'application dudit principe en invoquant la réserve française formulée lors de la ratification du Protocole n° 7 à la Convention EDH.

B – L'entrave à la vérification de la condition du *bis* sur invocation de la réserve

260. Critère organique de la matière pénale. Lors de la ratification du Protocole n° 7 à la Convention EDH, certains États, tels que l'Autriche, l'Italie, le Portugal et la France, avaient ratifié ce protocole en l'assortissant de réserves¹²⁵⁷ prévoyant que la matière pénale devait être entendue telle qu'elle est définie dans leurs droits nationaux. Ainsi, la réserve française contenue dans l'instrument de ratification du Protocole déposé le 17 février 1986, était rédigée en ces termes : « *Le Gouvernement de la République française déclare que seules les infractions relevant en droit français de la compétence des tribunaux statuant en matière pénale doivent être regardées comme des infractions au sens des articles 2 à 4 du Protocole* »¹²⁵⁸. Avec la juridiction pénale comme critère organique, la réserve française écarte du champ d'application du Protocole, et *in fine* du principe *non bis in idem*, les infractions sanctionnées par des administrations¹²⁵⁹. La réserve empêche ainsi la vérification de la condition du *bis*, selon laquelle les deux procédures doivent être de nature pénale au sens de la CEDH¹²⁶⁰, puisqu'elle ne reconnaît comme pénales que les procédures conduites par les juridictions pénales.

La formulation d'une telle réserve en 1986 semble révéler l'inquiétude de la France suscitée par la menace du principe *non bis in idem* sur l'existence des édifices répressifs constitués de sanctions administratives et pénales, depuis l'extension des garanties de la matière pénale aux sanctions

¹²⁵⁶ *Ibidem*.

¹²⁵⁷ Cette faculté est prévue par l'art. 57 de la Conv. EDH : « *Tout État peut, au moment de la signature de la présente Convention ou du dépôt de son instrument de ratification, formuler une réserve au sujet d'une disposition particulière de la Convention, dans la mesure où une loi alors en vigueur sur son territoire n'est pas conforme à cette disposition* ».

¹²⁵⁸ Conseil de l'Europe, Réserves et déclarations pour : France, STE n° 117, Protocole n° 7 à la Convention des Droits de l'Homme et des libertés fondamentales, Réserve contenue dans l'instrument de ratification déposé le 17 février 1986 – Or. fr.

¹²⁵⁹ Les juges administratif et pénal français, s'accordent sur l'applicabilité de la règle *non bis in idem* « *selon les réserves faites par la France en marge de ce protocole, que pour les infractions relevant en droit français de la compétence des tribunaux statuant en matière pénale* ». Cette jurisprudence uniforme des deux ordres de juridiction français a pour point de départ un arrêt *Ponsetti* rendu le 20 juin 1996 par la Cour de cassation statuant sur le cumul de sanctions fiscale et pénale (Cass. crim., 20 juin 1996, n° 94-85.796). Un raisonnement similaire est tenu par le Conseil d'État dans un arrêt *Gonzales-Castrillo* rendu le 26 décembre 2008 (CE, 26 déc. 2008, n° 282995). Le juge administratif reste à ce jour fidèle à la jurisprudence susmentionnée du Palais-Royal (V. notamment CAA de Paris, 2^{ème} chambre, 3 févr. 2021, n° 20PA00384, inédit) ; Le maintien de ce positionnement au sein de la Cour de cassation se confirme au regard d'un arrêt Cass. crim. 11 sept. 2019, n° 18-82.430.

¹²⁶⁰ La CEDH définit le *bis* comme la conjonction de deux procédures pénales, ou administratives de nature pénales ; V. CEDH, 23 oct. 1995, *Gradinger c. Autriche*, n° 15963/90, §§ 53-55.

administratives¹²⁶¹. En matière de fraude fiscale, on peut comprendre la volonté de la France de protéger par une réserve l'assemblage répressif du continuum qui garantit à maints égards l'efficacité de la procédure fiscale ainsi que le recouvrement de l'impôt fraudé.

Cependant, depuis la fin de la première décennie des années 2000, la jurisprudence de la CEDH a évolué pour une application plus sourcilieuse de la règle *non bis in idem* qui devient applicable au continuum français de répression de la fraude fiscale.

§ 2 – L'applicabilité actuelle de la règle *non bis in idem* au continuum

Le mouvement d'extension des droits fondamentaux de la matière pénale aux sanctions administratives, initié par la CEDH, entraîne une extension du champ d'application du principe *non bis in idem* aux systèmes juridiques qui combattent la fraude fiscale au moyen d'un assemblage de poursuites et de sanctions fiscales et pénales. En conséquence, le principe *non bis in idem* est applicable au continuum français de répression de la fraude fiscale qui satisfait les conditions d'application dudit principe (A). L'applicabilité de cette règle fait peser sur le continuum le risque d'une paralysie de la sanction pénale (B).

A - La satisfaction des conditions d'application du principe *non bis in idem* par le continuum

La règle *non bis in idem* est applicable au cumul de procédures fiscale et pénale, constitutif du continuum, en considération de la satisfaction des conditions de l'*idem* (1) et du *bis* (2) par cet assemblage répressif.

1 - La satisfaction de la condition de l'*idem* par le continuum

261. L'*idem* de l'identité des faits. La condition de l'*idem* ressort des textes de la Convention EDH, comme de la Charte des droits fondamentaux de l'UE, à travers la notion de « même infraction »¹²⁶². Le terme infraction faisant référence à la qualification juridique, un même comportement pouvait initialement être constitutif de plusieurs infractions jugées dans le cadre de

¹²⁶¹ CEDH, 8 juin 1976, n° 5100/71, n° 510171, n° 5102/71, *Engel et autres c. Pays-Bas*, § 82 ; V. **CRUCIS (H.-M.)**, « Sanctions administratives », *préc.* ; V. **SAMUEL (X.)**, « Convention européenne des droits de l'homme. Application des dispositions de droit interne et des dispositions conventionnelles d'ordre essentiellement processuel », *préc.*

¹²⁶² Art. 4 du Protocole n° 7 à la Conv. EDH : « *Nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement par les juridictions du même État en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné* » ; Art. 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'UE : « *Nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné* ».

procédures distinctes¹²⁶³. Mais, dans un arrêt *Zolotoukhine* en date du 10 février 2009, la CEDH relève que la référence à la qualification juridique contenue dans le terme « infraction » est trop restrictive des droits de la personne¹²⁶⁴. La juridiction strasbourgeoise des droits de l'homme s'appuie notamment sur la jurisprudence de la CJCE¹²⁶⁵ – aujourd'hui CJUE – et de la Cour interaméricaine des droits de l'homme¹²⁶⁶, ces juridictions ayant « décidé d'adopter l'approche fondée strictement sur l'identité des faits matériels et de ne pas retenir la qualification juridique de ces faits comme critère pertinent »¹²⁶⁷. La Cour de Strasbourg va donc définir la notion d'*idem* à travers l'identité des faits, indépendamment de la qualification juridique qui leur est donnée par les États.

On peut remarquer en matière de fraude fiscale, une identité des faits entre le manquement pénalisé par les services fiscaux, et l'infraction punie par le juge répressif¹²⁶⁸. En effet, la sanction fiscale et la sanction pénale punissent les mêmes faits de soustraction au paiement de l'impôt. Conséquemment, le continuum de répression de la fraude fiscale satisfait la condition de l'*idem*. La jurisprudence *Zolotoukhine*¹²⁶⁹ met ainsi fin au postulat de l'indépendance des procédures fiscale et pénale dès lors qu'au sein du continuum celles-ci sont appliquées à des faits identiques.

Le continuum de répression de la fraude fiscale satisfait pareillement la condition du *bis*.

2 - La satisfaction de la condition du *bis* par le continuum

262. Le *bis* des procédures de nature « pénale ». La condition du *bis* paraît plus délicate. En effet, il importe de relever que l'établissement du *bis* est soumis à deux exigences précises :

¹²⁶³ V. notamment CEDH, 30 juil. 1998, n° 25711/94, *Oliveira c. Suisse*, §§ 26 à 29 ; V. également CEDH, 2 juil. 2002, n° 33402/96, *Goktan c. France*, § 50, la Cour considère que « comme dans l'affaire *Oliveira* susmentionnée, un fait pénal unique se décompose ici en deux infractions distinctes ».

¹²⁶⁴ CEDH, gr. ch., 10 févr. 2009, n° 14939/03, *Sergueï Zolotoukhine c. Russie*, la Cour de Strasbourg juge que « l'approche qui privilégie la qualification juridique des deux infractions est trop restrictive des droits de la personne, car si la Cour s'en tient au constat que l'intéressé a été poursuivi pour des infractions ayant une qualification juridique différente, elle risque d'affaiblir la garantie consacrée par l'article 4 du Protocole n° 7 et non de la rendre concrète et effective comme le requiert la Convention ».

¹²⁶⁵ Dans son arrêt *Zolotoukhine* la CEDH cite l'arrêt CJCE, 9 mars 2006, aff. C-436/04, *Leopold Henri Van Esbroeck*, pt. 42.

¹²⁶⁶ Dans son arrêt *Zolotoukhine* la CEDH cite l'arrêt CIDH, 17 sept. 1997, *Loayza Tamayo Case*, § 66.

¹²⁶⁷ CEDH, gr. ch., 10 févr. 2009, n° 14939/03, *Sergueï Zolotoukhine c. Russie*, § 79.

¹²⁶⁸ V. **DETRAZ (S.)**, « Les sanctions de la fraude fiscale à l'épreuve des principes constitutionnels et européens », *Dr. fisc.* 2014, comm. 625, l'auteur fait observer que « la lecture des dispositions du CGI montre aisément que les deux types de comportements illicites se chevauchent largement. Par exemple l'article 1741 punit le fait de se soustraire intentionnellement à l'impôt en ne déposant pas sa déclaration dans les délais ou en dissimulant dans la déclaration établie des sommes sujettes à l'impôt. Or, l'article 1728 punit semblablement d'une majoration le défaut de production dans les délais prescrits d'une déclaration servant à l'assiette ou la liquidation de l'impôt, en fixant cette majoration à 10 %, 40 % ou 80 %, en fonction de la présence ou non de la mauvaise foi ou de manœuvres frauduleuses de la part du contribuable. L'article 1729 prévoit quant à lui une majoration de 40 % ou 80 % en cas d'insuffisance ou d'omission dans une déclaration, à la condition qu'elles procèdent d'un manquement délibéré, d'un abus de droit ou de manœuvres frauduleuses, c'est-à-dire lorsque le contribuable a agi sciemment, voire a cherché à maquiller la fraude » ; V. **DEBOISSY (F.)**, « Abus de droit : quel est le risque pénal ? », *Dr. fisc.* 2014, n° 46, 623, l'auteure souligne qu'« il faut relever la similitude des éléments constitutifs des qualifications d'abus de droit et de fraude fiscale, toutes deux composées d'un élément matériel et d'un élément intentionnel dont le contenu coïncide parfaitement ».

¹²⁶⁹ CEDH, gr. ch., 10 févr. 2009, n° 14939/03, *Sergueï Zolotoukhine c. Russie*.

premièrement l'existence de deux procédures de nature « pénale », deuxièmement l'exigence que celles-ci se superposent¹²⁷⁰.

En premier lieu, en ce qui concerne l'existence de deux procédures de nature « pénale », la définition des contours de la matière pénale par le juge européen via ses jurisprudences *Engel*¹²⁷¹ et *Bonda*¹²⁷² étend le champ d'application du principe *non bis in idem* aux procédures et sanctions administratives au sein du Conseil de l'Europe et de l'Union européenne. Ainsi, la condition du *bis* peut être satisfaite dès lors qu'une poursuite ou sanction fiscale de nature pénale, au sens européen¹²⁷³, se cumule avec une procédure pénale, comme on peut le remarquer au sein du continuum français de répression de la fraude fiscale. En second lieu, l'exigence que les deux procédures se superposent est satisfaite par le continuum dès lors que la première a abouti à un jugement définitif et que la deuxième est en cours ou clôturée¹²⁷⁴.

Les procédures fiscales et pénales en raison de leur superposition au sein du continuum remplissent la condition du *bis* dès lors que faisant suite à l'application de sanctions fiscales, à caractère pénal, l'administration déclenche des poursuites pénales qui ont vocation à aboutir au prononcé de sanctions pénales.

Il importe de souligner par ailleurs que si la réserve émise par la France lors de la ratification du protocole à la Convention consacrant le principe *non bis in idem* fait obstacle à la vérification de la condition du *bis*, une telle réserve est susceptible d'être invalidée par la CEDH à l'instar de la réserve italienne rédigée en des termes similaires. En effet, afin d'appliquer le principe *non bis in idem* à un cumul de sanctions administratives et pénales en matière boursière, la CEDH a invalidé la réserve italienne dans un arrêt *Grande Stevens* rendu le 4 mars 2014¹²⁷⁵.

Dorénavant, les conditions d'*idem* et de *bis* de la règle *non bis in idem* sont satisfaites par le cumul des procédures fiscale et pénale du continuum français de répression de la fraude fiscale. L'applicabilité

¹²⁷⁰ Dans un arrêt CEDH, 23 oct. 1995, *Gradinger c. Autriche*, n° 15963/90, § 53, la Cour de Strasbourg considère que le principe *non bis in idem* consacré par l'art. 4 du Protocole n° 7 « ne trouve donc pas à s'appliquer avant l'ouverture d'une nouvelle procédure » ; Pour l'Union européenne V. notamment CJUE, 11 déc. 2008, aff. C-297/07, *Klaus Bourquain*, pt. 35.

¹²⁷¹ CEDH, 8 juin 1976, n° 5100/71, n° 510171, n° 5102/71, *Engel et autres c. Pays-Bas*, § 82.

¹²⁷² CJUE, 5 juin 2012, aff. C-489/10, *Lukas Marcin Bonda*, pt. 37.

¹²⁷³ Pour le Conseil de l'Europe, la nature pénale des sanctions fiscales est reconnue par CEDH, 24 févr. 1994, n° 12547/86, *Bendenoun c. France*, § 47 ; Pour l'Union européenne, la nature pénale des sanctions fiscales est reconnue par CJUE, gr. ch., 26 févr. 2013, aff. C-617/10, *Akerberg Fransson*, pt. 35.

¹²⁷⁴ Pour le Conseil de l'Europe, V. CEDH, 23 oct. 1995, *Gradinger c. Autriche*, n° 15963/90, § 53 ; Pour l'Union européenne, V. CJUE, 11 déc. 2008, aff. C-297/07, *Klaus Bourquain*, pt. 35.

¹²⁷⁵ CEDH, 4 mars 2014, n° 18640/10, n° 18647/10, n° 18663/10, n° 18668/10, n° 18698/10, *Grande Stevens et autres c. Italie*, § 211, la Cour juge qu'« une réserve qui n'invoque ni ne mentionne les dispositions spécifiques de l'ordre juridique italien excluant des infractions ou des procédures du champ d'application de l'article 4 du Protocole n° 7, n'offre pas à un degré suffisant la garantie qu'elle ne va pas au-delà des dispositions explicitement écartées par l'État contractant [...] la réserve invoquée par l'Italie ne satisfait pas aux exigences de l'article 57 § 2 de la Convention. Cette conclusion suffit à fonder l'invalidité de la réserve ». En raison de la similarité de cette réserve avec celle de la France l'ordre juridique français risquait une condamnation. V. sur ce point **MARGUENAUD (J.-P.)**, « Non bis in idem – L'affirmation du principe du non-cumul des sanctions administratives et des sanctions pénales en matière économique », *RSC* 2015/1 N° 1, pp. 155-174.

du principe *non bis in idem* au continuum est susceptible d'entraîner la disparition de cet assemblage répressif en raison du risque de paralysie de la procédure pénale.

B - Le risque d'une paralysie de la procédure pénale en application du principe *non bis in idem*

263. Disparition de la raison d'être du continuum. La procédure pénale est un fondement essentiel sur lequel repose le continuum de répression de la fraude fiscale. En effet, cette procédure garantit le succès de la procédure fiscale lorsque les poursuites pénales sont déclenchées et même lorsqu'elles ne le sont pas. D'une part, lorsque les poursuites pénales sont déclenchées, la procédure pénale intervient en renfort de la répression fiscale afin de rechercher plus efficacement les fraudes fiscales¹²⁷⁶ et de punir plus sévèrement les fraudes graves et intentionnelles¹²⁷⁷. Elle garantit le recouvrement de la dette fiscale puisque la condamnation pour fraude fiscale permet au juge de prononcer la mesure de solidarité qui oblige au paiement de l'impôt fraudé tous ceux qui ont participé à la fraude fiscale¹²⁷⁸. D'autre part, lorsque les poursuites ne sont pas déclenchées, alors qu'une fraude fiscale est constituée, le verrou de Bercy permet de retenir les contribuables afin qu'ils régularisent leur situation fiscale¹²⁷⁹. Dans le cadre pragmatique du verrou de Bercy, le procès pénal, avec ses risques réputationnels et professionnels, est une menace qui incite les contribuables indécidés à payer l'impôt fraudé et ses majorations¹²⁸⁰.

En tout état de cause, la procédure pénale est un levier de recouvrement de l'impôt et la raison d'être du continuum. En application du principe *non bis in idem*, ce mouvement de continuum serait brisé par l'effet de la prohibition du cumul de poursuites et de sanctions fiscales et pénales. En raison de sa position secondaire au sein du continuum, la sanction pénale serait évincée par l'application du principe *non bis in idem* (1). En conséquence, cet assemblage répressif disparaîtrait par manque d'extension pénale de la procédure fiscale (2).

¹²⁷⁶ V. sur ce point **MICHAUD (P.)**, « L'enquête fiscale judiciaire sous le contrôle du Parquet », *préc.* ; V. Loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, art. 23 ; V. **COCHETEUX (P.)**, « La police fiscale », *préc.* ; V. **AYRAULT (L.)**, « Procédure judiciaire d'enquête fiscale », *préc.*

¹²⁷⁷ V. notamment **AYRAULT (L.)**, « *Non bis in idem* : Les enjeux en matière fiscale », *préc.* ; V. **MANDON (C.)**, « La guerre contre la fraude fiscale aura bien lieu, commentaire des décisions QPC n° 2016-545 et 546 », *préc.*

¹²⁷⁸ V. art. 1745 du CGI ; V. notamment **DETRAZ (S.)**, « La nature de la solidarité de l'article 1745 du Code général des impôts », *préc.*

¹²⁷⁹ Cette faculté s'infère de la combinaison de l'art. L. 228 du LPF, qui attribue à l'administration fiscale le pouvoir de refuser de déclencher des poursuites pénales, avec l'art. L. 247, 3° du LPF, qui permet à l'administration de régulariser par transaction la situation fiscale de l'auteur d'une fraude fiscale.

¹²⁸⁰ V. sur ce point la première section du deuxième chapitre de notre thèse.

1 - L'éviction de la sanction pénale en raison de sa position secondaire dans le continuum

264. Suppression de la dernière sanction. Dès lors que la règle *non bis in idem* interdit qu'une personne soit punie une deuxième fois, la deuxième sanction reste paralysée.

Dans la jurisprudence des Cours européennes, lorsque le caractère pénal de la sanction administrative est avéré, l'application de la règle *non bis in idem* peut faire obstacle au prononcé d'une deuxième sanction infligée pour les mêmes agissements par le juge répressif¹²⁸¹. Hormis de rares exceptions illustrées par les arrêts *Lucky Dev*¹²⁸² et *Kapetanios*¹²⁸³ de la CEDH, la sanction pénale intervient en général après l'application d'une sanction administrative. Un tel constat semble s'expliquer par la spécialisation de la procédure administrative qui, comme observé *supra*, permet à l'administration d'analyser plus rapidement les comportements des administrés et de sanctionner les manquements avant de saisir l'autorité judiciaire¹²⁸⁴.

Outre certaines situations exceptionnelles de recours devant le juge administratif¹²⁸⁵ ou d'ouverture d'une procédure judiciaire d'enquête fiscale¹²⁸⁶, dans le continuum français, la procédure fiscale ainsi que les sanctions subséquentes devançant la procédure pénale en raison du pouvoir de l'administration de permettre la mise en mouvement de l'action publique pour fraude fiscale¹²⁸⁷. Par conséquent, les sanctions pénales sont prononcées en second lieu et l'application du principe *non bis in idem* évince ces dernières.

La suppression du renfort de la sanction pénale atteste de la position secondaire de cette mesure au sein du continuum et confirme la prévalence de la procédure fiscale. L'application du principe

¹²⁸¹ V. CEDH, 23 oct. 1995, n° 15963/90, *Gradinger c. Autriche*, § 53 ; V. CEDH, 10 févr. 2009, n° 14939/03, *Sergueï Zolotonkhine c. Russie*, § 73 ; V. CJUE, gr. ch., 26 févr. 2013, aff. C-617/10, *Akerberg Fransson*, pt. 33 et 34.

¹²⁸² CEDH, 27 nov. 2014, n° 7356/10, *Lucky Dev c. Suède*, §§ 58 à 64, la CEDH considère qu'après une relaxe, des poursuites administratives ne peuvent avoir lieu pour les mêmes faits.

¹²⁸³ CEDH, 30 avr. 2015, n° 3453/12, n° 42941/12, n° 9028/13, *Kapetanios c. Grèce*, §§ 74-75.

¹²⁸⁴ V. sur ce point **ROSENFELD (E.)**, **VEIL (J.)**, « Sanctions administratives, sanctions pénales », *Pouvoirs*, vol. 128, n° 1, 2009, pp. 61-73 ; V. **TAIBI (A.)**, « La justification du pouvoir de sanction des AAI de régulation est-elle toujours pertinente ? », *Revue internationale de droit pénal*, vol. 84, n° 3-4, 2013, pp. 463-480.

¹²⁸⁵ V. circonstances dans lesquelles la sanction fiscale n'est pas définitive car faisant l'objet d'un recours devant Cass. crim., 13 juin 2012, n° 11-84.092 ; Cass. crim., 23 nov. 1995, n° 94-85.302, *Giffard* ; V. notamment Ass. nat., Rapport N° 1212 relatif à la lutte contre la fraude (n°1142), 25 juillet 2018, p. 43.

¹²⁸⁶ Dans ce cadre, pour reprendre les mots du Conseil constitutionnel, « l'administration choisit d'abord le pénal avant le contrôle fiscal », Cons. const., Commentaire, Décision n° 2016-545 QPC du 24 juin 2016, *M. Alec W. et autre*, Décision n° 2016-546 QPC du 24 juin 2016, *M. Jérôme C.*, p. 11 ; Loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009 ; V. **THEVENET (B.)**, « Renforcement des moyens de lutte contre la fraude fiscale », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, Octobre 2019.

¹²⁸⁷ V. art. L. 228 du LPF, et notamment le I du même art. pour les fraudes soumises à dénonciation obligatoire sur conditions de sanctions fiscales supérieures à 40 % ; V. **CABON (S.-M.)**, « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du « verrou de Bercy » », *Dr. fisc.* n° 46, 13 Novembre 2014, 620 ; V. **DETRAZ (S.)**, « Les temps modernes de la poursuite de la fraude fiscale : le ministère public et les engrenages du « verrou de Bercy » », *Revue de droit pénal*, 2018, dossier 10.

non bis in idem peut ainsi conduire à la disparition du continuum par manque d'extension pénale de la procédure fiscale.

2 - La disparition du continuum par manque d'extension pénale de la procédure fiscale

265. Caducité du continuum. En application du principe *non bis in idem*, l'extension pénale de la procédure fiscale serait paralysée et conséquemment le continuum disparaîtrait en raison de l'impossibilité pour l'administration d'avoir recours à la procédure pénale après avoir appliqué des sanctions fiscales¹²⁸⁸. Dans un tel contexte, la procédure fiscale perdrait en efficacité privée des apports répressifs de la procédure pénale, et devrait conséquemment se contenter d'une sanction fiscale moins rétributive des fraudes graves¹²⁸⁹. De surcroît, la paralysie des poursuites pénales entraînerait l'impossibilité de garantir le recouvrement de la dette fiscale par la mesure de solidarité prononcée par le juge pénal¹²⁹⁰. Enfin, dès lors que l'administration aura appliqué des sanctions fiscales, elle ne pourra plus bénéficier de la menace du procès pénal qui incite efficacement à la régularisation de la dette fiscale par transaction¹²⁹¹.

L'application du principe *non bis in idem* en matière de cumul de poursuites et de sanctions fiscales et pénales constitue une menace sérieuse pour les ordres juridiques qui combattent la fraude fiscale au moyen d'un assemblage répressif au sein duquel la procédure fiscale est renforcée, en tant que de besoin, par des poursuites pénales. Le gain d'efficacité que procure la procédure pénale à la répression administrative de la fraude fiscale s'estomperait avec la paralysie des poursuites pénales par l'effet de la règle *non bis in idem*. En conséquence, l'administration fiscale perdrait un instrument efficace de recouvrement de l'impôt fraudé.

Toutefois, la perspective de la disparition du continuum semble difficilement envisageable en raison de la protection du cumul des sanctions fiscale et pénale qui ressort de la jurisprudence des juges européens et français.

¹²⁸⁸ V. CEDH, 23 oct. 1995, n° 15963/90, *Gradinger c. Autriche*, § 53 ; V. CEDH, 10 févr. 2009, n° 14939/03, *Sergueï Zolotonkine c. Russie*, § 73 ; V. CJUE, gr. ch., 26 févr. 2013, aff. C-617/10, *Akerberg Fransson*, pt. 33 et 34.

¹²⁸⁹ Pour rappel, seules les sanctions pénales suscitent l'opprobre et peuvent priver l'intéressé de sa liberté.

¹²⁹⁰ V. art. 1745 du CGI ; V. notamment **DETRAZ (S.)**, « La nature de la solidarité de l'article 1745 du Code général des impôts », *préc.*

¹²⁹¹ L'administration fiscale perdrait la faculté de recouvrer l'impôt fraudé par transaction grâce à la menace du procès pénal qui incite le fraudeur fiscal à payer sa dette fiscale. Cette faculté, rappelons-le, s'infère de la combinaison de l'art. L. 228 du LPF, qui attribue à l'administration fiscale le pouvoir de refuser de déclencher des poursuites pénales, avec l'art. L. 247, 3° du LPF, qui permet à l'administration de régulariser par transaction la situation fiscale de l'auteur d'une fraude fiscale.

Sous-section II - La protection jurisprudentielle du cumul des sanctions fiscale et pénale

266. Validation du continuum sous conditions. La disparition du continuum français de répression de la fraude fiscale, en application du principe *non bis in idem*, paraît fortement improbable en considération de la protection du cumul de sanctions fiscale et pénale qui s'infère de la jurisprudence des Cours européennes et du Conseil constitutionnel¹²⁹². Ces hautes juridictions semblent vouloir préserver un édifice répressif qui garantit aux États le recouvrement de l'impôt fraudé et sanctionne fermement les fraudes graves. Conséquemment, à la différence des autres infractions, le cumul de poursuites et de sanctions fiscales et pénales est validé par les juges européens et français, en matière de fraude fiscale, mais à certaines conditions. Pour qu'un assemblage répressif ne soit pas contraire au principe *non bis in idem*, les exigences jurisprudentielles à satisfaire se cristallisent autour de la complémentarité des procédures administrative et pénale. En conséquence, les procédures ne formant plus qu'une seule et même procédure, la condition du *bis* fait défaut et le principe *non bis in idem* ne peut être appliqué. L'édiction de conditions de validité d'un édifice répressif composé de procédures et de sanctions administratives et pénales est révélatrice d'une volonté de protection du cumul des sanctions fiscale et pénale par les juges européens (§ 1) et par les juges français (§ 2).

§ 1 - La protection du cumul de sanctions fiscale et pénale par les juges européens

267. Paradigme de l'interdépendance des procédures. Le principe *non bis in idem* consacré par l'article 4 du Protocole n° 7 à la Convention EDH s'applique selon la Cour EDH à un cumul de sanctions de nature pénales quand bien même l'une de ces mesures répressives aurait été prononcée par une autorité administrative¹²⁹³. En effet, dans un arrêt *Grande Stevens* rendu le 4 mars 2014¹²⁹⁴, la CEDH avait fermement condamné le cumul des répressions pénale et administrative en matière de délits boursiers¹²⁹⁵.

¹²⁹² V. CEDH, gr. ch., 15 novembre 2016, n° 24130/11, n° 29758/11, *A et B c/ Norvège*, §§ 147 et 153 ; V. CJUE, gr. ch., 20 mars 2018, aff. C-524/15, *Luca Menci*, pt. 63 ; V. Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, *M. Alec W. et autre [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale]*, cons. 25 ; Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *M. Jérôme C. [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale]*, cons. 25.

¹²⁹³ V. CEDH, 23 oct. 1995, *Gradinger c. Autriche*, n° 15963/90, §§ 53-55 ; V. CEDH, gr. ch., 10 févr. 2009, n° 14939/03, *Sergueï Zolotoukhine c. Russie*, § 82.

¹²⁹⁴ CEDH, 4 mars 2014, n° 18640/10, n° 18647/10, n° 18663/10, n° 18668/10, n° 18698/10, *Grande Stevens et autres c. Italie*, §§ 219-229.

¹²⁹⁵ V. notamment **STASIAK (F.)**, « *Ne bis in idem* et abus de marché », *RSC* 2014, p. 106 ; V. **DETRAZ (S.)**, **SALOMON (R.)**, *Précis de droit pénal fiscal*, coll. Précis Fiscal, LexisNexis, 2021, p. 204.

Il convient cependant de remarquer le singularisme de la jurisprudence *non bis in idem* des Cours européennes bien moins disposées à censurer un cumul de sanctions pénale et administrative pour fraude fiscale. Le 5 novembre 2016, la CEDH dans un arrêt *A et B contre Norvège* a jugé que le principe *non bis in idem* n'est pas applicable à un cumul de poursuites et de sanctions de nature pénale résultant de deux procédures distinctes, dès lors que celles-ci sont unies par « *un lien, tant matériel que temporel, suffisamment étroit pour les considérer comme s'inscrivant dans le mécanisme intégré de sanction* »¹²⁹⁶ prévu par l'État en cause. La CJUE développe une motivation quasiment similaire le 20 mars 2018 dans un arrêt *Menci* en considérant que, sous certaines conditions liées à l'interdépendance des procédures, « *des poursuites pénales peuvent être engagées contre une personne pour omission de verser la TVA due dans les délais légaux, alors que cette personne s'est déjà vu infliger, pour les mêmes faits une sanction administrative définitive de nature pénale* »¹²⁹⁷. Aux termes de la jurisprudence des deux Cours européennes, l'interdépendance des procédures ne remplit pas la condition du *bis*¹²⁹⁸ puisque pour reprendre les mots de la CEDH ces procédures sont « *combinées et intégrées de manière à former un tout cohérent* »¹²⁹⁹. En d'autres termes ces procédures ne forment plus qu'une seule et même procédure et en conséquence, en l'absence de *bis*, le principe *non bis in idem* n'est pas applicable.

Le continuum français de répression de la fraude fiscale semble alors protégé d'une application de la règle *non bis in idem* par les Cours européennes, car les procédures fiscale et pénale françaises se cumulent dans le cadre d'une dépendance de la procédure pénale à l'égard de la procédure fiscale dirigée par l'administration, et *in fine* la sanction pénale intervient en renfort de la sanction fiscale¹³⁰⁰. En droit européen, la protection du cumul de sanctions fiscale et pénale repose sur une limitation du principe *non bis in idem* par la CEDH (A) et par la CJUE (B).

A - La limitation du principe *non bis in idem* par la CEDH

268. Conditions d'inapplicabilité de la règle *non bis in idem*. C'est dans le domaine des infractions routières que la CEDH va inaugurer sa jurisprudence permettant le cumul de

¹²⁹⁶ CEDH, gr. ch., 15 novembre 2016, n° 24130/11, n° 29758/11, *A et B c/ Norvège*, §§ 147 et 153.

¹²⁹⁷ CJUE, gr. ch., 20 mars 2018, aff. C-524/15, *Luca Menci*, pt. 63.

¹²⁹⁸ Pour mémoire la condition du *bis* est satisfaite en présence de deux procédures qui se superposent, V. CEDH, 23 oct. 1995, *Gradinger c. Autriche*, n° 15963/90, § 53, la Cour de Strasbourg considère que le principe *non bis in idem* consacré par l'art. 4 du Protocole n° 7 « *ne trouve donc pas à s'appliquer avant l'ouverture d'une nouvelle procédure* » ; Pour l'Union européenne V. notamment CJUE, 11 déc. 2008, aff. C-297/07, *Klaus Bourquain*, pt. 35.

¹²⁹⁹ CEDH, gr. ch., 15 novembre 2016, n° 24130/11, n° 29758/11, *A et B c/ Norvège*, § 111.

¹³⁰⁰ Ce continuum a été mis en exergue dans les précédents chapitres au sein desquels nous avons pu observer que la mise en œuvre de la procédure pénale pour fraude fiscale relevait de la compétence exclusive de l'administration fiscale (V. art. L. 228 du LPF), que l'autorité judiciaire demeurait sous l'influence intellectuelle des investigations menées par l'administration fiscale, et qu'enfin, le procès pénal de la fraude fiscale jouait le rôle d'un instrument de recouvrement de l'impôt et des pénalités afférentes.

procédures de nature pénale. Une décision *R.T. c/ Suisse* en date du 30 mai 2000 précise que la loi respecte le principe *non bis in idem* lorsqu'elle prévoit, pour le même comportement, que soit prononcée, par une autorité administrative, une amende assortie du retrait du permis de conduire, et que soit infligée, par une autorité judiciaire, une peine d'emprisonnement¹³⁰¹. Cette décision a été l'occasion pour le juge européen des droits de l'homme d'affirmer que le cumul de sanctions prononcées en même temps par deux autorités distinctes ne méconnaît pas les dispositions de l'article 4 du Protocole n° 7, dès lors que de telles mesures ont été appliquées dans le cadre d'une seule et même procédure¹³⁰². Cette jurisprudence a été enrichie par une décision *Nilsson contre Suède* dans laquelle la Cour pose le critère d'un lien matériel et temporel suffisamment étroit entre les procédures administrative et pénale afin que celles-ci ne fassent qu'une seule et même procédure¹³⁰³. La complémentarité des procédures dans ces circonstances fait échec à l'application du principe *non bis in idem* par manque de *bis*, condition qui suppose l'existence de deux procédures de nature pénale¹³⁰⁴.

Dans le cadre de la répression de la fraude fiscale, la CEDH s'inspire de cette jurisprudence dès lors qu'elle affirme la possibilité de cumuler des procédures répressives en lien matériel (1) et temporel (2) étroit.

1 – Le cumul possible des procédures répressives en lien matériel étroit

La limitation du principe *non bis in idem*, afin que soit possible un cumul de sanctions fiscale et pénale, est légitimée par l'existence d'un lien matériel suffisamment étroit entre les procédures. La CEDH définit quatre conditions de fond permettant d'établir l'existence de ce lien matériel. En premier lieu, il s'agit de la complémentarité des buts poursuivis par les différentes procédures (a), en deuxième lieu, de la prévisibilité du cumul de procédures (b), en troisième lieu, de l'absence de répétition dans le recueil et dans l'appréciation de éléments de preuve (c), et en quatrième lieu, du caractère proportionné du montant global de toutes les peines prononcées (d).

¹³⁰¹ CEDH, déc., 30 mai 2000, n° 31982/96, *R.T. c. Suisse*, à travers cette décision d'irrecevabilité, il s'agissait pour la CDEH de se prononcer sur la conventionnalité, au regard de la règle *non bis in idem*, du système helvétique de répression du délit de conduite en état d'ivresse.

¹³⁰² *Ibidem*.

¹³⁰³ CEDH, déc., 13 déc. 2005, n° 73661/01, *Nilsson contre Suède*, la Cour considère que « *Si les diverses sanctions infligées à l'intéressé ont été prononcées par deux autorités différentes à l'issue de procédures distinctes, il existait entre elles un lien matériel et temporel suffisamment étroit pour que l'on puisse considérer le retrait de permis comme l'une des mesures prévues par le droit suédois pour la répression des délits de conduite en état d'ébriété avancé et de conduite sans permis* ».

¹³⁰⁴ Dans un arrêt CEDH, 23 oct. 1995, *Gradinger c. Autriche*, n° 15963/90, § 53, la Cour de Strasbourg considère que le principe *non bis in idem* consacré par l'art. 4 du Protocole n° 7 « *ne trouve donc pas à s'appliquer avant l'ouverture d'une nouvelle procédure* » ; Pour l'Union européenne V. notamment CJUE, 11 déc. 2008, aff. C-297/07, *Klaus Bourquain*, pt. 35.

a - La complémentarité des buts poursuivis par les différentes procédures

269. Procédure pénale pour fraudes intentionnelles. La CEDH fonde la condition de la complémentarité des buts poursuivis par les deux procédures, sur la différence de finalité de leurs sanctions respectives¹³⁰⁵. Á cet égard, la Cour considère que la sanction infligée par l'administration fiscale, ayant « *une finalité générale de dissuasion* »¹³⁰⁶, se distingue de la sanction prononcée par le juge pénal qui « *poursuit des fins non seulement dissuasives mais aussi répressives [...] et comporte un élément additionnel de fraude délictueuse* »¹³⁰⁷. La CEDH juge que les procédures fiscale et pénale sont complémentaires en raison de la différence des buts qu'elles poursuivent, la procédure fiscale destinée à réprimer les fraudes ordinaires et la procédure pénale visant les fraudes dolosives en raison de leur caractère intentionnel¹³⁰⁸. L'établissement d'une telle complémentarité atteste de l'existence d'un lien matériel suffisamment étroit entre les procédures.

Le continuum français de répression de la fraude fiscale satisfait l'exigence de complémentarité édictée par la CEDH eu égard à l'intervention des poursuites pénales en renfort de la procédure fiscale pour les fraudes graves et intentionnelles¹³⁰⁹.

Outre la complémentarité des buts poursuivis par les procédures, leur cumul doit être prévisible.

b – La prévisibilité du cumul de procédures

270. Condition vérifiable en droit français. Afin d'établir l'existence d'un lien matériel suffisamment étroit entre les procédures fiscale et pénale, la CEDH vérifie « *si la mixité des procédures en question est une conséquence prévisible, aussi bien en droit qu'en pratique, du même comportement réprimé* »¹³¹⁰. Cette condition de prévisibilité est remplie dès lors que l'État qui emploie un système de double poursuites et sanctions a prévu des règles claires et précises permettant au justiciable de savoir quels agissements sont susceptibles de faire l'objet d'un tel cumul.

¹³⁰⁵ CEDH, gr. ch., 15 novembre 2016, n° 24130/11, n° 29758/11, *A et B c/ Norvège*, § 144 : « *le comportement répréhensible du premier requérant appelait deux réponses : une sanction administrative [...] et une sanction pénale [...], chacune ayant une finalité différente* ».

¹³⁰⁶ *Ibid.* : « *la sanction administrative que constitue la majoration d'impôt a une finalité générale de dissuasion [...] une condamnation pénale [...] en revanche, poursuit des fins non seulement dissuasives mais aussi répressives s'agissant de la même omission préjudiciable pour la société* ».

¹³⁰⁷ *Ib.*

¹³⁰⁸ L'élément additionnel de fraude délictueuse dont fait état la CEDH indique des manquements dans lesquels l'intention frauduleuse confine au délictuel. Nous estimons que le Juge des droits de l'homme a voulu désigner les fraudes graves.

¹³⁰⁹ L'État français peut invoquer la complémentarité des buts poursuivis par la procédure fiscale qui poursuit un objectif de recouvrement de l'impôt et la procédure pénale qui sanctionne les fraudes graves ; V. I de l'art. L. 228 du LPF ; V. II de l'art. L. 228 du LPF pour les fraudes complexes.

¹³¹⁰ CEDH, gr. ch., 15 nov. 2016, n° 24130/11 et 29758/11, *A et B c. Norvège*, § 132.

En France, depuis le 23 octobre 2018, la réforme législative du déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale¹³¹¹ soumet la mise en mouvement de l'action publique à des conditions liées au montant des droits fraudés et au taux de majoration infligé par l'administration¹³¹². Par conséquent, la prévisibilité du cumul des procédures fiscale et pénale au sein du continuum français peut être vérifiée au regard des conditions fixées par la loi que « nul n'est censé ignorer ». Il est cependant nécessaire de rappeler que ces conditions qui figurent dans la loi restent assujetties au pouvoir discrétionnaire de l'administration¹³¹³.

Par ailleurs, le lien matériel entre les procédures fiscale et pénale s'apprécie au regard de l'absence de répétition dans le recueil et dans l'appréciation des éléments de preuve.

c - L'absence de répétition dans le recueil et dans l'appréciation des éléments de preuve

271. Condition satisfaite dans un continuum. L'existence d'un lien matériel suffisamment étroit entre les procédures fiscale et pénale est également appréciée par la CEDH à travers l'absence de « toute répétition dans le recueil et dans l'appréciation des éléments de preuve »¹³¹⁴. Selon la CEDH, on peut remarquer un tel lien lorsque les moyens de preuve recueillis dans l'une des procédures sont repris tels quels dans l'autre.

Le continuum français de lutte contre la fraude fiscale satisfait cette condition en raison de la mainmise de l'administration sur la preuve de la fraude fiscale¹³¹⁵. Les éléments de preuve recueillis par l'administration sont les mêmes qui sont produits devant le juge pénal sans remise en cause décisive de l'autorité judiciaire, en raison de l'influence intellectuelle qu'ils exercent¹³¹⁶. Une telle

¹³¹¹ V. art. 36 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude.

¹³¹² V. Art. L. 228, I du LPF.

¹³¹³ Nous avons constaté dans le premier chapitre de cette thèse que les taux de majoration permettant d'engager des poursuites pénales dépendaient de l'appréciation souveraine de l'administration. La constatation et l'établissement des pénalités relèvent de la compétence exclusive de l'administration fiscale ; V. sur ce point **LAMBERT (T.)**, *Procédures fiscales*, LGDJ, 3^e éd. 2017, p. 264 ; V. également **COLLET (M.)**, **COLLIN (P.)**, *Procédures fiscales. Contrôle contentieux et recouvrement de l'impôt*, PUF, 3^e éd. 2017, p. 165 et s ; De surcroît, il n'y a aucune contrainte pesant sur l'administration en cas de refus de mettre en mouvement l'action publique, V. sur ce point **DETRAZ (S.)**, « Les temps modernes de la poursuite de la fraude fiscale : le ministère public et les engrenages du « verrou de Bercy » », *Droit pénal* n° 10, Octobre 2018, p. 23.

¹³¹⁴ CEDH, gr. ch., 15 nov. 2016, n° 24130/11 et 29758/11, *A et B c. Norvège*, § 132.

¹³¹⁵ Les dispositions de l'article L. 10 du LPF font état du monopole de l'administration fiscale sur le contrôle de l'impôt, procédure ayant pour finalité d'appréhender et de sanctionner les pratiques illégales ; V. notamment **COLLET (M.)**, **COLLIN (P.)**, *Procédures fiscales. Contentieux et recouvrement de l'impôt*, PUF, 3^e éd. 2017, p. 5 ; V. **LAMBERT (T.)**, *Procédures fiscales*, LGDJ, 3^e éd. 2019, spéc. p. 73 ; **DETRAZ (S.)**, **SALOMON (R.)**, *Précis de droit pénal fiscal*, coll. Précis Fiscal, LexisNexis, 2021, p. 529.

¹³¹⁶ V. notamment **BOUVIER (M.)**, **ESCLASSAN (M.-C.)**, **LASALLE (J.-P.)**, *Finances publiques*, 20^e éd., LGDJ, 2021-2022, pp. 278-280 ; On peut citer le propos de certains magistrats au sujet de la technicité de la matière fiscale, selon lequel : « la réponse à la complexité de ce contentieux résiderait davantage dans la formation professionnelle continue des magistrats », Syndicat de la Magistrature, « Le « verrou de Bercy », un obstacle à la répression de la fraude fiscale », Paris, le 31 janvier 2018, p. 6 ; V. **SAND (C.)**, **DAOUD (E.)**, « Fraude fiscale : réflexions autour de la présomption d'innocence », *Droit*

organisation du continuum français évite la répétition dans le recueil et l'appréciation des moyens de preuve.

Afin d'établir l'existence d'un lien suffisamment étroit entre les procédures, la CEDH impose également de vérifier le caractère proportionné du montant global des peines prononcées.

d - le caractère proportionné du montant global des peines prononcées

272. Problématique des sanctions de nature différente. Le lien matériel suffisamment étroit entre les procédures fiscale et pénale est également vérifié par la CEDH au regard du caractère proportionné du montant global des peines prononcées. À cet égard, la sanction prononcée dans la procédure arrivée à son terme en premier doit être prise en compte dans le calcul de la sanction qui sera appliquée dans la procédure qui prend fin en dernier, afin de ne pas faire porter à l'intéressé un fardeau excessif. La Cour estime que « *ce dernier risque étant moins susceptible de se présenter s'il existe un mécanisme compensatoire conçu pour assurer que le montant global de toutes les peines prononcées est proportionné* »¹³¹⁷.

Cette exigence semble satisfaite en droit français si l'on se réfère à la jurisprudence du Conseil constitutionnel. Les Sages considèrent que « *si l'éventualité d'une double procédure peut conduire à un cumul de sanctions, le principe de proportionnalité implique, qu'en tout état de cause, le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues* »¹³¹⁸.

Néanmoins, une telle jurisprudence n'envisage que des sanctions de même nature et ne semble pas prendre en compte les éventuelles peines d'emprisonnement qui pourraient être prononcées. Ainsi, quand bien même le juge constitutionnel aurait défini un mécanisme compensatoire qui garantit la proportionnalité des sanctions pécuniaires, aucun mécanisme n'a été prévu afin de garantir la proportionnalité des sanctions de nature différente, notamment les peines privatives de liberté et les amendes.

Toutefois, la CEDH n'a toujours pas été saisie de la question de l'absence d'un mécanisme garantissant un rapport de proportionnalité entre les sanctions de nature différente. Le continuum français n'a donc toujours pas fait l'objet d'une censure sur la question de l'absence d'un tel mécanisme.

La satisfaction des conditions de l'existence d'un lien matériel entre les procédures administrative

pénal n° 10, Octobre 2018, dossier 11, sur « *La présomption d'infaillibilité de la position de l'Administration dans les dossiers de fraude fiscale* ».

¹³¹⁷ CEDH, gr. ch., 15 novembre 2016, n° 24130/11, 29758/11, *A et B c/ Norvège*, § 132.

¹³¹⁸ Cons. const., 28 juill. 1989, n° 89-260 DC, *Loi relative à la sécurité et à la transparence du marché financier*, cons. 22 ; Cette réserve est reprise au mot près dans Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *Jérôme C.*, [*Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale*], cons. 24.

et pénale, ne suffit pas à faire obstacle à la règle du non-cumul des poursuites et sanctions¹³¹⁹. Afin que le cumul des procédures répressives soit possible, doivent également être réunies des conditions relatives à la présence d'un lien temporel étroit entre les procédures.

2 – Le cumul possible des procédures répressives en lien temporel étroit

273. Exigence d'une contemporanéité des procédures. L'exigence d'un lien temporel étroit entre les procédures répressives, afin de rendre possible leur cumul, a été édictée par la CEDH dans son arrêt *A et B*¹³²⁰, mais les contours de ce lien temporel ont été décrits par les juges strasbourgeois le 18 mai 2017 dans un arrêt *Johannesson*¹³²¹. Afin de relever le lien temporel entre les procédures, la CEDH estime que celles-ci doivent se dérouler au cours de la même période. En effet, la séparation de ces voies répressives dans le temps pourrait révéler une répétition des poursuites¹³²². Dans l'affaire *Johannesson*, le chevauchement des deux voies répressives dans un temps très limité¹³²³, et la déconnexion dans le temps des sanctions administratives et pénales¹³²⁴, ont conduit la CEDH à nier l'existence d'un lien temporel suffisamment étroit entre les deux procédures, et partant, à reconnaître la violation du principe *non bis in idem*¹³²⁵.

La neutralisation du principe *non bis in idem* par la démonstration de la concomitance des procédures ne semble pas poser de problème dans le cadre du continuum français de répression de la fraude fiscale. En effet, le déclenchement des poursuites pénales par l'administration fiscale intervient soit à l'occasion d'une plainte ou d'une dénonciation au ministère public¹³²⁶, soit à l'ouverture d'une

¹³¹⁹ La CEDH précise que ces éléments sont cumulatifs ; CEDH, gr. ch., 15 novembre 2016, n° 24130/11, n° 29758/11, *A et B c/ Norvège*, § 125, selon la Cour, « *il ne sera pas satisfait à ce critère si l'un ou l'autre des deux éléments – matériel ou temporel – fait défaut* ».

¹³²⁰ CEDH, gr. ch., 15 novembre 2016, n° 24130/11, 29758/11, *A et B c/ Norvège*, § 134, alors qu'en ce qui concerne le lien matériel, la Cour a consacré quatre paragraphes (§§ 130-133) afin de préciser les quatre conditions de fond que celui-ci doit respecter, s'agissant du lien temporel, seul un paragraphe lui est consacré dans lequel aucune précision n'est donnée sur les contours de ce dernier lien.

¹³²¹ CEDH, 18 mai 2017, n° 22007/11, *Johannesson et autres c. Islande*.

¹³²² *Ibidem*, §§ 43-56 ; V. notamment **BLAY-GRABARCZYK (K.)**, « Inconventionnalité du cumul de sanctions fiscales et pénales », *La Semaine Juridique Edition Générale* n° 23, 5 juin 2017, 654.

¹³²³ V. Communiqué de presse, CEDH 157 (2017), 18. 05. 2017 : « *Prises ensemble, leur durée totale était d'environ neuf ans et trois mois ; or elles n'ont été conduites en parallèle que pendant un peu plus d'un an.* »

¹³²⁴ *Ibidem* : « *MM. Johannesson et Jonsson ont été inculpés au pénal en décembre 2008, soit 15 et 16 mois après les décisions des instances fiscales statuant sur leurs recours* ».

¹³²⁵ CEDH, 18 mai 2017, n° 22007/11, *Johannesson et autres c. Islande*, § 56 ; V. pour un exemple de déconnexion temporelle manifeste entre les procédures CEDH, 30 avr. 2015, n° 3453/12, n° 42941/12 et n° 9028/13, *Kapetanios et autres c. Grèce*, § 67 ; V. également sur ce point la Note d'information sur la jurisprudence de la Cour 207, mai 2017, *Johannesson et autres c. Islande – 22007/11* ; V. notamment **GUILLAND (N.)**, « Cumul des sanctions en matière de fraude fiscale et principe non bis in idem : première condamnation par la CEDH et appréciation du lien temporel et matériel entre les procédures après l'arrêt A et B c/ Norvège », *La Semaine Juridique Entreprise et Affaires* n° 36, 7 septembre 2017, 1476.

¹³²⁶ V. I et II de l'art. L. 228 du LPF.

procédure judiciaire d'enquête fiscale¹³²⁷. En premier lieu, dans le cadre d'une plainte ou d'une dénonciation, la procédure pénale est déclenchée par la même administration qui a constitué le dossier d'accusation et appliqué les sanctions fiscales. Les procédures fiscale et pénale s'enchaînent généralement sans interruption. En second lieu, dans le cadre d'une procédure judiciaire d'enquête fiscale, la sanction fiscale n'a pas encore été infligée et dépendra des résultats de l'enquête judiciaire, par conséquent, les deux procédures se chevauchent. L'exigence conventionnelle du lien temporel entre les procédures est satisfaite par le continuum français.

Ainsi, hormis la proportionnalité du cumul des sanctions administrative et pénale¹³²⁸, qui mérite d'être précisée, le continuum français de répression de la fraude fiscale remplit les conditions instaurées par la CEDH permettant de cumuler deux procédures répressives.

À l'instar de la Cour de Strasbourg la CJUE soutient une jurisprudence qui emporte limitation du principe *non bis in idem* en présence d'un cumul de procédures fiscale et pénale.

B - La limitation du principe *non bis in idem* par la CJUE

274. Aligement sur la CEDH. Le 20 mars 2018, dans trois arrêts de grande chambre¹³²⁹ la Cour de justice a statué sur des questions préjudicielles portant sur l'interprétation du principe *ne bis in idem* dans le cadre de l'application des directives européennes « TVA »¹³³⁰ et « abus de marché »¹³³¹. Parmi ces décisions, l'arrêt *Menci*¹³³² portant sur le cumul de procédures fiscale et pénale énonce clairement des conditions de limitation du principe *non bis in idem*, celles-ci reposant sur l'interdépendance des procédures sont proches de celles qui ont été édictées par la CEDH dans son arrêt *A et B contre Norvège*¹³³³. La Cour de justice fonde cette décision sur les dispositions de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne relatives aux conditions de limitation des droits et libertés reconnus par cet instrument juridique¹³³⁴.

¹³²⁷ V. Loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, art. 23 ; V. al. 5 du II de l'art. L. 228 du LPF.

¹³²⁸ Cette condition n'est susceptible de fonder une condamnation de la France que dans la perspective selon laquelle les quatre conditions du lien matériel seraient cumulatives. La CEDH ne donne aucune information sur le caractère cumulatif ou alternatif de ces conditions.

¹³²⁹ CJUE, gr. ch., 20 mars 2018, aff. C-524/15, *Menci* ; CJUE, gr. ch., 28 mars 2018, aff. C-537/16, *Garlsson Real Estate SA et a.* ; CJUE, gr. ch., 20 mars 2018, aff. jointes C-596/16 et C-597/16, *Enzo di Puma*.

¹³³⁰ Cons. UE, dir. 2006/112/CE, 28 nov. 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée : JOUE n° L 347, 11 déc. 2006, p. 1.

¹³³¹ PE et Cons. UE, dir. 2003/6/CE, 28 janv. 2003, sur les opérations d'initiés et les manipulations de marché (abus de marché) : JOUE n° L 96, 12 avr. 2006, p. 16.

¹³³² CJUE, gr. ch., 20 mars 2018, aff. C-524/15, *Menci*.

¹³³³ V. CEDH, gr. ch., 15 nov. 2016, n° 24130/11, n° 29758/11, *A et B c. Norvège*, spéc. §§ 130-134.

¹³³⁴ V. CJUE, gr. ch., 20 mars 2018, aff. C-524/15, *Luca Menci*, pt. 41, la Cour précise que « Conformément à l'article 52, paragraphe 1, première phrase, de la Charte, toute limitation de l'exercice des droits et libertés reconnus par celle-ci doit être prévue par la loi et respecter le contenu essentiel de ces droits et libertés. Selon la deuxième phrase dudit paragraphe, dans le respect du principe de proportionnalité, des limitations ne peuvent être apportées auxdits droits et libertés que si elles sont nécessaires et répondent effectivement à

La jurisprudence *Menci*¹³³⁵ du juge de l'Union emporte limitation de la règle *non bis in idem* aux conditions cumulatives que le cumul des procédures vise un objectif d'intérêt général (1), que les buts de ces procédures soient complémentaires (2), que le cumul de ces procédures soit prévisible (3) et que le cumul subséquent des sanctions soit proportionnel à la gravité de l'infraction en cause (4).

1 – La limitation de la règle *non bis in idem* en raison de l'objectif d'intérêt général du cumul des procédures

275. Objectif d'intérêt général du continuum. La CJUE considère dans son arrêt *Menci* qu'un cumul de procédures répressives est possible dès lors qu'il répond à un objectif d'intérêt général¹³³⁶. Cette condition de limitation du principe *non bis in idem* fait référence au premier paragraphe de l'article 52 de la Charte des droits fondamentaux de l'UE qui dispose que des limitations ne peuvent être apportées aux droits reconnus par la Charte « *que si elles sont nécessaires et répondent effectivement à des objectifs d'intérêt général reconnus par l'Union* »¹³³⁷. La Cour observe que la réglementation prévoyant le cumul de procédures fiscale et pénale « *vise à garantir la perception de l'intégralité de la TVA due* »¹³³⁸. Elle rappelle que la perception de l'intégralité de la TVA est un objectif d'intérêt général au regard du droit de l'Union¹³³⁹ et de la jurisprudence de la Cour de justice¹³⁴⁰.

En France, les fraudes à la TVA, dont les plus connues sont la perception d'un droit à déduction indu et le recours indu à un régime de TVA favorable¹³⁴¹, constituent généralement des fraudes

des objectifs d'intérêt général reconnus par l'Union ou au besoin de protection des droits et libertés d'autrui » ; Ibidem, pt. 40 la Cour de justice rappelle que dans son arrêt *Spasic* elle « *a jugé qu'une limitation du principe ne bis in idem garanti à l'article 50 de la Charte peut être justifiée sur le fondement de l'article 52, paragraphe 1, de celle-ci* », V. CJUE, gr. ch., 27 mai 2014, aff. C-129/14, *Zoran Spasic*.

¹³³⁵ CJUE, gr. ch., 20 mars 2018, aff. C-524/15, *Luca Menci*, pt. 63.

¹³³⁶ CJUE, gr. ch., 20 mars 2018, aff. C-524/15, *Luca Menci*, pt. 44.

¹³³⁷ Art. 52 § 1 de la CDFUE.

¹³³⁸ CJUE, gr. ch., 20 mars 2018, aff. C-524/15, *Luca Menci*, pt. 44.

¹³³⁹ Conformément aux dispositions de l'article 325 TFUE, la fraude et toute activité illégale portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union est rigoureusement combattue au moyen de mesures dissuasives offrant une protection effective, V. Art. 325 TFUE, spéc. § 1 et 2 ; La lecture des articles 2 et 273 de la directive du 28 novembre 2006 en combinaison avec l'article 4 § 3 du TUE renseigne sur l'obligation des États de prendre toutes les mesures propres à garantir la perception de la TVA et à lutter contre la fraude, V. Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, V. Art. 4 § 3 du TUE : « *En vertu du principe de coopération loyale, l'Union et les États membres se respectent et s'assistent mutuellement dans l'accomplissement des missions découlant des traités* ».

¹³⁴⁰ V. CJUE, 28 oct. 2010, aff. C-367/09, *SGS Belgium e.a.*, pt. 40-42 ; V. CJUE, gr. ch., 26 févr. 2013, aff. C-617/10, *Akerberg Fransson*, pt. 25 ; V. CJUE, 17 juil. 2010, aff. C-132/06, *Commission / Italie*, pt. 37 et 46 ; V. CJUE, 7 avr. 2016, aff. C-546/14, *Degano Trasporti Sas di Ferruccio*, pt. 19 et s. ; CJUE, 5 déc. 2017, aff. C-42/17, *M.A.S. et M.B.*, pt. 33.

¹³⁴¹ V. notamment **DETRAZ (S.)**, « *Infractions spécifiques aux taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées, aux droits d'enregistrement et de publicité foncière et aux droits de timbre* », *JurisClasseur Procédures fiscales*, Fasc. 710, 21 Février 2022.

fiscales par dissimulation de sommes sujettes à l'impôt¹³⁴². De surcroît, ces abus sont aisément qualifiables pénalement de fraude fiscale eu égard à la souplesse des critères de cette infraction¹³⁴³. Les fraudes fiscales à la TVA sont donc combattues au sein du continuum français au moyen d'un cumul de procédures administrative et pénale.

Par conséquent, la condition de l'objectif d'intérêt général de la perception de l'intégralité de la TVA est aisément satisfaite par le continuum français de lutte contre la fraude fiscale qui se compose d'un cumul de procédures administrative et pénale¹³⁴⁴.

La Cour de justice juge également que le principe *non bis in idem* ne trouve pas à s'appliquer dès lors que les buts des procédures fiscale et pénale en cumul sont complémentaires.

2 – La limitation de la règle *non bis in idem* en raison de la complémentarité des buts des procédures

276. Complémentarité en raison de la gravité. La condition de la complémentarité des buts des poursuites et sanctions indique un alignement de la Cour de justice sur la jurisprudence *A et B* de la CEDH¹³⁴⁵. La CJUE estime en effet que les buts des procédures fiscale et pénale sont complémentaires dès lors que ces procédures ont pour objet « *des aspects différents du même comportement infractionnel concerné* »¹³⁴⁶. Comme la CEDH, la CJUE reconnaît la complémentarité des procédures dès lors que l'une intervient en renfort de l'autre afin de punir plus sévèrement les fraudes dolosives¹³⁴⁷.

¹³⁴² V. les différentes formes de fraude fiscale prévues par l'art. 1741 du CGI.

¹³⁴³ V. sur ce point **LAMURE (C.)**, « Les poursuites pénales en matière de fraude à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) : réflexion autour des délits d'escroquerie et de fraude fiscale », *préc.* ; V. **TIXIER (G.)**, **DEROUIN (P.)**, *Droit pénal de la fiscalité*, Dalloz, *préc.* ; V. **ACARD (C.)**, **GENESTIER (N.)**, **EXERJEAN (G.)**, « La ligne de démarcation entre risque fiscal et risque pénal (2^e volet) -.- Un abus peut-il être constitutif d'une fraude fiscale ? », *Dr. fisc.*, n° 10, 10 mars 2016, 207, Les auteurs citent Stéphane Detraz, *JCI. Pénal des affaires*, Fasc. 10, S. Detraz.

¹³⁴⁴ Les omissions et dissimulations des déclarations en matière de TVA sont sanctionnées administrativement par l'art. 1729 du CGI et pénalement par l'art. 1741 du même code. Ce cumul répressif répond bien à un objectif d'intérêt général de perception de l'intégralité de la TVA.

¹³⁴⁵ CJUE, gr. ch., 20 mars 2018, aff. C-524/15, *Luca Menci*, pt. 61, la Cour de justice cite le § 132 de l'arrêt CEDH, gr. ch., 15 nov. 2016, n° 24130/11 et n° 29758/11, *A et B c. Norvège*. Le Juge de l'Union reprend les termes de la CEDH qui « *a jugé qu'un cumul de poursuites et de sanctions fiscales et pénales réprimant une même infraction à la loi fiscale ne viole pas le principe ne bis in idem [...] lorsque les procédures fiscales et pénales en cause présentent un lien matériel et temporel suffisamment étroit* ».

¹³⁴⁶ CJUE, gr. ch., 20 mars 2018, aff. C-524/15, *Luca Menci*, pt. 44.

¹³⁴⁷ *Ibidem*, pt. 45, selon la Cour de justice « *il paraît légitime qu'un État membre veuille, d'une part, dissuader et réprimer tout manquement, qu'il soit intentionnel ou non, aux règles de déclaration et de perception de la TVA en infligeant des sanctions administratives fixées, le cas échéant, de manière forfaitaire et, d'autre part, dissuader et réprimer des manquements graves à ces règles, qui sont particulièrement néfastes pour la société et qui justifient l'adoption de sanctions pénales plus sévères* ». Il est nécessaire de souligner que deux procédures ne peuvent être complémentaires que si elles sont différentes. En effet la similarité évince la complémentarité. Partant, la procédure fiscale sanctionnant les fraudes moins graves et la procédure pénale réprimant les fraudes les plus graves, les buts poursuivis par les deux procédures sont différents donc et celles-ci complémentaires.

Cette condition est remplie par le continuum français de répression de la fraude fiscale qui réserve les poursuites pénales aux fraudes graves marquées par un caractère intentionnel et un montant conséquent de droits fraudés¹³⁴⁸.

La limitation du principe *non bis in idem* est pareillement légitimée dès lors que le cumul des procédures fiscale et pénale est prévisible.

3 - La limitation de la règle *non bis in idem* en raison de la prévisibilité du cumul des procédures

277. Condition satisfaite en droit français. Selon le juge de l'Union « *Quant à son caractère strictement nécessaire, une réglementation nationale [...] doit, tout d'abord, prévoir des règles claires et précises permettant au justiciable de prévoir quels actes et omissions sont susceptibles de faire l'objet d'un tel cumul de poursuites et de sanctions* »¹³⁴⁹. La CJUE semble alors rejoindre la CEDH lorsque celle-ci vérifie « *si la mixité des procédures en question est une conséquence prévisible, aussi bien en droit qu'en pratique, du même comportement réprimé (idem)* »¹³⁵⁰.

S'agissant du continuum français de répression de la fraude fiscale, la CJUE a reconnu que cet assemblage répressif remplissait la condition de la prévisibilité du cumul des procédures dans un arrêt *BV contre Direction départementale des finances publiques de la Haute-Savoie*¹³⁵¹ rendu le 5 mai 2022. La Cour de justice souligne que le droit à ne pas être jugé et puni deux fois consacré par la Charte des droits fondamentaux de l'UE ne s'oppose pas à ce que des poursuites et des sanctions de nature pénale se cumulent afin de réprimer des atteintes au système de TVA, à condition que ce cumul soit prévu par une réglementation nationale pour les cas les plus graves. Les juges luxembourgeois relèvent l'existence de cette condition en droit français au regard de la jurisprudence du Conseil

¹³⁴⁸ V. art. L. 228, I du LPF ; V. Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, *M. Alec W. et autre [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale]* ; V. Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *M. Jérôme C. [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale]* ; V. Cons. const., 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, *M. Thomas T. et autre [Pénalités fiscales pour omission déclarative et sanctions pénales pour fraude fiscale]* ; V. **BETCH (M.)**, « Contentieux pénal. Procédure fiscale », *JurisClasseur Procédures fiscales*, Fasc. 720, 15 Décembre 2019 ; V. **DETRAZ (S.)**, « Armement et réarmement du droit pénal et du droit fiscal à l'encontre de la soustraction à l'impôt. À propos de la loi du 23 octobre 2018, relative à la lutte contre la fraude », *La Semaine Juridique Edition Générale* n° 52, 24 Décembre 2018, doctr. 1393 ; V. **MISPELON (P.)**, « Réforme du verrou de Bercy : vers-où va la CIF ? », *Dr. fisc.* n° 41, 11 Octobre 2018, act. 448.

¹³⁴⁹ *Ibid.*, pt. 44.

¹³⁵⁰ CEDH, gr. ch., 15 nov. 2016, n° 24130/11 et 29758/11, *A et B c. Norvège*, § 132.

¹³⁵¹ CJUE, 5 mai 2022, aff. C-570/20, *BV contre Direction départementale des finances publiques de Haute-Savoie*, pt. 55 ; V. **CASSAN (C.)**, **MISPELON (P.)**, « Non bis in idem : Bis repetita ? », *Dr. fisc.* n° 47, 19 Novembre 2020, comm. 445 ; V. **CASSAN (C.)**, **MISPELON (P.)**, « Cumul des sanctions pénales et fiscales : une histoire sans fin ? », *Dr. fisc.* n° 27, 7 Juillet 2022, comm. 276 ; **PELLETIER (M.)**, « Non bis in idem et cumul de sanctions fiscales et pénales : épilogue provisoire ? – À propos de CJUE, 1^{ère} ch., 5 mai 2022, aff. C-570/20, *BV c/ DDFIP de la Haute-Savoie* », *Dr. fisc.* n° 20, 19 Mai 2022, act. 176.

constitutionnel qui juge que les sanctions pénales « *ne s'appliquent qu'aux cas les plus graves* »¹³⁵² de fraude fiscale.

La Cour de justice considère par ailleurs que le principe *non bis in idem* peut être limité en raison de la proportionnalité du cumul des sanctions.

4 – La limitation de la règle *non bis in idem* en raison de la proportionnalité du cumul des sanctions

278. Condamnation de la France. La Cour de justice fonde les limitations du principe *non bis in idem* sur l'article 52 § 1 de la Charte des droits fondamentaux de l'UE qui précise que ces restrictions doivent être apportées dans le respect d'un principe de proportionnalité¹³⁵³. À ces dispositions, le juge de Luxembourg associe le principe de proportionnalité des peines consacré par l'article 49 § 3 de la même charte¹³⁵⁴ afin d'en déduire que « *le cumul de sanctions de nature pénale doit être assorti de règles permettant de garantir que la sévérité de l'ensemble des sanctions imposées corresponde à la gravité de l'infraction concernée* »¹³⁵⁵. Cette condition de limitation du principe *non bis in idem* est identique à celle requise par la CEDH relativement au caractère proportionné du montant global de toutes les peines prononcées¹³⁵⁶.

Au sein du continuum français, l'absence de mécanisme clair et précis garantissant la proportionnalité entre les peines privatives de liberté et les sanctions fiscales¹³⁵⁷, observée *supra* dans notre analyse du lien matériel exigé par la CEDH, est à l'origine d'une condamnation de la France par la CJUE le 5 mai 2022 dans son arrêt *BV contre Direction départementale des finances publiques de la Haute-Savoie*. La Cour de justice estime que le droit à ne pas être jugé et puni deux fois consacré par la Charte des droits fondamentaux de l'UE « *s'oppose à une réglementation nationale qui n'assure pas, dans les cas du cumul d'une sanction pécuniaire et d'une peine privative de liberté [...] que l'ensemble des sanctions infligées n'excède pas la gravité de l'infraction constatée* »¹³⁵⁸.

¹³⁵² Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, *M. Alec W. et autre [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale]*, cons. 21 ; Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *M. Jérôme C. [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale]*, cons. 21.

¹³⁵³ CJUE, gr. ch., 20 mars 2018, aff. C-524/15, *Luca Mancini*, pt. 41 ; V. art 52 § 1 de la CDFUE : « *Dans le respect du principe de proportionnalité, des limitations ne peuvent être apportées que si elles sont nécessaires* ».

¹³⁵⁴ Art. 49 § 3 de la CDFUE : « *L'intensité des peines ne doit pas être disproportionnée par rapport à l'infraction* ».

¹³⁵⁵ CJUE, gr. ch., 20 mars 2018, aff. C-524/15, *Luca Mancini*, pt. 55.

¹³⁵⁶ CEDH, gr. ch., 15 novembre 2016, n° 24130/11, 29758/11, *A et B c/ Norvège*, § 132.

¹³⁵⁷ Pour mémoire, la réserve du Conseil constitutionnel autorisant le cumul répressif ne concerne que des sanctions de même nature, V. Cons. const., 28 juill. 1989, n° 89-260 DC, *Loi relative à la sécurité et à la transparence du marché financier*, cons. 22, les Sages considèrent que « *si l'éventualité d'une double procédure peut ainsi conduire à un cumul de sanctions, le principe de proportionnalité implique, qu'en tout état de cause, le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues* » ; Cette réserve est reprise au mot près dans Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *Jérôme C.*, [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale], cons. 24.

¹³⁵⁸ CJUE, 5 mai 2022, aff. C-570/20, *BV contre Direction départementale des finances publiques de Haute-Savoie*, pt. 56, selon la Cour de Luxembourg, « *Le droit fondamental garanti à l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, lu en combinaison avec l'article 52, paragraphe 1, de celle-ci, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale qui*

En conséquence, la décision de la CJUE est censée obliger la Cour de cassation à laisser inappliquée la législation actuelle permettant le cumul des sanctions fiscale et pénale¹³⁵⁹.

Toutefois, il importe de rappeler qu'en vertu de l'article 51 § 1 de la Charte, l'exigence de proportionnalité fondée sur l'article 52 § 1 de la même Charte s'adresse « *aux États membres uniquement lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'Union* »¹³⁶⁰. En dehors du cadre de la mise en œuvre du droit de l'Union européenne, notamment en matière de TVA, le continuum français de répression de la fraude fiscale demeure conventionnel.

À travers leur jurisprudence portant limitation du principe *non bis in idem* les juges européens protègent l'efficacité des continuums nationaux de lutte contre la fraude fiscale en garantissant la possibilité de renforcer la répression fiscale avec des poursuites et sanctions pénales.

La protection du cumul des sanctions fiscale et pénale, tel qu'il s'organise au sein d'un continuum de répression de la fraude fiscale, s'évince pareillement de la jurisprudence constitutionnelle et pénale des juges français.

§ 2 - La protection du cumul des sanctions fiscale et pénale par les juges français

279. Jurisprudence en faveur du continuum. Protéger le cumul des sanctions fiscale et pénale c'est préserver l'existence du continuum de répression de la fraude fiscale dont l'efficacité repose sur la contribution de la sanction pénale à la procédure fiscale. La France et les autres États qui répriment la fraude fiscale au moyen d'un cumul de procédures fiscale et pénale cherchent à se placer hors de portée du principe *non bis in idem* comme on peut l'observer à travers les arguments soutenus par les gouvernements intervenants à la Cour EDH dans l'affaire *A et B contre Norvège*¹³⁶¹ en application des articles 36 § 2 de la Convention EDH¹³⁶² et 44 § 3 du règlement de la Cour EDH¹³⁶³. Avec les gouvernements tchèque, bulgare, grec et suisse, le gouvernement français

n'assure pas, dans les cas du cumul d'une sanction pécuniaire et d'une peine privative de liberté, par des règles claires et précises [...] que l'ensemble des sanctions infligées n'excède pas la gravité de l'infraction concernée » ; V. notamment **GALLOIS (J.)**, « Ne bis in idem en matière fiscale : l'extension, par la CJUE, du principe de proportionnalité au cumul des sanctions de natures différentes », *Dalloz actualité*, 18 mai 2022.

¹³⁵⁹ V. sur ce point **PELLETIER (M.)**, « Non bis in idem et cumul de sanctions fiscales et pénales : épilogue provisoire ? – À propos de CJUE, 1^{ère} ch., 5 mai 2022, aff. C-570/20, BV c/ DDFIP de la Haute-Savoie », *Dr. fisc.* n° 20, 19 Mai 2022, act. 176.

¹³⁶⁰ Art. 51 § 1 de la CDFUE « *Les dispositions de la présente Charte s'adressent aux institutions et organes de l'Union dans le respect du principe de subsidiarité, ainsi qu'aux États membres uniquement lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'Union* ».

¹³⁶¹ CEDH, gr. ch., 15 novembre 2016, n° 24130/11, 29758/11, *A et B c/ Norvège*, §§ 87-100.

¹³⁶² Art. 36 § 2 de la Conv. EDH : « *Dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice, le président de la Cour peut inviter toute Haute Partie contractante qui n'est pas partie à l'instance ou toute autre personne intéressée autre que le requérant à présenter des observations écrites ou à prendre part aux audiences* ».

¹³⁶³ Règlement de la CEDH, 16 septembre 2022, art. 44 § 3 : « *le président de la chambre peut, dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice, comme le prévoit l'article 36 § 2 de la Convention, inviter ou autoriser toute Partie contractante non-partie à*

soutenait la thèse l'inapplicabilité dudit principe au cumul de sanctions fiscale et pénale en raison de l'absence d'*idem* et de *bis*¹³⁶⁴. Le gouvernement français invoquait l'absence d'*idem* en raison de la qualification administrative et non pénale des sanctions fiscales en droit interne dès lors que celles-ci ne sont pas appliquées dans le cadre d'une condamnation pénale par un organe juridictionnel¹³⁶⁵. Il soulevait l'absence de *bis* en raison de la complémentarité des procédures fiscale et pénale, complémentarité qui avait permis à la CEDH de valider un cumul de sanctions administrative et pénale en matière d'infractions routières au regard du « *lien suffisant entre les procédures* »¹³⁶⁶. La volonté des pouvoirs publics français de protéger le cumul des sanctions fiscale et pénale et *in fine* le continuum de répression de la fraude fiscale ressort pareillement de la jurisprudence des juges constitutionnel et pénal. En effet, à l'instar du Gouvernement, ces juges semblent vouloir préserver l'efficacité de l'édifice répressif de lutte contre la fraude fiscale qui garantit le recouvrement de l'impôt fraudé. La protection du continuum repose ainsi sur la validation du cumul des sanctions fiscale et pénale par le Conseil constitutionnel (A) et sur la défense de cet ensemble répressif par la Cour de cassation (B).

A - La validation du cumul des sanctions fiscale et pénale par le Conseil constitutionnel

280. Pas de valeur constitutionnelle pour *non bis in idem*. Le principe *non bis in idem* est absent du bloc de constitutionnalité et lorsque le Conseil constitutionnel doit se prononcer sur la conformité d'un cumul répressif, il statue à l'aune du principe de nécessité des délits et des peines consacré par l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 duquel découle un principe de proportionnalité¹³⁶⁷.

Néanmoins, dès lors qu'il se prononce sur le cumul de procédures administratives et pénales le Conseil, à l'instar des juges européens, veille à ce qu'un justiciable ne soit pas jugé et puni deux fois pour les mêmes faits. En effet, en faisant suite à un arrêt *Grande Stevens*¹³⁶⁸ dans lequel la CEDH avait condamné un cumul de sanctions administratives et pénales en matière boursière, le 18 mars

la procédure, ou toute autre personne intéressée autre que le requérant, à soumettre des observations écrites ou, dans des circonstances exceptionnelles, à prendre part à l'audience ».

¹³⁶⁴ CEDH, gr. ch., 15 novembre 2016, n° 24130/11, 29758/11, *A et B c/ Norvège*, §§ 87-100.

¹³⁶⁵ *Ibidem*, spéc. § 92.

¹³⁶⁶ *Ibid.*, § 96 : « *Le gouvernement français estime que le raisonnement adopté dans les décisions précitées R.T. c. Suisse et Nilsson peut être transposé en matière fiscale au regard des objectifs poursuivis par les États en ce domaine, objectifs qui, d'après lui, diffèrent selon qu'il s'agit de poursuites pénales ou de l'application de pénalités fiscales (i) et dès lors qu'il existe un lien suffisant entre les procédures fiscale et pénale* ».

¹³⁶⁷ V. notamment Cons. const., 18 mars 2015, n° 2014-453/454 QPC et n° 2015-462 QPC, *M. John L. et autres [Cumul des poursuites pour délit d'initié et des poursuites pour manquement d'initié]*, cons. 19.

¹³⁶⁸ CEDH, 4 mars 2014, n° 18640/10, n° 18647/10, n° 18663/10, n° 18668/10, n° 18698/10, *Grande Stevens et autres c. Italie*, §§ 219-229.

2015, le Conseil constitutionnel a censuré un dispositif reposant sur un cumul de poursuites devant la commission des sanctions de l'AMF et devant l'autorité judiciaire¹³⁶⁹. Le juge constitutionnel et la CEDH ont statué dans le même sens, le premier au visa du principe de nécessité des peines et la seconde au visa du principe *non bis in idem*.

281. Postulat de la complémentarité des procédures. En matière de fraude fiscale, à l'instar de la CEDH dans son arrêt *A et B* du 5 novembre 2016, le Conseil constitutionnel déclare le 24 juin de la même année la validité d'un cumul de sanctions pénale et fiscale¹³⁷⁰. Le questionnement suscité par le positionnement singulier des Cours européennes en matière de fiscalité se transpose au niveau constitutionnel d'où semble s'évincer une volonté de contribuer à la protection de l'efficacité du continuum de répression de la fraude fiscale. En effet, les Sages de la rue de Montpensier sont en concordance avec la jurisprudence européenne lorsqu'ils considèrent qu'un cumul de procédures fiscale et pénale est conforme à la Constitution dès lors que ces voies répressives sont complémentaires et dépendent l'une de l'autre.

Dans les décisions du 24 juin 2016, le Conseil constitutionnel juge 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* »¹³⁷¹. Ces décisions ont été l'occasion pour le juge constitutionnel de formuler trois réserves qui peuvent s'observer comme des conditions de constitutionnalité du cumul des sanctions pénale et fiscale.

Le cumul répressif est reconnu constitutionnel à condition que les sanctions respectent un principe de proportionnalité (1), qu'une fraude fiscale ait été administrativement reconnue (2) et que la gravité des agissements nécessite le renforcement de la sanction fiscale par une sanction pénale (3).

1 – La condition de la proportionnalité des sanctions

282. Compensation des amendes entre elles. Le Conseil constitutionnel a émis une réserve selon laquelle « *Si l'éventualité que deux procédures soient engagées peut conduire à un cumul de sanctions, le principe de proportionnalité implique qu'en tout état de cause le montant global des sanctions éventuellement*

¹³⁶⁹ Cons. const., 18 mars 2015, n° 2014-453/454 QPC et n° 2015-462 QPC, *préc.*, cons. 28.

¹³⁷⁰ Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, *M. Alec W. et autre [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale]*, cons. 25 ; Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *M. Jérôme C. [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale]*, cons. 25.

¹³⁷¹ Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, *préc.*, cons. 20 ; Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *préc.*, cons. 20 ; Cons. const., 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, *M. Thomas T. et autre [Pénalités fiscales pour omission déclarative et sanctions pénales pour fraude fiscale]*, cons. 18.

prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues »¹³⁷². Du point de vue du juge constitutionnel, dès lors que des sanctions répondent à une condition de proportionnalité cela signifie que celles-ci résultent de procédures qui *in fine* tiennent compte l'une de l'autre. En effet, en cas de sanctions pécuniaires, cette réserve semble indiquer que l'autorité qui sanctionne en dernier lieu le fasse en fonction du montant qui a déjà été infligé par l'autorité précédente¹³⁷³. Il s'agit alors d'une logique selon laquelle la seconde sanction doit venir compléter la première¹³⁷⁴.

L'idée selon laquelle le cumul des sanctions fiscale et pénale doit être nécessaire et proportionné suppose le maintien d'un équilibre entre la punition et l'infraction. La jurisprudence constitutionnelle rejoint sur ce point celle des Cours européennes. Pour rappel, la CEDH exige que ce cumul soit organisé « *de manière à ne pas faire porter pour finir à l'intéressé un fardeau excessif* »¹³⁷⁵ et la CJUE requiert que « *la sévérité de l'ensemble des sanctions imposées soit limitée à ce qui est strictement nécessaire par rapport à la gravité de l'infraction concernée* »¹³⁷⁶. Le principe fondamental de proportionnalité des peines¹³⁷⁷ limite le cumul des sanctions fiscale et pénale. Au centre d'un équilibre entre la nécessité de punir plus intensément sans punir excessivement, le principe de proportionnalité implique une mesure précise des peines. Une telle précision échappe pourtant à la jurisprudence du Conseil constitutionnel dont la réserve relative à la proportionnalité ne concerne que les peines de même nature¹³⁷⁸. Conséquemment, en présence de sanctions de nature différente, notamment des peines d'emprisonnement et des amendes fiscales, le Conseil n'a pas prévu de mécanisme garantissant la proportionnalité entre ces deux catégories de sanctions. Un tel mécanisme rendrait le cumul des sanctions pécuniaires et privatives de liberté proportionnel à l'infraction, en établissant un rapport de proportionnalité entre des montants d'amende fiscale et des durées de peine d'emprisonnement.

¹³⁷² Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, *préc.*, cons. 24 ; Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *préc.*, cons. 24 ; Cons. const., 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, *préc.*, cons. 22.

¹³⁷³ À cet égard, le Conseil ne précise pas quelle autorité est tenue au respect de ce principe de proportionnalité, car il est possible que ce soit l'administration ou le juge pénal qui statue en dernier.

¹³⁷⁴ Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, *préc.*, cons. 8 ; Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *préc.*, cons. 8 ; Cons. const., 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, *préc.*, cons. 6 ; Le Conseil fonde son raisonnement sur l'art. 8 de la DDHC de 1789 qui dispose que « *La loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires* ».

¹³⁷⁵ CEDH, gr. ch., 15 novembre 2016, n° 24130/11, n° 29758/11, *A et B c/ Norvège*, § 132.

¹³⁷⁶ CJUE, gr. ch., 20 mars 2018, aff. C-524/15, *Luca Mancini*, pt. 63.

¹³⁷⁷ Le principe de proportionnalité des peines est soutenu par BECCARIA qui considérait que dès lors qu'un châtement produit l'effet voulu, « *Tout ce qui va plus loin est superflu et porte la marque de la tyrannie* », BECCARIA (C.), *Des délits et des peines*, Flammarion, 1991, p. 24 ; V. pareillement BENTHAM qui estimait que la peine « *doit être économique, c'est-à-dire n'avoir que le degré nécessaire pour atteindre son but* », BENTHAM (J.), *Théorie des peines légales*, in *Œuvres de J. Bentham, jurisconsulte anglais*, Bruxelles, L. Hauman et Cie, 1829, p. 11.

¹³⁷⁸ V. Cons. const., 28 juill. 1989, n° 89-260 DC, *préc.*, cons. 22 ; Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, *préc.*, cons. 24 ; Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *préc.*, cons. 24 ; Cons. const., 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, *préc.*, cons. 22.

Quoi qu'il en soit, le Conseil constitutionnel juge que la condition de la proportionnalité des sanctions est satisfaite par le continuum français de répression de la fraude fiscale¹³⁷⁹.

Le Conseil constitutionnel exige également que la fraude fiscale ait été administrativement reconnue.

2 – La condition qu'une fraude fiscale ait été administrativement reconnue

283. Nécessité d'établir préalablement une fraude fiscale. Le Conseil constitutionnel considère que le principe de nécessité des peines serait méconnu si l'article 1741 du CGI permettait « *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* »¹³⁸⁰. En d'autres termes, les Sages ont émis la réserve selon laquelle « *en l'absence d'impôt fraudé, le juge pénal ne saurait prononcer une sanction pénale pour fraude fiscale* »¹³⁸¹.

La complémentarité des procédures qui ressort de cette réserve repose sur le principe selon lequel la sanction pénale ne peut venir en complément d'une sanction fiscale qui n'a pas lieu d'exister. En prenant l'exemple d'une échelle de sanction de laquelle la sanction pénale serait l'ultime barreau, on rejoint le propos de M. PELLETIER qui fait observer que « *si un des barreaux de l'échelle de sanction fait défaut, il ne devrait pas être possible de se maintenir sur le barreau supérieur* »¹³⁸².

Le juge constitutionnel exige donc qu'une fraude fiscale ait été administrativement reconnue par les services fiscaux, ce qui suppose l'existence d'un impôt à l'origine de cette infraction. C'est sur cet impôt administrativement établi que sont fondées les poursuites pénales qui complètent les sanctions fiscales appliquées à cet impôt éludé.

284. Autorité de la chose jugée au fiscal. La réserve constitutionnelle pose ainsi un principe selon lequel la chose jugée au fiscal a autorité sur le pénal dès lors que la décharge de l'impôt neutralise la sanction pénale¹³⁸³. En application de ce principe, des décisions incohérentes du juge

¹³⁷⁹ Le Conseil constitutionnel juge que « *l'application combinée des dispositions de l'article 1729 et des dispositions contestées de l'article 1741 du code général des impôts ne méconnaît pas le principe de proportionnalité des peines* », V. Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, *préc.*, cons. 24 ; Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *préc.*, cons. 24.

¹³⁸⁰ Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, *préc.*, cons. 13 ; Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *préc.*, cons. 13 ; Cons. const., 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, *préc.*, cons. 11.

¹³⁸¹ Commentaire officiel Cons. const., 24 juin 2016, déc. n° 2016-545 QPC et Cons. const., 24 juin 2016, déc. n° 2016-546 QPC, p. 22.

¹³⁸² PELLETIER (M.), « De quelques conséquences (inattendues) des décisions Alec W. et Jérôme C. », *Dr. fisc.* n° 30-35, 28 Juillet 2016, act. 466.

¹³⁸³ V. notamment VERGNET (N.), « Articulation des procédures fiscale et pénale : une symphonie inachevée », *Dr. fisc.* n° 11, 14 Mars 2019, 200 ; V. AYRAULT (L.), « L'indépendance des contentieux pénal et fiscal », *Dr. fisc.* n° 38, 22 Septembre 2016, 503.

pénal peuvent être évitées. Pour mémoire, la Cour de cassation a validé la condamnation pour fraude fiscale d'un contribuable à des peines, notamment privatives de liberté, alors que ce dernier avait été déchargé de l'impôt par le juge administratif¹³⁸⁴.

Le principe de cohérence qui s'évince de la réserve constitutionnelle relative à la décharge de l'impôt avait déjà été appliqué par la CEDH en octobre 2014 dans un arrêt *Lungu c. Roumanie*. À travers cette décision, la Cour de Strasbourg affirme qu'un chef d'entreprise ne peut être poursuivi au pénal pour fraude fiscale alors que, pour les mêmes faits, la société qu'il dirige a fait l'objet d'un jugement dans lequel le juge de l'impôt considère qu'il n'y a pas d'infraction¹³⁸⁵. La Cour européenne souligne alors l'atteinte à la sécurité juridique d'une décision qui revient sur un point en litige qui a déjà fait l'objet d'un jugement. En motivant que « *l'autorité de la chose jugée d'une décision de justice devenue définitive comporte des limitations ad personam et ad rem* »¹³⁸⁶, la CEDH exige que les procédures menées en parallèle tiennent compte l'une de l'autre. Conséquemment, si la fraude n'est pas établie par les services fiscaux ou le juge de l'impôt, la sanction pénale ne peut être prononcée en renfort de la procédure fiscale.

Ce principe de cohérence guide la réserve constitutionnelle relative à la décharge de l'impôt puisqu'elle indique que le cumul des sanctions fiscale et pénale est conforme à la Constitution à condition qu'une fraude fiscale ait été administrativement reconnue. On peut donc remarquer que l'application d'un tel principe fait ressortir la prééminence de la procédure fiscale.

285. Exigence d'un motif de fond. Cette réserve qui prohibe les poursuites et sanctions pénales lorsque l'intéressé a été déchargé de l'impôt n'est toutefois pas invocable en toutes circonstances. En effet, elle ne peut être invoquée que par « *un contribuable qui a été déchargé de l'impôt par une décision juridictionnelle devenue définitive pour un motif de fond* »¹³⁸⁷. À cet égard, le commentaire officiel de la décision rendue par le Conseil constitutionnel le 24 juin 2016 souligne que « *La décharge de l'impôt accordée pour un motif de procédure ne pourra suffire à exclure des poursuites et une éventuelle condamnation pénale* »¹³⁸⁸. Ce positionnement du Conseil permet de maintenir les poursuites et condamnations pénales en dépit des irrégularités de la procédure fiscale à l'origine d'une décharge de l'impôt. La réserve est en adéquation avec la jurisprudence de la Cour de cassation

¹³⁸⁴ Cass. crim., 13 juin 2012, n° 11-84.092, *préc.* ; Cass. crim., 23 nov. 1995, n° 94-85.302, *Giffard, préc.* ; V. notamment Ass. nat., Rapport N° 1212 relatif à la lutte contre la fraude (n°1142), 25 juillet 2018, *préc.*

¹³⁸⁵ CEDH, 21 oct. 2014, n° 25129/06, *Lungu et autres c. Roumanie*, § 47.

¹³⁸⁶ *Ibidem*, § 39.

¹³⁸⁷ Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, *préc.*, cons. 13 ; Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *préc.*, cons. 13 ; Cons. const., 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, *préc.*, cons. 11.

¹³⁸⁸ Conseil constitutionnel, V. p. 22 du commentaire officiel des décisions Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, *préc.*, et Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *préc.*

qui juge irrecevables les moyens tirés des irrégularités de la procédure fiscale¹³⁸⁹. En conséquence, une condamnation pénale est possible en cas de décharge de l'impôt pour un motif de procédure. Pourtant, il convient d'admettre avec MM. COLLET et COLLIN « *que la décharge d'une imposition pour vice de procédure ne signifie pas que, sur le fond, l'impôt était dû* »¹³⁹⁰. En d'autres termes, la décision du juge fiscal prononçant une décharge d'imposition pour motif de procédure arrête le contrôle juridictionnel à ce stade sans envisager un examen sur le fond. En conséquence, les éléments de fond qui pourraient éventuellement être entachés d'irrégularités et être susceptibles de conduire à une décision de décharge fiscale sont éludés¹³⁹¹. Il ne reste alors au contribuable que la solution de l'examen du bien-fondé de l'imposition en cause devant le juge pénal qui, de l'avis de la doctrine, a bien moins d'aptitudes en la matière que son homologue fiscal¹³⁹².

Une dernière réserve du Conseil constitutionnel précise que le cumul des procédures fiscale et pénale est conforme à la Constitution dès lors que la gravité des agissements nécessite le renforcement de la sanction fiscale par une sanction pénale.

3 – La condition de la nécessité du renforcement de la sanction fiscale par une sanction pénale

286. Renfort de la sanction pénale en cas de fraude grave. Le juge constitutionnel a émis une réserve selon laquelle le principe de nécessité des délits et des peines « *impose néanmoins que les dispositions de l'article 1741 ne s'appliquent qu'aux cas les plus graves* »¹³⁹³ de fraude fiscale. En application de cette réserve, la sanction pénale ne peut intervenir en sus d'une sanction fiscale qu'à condition que ce renforcement répressif de la procédure administrative soit nécessaire en raison de la gravité des agissements en cause¹³⁹⁴. En d'autres termes, la sanction pénale n'est pas nécessaire à l'égard des fraudes insuffisamment graves pour lesquelles les pénalités fiscales restent la réponse adéquate¹³⁹⁵.

¹³⁸⁹ V. notamment Cass. crim., 22 févr. 2006, n° 05-85.092 ; V. **VERNET (N.)**, « Articulation des procédures fiscale et pénale : une symphonie inachevée », *Dr. fisc.* n° 11, 14 Mars 2019, 200.

¹³⁹⁰ **COLLET (M.), COLLIN (P.)**, « Le cumul de sanctions pénale et fiscale face aux exigences constitutionnelles et européennes. À propos de Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC et n° 2016-545 QPC », *préc.*

¹³⁹¹ En application de la réserve d'interprétation relative à la décharge de l'impôt pour un motif de fond, les poursuites pénales ne peuvent prospérer ; V. Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, *préc.*, cons. 13 ; Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *préc.*, cons. 13 ; Cons. const., 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, *préc.*, cons. 11.

¹³⁹² **COLLET (M.), COLLIN (P.)**, « Le cumul de sanctions pénale et fiscale face aux exigences constitutionnelles et européennes. À propos de Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC et n° 2016-545 QPC », *préc.*

¹³⁹³ Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, *préc.*, cons. 21 ; Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *préc.*, cons. 21 ; Cons. const., 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, *préc.*, cons. 19.

¹³⁹⁴ V. Commentaire officiel, Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, p. 24 : « *Par cette réserve, le Conseil constitutionnel [...] déduit seulement du principe de nécessité des peines que seuls les manquements les plus graves peuvent être soumis à l'intégralité du régime répressif* ».

¹³⁹⁵ V. sur ce point **DETRAZ (S.), SALOMON (R.)**, *Précis de droit pénal fiscal*, coll. Précis Fiscal, LexisNexis, 2021, p. 190.

La complémentarité des procédures fiscale et pénale qui ressort de cette réserve constitutionnelle avait déjà été défendue par M. AYRAULT qui faisait observer que « *l'un des apports de la voie pénale est d'autoriser ce que la répression administrative ne permet pas* »¹³⁹⁶. En effet, dans les cas les plus graves de fraude fiscale, la répression administrative reste limitée au prononcé de sanctions pécuniaires. Donc, en cas de fraudes fiscales graves, la procédure pénale vient renforcer la répression administrative en permettant le prononcé de peines privatives de liberté au terme d'un procès public qui a vocation à jeter l'opprobre sur le fraudeur fiscal¹³⁹⁷.

La condition de la nécessité de l'intervention de la sanction pénale, qui repose sur la gravité des faits de fraude fiscale, lorsqu'elle est satisfaite, permet au Conseil constitutionnel de valider un cumul de procédures fiscale et pénale.

Les conditions de la constitutionnalité d'un cumul de sanctions fiscale et pénale qui s'évincent des réserves formulées par le Conseil constitutionnel sont toutes satisfaites par le continuum français de répression de la fraude fiscale déclaré conforme à la Constitution¹³⁹⁸. Cet assemblage répressif déployé contre la soustraction à l'impôt est ainsi protégé par la jurisprudence du juge constitutionnel, puisque la constitutionnalité de ce dispositif ne pourra faire l'objet d'une remise en question qu'en cas de changement de circonstances¹³⁹⁹. Qui plus est, la déclaration de conformité à la Constitution du continuum de répression de la fraude fiscale bénéficie de l'effet *erga omnes* des décisions du Conseil constitutionnel puisque ces décisions s'imposent à toutes les autorités et ne sont susceptibles d'aucun recours¹⁴⁰⁰. La protection constitutionnelle du cumul des sanctions fiscale

¹³⁹⁶ AYRAULT (L.), « *Non bis in idem* : Les enjeux en matière fiscale », *AJ pénal* 2015, 185.

¹³⁹⁷ V. art. 306 du Cpp. : « *Les débats sont publics, à moins que la publicité ne soit dangereuse pour l'ordre ou les mœurs* » ; V. notamment ROURE (S.), « L'élargissement du principe de publicité des débats judiciaires : une judiciarisation du débat public », *Revue française de droit constitutionnel*, vol. 68, n° 4, 2006, pp. 737-779, l'auteur fait remarquer que « *Le principe de la démocratie commande que la justice soit publique* » ; V. notamment CEDH, 20 mai 1998, n° 21257/93, n° 21258/93, n° 21259/93, *Gautrin et autres c. France*, § 42 : « *La Cour rappelle que la publicité des débats judiciaires constitue un principe fondamental consacré par l'article 6 § 1. Ladite publicité protège les justiciables contre une justice échappant au contrôle du public ; elle contribue aussi à préserver la confiance de chacun dans les cours et tribunaux* » ; Sur la publicité du procès pénal pour fraude fiscale V. notamment BOUSSARDO (V.), MAES (M.), « Pénalisation de la fraude fiscale : la fin justifie-t-elle les moyens ? », *Droit pénal* n° 10, Octobre 2018, dossier 9.

¹³⁹⁸ V. Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, *préc.*, cons. 25 ; Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *préc.*, cons. 25, le Conseil juge que « *Sous les réserves énoncées aux paragraphes 13, 21 et 24, l'article 1729 et les dispositions contestées de l'article 1741 du code général des impôts ne sont contraires à aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit. Dans ces conditions, ils doivent être déclarés conformes à la Constitution* » ; V. Cons. const., 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, *préc.*, cons. 23.

¹³⁹⁹ La transmission d'une QPC au Conseil d'État ou à la Cour de cassation, par une juridiction, est recevable à condition que la disposition sur laquelle elle porte « *n'a pas été déclarée conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel, sauf changement des circonstances* », V. Art. 23-2 de l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel ; V. FRAISSE (R.), « La chose jugée par le Conseil constitutionnel dans les motifs et le dispositif de ses décisions et la QPC », *Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel* n° 30, Dossier : Autorité des décisions, Janvier 2011.

¹⁴⁰⁰ V. al. 3 de l'art. 62 de la Constitution du 4 octobre 1958 : « *Les décisions du Conseil constitutionnel ne sont susceptibles d'aucun recours. Elles s'imposent aux pouvoirs publics et à toutes les autorités administratives et juridictionnelles* ».

et pénale garantit la pérennisation du continuum au sein duquel la répression pénale est utilisée afin d'assurer le succès de la procédure fiscale.

La protection de cet assemblage répressif ressort pareillement de la jurisprudence de la Cour de cassation orientée vers la défense du cumul des sanctions fiscale et pénale.

B - La défense du cumul des sanctions fiscale et pénale par la Cour de cassation

De la jurisprudence de la Cour de cassation s'évince un parti pris pour la défense du cumul des sanctions fiscale et pénale. Ce positionnement se remarque au regard de la détermination des magistrats du quai de l'Horloge dans la condamnation pénale de la fraude fiscale (1) et de l'invocation de la réserve française à l'application du principe *non bis in idem* (2).

1 – La détermination de la Cour de cassation dans la condamnation pénale de la fraude fiscale

287. Sursis à statuer limité aux risques sérieux de contrariété. Les magistrats du quai de l'Horloge font preuve d'une certaine opiniâtreté dans la voie de la condamnation pour fraude fiscale en validant le refus de surseoir à statuer du juge pénal dans l'attente d'une décision fiscale définitive. Tel que le rappelle la Cour de cassation dans un arrêt du 11 septembre 2019¹⁴⁰¹ la décision du juge fiscal n'a pas autorité de chose jugée à l'égard du juge pénal¹⁴⁰². Elle souligne en conséquence que le juge pénal n'est pas tenu de surseoir à statuer dans l'attente de la décision définitive du juge fiscal¹⁴⁰³. Selon les magistrats du quai de l'Horloge le sursis à statuer du juge pénal ne saurait être systématique en raison de l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale ainsi qu'en considération de l'obligation pour celui-ci de statuer dans un délai raisonnable¹⁴⁰⁴. La Cour de cassation précise que par exception le juge pénal « *peut prononcer, dans l'exercice de son pouvoir souverain, le sursis à statuer en cas de risque sérieux de contrariété de décisions, notamment en présence d'une décision non définitive déchargeant le prévenu de l'impôt pour un motif de fond* »¹⁴⁰⁵. On en déduit que le juge répressif

¹⁴⁰¹ Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.980 ; V. notamment **ROBERT (J.-H.)**, « Un pied judiciaire dans la porte de la compétence administrative », *Droit pénal* n° 11, Novembre 2019, comm. 186.

¹⁴⁰² La Cour de cassation s'appuie sur son arrêt Cass. crim., 13 juin 2012, n° 11-84.092 pour affirmer « *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'impôt* ». Pour rappel cette jurisprudence avait eu pour conséquence qu'un contribuable déchargé de l'impôt subissait en sus des amendes pénales une peine privative de liberté, V. notamment **DEBOISSY (F.)**, « Retour sur un principe controversé : l'indépendance des procédures pénale et fiscale », *préc.*

¹⁴⁰³ La Cour de cassation se fonde sur les articles 384 et 427 du Cpp ; De surcroît la Cour rappelle son arrêt Cass. crim., 11 janv. 2006, n° 05-82.674, Bull. crim. n° 16.

¹⁴⁰⁴ Le propos de la Cour de cassation repose sur l'art. préliminaire du Cpp et l'art. 6 de la Conv. EDH.

¹⁴⁰⁵ Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.980 ; V. notamment **ROBERT (J.-H.)**, « Un pied judiciaire dans la porte de la compétence administrative », *préc.*

a la faculté de refuser de surseoir à statuer dès lors qu'il est peu probable que le juge fiscal prononce une décharge de l'impôt pour un motif de fond. Dans l'arrêt du 11 septembre 2019, la Cour de cassation a jugé d'une faible probabilité de décision de décharge en considération du jugement du tribunal administratif et au regard du défaut d'objection de la commission départementale et la commission des infractions fiscales¹⁴⁰⁶.

Cette jurisprudence limitant les possibilités de sursis à statuer aux seules situations de risque sérieux de contrariété de décisions a été confirmée par les hauts magistrats dans un arrêt en date du 8 avril 2021¹⁴⁰⁷. Le sursis à statuer dépend ainsi de l'appréciation souveraine du juge pénal. Si cette jurisprudence vise à libérer le juge pénal de la prévalence de la décision du juge administratif susceptible de prononcer une décharge de l'impôt, il n'en demeure pas moins qu'elle est révélatrice d'une volonté des magistrats du quai de l'Horloge de garantir l'application d'une sanction pénale à des faits de fraude fiscale. La détermination de la Cour de cassation dans la voie de la condamnation pénale pour fraude fiscale souligne une volonté de défendre le renfort de la procédure fiscale par une sanction pénale qui outre la punition qu'elle inflige au fraudeur fiscal garantit le recouvrement de l'impôt fraudé en application de la mesure de solidarité¹⁴⁰⁸.

La juridiction suprême de l'ordre judiciaire défend également le cumul des sanctions fiscale et pénale en invoquant la réserve française à l'application du principe *non bis in idem*.

2 - l'invocation de la réserve française à l'application du principe *non bis in idem*

288. Rempart de la réserve. Les six arrêts de la Chambre criminelle, du 11 septembre 2019, sont venus rappeler le soutien de la Cour de cassation au cumul des sanctions fiscale et pénale à travers l'invocation de la réserve française afin de faire obstacle à l'application du principe *non bis in idem*¹⁴⁰⁹. Les hauts magistrats ont affirmé qu'« *il appartient au juge répressif d'appliquer l'article 4 au protocole n° 7 en faisant produire un plein effet à la réserve émise par la France en marge de ce protocole* »¹⁴¹⁰. En faisant

¹⁴⁰⁶ *Ibidem*.

¹⁴⁰⁷ Cass. crim., 8 avr. 2021, n° 19-87.905, selon la Cour : « *il ne résulte pas des éléments de la procédure qu'il existerait un risque sérieux de contrariété entre les décisions des juridictions pénales et administratives dès lors que si le Conseil d'État a été saisi d'un recours contre la décision de la cour administrative d'appel ayant statué sur les demandes de M. A... et Mme I... tendant notamment à ce qu'ils soient déchargés de l'impôt et des majorations qui leur ont été appliquées, tant le tribunal administratif initialement saisi que la juridiction d'appel les ont déboutés de leurs demandes* ».

¹⁴⁰⁸ Art. 1745 du CGI ; V. notamment **DETRAZ (S.)**, « La nature de la solidarité de l'article 1745 du Code général des impôts », *préc.*

¹⁴⁰⁹ Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 1174, 1175, 1176, 1177, 1178 et 1179.

¹⁴¹⁰ Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-82.430 et n° 18-81.067 ; V. Cour de cassation, Note explicative relative aux arrêts n° 1174, 1175, 1176, 1177, 1178 et 1179 du 11 septembre 2019 (chambre criminelle), p. 1.

référence à la jurisprudence *A et B* de la CEDH¹⁴¹¹ la Cour de cassation souligne par ailleurs que la réserve française n'est pas remise en cause par la Cour européenne des droits de l'homme¹⁴¹².

La Cour de cassation s'oppose jusqu'à ce jour à l'application du principe *non bis in idem* en invoquant la réserve française de façon à ce que puisse être possible le cumul de sanctions fiscale et pénale sur lequel repose le continuum de répression de la fraude fiscale¹⁴¹³.

¹⁴¹¹ La Cour de cassation se réfère à l'arrêt CEDH, 15 nov. 2016, n° 24130/11 et 29758/11, *A et B c. Norvège*, § 117

¹⁴¹² Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-82.430 et n° 18-81.067 ; V. Cass. crim., 22 févr. 2017, n° 14-82.526 ; V. Cour de cassation, Note explicative relative aux arrêts n° 1174, 1175, 1176, 1177, 1178 et 1179 du 11 septembre 2019 (chambre criminelle), p. 2.

¹⁴¹³ V. Cass. crim., 1 avr. 2020, n° 18-85.958.

CONCLUSION DE CHAPITRE

289. Plus-value de la répression pénale. La raison d'être du continuum de répression de la fraude fiscale réside dans la contribution de la sanction pénale à l'efficacité de la procédure fiscale¹⁴¹⁴. Contrairement aux pénalités fiscales, la sanction pénale est prononcée à l'occasion d'un procès public censé jeter l'opprobre sur le fraudeur fiscal et le priver de sa liberté. Si les peines d'emprisonnement n'intéressent que les personnes physiques, l'opprobre du procès pénal, avec ses risques réputationnels et professionnels, concerne aussi bien les personnes physiques que les personnes morales. L'exemplarité et la portée dissuasive de la sanction pénale¹⁴¹⁵ contribuent à l'efficacité de la répression fiscale en renforçant l'effet punitif des sanctions administratives.

La sanction pénale corrobore la procédure fiscale en garantissant son succès dès lors qu'avec le prononcé d'une condamnation pénale pour fraude fiscale le juge dispose de la faculté d'appliquer, à la demande de l'administration, une mesure de solidarité fiscale qui permet de recouvrer l'impôt fraudé et ses majorations¹⁴¹⁶. La sanction pénale garantit le succès de la procédure fiscale quand bien même des poursuites pénales n'auraient pas été déclenchées, puisque la menace d'un procès pénal et l'opprobre qu'il jette sur le condamné incite le fraudeur fiscal à régulariser rapidement sa situation par transaction. En tout état de cause, la sanction pénale est instrumentalisée afin de garantir le succès de la procédure fiscale et *in fine* le recouvrement de l'impôt.

290. Applicabilité du principe *non bis in idem*. L'intervention de la répression pénale en renfort de la procédure administrative occasionne un cumul de sanctions fiscale et pénale. Depuis la reconnaissance jurisprudentielle de la nature pénale des sanctions fiscales, les droits fondamentaux de la matière pénale s'étendent à ces sanctions administratives¹⁴¹⁷. En conséquence, le principe *non bis in idem* qui interdit une double sanction pénale pour les mêmes faits s'applique au continuum

¹⁴¹⁴ Sur ce point, on peut rejoindre la doctrine qui affirme que « *L'un des apports de la voie pénale est d'autoriser ce que la répression administrative ne permet pas* », V. **AYRAULT (L.)**, « *Non bis in idem* : Les enjeux en matière fiscale », *AJ pénal* 2015, 185.

¹⁴¹⁵ Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, *M. Alec W. et autre [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale]*, cons. 19 ; Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *M. Jérôme C. [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale]*, cons. 19.

¹⁴¹⁶ Art. 1745 du CGI ; V. notamment **DETRAZ (S.)**, « La nature de la solidarité de l'article 1745 du Code général des impôts », *Dr. fisc.* 2012, n° 50, ét. 551.

¹⁴¹⁷ V. CEDH, 6 juin 1976, n° 5100/71, 5101/71, 5102/7, *Engel c. Pays-Bas*, § 82 ; V. CEDH, 24 févr. 1994, n° 12547/86, *Bendenoun c. France*, § 47 ; V. CJUE, 5 juin 2012, aff. C-489/10, *Lukasz Marcin Bonda*, pt. 37, la CJUE se réfère à la jurisprudence *Engel* de la CEDH avec ses critères d'identification d'une accusation en matière pénale ; V. Cons. const., 30 déc. 1982, n° 82-155, *Loi de finances rectificative pour 1982*, cons. 33 ; Cons. const., 17 janv. 1989, n° 88-248 DC, *Loi modifiant la loi n° 86-1067 du 30 septembre 1986 relative à la liberté de communication*, cons. 36 ; Cass. com., 7 nov. 1989, n° 88-12.059 ; CE, avis, 31 mars 1995, n° 164008, *Sarl Auto-Industrie Méric*.

qui repose sur le cumul de poursuites et de sanctions fiscales et pénales. Les édifices répressifs au sein desquels se cumulent une sanction administrative à caractère pénal et une sanction pénale sont censurés par les juges européens et constitutionnel en application du principe *non bis in idem*. Ledit principe fait obstacle à l'application de la sanction pénale qui intervient en général en dernier lieu et menace l'existence des continuums au sein desquels la procédure administrative se prolonge à travers des poursuites pénales.

291. Pérennisation du continuum. Pourtant, il convient de remarquer le particularisme de la jurisprudence des juges européens et français en matière de cumul de sanctions fiscale et pénale. En effet, contrairement à d'autres infractions pour lesquelles ces juges s'opposent à un cumul de sanctions administrative et pénale¹⁴¹⁸, en matière de fraude fiscale, les Cours européennes et le Conseil constitutionnel valident à certaines conditions le cumul de sanctions fiscale et pénale¹⁴¹⁹. Dès lors que ces conditions de validité se cristallisent autour de la complémentarité des procédures et *in fine* des sanctions, le continuum français de répression de la fraude fiscale se situe hors de la portée du principe *non bis in idem*. L'inapplicabilité du principe *non bis in idem* au continuum est révélatrice de la protection jurisprudentielle, au niveau européen et constitutionnel, dont bénéficie cet assemblage répressif qui garantit le recouvrement de l'impôt fraudé. Le particularisme de la répression pénale de la fraude fiscale repose ainsi sur la validation du cumul de cette réponse pénale avec des sanctions fiscales de nature pénale. Une telle onction jurisprudentielle soutient l'instrumentalisation de la répression pénale au sein du continuum de répression de la fraude fiscale. Le continuum se présente donc comme un édifice pérenne au sein duquel la répression pénale continue de jouer le rôle de levier de recouvrement de la dette fiscale.

¹⁴¹⁸ V. notamment CEDH, 6 juin 2019, n° 47342/14, *Nodet c. France*, §§ 53-54 ; V. CEDH, 4 mars 2014, n° 18640/10, n° 18647/10, n° 18663/10, n° 18668/10, n° 18698/10, *Grande Stevens et autres c. Italie*, §§ 227-228 ; V. Cons. const., 18 mars 2015, n° 2014-453/454 QPC et n° 2015-462 QPC, *M. John L. et autres [Cumul des poursuites pour délit d'initié et des poursuites pour manquement d'initié]*, cons. 28 ; V. **MARGUENAUD (J.-P.)**, « Non bis in idem – L'affirmation du principe du non-cumul des sanctions administratives et des sanctions pénales en matière économique », *RSC* 2015/1 N° 1, pp. 155-174 ; V. **MATSOPOULOU (H.)**, « Le cumul de poursuites et de sanctions administratives et pénales, pour les mêmes faits, n'est pas conforme à la règle *ne bis in idem* », *Revue des sociétés* 2014, p. 675.

¹⁴¹⁹ Pour le Conseil de l'Europe V. CEDH, gr. ch., 15 novembre 2016, n° 24130/11, n° 29758/11, *A et B c/ Norvège*, §§ 147 et 153 ; Pour l'Union européenne V. CJUE, gr. ch., 20 mars 2018, aff. C-524/15, *Luca Mancini*, pt. 63 ; Pour la France V. Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, *M. Alec W. et autre [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale]*, cons. 25 ; Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *M. Jérôme C. [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale]*, cons. 25 ; Cons. const., 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, *M. Thomas T. et autre [Pénalités fiscales pour omission déclarative et sanctions pénales pour fraude fiscale]*, cons. 23.

CONCLUSION DE TITRE

292. Instrumentalisation de la répression pénale. Le déclenchement des poursuites pénales au sein du continuum de répression de la fraude fiscale a une finalité purement fiscale eu égard au pouvoir de l'administration dans ce cadre. S'il revient à l'administration de choisir de déclencher des poursuites pénales, elle n'effectuera une telle démarche que dans l'intérêt du fisc, c'est-à-dire pour le succès de la procédure de recouvrement de la dette fiscale. L'instrumentalisation de la répression pénale qui appert de la mise en mouvement de l'action publique dans de telles conditions se remarque à maints égards.

En premier lieu, les poursuites pénales participent à la procédure de contrôle fiscal en supplantant les moyens fiscaux d'investigation afin de garantir la détection des fraudes les plus complexes à l'aide de moyens judiciaires¹⁴²⁰. C'est ainsi que, dans le cadre de la procédure judiciaire d'enquête fiscale, les poursuites pénales peuvent se distinguer comme un instrument efficace de contrôle fiscal. En deuxième lieu, au cœur du procès pénal, par la voie de la constitution de partie civile, l'administration peut solliciter du juge l'application de la mesure de solidarité fiscale permettant de recouvrer l'impôt fraudé avec ses pénalités administratives¹⁴²¹. Dans ce cadre, le procès pénal peut se remarquer comme un redoutable instrument de recouvrement de la dette fiscale. En troisième lieu, le renforcement de la répression fiscale par la sanction pénale garantit l'efficacité du continuum en raison de l'apport d'exemplarité et de dissuasion de la peine à cet assemblage répressif¹⁴²². Ces circonstances révèlent le positionnement de la sanction pénale comme un instrument de renforcement de la répression fiscale.

293. Protection jurisprudentielle de l'instrumentalisation. Si le particularisme de la répression pénale de la fraude fiscale appert de sa fonction d'instrument de procédure fiscale, il est nécessaire d'observer le particularisme des jurisprudences européennes et nationales qui supportent cette instrumentalisation du droit pénal. D'un point de vue national, la Cour de cassation s'assure que

¹⁴²⁰ V. Sénat, Projet de loi de finances rectificative pour 2009 : Rapport, Septembre 2009, Art. 14 bis : Procédure judiciaire d'enquête fiscale ; V. Loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, art. 23 ; V. notamment **MICHAUD (P.)**, « L'enquête fiscale judiciaire sous le contrôle du Parquet », *Gaz. Pal.* 30 janv. 2010, p. 13.

¹⁴²¹ Art. 1745 du CGI ; V. notamment **DETRAZ (S.)**, « La nature de la solidarité de l'article 1745 du Code général des impôts », *Dr. fisc.* 2012, n° 50, ét. 551.

¹⁴²² V. sur ce point Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, *M. Alec W. et autre [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale]*, cons. 19 ; Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *M. Jérôme C. [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale]*, cons. 19 ; Cons. const., 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, *M. Thomas T. et autre [Pénalités fiscales pour omission déclarative et sanctions pénales pour fraude fiscale]*, cons. 17.

l'action civile de l'administration fiscale puisse aboutir au prononcé de la solidarité fiscale, levier de recouvrement de l'impôt, en faisant fi des exigences procédurales du procès pénal, notamment en cause d'appel¹⁴²³. La même Cour, en méconnaissant le principe de légalité criminelle, réfute le caractère de punition de la solidarité fiscale afin que celle-ci échappe aux exigences du procès pénal qui, soit diminueraient le montant de cette mesure, soit la feraient disparaître en raison de son cumul avec la peine principale¹⁴²⁴. Par ailleurs, la Cour de cassation ainsi que le Conseil constitutionnel maintiennent l'existence du continuum quand bien même cet édifice répressif cumulerait deux sanctions de nature pénale¹⁴²⁵. La défense de l'intervention de la sanction pénale en sus de la répression fiscale, par ces juridictions françaises, fait ressortir leur volonté de soutenir ce continuum au sein duquel la répression pénale est instrumentalisée.

Au niveau européen, dès lors que la CEDH et la CJUE, contrairement à ce qu'elles ont décidé pour d'autres infractions, jugent qu'en matière de fraude fiscale un cumul de sanctions administrative et pénale se situe, à certaines conditions, hors de portée du principe *non bis in idem*, ces Cours protègent les édifices répressifs à l'image du continuum français et pérennisent ainsi l'instrumentalisation de la répression pénale afin de garantir le recouvrement de l'impôt.

¹⁴²³ Cass. crim., 29 juin 2016, n° 15-85.759, Bull. crim. 2016, n° 207, les magistrats du quai de l'Horloge jugent que « l'administration fiscale, non appelante d'un jugement statuant sur des faits de fraude fiscale qui a reçu sa constitution de partie civile, peut intervenir à l'instance d'appel aux seules fins de corroborer l'action publique en cas de recours formé par le ministère public » ; Cass. crim., 8 nov. 2017, 17-82.968, la Cour de cassation considère que l'administration fiscale est recevable à se constituer partie civile pour la première fois en appel.

¹⁴²⁴ V. Cass. crim., 23 févr. 2022, n° 21-81.161, la Cour de cassation réfute la nature de punition de la mesure de solidarité fiscale alors que celle-ci est prévue par l'art. 1745 du CGI figurant dans une section intitulée « sanctions pénales » du recouvrement de l'impôt, V. CGI, Livre II : Recouvrement de l'impôt (Articles 1657 à 1965 L), Chapitre II, Section I, C : Sanctions pénales (Articles 1741 à 1753 bis B).

¹⁴²⁵ V. Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.980 ; V. Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-82.430 et n° 18-81.067 ; V. Cour de cassation, Note explicative relative aux arrêts n° 1174, 1175, 1176, 1177, 1178 et 1179 du 11 septembre 2019 (chambre criminelle), p. 1 ; V. Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, M. Alec W. et autre [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale], cons. 25 ; Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, M. Jérôme C. [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale], cons. 25 ; Cons. const., 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, M. Thomas T. et autre [Pénalités fiscales pour omission déclarative et sanctions pénales pour fraude fiscale], cons. 23.

CONCLUSION DE PARTIE

294. Fondement du particularisme. Le particularisme de la répression pénale de la fraude fiscale a pour fondement essentiel le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale de permettre le déclenchement des poursuites pénales. Une telle prérogative est à l'origine d'un continuum de procédures fiscale et pénale au sein duquel le droit pénal se retrouve au service du recouvrement de l'impôt. Ce pouvoir qui tient ses origines de la jurisprudence de la Cour de cassation, au XIX^{ème} siècle¹⁴²⁶, est aujourd'hui régi par la loi qui maintient implicitement la faculté inverse pour l'administration de refuser de permettre la mise en mouvement de l'action publique¹⁴²⁷. Le pouvoir de l'administration dans le cadre de la mise en mouvement de l'action publique pour fraude fiscale est un élément clé de la subordination de la répression pénale à la procédure fiscale au sein d'un continuum répressif. D'une part, le pouvoir discrétionnaire de l'administration de refuser de permettre la mise en mouvement de l'action publique, s'il fait d'emblée ressortir la dépendance de la répression pénale à l'égard de la procédure fiscale, il contribue au succès du recouvrement de l'impôt fraudé puisque la menace de poursuites pénales incite le fraudeur fiscal à régulariser rapidement sa situation par transaction¹⁴²⁸. D'autre part, le pouvoir discrétionnaire de l'administration de permettre la mise en mouvement de l'action publique assujettit la répression pénale au renforcement de la procédure fiscale de recherche de la fraude fiscale¹⁴²⁹, de sanction de cette infraction¹⁴³⁰ et de recouvrement de la dette fiscale¹⁴³¹.

¹⁴²⁶ V. Cour de cassation, arrêts des 24 févr. 1820, J.P., tom. XV, p. 802 ; 11 nov. 1826, J.P., tom. XX, p. 820 ; 18 janv. 1828, J.P., tom. XXI, p. 1062 ; 1^{er} oct. 1842, J. cr., XV, p. 66 ; V. notamment **MANGIN (C.)**, *Traité de l'action publique et de l'action civile en matière criminelle*, Tome premier, Nève Librairie de la Cour de cassation, Paris, 1837, p. 76, n° 41, l'auteur fait observer que « l'administration des contributions indirectes a le droit de transiger avec le prévenu de contravention et d'éteindre par là les poursuites » ; V. **HÉLIE (F.)**, *Traité de l'instruction criminelle*, Tome II. De l'action publique et de l'action civile, Charles Hingray, Paris, 1846., p. 234.

¹⁴²⁷ Depuis la création du délit général de fraude fiscale en 1920, jusqu'à ce jour, l'administration fiscale dispose du pouvoir discrétionnaire de permettre la mise en mouvement de l'action publique pour fraude fiscale. En conséquence elle peut discrétionnairement décider d'engager des poursuites pénales comme de refuser de prendre une telle décision ; V. art. 112 de la loi du 25 juin 1920 portant création de nouvelles ressources fiscales ; V. aujourd'hui art. L. 228 du LPF.

¹⁴²⁸ Cette faculté s'infère de la combinaison de l'art. L. 228 du LPF, qui attribue à l'administration fiscale le pouvoir de refuser de déclencher des poursuites pénales, avec l'art. L. 247, 3^o du LPF, qui permet à l'administration de régulariser par transaction la situation fiscale de l'auteur d'une fraude fiscale.

¹⁴²⁹ Pour la procédure judiciaire d'enquête fiscale, V. Sénat, Projet de loi de finances rectificative pour 2009 : Rapport, Septembre 2009, Art. 14 bis : Procédure judiciaire d'enquête fiscale ; V. Loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, art. 23 ; V. notamment **MICHAUD (P.)**, « L'enquête fiscale judiciaire sous le contrôle du Parquet », *préc.*

¹⁴³⁰ Sur l'apport de la sanction pénale, V. Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, *M. Alec W. et autre [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale]*, cons. 19 ; Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *M. Jérôme C. [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale]*, cons. 19 ; Cons. const., 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, *M. Thomas T. et autre [Pénalités fiscales pour omission déclarative et sanctions pénales pour fraude fiscale]*, cons. 17.

¹⁴³¹ Pour le recouvrement de la dette fiscale par la voie du procès pénal, V. Art. 1745 du CGI : « Tous ceux qui ont fait l'objet d'une condamnation définitive, prononcée en application des articles 1741, 1742 ou 1743 peuvent être solidairement tenus, avec le

Un tel pouvoir de l'administration fiscale, qui dessine un continuum dans lequel le fiscal tient le pénal, favorise une instrumentalisation du droit pénal par cette autorité aux fins de recouvrement de l'impôt.

295. Fonction de recouvrement de l'impôt du droit pénal. Le détournement de la répression pénale de ses fonctions rétributive, réparatrice et dissuasive originelles¹⁴³², afin de servir la procédure fiscale et ses impératifs de recouvrement de l'impôt, est la conséquence essentielle du pouvoir de l'administration de déclencher des poursuites pénales pour fraude fiscale. Le droit pénal se retrouve soumis aux exigences de la procédure fiscale qui vise à titre principal le recouvrement de l'impôt. À cet égard, il importe de souligner qu'au sein de la procédure fiscale le recouvrement est plus important que la sanction puisque l'administration est en mesure de refuser d'engager des poursuites pénales afin de recouvrer l'impôt fraudé par transaction, accord qui de surcroît permet de réduire le montant des amendes fiscales¹⁴³³. Le continuum, dans lequel s'inscrit la répression pénale, vise, à titre principal, le recouvrement de l'impôt fraudé et le droit pénal se retrouve conséquemment inféodé à une telle finalité. La répression pénale joue ainsi le rôle de levier de recouvrement au sein de cet assemblage répressif en tout état de cause, lorsque les poursuites sont déclenchées, et lorsque l'administration refuse de permettre la mise en mouvement de l'action publique.

296. Prévalence du recouvrement sur la punition. La pérennisation de ce recours particulier au droit pénal à des fins de recouvrement de la dette fiscale est assurée par la protection jurisprudentielle des juges européens et constitutionnel qui soutiennent ainsi la prévalence de l'efficacité du recouvrement de l'impôt fraudé sur le respect des principes fondamentaux régissant la matière pénale¹⁴³⁴. La protection d'un tel édifice répressif au sein duquel le droit pénal se retrouve instrumentalisé est peut-être, selon nous, légitimée par la nécessité cruciale du recouvrement de l'impôt pour les finances publiques. Néanmoins, au regard du préjudice financier et moral que fait subir la fraude fiscale à la collectivité nationale, l'instrumentalisation de la répression pénale de ce

redevable légal de l'impôt fraudé, au paiement de cet impôt ainsi qu'à celui des pénalités fiscales y afférentes » ; V. notamment **DETRAZ (S.)**, « La nature de la solidarité de l'article 1745 du Code général des impôts », *préc.*

¹⁴³² **VAN DE KERCHOVE (M.)**, « Les fonctions de la sanction pénale. Entre droit et philosophie », *Informations sociales*, vol. 127, n° 7, 2005, pp. 22-31.

¹⁴³³ V. combinaison des art. L. 228 du LPF et L. 247 du LPF.

¹⁴³⁴ Pour le Conseil de l'Europe V. CEDH, gr. ch., 15 novembre 2016, n° 24130/11, n° 29758/11, *A et B c/ Norvège*, §§ 147 et 153 ; Pour l'Union européenne V. CJUE, gr. ch., 20 mars 2018, aff. C-524/15, *Luca Mancini*, pt. 63 ; Pour la France V. Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, *M. Alec W. et autre [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale]*, cons. 25 ; Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *M. Jérôme C. [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale]*, cons. 25 ; Cons. const., 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, *M. Thomas T. et autre [Pénalités fiscales pour omission déclarative et sanctions pénales pour fraude fiscale]*, cons. 23.

délictueux au sein d'un tel continuum est une entrave à une réponse pénale proportionnellement rétributive. En effet, dans le cadre du procès pénal le prononcé de la mesure de solidarité peut apparaître comme un objectif prévalent sur l'infliction de peines conséquentes et effectives¹⁴³⁵. Plus encore, la mise en œuvre du verrou de Bercy par les services fiscaux envoie un signal aux potentiels fraudeurs selon lequel il suffit de payer la dette fiscale pour échapper à des poursuites pénales. L'instrumentalisation de la répression pénale de la fraude fiscale par l'administration favorise, selon nous, une punition lacunaire de cette infraction voire l'impunité des auteurs. En conclusion, si le continuum se présente comme un dispositif efficace de recouvrement de l'impôt fraudé, cet édifice répressif, en détournant la répression pénale de ses principales fonctions, n'apporte pas, selon nous, une réponse proportionnelle au trouble à l'ordre public généré par la fraude fiscale.

Toutefois, le dévoiement de la répression pénale de la fraude fiscale, par l'administration fiscale, aux fins de recouvrement de l'impôt, ne semble pas une orientation que l'on pourrait reprocher à cette seule autorité subordonnée au pouvoir exécutif. En effet, la mobilisation de toutes les ressources du droit pénal, afin de servir le recouvrement de l'impôt fraudé et contribuer à l'équilibre des finances publiques, peut pareillement se remarquer au regard du traitement de la fraude fiscale par l'autorité judiciaire.

À l'instar de nos observations en ce qui concerne le traitement de cette infraction par l'administration fiscale, nous remarquons une instrumentalisation de la répression pénale de la fraude fiscale par l'autorité judiciaire.

¹⁴³⁵ Sur la faiblesse des peines prononcées en matière de fraude fiscale, V. Assemblée nationale, Rapport d'information N° 982, sur les procédures de poursuite des infractions fiscales, 23 mai 2018, ce rapport précise qu'« en 2016, il y a eu 524 condamnations pour fraude fiscale. 87 % de ces décisions comportaient une peine d'emprisonnement (454 décisions) mais seulement 21 % une peine d'emprisonnement ferme (111 décisions) alors que le taux moyen d'emprisonnement ferme pour l'ensemble des condamnations correctionnelles est de 32 % ».

SECONDE PARTIE : L'INSTRUMENTALISATION DE LA RÉPRESSION PÉNALE PAR L'AUTORITÉ JUDICIAIRE

297. Détournement du droit de punir par l'exécutif. L'inscription de la répression pénale au sein d'un continuum de procédures répressives dirigé par l'administration fiscale et l'instrumentalisation conséquente du droit de punir aux fins de recouvrement de l'impôt, sont les principaux fondements du particularisme de la répression pénale de la fraude fiscale. Le pouvoir de l'administration de permettre le prolongement de la procédure fiscale à travers la procédure pénale déroge au droit commun de la mise en mouvement de l'action publique, et demeure la raison pour laquelle la répression pénale s'inscrit au sein d'un continuum dont l'objectif principal est le recouvrement de la dette fiscale¹⁴³⁶.

Le pouvoir de l'administration de déclencher des poursuites pénales, ou de refuser de prendre une telle décision alors qu'une fraude fiscale est constituée, s'exerce sous la tutelle du ministre du Budget¹⁴³⁷. En conséquence, l'instrumentalisation de la répression pénale, à la faveur de ce pouvoir de l'administration fiscale, si elle peut se présenter comme un détournement du droit punir aux fins de recouvrement de l'impôt fraudé, elle se distingue également comme un dévoiement de la répression pénale afin de servir les intérêts du pouvoir exécutif. Le particularisme de la répression pénale de la fraude fiscale s'enrichit de la réaction du pouvoir législatif et de l'autorité judiciaire à de telles prérogatives exercées sous la subordination du pouvoir exécutif.

298. Moralisation de la vie politique. En ce qui concerne la réaction du pouvoir législatif elle a été provoquée en 2013 par le scandale fiscal de l'affaire *Cahuzac*¹⁴³⁸ qui a jeté une lumière crue sur les excès du verrou de Bercy. Ce pouvoir de classement sans suite des fraudes fiscales, aux mains

¹⁴³⁶ Une telle finalité se remarque au regard de l'achèvement du continuum, sur recouvrement, avant déclenchement des poursuites pénales, par une transaction fiscale, ou après déclenchement des poursuites pénales, en application de la mesure de solidarité fiscale.

¹⁴³⁷ Pour la subordination de l'administration fiscale au ministre du Budget, V. Organigrammes des directions et services du ministère de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique.

¹⁴³⁸ V. **SOUSI (G.)**, « Affaire Cahuzac, ou la loi au service de la communication politique », *Gaz. Pal.* 30 mai 2013, n° 131g8 ; V. **DUFOUR (O.)**, « Cahuzac, un procès à haute valeur symbolique », *LPA* 27 sept. 2016, n° 193, p. 4.

de l'administration, permettait à un ministre du Budget d'entraver le déclenchement des poursuites pénales pour des fraudes fiscales dont il était l'auteur. L'indignation publique suscitée par le scandale *Cahuzac* a conduit le législateur à prendre des dispositions aux fins de moralisation de la vie politique et de lutte contre l'évasion fiscale. Le 24 avril 2013, deux projets de loi sont délibérés en conseil des ministres l'un concernant la transparence de la vie publique¹⁴³⁹ et l'autre relatif à la lutte contre la fraude fiscale prévoyant la création d'un parquet financier à compétence nationale¹⁴⁴⁰. La circulaire du 23 janvier 2014 précise que la loi portant création du procureur de la République financier « s'inscrit dans le cadre du projet gouvernemental de moralisation de la vie publique »¹⁴⁴¹.

Outre l'objectif de communication politique de ces mesures, remarqué par la doctrine¹⁴⁴², il convient d'observer une intensification du recours à la répression pénale en matière de fraude fiscale. En effet, il semble que les abus du verrou de Bercy ont fait ressortir les dangers de la mainmise du pouvoir exécutif sur la répression pénale de la fraude fiscale et la nécessité de renforcer l'intervention de l'autorité judiciaire. Récemment, le 23 octobre 2018, le législateur a instauré une procédure de dénonciation obligatoire des fraudes fiscales graves afin que l'intervention de l'autorité judiciaire soit systématique dans ce cadre¹⁴⁴³.

299. Moralisation judiciaire de la répression de la fraude fiscale. En ce qui concerne l'autorité judiciaire, elle n'a pas attendu les lois du 6 décembre 2013 pour réagir à l'immoralité du pouvoir de l'administration fiscale dans le cadre du verrou de Bercy. Elle semble notamment résister à l'impossibilité pour les juridictions pénales d'apporter, en matière de fraude fiscale, une réponse bien plus ferme que des sanctions fiscales susceptibles de transaction. La réaction de l'autorité judiciaire apparaît comme une démarche moraliste dès lors qu'elle semble révéler une volonté d'atteindre le fraudeur fiscal et de lui infliger une punition proportionnelle à ses agissements qui causent un préjudice financier et moral à la société tout entière. Si le juge pénal manifeste une certaine opiniâtreté à condamner les fraudeurs fiscaux qui sont déférés devant lui, sur saisine de l'administration, il convient de remarquer la détermination des autorités de poursuite judiciaire à contourner l'entrave du verrou de Bercy sur application de qualifications de droit commun aux

¹⁴³⁹ V. loi n° 2013-907 du 11 octobre 2013 relative à la transparence de la vie publique.

¹⁴⁴⁰ V. loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière ; V. loi organique n° 2013-115 du 6 décembre 2013 relative au procureur de la République financier.

¹⁴⁴¹ Ministère de la Justice, circulaire du 23 janvier 2014 relative à la présentation de la loi n° 2013-1117 en date du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, Annexe 1.

¹⁴⁴² V. notamment **SOUSI (G.)**, « Affaire Cahuzac, ou la loi au service de la communication politique », *prév.* ; **VERGÈS (E.)**, « Le procureur de la République financier : entre projet politique et recherche de l'efficacité », *RSC* 2014, p. 143.

¹⁴⁴³ V. art. 36 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude.

faits de fraude fiscale. En effet, afin d'atteindre le fraudeur fiscal sans attendre une décision de l'administration, les autorités judiciaires poursuivent ce dernier sous les qualifications d'escroquerie ou de blanchiment¹⁴⁴⁴.

300. Objectif de recouvrement de l'impôt. Le renforcement de l'intervention de l'autorité judiciaire dans le cadre de la répression de la fraude fiscale, à l'initiative du législateur ou de l'autorité judiciaire, repose sur une démarche que l'on pourrait qualifier de moraliste puisqu'elle vise à rassembler toutes les ressources du droit pénal afin de punir ce délit qui porte atteinte à une valeur sociale essentielle. Cependant, eu égard à la faiblesse des condamnations prononcées pour cette infraction, les dispositifs législatifs et judiciaires sus-évoqués, mis en place afin de moraliser la répression de la fraude fiscale, semblent principalement déployés par l'autorité judiciaire dans le but de faire payer l'impôt fraudé¹⁴⁴⁵. Cette dette fiscale peut être payée par le redevable en dehors du continuum, dès lors qu'il est poursuivi sous la qualification d'escroquerie ou de blanchiment, elle peut également être payée par tous les participants à la fraude fiscale, à l'intérieur du continuum, en application de la mesure de solidarité fiscale¹⁴⁴⁶. On peut ainsi relever une instrumentalisation de la répression pénale de la fraude fiscale par l'autorité judiciaire qui participe au recouvrement de l'impôt en application du moralisme pénal (Titre I).

Il importe de remarquer à travers la systématisation de la répression pénale pour fraude grave depuis la loi du 23 octobre 2018, une certaine volonté du législateur d'ouvrir le verrou de Bercy aux fins de moralisation de la poursuite de cette infraction. Toutefois, il est nécessaire d'observer qu'une telle démarche législative a par ailleurs été guidée par des considérations pragmatiques à l'origine de l'ouverture des dispositifs de CRPC et de CJIP au traitement de la fraude fiscale. Ces instruments de justice pénale négociée permettent au fraudeur fiscal d'éviter un procès pénal

¹⁴⁴⁴ Pour la poursuite de la fraude fiscale sous la qualification d'escroquerie à la TVA, V. notamment **LAMURE (C.)**, « Les poursuites pénales en matière de fraude à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) : réflexion autour des délits d'escroquerie et de fraude fiscale », *RTD Com.* 2019, p. 829 ; Pour la poursuite de la fraude fiscale sous la qualification de blanchiment, V. Cass. crim., 14 janv. 2004, n° 03-81.165 ; V. Cass. crim., 20 févr. 2008, n° 07-82.977, *Talmon* ; V. notamment **CUTAJAR (C.)**, « Le blanchiment, une infraction générale, distincte et autonome », *Recueil Dalloz* 2008, p. 1585 ; V. **MATSOPOULOU (H.)**, « Précisions jurisprudentielles sur le délit de blanchiment de fraude fiscale », *RSC* 2008, p. 607 ; V. **CUTAJAR (C.)**, « L'auteur de l'infraction principale et le blanchiment », *Recueil Dalloz* 2004, p. 1377 ; V. **OTTENHOF (R.)**, « Le blanchiment, infraction de conséquence, nécessite la preuve préalable de l'infraction d'origine ; toutefois, il n'est pas nécessaire que l'auteur du blanchiment soit distinct de l'auteur de l'infraction d'origine », *RSC* 2004, p. 350.

¹⁴⁴⁵ Sur la faiblesse des peines prononcées en matière de fraude fiscale, V. Assemblée nationale, Rapport d'information N° 982, sur les procédures de poursuite des infractions fiscales, 23 mai 2018, ce rapport précise qu'« en 2016, il y a eu 524 condamnations pour fraude fiscale. 87 % de ces décisions comportaient une peine d'emprisonnement (454 décisions) mais seulement 21 % une peine d'emprisonnement ferme (111 décisions) alors que le taux moyen d'emprisonnement ferme pour l'ensemble des condamnations correctionnelles est de 32 % ».

¹⁴⁴⁶ Art. 1745 du CGI ; V. notamment **DETRAZ (S.)**, « La nature de la solidarité de l'article 1745 du Code général des impôts », *Dr. fisc.* 2012, n° 50, ét. 551.

ordinaire à condition d'avoir régularisé sa situation fiscale¹⁴⁴⁷. Les conditions d'application de la réponse pénale par CRPC et CJIP font ressortir une instrumentalisation de la répression pénale de la fraude fiscale par l'autorité judiciaire qui participe au recouvrement de l'impôt au moyen de la justice pénale négociée (Titre II).

¹⁴⁴⁷ L'application d'une procédure de CRPC pour fraude fiscale est assujettie à la régularisation de la situation fiscale, V. ministère de la Justice, circulaire du 2 septembre 2004 relative à la CRPC, JUS-D-04-30176C, CRIM-04-12-E8-02.09.04, S.D.J.P.G. n° 02-L-242, p. 38, ce dispositif de justice négocié doit « *par priorité concerner des affaires dans lesquelles [...] le préjudice de la victime a été réparé au cours de l'enquête* » ; V. Tribunal de Paris, PNF, Publications, Articles thématiques, Comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC) au PNF, novembre et décembre 2021, article concernant la pratique des CRPC au PNF, « *En matière fiscale, le parquet national financier exige ainsi que le contribuable ait régularisé sa situation auprès de l'administration fiscale avant d'envisager la proposition d'une CRPC* » ; L'application d'une procédure de CJIP pour fraude fiscale est assujettie à la régularisation de la situation fiscale, V. ministère de la Justice, circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, N° CRIM »2021 « -10 / G3 – 04/10/2021, p. 11 : des échanges entre l'administration fiscale et l'autorité judiciaire « *doivent intervenir le plus en amont possible et permettre, une fois le chiffrage de l'impôt élué établi, d'envisager un règlement coordonné des procédures fiscales et pénales. Un règlement global fiscal et pénal des dossiers donnant lieu à une CJIP doit en effet être privilégié par les parquets* » ; V. Ministère de la Justice, PNF, Lignes directrices sur la mise en œuvre de la convention judiciaire d'intérêt public, 16 janvier 2023, p. 21, « *le PNF s'assure avant de conclure une CJIP qu'une issue fiscale a été trouvée et que sauf exception, les droits élués, intérêts de retard et pénalités imposées par l'administration fiscale ont été recouverts* ».

TITRE I : LE RECOUVREMENT DE L'IMPÔT PAR L'AUTORITÉ JUDICIAIRE EN APPLICATION DU MORALISME PÉNAL

301. Justification du recours au droit pénal. La doctrine, et notamment M. VAN DE KERCHOVE, observe que l'on retrouve deux conceptions extrêmes lorsqu'il s'agit de justifier l'incrimination pénale d'un comportement. D'une part, le moralisme qui « *entend justifier l'incrimination pénale d'un comportement par le seul fait de son immoralité* »¹⁴⁴⁸, et d'autre part, l'instrumentalisme qui « *consiste à justifier l'incrimination pénale d'un comportement à la lumière des seules conséquences qui découlent d'une telle intervention* »¹⁴⁴⁹. L'incrimination du délit de fraude fiscale peut recevoir une justification instrumentaliste dès lors que le recours à la procédure pénale vise à renforcer à maints égards la répression fiscale. D'ailleurs, le verrou de Bercy ou la faculté pour l'administration de refuser de déclencher des poursuites pénales pour fraude fiscale atteste d'un tel instrumentalisme, dès lors que la répression pénale est utilisée comme une menace afin d'inciter le fraudeur à payer sa dette fiscale¹⁴⁵⁰. Dans un tel contexte, la répression pénale n'intervient pas « *en raison, et à la mesure, de l'immoralité du comportement auquel elle s'applique* »¹⁴⁵¹, mais afin de garantir le recouvrement de l'impôt.

L'élan gouvernemental de moralisation de la vie publique, suscité par l'affaire *Cabuzac*, à l'origine d'un renforcement de l'arsenal répressif à l'encontre de la fraude fiscale et des atteintes à la probité¹⁴⁵² semble vouloir faire intervenir le droit pénal en raison, et à la mesure, de l'immoralité de cette infraction qui « *porte une atteinte grave au pacte social* »¹⁴⁵³. Ce mouvement moraliste s'est poursuivi en 2018 à travers la loi portant réforme de la procédure de déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale dont l'objectif était de faire céder le verrou de Bercy en rendant obligatoire le recours à la répression pénale sur dénonciation des fraudes graves¹⁴⁵⁴.

¹⁴⁴⁸ V. VAN DE KERCHOVE (M.), « Pour une éthique de l'intervention du droit pénal, entre moralisme et instrumentalisme », in *Variations sur l'éthique. En hommage à Jacques Dabin*, Presse de l'Université de Saint-Louis, 1994, pp. 449-467.

¹⁴⁴⁹ *Ibidem*.

¹⁴⁵⁰ V. sur ce point le deuxième chapitre de la première partie de notre thèse.

¹⁴⁵¹ V. VAN DE KERCHOVE (M.), « Pour une éthique de l'intervention du droit pénal, entre moralisme et instrumentalisme », *préc.*

¹⁴⁵² Ministère de la Justice, circulaire relative à la présentation de la loi n° 2013-1117 en date du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, spéc. p. 1.

¹⁴⁵³ Ministère de la Justice, circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, N° : CRIM »2021 « - 10 / G3 - 04/10/2021, p. 2.

¹⁴⁵⁴ V. notamment Ass. nat., Rapport relatif à la lutte contre la fraude (n° 1142), par Mme Émilie Cariou, 25 juillet 2018, ce rapport parlementaire à l'origine de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude

302. Spécialisation des autorités de poursuite. Avant l'affaire *Cabuzac*, on peut également remarquer l'orientation moraliste sur laquelle repose le renforcement de la répression pénale en matière de fraude fiscale au lendemain de scandales financiers à l'échelle internationale, en rapport avec des paradis fiscaux¹⁴⁵⁵. Ces scandales financiers ont montré un visage de la fraude fiscale encore peu connu, celui d'une infraction relevant de la criminalité financière et organisée, en considération de la commission de ce délit au moyen de l'interposition de personnes établies à l'étranger. La commission de la fraude fiscale par le biais d'organisations et de réseaux d'évasion des capitaux imposables place ce délit au rang des infractions financières caractérisées par leur technicité et leur complexité¹⁴⁵⁶. À la différence des infractions de droit commun, les infractions économiques et financières sont difficilement perceptibles par les enquêteurs en raison de leur commission au moyen de techniques spécifiques qui les rendent « *Complexes, sophistiquées et discrètes par nature* »¹⁴⁵⁷. Ces difficultés ont suscité un besoin de spécialisation des autorités de poursuite afin de mieux appréhender les agissements relevant de la criminalité économique et financière. En matière fiscale, l'enquête judiciaire se spécialise avec la création d'une procédure judiciaire d'enquête fiscale en 2009¹⁴⁵⁸ mise en œuvre par une police fiscale depuis 2010¹⁴⁵⁹. Une telle

préconisait une réforme du dispositif de déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale afin de permettre « *au législateur de se réapproprier les critères de sélection des dossiers présentant un profil pénal à l'issue d'un contrôle fiscal* », de mettre « *fin à la suspicion infondée selon laquelle certains dossiers importants seraient hors de la vue des parquets* », et accroître « *le périmètre des dossiers sur lesquels le parquet pourra exercer ses prérogatives de juge de l'opportunité des poursuites* ».

¹⁴⁵⁵ V. notamment le scandale fiscal du Liechtenstein en 2008, V. Ass. nat., Rapport sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale par le biais de paradis fiscaux, à la demande de M. Migaud et M. Carrez, 4 avril 2008 ; V. Sénat, Projet de loi de finances rectificative pour 2008, Rapport n° 135 (2008-2009), tome I, 16 décembre 2008, le rapport souligne la nécessité de « *Renforcer les procédures en matière de lutte contre la fraude en créant un service d'enquêtes fiscales judiciaires disposant de prérogatives traditionnellement dévolues aux officiers de police judiciaire telles que filatures et écoutes téléphoniques* » ; V. Sénat, Rapport n° 673 (2011-2012), Commission d'enquête sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France, tome I, 17 juillet 2012, selon le rapport, « *Une nouvelle prise de conscience a émergé en 2008, sous l'effet notamment du scandale du Liechtenstein et, plus largement, de la crise financière [...] Le sommet du G20, qui s'est tenu le 2 avril 2009 à Londres, a constitué une étape importante dans la lutte contre les paradis fiscaux puisqu'il a conduit à les identifier dans des listes grise et noire* » ; V. notamment LEROY (M.), « *Réflexion sur la lutte contre l'évasion fiscale internationale (1). La régulation internationale de l'évasion fiscale* », *Gestion & Finances Publiques*, vol. 5, n° 5, 2019, pp. 44-52.

¹⁴⁵⁶ V. sur ce point **GOLDSZLAGIER (J.)**, « [Focus] Aspects contemporains de l'enquête pénale financière », *Lexbase, Le Quotidien*, avril 2021.

¹⁴⁵⁷ **MARIN (J.-C.)**, « *Le rôle du ministère public en matière économique et financière* », Allocution en ouverture du colloque organisé par le parquet général de la Cour de cassation, *Cahiers de droit de l'entreprise*, septembre 2015, n° 5.

¹⁴⁵⁸ Loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, art. 23 ; V. notamment **MICHAUD (P.)**, « *L'enquête fiscale judiciaire sous le contrôle du Parquet* », *Gaz. Pal.* 30 janv. 2010, p. 13 ; V. **NÉGRIN (O.)**, « *Procédure judiciaire d'enquête fiscale* », *Procédures* n° 4, Avril 2013, comm. 134 ; V. **PERROTIN (F.)**, « *Un bilan très positif pour la procédure d'enquête judiciaire fiscale* », *LPA* 12 sept. 2014, n° 183, p. 4.

¹⁴⁵⁹ Art. 1 du décret n° 2010-1318 du 4 novembre 2010 portant création d'une brigade nationale de répression de la délinquance fiscale ; V. **COCHETEUX (P.)**, « *La police fiscale* », *LPA* 12 août 2011, n° 160, p. 7 ; V. notamment **PERROTIN (F.)**, « *Les débuts de la police judiciaire fiscale* », *LPA* 28 nov. 2011, n° 236, p. 4 ; V. également **PELLAS (J.-R.)**, « *Les nouveaux outils de lutte contre la fraude fiscale* », *Revue française de finances publiques* août 2014, n° 127, p. 121 ; V. **FOURRIQUES (M.)**, « *Les armes de l'administration fiscale pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales en relation avec l'étranger* », *LPA* 12 févr. 2013, n° 31, p. 3 ; V. **HÉZARD (G.)**, « *Présentation de la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale, une idée audacieuse et originale pour le renforcement de la lutte contre la grande fraude fiscale* », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, n° 2015/1, p. 61.

spécialisation s'est récemment concrétisée à travers l'instauration du parquet national financier le 6 décembre 2013¹⁴⁶⁰.

303. Moralisation aux fins d'instrumentalisation. Les moyens considérables instaurés afin de renforcer la répression pénale de la fraude fiscale et l'intensification de l'intervention de l'autorité judiciaire dans la lutte contre cette infraction participent, selon nous, d'une instrumentalisation de la répression pénale avec pour finalité principale le recouvrement de l'impôt fraudé. La répression pénale déclenchée par l'administration permet d'atteindre, dans le cadre du continuum, les fraudeurs que la procédure administrative peine à appréhender. Dans de telles circonstances, le recouvrement de la dette fiscale semble garanti par le déploiement de moyens considérables par l'autorité judiciaire afin d'atteindre le fraudeur fiscal au sein du continuum de répression de la fraude fiscale (Chapitre I). Néanmoins, force est de constater que l'autorité judiciaire se donne les moyens de poursuivre un fraudeur fiscal, sans attendre une ouverture du verrou de Bercy par l'administration, en application des délits d'escroquerie et de blanchiment¹⁴⁶¹. Cette autorité semble vouloir appréhender le fraudeur afin de lui faire payer l'impôt, quand bien même l'administration n'aurait pas décidé de permettre la mise en mouvement de l'action publique. On peut ainsi relever une instrumentalisation de la répression pénale par l'autorité judiciaire lorsqu'elle applique aux faits de fraude fiscale les qualifications de droit commun d'escroquerie ou de blanchiment afin de poursuivre la fraude fiscale au-delà du continuum de répression de cette infraction (Chapitre II).

¹⁴⁶⁰ V. loi organique n° 2013-115 du 6 décembre 2013 relative au procureur de la République financier.

¹⁴⁶¹ Pour la poursuite de la fraude fiscale sous la qualification d'escroquerie à la TVA, V. notamment **LAMURE (C.)**, « Les poursuites pénales en matière de fraude à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) : réflexion autour des délits d'escroquerie et de fraude fiscale », *préc.* ; Pour la poursuite de la fraude fiscale sous la qualification de blanchiment, V. Cass. crim., 14 janv. 2004, n° 03-81.165 ; V. Cass. crim., 20 févr. 2008, n° 07-82.977, *Talmon* ; V. notamment **CUTAJAR (C.)**, « Le blanchiment, une infraction générale, distincte et autonome », *préc.* ; V. **MATSOPOULOU (H.)**, « Précisions jurisprudentielles sur le délit de blanchiment de fraude fiscale », *préc.* ; V. **CUTAJAR (C.)**, « L'auteur de l'infraction principale et le blanchiment », *préc.* ; V. **OTTENHOF (R.)**, « Le blanchiment, infraction de conséquence, nécessite la preuve préalable de l'infraction d'origine ; toutefois, il n'est pas nécessaire que l'auteur du blanchiment soit distinct de l'auteur de l'infraction d'origine », *préc.*

CHAPITRE I : L'ATTEINTE DU FRAUDEUR FISCAL PAR L'AUTORITÉ JUDICIAIRE DANS LE CONTINUUM DE RÉPRESSION DE LA FRAUDE FISCALE

« *Punitur quia peccatum est...* »

Locution latine que l'on peut traduire en français par :

« *Punir parce que c'est un péché...* »

304. Intérêt moral du droit pénal. Au sein du continuum de répression de la fraude fiscale, il importe d'observer que les mêmes faits s'apprécient différemment par le prisme de la procédure administrative ou à travers celui de la procédure judiciaire. Au cours de la procédure fiscale, l'application des sanctions repose essentiellement sur un résultat, la constatation d'un défaut ou retard de déclaration¹⁴⁶² ou la détection d'une insuffisance de déclaration¹⁴⁶³. Les mêmes faits lorsqu'ils font l'objet de la procédure pénale sont analysés eu égard au résultat constaté mais également en considération de l'intention de l'auteur de se soustraire au paiement de l'impôt¹⁴⁶⁴. Contrairement au juge administratif, le juge pénal dispose de la faculté de mesurer l'intention, et à ce titre, il est en mesure de moduler les sanctions qu'il inflige en vertu du principe d'individualisation des peines¹⁴⁶⁵. L'intention, la personnalité de l'auteur et son comportement sont autant d'éléments que seule la procédure pénale prend en compte.

Le procès pénal se distingue nettement de la procédure fiscale en considération de la dimension morale, de l'exemplarité et de la publicité qui l'entourent¹⁴⁶⁶. Dans sa dimension morale, le procès

¹⁴⁶² V. sur ce point art. 1728 du CGI.

¹⁴⁶³ V. sur ce point art. 1729 et 1729-0 A du CGI.

¹⁴⁶⁴ Cette exigence de la procédure pénale est retranscrite à l'art. L. 227 du LPF aux termes duquel : « *Au cas de poursuites pénales tendant à l'application des articles 1741 et 1743 du code général des impôts, le ministère public et l'administration doivent apporter la preuve du caractère intentionnel soit de la soustraction, soit de la tentative de se soustraire à l'établissement et au paiement des impôts mentionnés par ces articles* ».

¹⁴⁶⁵ Le principe d'individualisation des peines n'a aucune prise sur les sanctions fiscales qui ne peuvent être modulées par le juge administratif, V. sur ce point CE, avis, 8 juil. 1998, n° 195664, *Fatell* ; V. CE, 30 nov. 2007, n° 292705, *Société Sideme* ; V. notamment **PERROTIN (F.)**, « Pénalités fiscales et principe d'individualisation des peines », *LPA* 23 nov. 2018, n° 138e2, p. 3 ; V. Conseil d'État, *Le juge administratif et les sanctions administratives*, Les dossiers thématiques du Conseil d'État, 9 janv. 2017, p. 16.

¹⁴⁶⁶ V. notamment **GARAPON (A.)**, *L'âne portant des reliques. Essai sur le rituel judiciaire*, Le Centurion, 1985, spéc. p. 24 : « *Le coupable de la transgression s'expose à un châtement, c'est-à-dire à une sanction morale qui l'atteint de l'intérieur* », spéc. p. 16 : « *Le procès est un véritable spectacle, soumis à la fameuse règle des trois unités du théâtre classique* ».

pénal et la rétribution¹⁴⁶⁷ qu'il emporte permettent la punition du fraudeur fiscal alors que la procédure fiscale, et notamment le verrou de Bercy, sont susceptibles de cautionner l'impunité¹⁴⁶⁸. De surcroît, la publicité du procès pénal dévoile des agissements qui, s'ils n'avaient pas franchi le verrou de Bercy, n'auraient jamais été connus du public¹⁴⁶⁹.

Il semble donc y avoir une justification morale au recours à la répression pénale en matière de fraude fiscale.

305. Intérêt technique du droit pénal. Le recours au droit pénal répond par ailleurs à l'émergence de fraudes fiscales graves pour lesquelles les moyens de l'administration demeurent insuffisants. En effet, la fraude fiscale, en tant qu'infraction économique et financière, peut revêtir les traits de la criminalité organisée¹⁴⁷⁰, sophistiquée avec une dimension internationale¹⁴⁷¹. Dans de telles circonstances, l'autorité judiciaire dispose de moyens beaucoup plus efficaces que ceux qui sont employés lors de la procédure administrative¹⁴⁷². Attendu qu'elle offre des moyens d'investigation mieux adaptés à l'évolution de la criminalité économique et financière, la procédure pénale s'avère d'un remarquable intérêt technique au sein du continuum de répression de la fraude fiscale.

306. Renforcement du recours au droit pénal. Qu'il soit moral ou technique, l'intérêt du recours au droit pénal, au sein du continuum, contribue à la valorisation de l'autorité judiciaire traditionnellement subordonnée à une décision de l'administration fiscale afin de mettre en œuvre des poursuites pénales¹⁴⁷³. Si toutes les ressources du droit pénal sont mobilisées dans ce cadre afin d'appréhender les fraudeurs fiscaux que la procédure administrative peine à saisir, il importe d'observer la finalité de l'emploi du droit de punir qui, selon nous, repose principalement sur le recouvrement de l'impôt fraudé. La moralisation de la lutte contre la fraude fiscale semble favoriser

¹⁴⁶⁷ V. sur ce point **PONCELA (P.)**, « Éclipses et réapparition de la rétribution en droit pénal », in *Rétribution et justice pénale*, PUF, 1983, pp. 11-15.

¹⁴⁶⁸ V. notamment **CABON (S.-M.)**, « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du « verrou de Bercy » », *Dr. fisc.* n° 46, 13 Novembre 2014, 620 ; V. **CUTAJAR (C.)**, « L'impérative nécessité d'abolir le « verrou de Bercy » », *La Semaine Juridique Edition Générale* n° 5, 29 janvier 2018, act. 98.

¹⁴⁶⁹ Pour rappel, le verrou de Bercy, pouvoir de classement sans suite de l'administration fiscale favorise le règlement dans le secret de faits pénalement répréhensibles, V. sur ce point le chapitre II du titre I de la première partie de notre thèse.

¹⁴⁷⁰ V. notamment **DETRAZ (S.)**, « Impôts. Procédure », *JurisClasseur Pénal des Affaires*, Fasc. 40, 6 Juin 2022 ; V. **BONIS-GARÇON (E.)**, « Infractions en matière économique et financière », *JurisClasseur Pénal des Affaires*, Fasc. 10, 12 Août 2019.

¹⁴⁷¹ V. notamment **PÈRE (D.)**, « Infractions en matière économique et financière. Poursuite. Instruction. Jugement. Assistants spécialisés », *JurisClasseur Procédure pénale*, Fasc. 20, 1^{er} Avril 2021.

¹⁴⁷² V. notamment **TURCEY (V.)**, « La coopération internationale du ministère public en matière économique et financière », *Cahiers de droit de l'entreprise*, septembre 2015, n° 5, dossier 33 ; Ce point a été abordé dans le chapitre I du titre II de la première partie de notre thèse.

¹⁴⁷³ V. art. L. 228 du LPF.

une instrumentalisation de la répression pénale aux fins de recouvrement de la dette fiscale. Il convient d'apprécier l'ampleur du renforcement de l'intervention du droit pénal, au sein du continuum, révélée par les choix du législateur et par la jurisprudence de la Cour de cassation. La loi et la jurisprudence favorisent ainsi l'intensification du rôle de l'autorité judiciaire dans la condamnation de la fraude fiscale (Section I). L'augmentation des pouvoirs de l'autorité judiciaire en matière de fraude fiscale se remarque également dans le cadre des investigations pour fraudes fiscales complexes qui peuvent être conduites par les parquets avant les enquêtes administratives. Plus encore, de telles investigations échappent complètement au contrôle de l'administration fiscale lorsqu'elles relèvent de la compétence du parquet européen qui prime sur les exigences procédurales du verrou de Bercy. On observe ainsi la disparition du monopole de l'administration sur la recherche des fraudes fiscales de grande ampleur (Section II).

Section I - L'intensification du rôle de l'autorité judiciaire dans la condamnation de la fraude fiscale

307. Regain d'efficacité du continuum. Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale¹⁴⁷⁴, le guidage de l'exercice de l'action publique par les services fiscaux¹⁴⁷⁵, attestent de la soumission de la répression pénale à l'administration fiscale au sein du continuum de répression de la fraude fiscale. Toutefois, en dépit de cette subsidiarité, voire accessoriété, de la répression pénale, le législateur et la Cour de cassation semblent manifester la volonté d'exacerber l'exemplarité de la sanction de la fraude fiscale dans ce continuum. La loi et la jurisprudence semblent ainsi contribuer à un regain d'efficacité du continuum en facilitant la condamnation pénale du fraudeur. Dans une telle perspective, l'autorité judiciaire n'est plus un exécutant passif des requêtes de l'administration, mais un acteur zélé de la condamnation du fraudeur fiscal.

L'amplification du rôle de l'autorité judiciaire dans la répression de la fraude fiscale s'infère de l'extension jurisprudentielle du champ d'application de la responsabilité pénale pour fraude fiscale (Sous-section I) et de l'extension législative du champ d'intervention de l'autorité judiciaire en matière de fraude fiscale (Sous-section II).

¹⁴⁷⁴ V. art. L. 228 du LPF ; V. **CABON (S.-M.)**, « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du « verrou de Bercy » », *Dr. fisc.* n° 46, 13 Novembre 2014, 620 ; rappr. **DETRAZ (S.)**, « Délit général de fraude fiscale et autres délits communs à tous les impôts », *JurisClasseur Procédures fiscales*, Fasc. 705, 23 Octobre 2018, mise à jour 15 janv. 2020 ; rappr. **SALOMON (R.)**, « Chroniques - Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.* n° 6-7, 6 Février 2020, 131.

¹⁴⁷⁵ V. sur ce point le chapitre I du titre II de notre thèse.

Sous-section I – L’extension jurisprudentielle du champ d’application de la responsabilité pénale pour fraude fiscale

L’orientation de la jurisprudence de la Cour de cassation en matière de fraude fiscale semble révéler l’opiniâtreté de la juridiction suprême dans la voie de la condamnation de cette infraction. L’extension jurisprudentielle des possibilités de condamnation par le juge pénal résulte de la redéfinition de la caractérisation du délit de fraude fiscale par la Cour de cassation (§ 1) et de l’application par cette dernière de présomptions de responsabilité pénale pour fraude fiscale (§ 2)

§ 1 – La redéfinition de la caractérisation du délit de fraude fiscale par la Cour de cassation

La recherche de la condamnation de la fraude fiscale par la Cour de cassation s’induit de son interprétation moraliste de la définition de ce délit (A) et de son interprétation extensive des éléments constitutifs de cette infraction (B)

A - L’interprétation moraliste de la définition de la fraude fiscale par la Cour de cassation

308. Immoralité de la fraude fiscale. Pour M. VAN DE KERCHOVE « *l’intervention du droit pénal se justifie exclusivement en raison, et à la mesure, de l’immoralité du comportement auquel elle s’applique* »¹⁴⁷⁶. Cette définition semble correspondre à l’identification du positionnement de la Cour de cassation en matière de fraude fiscale. En effet, il semble ressortir de la jurisprudence des hauts magistrats une attention portée en priorité à l’immoralité de la fraude fiscale plutôt qu’aux conséquences de son incrimination. Le juge pénal paraît beaucoup plus soucieux de l’exemplarité de la sanction que son homologue fiscal.

Dans le cadre de la répression pénale de la fraude fiscale, la Cour de cassation livre une interprétation moraliste de ce délit en soutenant la condamnation en dépit de l’absence de dette fiscale (1) et de l’inexistence de l’impôt au moment du jugement (2).

¹⁴⁷⁶ V. VAN DE KERCHOVE (M.), *Pour une éthique de l’intervention du droit pénal, entre moralisme et instrumentalisme*, in : *Variations sur l’éthique. En hommage à Jacques Dabin*, Presses de l’Université de Saint-Louis, 1994, n° 6.

1 – Le soutien de la condamnation en dépit de l'absence de dette fiscale

309. Obligation morale de déclaration. Aux termes de l'article 1741 du CGI est auteur d'une fraude fiscale « *quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts* ». Ces dispositions indiquant la nature d'infraction d'assiette de la fraude fiscale soulèvent des questionnements doctrinaux parmi lesquels celui de M. DETRAZ. Pour reprendre la question dont fait part cet auteur : « *L'absence d'incidence financière d'une irrégularité fiscale est-elle de nature à priver les faits de leur caractère délictueux et ainsi à empêcher la constitution de la fraude fiscale en tant qu'infraction d'assiette ?* »¹⁴⁷⁷. En d'autres termes, peut-on être l'auteur d'une fraude fiscale par défaut de déclaration quand bien même l'on ne serait débiteur d'aucun impôt ? Il nous semble que la réponse doit être négative dès lors que le texte qui incrimine le fait de se soustraire à l'impôt (ou tenter de se soustraire) par certains moyens, notamment l'omission de déclaration, n'est pas applicable en cas d'absence d'impôt. Un tel raisonnement n'est toutefois pas celui de la Cour de cassation.

En ce qui concerne l'omission de déclaration, première forme du délit de fraude fiscale, les magistrats du quai de l'Horloge jugent que « *la constatation de l'omission délibérée de souscrire les déclarations fiscales suffit à caractériser le délit en tous ses éléments tant matériels qu'intentionnels, sans qu'il soit nécessaire d'établir l'existence de droits éludés* »¹⁴⁷⁸. La haute juridiction considère que le juge pénal peut entrer en voie de condamnation pour fraude fiscale par omission de déclaration lorsqu'aucun impôt n'est réellement dû.

Forme plus grave de la fraude fiscale, la dissimulation de sommes sujettes à l'impôt peut être reprochée au contribuable par la Cour de cassation quand bien même les sommes en cause ne seraient pas sujettes à l'impôt. À cet égard, les hauts magistrats jugent que « *tout assujetti à l'impôt sur le revenu doit porter en déclaration la totalité des sommes reçues par lui, pour permettre à l'administration fiscale d'en apprécier, sous le contrôle du juge de l'impôt, le caractère taxable ou non* »¹⁴⁷⁹. Dans l'esprit de cette jurisprudence, il ne revient pas au contribuable de juger de la sujétion à l'impôt des sommes ou revenus en cause, et quand bien même ceux-ci ne seraient pas imposables, leur omission dans la déclaration constitue l'infraction de fraude fiscale¹⁴⁸⁰.

¹⁴⁷⁷ **DETRAZ (S.)**, « Délit général de fraude fiscale et autres infractions communes à tous les impôts », *JurisClasser Pénal des Affaires*, Fasc. 10, 7 Septembre 2022.

¹⁴⁷⁸ Cass. crim., 16 avr. 2008, n° 07-86.244 ; Cass. crim., 28 nov. 2007, n° 07-82.532.

¹⁴⁷⁹ Cass. crim., 7 déc. 1981, n° 81-90.095 ; Rapp. Cass. crim., 27 mars 2013, n° 12-83.246 ; Rapp. Cass. crim., 12 mars 1979, n° 78-91.256.

¹⁴⁸⁰ V. notamment Cass. crim., 21 sept. 2011, n° 09-86.657, la Cour de cassation juge que « *selon l'article 170-4 du code général des impôts, le contribuable est tenu de déclarer les éléments du revenu global, y compris ceux qui, en vertu d'une convention internationale relative aux doubles impositions, sont susceptibles d'être exonérés* » ; V. Cass. crim., 28 nov. 2007, n° 07-82.277, la

La Cour de cassation fait preuve d'une rigueur similaire à propos de la nature d'infraction de recouvrement de la fraude fiscale¹⁴⁸¹. En effet, si le contribuable doit établir des déclarations quand bien même les revenus sur lesquels elles portent ne seraient pas générateurs d'impôts, il est pareillement tenu de ne pas s'opposer au recouvrement de ces éventuels impôts¹⁴⁸².

310. Puntion exemplaire de l'absence de déclaration. On observe à travers la jurisprudence des magistrats du quai de l'Horloge une volonté de condamner non seulement le fait de ne pas payer l'impôt mais également le refus de déclaration et les manœuvres entravant le recouvrement. La jurisprudence de la Cour de cassation révèle une interprétation du délit de fraude fiscale portant sur la nécessité de punir l'immoralité du comportement du contribuable. En effet, c'est l'atteinte au symbole de la contribution commune que semblent punir les juges quitte à infliger une peine plus exemplaire que nécessaire. En l'occurrence l'intervention du droit pénal pour fraude fiscale soulève la question de sa nécessité dès lors que le contribuable indélicat n'est débiteur d'aucun impôt. En d'autres termes, on peut se demander s'il est nécessaire de punir la soustraction à un impôt qui n'est pas dû.

L'interprétation moraliste de la fraude fiscale par la Cour de cassation semble également s'induire de son soutien de la condamnation en dépit de l'inexistence de l'impôt au moment du jugement.

2 - Le soutien de la condamnation en dépit de l'inexistence de l'impôt au moment du jugement

311. Disparition de l'impôt avant jugement. Exception au principe de non-rétroactivité des lois¹⁴⁸³, la rétroactivité *in mitius* permet que puissent rétroagir des lois pénales plus douces ou moins sévères. De valeur constitutionnelle¹⁴⁸⁴ et supranationale¹⁴⁸⁵, le principe de rétroactivité *in mitius* est également consacré par l'article 112-1 du Code pénal. Le troisième alinéa de ce texte prévoit que « *les dispositions nouvelles s'appliquent aux infractions commises avant leur entrée en vigueur et n'ayant pas donné*

Cour estime que « *le contribuable est tenu de déclarer tous les éléments de son revenu global, y compris ceux qui seraient susceptibles d'être exonérés en vertu d'une disposition de la loi interne ou d'une convention internationale* » ;

¹⁴⁸¹ Art. 1741 du CGI : « *soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt* ».

¹⁴⁸² V. notamment Cass. crim., 5 juin 2002, n° 00-87.901, la Cour de cassation établit l'existence d'une fraude fiscale par organisation frauduleuse d'insolvabilité dès lors qu'en dépit d'une obligation illégale de produire une déclaration de dons, suivie d'une taxation d'office que l'intéressé contribuable était tenu de contester devant le juge fiscal, ce contribuable ne devait pas procéder à la dissipation de ses biens afin de les faire échapper à la justice pénale.

¹⁴⁸³ V. notamment **MOUMOUNI (I.)**, « Le principe de la rétroactivité des lois pénales plus douces : une rupture d'égalité devant la loi entre délinquants ? », *Revue internationale de droit pénal*, vol. 83, n° 1-2, 2012, pp. 173-194.

¹⁴⁸⁴ La valeur constitutionnelle du principe de rétroactivité *in mitius* a été déclarée par le Conseil constitutionnel au visa du principe de nécessité des peines consacré par l'article 8 de la DDHC de 1789 dans une décision Cons. const., 20 janv. 1981, n° 80-127 DC, *Loi renforçant la sécurité et protégeant la liberté des personnes*, cons. 75.

¹⁴⁸⁵ La CEDH déclare que le principe de rétroactivité *in mitius* est un principe fondamental du droit pénal dans un arrêt CEDH, 17 sept. 2009, n° 10249/03, *Scoppola c. Italie*, § 106.

lieu à une condamnation passée en force de chose jugée lorsqu'elles sont moins sévères que les dispositions anciennes »¹⁴⁸⁶. En application de ce principe, une personne ne saurait être condamnée pour des faits qui ne sont plus punissables en vertu d'une loi entrée en vigueur après leur commission et avant le prononcé d'une décision définitive¹⁴⁸⁷.

Cependant, en matière de fraude fiscale, la disparition de l'impôt après que les faits ont été commis n'a aucun effet sur le prononcé d'une future condamnation pour avoir fraudé ce même impôt. Cette solution a été appliquée par la Cour de cassation dans un arrêt en date du 19 janvier 1981¹⁴⁸⁸ à propos de la suppression de l'imposition des livraisons à soi-même d'immeubles destinés à la vente¹⁴⁸⁹. La juridiction suprême considère que « *l'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée des livraisons à soi-même est supprimée pour les ventes d'immeubles destinés à être revendus, il n'en demeure pas moins que ce texte qui, en raison de son caractère purement fiscal, reste étranger à l'application de l'article 1741 du code général des impôts, lequel n'a cessé de réprimer tout fait de soustraction frauduleuse à l'établissement ou au paiement de l'impôt commis, comme tel est le cas en l'espèce, antérieurement à l'abrogation de la réglementation fiscale concernée* »¹⁴⁹⁰.

Le 10 février 2010, la Cour de cassation rend un arrêt qui apporte une solution similaire à propos de la suppression de l'impôt sur les revenus des résidents de la collectivité de Saint-Barthélemy en raison de l'entrée en vigueur d'un nouveau statut fiscal¹⁴⁹¹. Les magistrats du quai de l'Horloge jugent « *qu'aucune disposition de la loi organique ou du code des contributions n'ayant abrogé l'article 1741 du code général des impôts, qui reste applicable à Saint-Barthélemy, le nouveau statut fiscal qui y est institué ne saurait avoir un effet rétroactif sur la constitution du délit de fraude fiscale* »¹⁴⁹².

Plus récemment, le 1^{er} décembre 2021, la Cour de cassation en condamnant une fraude à l'impôt de solidarité sur la fortune après la suppression de cette imposition¹⁴⁹³, maintient l'idée selon laquelle un impôt qui disparaît après la commission des faits de fraude fiscale est de nul effet sur la constitution de ce délit¹⁴⁹⁴.

¹⁴⁸⁶ Al. 3 de l'art. 112-1 du Cp.

¹⁴⁸⁷ V. sur ce point **DEKEUWER (A.)**, « La rétroactivité in mitius en Droit pénal : un principe encore et toujours contesté ! », *La Semaine Juridique Edition Générale* n° 48, 26 Novembre 1997, doct. 4065.

¹⁴⁸⁸ Cass. crim., 19 janv. 1981, n° 80-90.252.

¹⁴⁸⁹ V. art. 4-1 de la loi n° 73-1128 du 21 décembre 1973 de finances rectificative pour 1973.

¹⁴⁹⁰ Cass. crim., 19 janv. 1981, n° 80-90.252.

¹⁴⁹¹ Cass. crim., 10 févr. 2010, n° 09-81.195 ; V. art. 2 à 6 de la loi organique n° 2007-223 du 21 février 2007 portant dispositions statutaires et institutionnelles relatives à l'outre-mer. Faisant suite à cette loi, le 1^{er} janvier 2008 le Code des contributions de la collectivité d'outre-mer de Saint-Barthélemy dispense d'impôt sur le revenu les résidents de plus de cinq ans.

¹⁴⁹² Cass. crim., 10 févr. 2010, n° 09-81.195 ; V. notamment **DETRAZ (S.)**, « Délit général de fraude fiscale et autres infractions communes à tous les impôts », *JurisClasser Pénal des Affaires*, Fasc. 10, 7 Septembre 2022 ; Rapp. Cass. crim., 1^{er} juil. 2009, n° 08-86.520, Bull. Crim. n° 142.

¹⁴⁹³ L'impôt de solidarité sur la fortune a été supprimé par l'article 31 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018.

¹⁴⁹⁴ Cass. crim., 1^{er} déc. 2021, n° 20-83.235 ; V. notamment **SALOMON (R.)**, « Chronique de droit pénal fiscal (décembre 2021-juin 2022) », *La lettre juridique* n° 916, 15 septembre 2022.

312. Solution moraliste de la Cour de cassation. Une telle jurisprudence suscite l'interrogation quand bien même l'article 1741 du CGI n'aurait cessé de réprimer tout fait de soustraction frauduleuse à l'établissement ou au paiement de l'impôt. Dès la disparition de cet impôt, toute condamnation à venir pour avoir fraudé ce même impôt peut sembler incohérente. Néanmoins, un regard moraliste apprécierait la cohérence de la punition due en rétribution d'agissements immoraux qui reflètent la volonté de leur auteur de se soustraire à la contribution commune avant que celle-ci soit abrogée. Le positionnement de la Cour de cassation porte la marque d'un moralisme radical proche celui qui est développé par KANT dans son ouvrage *Métaphysique des mœurs*¹⁴⁹⁵ avec notamment l'apologue de l'île abandonnée¹⁴⁹⁶. Cette jurisprudence marquée par un moralisme manifeste traduit la détermination des magistrats du quai de l'Horloge à atteindre le fraudeur fiscal au moyen d'une condamnation pénale. Une telle détermination de la Cour de cassation s'infère par ailleurs de son interprétation extensive des éléments constitutifs de la fraude fiscale.

B - L'interprétation extensive des éléments constitutifs de la fraude fiscale par la Cour de cassation

L'opiniâtreté de la Cour de cassation à condamner la fraude fiscale ressort de son interprétation du texte d'incrimination qui semble favoriser l'extension du champ d'application de cette infraction. À travers sa jurisprudence relative à la fraude fiscale, la Cour de cassation livre une interprétation extensive des éléments matériel (1) et intentionnel de ce délit (2).

1 - L'interprétation extensive de l'élément matériel du délit de fraude fiscale

313. Création jurisprudentielle d'une forme de fraude fiscale. Aux termes de l'article 1741 du CGI, le délit de fraude fiscale peut se réaliser sous quatre formes : l'omission volontaire de déclaration, la dissimulation volontaire de sommes sujettes à l'impôt, l'organisation de son insolvabilité et les agissements « *de toute autre manière frauduleuse* ». À travers ce texte, le législateur impose au juge pénal quatre situations dans lesquelles l'élément matériel de l'infraction de fraude fiscale est vérifiable afin de pouvoir entrer en voie de condamnation.

¹⁴⁹⁵ KANT (E.), *Métaphysique des mœurs. Doctrine du droit*, Vrin, p. 214, l'auteur considère que « *la peine juridique ne peut jamais être considérée simplement comme un moyen de réaliser un autre bien, soit pour le criminel lui-même, soit pour la société civile, mais doit uniquement lui être infligée pour la seule raison qu'il a commis un crime* ».

¹⁴⁹⁶ *Ibidem*, p. 216, le caractère radical du moralisme kantien s'évince des mots du philosophe allemand qui affirmait que « *même si la société devait se dissoudre avec le consentement de ses membres [...], le dernier meurtrier se trouvant en prison devrait préalablement être exécuté, afin que chacun éprouve la valeur de ses actes* ».

Néanmoins, la rédaction de cet article, avec la formule « *de toute autre manière frauduleuse* », renseigne sur la volonté du législateur d'offrir au juge la possibilité d'étendre le champ d'application de la responsabilité pénale pour fraude fiscale¹⁴⁹⁷. La Cour de cassation souligne dans un arrêt du 26 mai 1976 que « *notamment, il résulte des termes de l'article 1741, alinéas 1^{er} et 2, du code général des impôts que le délit prévu par ce texte est constitué, même en l'absence de dissimulations volontaires de sommes sujettes à l'impôt ou d'omissions volontaires de déclarations dès lors qu'un contribuable s'est soustrait ou a tenté de se soustraire à l'établissement ou au paiement de l'impôt en agissant de quelque manière frauduleuse que ce soit* »¹⁴⁹⁸.

La formule législative permet une extension jurisprudentielle illimitée du champ d'application de l'élément matériel de la fraude fiscale et ainsi une redéfinition des contours de ce délit par le juge pénal. À cet égard, le 28 octobre 1991, les magistrats du quai de l'Horloge établissent l'existence de l'élément matériel d'une fraude fiscale eu égard au « *seul fait de se placer sous un régime fiscal indu, dans l'intention de se soustraire au moins partiellement à l'impôt* »¹⁴⁹⁹. Le placement sous un régime fiscal indu est une création jurisprudentielle pérenne permettant au juge pénal de prononcer une condamnation pour fraude fiscale lorsque le contribuable n'a pas manqué à son devoir de déclaration mais s'est prévalu d'un régime d'imposition plus avantageux auquel il n'est en réalité pas éligible¹⁵⁰⁰.

Quoique très pratique pour le juge pénal afin de sanctionner l'édification de stratagèmes permettant à un fraudeur de se placer, notamment en matière de TVA, sous un régime plus favorable¹⁵⁰¹, la création jurisprudentielle de placement sous un régime fiscal indu témoigne de la détermination de la Cour cassation à atteindre le fraudeur fiscal par le biais d'une interprétation extensive de l'élément matériel de ce délit. La juridiction suprême semble adopter un positionnement similaire s'agissant de l'élément intentionnel de la fraude fiscale.

¹⁴⁹⁷ Pour rappel, le Code pénal ne donne pas de définition de la notion de manœuvre frauduleuse ce qui laisse au juge une importante marge d'interprétation élargissant le champ d'application de l'élément matériel du délit de fraude fiscale, V. sur ce point **LAMURE (C.)**, « Les poursuites pénales en matière de fraude à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) : réflexion autour des délits d'escroquerie et de fraude fiscale », *RTD com.* 2019, p. 829. Par conséquent, l'expression « *de toute autre manière frauduleuse* » élargit encore plus le champ d'application de l'élément matériel de ce délit car la notion de « *manière* » peut être interprétée de manière plus extensive que celle de « *manœuvre* ».

¹⁴⁹⁸ Cass. crim., 26 mai 1976, 75-92.815.

¹⁴⁹⁹ Cass. crim., 28 oct. 1991, n° 90-84.643 ; V. notamment **DETRAZ (S.)**, « La pérennisation jurisprudentielle du cumul des répressions fiscale et pénale », *Dr. fisc.* n° 11, 14 Mars 2019, 201.

¹⁵⁰⁰ Cass. crim., 16 janv. 2019, n° 18-80.900 ; Cass. crim., 20 avr. 2017, n° 15-86.742 ; Cass. crim., 8 juil. 2015, n° 14-82.440 ; Cass. crim., 12 juin 2014, n° 13-81.362 ; Cass. crim., 28 juin 2006, n° 05-86.759.

¹⁵⁰¹ V. sur ce point **DETRAZ (S.)**, « Délit général de fraude fiscale et autres infractions communes à tous les impôts », *préc.* ; V. **ACARD (C.)**, **GENESTIER (N.)**, **EXERJEAN (G.)**, « La ligne de démarcation entre risque fiscal et risque pénal (2^e volet). Un abus de droit peut-il être constitutif d'une fraude fiscale ? », *Dr. fisc.* n° 10, 10 Mars 2016, 207.

2 - L'interprétation extensive de l'élément intentionnel du délit de fraude fiscale

L'intentionnalité requise pour l'établissement de l'infraction de fraude fiscale ressort clairement des termes « *frauduleusement* », « *volontairement* », employés dans la rédaction de l'article 1741 du CGI, et lus à la lumière de l'article 121-3 du Code pénal¹⁵⁰². Par ailleurs, les dispositions de l'article L. 227 du LPF font explicitement peser sur l'administration fiscale et le ministère public la charge de la preuve du caractère intentionnel de cette infraction¹⁵⁰³.

Afin de faciliter l'établissement de l'élément moral de la fraude fiscale, la Cour de cassation caractérise l'intention de frauder dans l'erreur du contribuable (a) et eu égard aux constatations de fait des juges du fond (b).

a – La caractérisation de l'intention dans l'erreur du contribuable

314. Erreur assimilable au dol. En vertu de l'article 122-3 du Code pénal, l'erreur de droit fait obstacle à l'application de la responsabilité pénale¹⁵⁰⁴. L'erreur de droit doit être distinguée de l'erreur de fait qui ne peut être considérée comme une cause d'irresponsabilité pénale¹⁵⁰⁵. Néanmoins, l'erreur de fait est susceptible de faire disparaître le dol et ainsi entraver l'établissement de l'élément intentionnel¹⁵⁰⁶.

Toutefois, en matière de fraude fiscale, de la jurisprudence de la Cour de cassation s'évince une sensible rigueur du juge pénal à l'égard des contribuables ayant involontairement souscrit des déclarations comportant des erreurs de calcul. La Cour n'admet pas la disparition du dol en raison de l'erreur de fait notamment lorsque celle-ci a été commise dans le cadre de la profession du contribuable. Pour les hauts magistrats de cette négligence s'induit la conscience de se soustraire au paiement de l'impôt¹⁵⁰⁷. Á cet égard, M. DETRAZ fait observer que les magistrats du quai de l'Horloge « *assimilent d'ailleurs parfois très clairement la négligence consciente à l'intention* »¹⁵⁰⁸.

¹⁵⁰² En tout état de cause en tant que délit la fraude fiscale est une infraction intentionnelle répondant aux dispositions de l'al. 1^{er} de l'art. 121-3 du Cp. selon lequel : « *Il n'y a point de crime ou de délit sans intention de le commettre* ».

¹⁵⁰³ Art. L. 227 du LPF : « *le ministère public et l'administration doivent apporter la preuve du caractère intentionnel soit de la soustraction, soit de la tentative de se soustraire à l'établissement et au paiement des impôts* ».

¹⁵⁰⁴ Art. 122-3 du Cp : « *N'est pas pénalement responsable la personne qui justifie avoir cru, par une erreur sur le droit qu'elle n'était pas en mesure d'éviter, pouvoir légitimement accomplir l'acte* ».

¹⁵⁰⁵ V. sur ce point **BARBIER (G.)**, « Erreur sur le droit », *JurisClasseur Pénal Code*, Fasc. 20, 29 Novembre 2021.

¹⁵⁰⁶ V. notamment Cass. crim., 1^{er} oct. 1987, Bull. crim. 1987, n° 327 ; Cass. crim., 6 nov. 1963, D. 1965, jurispr. p. 323 ; V. Cass. crim., 19 nov. 1926, *Gaz. Pal.* 1926, 1, p. 239.

¹⁵⁰⁷ V. notamment Cass. crim., 14 nov. 2013, n° 12-87.614, selon la Cour de cassation : « *dès lors qu'il a enregistré en comptabilité les sommes dues au titre de la TVA, le prévenu a eu conscience de l'inexactitude des déclarations faites à l'administration fiscale* » ; V. Cass. Crim., 28 mai 2014, n° 13-82.276.

¹⁵⁰⁸ **DETRAZ (S.)**, « Délit général de fraude fiscale et autres infractions communes à tous les impôts », *préc.*

Par ailleurs, le moyen tiré de l'erreur de droit cède devant l'austérité de la Cour de cassation qui considère que le contribuable doit faire preuve de prudence et dispose de la faculté de se renseigner ou d'être conseillé¹⁵⁰⁹.

La rigueur du positionnement de la Cour de cassation à l'égard du contribuable facilite l'établissement de l'élément intentionnel de la fraude fiscale. L'intention est également caractérisée par les hauts magistrats eu égard aux constatations de fait des juges du fond.

b - La caractérisation de l'intention eu égard aux constatations de fait des juges du fond

315. Redressement des omissions des juges du fond par la Cour de cassation. L'exigence de la preuve du caractère intentionnel de la fraude fiscale découle des articles 1741 du CGI¹⁵¹⁰ et L. 227 du LPF¹⁵¹¹. À ce titre, la juridiction répressive doit s'assurer que la démonstration de l'existence de l'élément intentionnel de la fraude fiscale figure expressément dans le jugement de condamnation. Néanmoins, le moyen tiré de l'omission par les juges du fond de relever expressément l'intention frauduleuse du prévenu est rejeté par la Cour de cassation qui considère « *qu'en effet, s'il est vrai que les juges du fond ont omis de relever expressément l'intention frauduleuse du prévenu, l'existence de cet élément constitutif du délit retenu à sa charge se déduit cependant nécessairement des constatations ci-dessus rapportées* »¹⁵¹². La Cour régulatrice retient l'établissement d'une fraude fiscale en l'absence de démonstration expresse de l'intention frauduleuse du prévenu par les juges du fond, et de surcroît rectifie l'omission de ces mêmes juges en démontrant le caractère intentionnel du délit de fraude fiscale au regard des constatations figurant au dossier. Un tel positionnement de la juridiction suprême peut susciter des questionnements quant au respect des limites de l'office de cassation¹⁵¹³.

Quoiqu'il en soit, la jurisprudence de la Cour de cassation témoigne de l'opiniâtreté des magistrats du quai de l'Horloge dans la voie de la condamnation de la fraude fiscale qui les conduit à interpréter les éléments constitutifs de ce délit dans le sens d'une extension de leur champ d'application.

¹⁵⁰⁹ V. Cass. crim., 8 févr. 2012, n° 11-81.320 ; Cass. crim., 4 mai 2011, n° 10-82.148 ; Cass. crim., 10 févr. 2010, n° 09-81.195.

¹⁵¹⁰ L'exigence d'une démonstration du caractère intentionnel de la fraude fiscale s'infère des expressions « *frauduleusement* », « *volontairement* » formulées dans la rédaction de l'art. 1741 du CGI.

¹⁵¹¹ Art. L. 227 du LPF : « *le ministère public et l'administration doivent apporter la preuve du caractère intentionnel soit de la soustraction, soit de la tentative de se soustraire à l'établissement et au paiement des impôts* ».

¹⁵¹² Cass. crim., 2 avr. 1979, n° 78-92.534.

¹⁵¹³ V. notamment art. L. 411-2 du COJ : « *La Cour de cassation ne connaît pas du fond des affaires, sauf disposition législative contraire* ».

La volonté de punir l'atteinte au symbole de la contribution commune s'évince pareillement de la jurisprudence de la Cour de cassation qui applique des présomptions de responsabilité pénale pour fraude fiscale.

§ 2 - L'application de présomptions de responsabilité pénale pour fraude fiscale par la Cour de cassation

316. Présomption de responsabilité pénale des dirigeants. Conformément aux articles 121-1¹⁵¹⁴ et 121-4¹⁵¹⁵ du Code pénal, la responsabilité pénale ne peut être imputée qu'à une personne ayant personnellement participé à la commission d'une infraction. Par conséquent, à défaut d'une démonstration de sa participation personnelle à une infraction, une personne ne peut voir sa responsabilité pénale engagée sur le seul fondement de son activité professionnelle. La Cour de cassation considère que « *la mauvaise foi d'un dirigeant légal de sociétés commerciales ne saurait résulter de sa seule qualité* »¹⁵¹⁶.

Cependant, en matière de fraude fiscale la Cour de cassation semble soutenir une jurisprudence selon laquelle les dirigeants de personnes morales sont présumés responsables pénalement *ès qualités*. Il importe de remarquer qu'une telle jurisprudence paraît en contrariété avec les prescriptions de l'article L. 227 du LPF selon lesquelles « *le ministère public et l'administration doivent apporter la preuve du caractère intentionnel* »¹⁵¹⁷ de la fraude fiscale. Ce texte prévoit que la charge de la preuve de l'élément intentionnel de la fraude fiscale incombe à l'accusation et ne doit pas être supportée par la personne mise en cause. Lorsque la Cour de cassation applique une présomption de responsabilité pénale pour fraude fiscale elle permet ainsi un renversement de la charge de la preuve sur la personne mise en cause. Une telle démarche participe d'une extension jurisprudentielle du champ d'application de la responsabilité pénale pour fraude fiscale et révèle la détermination de la Cour régulatrice dans la condamnation de ce délit lorsque des dirigeants sociaux sont mis en cause. La haute juridiction applique aux dirigeants sociaux des présomptions de responsabilité pénale pour fraude fiscale, l'une jurisprudentielle (A) l'autre légale (B).

¹⁵¹⁴ Art. 121-1 du Cp : « *Nul n'est responsable pénalement que de son propre fait* ».

¹⁵¹⁵ Art. 121-4 du Cp : « *Est auteur de l'infraction la personne qui : 1° Commet les faits incriminés ; 2° Tente de commettre un crime ou, dans les cas prévus par la loi, un délit* ».

¹⁵¹⁶ V. notamment Cass. crim., 21 juin 1982, n° 81-93.586.

¹⁵¹⁷ V. art. L. 227 du LPF : « *le ministère public et l'administration doivent apporter la preuve du caractère intentionnel soit de la soustraction, soit de la tentative de se soustraire à l'établissement et au paiement des impôts* ».

A - L'application d'une présomption jurisprudentielle de responsabilité pénale pour fraude fiscale aux dirigeants sociaux

317. Dol de fonction du dirigeant social. La participation personnelle et intentionnelle à l'infraction de fraude fiscale du dirigeant de la personne morale est présumée par la Cour de cassation en considération de la connaissance de ce dernier de la loi fiscale, et des exigences auxquelles il est soumis afin que l'entreprise respecte ses obligations fiscales¹⁵¹⁸. Les magistrats du quai de l'Horloge ont coutume de juger qu'« *en l'absence de toute délégation de pouvoirs, le gérant d'une société doit être tenu pour responsable des obligations fiscales de l'entreprise* »¹⁵¹⁹. En considération du rôle et des obligations comptables et fiscales incombant au chef d'entreprise, une présomption d'intention appert de la jurisprudence de la Cour de cassation. De ce positionnement des hauts magistrats, la doctrine observe que le dirigeant est tenu d'assurer une surveillance scrupuleuse de l'activité¹⁵²⁰. Conséquemment, de toute transgression de la loi fiscale, s'induit la participation du chef d'entreprise à la fraude en raison d'une faute intentionnelle ou de négligence de sa part qui peut être assimilée au dol général¹⁵²¹. Un arrêt récent de la Cour de cassation rendu le 25 mai 2022 soutient qu'en dépit des conseils erronés de son expert-comptable et de son notaire, un dirigeant d'entreprise familier des règles fiscales, ne saurait ni invoquer sa méconnaissance des règles fiscales, ni exciper de sa propre négligence pour échapper à ses obligations fiscales¹⁵²². Dans ce cadre, la haute juridiction semble se satisfaire d'un dol éventuel alors qu'un dol général est requis¹⁵²³. On ne peut qu'accueillir à cet égard le propos de M. SALOMON selon lequel « *Le juge répressif est en effet conduit à retenir un dol de fonction lorsque le prévenu est un professionnel* »¹⁵²⁴. Une telle jurisprudence est pourtant en contrariété avec les dispositions de l'article L. 227 du LPF qui exigent une démonstration du caractère intentionnel de la fraude fiscale par le ministère public et l'administration¹⁵²⁵.

¹⁵¹⁸ V. **CONTE (P.)**, « Remarques sur la responsabilité pénale des chefs d'entreprise, spécialement en matière fiscale », in **DE BISSY (A.), DEBAT (O.)**, *Mélanges en l'honneur de Patrick Serlooten*, Dalloz, 2015, p. 551.

¹⁵¹⁹ Cass. crim., 22 nov. 2017, n° 16-86.550 ; V. également Cass. crim., 17 févr. 2007, n° 06-81.760 ; Rapp. Cass. crim., 14 nov. 1994, n° 93-81.294 ; Cass. crim., 29 févr. 1996, n° 95-83.838 ; Cass. crim., 19 août 1997, n° 96-83.944.

¹⁵²⁰ V. sur ce point **DETRAZ (S.)**, « Délit général de fraude fiscale et autres infractions communes à tous les impôts », *préc.*

¹⁵²¹ *Ibidem.*

¹⁵²² V. Cass. crim., 25 mai 2022, n° 20-86.306 ; V. notamment **DUFOURQ (P.)**, « Les enseignements de la chambre criminelle sur l'intention en matière de fraude fiscale », *Dalloz actualité*, 17 juin 2022.

¹⁵²³ V. Cass. crim., 5 janv. 2017, n° 15-82.435, *Droit pénal* 2017, comm. 40, obs. ROBERT (J.-H.).

¹⁵²⁴ **SALOMON (R.)**, « L'élément moral du délit général de fraude fiscale peut se déduire de la qualité de professionnel de la vie des affaires », *La lettre juridique Chronique de droit pénal fiscal*, décembre 2021-juin 2022 ; V. **LEPAGE (A.), MAISTRE DU CHAMBERON (P.), SALOMON (R.)**, *Droit pénal des affaires*, LexisNexis, 6^{ème} éd., 2020, n° 623 ; V. Cass. crim., 25 mai 2022, n° 20-86.306.

¹⁵²⁵ Art. L. 227 du LPF : « *Au cas de poursuites pénales tendant à l'application des articles 1741 et 1743 du code général des impôts, le ministère public et l'administration doivent apporter la preuve du caractère intentionnel soit de la soustraction, soit de la tentative de se soustraire à l'établissement et au paiement des impôts mentionnés par ces articles* ».

318. Cause unique d'exonération. Le dirigeant de droit n'est pas en mesure de s'exonérer de sa responsabilité pénale pour fraude fiscale quand bien même la société serait sous la gouvernance d'un dirigeant de fait. La Cour de cassation s'appuie sur l'obligation de surveillance de la conformité de l'entreprise avec ses obligations comptables et fiscales qui pèse sur le dirigeant de droit à titre personnel¹⁵²⁶. La sévérité de la jurisprudence des magistrats du quai de l'Horloge à l'égard des dirigeants sociaux est telle qu'à la présomption de participation personnelle et intentionnelle à la fraude fiscale dont ils sont l'objet, les dirigeants ne peuvent opposer que la force majeure et la délégation de pouvoirs. Cette dernière cause d'exonération de responsabilité pénale est néanmoins la seule qui permette au dirigeant social de ne pas subir une condamnation. En effet, la jurisprudence de la Cour de cassation semble faire peu de cas de la force majeure dans ce cadre très certainement en considération des facultés de prévoyance et de surveillance des dirigeants¹⁵²⁷. Conséquemment, sauf à pouvoir prouver une délégation de pouvoirs¹⁵²⁸, la responsabilité pénale du dirigeant de personne morale en cas de manquement aux obligations fiscales de la société est présumée par le juge pénal.

La rigueur de la Cour de cassation envers les dirigeants sociaux que l'on peut observer en matière de fraude fiscale est corroborée par la faculté pour les hauts magistrats d'appliquer une présomption légale de responsabilité pénale.

¹⁵²⁶ V. Cass. Crim., 23 nov. 2016, n° 15-84.627 ; V. Cass. Crim., 12 juil. 2016, n° 15-83.641 ; V. Cass. crim., 13 janv. 2016, n° 14-84.036 ; Dans les arrêts sus-distingués les magistrats du quai de l'Horloge jugent que « *le dirigeant légal ou statutaire d'une société est personnellement tenu de se conformer aux obligations comptables et fiscales incombant à l'entreprise* ».

¹⁵²⁷ La jurisprudence de la Cour de cassation ne mentionne quasiment pas la force majeure comme cause d'exonération du dirigeant dans le cadre de la fraude fiscale. Les hauts magistrats précisent que le dirigeant est tenu de se conformer aux obligations fiscales incombant à l'entreprise « *en l'absence de délégation de pouvoirs* », la force majeure n'est point distinguée ; V. Cass. Crim., 23 nov. 2016, n° 15-84.627 ; V. Cass. Crim., 12 juil. 2016, n° 15-83.641 ; V. Cass. crim., 13 janv. 2016, n° 14-84.036 ; V. Cass. crim., 2 avr. 2014, n° 13-82.269.

¹⁵²⁸ Les conditions de la délégation de pouvoirs en matière fiscale sont définies par Cass. crim., 20 févr. 2008, n° 07-83.836 ; V. notamment **MAISTRE DU CHAMBON (P.)**, « *Loi et responsabilités pénales* », *JurisClasseur Pénal des Affaires*, 6 Juin 2022, l'auteur précise les conditions de la délégation de pouvoir du dirigeant en ces termes : « *La première condition tient à l'impossibilité de veiller personnellement au respect de la réglementation [...] Quant au délégataire, il doit disposer de la compétence et de l'autorité et doit être doté des moyens nécessaires à l'exécution de l'obligation qui, désormais, lui incombe* ».

B - L'application d'une présomption légale de responsabilité pénale pour fraude fiscale aux dirigeants sociaux

319. Transposition d'une présomption civile en matière pénale. Les articles L. 223-22¹⁵²⁹ et L. 225-251¹⁵³⁰ du Code de commerce instaurent une responsabilité civile de plein droit des dirigeants sociaux pour la réparation des préjudices résultant de toute transgression des obligations législatives et réglementaires auxquelles sont soumises les entreprises¹⁵³¹. Il s'infère de ces textes une présomption légale de responsabilité civile du dirigeant social. La doctrine remarque une transposition de cette présomption de responsabilité par la Cour de cassation en matière pénale¹⁵³². Dans un arrêt rendu le 24 mars 2004, la chambre criminelle juge que « *la présomption de responsabilité instituée par les articles L. 223-22 et L. 225-251 du Code de commerce, qui trouve à s'appliquer en matière de fraude fiscale, n'a d'autre effet que de renverser la charge de la preuve* »¹⁵³³. Cet arrêt indique clairement l'application par la Cour de cassation d'une présomption légale de responsabilité pénale pour fraude fiscale. Une telle jurisprudence suscite l'interrogation à maints égards.

On peut d'emblée observer qu'en raison de ce positionnement de la Cour de cassation, contrairement aux prescriptions de l'article L. 227 du LPF¹⁵³⁴, la charge de la preuve de la fraude fiscale n'incombe pas à l'accusation. De surcroît, cette jurisprudence est en contrariété avec le principe de la présomption d'innocence¹⁵³⁵ attendu qu'il revient au dirigeant social de prouver qu'il n'est pas responsable de l'infraction pénale de fraude fiscale. L'atteinte à la présomption d'innocence générée par l'application de cette présomption de responsabilité avait pourtant déjà été réfutée par la Cour de cassation dans un arrêt du 19 août 1997¹⁵³⁶.

¹⁵²⁹ V. al. 1^{er} de l'art. L. 223-22 du Ccom : « *Les gérants sont responsables, individuellement ou solidairement, selon le cas, envers la société ou envers les tiers, soit des infractions aux dispositions législatives ou réglementaires applicables aux sociétés à responsabilité limitée, soit des violations des statuts, soit des fautes commises dans leur gestion* ».

¹⁵³⁰ V. al. 1^{er} de l'art. L. 225-251 du Ccom : « *Les administrateurs et le directeur général sont responsables individuellement ou solidairement selon le cas, envers la société ou envers les tiers, soit des infractions aux dispositions législatives ou réglementaires applicables aux sociétés anonymes, soit des violations des statuts, soit des fautes commises dans leur gestion* ».

¹⁵³¹ Deux indices renseignent sur la nature civile de la responsabilité visée. D'une part, les art. L. 223-22 et L. 225-251 du Ccom précisent que « *le tribunal détermine la part contributive de chacun dans la réparation du dommage* ». D'autre part, l'art. L. 225-251 se situe dans une section 8 du Ccom intitulée : « *De la responsabilité civile* ».

¹⁵³² V. notamment **SALOMON (R.)**, « Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.* n° 21, 27 Mai 2021, 260 ; V. **DETRAZ (S.)**, « Délit général de fraude fiscale et autres infractions communes à tous les impôts », *préc.* ; V. Cass. crim., 27 juin 2018, n° 17-81.918 ; V. Cass. crim., 22 nov. 2017, n° 16-86.550 ; V. Cass. crim., 2 avr. 2014, n° 13-82.269.

¹⁵³³ Cass. crim., 24 mars 2004, n° 03-83.345.

¹⁵³⁴ V. art. L. 227 du LPF : « *le ministère public et l'administration doivent apporter la preuve du caractère intentionnel soit de la soustraction, soit de la tentative de se soustraire à l'établissement et au paiement des impôts* ».

¹⁵³⁵ En vertu de l'al. 1^{er} de l'art. préliminaire du Cpp : « *Chacun a droit au respect de la présomption d'innocence* » ; V. art. 137 et 304 du Cpp.

¹⁵³⁶ Cass. crim., 19 août 1997, n° 96-83.944, les magistrats du quai de l'Horloge jugent 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* ».

À l'instar de la présomption jurisprudentielle de responsabilité pénale reposant sur un « *dol de fonction* »¹⁵³⁷ observée *supra*, on ne peut opposer que la délégation de pouvoirs ou la force majeure à la présomption fondée sur les articles L. 223-22 et L. 225-251 du Code de commerce. Si la force majeure, cause exonératoire de responsabilité, est quasiment inconnue de la jurisprudence de la Cour de cassation en l'occurrence¹⁵³⁸, celle de la délégation de pouvoirs est laissée à l'appréciation souveraine du juge pénal¹⁵³⁹.

320. Présomption de responsabilité « par destination ». La transposition dans la matière pénale de la présomption légale de responsabilité civile des articles L. 223-22 et L. 225-251 du Code de commerce fait peser sur le dirigeant social une présomption légale de responsabilité pénale pour fraude fiscale « par destination ». Cette transposition témoigne de l'opiniâtreté de la chambre criminelle dans la voie de la condamnation pénale de la fraude fiscale. En effet, si l'on peut admettre qu'aucune disposition législative ne s'oppose directement à l'application d'une telle présomption de responsabilité en droit pénal des affaires¹⁵⁴⁰, il convient cependant de remarquer sa contrariété avec l'article L. 227 du LPF. En prévoyant qu'il revient « *au ministère public et à l'administration fiscale d'apporter la preuve du caractère intentionnel* » de la fraude fiscale, ce texte s'oppose à la transposition d'une présomption de responsabilité pénale en matière de fraude fiscale. Ces dispositions ont une large portée et concernent l'ensemble des fraudes fiscales commises soit par des personnes morales, soit par des personnes physiques et notamment des dirigeants sociaux.

321. Rigueur juridictionnelle. La jurisprudence de la Cour de cassation témoigne de la détermination des hauts magistrats à condamner pénalement la fraude fiscale. Ils semblent en effet porter une attention particulière à cette infraction eu égard à la rigueur dont ils font preuve à l'égard des personnes mises en cause. Le moralisme dont la jurisprudence de la Cour de cassation porte la marque fait primer l'exemplarité de la peine sur sa nécessité et prend part à une extension du champ d'application de la responsabilité pénale pour fraude fiscale. Ce positionnement de la haute juridiction contribue au renforcement du rôle de l'autorité judiciaire au procès pénal qui s'identifie comme un soutien actif de l'accusation portée par l'administration fiscale. En effet, si l'action

¹⁵³⁷ V. SALOMON (R.), « L'élément moral du délit général de fraude fiscale peut se déduire de la qualité de professionnel de la vie des affaires », *préc.* ; V. LEPAGE (A.), MAISTRE DU CHAMBON (P.), SALOMON (R.), *Droit pénal des affaires*, LexisNexis, *préc.*

¹⁵³⁸ V. sur ce point DETRAZ (S.), « Délit général de fraude fiscale et autres infractions communes à tous les impôts », *préc.*

¹⁵³⁹ Cass crim., 24 mars 2004, n° 03-83.345.

¹⁵⁴⁰ Les dispositions législatives relatives à la présomption d'innocence précitées (al. 1^{er} de l'art. préliminaire du Cpp, V. art. 137 et 304 du Cpp) peuvent céder devant la transposition en matière pénale des art. L. 223-2 et L. 225-251 du Ccom. Cependant en matière de fraude fiscale l'art. L. 227 du LPF s'oppose à une telle transposition.

publique est exercée par le parquet dans 90 % des affaires de fraude fiscale qui sont déferées par l'administration devant la juridiction pénale¹⁵⁴¹, il convient de remarquer par ailleurs que le juge pénal prononce des peines d'emprisonnement ferme ou avec sursis dans environ 87 % des condamnations¹⁵⁴².

322. Raison de la détermination dans la condamnation. Toutefois, le moralisme sur lequel repose la détermination de la Cour de cassation dans la condamnation pénale de la fraude fiscale semble soutenir une instrumentalisation de la répression pénale de la fraude fiscale par l'autorité judiciaire aux fins de recouvrement de l'impôt fraudé. En effet, la faiblesse des condamnations ainsi que les possibilités d'exécuter des peines d'emprisonnement aménagées sous le régime de la semi-liberté, du placement à l'extérieur ou de la détention à domicile sous surveillance électronique¹⁵⁴³, interroge sur la finalité d'une telle détermination du juge pénal à condamner le fraudeur fiscal. Une telle opiniâtreté du juge pénal semble, selon nous, faciliter le recouvrement de l'impôt grâce à la mesure de solidarité fiscale que le juge peut appliquer dès lors qu'il prononce une condamnation¹⁵⁴⁴. En d'autres termes, avec la solidarité fiscale, la condamnation garantit le recouvrement de l'impôt et ses pénalités administratives. Le moralisme dont font preuve les juridictions pénales en matière de fraude fiscale contribue ainsi au recouvrement de l'impôt. Cette instrumentalisation du droit de punir par l'autorité judiciaire est un aspect du particularisme de la répression pénale de la fraude fiscale.

L'attention particulière que porte la Cour de cassation à s'assurer de la condamnation pénale de la soustraction au paiement et à l'établissement de l'impôt semble partagée par le législateur puisque la loi permet une extension du champ d'intervention de l'autorité judiciaire en matière de fraude fiscale.

¹⁵⁴¹ V. sur ce point ministère de la Justice, Infostat Justice, Infractions économiques et financières : leur traitement judiciaire en 2016 et 2017, Mai 2019, n° 169, spéc. p. 3.

¹⁵⁴² V. Assemblée nationale, Rapport d'information N° 982, sur les procédures de poursuite des infractions fiscales, 23 mai 2018, ce rapport précise qu'« en 2016, il y a eu 524 condamnations pour fraude fiscale. 87 % de ces décisions comportaient une peine d'emprisonnement (454 décisions) ».

¹⁵⁴³ Sur la faiblesse des peines prononcées en matière de fraude fiscale, V. Assemblée nationale, Rapport d'information N° 982, sur les procédures de poursuite des infractions fiscales, 23 mai 2018, ce rapport précise qu'« en 2016, il y a eu 524 condamnations pour fraude fiscale. 87 % de ces décisions comportaient une peine d'emprisonnement (454 décisions) mais seulement 21 % une peine d'emprisonnement ferme (111 décisions) alors que le taux moyen d'emprisonnement ferme pour l'ensemble des condamnations correctionnelles est de 32 % » ; Le rapport précise de surcroît que la peine d'emprisonnement ferme moyenne pour fraude fiscale est de 11,6 mois. Il importe de rappeler que les peines d'emprisonnement ferme de moins de 12 mois, peuvent bénéficier d'un aménagement en vertu des articles 132-25 du Code pénal et 723-15 du Code de procédure pénale.

¹⁵⁴⁴ V. sur ce point art. 1745 du CGI : « Tous ceux qui ont fait l'objet d'une condamnation définitive, prononcée en application des articles 1741, 1742 ou 1743 peuvent être solidairement tenus, avec le redevable légal de l'impôt fraudé, au paiement de cet impôt ainsi qu'à celui des pénalités fiscales y afférentes » ; V. notamment **DETRAZ (S.)**, « La nature de la solidarité de l'article 1745 du Code général des impôts », *Dr. fisc.* 2012, n° 50, ét. 551.

Sous-section II – L’extension législative du champ d’intervention de l’autorité judiciaire en matière de fraude fiscale

Le souhait du législateur d’étendre le champ d’intervention de l’autorité judiciaire en matière de fraude fiscale ressort des travaux parlementaires à l’origine de la loi du 23 octobre 2018¹⁵⁴⁵. Il s’en induit alors une augmentation du risque pénal remarquée par une partie de la doctrine à maints égards¹⁵⁴⁶. L’extension législative du champ d’intervention de l’autorité judiciaire s’observe eu égard à l’accroissement des possibilités de saisine de celle-ci en matière de fraude fiscale (§ 1) et au regard du développement de possibilités d’initiative de l’autorité judiciaire à l’encontre de ce délit (§ 2).

§ 1 - L’accroissement des possibilités de saisine de l’autorité judiciaire en matière de fraude fiscale

Pour rappel, avant d’être déférés devant l’autorité judiciaire, les contribuables dont les agissements revêtaient les caractéristiques de la fraude fiscale faisaient l’objet de deux filtres administratifs¹⁵⁴⁷. Premièrement, l’administration devait prendre la décision de saisir la Commission des infractions fiscales afin que celle-ci puisse se prononcer sur le bien-fondé du dépôt d’une plainte pour fraude fiscale. Secondement, la CIF devait rendre un avis favorable pour la recevabilité de la plainte. De ce double filtrage résultait une réduction considérable du nombre de saisines de l’autorité judiciaire. Depuis l’entrée en vigueur de la loi du 23 octobre 2018¹⁵⁴⁸, on remarque une augmentation des possibilités de saisine de l’autorité judiciaire en matière de fraude fiscale en raison de la suppression de la plainte préalable dans certains cas (A) et de la simplification des modalités de dépôt de plainte (B)

A - L’augmentation des possibilités de saisine de l’autorité judiciaire en raison de la suppression partielle de la plainte préalable

La plainte préalable de l’administration, qui était la seule voie de droit aux fins de mise en mouvement de l’action publique pour fraude fiscale, est supprimée dans certaines situations¹⁵⁴⁹.

¹⁵⁴⁵ V. Ass. nat., Rapport N° 1212 relatif à la lutte contre la fraude, 25 juillet 2018.

¹⁵⁴⁶ V. **PELLEGRIN (G.)**, **RUTSCHMANN (Y.)**, « Poursuite et sanction de la fraude fiscale : l’évolution du risque pénal à l’aune de la loi de lutte contre la fraude du 23 octobre 2018 », *Dr. fisc.* n° 11, 14 Mars 2019, 197.

¹⁵⁴⁷ V. sur ce point **SALOMON (R.)**, « Droit pénal fiscal – Le particularisme de la procédure devant le juge pénal », *Dr. fisc.* n° 38, 22 Septembre 2016, 500.

¹⁵⁴⁸ Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, spéc. art. 36.

¹⁵⁴⁹ En dehors de la procédure de dénonciation et du traitement des fraudes connexes, le principe de la plainte préalable sur avis conforme de la CIF reste maintenu, V. sur ce point Circulaire relative à la réforme de la procédure de poursuite pénale de la fraude fiscale, du ministère de l’Action et des comptes publics et du ministère de la justice, 7 mars 2019,

Depuis l'entrée en vigueur de la loi du 23 octobre 2018 une dispense de plainte est instaurée par le législateur dans le cadre de la procédure de dénonciation (1) ainsi que dans celui du traitement des fraudes connexes (2).

1 - La dispense de plainte dans le cadre de la procédure de dénonciation

323. Cumul des plaintes et dénonciations. En portant création du I de l'article L. 228 du LPF, la loi du 23 octobre 2018 instaure une procédure de dénonciation. Aux termes des dispositions précitées, l'administration est tenue de dénoncer, au procureur de la République, les faits qu'elle a examinés dans le cadre de son pouvoir de contrôle qui ont conduit à l'application de majorations comprises entre 40 et 100 % sur des droits fraudés d'un montant supérieur à 100 000 euros, ou 50 000 euros lorsque le contribuable doit répondre des exigences de la HATVP¹⁵⁵⁰. Le nouveau dispositif permet de passer outre la procédure de la plainte préalable de l'administration afin de déclencher des poursuites pénales pour fraude fiscale.

Les statistiques de la DGFIP font état d'une moyenne d'un peu moins de mille plaintes pour fraude fiscale déposées chaque année par l'administration avant la réforme du 23 octobre 2018¹⁵⁵¹. Depuis l'entrée en vigueur de la loi du 23 octobre 2018, le nombre de dénonciations dépasse largement celui des plaintes, avec 1217 dénonciations pour 286 plaintes enregistrées sur l'année 2021¹⁵⁵². Ainsi, l'augmentation du risque pénal remarqué par la doctrine¹⁵⁵³ s'observe à l'aune du cumul des plaintes avec les dénonciations ce qui *in fine* conduit à une augmentation du nombre annuel de saisine de l'autorité judiciaire.

Ce nombre est également à la hausse en raison de la dispense de plainte dans le cadre du traitement des fraudes connexes.

p. 6 ; V. **MENU (J.-L.)**, « Commentaire de la circulaire du 7 mars 2019. Des précisions attendues sur les modalités d'application de la loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude fiscale », *Revue Internationale de la Compliance et de l'Éthique des Affaires* n° 3, Juin 2019, comm. 98.

¹⁵⁵⁰ V. **CABON (S.-M.)**, « Entre pragmatisme et idéalisme, quelle place pour la négociation en droit pénal fiscal ? », *Dr. fisc.* n° 11, 14 Mars 2019, 199 ; V. **RESTINO (V.)**, « Plainte et dénonciation automatique, deux clés pour un même verrou ? Interrogations sur la portée des termes « sans préjudice des plaintes dont elle prend l'initiative » figurant au premier alinéa du I de l'article L. 228 du LPF », *Dr. fisc.* n° 48, 28 Novembre 2019, act. 497 ; V. **DETRAZ (S.)**, « Armement et réarmement du droit pénal et du droit fiscal à l'encontre de la soustraction à l'impôt. À propos de la loi du 23 octobre 2018, relative à la lutte contre la fraude », *La Semaine Juridique Edition Générale* n° 52, 24 Décembre 2018, doctr. 1393 ; V. **BLANCHARD (C.)**, « La loi renforçant l'efficacité de la lutte contre la fraude fiscale », *La Semaine Juridique Notariale et Immobilière* n° 45, 9 Novembre 2018, act. 846.

¹⁵⁵¹ Nombre de dossiers de plaintes pour fraude fiscale en 2016 : 862 dossiers ; en 2017 : 879 dossiers ; en 2018 : 806 dossiers ; Source V. DGFIP, Rapport d'activité, Cahier statistiques, 2018, p. 58.

¹⁵⁵² V. DGFIP, Rapport d'activité, Cahier statistiques, 2021, p. 19.

¹⁵⁵³ V. notamment **PELLEGRIN (G.)**, **RUTSCHMANN (Y.)**, « Poursuite et sanction de la fraude fiscale : l'évolution du risque pénal à l'aune de la loi de lutte contre la fraude du 23 octobre 2018 », *préc.*

2 - La dispense de plainte dans le cadre du traitement des fraudes connexes

324. Cumul des plaintes, dénonciations et fraudes connexes. La loi du 23 octobre 2018 crée un nouvel article L. 228 C du LPF selon lequel lorsque l'administration a déposé une plainte ou procédé à une dénonciation auprès du ministère public, l'action publique peut être exercée, sans nouvelle plainte ou dénonciation, en cas de découverte de faits de fraude fiscale commis par le même contribuable portant sur des impôts différents ou sur une période différente¹⁵⁵⁴. Cette extension *in rem* du champ d'intervention de l'autorité judiciaire revient à une auto-saisine du parquet pour les fraudes connexes dans le cadre défini par l'article L. 228 C du LPF¹⁵⁵⁵. Remarquée par la doctrine comme une « *procédure d'aubaine* »¹⁵⁵⁶, la dispense de plainte et dénonciation dont bénéficie ce traitement des fraudes connexes permet au ministère public de disposer d'un pouvoir de mise en mouvement de l'action publique dans ce cadre précis et par conséquent contribue à une augmentation du nombre de saisines¹⁵⁵⁷.

Si on peut observer une augmentation des saisines de l'autorité judiciaire en raison des possibilités offertes au parquet d'exercer l'action publique en l'absence de plainte ou de dénonciation, une telle augmentation résulte également de la simplification des modalités de dépôt de plainte.

B - L'augmentation des possibilités de saisine de l'autorité judiciaire conséquemment à la simplification des modalités de dépôt de plainte

En dehors du cadre des dénonciations prévu par le I de l'article L 228 du LPF, le législateur a procédé à une simplification remarquable des modalités de dépôt de plainte, qu'il s'agisse des plaintes déposées sur présomption de fraudes fiscales complexes (1) ainsi que des plaintes déposées par les directions nationales de contrôle fiscal (2).

1 - La simplification des modalités de dépôt de plainte sur présomption de fraudes complexes

325. Mise à l'écart de la CIF. Le II de l'article L. 228 du LPF prévoit que l'avis de la CIF n'est plus requis en présence de présomptions caractérisées qu'une fraude fiscale a été commise pour

¹⁵⁵⁴ V. sur ce point **CUTAJAR (C.)**, « Partiellement déverrouillé le verrou résiste ! », *Recueil Dalloz* 2018, p. 2029.

¹⁵⁵⁵ V. notamment **INGRAIN (C.)**, **LORRAIN (R.)**, « Verrou de Bercy allégé, justice pénale négociée et droits de la défense – Le nouveau visage de la justice pénale fiscale », *La Semaine Juridique Edition Générale* n° 16, 22 avril 2019, 441.

¹⁵⁵⁶ **DETRAZ (S.)**, « Impôts. Procédure », *JurisClassenur Lois pénales spéciales*, Fasc. 50, 22 Février 2022.

¹⁵⁵⁷ Alors qu'en principe le ministère public n'est pas en mesure de mettre en mouvement l'action publique pour fraude fiscale selon les dispositions de l'art. L. 228, l'art. L. 228 C permet au ministère public de mettre en mouvement l'action publique pour ces fraudes fiscales connexes.

laquelle existe un risque de dépérissement des preuves et qui résulte de procédés listés aux 1° à 5° de ce texte¹⁵⁵⁸. Dans ce cadre, l'éviction du filtre de la CIF¹⁵⁵⁹ augmente les possibilités de saisine de l'autorité judiciaire en vue de l'ouverture d'une procédure d'enquête diligentée à l'encontre de fraudes fiscales complexes¹⁵⁶⁰.

L'augmentation des possibilités de saisine du ministère public pour fraude fiscale s'évince par ailleurs de la simplification des modalités de dépôt de plainte des directions nationales de contrôle fiscal.

2 - La simplification des modalités de dépôt de plainte des directions nationales de contrôle fiscal

326. Dépôt de plainte sans intermédiaire. Tel que le confirme la circulaire du 7 mars 2019, les directions nationales ou spécialisées de contrôle fiscal peuvent désormais déposer directement plainte pour fraude fiscale ou sur présomption caractérisée de fraude fiscale auprès du ministère public¹⁵⁶¹. Il convient de rappeler que ces directions lorsqu'elles constataient une fraude fiscale devaient précédemment faire déposer plainte par la direction départementale ou régionale des finances publiques. Aujourd'hui, de cette possibilité de dépôt direct de plainte s'induit un accroissement des possibilités de saisine de l'autorité judiciaire.

L'extension du champ d'intervention de l'autorité judiciaire en matière de fraude fiscale nourrie de l'augmentation des possibilités de saisine du parquet à la faveur de la loi, se remarque pareillement au regard du développement de possibilités d'initiative de l'autorité judiciaire à l'encontre de cette infraction.

¹⁵⁵⁸ Art. L. 228, II du LPF ; V. sur ce point **MISPELON (P.)**, « Réforme du verrou de Bercy : vers-où va la CIF ? », *Dr. fisc.* n° 41, 11 Octobre 2018, act. 448.

¹⁵⁵⁹ *Ibidem*, avec la loi du 23 oct. 2018, l'ouverture de la procédure judiciaire d'enquête fiscale est dispensée de la saisine préalable de la CIF.

¹⁵⁶⁰ V. Loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, art. 23 ; V. notamment **MICHAUD (P.)**, « L'enquête fiscale judiciaire sous le contrôle du Parquet », *Gaz. Pal.* 30 janv. 2010, p. 13.

¹⁵⁶¹ V. Circulaire relative à la réforme de la procédure de poursuite pénale de la fraude fiscale, du ministère de l'Action et des comptes publics et du ministère de la justice, 7 mars 2019, p. 6 ; V. **MENU (J.-L.)**, « Commentaire de la circulaire du 7 mars 2019. Des précisions attendues sur les modalités d'application de la loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude fiscale », *préc.*

§ 2 - Le développement de possibilités d'initiative de l'autorité judiciaire à l'encontre de la fraude fiscale

327. Synergie administrative et judiciaire. Pour mémoire, en matière de fraude fiscale, l'initiative du déclenchement des poursuites pénales revient exclusivement à l'administration¹⁵⁶². Cependant, depuis l'entrée en vigueur de la loi relative à la lutte contre la fraude du 23 octobre 2018, deux circulaires ministérielles en date du 7 mars 2019¹⁵⁶³ et du 4 octobre 2021¹⁵⁶⁴ ont organisé l'application de ladite loi à travers la mise en place d'un espace d'échange et de dialogue entre l'administration fiscale et la justice¹⁵⁶⁵. Ces circulaires renseignent sur la volonté du législateur de renforcer l'implication de l'autorité judiciaire dans la mise en cause du fraudeur fiscal. Le souhait d'une information plus conséquente des magistrats sur la cause fiscale par l'administration s'évince de la création de l'article L. 142 A dans le LPF en vertu duquel « *Les agents des finances publiques sont déliés du secret professionnel à l'égard du procureur de la République* »¹⁵⁶⁶. Outre cette exception au principe du secret professionnel des agents des services fiscaux¹⁵⁶⁷, la volonté de faciliter l'accès des magistrats aux informations détenues par l'administration ressort de l'instauration de mécanismes de communication entre l'autorité judiciaire et l'administration fiscale¹⁵⁶⁸. La systématisation de la transmission d'informations vers les magistrats est favorisée par la création de « référents fraude fiscale » au sein des parquets, ainsi que par la mise en place d'un suivi des échanges entre

¹⁵⁶² Nos précédentes observations, notamment dans nos premier et deuxième chapitres de première partie, nous ont permis de mettre en exergue le pouvoir exclusif de l'administration dans la mise en mouvement de l'action publique. Il s'agit d'un pouvoir discrétionnaire en matière de dépôt de plaintes et de dénonciations obligatoires ; V. art. L. 228 du LPF ; V. **CABON (S.-M.)**, « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du « verrou de Bercy » », *Dr. fisc.* n° 46, 13 Novembre 2014, 620 ; rapp. **DETRAZ (S.)**, « Délit général de fraude fiscale et autres délits communs à tous les impôts », *JurisClassieur Procédures fiscales*, Fasc. 705, 23 Octobre 2018, mise à jour 15 janv. 2020 ; rapp. **SALOMON (R.)**, « Chroniques - Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.* n° 6-7, 6 Février 2020, 131.

¹⁵⁶³ Ministère de l'Action et des Comptes public, ministère de la Justice, Circulaire relative à la réforme de la procédure de poursuite pénale de la fraude fiscale, 7 mars 2019.

¹⁵⁶⁴ Ministère de la Justice, Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, 4 octobre 2021, N° CRIM 2021 – 10/ G3 – 04/10/2021.

¹⁵⁶⁵ V. **MENU (J.-L.)**, « Commentaire de la circulaire du 7 mars 2019. Des précisions attendues sur les modalités d'application de la loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude fiscale », *préc.* ; V. **ROUSSEAU (A.)**, « Lutte contre la fraude fiscale – Nouvelle circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale », *Dr. fisc.* n° 44, 4 Novembre 2021, act. 546.

¹⁵⁶⁶ Art. L. 142 A du LPF créé par l'art. 36 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018.

¹⁵⁶⁷ V. art. L. 103 du LPF : « *L'obligation du secret professionnel, telle qu'elle est définie aux articles 226-13 et 226-14 du code pénal, s'applique à toutes les personnes appelées à l'occasion de leurs fonctions ou attributions à intervenir dans l'assiette, le contrôle, le recouvrement ou le contentieux des impôts* ».

¹⁵⁶⁸ V. ministère de l'Action et des Comptes public, ministère de la Justice, Circulaire relative à la réforme de la procédure de poursuite pénale de la fraude fiscale, 7 mars 2019, pp. 10-12, la circulaire procède à la mise en place : d'un comité de suivi des échanges entre l'autorité judiciaire et l'administration fiscale ; de « référents fraude fiscale » dans les parquets en liaison avec le cadre supérieur représentant de partie civile des directions locales des finances ; d'un suivi commun des échanges d'informations entre l'administration fiscale et l'autorité judiciaire ; d'une rencontre annuelle des procureurs et des directeurs des finances publiques ; V. ministère de la Justice, Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, 4 octobre 2021, N° CRIM 2021 – 10/ G3 – 04/10/2021, p. 7, la circulaire exige plus que des rencontres annuelles entre les parquets et l'administration fiscale « *des rencontres opérationnelles régulières* ».

l'administration fiscale et l'autorité judiciaire¹⁵⁶⁹. Les circulaires d'application de la loi relative à la lutte contre la fraude qui organisent une meilleure information de l'autorité judiciaire, révèlent en filigrane une faculté pour les magistrats du parquet et les juges d'instruction d'être à l'initiative de la mise en cause du fraudeur fiscal devant une juridiction.

En effet, s'induisent de l'application de la loi à travers lesdites circulaires, la possibilité de mise en mouvement de l'action publique sur décision de l'autorité judiciaire (A), ainsi que la faculté d'un recours des magistrats à la procédure commerciale aux fins de limitation du préjudice des finances publiques (B).

A - La possibilité de mise en mouvement de l'action publique sur décision de l'autorité judiciaire

328. Instructions données à l'administration par le parquet. Au cours des investigations judiciaires diligentées dans le cadre d'une procédure d'enquête ou d'information judiciaire, un magistrat peut recueillir des renseignements laissant présumer une fraude fiscale en lien avec des infractions de droit commun initialement poursuivies. Pour rappel, les services d'enquête judiciaires, soumis au droit de communication de l'administration fiscale, sont tenus d'informer cette dernière conformément à l'article L. 101 du LPF¹⁵⁷⁰. Au titre de ces dispositions, un soit-transmis est délivré par le magistrat du parquet ou le juge d'instruction à l'administration¹⁵⁷¹. Il convient d'observer que si le soit-transmis est un support permettant aux magistrats de faire passer des informations, il n'en demeure pas moins un document qui émet des instructions. À ce dernier égard, la circulaire du 7 mars 2019 précise que le soit-transmis peut refléter la volonté du magistrat d'étendre ses investigations à des faits nouveaux de fraude fiscale en lien avec les infractions de droit commun initialement poursuivies¹⁵⁷². De surcroît, dans ce document le magistrat a la faculté d'exprimer le souhait d'un traitement accéléré des renseignements par l'administration¹⁵⁷³. L'urgence sera d'autant plus soulignée par ce soit-transmis dès lors que la demande de l'autorité judiciaire intervient dans le cadre d'une enquête de flagrance¹⁵⁷⁴.

¹⁵⁶⁹ *Ibidem*.

¹⁵⁷⁰ Art. L. 101 du LPF : « L'autorité judiciaire doit communiquer à l'administration des finances toute indication qu'elle recueille, à l'occasion de toute procédure judiciaire, de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale ».

¹⁵⁷¹ V. ministère de l'Action et des Comptes public, ministère de la Justice, Circulaire relative à la réforme de la procédure de poursuite pénale de la fraude fiscale, 7 mars 2019, p. 9 ; V. ministère de la Justice, Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, 4 octobre 2021, N° CRIM 2021 – 10/ G3 – 04/10/2021, p. 8.

¹⁵⁷² V. sur ce point **THEVENET (B.)**, « Fraude fiscale : procédures – Renforcement des moyens de lutte contre la fraude fiscale », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, Octobre 2019 ; V. notamment ministère de l'Action et des Comptes public, ministère de la Justice, Circulaire relative à la réforme de la procédure de poursuite pénale de la fraude fiscale, 7 mars 2019, pp. 9-10.

¹⁵⁷³ *Ibidem*.

¹⁵⁷⁴ Cadre régi par les art. 53 à 74-2 du Cpp.

329. Impulsion judiciaire sur l'action publique. Dès réception du soit-transmis, l'administration devra procéder, dans les plus courts délais, à l'examen de la situation fiscale du contribuable eu égard aux éléments transmis par le magistrat et en considération des données dont elle dispose¹⁵⁷⁵. Dès lors que les présomptions sont caractérisées, l'administration pourra sans l'avis de la CIF déposer plainte auprès du parquet afin que ces présomptions de fraude fiscale transmises par l'autorité judiciaire puissent faire l'objet d'une mise en mouvement de l'action publique¹⁵⁷⁶.

On observe alors qu'à travers l'application de la loi du 23 octobre 2018, complétée par les circulaires, le magistrat de l'ordre judiciaire peut demander à l'administration de permettre le déclenchement des poursuites pénales sur des faits qu'il a lui-même découverts¹⁵⁷⁷. Une telle faculté pour le ministère public n'est pas des moindres car elle permet aux magistrats du parquet d'être à l'initiative de l'action publique, faculté que la loi ne leur reconnaît pas en principe en matière de fraude fiscale¹⁵⁷⁸.

Dans le cadre de la répression pénale de la fraude fiscale, si la législation et les circulaires d'application offrent aux magistrats de l'autorité judiciaire des possibilités de déclencher de leur propre initiative des poursuites pénales, ces textes leur permettent pareillement un recours à la procédure commerciale aux fins de limitation du préjudice des finances publiques.

B - Le possible recours des magistrats à la procédure commerciale aux fins de limitation du préjudice des finances publiques

330. Contournement du verrou de Bercy. La législation offre aux magistrats du parquet la possibilité de mettre en cause le fraudeur fiscal devant la juridiction commerciale et ainsi leur ouvre une voie de droit affranchie des exigences du déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale.

Aux termes de la circulaire du 4 octobre 2021, dans le cadre d'une fraude à l'impôt sur les sociétés ou à la TVA et notamment en cas d'opposition à contrôle fiscal, le parquet est en mesure de saisir le tribunal de commerce afin de procéder à l'ouverture d'une procédure collective pouvant conduire

¹⁵⁷⁵ Ministère de l'Action et des Comptes public, ministère de la Justice, Circulaire relative à la réforme de la procédure de poursuite pénale de la fraude fiscale, 7 mars 2019, pp. 9-10.

¹⁵⁷⁶ En vertu du II de l'art. L. 228 du LPF dans les conditions visées par les 1° à 5° du même texte, l'administration a la possibilité de déposer une plainte devant le ministère public sans l'avis de la CIF.

¹⁵⁷⁷ Nous observons alors une inversion des rôles entre l'autorité judiciaire et l'administration fiscale, cette dernière étant dans le cadre de la répression pénale de la fraude fiscale la seule autorité en mesure de déclencher des poursuites pénales ; V. art. L. 228 du LPF.

¹⁵⁷⁸ On peut analyser cette possibilité comme une faculté pour de ministère public d'être à l'initiative de la mise en mouvement de l'action publique pour fraude fiscale.

à une liquidation¹⁵⁷⁹. Les magistrats ayant accès au registre du commerce et des sociétés ainsi qu'au fichier national des interdits de gérer peuvent obtenir des informations à l'appui d'un recours devant la juridiction commerciale.

Un tel recours qui ne vise pas une réponse pénale¹⁵⁸⁰ permet, selon la circulaire de 2021, d'éviter des préjudices plus importants pour les finances publiques¹⁵⁸¹. En effet, le jugement de liquidation judiciaire met un terme à l'activité à l'origine de la fraude fiscale¹⁵⁸².

De surcroît si, par le biais de cette procédure, l'autorité judiciaire est en mesure d'atteindre le fraudeur fiscal par une voie juridictionnelle sans attendre une décision de l'administration fiscale¹⁵⁸³, il n'en demeure pas moins qu'une telle démarche permet le recouvrement de l'impôt et des pénalités afférentes. En effet, dans le cadre de l'ouverture d'une procédure collective, l'administration fiscale a la possibilité de déclarer la créance qu'elle détient sur l'entreprise concernée avec la certitude de recouvrer l'impôt assorti des pénalités administratives¹⁵⁸⁴. L'assurance du recouvrement découle de l'application de l'article 1920 du CGI en vertu duquel les créances fiscales « *bénéficient d'un privilège de paiement appelé privilège du Trésor* »¹⁵⁸⁵.

Le recours à la procédure commerciale fait ressortir la détermination de l'autorité judiciaire à obtenir le recouvrement de l'impôt fraudé et met en exergue une fonction d'instrument de recouvrement des magistrats du parquet.

331. Instrumentalisation du droit pénal. On peut ainsi remarquer une instrumentalisation de la répression pénale de la fraude fiscale par l'autorité judiciaire à travers la détermination des juridictions à poursuivre ce délit¹⁵⁸⁶, et en considération de l'opiniâtreté du juge pénal dans la condamnation de cette infraction¹⁵⁸⁷, qui se présentent comme des garanties de recouvrement de

¹⁵⁷⁹ V. ministère de la Justice, Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, 4 octobre 2021, N° CRIM 2021 – 10/ G3 – 04/10/2021, p. 8.

¹⁵⁸⁰ V. notamment art. L. 650-1 à L. 654-20 du Code de commerce, « *Des responsabilités et des sanctions* ».

¹⁵⁸¹ V. ministère de la Justice, Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, 4 octobre 2021, N° CRIM 2021 – 10/ G3 – 04/10/2021, p. 9.

¹⁵⁸² V. art. L. 640-1 du C.com : « *La procédure de liquidation judiciaire est destinée à mettre fin à l'activité de l'entreprise ou à réaliser le patrimoine du débiteur par une cession globale ou séparée de ses droits et de ses biens* » ; V. sur ce point **CESARO (J.-F.), DUCHANGE (G.)**, « Entreprise en difficulté », *Répertoire des sociétés*, Mai 2022.

¹⁵⁸³ Le recours à la procédure commerciale permet au ministère public de mettre en cause le fraudeur fiscal devant une juridiction sans se soumettre aux exigences de l'art. L. 228 du LPF.

¹⁵⁸⁴ V. art. L. 622-24 du Ccom ; V. sur ce point **SERLOOTEN (P.)**, « Le trésor public, créancier de l'entreprise en difficulté », *La Semaine Juridique Entreprise et Affaires* n° 1, 6 Janvier 2000, p. 24 ; V. **DEDEURWAEDER (G.)**, « Les entreprises en difficulté face au droit fiscal », *Dr. fisc.* n° 18-19, 3 Mai 2012, 284.

¹⁵⁸⁵ Al. 1^{er} de l'art. 1920 du CGI.

¹⁵⁸⁶ Le parquet exerce l'action publique pour 90 % des affaires de fraude fiscale qui lui sont transmises par l'administration, V. sur ce point ministère de la Justice, Infostat Justice, Infractions économiques et financières : leur traitement judiciaire en 2016 et 2017, Mai 2019, n° 169, spéc. p. 3.

¹⁵⁸⁷ Comme observé dans la présente section, l'opiniâtreté du juge pénal dans la condamnation de la fraude fiscale ressort de la redéfinition de la caractérisation du délit de fraude fiscale par la Cour de cassation afin d'étendre le champ

l'impôt. En effet, dès lors que des poursuites sont engagées dans 90 % des affaires de fraude fiscale pour lesquelles l'administration saisit le ministère public, le parquet ne s'oppose pas à ce que ces affaires arrivent devant le juge pénal¹⁵⁸⁸. La détermination du juge à condamner le fraudeur fiscal garantit le recouvrement de la dette fiscale sur application de la mesure de solidarité fiscale¹⁵⁸⁹. La procédure fiscale de recouvrement de l'impôt avec ses pénalités administratives se prolonge dans la procédure pénale grâce à la détermination du ministère public et du juge pénal à assurer le succès de ce continuum. Le moralisme apparent d'une telle détermination de l'autorité judiciaire, à poursuivre et à condamner la fraude fiscale, favorise une instrumentalisation de la répression pénale aux fins de recouvrement de la dette fiscale.

À la faveur de la jurisprudence et de la loi, l'intensification du rôle de l'autorité judiciaire dans la condamnation de la fraude fiscale tend à contrebalancer la maîtrise de l'administration sur le déclenchement des poursuites pénales. Si le législateur offre plus de prise à l'autorité judiciaire afin de s'assurer de la condamnation du contribuable mis en cause, la Cour de cassation œuvre dans le même sens au fil d'une jurisprudence d'une opiniâtre sévérité. Des moyens considérables sont ainsi mis en place par le législateur et par la Cour de cassation afin de permettre à l'autorité judiciaire d'appréhender le fraudeur et de lui faire payer sa dette fiscale.

L'assurance pour l'autorité judiciaire d'atteindre le fraudeur au sein du continuum administratif de répression de la fraude fiscale appert par ailleurs de la disparition du monopole de l'administration sur la recherche des fraudes fiscales de grande ampleur.

Section II - La disparition du monopole de l'administration sur la recherche des fraudes fiscales de grande ampleur

332. Prérogatives historiques d'investigations administratives. Faire référence au traditionnel monopole de l'administration fiscale dans la recherche de la fraude revient à rappeler la mainmise de cette autorité sur la preuve des infractions fiscales bien avant que le législateur ne crée le délit général de fraude fiscale en 1920¹⁵⁹⁰. Pour mémoire, au XIX^{ème} siècle, par souci d'efficacité de la répression des fraudes aux contributions indirectes, le législateur avait conféré à la régie,

d'application de ce délit (V. § 1 de la présente section) et de l'application par cette dernière de présomptions de responsabilité pénale pour fraude fiscale (V. § 2 de la présente section).

¹⁵⁸⁸ V. sur ce point ministère de la Justice, Infostat Justice, Infractions économiques et financières : leur traitement judiciaire en 2016 et 2017, Mai 2019, n° 169, spéc. p. 3.

¹⁵⁸⁹ Art. 1745 du CGI ; V. notamment **DETRAZ (S.)**, « La nature de la solidarité de l'article 1745 du Code général des impôts », *préc.*

¹⁵⁹⁰ Loi du 25 juin 1920 portant création de nouvelles ressources fiscales, art. 112.

responsable de cet impôt, la délégation partielle de l'action publique attendu que cette administration fiscale disposait de moyens d'investigation autonomes¹⁵⁹¹. En effet, la régie détenait, outre le monopole de la perception des impositions, celui du contrôle des déclarations fiscales. Les agents de la régie des contributions indirectes étaient en mesure de dresser des procès-verbaux de constatation de fraudes ou de dissimulations¹⁵⁹², et disposaient de prérogatives de puissance publique, tels que des droits de perquisition et de saisie¹⁵⁹³.

Avec l'entrée en vigueur de la loi du 25 juin 1920 les contraventions aux contributions indirectes ont intégré le champ d'application du délit général de fraude fiscale à l'encontre duquel les poursuites pénales sont déclenchées par l'administration compétente¹⁵⁹⁴. Si le Conseil constitutionnel a souligné la continuité de la maîtrise de l'administration fiscale sur la mise en mouvement de l'action publique du XIX^{ème} siècle à nos jours¹⁵⁹⁵, il est pareillement nécessaire de remarquer le maintien de l'établissement de la preuve du délit de fraude fiscale aux mains de la même administration¹⁵⁹⁶.

333. Obsolescence des investigations administratives. Au cours du XX^{ème} siècle, l'émergence d'une criminalité économique et financière dépasse les historiques infractions du droit pénal en incorporant des éléments particuliers relatifs au droit des sociétés, au droit fiscal et douanier, ou des liens avec des États étrangers, ou bien encore la participation de personnalités politiques¹⁵⁹⁷.

¹⁵⁹¹ V. le décret du 1^{er} germinal an XIII instituant la participation de la Régie aux poursuites pénales des contraventions aux contributions indirectes, par le biais d'une délégation partielle de l'action publique ; V. sur ce point **HÉLIE (F.)**, *Traité de l'instruction criminelle*, préc., p. 232, M. HÉLIE faisait remarquer qu'en matière de contributions indirectes, le législateur redoutait « *que les procureurs du roi n'apportassent pas à la protection des droits du fisc toute la vigilance et tout le zèle que ces intérêts exigent* ».

¹⁵⁹² L'article 21 du décret du 1^{er} germinal an XIII donne aux commis de la Régie des contributions indirectes le droit de dresser des procès-verbaux qui, en vertu de l'article 26, sont crus en justice jusqu'à inscription de faux.

¹⁵⁹³ **PINAUD (P.-F.)**, « Chuchotements, cris et rébellions fiscales (1790-1814) », *Napoleonica. La Revue*, vol. 28, n° 1, 2017, pp. 36-45 ; V. **DELALANDE (N.)**, **SPIRE (A.)**, « I. La construction de l'État fiscal (fin XVIIIe-fin XIXe siècle) », Nicolas Delalande éd., *Histoire sociale de l'impôt, La Découverte*, 2010, pp. 9-32.

¹⁵⁹⁴ Loi du 25 juin 1920 portant création de nouvelles ressources fiscales, art. 112 : « *Les poursuites seront engagées à la requête de l'administration compétente et portées devant le tribunal correctionnel dans le ressort duquel l'impôt aurait dû être acquitté* ».

¹⁵⁹⁵ Cons. const., Commentaire, Décision n° 2016-555 QPC du 22 juillet 2016, M. Karim B., pp. 2-4, le Conseil constitutionnel atteste de l'origine du dispositif régit par l'article L. 228 du LPF, dans la jurisprudence de la Cour de cassation rendue au XIX^{ème} siècle en matière de contravention aux lois sur les contributions indirectes, V. Cour de cassation, arrêts des 24 févr. 1820, J.P., tom. XV, p. 802 ; 11 nov. 1826, J.P., tom. XX, p. 820 ; 18 janv. 1828, J.P., tom. XXI, p. 1062 ; 1^{er} oct. 1842, J. cr., XV, p. 66.

¹⁵⁹⁶ Sur le monopole de l'administration sur le contrôle fiscal, V. art. 10 du LPF ; V. notamment **COLLET (M.)**, **COLLIN (P.)**, *Procédures fiscales. Contentieux et recouvrement de l'impôt*, PUF, 3^e éd. 2017, p. 5 ; V. également **LAMBERT (T.)**, *Procédures fiscales*, LGDJ, 3^e éd. 2019, spéc. p. 73 ; V. sur ce point notamment **VESTRIS (I.)**, « Le droit à l'information de l'administration », *Dr. fisc.* 2007, n° 3, pp. 19 à 28 ; V. **EMPTAZ (M.)**, « La vérification fiscale de comptabilités informatisées », *Gestion & finances publiques* 2009, n° 5, p. 413 ; V. **COLLET (M.)**, **COLLIN (P.)**, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux, recouvrement de l'impôt*, coll. Thémis droit, PUF, 4^{ème} éd. 2020, p. 26 ; V. notamment **BIENVENU (J.-J.)**, **LAMBERT (T.)**, **VAPAILLE (L.)**, *Droit fiscal*, 5^e éd., PUF, 2021, pp. 167 à 172.

¹⁵⁹⁷ V. notamment **GOLDSZLAGIER (J.)**, « Aspects contemporains de l'enquête pénale financière », *Lexbase*, 13 Avril 2021 ; V. **MARIN (J.-C.)**, « Le rôle du ministère public en matière économique et financière », *Cahiers de droit de l'entreprise*, septembre 2015, n° 5.

Afin d'apporter des moyens d'investigation adaptés à la lutte contre la criminalité économique et financière, le législateur a procédé à la spécialisation des services judiciaires d'enquête, de poursuite et de jugement¹⁵⁹⁸.

L'infraction de fraude fiscale, dès lors qu'elle relève de la criminalité économique et financière, est susceptible de nécessiter l'emploi de moyens d'investigation bien plus coercitifs que ceux dont dispose l'administration fiscale, notamment lorsque les faits sont commis par des organisations ou groupements et intègrent des éléments d'extranéité. Face à ces fraudes de grande ampleur, le monopole historique de l'administration sur la recherche de la fraude fiscale devient un frein à l'efficacité de l'établissement de la preuve. L'administration cède une partie de son monopole sur les investigations en matière de fraude fiscale à l'autorité judiciaire.

Le déploiement de moyens judiciaires d'investigation bien plus performants que ceux dont dispose l'administration sont mobilisés avant contrôle fiscal afin de pallier l'insuffisance des enquêtes administratives face à des fraudes fiscales complexes. Plus encore, les autorités de poursuite judiciaires sont spécialisées dans la recherche de ce type d'infraction économique et financière. En conséquence, la priorité est donnée par le législateur à l'autorité judiciaire pour la recherche des fraudes fiscales de grande ampleur en France. Le monopole de l'administration sur la recherche de ces fraudes fiscales cesse (Sous-section II). La disparition du monopole de l'administration dans la recherche des fraudes fiscales de grande ampleur s'observe par ailleurs au regard de la récente mise en place d'un Parquet européen afin de défendre les intérêts financiers de l'Union européenne. L'indépendance du Parquet européen prime sur les exigences procédurales du verrou de Bercy et s'oppose à la maîtrise de l'administration fiscale sur le déclenchement des fraudes fiscales qui relèvent de la compétence de ce ministère public supranational. L'intensification du rôle de l'autorité judiciaire en matière de fraude fiscale appert de l'affirmation du monopole du Parquet européen sur la poursuite des fraudes fiscales de grande ampleur dans l'Union européenne (Sous-section II).

¹⁵⁹⁸ V. **PÈRE (D.)**, « Infractions en matière économique et financière », *JurisClasseur Procédure Pénale*, Fasc. 20, 1^{er} Avril 2021 ; V. **DUCHAINE (C.)**, « La place de l'institution judiciaire française dans la lutte contre la fraude fiscale », *Revue française de finances publiques* n° 132, nov. 2015, p. 37.

Sous-section I – La cessation du monopole de l'administration sur la recherche des fraudes fiscales de grande ampleur en France

334. Gravité et complexité de la fraude fiscale. L'article L. 228 du LPF distingue deux catégories de fraudes fiscales de grande ampleur : les fraudes graves et les fraudes complexes. Pour ces fraudes ainsi que pour les situations à risque de dépérissement des preuves, l'autorité judiciaire peut intervenir. Aux termes du I de l'article L. 228 du LPF, les fraudes graves sont caractérisées par des faits qui ont conduit l'administration fiscale à appliquer des majorations de 40 % ou plus sur un montant de droits supérieur à 100 000 euros, ou 50 000 euros si le contribuable est une personne soumise aux exigences de la Haute autorité pour la transparence de la vie publique¹⁵⁹⁹.

Le II de l'article L. 228 du LPF définit les contours des fraudes fiscales complexes eu égard à la sophistication des moyens employés afin de les commettre. Ces infractions peuvent résulter de l'utilisation de comptes ouverts ou de contrats souscrits à l'étranger, de l'interposition de personnes établies à l'étranger, de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents, d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger, de toute autre manœuvre destinée à égarer l'administration¹⁶⁰⁰.

L'article 1741 du CGI, texte d'incrimination de la fraude fiscale, reprend les caractéristiques de la fraude fiscale complexe comme circonstances aggravantes de ce délit¹⁶⁰¹.

335. Présomptions de fraudes complexes avant contrôle fiscal. Il importe d'observer qu'outre la définition des contours des fraudes fiscales complexes, le II de l'article L. 228 du LPF précise

¹⁵⁹⁹ V. sur ce point I de l'art. L. 228 du LPF selon lequel l'administration est tenue de dénoncer au ministère public des faits qui ont conduit à l'application, sur des droits dont le montant est supérieur à 100 000 euros, des majorations de 40 % en cas de récidive ou 80 % ou encore 100 %. La dénonciation est pareillement obligatoire lorsqu'un contribuable soumis aux exigences de la Haute autorité pour la transparence de la vie publique fait l'objet de majorations d'au moins 40 % sur des droits dont le montant est supérieur à 50 000 euros ; V. notamment **THEVENET (B.)**, « Fraude fiscale : délit général – Mise en œuvre des poursuites », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, actualisation juin 2022 ; V. **INGRAIN (C.), LORRAIN (R.)**, « Verrou de Bercy allégé, justice pénale négociée et droits de la défense – Le nouveau visage de la justice pénale fiscale », *La Semaine Juridique Edition Générale* n° 16, 22 avril 2019, 441 ; V. **PERROTIN (F.)**, « Fraude fiscale aggravée : les modalités de la dénonciation au procureur », *LPA* n° 234, 22 nov. 2019, p. 7.

¹⁶⁰⁰ Aux termes d'un rapport du ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance, le délit de fraude fiscale « complexe » est identifié comme la « fraude réalisée dans les paradis fiscaux, fraude recourant au faux ou à la falsification, fraude utilisant les domiciliations fiscales fictives ou artificielles, fraude recourant aux manœuvres destinées à égarer l'administration », Le rapport reprend les conditions visées par les 1° à 5° du II de l'art. L. 228 du LPF, V. ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance, Document de politique transversale, Projet de loi de finances pour 2022, p. 38.

¹⁶⁰¹ V. art. 1741 al. 2 du CGI : « Les peines sont portées à sept ans d'emprisonnement et à une amende de 3 000 000 €, dont le montant peut être porté au double du produit tiré de l'infraction, lorsque les faits ont été commis en bande organisée ou réalisés ou facilités au moyen : 1° Soit de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ; 2° Soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis à l'étranger ; 3° Soit de 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 ; 4° Soit d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ; Soit d'un acte fictif ou artificiel ou de l'interposition d'une entité fictive ou artificielle ».

qu'en cas de présomptions caractérisées que de telles infractions ont été commises, et pour lesquelles existe un risque de dépérissement des preuves, l'administration dispose de la faculté de saisir l'autorité judiciaire par le biais d'une plainte¹⁶⁰². Une telle saisine est possible dans l'urgence sur de simples présomptions avant toute opération de contrôle fiscal, donc avant mise en œuvre des moyens administratifs d'investigation¹⁶⁰³. On remarque alors que ces dernières dispositions précisent dans quelles conditions la mise en mouvement de l'action publique est possible avant contrôle fiscal¹⁶⁰⁴. Ces conditions s'articulent autour de deux critères : en premier lieu, l'urgence liée au risque de dépérissement des preuves et en second lieu, le type de moyens employés caractéristiques de la complexité de la fraude. On en déduit qu'en dehors de cette situation d'urgence la mise en mouvement de l'action publique pour fraude complexe est susceptible de rentrer dans le champ d'application des dénonciations du I de l'article L. 228 du LPF. En effet, la fraude complexe découverte durant les opérations de contrôle fiscal doit être dénoncée au parquet par l'administration dès lors qu'elle remplit les conditions de gravité requises aux fins de recevabilité de la dénonciation¹⁶⁰⁵.

336. Partage du monopole de la recherche des fraudes fiscales. Aux termes des dispositions du I l'article L. 228 du LPF, après la procédure administrative de contrôle fiscal, l'autorité judiciaire reçoit les dénonciations qui portent sur des fraudes graves et complexes. Par ailleurs, selon les dispositions du II du même article, avant la procédure de contrôle fiscal, l'autorité judiciaire n'est saisie sur plainte de l'administration que pour fraudes complexes présumées et pour lesquelles existe un risque de dépérissement des preuves.

En matière d'investigations pour fraude fiscale, deux constatations ressortent de l'ensemble des dispositions de l'article L. 228 du LPF. En premier lieu, on observe que l'autorité judiciaire dispose de la faculté de rechercher les fraudes fiscales graves et complexes en sus des investigations menées

¹⁶⁰² Al. 5 du II de l'art. L. 228 : « Toutefois l'avis de la commission n'est pas requis lorsqu'il existe des présomptions caractérisées qu'une infraction fiscale a été commise pour laquelle existe un risque de dépérissement des preuves et qui résulte : 1° Soit de l'utilisation, aux fins de se soustraire à l'impôt, de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ; 2° Soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis à l'étranger ; 3° Soit de 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 ; 4° Soit d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ; 5° Soit de tout autre manœuvre destinée à égarer l'administration ».

¹⁶⁰³ V. Ass. nat., rapport N° 2132 sur le projet de loi de finances rectificative pour 2009 (n° 2070), 2 décembre 2009, p. 362 ; V. notamment **MICHAUD (P.)**, « L'enquête fiscale judiciaire sous le contrôle du Parquet », *Gaz. Pal.* 30 janv. 2010, p. 13.

¹⁶⁰⁴ V. les 1° à 5° du II de l'art. L. 228 du LPF.

¹⁶⁰⁵ V. I de l'art. L. 228 du LPF ; V. Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *M. Jérôme C. [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale]*, cons. 21, selon le Conseil « Cette gravité peut résulter du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention » ; V. Cons. const., 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, *M. Thomas T et autre [Pénalités fiscales pour omission déclarative et sanctions pénales pour fraude fiscale]*, cons. 19.

par l'administration¹⁶⁰⁶ (§ 1) et en second lieu, on peut remarquer un monopole judiciaire de la recherche des fraudes complexes sur présomptions avant contrôle fiscal¹⁶⁰⁷ (§ 2).

§ 1 – La recherche des fraudes fiscales graves et complexes par l'autorité judiciaire en sus des investigations administratives

337. Recherche des fraudes graves et complexes après contrôle fiscal. Le dispositif particulier de déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale traditionnellement mis en œuvre par le biais d'une plainte de l'administration sur avis favorable de la CIF¹⁶⁰⁸ a connu une évolution fondée sur la prise en compte de la gravité de ce délit. Depuis l'entrée en vigueur de la loi du 23 octobre 2018, les fraudes graves sont obligatoirement dénoncées au ministère public par l'administration fiscale¹⁶⁰⁹. Entrent ainsi dans le champ d'application de la procédure de dénonciation, des agissements portant sur un certain montant de droits fraudés pour lesquels l'administration a infligé des majorations comprises entre 40 et 100 %. Tel qu'observé *supra* les fraudes qui remplissent les conditions de la complexité sont susceptibles de répondre aux critères de la dénonciation eu égard au montant de droits fraudés et au taux de majoration fiscale qui leur a été appliqué¹⁶¹⁰. Qu'elles soient graves ou complexes, les fraudes sur lesquelles portent la procédure de dénonciation ont fait l'objet d'un contrôle fiscal au cours duquel l'administration a diligenté des investigations afin de rechercher la preuve des transgressions.

Cependant, en dépit de ces investigations administratives, des recherches sont menées par l'autorité judiciaire au sein de juridictions spécialisées (A), ce qui pose la question de la plus-value de la recherche de ces fraudes par l'autorité judiciaire (B).

¹⁶⁰⁶ En dépit de l'influence intellectuelle de la procédure administrative et de la « *présomption d'infailibilité de la position de l'administration* » relevée par la doctrine (V. notamment **SAND (C.)**, **DAUD (E.)**, « Fraude fiscale : réflexions autour de la présomption d'innocence », *Droit pénal* n° 10, Octobre 2018, dossier 11), les moyens judiciaires de recherche de la fraude fiscale connaissent une spécialisation progressive depuis les années 70 et notamment après la loi Perben II du 9 mars 2004. Cette spécialisation ne semble pas anodine eu égard à sa progression continue jusqu'à ce jour.

¹⁶⁰⁷ Cons. const., Commentaire, Décision n° 2016-545 QPC du 24 juin 2016, *M. Alec W. et autre*, Décision n° 2016-546 QPC du 24 juin 2016, *M. Jérôme C.*, p. 11, dans le cadre de la recherche des fraudes complexes, les Sages soulignent la présence de l'autorité judiciaire en jugeant que « *Dans ces situations, l'Administration choisit d'abord le pénal avant le contrôle fiscal* ».

¹⁶⁰⁸ V. art. L. 228 du LPF version antérieure au 23 oct. 2018 ; V. sur ce point **CABON (S.-M.)**, « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du verrou de Bercy », *Revue de droit fiscal* 2014, n° 46.

¹⁶⁰⁹ V. notamment **SALOMON (R.)**, « Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.* n° 6-7, 6 Février 2020, p. 131 ; V. **ROUSSEAU (A.)**, **PELLEGRIN (G.)**, « Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.* n° 21, 27 mai 2022, p. 232 ; V. **ROUMIER (W.)**, « « Verrou de Bercy » : le Conseil constitutionnel juge conformes à la Constitution les dispositions issues de la loi du 23 octobre 2018 concernant la poursuite pénale des faits les plus graves de fraude fiscale », *Droit pénal* n° 11, Novembre 2019, alerte 60.

¹⁶¹⁰ Critères prévus par le I de l'art. L. 228 du LPF ; V. Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *préc.*, selon le Conseil « *Cette gravité peut résulter du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention* » ; V. Cons. const., 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, *préc.*

A - La spécialisation des juridictions judiciaires dans la recherche des fraudes fiscales graves et complexes

338. Architecture des juridictions spécialisées. Depuis la loi du 6 août 1975 certains tribunaux de grande instance ont une compétence territoriale étendue au ressort de leur cour d'appel en matière économique et financière¹⁶¹¹. Cette loi, instituant les premières juridictions régionales spécialisées, marque le point de départ d'un mouvement constant de spécialisation des tribunaux en matière économique et financière jusqu'à ce jour¹⁶¹².

La circulaire du 4 octobre 2021 présente l'architecture actuelle des juridictions spécialisées dans la lutte contre la fraude fiscale vers lesquelles doivent remonter les signalements de l'administration, dénonciations ou plaintes, relatifs à des faits graves et complexes¹⁶¹³. Ces signalements sont adressés, par les services fiscaux, au procureur de la République des juridictions spécialisées afin que ce dernier requière des services de police judiciaire, sous sa direction, la conduite des investigations. Dans le cadre de la poursuite de l'infraction de fraude fiscale, la circulaire du 4 octobre 2021 établit une répartition des affaires transmises après contrôle fiscal par l'administration entre deux niveaux juridictionnels spécialisés.

La recherche des fraudes fiscales « d'une grande complexité » est placée sous la direction des parquets des juridictions interrégionales spécialisées (JIRS) (1) et celle des fraudes fiscales « d'une très grande complexité » sous la direction du parquet de la juridiction nationale chargée de la lutte contre la criminalité organisée (JUNALCO) (2).

¹⁶¹¹ Loi n° 75-701 du 6 août 1975 modifiant et complétant certaines dispositions de procédure pénale, V. ancien art. 704 du Cpp ; V. décret n° 75-1168 du 17 décembre 1975 fixant la liste et le ressort des tribunaux spécialisés en matière économique et financière ; V. **ROBERT (J.)**, « Les lois du 11 juillet et du 6 août 1975 en matière pénale », *JCP G* 1975, 1, 2729.

¹⁶¹² V. **PÈRE (D.)**, « Infractions en matière économique et financière », *préc.* ; V. **DUCHAINÉ (C.)**, « La place de l'institution judiciaire française dans la lutte contre la fraude fiscale », *préc.*

¹⁶¹³ Ministère de la Justice, circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, CRIM »2021 » - 10 / G3 – 04/10/2021 ; V. **DAOUD (E.)**, « Circulaire du 4 octobre 2021 : Episode 3 – La saisine des juridictions spécialisées », *Dalloz Actualité*, 8 nov. 2022 ; V. **ROUSSEAU (A.)**, « Nouvelle circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale », *Dr. fisc.* n° 44, 4 Novembre 2021, act. 546.

1 - La recherche des fraudes fiscales « d'une grande complexité » sous la direction des parquets des JIRS

339. Efficacité et concentration de la réponse pénale. Les juridictions interrégionales spécialisées (JIRS) ont été instaurées par la loi du 9 mars 2004 dite loi Perben II¹⁶¹⁴ afin de répondre efficacement à l'émergence « d'une délinquance économique et financière de haut niveau, transnationale et portant sur des montants financiers considérables »¹⁶¹⁵. Territorialement, elles ont une compétence qui s'étend aux ressorts de plusieurs cours d'appel¹⁶¹⁶. Matériellement, leur compétence pour fraude fiscale est prévue par les dispositions du Code de procédure pénale relatives aux procédures particulières¹⁶¹⁷. Aux termes du 6° de l'article 704 du Code de procédure pénale, les JIRS sont compétentes pour l'enquête, la poursuite, l'instruction et le jugement des fraudes fiscales qui sont ou apparaissent d'une grande complexité. La circulaire du 4 octobre 2021 indique les trois situations dans lesquelles les dossiers de fraude fiscale devront faire l'objet de la saisine d'une JIRS¹⁶¹⁸. En premier lieu, dès lors que la fraude repose sur un montage complexe nécessitant des investigations judiciaires conséquentes, notamment la fraude qui présente des éléments d'extranéité justifiant un recours à l'entraide pénale internationale. En deuxième lieu, pour les schémas de fraude relevant de l'escroquerie fiscale. En troisième lieu, lorsque la fraude est commise en lien avec des réseaux de criminalité organisée ou génère des infractions connexes relevant de la criminalité organisée. La circulaire du 17 décembre 2019 précise la compétence des JIRS pour les fraudes fiscales commises en bande organisée¹⁶¹⁹ et conséquemment la possibilité de soumettre ce délit à la procédure applicable à la criminalité organisée conformément aux dispositions du 1° de l'article 706-74 du même code. Aux fins de recherche de la fraude fiscale, les JIRS sont en mesure de recourir à des moyens d'enquête exceptionnels notamment la surveillance et l'infiltration¹⁶²⁰.

¹⁶¹⁴ Art. 21 de la loi n° 2004-204 du 9 mars 2004 portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité ; V. ministère de la Justice, circulaire du 2 sept. 2004, CRIM 04-13/G1-02-09-04 ; V. Décret n° 2004-984 du 16 septembre 2004 fixant la liste et le ressort des tribunaux spécialisés et des juridictions interrégionales et relatif à la définition des matières donnant lieu à l'attribution d'un diplôme permettant l'exercice des fonctions d'assistant spécialisé.

¹⁶¹⁵ Circulaire CRIM n° 04-11/G3 du 2 septembre 2004 relative aux dispositions économiques et financières de la loi n° 2004-204 du 9 mars 2004 portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité (NOR : JUSD0430175C).

¹⁶¹⁶ V. sur ce point **CHAVENT-LECLÈRE (A.-S.)**, « Les juridictions interrégionales spécialisées : des compétences originales », *AJ Pénal* 2010, p. 106.

¹⁶¹⁷ *Ibidem*.

¹⁶¹⁸ V. Ministère de la Justice, circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, CRIM »2021 « - 10 / G3 - 04/10/2021, p. 5.

¹⁶¹⁹ V. ministère de la Justice, circulaire du 17 décembre 2019 relative à la compétence nationale concurrente du tribunal de grande instance et de la cour d'assises de Paris dans la lutte contre la criminalité organisée de très grande complexité, et à l'articulation du rôle des différents acteurs judiciaires en matière de lutte contre la criminalité organisée, Crim - 2019 - 21/G1/29.11.2019.

¹⁶²⁰ V. **DE LAMY (B.)**, « La loi n° 2004-204 du 9 mars 2004 portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité », *D.* 2004, p. 1910 ; V. **LEBRETON (T.)**, « Les actes d'enquête des procédures dérogatoires », *Gaz. Pal.* 26 nov. 2019, n° 41, p. 14.

340. Efficacité et spécialisation de la réponse pénale. Conformément à l'article 706-79 du Code de procédure pénale, les JIRS peuvent bénéficier de l'expertise d'assistants spécialisés en provenance du ministère des Finances ou encore titulaires d'un niveau supérieur de diplôme en fiscalité¹⁶²¹. La mise en place de cette assistance vient pallier le manque de spécialisation des magistrats notamment lorsque ceux-ci se retrouvent confrontés à des affaires économiques et financières dont la complexité nécessite de procéder à des investigations comptables ou fiscales¹⁶²². Ces assistants sont en mesure de conseiller les magistrats au cours des confrontations et interrogatoires, ils suivent activement les procédures et sont à même de soulever les questions utiles à la compréhension des dossiers. Ils ont la possibilité d'intervenir dans le cadre des mesures de perquisitions dans le but de conseiller le magistrat sur la pertinence de la saisie de certaines pièces. Ils contribuent à l'élaboration des décisions de justice en produisant des documents de synthèse et d'analyse qui sont versés au dossier. À ce titre, les assistants spécialisés mettent en œuvre le droit de communication de l'autorité judiciaire afin de se faire communiquer directement des pièces en provenance de l'administration fiscale.

Depuis leur création, en 2004, les JIRS dont l'efficacité et la célérité ont été reconnues par la doctrine¹⁶²³ sont considérées par le ministère de la Justice comme « *des acteurs incontournables de la lutte contre la criminalité organisée et la délinquance économique et financière* »¹⁶²⁴.

Afin de renforcer l'action judiciaire des JIRS, notamment dans sa dimension financière, le législateur a institué une juridiction nationale chargée de la lutte contre la criminalité organisée (JUNALCO). Celle-ci est saisie afin de diriger la recherche des fraudes fiscales « d'une très grande complexité ».

¹⁶²¹ La fonction d'assistant spécialisé a été créée par l'article 91 de la loi n° 98-546 du 2 juillet 1998 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier. Peuvent occuper cette fonction des fonctionnaires de catégories A ou B ainsi que des titulaires d'un diplôme national sanctionnant une formation de 4 années et plus dans des matières fixées par décret (Comptabilité, droit fiscal, droit commercial, droit bancaire, droit financier, droit de la concurrence etc...) ; V. Circulaire n° 99-02 du 19 février 1999 relative à la mise en place de pôles économiques et financiers dans certaines juridictions spécialisées, CRIM 99-02 G3/19-02-99 ; art. 706 al. 1 du Cpp.

¹⁶²² V. **PÈRE (D.)**, « Infractions en matière économique et financière », *préc.*

¹⁶²³ V. **CAILLIBOTTE (M.-V.)**, « Bilan des juridictions inter régionales spécialisées », *AJ Pénal* 2010, p. 110 ; **DALLEST (J.)**, « La JIRS de Marseille : un lustre d'activité dans la lutte contre la grande criminalité », *AJ Pénal* 2010, p. 114.

¹⁶²⁴ V. ministère de la Justice, circulaire du 17 décembre 2019 relative à la compétence nationale concurrente du tribunal de grande instance et de la cour d'assises de Paris dans la lutte contre la criminalité organisée de très grande complexité, et à l'articulation du rôle des différents acteurs judiciaires en matière de lutte contre la criminalité organisée, Crim – 2019 – 21/G1/29.11.2019.

2 - La recherche des fraudes fiscales « d'une très grande complexité » sous la direction du parquet de la JUNALCO

341. Compétence nationale concurrente. La loi du 23 mars 2019 a conféré une nouvelle compétence au tribunal judiciaire de Paris pour les affaires qui se révèlent d'une très grande complexité en instituant la juridiction nationale chargée de la lutte contre la criminalité organisée (JUNALCO)¹⁶²⁵. La circulaire du 17 décembre 2019 établit la distinction entre le critère de la « très grande complexité » et la notion de « grande complexité » présidant à la saisine des JIRS¹⁶²⁶. Elle précise que ce critère doit s'apprécier notamment en considération du ressort géographique de l'affaire conformément aux dispositions de l'article 706-75 du Code de procédure pénale. Selon les termes de cette circulaire, « *La JUNALCO doit, quant à elle, se positionner sur les affaires d'envergure nationale ou sur les affaires d'ampleur qui ne présentent pas d'enracinement territorial déterminé* ». On doit donc envisager la saisine de la JUNALCO dès lors que les faits en cause s'étendent sur le ressort de plusieurs JIRS. Le champ de compétence matérielle de la JUNALCO couvre celui de l'ensemble des JIRS, et à ce titre elle bénéficie du pouvoir d'exercer les mêmes actes d'enquête et procédures dérogatoires¹⁶²⁷.

342. Compétence matérielle circonscrite à la criminalité organisée. Le délit général de fraude fiscale est exclu du champ de compétence de la JUNALCO attendu que la loi du 23 mars 2019 n'y a pas fait rentrer les infractions visées par l'article 704 du Code de procédure pénale¹⁶²⁸. Néanmoins, cette juridiction est prioritairement saisie en cas de fraude fiscale commise en bande organisée. À cet égard, la circulaire du 4 octobre 2021 rappelle que « *la compétence de la JUNALCO pourra être privilégiée dans des dossiers portant sur des agissements résultant de l'action planifiée et concertée d'une organisation ou d'un groupe criminel structuré (activité de type mafieux)* »¹⁶²⁹.

En matière de criminalité financière organisée, la compétence de la JUNALCO est prévue par les articles 706-73-1 et 706-74 du Code de procédure pénale. Cette compétence est exercée par la

¹⁶²⁵ V. loi n° 2019-222 du 23 mars 2019 de programmation 2018-2022 et de réforme pour la justice ; V. al. 4 de l'art. 706-75 du Cpp : « *Toutefois, le tribunal de grande instance et la cour d'assises de Paris exercent une compétence concurrente sur l'ensemble du territoire national pour l'enquête, la poursuite, l'instruction et le jugement des crimes et délits mentionnés au premier alinéa du présent article, dans les affaires qui sont ou apparaîtraient d'une très grande complexité, en raison notamment du ressort géographique sur lequel elles s'étendent* ».

¹⁶²⁶ V. ministère de la Justice, circulaire du 17 décembre 2019, *préc.*

¹⁶²⁷ La JUNALCO c'est la JIRS de Paris dotée d'un champ de compétence de niveau national, V. sur ce point HEITZ (R.), « Réorganisation du parquet de Paris : « plus d'efficacité et plus de clarté », *Gaz. Pal.* 4 févr. 2020, n° 05, p. 10.

¹⁶²⁸ V. sur ce point MOLINS (F.), « Ministère public – Organisation du ministère public », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, Juin 2020.

¹⁶²⁹ V. Ministère de la Justice, circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, CRIM »2021 « - 10 / G3 – 04/10/2021, p. 5.

section J2 du parquet de Paris à l'encontre des faits d'escroquerie en bande organisée, de travail dissimulé en bande organisée, de blanchiment en bande organisée et de fraude fiscale en bande organisée¹⁶³⁰. Si cette dernière compétence est concurrente à celle des JIRS¹⁶³¹, en vertu des dispositions de l'article 43-1 du Code de procédure pénale les parquets spécialisés disposent d'un droit de priorité sur les affaires relevant de leur champ de compétence¹⁶³². Conséquemment, le parquet d'une JIRS sera tenu de se dessaisir auprès de la JUNALCO des fraudes fiscales « d'une très grande complexité », c'est-à-dire celles qui sont commises en bande organisée et qui ont une dimension pour le moins multirégionale¹⁶³³.

Qu'il s'agisse des JIRS ou de la JUNALCO, celles-ci demeurent les principales destinataires des dénonciations et plaintes de l'administration fiscale dès lors que les fraudes graves nécessitant saisine de l'autorité judiciaire revêtent les caractéristiques de la grande ou très grande complexité. La saisine de la juridiction répressive intervenant dans ce cadre après contrôle fiscal, soit après les investigations administratives, il convient d'étudier la question de la plus-value de la recherche par l'autorité judiciaire des fraudes fiscales graves et complexes.

B - La plus-value de la recherche des fraudes fiscales graves et complexes par l'autorité judiciaire

343. Lacunes des investigations administratives. La circulaire du 4 octobre 2021 précise que le degré élevé de gravité de certains faits dénoncés par l'administration doit appeler une information rapide des juridictions spécialisées¹⁶³⁴. La question de la raison d'être de ces juridictions spécialisées se pose avec d'autant plus d'acuité que les dénonciations reposent sur des dossiers constitués d'éléments de preuve scrupuleusement recueillis par l'administration¹⁶³⁵. L'existence d'une

¹⁶³⁰ V. sur ce point **GOLDSZLAGIER (J.), PERRUAUX (C.)**, « La section J2 de la JIRS-JUNALCO du parquet de Paris, arme nouvelle de la lutte contre la criminalité organisée financière », *Gaz. Pal.* 16 mars 2021 ; V. DAOUD (E.), « Circulaire du 4 octobre 2021 : Episode 3 – La saisine des juridictions spécialisées », *préc.* ; Pour la fraude fiscale commise en bande organisée V. al. 2^{ème} de l'art. 1741 du CGI : « Les peines sont portées à sept ans d'emprisonnement et à une amende de 3 000 000 €, dont le montant peut être porté au double du produit tiré de l'infraction, lorsque les faits ont été commis en bande organisée » ; V. ministère de la Justice, circulaire du 17 décembre 2019, *préc.*

¹⁶³¹ V. ministère de la Justice, circulaire du 17 décembre 2019, *préc.*

¹⁶³² Art. 43-1 du Cpp : « Lorsque le ministère public près le tribunal judiciaire dispose, en application du présent code, d'une compétence spécialisée e concurrente qui s'étend aux ressorts d'autres tribunaux judiciaires, spécialisés ou non, cette compétence s'exerce de façon prioritaire sur celle des parquets près ces tribunaux tant que l'action publique n'a pas été mise en mouvement. Lorsqu'il décide d'exercer sa compétence, les parquets près ces tribunaux se dessaisissent sans délai à son profit ».

¹⁶³³ L'art. 706-75 du Cpp précise que le critère de « très grande complexité » s'apprécie notamment en considération du ressort géographique de l'affaire.

¹⁶³⁴ Ministère de la Justice, circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, CRIM »2021 « - 10 / G3 – 04/10/2021, p. 4.

¹⁶³⁵ Pour rappel, les éléments de preuve sont recueillis par des moyens d'enquête administratifs parmi lesquels des perquisitions fiscales, V. notamment **COLLET (M.), COLLIN (P.)**, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux, recouvrement de l'impôt*, coll. Thémis droit, PUF, 4^{ème} éd. 2020, p. 45, § 64 ; V. **LOPEZ (C.)**, « Le droit de visite et de saisie, une procédure d'investigation de l'administration fiscale », *Dr. fisc.* 2014, n° 51-52, comm. p. 44-49 ; V. **LOUIT (C.)**, « Le droit de visite et de saisie de l'article L. 16 B. Analyses et perspectives », *Gestion & finances publiques* 2012, n° 2, p. 109-

spécialisation des juridictions en matière fiscale et notamment des parquets témoigne-t-elle de la nécessité d'un renfort des investigations administratives par des moyens judiciaires ?

L'intérêt de mener des investigations judiciaires en sus des recherches diligentées lors du contrôle fiscal appert des dispositions du deuxième alinéa de l'article 1741 du CGI qui définit des circonstances aggravantes du délit de fraude fiscale qui n'ont pas été prévues par les dispositions relatives aux sanctions purement administratives¹⁶³⁶. Les enquêtes menées lors de la procédure fiscale n'ont donc pas porté sur ces circonstances aggravantes. Par conséquent, des investigations doivent être diligentées par l'autorité judiciaire dans le but de vérifier l'existence de telles circonstances afin d'appliquer l'aggravation de la peine prévue par le texte susvisé lorsque la fraude fiscale a été commise en bande organisée (1) ou revêt les caractéristiques de la complexité (2).

1 – L'application de l'aggravation de la peine pour fraude fiscale en bande organisée

344. Nature plus pénale que fiscale de la bande organisée. La notion de bande organisée est définie à l'article 132-71 du Code pénal qui dispose que « *Constitue une bande organisée au sens de la loi tout groupement formé ou toute entente établie en vue de la préparation, caractérisée par un ou plusieurs faits matériels, d'une ou de plusieurs infractions* »¹⁶³⁷. La dimension purement pénale de cette circonstance aggravante échappe complètement à la procédure administrative. En effet, si la commission de la fraude fiscale en bande organisée n'est pas prévue par la législation relative à la procédure fiscale il n'en demeure pas moins que cette procédure ne semble pas disposer des moyens aptes à appréhender une telle circonstance. La saisine des juridictions spécialisées apparaît nécessaire afin de rechercher les éléments caractéristiques de la circonstance aggravante de bande organisée. En effet, cette circonstance aggravante est traitée plus méticuleusement par la procédure pénale qui dispose de moyens d'enquête judiciaire de droit commun et dérogatoires du droit commun¹⁶³⁸. La juridiction

113 ; V. **DELAURIÈRE (J.)**, « De la conformité du droit d'enquête TVA avec la Convention européenne des droits de l'homme », *Dr. fisc.* n° 40, 7 oct. 2010, 515 ; V. **LAMBERT (T.)**, « Effet de surprise et contrôle fiscal : le contrôle inopiné », *BF Lefebvre* 10/2003, p. 671-676 ; V. **LAMARQUE (J.)**, « L'article L. 16 après l'arrêt *Ravon*. Libres propos d'un juriste libre », in. *Mélanges Cozjian*, Litec, 2009, p. 719-742.

¹⁶³⁶ Les circonstances aggravantes prévues par l'art. 1741 du CGI à savoir la fraude fiscale en bande organisée ou complexe ne font pas partie des dispositions des articles 1728 à 1740 D du même code relatives aux sanctions fiscales.

¹⁶³⁷ V. sur ce point **NIORÉ (V.)**, **TOROSSIAN (S.)**, « Avocat-client : de la bande organisée à l'association de malfaiteurs », *Gaz. Pal.* n° 242, 30 août 2014, p. 15.

¹⁶³⁸ La loi du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière permet d'appliquer à la fraude fiscale aggravée les techniques spéciales d'enquête instituées par la loi Perben II du 10 mars 2004. Elle modifie l'article 706-1-1 du Code de procédure pénale qui dispose désormais que « *Les articles 706-80 à 706-87, 706-95 à 706-103, 706-105 et 706-106 sont applicables à l'enquête, à la poursuite et au jugement des délits prévus [...] Aux articles 1741 et 1743 du code général des impôts, lorsqu'ils sont commis en bande organisée ou lorsqu'il existe des présomptions caractérisées que ces infractions résultent d'un des comportements mentionnés aux 1° à 5° du II de l'article L. 228 du livre des procédures fiscales* » ; V. notamment **PERROTIN (F.)**, « Fraude fiscale : les inquiétudes des avocats », *LPA* n° 128, 27 juin 2013, p. 4 ; V. notamment **CUTAJAR (C.)**, « Le volet répressif de la loi sur la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance financière », *AJ pénal* 2013, p. 638.

la plus à même d'établir cette circonstance est la JUNALCO qui dispose d'un droit de priorité sur le traitement des faits de fraude fiscale en bande organisée¹⁶³⁹.

La recherche des éléments caractéristiques des circonstances aggravantes de fraude fiscale par les juridictions spécialisées pour l'application de l'aggravation de la peine porte également sur la complexité de la fraude fiscale.

2 – L'application de l'aggravation de la peine pour la complexité de la fraude fiscale

345. Notions de complexité et de technicité. Dans un article consacré aux aspects contemporains de l'enquête pénale financière, M. GOLDSZLAGIER fait observer que la technicité et la complexité sont deux traits de caractère qui distinguent les affaires financières des faits de droit commun¹⁶⁴⁰. L'auteur précise que « Par « technique », il faut comprendre que l'appréhension des faits délictueux suppose la maîtrise de connaissances et de savoir-faire étrangers – à tout le moins éloignés – à la formation généraliste de l'enquêteur ou du magistrat »¹⁶⁴¹. Il souligne pareillement que « Sous le terme de « complexité » nichent les critères de la variété et du nombre. Sont complexes, en ce sens, les faits qui ne présentent pas une unité susceptible d'être aisément saisie par l'esprit »¹⁶⁴². Cette dernière assertion peut être corroborée par les dispositions de l'alinéa 1^{er} de l'article 704 du Code de procédure pénale aux termes desquelles des affaires apparaissent « d'une grande complexité, en raison notamment du grand nombre d'auteurs, de complices ou de victimes ou de l'extension des faits au ressort de plusieurs cours d'appel »¹⁶⁴³.

346. Complexité et technicité des fraudes fiscales complexes. En matière de fraude fiscale complexe les faits de soustraction à l'impôt revêtent les deux caractères de technicité et de complexité. En effet, la fraude fiscale complexe si elle se distingue à travers une technicité faisant appel à des connaissances très pointues et spécifiques, il n'en demeure pas moins qu'elle se remarque eu égard au nombre de faits, de ressorts de cours d'appel concernés, de victimes et d'auteurs¹⁶⁴⁴. Conséquemment, la complexité des fraudes fiscales dépasse les moyens de recherche

¹⁶³⁹ Ministère de la Justice, circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, CRIM »2021 « - 10 / G3 – 04/10/2021, p. 5.

¹⁶⁴⁰ GOLDSZLAGIER (J.), « Aspects contemporains de l'enquête pénale financière », *Lexbase*, 13 Avril 2021.

¹⁶⁴¹ *Ibidem*.

¹⁶⁴² *Ibid.*

¹⁶⁴³ V. al. 1^{er} de l'art. 704 du Cpp ; V. sur ce point BONIS-GARÇON (E.), « Notions fondamentales de procédure pénale », *JurisClasseur Pénal des Affaires*, Fasc. 9, 5 Avril 2022 ; V. BONIS-GARÇON (E.), « Infractions en matière économique et financière », *JurisClasseur Pénal des Affaires*, Fasc. 10, 12 Août 2019 ; Rapp. art. 706-75 du Cpp : « La compétence territoriale d'un tribunal judiciaire et d'une cour d'assises peut être étendue au ressort d'une ou plusieurs cours d'appel pour l'enquête, la poursuite, l'instruction et le jugement des crimes et des délits [...] dans les affaires qui sont ou apparaîtraient d'une grande complexité ».

¹⁶⁴⁴ V. 1^o à 5^o du II de l'art. L. 228 du LPF ; V. sur ce point ministère de la Justice, circulaire du 17 décembre 2019 relative à la compétence nationale concurrente du tribunal de grande instance et de la cour d'assises de Paris dans la

de l'administration fiscale car quand bien même la technicité serait aisément comprise par les services fiscaux, ceux-ci disposent d'outils insuffisants face à la fugacité des preuves et des auteurs¹⁶⁴⁵.

Après contrôle fiscal, les JIRS et JUNALCO sont en mesure de poursuivre les fraudes graves et complexes grâce à la possibilité d'employer des moyens d'enquête judiciaire de droit commun ou par l'utilisation de techniques spéciales dérogatoires.

Dans le cadre des plaintes et dénonciations, l'intérêt de diligenter des recherches judiciaires en sus des investigations qui ont été menées lors de la procédure fiscale réside dans l'ampleur de la fraude ainsi que dans l'application des circonstances aggravantes prévues au deuxième alinéa de l'article 1741 du CGI. Il s'agit d'une véritable valeur ajoutée car ces circonstances inconnues de la procédure fiscale doivent pouvoir être établies lors de la procédure pénale aux fins d'application de l'aggravation de la peine.

Si, dans le cadre des fraudes graves et complexes, la conduite des investigations est partagée entre l'administration et l'autorité judiciaire, on peut remarquer l'existence d'un monopole judiciaire dans la recherche des fraudes complexes sur présomptions avant contrôle fiscal.

§ 2 – Le monopole judiciaire de la recherche des fraudes complexes sur présomptions avant contrôle fiscal

347. Lenteur de la répression pénale liée au contrôle fiscal. L'article 23 de la loi de finances rectificative du 30 décembre 2009 institue une procédure judiciaire d'enquête fiscale sous le contrôle du procureur de la République¹⁶⁴⁶, dès lors qu'existent des présomptions caractérisées que des fraudes complexes ont été commises et qui nécessitent une réponse dans l'urgence eu égard à un risque de déperissement des preuves¹⁶⁴⁷. Face à ce type de fraude, les moyens dont dispose l'administration fiscale demeurent insuffisants. D'une part, les instruments de recherche des services fiscaux sont peu efficaces face à ces fraudes incorporant des éléments d'extranéité et se

lutte contre la criminalité organisée de très grande complexité, et à l'articulation du rôle des différents acteurs judiciaires en matière de lutte contre la criminalité organisée, Crim – 2019 – 21/G1/29.11.20, spéc. p. 5 et 6 ; V. ministère de la Justice, circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, CRIM »2021 « - 10 / G3 – 04/10/2021, spéc. p. 5 et 6.

¹⁶⁴⁵ V. Ass. nat., rapport N° 2132 sur le projet de loi de finances rectificative pour 2009 (n° 2070), 2 décembre 2009, p. 362 ; V. notamment **MICHAUD (P.)**, « L'enquête fiscale judiciaire sous le contrôle du Parquet », *Gaz. Pal.* 30 janv. 2010, p. 13.

¹⁶⁴⁶ V. art. 23 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009.

¹⁶⁴⁷ Les 1° à 5° du II de l'article L. 228 du LPF vise les fraudes qui résultent : soit de l'utilisation de comptes ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ; soit de l'interposition de personnes physiques ou morales établies à l'étranger ; soit de faux et son usage ; soit de domiciliations fiscales fictives ou artificielles à l'étranger ; soit de toute autre manœuvre destinée à égarer l'administration.

distinguant par leur fugacité¹⁶⁴⁸. La doctrine ayant remarqué à cet égard la lourdeur des procédures fiscales de recherche des fraudes lors des contrôles¹⁶⁴⁹. D'autre part, la mise en mouvement de l'action publique pour fraude fiscale, avant l'instauration de la procédure judiciaire d'enquête fiscale, s'effectuait par la voie d'une plainte de l'administration qui devait saisir la CIF et recevoir un avis favorable de celle-ci afin que la plainte puisse être recevable devant la juridiction pénale¹⁶⁵⁰. Ce dispositif s'avérait tout aussi inefficace que les procédures fiscales susvisées notamment en raison de sa lenteur face à la fugacité des fraudes complexes¹⁶⁵¹.

La procédure de dénonciation, quoique rapide, ne peut être mise en œuvre que pour un certain montant de droits fraudés auxquels l'administration a appliqué certains taux de majorations¹⁶⁵². Par conséquent, à l'instar de la plainte, la dénonciation reste soumise au temps de la procédure de contrôle fiscal et demeure donc tout aussi inefficace face à des fraudes nécessitant une réponse dans l'urgence.

348. Réforme de la recherche des fraudes complexes. La procédure judiciaire d'enquête fiscale mise en place par la loi du 30 décembre 2009 est quant à elle affranchie du contrôle fiscal en raison des situations d'urgence auxquelles elle s'applique¹⁶⁵³. Le Conseil constitutionnel juge que « *Dans ces situations, l'Administration choisit d'abord le pénal avant le contrôle fiscal* »¹⁶⁵⁴. Dans ce cadre la réponse répressive s'avère bien plus coercitive que celle qui est régie par la procédure fiscale. De surcroît, depuis l'entrée en vigueur de la loi du 23 octobre 2018, la procédure judiciaire d'enquête fiscale gagne en célérité eu égard à la mise à l'écart de la CIF¹⁶⁵⁵.

¹⁶⁴⁸ V. **COCHETEUX (P.)**, « La police fiscale », *LPA* 12 août 2011, n° 160, p. 7.

¹⁶⁴⁹ V. sur ce point **MICHAUD (P.)**, « L'enquête fiscale judiciaire sous le contrôle du Parquet », *préc.*

¹⁶⁵⁰ Art. L. 228 du LPF version antérieure au 23 oct. 2018 ; V. sur ce point **CABON (S.-M.)**, « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du verrou de Bercy », *Revue de droit fiscal* 2014, n° 46.

¹⁶⁵¹ La lenteur de cette procédure se remarque à deux égards : premièrement en raison du filtre de la CIF et secondement en considération de la procédure fiscale de contrôle antérieure sur laquelle se fonde la plainte de l'administration. L'attention du fraudeur est susceptible d'être éveillée dès la procédure de contrôle fiscal.

¹⁶⁵² Les dénonciations doivent remplir des conditions de montant de droits fraudés supérieurs à 100 000 euros ou 50 000 euros pour une personne soumise aux exigences de la HATVP, et des conditions de taux de majorations compris entre 40 et 100 %, V. I de l'art. L. 228 du LPF.

¹⁶⁵³ Ministère de la Justice, circulaire du 15 décembre 2010 relative à la lutte contre la grande fraude fiscale ; mise en place d'une procédure judiciaire d'enquête fiscale, NOR : JUSD1032427C : « *La nouvelle procédure vise à permettre la saisine de la commission des infractions fiscales très en amont des procédures, sur la base de présomptions caractérisées de fraude, et non plus seulement après l'achèvement des opérations de vérification menées dans le cadre administratif, et d'avoir recours à des moyens d'enquêtes judiciaires, d'autant plus efficaces qu'ils auront été mis en œuvre précocement* ».

¹⁶⁵⁴ Cons. const., Commentaire, Décision n° 2016-545 QPC du 24 juin 2016, *M. Alec W. et autre*, Décision n° 2016-546 QPC du 24 juin 2016, *M. Jérôme C.*, p. 11.

¹⁶⁵⁵ Art. L. 228, II du LPF ; V. sur ce point **MISPELON (P.)**, « Réforme du verrou de Bercy : vers-où va la CIF ? », *Dr. fisc.* n° 41, 11 Octobre 2018, act. 448.

En raison de son intervention avant contrôle fiscal, la procédure judiciaire d'enquête fiscale met fin au monopole absolu de l'administration¹⁶⁵⁶ sur la recherche des fraudes fiscales en attribuant, à l'autorité judiciaire les investigations qui visent les fraudes complexes. La procédure judiciaire d'enquête fiscale place ainsi l'autorité judiciaire dans une situation de monopole sur la recherche des fraudes fiscales complexes.

L'entrée en vigueur de la procédure judiciaire d'enquête fiscale opère une véritable réforme qui transfère le monopole des investigations pour fraude complexe à l'autorité judiciaire. L'impact d'une telle réforme se mesure à l'aune de la mise en œuvre du monopole judiciaire de la recherche des fraudes complexes (A) ainsi qu'en considération de l'étendue d'un tel monopole (B).

A - La mise en œuvre du monopole judiciaire de la recherche des fraudes complexes

L'innovation qu'emporte la loi du 30 décembre 2009¹⁶⁵⁷ n'est pas des moindres, elle réside dans la possibilité offerte aux services judiciaires de se retrouver en amont de la chaîne pénale pour des investigations en matière de fraude fiscale¹⁶⁵⁸. Dans le cadre de la procédure judiciaire d'enquête fiscale, le dossier d'accusation n'est plus constitué par l'administration fiscale mais par des enquêteurs judiciaires¹⁶⁵⁹. Ladite procédure se rapproche donc du droit commun¹⁶⁶⁰ en conférant l'exercice du monopole de la recherche des fraudes complexes à la police judiciaire (1) sous la direction du parquet national financier (PNF) (2).

¹⁶⁵⁶ Il importe de souligner le caractère absolu du monopole de l'administration dans la recherche de la fraude fiscale car avant l'instauration de la procédure judiciaire d'enquête fiscale par la loi du 30 décembre 2019, les éventuelles investigations de l'autorité judiciaire ne portaient que sur les fraudes qui lui avaient été soumises par l'administration et pour lesquelles les services fiscaux avaient déjà réalisé les opérations de recherche en amont.

¹⁶⁵⁷ Ministère de la Justice, circulaire du 15 décembre 2010 relative à la lutte contre la grande fraude fiscale ; mise en place d'une procédure judiciaire d'enquête fiscale, NOR : JUSD1032427C : « *La nouvelle procédure vise à permettre la saisine de la commission des infractions fiscales très en amont des procédures, sur la base de présomptions caractérisées de fraude, et non plus seulement après l'achèvement des opérations de vérification menées dans le cadre administratif, et d'avoir recours à des moyens d'enquêtes judiciaires, d'autant plus efficaces qu'ils auront été mis en œuvre précocement* ».

¹⁶⁵⁸ Dans le chap. I du titre I de la première partie de notre thèse, nous avons situé l'administration en tête de la chaîne pénale de la fraude fiscale en raison du dispositif dérogatoire du droit commun de mise en mouvement de l'action publique, V. art. L. 228 du LPF. Pour rappel, l'administration détient un monopole sur la recherche de la fraude fiscale car elle déclenche les poursuites pénales après avoir contrôlé le contribuable et donc mis au jour la fraude ; V. notamment **DETRAZ (S.)**, « La procédure pénale applicable à la fraude fiscale », in *Le Lamy droit pénal des affaires*, éd. 2019, n° 3722, p. 1522 ; V. **CABON (S.-M.)**, « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du verrou de Bercy », *préc.* ;

¹⁶⁵⁹ En vertu du II de l'art. L. 228 du LPF l'administration saisit l'autorité judiciaire sur de simples présomptions, ce qui induit l'absence de dossier d'accusation constitué d'éléments probatoires recueillis lors d'un contrôle fiscal.

¹⁶⁶⁰ On pourrait en effet rapprocher le cadre de la procédure d'enquête fiscale du II de l'art. L. 228 du LPF de celui du droit commun de l'art. 40 du Cpp, dès lors que l'administration fiscale transmet sans délai au procureur de la République un signalement relatif à une fraude complexe.

1 – L'exercice du monopole de la recherche des fraudes complexes par la police judiciaire

349. Spécialisation fiscale des officiers de police judiciaire. Le vote de la loi du 30 décembre 2009 instaurant une procédure judiciaire d'enquête fiscale répond à la volonté du législateur de combattre plus efficacement les fraudes complexes en procédant à la création d'un « *service fiscal d'enquêtes composé d'agents disposant de la qualité d'officier de police judiciaire sous l'autorité du parquet* »¹⁶⁶¹. Afin de mettre en œuvre cette procédure, un décret du 4 novembre 2010¹⁶⁶² crée une Brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF) rattachée à la Direction centrale de la police judiciaire du ministère de l'Intérieur¹⁶⁶³. Cette police fiscale est un corps mixte composé paritairement de fonctionnaires des services fiscaux et d'officiers et agents de police judiciaire¹⁶⁶⁴. Pour mémoire, nous avons déjà abordé le particularisme de cette police fiscale rattachée au ministère de l'intérieur afin de mettre en exergue sa constitution d'officiers fiscaux judiciaires (OFJ) qui sont des fonctionnaires de l'administration fiscale habilités à exercer des pouvoirs de police judiciaire¹⁶⁶⁵. Il convient dans cette partie de notre étude de remarquer la spécialisation fiscale de la police judiciaire à travers la BNRDF car celle-ci est certes composée d'OFJ mais également d'officiers de police judiciaire¹⁶⁶⁶. La mise en œuvre de la procédure judiciaire d'enquête fiscale par la BNRDF renforce l'efficacité de la recherche des fraudes fiscales complexes attendu que les pouvoirs de police judiciaire sont bien plus coercitifs que ceux dont disposent les services fiscaux¹⁶⁶⁷.

Aujourd'hui, au sein du ministère de l'Intérieur, la BNRDF fait partie intégrante de l'Office central de lutte contre la corruption et les infractions financières et fiscales (OCLCIFF) institué par un

¹⁶⁶¹ Ass. nat., Rapport d'information sur les paradis fiscaux, N° 1902, 10 septembre 2009 ; V. Sénat, Rapport, Projet de loi de finance pour 2009.

¹⁶⁶² Art. 1 du décret n° 2010-1318 du 4 novembre 2010 portant création d'une brigade nationale de répression de la délinquance fiscale ; V. sur ce point **AYRAULT (L.)**, « Procédure judiciaire d'enquête fiscale », *Procédures* n° 1, Janvier 2011, comm. 45.

¹⁶⁶³ Lors de sa création, la BNRDF a été placée au sein de la Division nationale des enquêtes financières (DNEF) qui est ensuite devenue la Division nationales des enquêtes financières et fiscales (DNIF) ; V. sur ce point **DE RICOLFIS (T.)**, **LEJEUNE (O.)**, « L'action de la police judiciaire dans la lutte contre la fraude complexe : l'Office central de lutte contre la corruption et les infractions financières et fiscales », *Dr. fisc.* n° 38, 22 Septembre 2016, 498.

¹⁶⁶⁴ V. **HÉZARD (G.)**, « Présentation de la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale, une idée audacieuse et originale pour le renforcement de la lutte contre la grande fraude fiscale », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, n° 2015/1, p. 61 ; V. notamment **PERROTIN (F.)**, « Les débuts de la police judiciaire fiscale », *LPA* 28 nov. 2011, n° 236, p. 4 ; V. également **PELLAS (J.-R.)**, « Les nouveaux outils de lutte contre la fraude fiscale », *Revue française de finances publiques* août 2014, n° 127, p. 121 ; V. **FOURRIQUES (M.)**, « Les armes de l'administration fiscale pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales en relation avec l'étranger », *LPA* 12 févr. 2013, n° 31, p. 3.

¹⁶⁶⁵ V. sur ce point la première partie de notre thèse, titre II, chap. I, section I.

¹⁶⁶⁶ Art. 1 du décret n° 2010-1318 du 4 novembre 2010 portant création d'une brigade nationale de répression de la délinquance fiscale, *préc.* ; V. sur ce point **AYRAULT (L.)**, « Procédure judiciaire d'enquête fiscale », *préc.*

¹⁶⁶⁷ V. notamment **COCHETEUX (P.)**, « La police fiscale », *préc.* ; V. **MICHAUD (P.)**, « L'enquête fiscale judiciaire sous le contrôle du Parquet », *préc.*

décret du 25 octobre 2013¹⁶⁶⁸, qui est rattaché depuis le 1^{er} juillet 2019 à la sous-direction de la lutte contre la criminalité financière (SDLCF).

La procédure judiciaire d'enquête fiscale qui met en œuvre le monopole judiciaire de la recherche des fraudes complexes est dirigée par le parquet national financier.

2 – L'exercice du monopole de la recherche des fraudes complexes sous la direction du PNF

350. Centralisation de la réponse pénale. La loi organique du 6 décembre 2013 procède à la création du procureur de la République financier¹⁶⁶⁹. La circulaire du 31 janvier 2014 souligne que l'instauration du parquet national financier (PNF) illustre la dotation de l'autorité judiciaire « *d'instruments nouveaux permettant de faciliter la détection des infractions, de renforcer l'efficacité des poursuites et d'accroître le recouvrement des avoirs criminels qui en sont le produit* »¹⁶⁷⁰.

S'il ne possède une compétence exclusive qu'en matière de délits boursiers, le PNF exerce cependant une compétence concurrente à celle des juridictions spécialisées pour les délits de fraude fiscale complexe et de fraude fiscale commise en bande organisée¹⁶⁷¹. En matière de fraude fiscale, le champ de compétence du PNF est prévu par les dispositions du 5^o de l'article 705 du Code de procédure pénale lorsque cette infraction est commise en bande organisée ou encore résulte d'un des comportements mentionnés aux 1^o à 5^o du II de l'article L. 228 du LPF¹⁶⁷².

La circulaire du 4 octobre 2021 présente le Parquet national financier comme l'interlocuteur judiciaire naturel de l'administration fiscale et des services d'enquêteurs intégrant des officiers fiscaux judiciaires. Il intervient dans le cadre de la procédure judiciaire d'enquête fiscale afin de

¹⁶⁶⁸ Décret n° 2013-960 du 25 octobre 2013 portant création d'un office central de lutte contre la corruption et les infractions financières et fiscales, spéc. art. 3.

¹⁶⁶⁹ Loi organique n° 2013-1115 du 6 décembre 2013 relative au procureur de la République financier.

¹⁶⁷⁰ V. sur ce point Circ. du 31 janv. 2014 de politique pénale relative au procureur de la République financier, NOR : JUSD1402887C.

¹⁶⁷¹ Tel que le précise la circulaire du 4 oct. 2021 : « *En matière fiscale tant la JUNALCO que le PNF sont compétents pour les délits de fraude fiscale en bande organisée* », V. ministère de la Justice, circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, CRIM »2021 » - 10 / G3 – 04/10/2021, p. 5.

¹⁶⁷² V. II de l'art. L. 228 du LPF : « *1^o Soit de l'utilisation, aux fins de se soustraire à l'impôt, de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ; 2^o Soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiduciaire ou institution comparable établis à l'étranger ; 3^o Soit de 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 ; Soit d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ; 5^o Soit de toute autre manœuvre destinée à égarer l'administration* » ; V. ministère de la Justice, circulaire du 17 décembre 2019 relative à la compétence nationale concurrente du tribunal de grande instance et de la cour d'assises de Paris dans la lutte contre la criminalité organisée de très grande complexité, et à l'articulation du rôle des différents acteurs judiciaires en matière de lutte contre la criminalité organisée, Crim – 2019 – 21/G1/29.11.2019.

diriger des services de police judiciaire qui y sont affectés, la BNRDF¹⁶⁷³ et le SEJF¹⁶⁷⁴. La même circulaire intensifie le rôle du procureur de la République financier en matière d'infractions fiscales et, à ce titre, outre les fraudes de haute technicité, il est susceptible de connaître des fraudes fiscales sophistiquées à retentissement national et international, notamment lorsque celles-ci ont fait l'objet de révélations médiatisées¹⁶⁷⁵.

Aujourd'hui, sous la direction du parquet national financier¹⁶⁷⁶, la procédure judiciaire d'enquête fiscale instaurée par la loi du 30 décembre 2009 place l'autorité judiciaire dans une situation de monopole sur la recherche des fraudes complexes dont l'étendue suscite l'intérêt.

B – L'étendue du monopole judiciaire de la recherche des fraudes complexes

Dans le cadre de la procédure judiciaire d'enquête fiscale l'étendue du monopole de l'autorité judiciaire, dans la recherche des fraudes complexes, se distingue à travers le déploiement de moyens judiciaires bien plus efficaces que les outils de la procédure fiscale (1) et en raison du repositionnement de l'autorité judiciaire en matière de fraude fiscale (2).

1 – Le déploiement de moyens judiciaires plus efficaces que les outils de la procédure fiscale

Dans le cadre de la recherche des fraudes fiscales complexes, la procédure judiciaire d'enquête fiscale apporte des moyens d'investigation bien plus convaincants que ceux dont dispose l'administration fiscale en considération de l'application de prérogatives d'officier de police judiciaire (a) et en raison de l'extension du champ d'application de la procédure judiciaire d'enquête fiscale (b).

¹⁶⁷³ Art. 1 du décret n° 2010-1318 du 4 novembre 2010 portant création d'une brigade nationale de répression de la délinquance fiscale ; V. sur ce point **AYRAULT (L.)**, « Procédure judiciaire d'enquête fiscale », *Procédures* n° 1, Janvier 2011, comm. 45.

¹⁶⁷⁴ V. art. 1^{er} de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude ; V. décret n° 2019-460 du 16 mai 2019 portant création d'un service à compétence nationale dénommé « service d'enquêtes judiciaires des finances », spéc. art. 3.

¹⁶⁷⁵ V. notamment **DAOUD (E.)**, « Circulaire du 4 octobre 2021 : Épisode 3 – La saisine des juridictions spécialisées », *Dalloz Actualité*, 8 novembre 2022.

¹⁶⁷⁶ V. ministère de la Justice, circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, CRIM »2021 » - 10 / G3 – 04/10/2021, p. 7, la circulaire souligne que l'intégralité des plaintes sur présomptions caractérisées de fraudes fiscales est transmise au PNF.

a - L'application de prérogatives d'officier de police judiciaire à la recherche des fraudes fiscales complexes

351. Prérogatives coercitives de droit commun. Les officiers de police judiciaire de la BNRDF disposent de prérogatives d'enquête de flagrance¹⁶⁷⁷, d'enquête préliminaire¹⁶⁷⁸ et de pouvoirs d'investigation prévus dans le cadre d'une commission rogatoire¹⁶⁷⁹. Dans ces différents cadres, ils peuvent notamment diligenter des perquisitions¹⁶⁸⁰, placer un individu en garde à vue¹⁶⁸¹ et procéder à des interceptions de correspondances émises par la voie des communications électroniques¹⁶⁸². En enquête préliminaire comme de flagrance, les perquisitions judiciaires sont affranchies des lourdeurs procédurales des méthodes administratives de recherche de preuves d'infractions fiscales¹⁶⁸³. L'application de la garde à vue aux fins de recherche d'une fraude fiscale est une mesure très coercitive car privative de liberté¹⁶⁸⁴, mais très efficace considérant la possibilité de maintenir sur le champ entre les mains de la police judiciaire une personne dont l'implication dans la commission d'une fraude complexe est présumée¹⁶⁸⁵. À cet égard, il convient de rappeler que l'administration n'est pas en mesure de retenir contre son gré un contribuable¹⁶⁸⁶. S'il importe pareillement de souligner que les services fiscaux ne sont pas en mesure d'intercepter les correspondances des contribuables convaincus de fraude fiscale, les officiers de police judiciaire, pour leur part, disposent d'une telle faculté sous la direction d'un juge d'instruction¹⁶⁸⁷.

352. Prérogatives coercitives dérogatoires. Au-delà des règles de droit commun, la loi du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière permet d'appliquer à la fraude fiscale aggravée les techniques spéciales d'enquête

¹⁶⁷⁷ Cpp. 2^e et 3^e al. de l'art. 54 et art. 55-1, 56, 57 à 62, 63 à 67.

¹⁶⁷⁸ Cpp. Art. 75 à 78.

¹⁶⁷⁹ V. art 100 à 100-7 et 152 à 155 du Cpp.

¹⁶⁸⁰ Droit de perquisition en enquête de flagrance : Cpp. Art. 56 à 62 ; Droit de perquisition en enquête préliminaire : Cpp. Art. 76.

¹⁶⁸¹ Droit de garde à vue en enquête de flagrance : Cpp. art. 63 à 67 ; Droit de garde à vue en enquête préliminaire : Cpp. art. 77.

¹⁶⁸² V. art 100 à 100-7 et 152 à 155 du Cpp.

¹⁶⁸³ Les deux principaux moyens de recherche de preuve dont dispose l'administration fiscale sont : le droit de visite domiciliaire (art. L. 16 B du LPF) et le droit d'enquête TVA (art. L. 80 F du LPF) ; V. notamment **MICHAUD (P.)**, « L'enquête fiscale judiciaire sous le contrôle du parquet ! », *Gaz. Pal.* n° 30, 30 janv. 2010, p. 13.

¹⁶⁸⁴ V. sur ce point **LEROY (J.)**, « Garde à vue », *JurisClasseur Procédure pénale*, Fasc. 30, 28 Octobre 2022.

¹⁶⁸⁵ V. II de l'art. L. 228 du LPF.

¹⁶⁸⁶ Pour rappel la contrainte par corps prévue par l'art. L. 271 du LPF autorisée par le juge civil à la demande de l'administration a été abrogée par l'art. 198 de la loi Perben II du 9 mars 2004 ; V sur ce point **DETRAZ (S.)**, « Contrainte judiciaire douanière : prononcé anticipé et insolvabilité », *Gaz. Pal.* n° 193, 12 juill. 2011, p. 9 ; V. **DETRAZ (S.)**, La contrainte par corps, thèse Bordeaux, 2002 ; V. **RENAUT (M.-H.)**, « La contrainte par corps. Une voie d'exécution civile à coloris pénal », *RSC* 2002, p. 791.

¹⁶⁸⁷ V. art 100 à 100-7 et 152 à 155 du Cpp.

instituées par la loi Perben II du 10 mars 2004¹⁶⁸⁸. Elle modifie l'article 706-1-1 du Code de procédure pénale qui dispose désormais que les moyens dérogatoires d'investigation mis en place pour lutter contre la criminalité organisée sont applicables en matière de fraude fiscale aggravée¹⁶⁸⁹. Les nouvelles dispositions de l'article 706-1-1 du Code de procédure pénale permettent à la BNRDF de rechercher les fraudes fiscales complexes au moyen de mesures dérogatoires relatives à la surveillance¹⁶⁹⁰, à l'infiltration de réseaux¹⁶⁹¹, aux écoutes téléphoniques en cours d'enquête de police¹⁶⁹², aux captations de données informatiques¹⁶⁹³ et saisies conservatoires¹⁶⁹⁴, aux sonorisations et fixations d'images dans des lieux ou véhicules¹⁶⁹⁵. De tels pouvoirs sont intéressants dans la lutte contre les fraudes fiscales complexes notamment lorsque celles-ci sont commises par le biais de réseaux organisés en lien avec l'étranger. Ces pouvoirs permettent d'établir l'existence de fraudes fiscales en dépit de leur technicité, de leurs éléments d'extranéité et de leur fugacité.

En considération des prérogatives d'officiers de police judiciaire, les pouvoirs de la BNRDF sont plus coercitifs que ceux des services fiscaux dans le cadre de la recherche des fraudes fiscales complexes.

L'étendue des pouvoirs de la police judiciaire dans la recherche des fraudes fiscales complexes se mesure par ailleurs à l'aune de l'extension du champ d'application de la procédure judiciaire d'enquête fiscale.

b - L'extension du champ d'application de la procédure judiciaire d'enquête fiscale

353. Possibilités illimitées d'application. Les conditions auxquelles devaient répondre les fraudes fiscales pour être qualifiées de complexes figuraient aux 1° à 3° de la version de l'article L. 228 du LPF au lendemain de la loi du 30 décembre 2009¹⁶⁹⁶. Elles reposaient essentiellement sur la

¹⁶⁸⁸ V. notamment **CUTAJAR (C.)**, « Le volet répressif de la loi sur la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance financière », *AJ pénal* 2013, p. 638.

¹⁶⁸⁹ V. l'art. 706-1-1 du Cpp qui dispose que « *Les articles 706-80 à 706-87, 706-95 à 706-103, 706-105 et 706-106 sont applicables à l'enquête, à la poursuite et au jugement des délits prévus [...] Aux articles 1741 et 1743 du code général des impôts, lorsqu'ils sont commis en bande organisée ou lorsqu'il existe des présomptions caractérisées que ces infractions résultent d'un des comportements mentionnés aux 1° à 5° du II de l'article L. 228 du livre des procédures fiscales* » ; V. notamment **PERROTIN (F.)**, « Fraude fiscale : les inquiétudes des avocats », *LPA* n° 128, 27 juin 2013, p. 4.

¹⁶⁹⁰ Art. 706-80 du Cpp.

¹⁶⁹¹ Art. 706-81 à 706-87 du Cpp.

¹⁶⁹² Art. 706-95 du Cpp.

¹⁶⁹³ Art. 706-102-1 à 706-102-9 du Cpp.

¹⁶⁹⁴ Art. 706-103 du Cpp.

¹⁶⁹⁵ Art. 706-96 à 706-102 du Cpp.

¹⁶⁹⁶ V. Loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, art. 23 ; V. notamment **MICHAUD (P.)**, « L'enquête fiscale judiciaire sous le contrôle du Parquet », *Gaz. Pal.* 30 janv. 2010, p. 13.

présence d'un État ou territoire non coopératif¹⁶⁹⁷, en d'autres termes un paradis fiscal. La loi de finances rectificative pour 2012¹⁶⁹⁸ a porté deux modifications majeures aux conditions de l'article L. 228 du LPF. Premièrement, l'adjonction d'un 4° précisant que la complexité de la fraude peut résulter du recours à une « *domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger* ». Cette modification amoindrit l'exigence de la présence d'un État ou territoire non coopératif¹⁶⁹⁹. Deuxièmement, l'adjonction d'un 5° indiquant que la complexité de la fraude peut résulter « *de toute autre manœuvre destinée à égarer l'administration* »¹⁷⁰⁰. Cette formule englobe un nombre illimité d'agissements susceptibles de fonder des présomptions caractérisées qu'une fraude fiscale a été commise. Par conséquent, la loi de 2012 a élargi le champ d'application de la procédure d'enquête judiciaire fiscale.

354. Présomption de fraude sur élément d'extranéité. L'extension de la qualification de fraude complexe se poursuit à travers loi du 6 décembre 2013¹⁷⁰¹ qui remplace la notion d'État non coopératif par l'expression « *à l'étranger* »¹⁷⁰², afin d'aligner les dispositions de l'article L. 228 du LPF avec les nouvelles circonstances aggravantes de l'article 1741 du CGI¹⁷⁰³. Conséquemment, les conditions de déclenchement de la procédure d'enquête sont satisfaites quel que soit le pays par l'intermédiaire duquel la fraude fiscale a été commise, sans que celui-ci réponde nécessairement à la définition d'État non coopératif ou paradis fiscal¹⁷⁰⁴.

Depuis la loi du 6 décembre 2013, les conditions permettant d'établir la complexité de la fraude n'ont pas été modifiées et sont aujourd'hui listées aux 1° à 5° des nouvelles dispositions du II de

¹⁶⁹⁷ Pour une définition V. art. 238-0 A du CGI ; Selon le 1° de la version de l'art. L. 228 du LPF en vigueur au 1^{er} janv. 2010 il s'agit d'un « *État ou territoire qui n'a pas conclu avec la France de convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude fiscale* ».

¹⁶⁹⁸ Art. 11 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012.

¹⁶⁹⁹ Ces dispositions doivent être interprétées dans le sens selon lequel peu importe l'État étranger en lien avec l'opération en cause, dès lors que celle-ci incorpore un élément d'extranéité, elle remplit les conditions de la présomption de fraude complexe présidant à l'ouverture d'une procédure judiciaire d'enquête fiscale.

¹⁷⁰⁰ Dans notre première partie de thèse (V. chap. I du titre II), nous avons relevé l'imprécision d'une telle notion et sa contrariété en tant que loi de procédure pénale avec le principe de légalité criminelle. Pour autant, le Conseil constitutionnel a reconnu la conformité de ces dispositions, V. Cons. const., 29 déc. 2012, n° 2012-661 DC, Loi de finances rectificative pour 2012, cons. 5-9, le Conseil constitutionnel reconnaît la conformité à la Constitution de la formule « *de toute autre manœuvre destinée à égarer l'administration* » de l'art. 11 de la loi de finances rectificative pour 2012.

¹⁷⁰¹ Art. 9 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière.

¹⁷⁰² V. **NÉGRIN (O.)**, « Procédure judiciaire d'enquête fiscale », *Procédures* n° 4, Avril 2013, comm. 134 ; V. **BIYOT (K.)**, « Le renforcement de l'arsenal législatif visant à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales », *LPA* 1^{er} mars 2013, n° 44, p. 6 ; V. **PERROTIN (F.)**, « Un bilan très positif pour la procédure d'enquête judiciaire fiscale », *LPA* 12 sept. 2014, n° 183, p. 4.

¹⁷⁰³ V. notamment Sénat, Rapport n° 738 (2012-2013) de M. Alain Anziani et Mme Klès, fait au nom de la commission des lois, 10 juillet 2013, p. 65.

¹⁷⁰⁴ V. notamment **DUSSART (V.)**, « La police fiscale », *Dr. fisc.* n° 51-52, 18 Décembre 2014, 695 : « *Ainsi, le champ de la procédure a été élargi au recours à des comptes ou des contrats souscrits auprès d'organismes établis dans tout État ou territoire étranger, sans que ces derniers soient nécessairement des paradis fiscaux* ».

l'article L 228 du LPF¹⁷⁰⁵. L'élargissement du champ d'application de la procédure judiciaire d'enquête fiscale contribue à augmenter l'étendue des pouvoirs de la police judiciaire dans la recherche des fraudes complexes et participe au renforcement de la présence de l'autorité judiciaire dans la répression de la fraude fiscale.

Le monopole judiciaire de la recherche des fraudes complexes favorise un repositionnement de l'autorité judiciaire en matière de fraude fiscale.

2 – Le repositionnement de l'autorité judiciaire en matière de fraude fiscale

Le monopole judiciaire de la recherche des fraudes complexes occasionné par la mise en œuvre de la procédure judiciaire d'enquête fiscale emporte une exception remarquable au dispositif dérogatoire du droit commun des poursuites pénales pour fraude fiscale.

En effet, dans ce cadre, la procédure pénale précède la procédure fiscale (a) en attribuant au PNF l'opportunité des poursuites pénales pour fraude fiscale complexe (b).

a – La préséance de la procédure pénale sur la procédure fiscale

355. Influence intellectuelle de l'enquête judiciaire. Par principe, en raison du dispositif de déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale, l'administration défère un contribuable devant la juridiction répressive après avoir diligenté un contrôle fiscal au cours duquel elle est en mesure de mener des investigations et d'infliger des sanctions fiscales¹⁷⁰⁶. Cependant, en raison de son ouverture sur de simples présomptions caractérisées de fraude fiscale complexe, la procédure judiciaire d'enquête fiscale intervient avant la procédure administrative de contrôle fiscal¹⁷⁰⁷. Dans un tel contexte, c'est l'autorité judiciaire qui recueille les preuves des éléments constitutifs de la fraude fiscale. Dans le cadre de la procédure judiciaire d'enquête fiscale, il s'opère une inversion des rôles entre le parquet et l'administration. En effet, l'autorité judiciaire intervient avant les

¹⁷⁰⁵ Version postérieure à l'entrée en vigueur de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018.

¹⁷⁰⁶ En vertu de l'art. L. 10 du LPF les services des impôts détiennent le monopole du contrôle fiscal ; V. sur ce point **COLLET (M.), COLLIN (P.)**, *Procédures fiscales. Contentieux et recouvrement de l'impôt*, PUF, 3^e éd. 2017, p. 5 ; V. également **LAMBERT (T.)**, *Procédures fiscales*, LGDJ, 3^e éd. 2019, spéc. p. 73 ; V. sur ce point **VESTRIS (I.)**, « Le droit à l'information de l'administration », *Dr. fisc.* 2007, n° 3, pp. 19 à 28 ; V. **EMPTAZ (M.)**, « La vérification fiscale de comptabilités informatisées », *Gestion & finances publiques* 2009, n° 5, p. 413 ; Sur les pouvoirs de perquisition de l'administration fiscale V. notamment **COLLET (M.), COLLIN (P.)**, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux, recouvrement de l'impôt*, coll. Thémis droit, PUF, 4^{ème} éd. 2020, p. 26.

¹⁷⁰⁷ Cons. const., Commentaire, Décision n° 2016-545 QPC du 24 juin 2016, *M. Alec W. et autre*, Décision n° 2016-546 QPC du 24 juin 2016, *M. Jérôme C.*, p. 11, dans le cadre de la procédure judiciaire d'enquête fiscale, les Sages soulignent la préséance de l'autorité judiciaire en jugeant que « Dans ces situations, l'Administration choisit d'abord le pénal avant le contrôle fiscal ».

services d'enquête de l'administration sur des agissements pour lesquels les outils de la procédure fiscale s'avèrent insuffisants. Par conséquent, la preuve de la fraude fiscale est décelée par l'autorité judiciaire qui constitue le dossier de fraude fiscale dont l'influence intellectuelle sur l'administration s'induit de l'utilisation de moyens d'enquête exclusivement réservés à la police judiciaire¹⁷⁰⁸. En conclusion, la préséance de la procédure pénale sur la procédure fiscale se remarque à deux égards : d'une part le placement du ministère public en amont de la chaîne pénale et d'autre part la pertinence du dossier d'accusation constitué des preuves recueillies par la police judiciaire. En considération de ce positionnement de l'autorité judiciaire dans le cadre de la procédure judiciaire d'enquête fiscale, ce dispositif attribue au PNF l'opportunité des poursuites pour fraude fiscale complexe.

b – L'attribution de l'opportunité des poursuites pour fraude fiscale complexe au PNF

356. Transfert de l'opportunité des poursuites. Il convient tout d'abord de rappeler notre précédente analyse du particularisme du déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale conduisant à la constatation du positionnement de l'administration fiscale comme premier juge de l'opportunité de poursuivre une fraude fiscale¹⁷⁰⁹. En effet, le verrou de Bercy¹⁷¹⁰ permet à l'administration fiscale de disposer de l'opportunité des poursuites à l'instar d'un parquet¹⁷¹¹.

Le cadre de la procédure judiciaire d'enquête fiscale est tout autre puisqu'il attribue à l'autorité judiciaire l'opportunité des poursuites en premier lieu. Dans ce cadre, l'administration n'a pas mené d'enquête. Elle saisit le parquet sur de simples présomptions et laisse à l'autorité judiciaire le soin d'établir la preuve de la fraude fiscale et de décider s'il est opportun soit d'engager des poursuites, soit de mettre en œuvre une procédure alternative aux poursuites, soit de classer sans suite la procédure¹⁷¹². Un tel cadre particulier de déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale paraît similaire à celui du droit commun régi par le deuxième alinéa de l'article 40 du Code de

¹⁷⁰⁸ V. notamment **CUTAJAR (C.)**, « Le volet répressif de la loi sur la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance financière », *AJ pénal* 2013, p. 638 ; V. **PERROTIN (F.)**, « Fraude fiscale : les inquiétudes des avocats », *LPA* n° 128, 27 juin 2013, p. 4 ; V. sur ce point **NIORÉ (V.)**, **TOROSSIAN (S.)**, « Avocat-client : de la bande organisée à l'association de malfaiteurs », *Gaz. Pal.* n° 242, 30 août 2014, p. 15 ; V. sur ce point **OUDENOT (P.)**, **LAUMONIER (A.)**, « Les nouveaux moyens de l'administration fiscale pour lutter contre la fraude fiscale », *Dr. fisc.* n° 46, 13 Novembre 2014, 618.

¹⁷⁰⁹ V. sur ce point le chap. II du titre I de la première partie de notre thèse ; V. I et II de l'art. L. 228 du LPF.

¹⁷¹⁰ Le verrou de Bercy est le pouvoir de l'administration de refuser d'engager des poursuites pénales alors qu'elle a décelé l'existence d'une fraude. C'est un pouvoir de fermeture afin de retenir l'action publique, V. sur ce point le chap. II du titre I de la première partie de notre thèse.

¹⁷¹¹ Pour mémoire, tel que nous l'avons observé supra dans le chap. II du titre I de la première partie de notre thèse, aucun contre-pouvoir ne contraint l'administration à saisir l'autorité judiciaire par plainte ou par dénonciation alors qu'une fraude fiscale est constituée en tous ses éléments.

¹⁷¹² Conformément à l'art. 40-1 du Cpp.

procédure pénale. Ce texte dispose que « *Toute autorité constituée, tout officier public ou fonctionnaire qui, dans l'exercice de ses fonctions, acquiert la connaissance d'un crime ou d'un délit est tenu d'en donner avis sans délai au procureur de la République* »¹⁷¹³. En déposant une plainte sur de simples présomptions caractérisées de fraude fiscale, l'administration saisit le ministère public comme le ferait n'importe quelle autorité qui acquiert la connaissance d'un délit. Néanmoins, en la matière, seul le PNF est compétent.

357. Pouvoir judiciaire exclusif du PNF. La procédure judiciaire d'enquête fiscale est conduite sous la direction du seul procureur de la République financier. Aux termes de la circulaire du 4 octobre 2021 « *Le PNF est rendu destinataire par l'administration fiscale de l'ensemble des plaintes sur présomptions caractérisées de fraude fiscale* »¹⁷¹⁴. Ces dispositions confèrent donc au PNF l'exclusivité du traitement des fraudes fiscales complexes dans le cadre de la procédure judiciaire d'enquête fiscale. Conséquemment, l'opportunité des poursuites pour fraude fiscale dans ce cadre juridique revient au PNF.

Si l'on a su remarquer combien cette procédure rend au ministère public sa préséance dans la chaîne pénale, il convient d'observer la situation du PNF dans de telles circonstances. Le PNF est le seul parquet de France à connaître des dossiers de fraude fiscale qui n'ont pas fait l'objet d'un contrôle fiscal¹⁷¹⁵. De surcroît, il s'agit de fraudes de grande ampleur en raison de leur commission en bande organisée ou grâce à l'interposition de personnes établies à l'étranger. Le PNF dispose de l'opportunité des poursuites pour ces fraudes fiscales complexes, pouvoir considérable dont il est le seul à bénéficier¹⁷¹⁶.

Plus encore, la circulaire du 23 janvier 2014 précise que la loi portant création du procureur de la République financier « *s'inscrit dans le cadre du projet gouvernemental de moralisation de la vie publique* »¹⁷¹⁷. Ce parquet spécialisé concrétise l'intensification du rôle de l'autorité judiciaire en matière de fraude fiscale, notamment en considération de sa mainmise sur la preuve de la fraude fiscale complexe dans le cadre de la procédure judiciaire d'enquête fiscale.

¹⁷¹³ Art. 40, al. 2 du Cpp.

¹⁷¹⁴ V. ministère de la Justice, circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, CRIM »2021 « - 10 / G3 – 04/10/2021, p. 7, sur les plaintes déposées par l'administration fiscale en application du 5^{ème} alinéa du II de l'article L. 228 du LPF.

¹⁷¹⁵ Cons. const., Commentaire, Décision n° 2016-545 QPC du 24 juin 2016, *M. Alec W. et autre*, Décision n° 2016-546 QPC du 24 juin 2016, *M. Jérôme C.*, p. 11, dans le cadre de la procédure judiciaire d'enquête fiscale, les Sages soulignent la préséance de l'autorité judiciaire en jugeant que « *Dans ces situations, l'Administration choisit d'abord le pénal avant le contrôle fiscal* ».

¹⁷¹⁶ Aux termes de l'art. L. 228 du LPF l'administration fiscale est la seule autorité titulaire de l'opportunité des poursuites pour fraude fiscale. Aux termes de la circulaire du 4 octobre 2021 le PNF est la seule autorité titulaire de l'opportunité des poursuites sur présomptions caractérisées de fraude fiscale complexe.

¹⁷¹⁷ Ministère de la Justice, circulaire du 23 janvier 2014 relative à la présentation de la loi n° 2013-1117 en date du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, Annexe 1.

Le monopole traditionnel de l'administration dans la recherche de la preuve de la fraude fiscale s'il est partagé avec l'autorité judiciaire lorsque celle-ci est saisie après contrôle fiscal, il est intégralement transféré au parquet national financier lorsque l'autorité judiciaire est saisie avant contrôle fiscal. La disparition progressive de ce monopole de l'administration fiscale participe d'une intensification du rôle de l'autorité judiciaire en matière de fraude fiscale notamment afin de pallier les insuffisances techniques de la procédure administrative.

On remarque pareillement la disparition du monopole de l'administration fiscale sur la recherche des fraudes de grande ampleur en lien avec l'Union européenne depuis l'entrée en vigueur du Parquet européen. Une telle observation repose sur l'affirmation du monopole de ce ministère public européen sur la poursuite des fraudes fiscales de grande ampleur dans l'Union européenne.

Sous-section II – L'affirmation du monopole du Parquet européen sur la poursuite des fraudes fiscales de grande ampleur dans l'Union européenne

358. Atteinte aux intérêts financiers de l'Union. Apprécier l'ampleur de la fraude fiscale au niveau de l'Union européenne revient à observer l'atteinte portée par ce délit aux intérêts financiers de l'Union. En matière de fraude fiscale, une telle atteinte se manifeste principalement sous les traits de la fraude à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). À cet égard, l'article 3 de la directive du 5 juillet 2017 relative à la lutte contre la fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union au moyen du droit pénal classe la fraude à la TVA parmi les fraudes portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union¹⁷¹⁸. Selon un rapport annuel de la Commission européenne, on peut observer le préjudice causé par cette fraude en considération de l'écart entre les recettes attendues et les recettes perçues en matière de TVA qui s'évalue annuellement à environ 140 milliards d'euros¹⁷¹⁹. La CJUE souligne dans plusieurs de ses arrêts l'importance de la TVA pour les ressources de

¹⁷¹⁸ Directive (UE) 2017/1371 du Parlement européen et du Conseil du 5 juillet 2017 relative à la lutte contre la fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union au moyen du droit pénal, dite directive (PIF), art. 3 : « *sont considérés comme étant une fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union : [...] en matière de recettes issues des ressources propres provenant de la TVA, tout acte ou omission commis dans le cadre d'un système frauduleux transfrontière concernant : i) l'utilisation ou la présentation de déclarations ou de documents relatifs à la TVA qui sont faux, inexacts ou incomplets, ayant pour effet la diminution des ressources du budget de l'Union ; ii) la non-communication d'une information relative à la TVA en violation d'une obligation spécifique, ayant le même ; ou iii) la présentation de déclarations relatives à la TVA correctes aux fins de la dissimulation frauduleuse d'une absence de paiement ou de la création illégitime de droits à des remboursements TVA* ».

¹⁷¹⁹ V. European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Smietanka, A., Bonch-Osmolovskiy, M., *Study and reports on the VAT gap in the EU – 28 Members States : 2020 final report*, Poniatowski, G. (editor), Publications Office, 2020, spec. p. 20.

l'Union¹⁷²⁰ et récemment son arrêt *Menci* a rappelé que la perception de l'intégralité de cette taxe est un objectif d'intérêt général¹⁷²¹.

Toutefois, la poursuite pénale des fraudes à la TVA est soumise au principe de subsidiarité en vertu duquel il revient aux États membres de prendre toutes les mesures propres à garantir la perception de cette taxe et à lutter contre la fraude¹⁷²². En France, le continuum de répression de la fraude fiscale peut se saisir d'une fraude à la TVA en lien avec l'Union européenne dès lors que celle-ci revêt les caractéristiques de la fraude fiscale définies par l'article 1741 du CGI¹⁷²³. Dans ce cadre, l'administration fiscale devra décider de la saisine de l'autorité judiciaire afin d'appliquer des sanctions pénales à cette fraude à la TVA.

359. Lacunes de la répression en droit interne. La nécessité d'une meilleure protection des intérêts financiers de l'Union s'est fait ressentir en raison d'une répression des fraudes lacunaire et inégale en fonction des États¹⁷²⁴. Sous la direction de Mme DELMAS-MARTY, l'ouvrage *Corpus Juris* qui répondait à une commande de la Commission européenne, a préconisé, en 1997, d'instituer un Parquet européen afin d'améliorer la protection des intérêts financiers de l'Union¹⁷²⁵. En 2001 un Livre vert de la Commission européenne propose d'instituer un procureur européen attendu que « *les poursuites pénales demeurent tributaires du morcellement de l'espace pénal européen* »¹⁷²⁶. Le 13 décembre 2007, le traité relatif au fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) dispose dans son article 86 que le Conseil « *peut instituer un Parquet européen à partir d'Eurojust* ». Le règlement du

¹⁷²⁰ V. notamment CJUE, 7 avr. 2016, aff. C-546/14, *Degano Trasporti Sas di Ferruccio*, pt. 19 et s. ; V. pareillement CJUE, 5 déc. 2017, aff. C-42/17, *M.A.S. et M.B.*, pt. 33.

¹⁷²¹ CJUE, gr. ch., 20 mars 2018, aff. C-524/15, *Luca Menci*, pt. 44.

¹⁷²² V. Art. 325 TFUE, spéc. § 1 et 2, la fraude et toute activité illégale portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union est rigoureusement combattue au moyen de mesures dissuasives offrant une protection effective ; V. CJUE, 28 oct. 2010, aff. C-367/09, *SGS Belgium e.a.*, pt. 40-42 ; la lecture des articles 2 et 273 de la directive du 28 novembre 2006 en combinaison avec l'article 4 § 3 du TUE renseigne sur l'obligation des États de prendre toutes les mesures propres à garantir la perception de la TVA et à lutter contre la fraude ; V. Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, spéc. art. 2 et 273 ; V. Art. 4 § 3 du TUE : « *En vertu du principe de coopération loyale, l'Union et les États membres se respectent et s'assistent mutuellement dans l'accomplissement des missions découlant des traités* ». V. CJUE, gr. ch., 20 mars 2018, aff. C-524/15, *Luca Menci*, pt. 18 ; V. CJUE, gr. ch., 26 févr. 2013, aff. C-617/10, *Akerberg Fransson*, pt. 25.

¹⁷²³ L'élément matériel de la fraude fiscale distingué par l'art. 1741 du CGI sous la forme de la dissimulation des sommes sujettes à l'impôt est vérifiable dans les faits de fraude à la TVA ; V. sur ce point **LAMURE (C.)**, « Les poursuites pénales en matière de fraude à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) : réflexion autour des délits d'escroquerie et de fraude fiscale », *RTD Com.* 2019, p. 829 ; V. Cass. crim., 27 juin 2018, n° 17-81.918 ; V. Cass. crim., 25 mai 1992, n° 90-87.391.

¹⁷²⁴ V. sur ce point **MOLINS (F.)**, « Le parquet européen : entre présent et avenir », *Les Cahiers de la Justice*, vol. 3, n° 3, 2022, pp. 425-434.

¹⁷²⁵ V. **DELMAS-MARTY (M.)**, *Corpus Juris portant dispositions pénales pour la protection des intérêts financiers de l'Union européenne*, Economica, spéc. art. 1 à 8 et 18, § 2 ; **DELMAS-MARTY (M.)**, **VERVAELE (J.)**, *The implementation of the Corpus Juris in the member States*, vol. 1, Antwerp, Intersentia, 2000, p. 40 ; V. **DELMAS-MARTY (M.)**, « Propos introductifs. Le double contexte du règlement instituant le parquet européen », *Revue de science criminelle et de droit pénal comparé*, vol. 3, n° 3, 2018, pp. 619-624.

¹⁷²⁶ Commission européenne, Livre vert sur la création d'un procureur européen pour assurer la protection pénale des intérêts financiers communautaires, Strasbourg, 11 décembre 2001, p. 1.

12 octobre 2017, adopté ensuite, crée un Parquet européen compétent pour la recherche, la poursuite et le renvoi en jugement des infractions pénales portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union européenne¹⁷²⁷. Ce ministère public supranational est entré en fonction opérationnelle le 1^{er} juin 2021¹⁷²⁸.

La mise en place du Parquet européen participe de la disparition du monopole de l'administration dans la recherche des fraudes fiscales de grande ampleur. En effet, la compétence exclusive de ce parquet supranational dans le cadre de la poursuite des fraudes graves à la TVA ne souffre aucune dérogation nationale, notamment en ce qui concerne le déclenchement de l'action publique pour ce type d'infraction. Le Parquet européen est un organe judiciaire indépendant. On peut ainsi remarquer dans de telles circonstances la préséance de l'action publique du Parquet européen pour fraude fiscale au sein de l'Union (§ 1). Une telle préséance soulève néanmoins la question de l'articulation des compétences de ce parquet supranational et de l'administration en matière de déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale (§ 2).

§ 1 – La préséance de l'action publique du Parquet européen pour fraude fiscale au sein de l'Union

L'article 86, paragraphe 2, du TFUE précise que « *Le Parquet européen est compétent pour rechercher, poursuivre et renvoyer en jugement, le cas échéant en liaison avec Europol, les auteurs et complices d'infractions portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union [...] Il exerce devant les juridictions compétentes des États membres l'action publique relative à ces infractions* ».

Le ministère de la Justice français avait alors souligné que « *Le parquet européen constitue la première autorité judiciaire européenne indépendante de poursuites en matière pénale de l'Union* »¹⁷²⁹. En effet, contrairement aux autres organes européens de lutte contre la fraude tels que l'OLAF¹⁷³⁰, Eurojust¹⁷³¹ et Europol¹⁷³², le Parquet européen est en mesure de diligenter des enquêtes,

¹⁷²⁷ Règlement (UE) 2017/1939 du Conseil du 12 octobre 2017 mettant en œuvre une coopération renforcée concernant la création du Parquet européen ; V. notamment **MARMISSE-D'ABBADIE D'ARRAST (A.)**, « Parquet européen », *Répertoire de droit européen*, Avril 2022.

¹⁷²⁸ V. Ministère de la Justice, Circulaire relative à l'entrée en fonction opérationnelle du Parquet européen, N° 2021-00045, 3 juin 2021 ; V. sur ce point **MOLINS (F.)**, « Le parquet européen : entre présent et avenir », *préc.*

¹⁷²⁹ Ministère de la Justice, circulaire relative à l'entrée en fonction opérationnelle du parquet européen, CRIM 2021 – 05/SDNLP – 01/06/2021, p. 3.

¹⁷³⁰ L'Office européen de lutte anti-fraude (OLAF) a été instauré par la Décision 1999/352/CE de la Commission du 28 avril 1999 instituant l'Office européen de lutte anti-fraude. Cet organe a pour mission la détection des fraudes portant sur les fonds du budget de l'Union européenne. Les enquêtes menées par l'Olaf peuvent faire l'objet de recommandations aux autorités judiciaires des États membres afin qu'ils déclenchent des poursuites.

¹⁷³¹ Eurojust a été institué par la Décision du Conseil du 28 février 2002 instituant Eurojust afin de renforcer la lutte contre les formes graves de criminalité, 2002/187/JAI, JO L 63 du 6.3.2003, p. 1. Eurojust a été créé afin d'améliorer la coordination et la coopération entre les autorités judiciaires des États membres.

¹⁷³² L'Agence de l'Union européenne pour la coopération des services répressifs plus connue sous l'appellation d'Europol a été instituée par la Décision de conseil du 6 avril 2009 portant création de l'Office européen de police (Europol). L'art. 3 de cette Décision précise que « *Europol a pour objectif de soutenir et de renforcer l'action des autorités compétentes*

d'effectuer des actes de poursuite et d'exercer l'action publique devant les juridictions des États membres¹⁷³³.

Parmi les institutions de l'Union, le Parquet européen se distingue en considération de son caractère opérationnel dans la lutte contre la fraude à la TVA (A) et de son indépendance dans la poursuite de la fraude fiscale au sein de l'Union (B).

A – Le caractère opérationnel du Parquet européen dans la lutte contre la fraude à la TVA

Dans une communication du 26 mai 2011, la Commission européenne relevait parmi les principales lacunes dans la protection des intérêts financiers de l'Union, l'inefficacité de la lutte contre la fraude¹⁷³⁴. À travers sa proposition de règlement instituant un parquet supranational, le législateur européen affiche clairement le souhait d'« *assurer une plus grande efficacité et une plus grande efficacité de l'instruction et de la poursuite des infractions portant atteinte aux intérêts financiers de l'UE* »¹⁷³⁵. En matière de fraude fiscale, cette volonté s'est concrétisée à travers l'attribution au Parquet européen d'une compétence exclusive dans la poursuite des fraudes graves à la TVA (1) ainsi qu'en considération de la mise en place de mécanismes procéduraux qui fondent la célérité de ce ministère public dans le traitement de ces infractions (2).

1 - La compétence exclusive du Parquet européen dans la poursuite des fraudes graves à la TVA

360. Limitations de la compétence matérielle. L'article 22 du règlement du 12 octobre 2017 définit la compétence matérielle du Parquet européen limitée aux « *infractions pénales portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union qui sont prévues par la directive (UE) 2017/1371* »¹⁷³⁶. Le même article précise que « *le Parquet européen est compétent uniquement lorsque les actes ou omissions intentionnels définis dans cette disposition ont un lien avec le territoire de deux États membres ou plus et entraînent un préjudice d'un*

des États membres et leur coopération mutuelle dans la prévention de la criminalité organisée, du terrorisme et d'autres formes graves de criminalité affectant deux états membres ou plus ».

¹⁷³³ En vertu de l'article 4 du règlement du 12 octobre 2017 « *le Parquet européen diligente des enquêtes, effectue des actes de poursuite et exerce l'action publique devant les juridictions compétentes des États membres jusqu'à ce que l'affaire ait été définitivement jugée* », Règlement (UE) 2017/1939 du Conseil du 12 octobre 2017 mettant en œuvre une coopération renforcée concernant la création du Parquet européen.

¹⁷³⁴ Commission européenne, Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au Comité des régions, sur la protection des intérêts financiers de l'union européenne par le droit pénal et les enquêtes administratives, Une politique pour protéger l'argent des contribuables, Bruxelles le 26 mai 2011, COM (2011) 293 final, spéc. pt. 2 et 3.

¹⁷³⁵ Proposition de règlement du Conseil portant création du Parquet européen /*COM/2013/0534 final – 2013/0255 (APP), Exposé des motifs.

¹⁷³⁶ Règlement (UE) 2017/1939 du Conseil du 12 octobre 2017 mettant en œuvre une coopération renforcée concernant la création du Parquet européen, art. 22 § 1.

montant total d'au moins 10 000 000 EUR»¹⁷³⁷. En d'autres termes, le règlement circonscrit le champ de compétence du Parquet européen aux fraudes à la TVA dans lesquelles sont impliqués au moins deux États membres et causant un préjudice de plus de 10 millions d'euros¹⁷³⁸. On peut alors observer la gravité de ces fraudes fiscales au regard de deux critères : d'une part, l'élément d'extranéité dont elles sont constituées et d'autre part, le montant considérable du préjudice qu'elles causent aux ressources financières de l'Union.

361. Réponse idoine à la fraude carrousel. Au sein de l'Union européenne la fraude à la TVA qui répond parfaitement aux critères précités est la fraude carrousel, eu égard aux circuits frauduleux transfrontières qu'elle déploie et en considération des dizaines de millions d'euros sur lesquels elle porte¹⁷³⁹. Le mouvement circulaire de carrousel s'infère de la répétition du même moyen de fraude au sein du même circuit commercial entre États membres de l'Union. Le modus operandi de cette infraction consiste à créer une chaîne de transactions commerciales entre trois sociétés dans au moins deux États membres¹⁷⁴⁰. Pour situer l'exemple en France, une société créée par le fraudeur acquiert des marchandises hors taxe dans un autre État membre de l'Union, ces marchandises vont être revendues TTC par le fraudeur à une autre société localisée en France. Cette dernière société pourra réclamer la TVA au Trésor public. L'opération peut se répéter plusieurs fois à l'image d'un carrousel effectuant plusieurs tours qui finalement représentent d'importants montants de TVA cumulés. Le fraudeur pour sa part ne reversera jamais le montant de TVA au Trésor puisqu'il disparaîtra rapidement. La fugacité est un des principaux traits caractéristiques de la fraude carrousel.

Afin de lutter efficacement contre ce type de fraude, il s'avérait donc nécessaire d'instaurer un Parquet supranational en mesure de faire preuve de célérité dans le traitement de ces infractions.

¹⁷³⁷ Règlement (UE) 2017/1939 du Conseil du 12 octobre 2017 mettant en œuvre une coopération renforcée concernant la création du Parquet européen, art. 22 § 1 ; V. Directive (UE) 2017/1371, préc., dite directive (PIF), art. 3, § 2, pt. d : « sont considérés comme étant une fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union : [...] en matière de recettes issues des ressources propres provenant de la TVA, tout acte ou omission commis dans le cadre d'un système frauduleux transfrontière concernant : i) l'utilisation ou la présentation de déclarations ou de documents relatifs à la TVA qui sont faux, inexacts ou incomplets, ayant pour effet la diminution des ressources du budget de l'Union ; ii) la non-communication d'une information relative à la TVA en violation d'une obligation spécifique, ayant le même ; ou iii) la présentation de déclarations relatives à la TVA correctes aux fins de la dissimulation frauduleuse d'une absence de paiement ou de la création illégitime de droits à des remboursements TVA ».

¹⁷³⁸ V. notamment SEGONDS (M.), « Le périmètre d'intervention du parquet européen », *AJ Pénal* 2018, p. 287.

¹⁷³⁹ V. sur ce point WOLF (M.), « Éradiquer la « fraude carrousel » à la TVA », *Dr. fisc.* n° 51-52, 18 Décembre 2014, 696 ; V. DUTEIL (G.), THONY (J.-F.), « Le parquet européen et la lutte contre les fraudes à la TVA », *AJ Pénal* 2018, p. 290.

¹⁷⁴⁰ V. sur ce point DETRAZ (S.), « Infractions spécifiques aux taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées, aux droits d'enregistrement et de publicité foncière et aux droits de timbre », *JurisClasseur Procédures fiscales*, Fasc. 710, 21 Février 2022.

2 - La célérité du Parquet européen dans le traitement des fraudes graves à la TVA

La fraude carrousel peut se répéter maintes fois en un court laps de temps jusqu'à ce que les services fiscaux se rendent compte de la supercherie. Le temps pour ceux-ci de saisir l'autorité judiciaire, les sociétés qui ont indument perçu la TVA s'évaporent.

La valeur ajoutée du Parquet européen dans la lutte contre fraude carrousel à la TVA repose sur la célérité dont il est en mesure de faire preuve eu égard à son organisation (a) et à de courts délais de décision (b).

a - La célérité du Parquet européen eu égard à son organisation

362. Exercice direct de l'action publique au sein des États. Si l'article 86 § 1 du TFUE proposait la mise en place d'un Parquet européen à partir d'Eurojust, l'organisation collégiale de ce dernier organe ne semblait pas répondre à des exigences de rapidité dans la prise de décisions aux fins de déclenchement de poursuites pénales¹⁷⁴¹.

Le législateur européen a opté pour une structuration hybride en organisant le Parquet avec un niveau central composé d'un collège ainsi qu'un niveau décentralisé constitué par des procureurs européens délégués affectés dans les États membres¹⁷⁴². Le bureau central, à Luxembourg, est composé du chef du parquet et de 22 procureurs européens ceux-ci forment un collège chargé de prendre les décisions stratégiques et d'assurer le suivi général des activités du ministère public européen. Au niveau décentralisé, les procureurs européens délégués ont la charge de la conduite des enquêtes et de l'exercice des poursuites. Ce niveau décentralisé, au sein des États membres, est constitué de procureurs délégués en mesure d'exercer directement l'action publique en procédant

¹⁷⁴¹ Eurojust dépourvu de toute prérogative d'initiative dans le déclenchement des enquêtes pénales ne dispose de surcroît d'aucun pouvoir de contraindre un État membre à ouvrir une enquête ou d'engager des poursuites ; Du point de vue de la Commission européenne, Eurojust est un organe qui n'a pas « le pouvoir de déclencher de sa propre initiative des enquêtes pénales sur les activités délictueuses portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union », V. Commission européenne, Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au Comité des régions, sur la protection des intérêts financiers de l'union européenne par le droit pénal et les enquêtes administratives, Une politique pour protéger l'argent des contribuables, *préc.*, spéc. pt. 3.3 et 4.3 ; V. notamment Commission européenne, Proposition de règlement du Conseil portant création du Parquet européen, Bruxelles le 17 juillet 2013 COM (2013) 534 final, spéc. Fiche financière législative 1.5.4., p. 57.

¹⁷⁴² V. art. 8 du règlement (UE) 2017/1939 du Conseil du 12 octobre 2017 mettant en œuvre une coopération renforcée concernant la création du Parquet européen ; V. notamment **TAUPIAC-NOUVEL (G.), BOTTON (A.)**, « Coopération renforcée pour la création du Parquet européen – Aspects procéduraux du règlement (UE) du 12 octobre 2017 », *JCP* 2018 n° 5, doct. 222 ; V. **TRICOT (J.)**, « Chronique de droit et de jurisprudence de l'Union européenne », *RSC* 2018, p. 203 ; V. **BEAUVAIS (P.), BENLOLO (M.)**, « Chronique de Droit pénal de l'Union européenne – Une avancée historique dans l'espace de liberté, de sécurité et de justice : la naissance du Parquet européen », *RTD eur.* 2019, p. 225.

aux actes d'enquête et en représentant le Parquet européen devant les juridictions nationales¹⁷⁴³. Le traditionnel dispositif de coopération entre États membres est remplacé par un parquet disposant de prérogatives d'enquête directe dans tous les États concernés¹⁷⁴⁴. À l'instar des parquets nationaux les procureurs délégués ont, sous leur subordination, les services nationaux de police judiciaire, et notamment les services d'enquête compétents en matière de fraude fiscale.

L'organisation du Parquet européen sur un niveau central stratégique et un niveau décentralisé opérationnel, qui vise à garantir l'homogénéité et l'efficacité de la politique pénale¹⁷⁴⁵, permet une meilleure coordination entre ce ministère public supranational et les autorités de poursuites nationales¹⁷⁴⁶. Une telle organisation a été pensée afin de garantir l'efficacité des poursuites transfrontières et *in fine* de réduire les délais d'intervention des autorités judiciaires des États membres.

L'efficacité opérationnelle du Parquet européen repose par ailleurs sur de courts délais de décision au sein de la procédure suivie par ce ministère public.

b - La célérité du Parquet européen eu égard à de courts délais de décision

363. Rapidité décisionnelle. Le législateur européen considère que « *La structure organisationnelle du Parquet européen devrait permettre des prises de décision rapides et efficaces dans le cadre des enquêtes et des poursuites pénales* »¹⁷⁴⁷. À cet égard, l'article 5 du règlement du 12 octobre 2017 dispose que « *Le Parquet ouvre et mène ses enquêtes sans retard indu* »¹⁷⁴⁸. Par conséquent, les délais qui encadrent les décisions du Parquet européen sont particulièrement courts, approximativement entre trois et vingt jours¹⁷⁴⁹. Aux termes de l'article 27 du même règlement le Parquet européen dispose de cinq jours pour exercer son droit d'évocation dès réception des informations relatives à une infraction par les

¹⁷⁴³ V. art. 41 du Règlement intérieur du Parquet européen, Décision du collège 003/2020 : « *le procureur délégué décide d'exercer la compétence du Parquet européen en ouvrant une enquête ou en se saisissant d'une affaire* » ; V. art. 43 du même règlement intérieur : « *le procureur européen délégué qui a décidé d'ouvrir une enquête ou d'exercer le droit d'évocation concernant celle-ci est également chargé de son traitement* » ; V. art. 60 du même règlement intérieur : « *Dans les procédures devant les juridictions nationales conformément à l'article 36 du règlement, le Parquet européen est en principe représenté par un procureur européen délégué* ».

¹⁷⁴⁴ V. **DUTEIL (G.), THONY (J.-F.)**, « Le parquet européen et la lutte contre les fraudes à la TVA », *AJ Pénal* 2018, p. 290.

¹⁷⁴⁵ Sénat, Rapport n° 335 (2019-2020), Projet de loi relatif au Parquet européen et à la justice pénale spécialisée, 19 février 2020 ; V. notamment **MARMISSE-D'ABBADIE D'ARRAST (A.)**, « Parquet européen », *préc.*

¹⁷⁴⁶ V. **CASSUTO (T.)**, « La collaboration entre le procureur européen et les parquets nationaux », *AJ Pénal* 2018, p. 279, à propos de l'organisation à double niveau du Parquet européen, l'auteur observe que « *Ce mode d'organisation est à la fois pragmatique et de nature à garantir l'efficacité opérationnelle de l'institution dans son ensemble en préservant le rôle essentiel des institutions nationales : juridictions de jugement, autorités de poursuites, services d'enquête* ».

¹⁷⁴⁷ Règlement (UE) 2017/1939 du Conseil du 12 octobre 2017 mettant en œuvre une coopération renforcée concernant la création du Parquet européen, propos introductifs, pt. 20.

¹⁷⁴⁸ *Ibidem*, art. 5 § 5.

¹⁷⁴⁹ V. notamment **PARISOT (C.)**, « Le parquet européen : un organe particulièrement novateur », *Union Syndicale des Magistrats. Le nouveau pouvoir judiciaire*, mars 2021, n° 434.

autorités nationales. Selon l'article 40 § 4 du règlement intérieur du Parquet européen, les procureurs européens délégués disposent de 20 jours afin d'achever la vérification liée à l'ouverture d'une enquête. De surcroît, les membres de la chambre permanente d'un État sont en mesure de prendre seuls certaines décisions.

Plus encore, le règlement du 12 octobre 2017 définit des actes que doivent pouvoir réaliser les procureurs européens. Or en France, certains de ces actes sont traditionnellement l'apanage du juge d'instruction et ont été reconnus comme relevant de la compétence du procureur européen délégué. En effet, le règlement prévoit que les procureurs délégués « *sont responsables de la mise en état des affaires et disposent notamment du pouvoir de présenter des arguments à l'audience, de prendre part à l'obtention des moyens de preuve et d'exercer les voies de recours existantes conformément au droit national* »¹⁷⁵⁰. Certes ces dispositions dressent une remarquable exception au principe de séparation des fonctions d'instruction et de poursuites¹⁷⁵¹, mais elles écourtent conséquemment les délais relatifs aux prises de décision puisque les procureurs européens conservent la conduite des procédures jusqu'à leur terme¹⁷⁵².

Dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale, le Parquet européen se distingue au regard de sa compétence exclusive dans la poursuite des fraudes graves à la TVA qui portent atteinte aux intérêts financiers de l'Union européenne, ainsi qu'en considération de la célérité de son fonctionnement. La poursuite de ces fraudes graves à la TVA est l'apanage du Parquet européen qui exerce ce pouvoir en toute indépendance.

B - L'indépendance du Parquet européen dans la poursuite de la fraude fiscale au sein de l'Union

364. Indépendance, gage de légitimité. En vertu de l'article 6 du règlement du 12 octobre 2017 « *Le Parquet européen est indépendant. Le chef du Parquet européen, ses adjoints, les procureurs européens, les procureurs européens délégués [...] ne sollicitent ni n'acceptent d'instructions d'aucune personne extérieure au Parquet européen, d'aucun État membre de l'Union européenne, ou d'aucune institution, d'aucun organe ou organisme de l'Union* »¹⁷⁵³. La seule institution à laquelle le Parquet européen rend compte de ses activités générales est le Parlement européen¹⁷⁵⁴.

¹⁷⁵⁰ Art. 13 § 1 du règlement (UE) 2017/1939 du Conseil du 12 octobre 2017 mettant en œuvre une coopération renforcée concernant la création du Parquet européen.

¹⁷⁵¹ V. sur ce point **BOTTON (A)**, « Le procureur européen délégué français, modèle du futur Parquet national ? », *La Semaine Juridique Edition Générale* n° 7, 15 Février 2021, doct. 201.

¹⁷⁵² V. notamment **PARISOT (C.)**, « Le parquet européen : un organe particulièrement novateur », *préc.*

¹⁷⁵³ Règlement (UE) 2017/1939 du Conseil du 12 octobre 2017 mettant en œuvre une coopération renforcée concernant la création du Parquet européen, *préc.*, art. 6.

¹⁷⁵⁴ *Ibidem*, § 2.

La nomination des procureurs européens est censée offrir au Parquet des garanties d'indépendance. Le Parlement et le Conseil nomment le chef du Parquet européen pour un mandat non renouvelable de sept ans¹⁷⁵⁵. Un procureur européen pour chaque État membre est nommé par le Conseil sur proposition de trois candidatures émanant des États¹⁷⁵⁶. Les procureurs européens délégués sont nommés par le collège sur proposition du chef du Parquet¹⁷⁵⁷.

Il importe pareillement de remarquer le propos du législateur européen selon lequel « *Pour assurer la pleine indépendance du Parquet européen, il convient de le doter d'un budget propre, alimenté pour l'essentiel par une contribution du budget de l'Union* »¹⁷⁵⁸.

Enfin, en attribuant aux procureurs européens délégués des pouvoirs qui relèvent en France du juge d'instruction¹⁷⁵⁹, le Parquet européen maintient la direction des investigations qu'il risquait de perdre en passant le relai à un magistrat instructeur d'un État membre¹⁷⁶⁰.

L'indépendance du Parquet européen gage de sa légitimité le met à l'abri de tout type de pression en provenance des États membres¹⁷⁶¹. En effet, l'autonomie décisionnelle des procureurs européens contribue à l'efficacité de l'action publique qu'ils exercent notamment en matière fiscale, domaine régalién que les États pourraient avoir du mal à partager.

L'efficacité et l'indépendance du Parquet européen sont des atouts majeurs dans la poursuite des fraudes fiscales relevant de sa compétence eu égard à l'importance du préjudice financier qu'elles causent et au regard de leur constitution d'éléments d'extranéité.

Ces qualités suscitent tout de même des interrogations à propos de l'articulation des compétences entre ce ministère public et l'administration fiscale française en matière de déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale.

¹⁷⁵⁵ *Ibid.*, art. 14.

¹⁷⁵⁶ *Ibid.*, art. 16.

¹⁷⁵⁷ *Ibid.*, art. 17.

¹⁷⁵⁸ *Ibid.*, propos introductifs, pt. 111.

¹⁷⁵⁹ Aux termes de l'art. 13 § 1 du règlement (UE) 2017/1939 du Conseil du 12 octobre 2017 mettant en œuvre une coopération renforcée concernant la création du Parquet européen, les procureurs européens délégués « *sont responsables de la mise en état des affaires et disposent notamment du pouvoir de présenter des arguments à l'audience, de prendre part à l'obtention des moyens de preuve et d'exercer les voies de recours existantes conformément au droit national* ».

¹⁷⁶⁰ V. Projet de loi relatif au Parquet européen et à la justice pénale spécialisée, Exposé des motifs, p. 5 ; V. notamment **PARISOT (C.)**, « Le parquet européen : un organe particulièrement novateur », *préc.*

¹⁷⁶¹ V. sur ce point **MOLINS (F.)**, « Le parquet européen : entre présent et avenir », *Les Cahiers de la Justice*, vol. 3, n° 3, 2022, pp. 425-434.

§ 2 - L'articulation des compétences entre le Parquet européen et l'administration en matière de déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale

365. Conflit de compétence. Pour mémoire, en droit français l'administration fiscale maîtrise la mise en mouvement de l'action publique en raison de son pouvoir de déclencher des poursuites pénales pour toutes les formes du délit général de fraude fiscale¹⁷⁶². Cependant, depuis l'entrée en vigueur du Parquet européen, la poursuite des fraudes à la TVA impliquant plusieurs États membres, si elle relève de la compétence de cet organe supranational, reste néanmoins soumise à une décision de l'administration fiscale.

La loi du 24 décembre 2020¹⁷⁶³ relative au Parquet européen adapte le droit français au règlement du 12 octobre 2017. Cette loi prévoit des règles régissant l'articulation des compétences entre le Parquet européen, le parquet national et le juge d'instruction¹⁷⁶⁴. Néanmoins, force est de constater que ni cette loi, ni le décret qui l'accompagne¹⁷⁶⁵, ni la circulaire d'entrée en fonction opérationnelle du Parquet européen¹⁷⁶⁶ ne font état de l'articulation des compétences entre le Parquet européen et l'administration en matière de déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale.

Pourtant, en considération de son particularisme, le dispositif français de déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale peut sembler en contrariété avec les conditions dans lesquelles le Parquet européen doit exercer l'action publique au sein des États membres¹⁷⁶⁷. En effet, le pouvoir de l'administration dans le cadre de la mise en mouvement de l'action publique pour fraude fiscale paraît incompatible avec les dispositions du règlement européen concernant l'indépendance des procureurs européens.

366. Solutions envisageables. Bien avant l'entrée en vigueur du Parquet européen, la doctrine et notamment Mme CUTAJAR remarquait le caractère inconciliable de l'indépendance de ce ministère public supranational avec le verrou de Bercy¹⁷⁶⁸. On peut prolonger cette remarque en précisant les deux questions qu'est susceptible de soulever l'articulation de la mainmise de

¹⁷⁶² V. art. L. 228 du LPF ; V. notamment **THEVENET (B.)**, « Fraude fiscale : délit général – Mise en œuvre des poursuites », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, Juin 2022.

¹⁷⁶³ Loi n° 2020-1672 du 24 décembre 2020 relative au Parquet européen, à la justice environnementale et à la justice spécialisée.

¹⁷⁶⁴ V. sur ce point **BOTTON (A)**, « Le procureur européen délégué français, modèle du futur Parquet national ? », *préc.*

¹⁷⁶⁵ Décret n° 2021-694 du 31 mai 2021 relatif au Parquet européen.

¹⁷⁶⁶ Ministère de la Justice, Direction des affaires criminelles et des grâces, Circ. relative à l'entrée en fonction opérationnelle du parquet européen, 3 juin 2021, N° 2021-00045.

¹⁷⁶⁷ La mainmise de l'administration fiscale sur les conditions de déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale prévues par l'art. L. 228 du LPF est en contrariété avec l'indépendance du Parquet européen.

¹⁷⁶⁸ **CUTAJAR (C.)**, « Le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude », *Rec. Dalloz* 2018, p. 1304.

l'administration sur le déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale avec l'indépendance du Parquet européen.

En premier lieu, la question se pose de savoir si l'administration est tenue de signaler au Parquet européen les faits de fraude fiscale relevant de la compétence de ce dernier¹⁷⁶⁹. En second lieu, on peut se demander si ce ministère public supranational sera dépendant comme l'est le parquet français d'une décision de l'administration afin de poursuivre une fraude fiscale¹⁷⁷⁰.

Afin d'avancer des réponses à ces questions d'articulation des compétences entre administration fiscale et Parquet européen, il convient de remarquer l'intérêt de la saisine du Parquet européen pour l'administration (A) et d'observer l'incohérence du verrou de Bercy face aux droits de poursuite de ce ministère public (B).

A - L'intérêt de la saisine du Parquet européen pour l'administration fiscale

Afin de répondre à la question de savoir si l'administration fiscale est tenue de signaler, au Parquet européen, les faits de fraude fiscale relevant de la compétence de ce dernier, il importe d'apprécier l'intérêt d'une telle démarche pour les services fiscaux en considération de la fugacité des auteurs de fraudes portant sur la TVA (1) et en raison de la complexité de ces infractions (2).

1 - L'intérêt de la saisine du Parquet européen en considération de la fugacité des auteurs de fraudes à la TVA

Eu égard à la rapidité avec laquelle les fraudes à la TVA sont commises et en considération de la vitesse avec laquelle disparaissent les auteurs, il est dans l'intérêt de l'administration fiscale de signaler ces infractions au Parquet européen plutôt que de déclencher des poursuites pénales (a) ou d'ouvrir une procédure judiciaire d'enquête fiscale (b).

¹⁷⁶⁹ En matière de fraude fiscale, la compétence matérielle du Parquet européen est circonscrite aux fraudes à la TVA « lorsque les actes ou omissions intentionnels définis dans cette disposition ont un lien avec le territoire de deux États membres ou plus et entraînent un préjudice d'un montant total d'au moins 10 000 000 EUR », V. Règlement (UE) 2017/1939 du Conseil du 12 octobre 2017 mettant en œuvre une coopération renforcée concernant la création du Parquet européen, art. 22 § 1.

¹⁷⁷⁰ Concernant la dépendance du ministère public français à l'égard de l'administration fiscale dans le cadre de l'exercice de l'action publique pour fraude fiscale, V. notamment le chap. II du titre I de la première partie de notre thèse ; V. art. L. 228 du LPF ; V. notamment **CABON (S.-M.)**, « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du verrou de Bercy », *Revue de droit fiscal* 2014, n° 46.

a – L'intérêt d'un signalement au Parquet européen plutôt que le déclenchement de poursuites pénales

367. Procédure pénale inefficace après contrôle fiscal. Afin de déclencher des poursuites pénales pour fraude fiscale, l'administration dispose de deux principaux instruments : la plainte et la dénonciation¹⁷⁷¹.

En premier lieu, la plainte régie par les dispositions du II de l'article L. 228 du LPF est déposée par l'administration sur avis conforme de la commission des infractions fiscales¹⁷⁷². Dans ce cadre outre le temps consacré à la préparation du dossier appuyant la saisine de la CIF, cette commission devra suivre sa procédure aux fins de reddition d'un avis¹⁷⁷³. Un tel dispositif est manifestement inefficace face à des fraudes relevant de la compétence du Parquet européen, notamment les fraudes carrousel à la TVA dont l'auteur et les indices se sont évaporés bien avant que la plainte ne parvienne au ministère public.

En second lieu, la procédure de dénonciation régie par les dispositions du I de l'article L. 228 du LPF semble, quant à elle, plus adaptée à la rapidité de la commission des fraudes à la TVA et de la disparition de leurs auteurs eu égard à la suppression de l'étape de la saisine de la CIF¹⁷⁷⁴.

Néanmoins, il convient de rappeler qu'en dépit de la célérité de la saisine de l'autorité judiciaire dans ce cadre, la procédure de dénonciation reste soumise à des exigences liées à un contrôle fiscal préalable. En effet, l'administration est tenue de dénoncer des faits qu'elle a examinés dans le cadre de son pouvoir de contrôle qui ont conduit à l'application d'un certain taux de majoration sur un certain montant de droits¹⁷⁷⁵.

¹⁷⁷¹ V. notamment **RESTINO (V.)**, « Plainte et dénonciation automatique, deux clés pour un même verrou ? Interrogations sur la portée des termes « sans préjudice des plaintes dont elle prend l'initiative » figurant au premier alinéa du I de l'article L. 228 du LPF », *Dr. fisc.* n° 48, 28 novembre 2019, act. 497.

¹⁷⁷² V. **DETRAZ (S.)**, « Délits spécifiques aux impôts directs et taxes assimilées », *JurisClasseur Procédures fiscales*, Fasc. 708, 21 Février 2022 ; V. **BETCH (M.)**, « Procédure fiscale », *JurisClasseur Procédures fiscales*, Fasc. 720, 15 Décembre 2019 ; V. **TREMEUR (M.)**, « La commission des infractions fiscales », *LPA* 22 déc. 1995, n° 153, p. 20.

¹⁷⁷³ Un délai de deux à quatre mois, voire plus, est nécessaire à la CIF afin de rendre un avis après avoir été saisie par l'administration fiscale ; V. notamment al. 3 de l'art. L. 230 du LPF : « *La prescription de l'action publique est suspendue pendant une durée maximum de six mois entre la date de saisine de la commission des infractions fiscales et la date à laquelle cette commission rend son avis* » ; V. **LAMURE (C.)**, « Les poursuites pénales en matière de fraude à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) : réflexion autour des délits d'escroquerie et de fraude fiscale », *RTD com.* 2019, p. 829 ; V. Cass. crim., 6 déc. 2017, n° 16-85.307 ; V. Cass. crim., 10 septembre 2014, n° 13-82.657.

¹⁷⁷⁴ V. notamment **THEVENET (B.)**, « Fraude fiscale : délit général – Mise en œuvre des poursuites », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, actualisation juin 2022 ; V. **INGRAIN (C.)**, **LORRAIN (R.)**, « Verrou de Bercy allégé, justice pénale négociée et droits de la défense – Le nouveau visage de la justice pénale fiscale », *La Semaine Juridique Edition Générale* n° 16, 22 avril 2019, 441 ; V. **PERROTIN (F.)**, « Fraude fiscale aggravée : les modalités de la dénonciation au procureur », *LPA* n° 234, 22 nov. 2019, p. 7.

¹⁷⁷⁵ V. sur ce point I de l'art. L. 228 du LPF selon lequel l'administration est tenue de dénoncer au ministère public des faits qui ont conduit à l'application, sur des droits dont le montant est supérieur à 100 000 euros, des majorations de 40 % en cas de récidive ou 80 % ou encore 100 %. La dénonciation est pareillement obligatoire lorsqu'un contribuable soumis aux exigences de la Haute autorité pour la transparence de la vie publique fait l'objet de majorations d'au moins 40 % sur des droits dont le montant est supérieur à 50 000 euros

La procédure de dénonciation s'avère dès lors également inefficace car dès les opérations de contrôle fiscal diligentées par l'administration, les auteurs de fraudes carrousel à la TVA sauront qu'ils ont attiré l'attention des services fiscaux et n'attendront pas les sanctions fiscales pour pouvoir disparaître.

Par conséquent, eu égard à l'inefficacité des instruments de déclenchement des poursuites pénales face à des fraudes à la TVA, l'administration à tout intérêt à signaler ces infractions au Parquet européen avant contrôle fiscal. Il est pareillement opportun pour l'administration de signaler ces infractions au Parquet européen plutôt que d'ouvrir une procédure judiciaire d'enquête fiscale

b – L'intérêt d'un signalement au Parquet européen plutôt que l'ouverture d'une procédure judiciaire d'enquête fiscale

368. Préséance de l'enquête dirigée par le Parquet européen. En considération du dispositif de mise en mouvement de l'action publique en matière de fraude fiscale, l'ouverture d'une procédure judiciaire d'enquête fiscale est en l'occurrence la réponse pénale la plus rapide¹⁷⁷⁶. La célérité de cette procédure pénale est due à la saisine de l'autorité judiciaire avant contrôle fiscal, sur de simples présomptions de fraudes fiscales complexes pour lesquelles existe un risque de dépérissement des preuves¹⁷⁷⁷. De surcroît, l'autorité judiciaire a la capacité de prendre des mesures beaucoup plus coercitives que celles qui sont prises dans le cadre des procédures administratives¹⁷⁷⁸. Il convient cependant d'observer que, dans le cadre de l'ouverture de la procédure judiciaire d'enquête fiscale, dès lors que les autorités d'enquête prennent connaissance des éléments de présomption dont leur fait part l'administration, ils doivent émettre un signalement au Parquet européen, s'il s'agit d'une fraude relevant de la compétence de ce dernier¹⁷⁷⁹. Le parquet recevant le signalement va ensuite revenir vers ces mêmes autorités d'enquête judiciaire afin de requérir des

¹⁷⁷⁶ Cette procédure intervient avant contrôle fiscal ; V. Cons. const., Commentaire, Décision n° 2016-545 QPC du 24 juin 2016, *M. Alec W. et autre*, Décision n° 2016-546 QPC du 24 juin 2016, *M. Jérôme C.*, p. 11, dans le cadre de la recherche des fraudes complexes, les Sages soulignent la préséance de l'autorité judiciaire en jugeant que « *Dans ces situations, l'Administration choisit d'abord le pénal avant le contrôle fiscal* » ; V. notamment **MICHAUD (P.)**, « L'enquête fiscale judiciaire sous le contrôle du Parquet », *Gaz. Pal.* 30 janv. 2010, p. 13.

¹⁷⁷⁷ V. II de l'art. L. 228 du LPF.

¹⁷⁷⁸ Les services judiciaires d'enquête fiscale (BNRDF, SEJF) disposent de prérogatives d'officier de police judiciaire en enquête de flagrance (art. 54 et art. 55-1, 56, 57 à 62, 63 à 67 du Cpp), en enquête préliminaire (art. 75 à 78 du Cpp) et dans le cadre d'une commission rogatoire (art. 100 à 100-7 et 152 à 155 du Cpp) ; La loi du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière permet d'appliquer à la fraude fiscale aggravée les techniques spéciales d'enquête instituées par la loi Perben II du 10 mars 2004, V. sur ce point **CUTAJAR (C.)**, « Le volet répressif de la loi sur la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance financière », *AJ pénal* 2013, p. 638.

¹⁷⁷⁹ V. sur ce point Règlement (UE) 2017/1939 du Conseil du 12 octobre 2017 mettant en œuvre une coopération renforcée concernant la création du Parquet européen, *préc.*, art. 24 § 1 : « *Les institutions, organes et organismes de l'Union et les autorités des États membres qui sont compétentes en vertu du droit applicable signalent sans retard indu au Parquet européen tout comportement délictueux à l'égard duquel celui-ci pourrait exercer sa compétence* ».

investigations dans le cadre de l'action publique européenne¹⁷⁸⁰. Par conséquent, afin de gagner du temps, dès lors qu'existent des présomptions de fraude à la TVA de grande ampleur, la solution la plus efficace qui s'offre à l'administration est le signalement au Parquet européen.

Cette démarche reste le meilleur moyen pour l'administration de s'assurer que les auteurs de fraudes carrousel ne puissent disparaître avant de répondre de leurs agissements devant la justice. L'intérêt d'un signalement au Parquet européen pour l'administration se remarque également en considération de la complexité des fraudes à la TVA.

2 - L'intérêt d'un signalement au Parquet européen en considération de la complexité des fraudes à la TVA

369. Caractéristiques de la fraude complexe. En matière de fraude fiscale, l'article 22 § 1 du règlement européen du 12 octobre 2017 limite précisément le champ de compétence du Parquet européen aux fraudes à la TVA en lien avec le territoire de deux États membres ou plus et causant un préjudice supérieur à 10 millions d'euros¹⁷⁸¹.

On peut d'emblée observer que les caractéristiques des fraudes relevant de la compétence du Parquet européen se rapprochent de celles qui sont requises afin que de simples présomptions puissent permettre à l'administration d'ouvrir une procédure judiciaire d'enquête fiscale¹⁷⁸². À l'aune du II de l'article L. 228 du LPF, la complexité des fraudes visées par la procédure judiciaire d'enquête fiscale est globalement caractérisée par des manœuvres frauduleuses incorporant des éléments d'extranéité.

370. Nécessité d'un Parquet européen. La dimension transfrontière des fraudes fiscales, visées par la procédure judiciaire d'enquête fiscale, soulève les limites nationales du droit pénal. Afin de pallier ces limites, des outils de coopération judiciaire ont été mis en place entre les États membres

¹⁷⁸⁰ V. **CSONKA (P.)**, « Les pouvoirs d'enquête du Parquet européen », in *La création du Parquet européen. Simple évolution ou révolution au sein de l'espace judiciaire européen ?*, Fabrice Picod (dir.), Bruylant, p. 39.

¹⁷⁸¹ V. Règlement (UE) 2017/1939 du Conseil du 12 octobre 2017 mettant en œuvre une coopération renforcée concernant la création du Parquet européen, *préc.*, art. 22 § 1.

¹⁷⁸² Ces présomptions caractérisées doivent porter sur une infraction fiscale pour laquelle existe un risque de dépérissement des preuves et qui résulte du recours à des intervenants établis à l'étranger, à de faux documents, à une domiciliation fiscale fictive à l'étranger ou encore à toute autre manœuvre destinée à égarer l'administration ; V. 1° à 5° du II de l'art. L. 228 du LPF.

de l'Union tels que la reconnaissance mutuelle des décisions judiciaires¹⁷⁸³, le mandat d'arrêt européen¹⁷⁸⁴, Eurojust et la décision d'enquête européenne¹⁷⁸⁵.

À travers les observations de MM. DUTEIL et THONY la doctrine rappelle les limites de ces outils judiciaires européens dans le domaine de la criminalité financière¹⁷⁸⁶. Certains auteurs tels que M. CSONKA font remarquer de telles lacunes dès lors que les compétences des autorités nationales chargées de la protection des intérêts financiers de l'Union s'arrêtent aux frontières nationales¹⁷⁸⁷. La coopération s'avère ainsi compliquée en considération de la diversité des systèmes de droit pénal au sein desquels seules les autorités nationales sont en mesure d'ouvrir et de conduire des enquêtes judiciaires¹⁷⁸⁸. Les lacunes des mécanismes de coopération judiciaire s'observent au regard de leur lenteur et de leur manque d'efficacité dès lors que les enquêtes portent sur des enchevêtrements de sociétés éphémères dans une multiplicité d'États.

Le Parquet européen a été mis en place afin de remédier à ces insuffisances sachant qu'il est en mesure de mener directement des enquêtes dans tous les pays d'Europe concernés par sa compétence *ratione loci*. Grâce à sa structure décentralisée, le Parquet européen est en mesure de mener des investigations sur le territoire des États par l'intermédiaire des procureurs européens délégués¹⁷⁸⁹. Ce ministère public supranational se présente ainsi comme un instrument d'unification de la politique pénale de protection des intérêts financiers de l'Union européenne au sein des États membres.

Par conséquent, en ce qui concerne les fraudes graves à la TVA relevant de la compétence du Parquet européen, l'administration fiscale n'a aucune raison de ne pas effectuer un signalement à cet organe judiciaire de l'Union. De surcroît, le Parquet européen étant plus à même d'assurer la protection des intérêts financiers de l'Union, la pratique du verrou de Bercy peut paraître incohérente face aux droits de poursuite de ce ministère public supranational.

¹⁷⁸³ V. notamment **JÉGOUZO (I.)**, « 1. Le développement progressif du principe de reconnaissance mutuelle des décisions judiciaires pénales dans l'Union européenne », *Revue internationale de droit pénal*, vol. 77, n° 1-2, 2006, pp. 97-111, pour reprendre les mots de l'auteur, « En application du principe de reconnaissance mutuelle, on doit considérer que la décision judiciaire prise dans un État membre doit être exécutée, dans les autres États membres, facilement et rapidement, le plus possible comme le serait une décision nationale ».

¹⁷⁸⁴ V. décision-cadre 2002/584/JAI du Conseil du 13 juin 2002 relative au mandat d'arrêt européen et aux procédures de remise entre États membres, JOUE n° L190 du 18 juillet 2002, p. 1.

¹⁷⁸⁵ La décision d'enquête européenne permet l'exécution de mesures d'investigation en matière pénale afin de recueillir des preuves dans un autre État membre de l'UE, V. Directive 2014/41/UE du Parlement européen et du Conseil du 3 avril 2014 concernant la décision d'enquête européenne en matière pénale.

¹⁷⁸⁶ V. **DUTEIL (G.)**, **THONY (J.-F.)**, « Le parquet européen et la lutte contre les fraudes à la TVA », *AJ Pénal* 2018, p. 290.

¹⁷⁸⁷ CSONKA (P.), « Le Parquet européen : le nouvel acteur de l'espace judiciaire européen », *AJ Pénal* 2018, p. 283.

¹⁷⁸⁸ V. notamment **MET-DOMESTICI (A.)**, « The Hybrid Architecture of the EPPO. From the Commission's Proposal to the Final Act », *Eucrim*, 3/2017, p. 143.

¹⁷⁸⁹ V. notamment **MET-DOMESTICI (A.)**, « Les enjeux de la protection des intérêts financiers de l'Union européenne à la suite de l'entrée en fonction du Parquet européen », *Revue de l'Union européenne* 2023, p. 231.

B - L'incohérence du verrou de Bercy face aux droits de poursuite du Parquet européen

La question de savoir si le Parquet européen est dépendant comme l'est le parquet français d'une décision de l'administration afin de poursuivre une fraude fiscale peut s'illustrer à travers la situation dans laquelle ce ministère public souhaite déclencher des poursuites pénales pour fraude fiscale sur le territoire français et se retrouve confronté au verrou de Bercy¹⁷⁹⁰. En effet, l'action publique en matière de fraude fiscale n'est en principe recevable devant les juridictions françaises que lorsqu'elle a été mise en mouvement par l'administration conformément à l'article L. 228 du LPF.

Néanmoins, depuis l'entrée en vigueur du Parquet européen et en ce qui concerne les fraudes relevant de sa compétence, le verrou de Bercy doit être neutralisé en raison de la primauté du droit de l'Union (1) et de la particularité des intérêts en cause (2).

1 – La neutralisation du verrou de Bercy en raison de la primauté du droit de l'Union

371. Primauté du droit de l'Union. En vertu de l'article 25 du règlement européen du 12 octobre 2017 « *Si le Parquet européen décide d'exercer sa compétence, les autorités nationales compétentes s'abstiennent d'exercer la leur à l'égard du même comportement délictueux* »¹⁷⁹¹. Dans le cadre de fraudes fiscales relevant de la compétence du Parquet européen, ce texte est susceptible d'entrer en conflit avec la législation française qui attribue à l'administration le pouvoir de permettre la mise en mouvement de l'action publique pour le délit général de fraude fiscale¹⁷⁹².

Néanmoins, cette problématique d'articulation des compétences entre le Parquet européen et l'administration fiscale trouve sa solution dans le principe de primauté du droit de l'Union. Ce principe a été posé par la Cour de justice de l'Union européenne le 15 juillet 1964 dans un arrêt *Costa c. ENEL*¹⁷⁹³ et est toujours en vigueur aujourd'hui. Parmi les commentateurs de cette décision, M. PETIT fait observer que « *La Cour énonce malgré tout de manière impérieuse une primauté*

¹⁷⁹⁰ Pour une justification du verrou de Bercy V. notamment **THEVENET (B.)**, « Fraude fiscale : délit général », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, juin 2022, selon l'auteur « *pour les défenseurs de cette procédure, le « verrou de Bercy » se justifierait par le fait que la victime de la fraude fiscale est l'État. L'administration serait mieux placée que le Parquet pour apprécier l'atteinte aux intérêts financiers du Trésor et pour mesurer l'intérêt de la voie pénale* ».

¹⁷⁹¹ Règlement (UE) 2017/1939 du Conseil du 12 octobre 2017 mettant en œuvre une coopération renforcée concernant la création du Parquet européen, *préc.*, art. 25 § 1.

¹⁷⁹² V. art. L. 228 du LPF.

¹⁷⁹³ CJCE, 15 juil. 1964, aff. 6/64, *Flaminio Costa contre E.N.E.L.*, p. 1160, la Cour juge « *Que le transfert opéré par les États, de leur ordre juridique interne au profit de l'ordre juridique communautaire, des droits et obligations correspondant aux dispositions du traité, entraîne donc une limitation définitive de leurs droits souverains contre laquelle ne saurait prévaloir un acte unilatéral ultérieur incompatible avec la notion de communauté* » ; Une partie de la doctrine précise que l'arrêt *Costa c. ENEL* n'est pas le premier arrêt de la CJCE à avoir affirmé le principe de primauté du droit de l'Union européenne, ce principe fait son apparition pour la première fois dans un arrêt CJCE, 16 déc. 1960, aff. 6/60, *Humblot c. État belge* ; V. notamment **DE WITTE (B.)**, « Retour à « Costa ». La primauté du droit communautaire à la lumière du droit international, *RTD eur.* 1984. 426.

générale, absolue et inconditionnelle du droit communautaire »¹⁷⁹⁴. M. MOLINIER distingue au rang des « normes bénéficiaires de la primauté »¹⁷⁹⁵ affirmée par l'arrêt *Costa*, non seulement le droit primaire mais encore l'ensemble du droit dérivé et notamment les règlements¹⁷⁹⁶. Plus simplement, pour reprendre une formule de M. KOVAR, en raison du principe de primauté, « le droit communautaire l'emporte dans son ensemble sur l'ensemble du droit national »¹⁷⁹⁷.

Ce principe peut alors être observé comme un mécanisme de résolution des conflits entre une norme européenne et une norme nationale¹⁷⁹⁸. À cet égard, dans un arrêt *Simmenthal* du 9 mars 1978 la Cour de justice a jugé « que le juge national chargé d'appliquer, dans le cadre de sa compétence, les dispositions du droit communautaire, a l'obligation d'assurer le plein effet de ces normes en laissant au besoin inappliquée, de sa propre autorité, toute disposition contraire de la législation nationale »¹⁷⁹⁹.

De ces observations, il convient de conclure que les exigences législatives du dispositif français de déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale ne sont pas en mesure de s'opposer à l'action publique du Parquet européen¹⁸⁰⁰. En effet, dès lors qu'une chambre permanente de cet organe judiciaire décidera de poursuivre une fraude fiscale relevant de sa compétence conformément à l'article 22 § 1 du règlement¹⁸⁰¹, il lui suffira de mobiliser les instances nationales d'enquête, puis la mise en état achevée, de saisir la juridiction répressive. L'action publique du Parquet européen ne pourra pas être déclarée irrecevable par le juge pénal¹⁸⁰², car celui-ci, conformément à la jurisprudence *Simmenthal* de la Cour de justice, devra laisser inappliquées les

¹⁷⁹⁴ **PETIT (Y.)**, « L'arrêt *Costa c/ Enel*, grand arrêt de la Cour de justice des Communautés européenne », *Revue de l'Union européenne* 2015, p. 554.

¹⁷⁹⁵ **MOLINIER (J.)**, « Primauté du droit de l'Union européenne », *Répertoire de droit européen*, Septembre 2011 (actualisation octobre 2013).

¹⁷⁹⁶ V. notamment CJCE, 14 déc. 1971, aff. 43/71, *Politi c. Italie*, Sommaire pt. 2, la Cour estime qu'« en raison de sa nature même et de sa fonction dans le système des sources du droit communautaire, tout règlement produit des effets immédiats et est, comme tel, apte à conférer aux particuliers des droits que les juridictions nationales ont l'obligation de protéger ».

¹⁷⁹⁷ **KOVAR (R.)**, « Rapport entre le droit communautaire et les droits nationaux », in *Commission des Communautés européennes, Trente ans de droit communautaire*, Commission des communautés européennes, Luxembourg, OPOCE, coll. Perspectives européennes, 1981, p. 120.

¹⁷⁹⁸ Il importe de rappeler qu'en droit français, l'art. 55 de la Constitution permettait de résoudre bien avant un tel conflit mais semblait se limiter au « traité » norme de droit primaire ; V. art. 55 de la Constitution du 4 octobre 1958 : « Les traités ou accords régulièrement ratifiés ou approuvés ont, dès leur publication, une autorité supérieure à celle des lois, sous réserve, pour chaque accord ou traité, de son application par l'autre partie ».

¹⁷⁹⁹ CJCE, 9 mars 1978, aff. 106/77, *Administration des finances de l'État contre Société anonyme Simmenthal*, pt. 24.

¹⁸⁰⁰ Règlement (UE) 2017/1939 du Conseil du 12 octobre 2017 mettant en œuvre une coopération renforcée concernant la création du Parquet européen, *préc.*, art. 25 : « Si le Parquet européen décide d'exercer sa compétence, les autorités nationales compétentes s'abstiennent d'exercer la leur à l'égard du même comportement délictueux ».

¹⁸⁰¹ Règlement (UE) 2017/1939 du Conseil du 12 octobre 2017 mettant en œuvre une coopération renforcée concernant la création du Parquet européen, *préc.*, art. 22 § 1.

¹⁸⁰² La Cour de cassation juge de la nécessité de la plainte de l'administration fiscale afin d'engager des poursuites pénales pour fraude fiscale. Sans cette décision de l'administration, le ministère public ne peut ouvrir une enquête ou mettre en mouvement l'action publique. Un positionnement similaire des hauts magistrats est fort probable s'agissant des dénonciations du I de l'art. L. 228 du LPF ; En ce qui concerne les plaintes V. notamment Cass. crim., 7 oct. 2009, n° 08-85.350 ; Cass. crim., 4 févr. 1991, n° 90-81.058 ; Cass. crim., 16 janv. 1964, n° 63-90.263.

dispositions législatives qui assujettissent la mise en mouvement de l'action publique pour fraude fiscale à une décision de l'administration¹⁸⁰³.

Le principe de primauté du droit de l'Union rend conséquemment ineffective toute disposition législative nationale qui s'opposerait au libre exercice de l'action publique du Parquet européen pour des fraudes relevant de sa compétence. Dans ce cadre, on peut par ailleurs relever la neutralisation du verrou de Bercy en considération de la particularité des intérêts en cause.

2 – La neutralisation du verrou de Bercy en considération de la particularité des intérêts en cause

372. Intérêts capitaux de l'Union. En vertu des dispositions de l'article 22 § 1 du règlement européen du 12 octobre 2017, « *Le Parquet européen est compétent à l'égard des infractions pénales portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union qui sont prévues par la directive (UE) 2017/1371* »¹⁸⁰⁴. Le positionnement des infractions pénales portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union au premier rang des infractions pénales relevant de la compétence du Parquet européen n'est pas un choix anodin du législateur à l'origine du règlement.

La protection des intérêts financiers de l'Union est une nécessité fondée sur les dispositions de l'article 325 § 1 du Traité de Lisbonne. Ces dispositions soutiennent la compétence de l'Union afin de combattre « *la fraude et toute activité illégale portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union par des mesures [...] qui sont dissuasives et offrent une protection effective dans les États membres* »¹⁸⁰⁵. Mme FLORE fait remonter les origines de ce texte aux années 1970 marquées par la volonté de la Commission de faire reconnaître « *l'importance de la problématique de la protection des budgets communautaires contre les fraudes, tant aux dépenses (subventions, fonds structurels...) qu'aux recettes (TVA...) et de la nécessité d'assurer cette protection par le biais du droit pénal* »¹⁸⁰⁶. En raison de l'attribution de ressources propres à la Communauté, l'idée de développer la protection pénale des intérêts financiers communautaires apparaît dès 1976¹⁸⁰⁷. Faisant suite à une convention du 26 juillet 1995 dite Convention « PIF »¹⁸⁰⁸,

¹⁸⁰³ V. pour un exemple de mise à l'écart d'une loi d'incrimination par le juge pénal en raison de la contrariété de celle-ci avec le droit de l'Union, Cass. crim., 5 nov. 2019, n° 18-80.554, les magistrats du quai de l'Horloge considèrent « *qu'il appartient au juge répressif d'écarter l'application d'un texte d'incrimination de droit interne lorsque ce dernier méconnaît une disposition du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ou un texte pris pour l'application de celui-ci* » ; V. Cass. crim., 21 févr. 1994, n° 92-81.421.

¹⁸⁰⁴ Règlement (UE) 2017/1939 du Conseil du 12 octobre 2017 mettant en œuvre une coopération renforcée concernant la création du Parquet européen, *préc.*, art. 22 § 1.

¹⁸⁰⁵ Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE), signé à Lisbonne le 13 décembre 2007, spéc. art. 325 § 1.

¹⁸⁰⁶ FLORE (D.), *Droit pénal européen. Les enjeux d'une justice pénale européenne*, Larcier 2^{ème} éd., 2014, p. 138.

¹⁸⁰⁷ V. projet de traité portant modification des traités instituant les Communautés européennes en vue d'adopter une réglementation commune sur la protection pénale des intérêts financiers des Communautés ainsi que sur la poursuite des infractions aux dispositions desdits traités, COM (76)418, JO C 222 du 22.9.1976.

¹⁸⁰⁸ Convention relative à la protection des intérêts financiers des Communautés européennes (JO C 316, 27.11.1995, p. 48-57).

la première étape du processus réside dans la directive du 5 juillet 2017 (Directive « PIF ») qui harmonise la définition de la fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union¹⁸⁰⁹.

373. Recours au droit pénal. L'édiction de cette directive semble l'aboutissement d'un processus de délimitation des intérêts financiers communautaires nécessitant une protection au moyen du droit pénal afin de les distinguer de ceux des États membres. Cette distinction est affirmée en filigrane par la grande chambre de la Cour de justice le 8 septembre 2015 dans un arrêt *Taricco* qui place la répression pénale de la fraude au système commun de TVA en dehors des exigences nationales relatives à la prescription de l'action publique¹⁸¹⁰. La distinction opérée par la directive « PIF » permet d'instaurer un périmètre au sein duquel l'intervention d'un pouvoir judiciaire européen apparaît comme plus efficace et assurément légitime. En effet, pour reprendre le propos de M. BEAUVAIS, « *l'intérêt pénalement protégé est ici purement européen ; l'Union ne fait rien d'autre qu'assurer son « autoprotection »* »¹⁸¹¹. L'harmonisation de la définition des fraudes fiscales portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union qui résulte des dispositions de la directive « PIF »¹⁸¹² contribue à la délimitation d'un champ d'intervention au sein duquel le Parquet européen est légitimement compétent.

374. Instrumentalisation du droit pénal. Si l'administration n'a aucun moyen de s'opposer au déclenchement de poursuites pénales pour fraude fiscale par le Parquet européen, dans son périmètre de compétence, il convient par ailleurs de souligner qu'une telle opposition serait incohérente en considération des intérêts en cause¹⁸¹³. Depuis l'entrée en vigueur du Parquet

¹⁸⁰⁹ V. art. 3 de la directive (UE) 2017/1371 du Parlement européen et du Conseil du 5 juillet 2017 relative à la lutte contre la fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union au moyen du droit pénal, dite directive (PIF).

¹⁸¹⁰ CJUE, gr. ch., 8 sept. 2015, aff. C-105/14, *Ivo Taricco*, pt. 58, la Cour juge « *qu'une réglementation nationale en matière de prescription des infractions pénales, telle que celle établie par les dispositions nationales en cause, qui prévoyait, à la date des faits au principal, que l'acte interruptif intervenant dans le cadre de poursuites pénales portant sur des fraudes graves en matière de TVA a pour effet de prolonger le délai de prescription de seulement un quart de sa durée initiale, est susceptible de porter atteinte aux obligations mises à la charge des États membres par l'article 325, paragraphes 1 et 2, TFUE, dans l'hypothèse où cette réglementation nationale empêcherait l'infliction de sanctions effectives et dissuasives dans un nombre considérable des cas de fraude grave portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union ou prévoirait des délais de prescription plus longs pour les cas de fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'État membre concerné que pour ceux portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union* ».

¹⁸¹¹ BEAUVAIS (P.), « Chronique de Droit pénal – Le renforcement de la protection pénale des intérêts financiers de l'Union européenne », *RTD eur.* 2017, p. 875.

¹⁸¹² Directive (UE) 2017/1371 du Parlement européen et du Conseil du 5 juillet 2017 relative à la lutte contre la fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union au moyen du droit pénal, dite directive (PIF), art. 3 : « *sont considérés comme étant une fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union : [...] en matière de recettes issues des ressources propres provenant de la TVA, tout acte ou omission commis dans le cadre d'un système frauduleux transfrontière concernant : i) l'utilisation ou la présentation de déclarations ou de documents relatifs à la TVA qui sont faux, inexacts ou incomplets, ayant pour effet la diminution des ressources du budget de l'Union ; ii) la non-communication d'une information relative à la TVA en violation d'une obligation spécifique, ayant le même ; ou iii) la présentation de déclarations relatives à la TVA correctes aux fins de la dissimulation frauduleuse d'une absence de paiement ou de la création illégitime de droits à des remboursements TVA* ».

¹⁸¹³ *Ibidem*.

européen en 2021, l'administration fiscale a perdu son pouvoir de permettre la mise en mouvement de l'action publique pour les fraudes à la TVA causant un préjudice supérieur à 10 millions d'euros et dans lesquelles sont impliqués au moins deux États membres¹⁸¹⁴. Certes dépourvu du glaive et de la balance, c'est-à-dire de l'*imperium* et de la *jurisdictio*, le Parquet européen reste tout de même titulaire exclusif de l'action publique pour les fraudes fiscales relevant de sa compétence.

Il importe néanmoins d'observer qu'à travers l'action publique du Parquet européen, le droit pénal est employé afin d'assurer la protection des intérêts financiers de l'Union en matière fiscale.

L'instrumentalisation de la répression pénale de la fraude fiscale qui ressort de ce cadre supranational est similaire à celle qui appert du cadre national français au sein duquel la procédure pénale assure la protection des intérêts financiers de l'État.

¹⁸¹⁴ Règlement (UE) 2017/1939 du Conseil du 12 octobre 2017 mettant en œuvre une coopération renforcée concernant la création du Parquet européen, art. 22 § 1.

CONCLUSION DE CHAPITRE

375. Regain d'importance de l'autorité judiciaire. L'intensification du rôle de l'autorité judiciaire afin d'atteindre le fraudeur fiscal au sein du continuum garantit le recouvrement de l'impôt en application d'un certain moralisme par les autorités de poursuites et par les juridictions répressives. La participation de l'autorité judiciaire à la répression de la fraude fiscale se renforce à la faveur de la jurisprudence de la Cour de cassation et de la loi. La juridiction suprême de l'ordre judiciaire étend le champ d'application de la responsabilité pénale pour fraude fiscale à travers une interprétation moraliste de la définition de cette infraction afin d'augmenter les possibilités de condamnation¹⁸¹⁵. L'opiniâtreté des hauts magistrats ressort d'une redéfinition de leur part des éléments constitutifs de la fraude fiscale¹⁸¹⁶ ainsi que de l'application de présomptions de responsabilité pénale¹⁸¹⁷. Le moralisme qui s'évince d'un tel positionnement des magistrats du quai de l'Horloge se manifeste à travers leur détermination à punir l'atteinte à la valeur sociale que représente l'impôt.

¹⁸¹⁵ La Cour de cassation soutient la condamnation en dépit de l'absence de dette fiscale ; V. sur ce point **DETRAZ (S.)**, « Délit général de fraude fiscale et autres infractions communes à tous les impôts », *JurisClasseur Pénal des Affaires*, Fasc. 10, 7 Septembre 2022 ; V. Cass. crim., 16 avr. 2008, n° 07-86.244 ; Cass. crim., 28 nov. 2007, n° 07-82.532 ; La Cour de cassation soutient la condamnation en dépit de l'inexistence de l'impôt au moment du jugement ; V. Cass. crim., 19 janv. 1981, n° 80-90.252 ; V. Cass. crim., 19 janv. 1981, n° 80-90.252 ; V. Cass. crim., 10 févr. 2010, n° 09-81.195 ; Cass. crim., 10 févr. 2010, n° 09-81.195 ; V. Cass. crim., 1^{er} déc. 2021, n° 20-83.235 ; V. notamment **SALOMON (R.)**, « Chronique de droit pénal fiscal (décembre 2021-juin 2022) », *La lettre juridique* n° 916, 15 septembre 2022.

¹⁸¹⁶ La Cour de cassation soutient une interprétation extensive des éléments constitutifs du délit de fraude fiscale ; Pour l'interprétation extensive de l'élément matériel de la fraude fiscale, V. Cass. crim., 26 mai 1976, 75-92.815 ; V. Cass. crim., 28 oct. 1991, n° 90-84.643 ; V. notamment **DETRAZ (S.)**, « La pérennisation jurisprudentielle du cumul des répressions fiscale et pénale », *Dr. fisc.* n° 11, 14 Mars 2019, 201 ; V. Cass. crim., 16 janv. 2019, n° 18-80.900 ; Cass. crim., 20 avr. 2017, n° 15-86.742 ; Cass. crim., 8 juil. 2015, n° 14-82.440 ; Cass. crim., 12 juin 2014, n° 13-81.362 ; Cass. crim., 28 juin 2006, n° 05-86.759 ; V. **DETRAZ (S.)**, « Délit général de fraude fiscale et autres infractions communes à tous les impôts », *préc.* ; V. **ACARD (C.)**, **GENESTIER (N.)**, **EXERJEAN (G.)**, « La ligne de démarcation entre risque fiscal et risque pénal (2^e volet). Un abus de droit peut-il être constitutif d'une fraude fiscale ? », *Dr. fisc.* n° 10, 10 Mars 2016, 207 ; Pour l'interprétation extensive de l'élément intentionnel de la fraude fiscale, V. notamment Cass. crim., 14 nov. 2013, n° 12-87.614 ; V. Cass. Crim., 28 mai 2014, n° 13-82.276 ; V. **DETRAZ (S.)**, « Délit général de fraude fiscale et autres infractions communes à tous les impôts », *préc.*

¹⁸¹⁷ Sur l'application de présomptions de responsabilité pénale pour fraude fiscale par la Cour de cassation, V. **CONTE (P.)**, « Remarques sur la responsabilité pénale des chefs d'entreprise, spécialement en matière fiscale », in **DE BISSY (A.)**, **DEBAT (O.)**, *Mélanges en l'honneur de Patrick Serlooten*, Dalloz, 2015, p. 551 ; V. Cass. crim., 22 nov. 2017, n° 16-86.550 ; V. Cass. crim., 17 févr. 2007, n° 06-81.760 ; Rapp. Cass. crim., 14 nov. 1994, n° 93-81.294 ; V. Cass. crim., 29 févr. 1996, n° 95-83.838 ; Cass. crim., 19 août 1997, n° 96-83.944 ; V. Cass. crim., 25 mai 2022, n° 20-86.306 ; V. **DUFOURQ (P.)**, « Les enseignements de la chambre criminelle sur l'intention en matière de fraude fiscale », *Dalloz actualité*, 17 juin 2022 ; V. Cass. crim., 5 janv. 2017, n° 15-82.435, *Droit pénal* 2017, comm. 40, obs. ROBERT (J.-H.) ; V. **SALOMON (R.)**, « L'élément moral du délit général de fraude fiscale peut se déduire de la qualité de professionnel de la vie des affaires », *La lettre juridique Chronique de droit pénal fiscal*, décembre 2021-juin 2022 ; V. **LEPAGE (A.)**, **MAISTRE DU CHAMBON (P.)**, **SALOMON (R.)**, *Droit pénal des affaires*, LexisNexis, 6^{ème} éd., 2020, n° 623 ; V. Cass. crim., 25 mai 2022, n° 20-86.306.

376. Préséance de l'autorité judiciaire. Le législateur, pour sa part, animé par une volonté de moralisation de la vie publique, a raffermi progressivement la répression pénale de la fraude fiscale en durcissant les peines et en instaurant un parquet national financier spécialisé dans la criminalité économique et financière¹⁸¹⁸. La loi a augmenté les possibilités de saisine de l'autorité judiciaire en procédant à l'aménagement du dispositif de déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale¹⁸¹⁹. Le renforcement du rôle de l'autorité judiciaire en matière de fraude fiscale ressort de la perte progressive du monopole de l'administration dans la recherche de cette infraction. L'administration cède le pas à une police judiciaire et un ministère public spécialisés dans la détection des fraudes graves et complexes pour lesquelles les moyens d'investigation des services fiscaux s'avèrent insuffisants¹⁸²⁰. Sur le plan européen, depuis la mise en place d'un parquet supranational, le verrou de Bercy, pouvoir de l'administration de refuser de déclencher des poursuites pénales pour fraude fiscale, devient une démarche incohérente en raison de la compétence exclusive du Parquet européen dans la poursuite des fraudes transfrontières à la TVA portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union¹⁸²¹.

377. Moralisation en trompe l'œil. La moralisation de la répression de la fraude fiscale qui ressort de l'intensification du rôle de l'autorité judiciaire, afin de mieux rechercher la fraude et augmenter les possibilités de condamnation, semble cependant contribuer à instrumentaliser le droit pénal à des fins plus fiscales que répressives. Le droit de punir apparaît détourné de ses fonctions originelles de rétribution, de réparation symbolique et de dissuasion pour garantir le recouvrement de l'impôt fraudé¹⁸²². L'augmentation des moyens judiciaires de recherche de la fraude fiscale avec l'assurance d'appréhender les auteurs, la détermination du juge pénal à condamner ce délit, sont les manifestations d'un moralisme en trompe l'œil. En effet, la faiblesse des peines prononcées pour fraude fiscale révèle la véritable fonction du droit pénal employé au sein du continuum comme un

¹⁸¹⁸ V. loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière ; V. loi organique n° 2013-1115 du 6 décembre 2013 relative au procureur de la République financier.

¹⁸¹⁹ V. sur ce point l'art. 36 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude ; V. I de l'art. L. 228 du LPF.

¹⁸²⁰ V. Sénat, Projet de loi de finances rectificative pour 2009 : Rapport, Septembre 2009, Art. 14 bis : Procédure judiciaire d'enquête fiscale ; V. Loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, art. 23 ; V. loi organique n° 2013-1115 du 6 décembre 2013 relative au procureur de la République financier.

¹⁸²¹ V. notamment le Règlement (UE) 2017/1939 du Conseil du 12 octobre 2017 mettant en œuvre une coopération renforcée concernant la création du Parquet européen, art. 22 § 1, sur la compétence exclusive du Parquet européen en matière de fraudes transfrontières à la TVA.

¹⁸²² V. sur ce point **VAN DE KERCHOVE (M.)**, Les fonctions de la sanction pénale. Entre droit et philosophie », *Informations sociales*, vol. 127, n° 7, 2005, pp. 22-31, l'auteur présente quatre fonctions : une fonction de prévention, une fonction de réparation, une fonction de rétribution et une fonction socio-pédagogique. Nous ne retenons que trois fonctions essentielles étant donné que la fonction socio-pédagogique, comme le soutient l'auteur, se retrouve dans les trois autres fonctions en raison de sa dimension symbolique.

instrument de recouvrement de l'impôt¹⁸²³. Les condamnations pénales pour fraude fiscale, si elles ont des facultés rétributives restreintes, elles garantissent en revanche l'application de la mesure de solidarité fiscale qui permet à l'administration, partie civile, de recouvrer l'impôt fraudé et ses majorations¹⁸²⁴.

Ce mouvement d'apparence moraliste d'intensification de la répression pénale, au niveau national et européen a, selon nous, plus vocation à protéger les intérêts financiers du Trésor français et de l'Union européenne qu'à punir sévèrement les auteurs de fraudes fiscales. En d'autres termes, la répression pénale est instrumentalisée par l'autorité judiciaire. En droit français, une telle instrumentalisation de la répression pénale de la fraude fiscale résulte de la mobilisation de toutes les ressources du droit pénal par les autorités de poursuite et de jugement afin de recouvrer l'impôt fraudé au sein du continuum.

La détermination de l'autorité judiciaire à atteindre le fraudeur fiscal afin de lui faire payer l'impôt s'évince pareillement des moyens qu'elle s'octroie dans le but de poursuivre la fraude fiscale en toute indépendance au-delà du continuum.

¹⁸²³ Sur la faiblesse des peines prononcées en matière de fraude fiscale, V. Assemblée nationale, Rapport d'information N° 982, sur les procédures de poursuite des infractions fiscales, 23 mai 2018, ce rapport précise qu'« en 2016, il y a eu 524 condamnations pour fraude fiscale. 87 % de ces décisions comportaient une peine d'emprisonnement (454 décisions) mais seulement 21 % une peine d'emprisonnement ferme (111 décisions) alors que le taux moyen d'emprisonnement ferme pour l'ensemble des condamnations correctionnelles est de 32 % » ; Le rapport précise de surcroît que la peine d'emprisonnement ferme moyenne pour fraude fiscale est de 11,6 mois. Il importe de rappeler que les peines d'emprisonnement ferme de moins de 12 mois, peuvent bénéficier d'un aménagement en vertu des articles 132-25 du Code pénal et 723-15 du Code de procédure pénale.

¹⁸²⁴ V. sur ce point l'art. 1745 du CGI : « Tous ceux qui ont fait l'objet d'une condamnation définitive, prononcée en application des articles 1741, 1742 ou 1743 peuvent être solidairement tenus, avec le redevable légal de l'impôt fraudé, au paiement de cet impôt ainsi qu'à celui des pénalités fiscales y afférentes » ; V. notamment **DETRAZ (S.)**, « La nature de la solidarité de l'article 1745 du Code général des impôts », *Dr. fisc.* 2012, n° 50, ét. 551.

CHAPITRE II : LA POURSUITE DE LA FRAUDE FISCALE PAR L'AUTORITÉ
JUDICIAIRE AU-DELÀ DU CONTINUUM DE RÉPRESSION DE LA FRAUDE
FISCALE

« *Punitur ne peccetur* »

Locution latine avec pour
traduction en français :
« *Punir afin qu'il ne pêche plus* ».

378. Moralisation nécessaire. La sévérité dont fait preuve le juge pénal dans le traitement de la fraude fiscale¹⁸²⁵ au sein du continuum de répression de cette infraction peut être interprétée comme un positionnement moraliste de l'autorité judiciaire à l'encontre de cette atteinte directe au pacte républicain¹⁸²⁶. Un tel moralisme est à l'image de la réprobation du législateur sensible à une opinion publique de plus en plus défiante à l'égard de ceux qui exercent des responsabilités politiques¹⁸²⁷. En effet, le vote des lois du 6 décembre 2013 relatives à lutte contre la fraude fiscale¹⁸²⁸ et au procureur de la République financier¹⁸²⁹ intervient principalement en réaction à l'affaire *Cahuzac*¹⁸³⁰ qui a jeté une lumière crue sur les limites et les excès du verrou de Bercy¹⁸³¹. Le

¹⁸²⁵ V. sur ce point notre précédent chapitre notamment sur « L'interprétation moraliste de la définition de la fraude fiscale par la Cour de cassation », ou encore « L'application de présomptions de responsabilité pénale pour fraude fiscale par la Cour de cassation ».

¹⁸²⁶ L'ampleur immorale de la fraude fiscale est traduite par la circulaire du 22 mai 2014 selon laquelle « *La fraude fiscale cause un grave préjudice moral et financier à la société dans son ensemble qui porte directement atteinte au pacte républicain* », V. ministère des Finances et des Comptes publics, ministère de la Justice, Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, NOR : FCPE1412006C, 22 mai 2014, p. 1 ; Rappr. ministère de la Justice, Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, CRIM » 2021 », 4/10/2021, p. 2 : « *la fraude fiscale porte une atteinte grave au pacte social* ».

¹⁸²⁷ V. Ass. nat., Projet de loi relatif à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, Étude d'impact, 23 avril 2013, introduction.

¹⁸²⁸ Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière.

¹⁸²⁹ Loi organique n° 2013-1115 du 6 décembre 2013 relative au procureur de la République financier.

¹⁸³⁰ V. **DUFOUR (O.)**, « Cahuzac, un procès à haute valeur symbolique », *LPA* n° 193, 27 sept. 2016, p. 4.

¹⁸³¹ Pour mémoire, Jérôme Cahuzac anciennement ministre du Budget plaçait des sommes d'argent sur des comptes non déclarés à l'étranger dans des paradis fiscaux. Jérôme Cahuzac supérieur hiérarchique de l'administration fiscale n'a durant l'exercice de ses fonctions de ministre du Budget jamais fait l'objet d'une plainte de cette administration pour fraude fiscale ; V. CA, Paris, 32^{ème} ch. corr., 8déc. 2016 ; V. notamment **CHAVAGNEUX (C.)**, « Deltour, Cahuzac : même combat ! », *Alternatives Économiques*, 380, 20-20.

dispositif de déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale depuis cette affaire est perçu non seulement comme un mécanisme attentatoire à l'égalité des citoyens devant la justice, mais également comme une entrave à la justice et une atteinte à la séparation des pouvoirs¹⁸³².

379. Limites du continuum. L'impunité générée par le verrou de Bercy a légitimé certaines pratiques des autorités de poursuites qui ont cherché à atteindre le fraudeur fiscal en dehors du continuum de répression administrative à prolongement pénal régi par les dispositions de l'article L. 228 du LPF. Ces pratiques semblent animées par la volonté de permettre la sanction de comportements indécents liés à la fiscalité eu égard à l'impact politique, social et économique de ces infractions. D'autant que certains comportements sont commis en bande organisée et, sont sur le plan international, à l'origine de retentissants scandales fiscaux et financiers¹⁸³³.

Toutefois, eu égard aux règles procédurales instaurant le verrou de Bercy, les parquets et les juridictions pénales n'ont pu utiliser la qualification pénale de fraude fiscale et pour y échapper ont eu recours à d'autres qualifications. Ainsi, afin de lutter plus efficacement contre la fraude fiscale, l'autorité judiciaire a contourné le verrou de Bercy par l'application au fraudeur fiscal des délits d'escroquerie (Section I) et de blanchiment (Section II).

Section I - Le contournement du verrou de Bercy par l'application du délit d'escroquerie

380. Infraction complexe. Aux termes de l'article 313-1 du Code pénal : « *L'escroquerie est le fait, soit par l'usage d'un faux nom ou d'une fausse qualité, soit par l'abus d'une qualité vraie, soit par l'emploi de manœuvres frauduleuses, de tromper une personne physique ou morale et de la déterminer ainsi, à son préjudice ou au préjudice d'un tiers, à remettre des fonds, des valeurs ou un bien quelconque, à fournir un service ou à consentir un acte opérant obligation ou décharge* ».

Le délit d'escroquerie fait partie des infractions que la doctrine qualifie de complexe en raison de la structure de son élément matériel reposant sur deux composantes¹⁸³⁴, premièrement une tromperie et secondement une remise. Ce délit est une infraction intentionnelle qui suppose la commission d'un acte positif en toute connaissance de son caractère frauduleux. Si le délit d'escroquerie se rapproche du vol en considération de son résultat, l'appropriation frauduleuse de

¹⁸³² V. notamment **CUTAJAR (C.)**, « L'impérative nécessité d'abolir le « Verrou de Bercy » », *La Semaine Juridique Edition Générale* n° 5, 29 janvier 2018, act. 98 ; V. **DETRAZ (S.)**, « Les temps modernes de la poursuite de la fraude fiscale : le ministère public et les engrenages du « verrou de Bercy » », *Droit pénal* n° 10, Octobre 2018, dossier 10 ; V. **SALOMON (R.)**, « Le particularisme de la procédure devant le juge pénal », *Dr. fisc.* n° 38, 22 Septembre 2016, 500.

¹⁸³³ V. notamment l'affaire dite des *SwissLeaks* qui a mis au jour un système international de fraude fiscale orchestré par la banque HSBC entre 2005 et 2007 ; V. **BARRIERE (F.)**, « Les lanceurs d'alerte », *Rev. sociétés* 2017, 191 ; V. **BOHLER(S.)**, « Panama Papers : les pros de la triche », *Cerveau & Psycho*, vol. 78, n° 6, 2016, pp. 10-10.

¹⁸³⁴ V. notamment **ROUX (J.-A.)**, *Cours de droit criminel français*, t. 1 : Droit pénal, Sirey, 2^e éd., 1927, p. 121.

la chose d'autrui¹⁸³⁵, il s'en distingue attendu que, contrairement au vol, la chose n'est pas soustraite par le délinquant mais remise à celui-ci. On pourrait par ailleurs relever la similitude de l'escroquerie avec l'abus de confiance en raison de la remise de la chose par la victime¹⁸³⁶. Cependant, il convient d'observer que, dans le cadre de l'abus de confiance, la remise intervient avant l'acte délictueux, alors qu'en matière d'escroquerie la remise consomme l'infraction¹⁸³⁷. Les agissements qui provoquent la remise sont destinés à induire la victime en erreur. C'est à ce titre que l'escroquerie est qualifiée par la doctrine de « délinquance d'astuce »¹⁸³⁸ faisant appel à l'habileté des auteurs.

381. Application du droit commun. En matière fiscale, le système déclaratif reposant sur la participation du contribuable au mécanisme d'établissement de l'impôt¹⁸³⁹ est susceptible de favoriser la tromperie constitutive d'escroquerie. Des faits de fraude fiscale peuvent alors revêtir les caractéristiques du délit de droit commun d'escroquerie dès lors qu'ils sont constitués par une tromperie et une remise consécutive. Conséquemment, ces mêmes faits peuvent faire l'objet de poursuites par l'autorité judiciaire sous cette qualification. En appliquant le délit d'escroquerie à des faits de fraude fiscale, la mise en mouvement de l'action publique échappe au cadre dérogatoire du verrou de Bercy et l'autorité judiciaire peut déclencher, dans le cadre du droit commun, des poursuites pénales en toute indépendance.

L'applicabilité du délit d'escroquerie à des faits de fraude fiscale (Sous-section I) permet à l'autorité judiciaire de réprimer des comportements de fraude fiscale sans attendre de décision en provenance de l'administration fiscale. Le délit d'escroquerie se présente comme un instrument de répression de la fraude fiscale (Sous-section II).

¹⁸³⁵ V. définition du vol à l'art. 311-1 du Cp selon lequel : « *Le vol est la soustraction frauduleuse de la chose d'autrui* ».

¹⁸³⁶ V. art. 314-1 du Cp en vertu duquel : « *L'abus de confiance est le fait par une personne de détourner, au préjudice d'autrui, des fonds, des valeurs ou un bien quelconque qui lui ont été remis et qu'elle a acceptés à charge de les rendre, de les représenter ou d'en faire un usage déterminé* ».

¹⁸³⁷ V. sur ce point **CONTE (P.)**, *Droit pénal spécial*, LexisNexis, 2005, p. 317.

¹⁸³⁸ V. notamment **VÉRON (M.)**, *Droit pénal spécial*, 16^e éd., Dalloz, 2017, p. 319.

¹⁸³⁹ V. **MARTINEZ (J.-C.)**, *Le statut du contribuable*, L.G.D.J., 1980, p. 137 ; V. **DE LA MARDIÈRE (C.)**, *La preuve en droit fiscal*, Litec, 2009, p. 4 ; V. **DERUEL (F.-P.)**, *La preuve en matière fiscale*, Thèse, Paris, 1962, p. 18 et s.

Sous-section I – L'applicabilité du délit d'escroquerie à des faits de fraude fiscale

382. Identité des faits de fraude fiscale et d'escroquerie. L'étendue du champ d'application de la fraude fiscale par rapport à celle de l'escroquerie est une différence de premier ordre entre ces deux infractions. En effet, si les dispositions de l'article 1741 du CGI relatives à l'incrimination de la fraude fiscale se révèlent assez larges voire englobantes¹⁸⁴⁰, celles de l'article 313-1 du Code pénal régissant l'escroquerie s'avèrent bien plus exigeantes eu égard à la condition de manœuvres frauduleuses ayant entraîné une remise. Cette différence entre les deux infractions est affirmée par la Cour de cassation qui juge classiquement qu'une fraude fiscale peut être constituée en l'absence de manœuvres frauduleuses et notamment sur le simple mensonge¹⁸⁴¹. Néanmoins, certaines fraudes fiscales sont susceptibles de rentrer dans le champ d'application du délit d'escroquerie dès lors que celles-ci intègrent des agissements qualifiables de manœuvres frauduleuses déterminantes d'une remise¹⁸⁴².

La qualification d'escroquerie est aisément applicable à des faits de fraude fiscale eu égard à la caractérisation de ce délit dans des faits de fraude aux impôts directs et indirects (§ 1) et en raison de l'extension jurisprudentielle du champ d'application du délit d'escroquerie à la TVA (§ 2).

§ 1 - La caractérisation du délit d'escroquerie dans des faits de fraude aux impôts directs et indirects

Aux termes de l'article 1741 du CGI, la fraude fiscale se présente sous différentes formes telles que l'omission déclarative, la dissimulation des sommes sujettes à l'impôt, l'organisation frauduleuse de son insolvabilité, l'obstacle au recouvrement de l'impôt et les agissements de toute autre manière frauduleuse¹⁸⁴³. Parmi ces aspects matériels de la fraude fiscale, des faits de dissimulation de sommes sujettes à l'impôt peuvent se voir appliquer la qualification d'escroquerie dès lors que ces agissements ont été réalisés au moyen de manœuvres frauduleuses ayant entraîné une remise.

En conséquence, les éléments constitutifs du délit d'escroquerie peuvent se vérifier pour des faits de fraude fiscale relatifs aux impôts directs (A) et à la TVA (B).

¹⁸⁴⁰ V. **TIXIER (G.), DEROUIN (P.)**, *Droit pénal de la fiscalité*, Dalloz, 1989, p. 1 ; V. **ACARD (C.), GENESTIER (N.), EXERJEAN (G.)**, « La ligne de démarcation entre risque fiscal et risque pénal (2^e volet) -.- Un abus peut-il être constitutif d'une fraude fiscale ? », *Dr. fisc.*, n° 10, 10 mars 2016, 207, Les auteurs citent Stéphane Detraz, *JCI. Pénal des affaires*, Fasc. 10, S. Detraz.

¹⁸⁴¹ Cass. crim., 3 oct. 1974, Bull. crim. n° 274, 1974, p. 700 ; V. **LAMURE (C.)**, « Les poursuites pénales en matière de fraude à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) : réflexion autour des délits d'escroquerie et de fraude fiscale », *RTD Com.* 2019, p. 829.

¹⁸⁴² V. notamment les faits de dissimulation volontaire de sommes sujettes à l'impôt qui sont une forme de fraude fiscale visée par l'art. 1741 al. 1^{er} du CGI.

¹⁸⁴³ V. sur ce point **THEVENET (B.)**, « Fraude fiscale : délit général – Éléments constitutifs du délit de fraude fiscale », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, Juin 2022.

A – La vérification des éléments du délit d'escroquerie pour des faits de fraude aux impôts directs

383. Tromperie et remise conséquente. Deux catégories de personnes sont à distinguer en matière d'incidence fiscale, d'une part l'assujetti c'est-à-dire celui qui doit s'acquitter de l'impôt auprès du Trésor public, et d'autre part le redevable ou celui qui supporte *in fine* le paiement de l'impôt. Un impôt est indirect dès lors que l'assujetti s'acquitte de cette contribution sans en être le redevable. La taxe sur la valeur ajoutée illustre parfaitement ce mécanisme dès lors que l'assujetti qui verse l'impôt au Trésor l'a préalablement collecté sur le redevable consommateur¹⁸⁴⁴. À l'inverse, l'impôt est direct dès lors qu'il y a identité entre l'assujetti et le redevable. À ce titre, l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les bénéfices des sociétés sont des impôts directs car c'est le redevable, individu ou société, qui est assujetti au paiement¹⁸⁴⁵. Si la fraude aux impôts directs est généralement poursuivie dans le cadre de la fraude fiscale de l'article 1741 du CGI¹⁸⁴⁶, il n'en demeure pas moins que parmi ces agissements certains sont susceptibles d'intégrer les éléments constitutifs de l'escroquerie. Le ministère public dispose de la faculté de poursuivre ces fraudes dans le cadre du droit commun sur le fondement du délit d'escroquerie en établissant l'existence d'une tromperie et d'une remise conformément aux exigences de l'article 313-1 du code pénal. Les éléments du délit d'escroquerie peuvent se vérifier dans des faits de fraude aux impôts directs dès lors qu'il est possible d'apprécier l'existence d'une tromperie dont est victime l'administration fiscale (1) et d'une remise qui se concrétise à travers une diminution voire une décharge de l'imposition (2).

1 – La qualification de tromperie dans des faits de fraude aux impôts directs

384. Exclusion du simple mensonge. Composante de l'élément matériel de l'escroquerie, la tromperie est facilitée « *soit par l'usage d'un faux nom ou d'une fausse qualité, soit par l'abus d'une qualité vraie, soit par l'emploi de manœuvres frauduleuses* »¹⁸⁴⁷.

¹⁸⁴⁴ V. sur ce point **SÉRANDOUR (Y.)**, « Champ d'application matériel de la TVA. Opérations imposables par nature », *JurisClasseur Fiscal chiffre d'affaires*, Fasc. 2005, 14 Mars 2022 ; V. **CRUVELIER (E.)**, « Taxe sur la valeur ajoutée », *Répertoire de droit commercial*, Mars 2020.

¹⁸⁴⁵ V. sur ce point **CRUVELIER (E.)**, « Impôts directs », *Répertoire de droit commercial*, Juillet 2022, l'auteur précise que « *L'impôt direct peut être défini comme étant l'impôt frappant annuellement une personne à raison de la perception d'un revenu retiré soit de l'exercice d'une activité professionnelle, soit de la cession ou de la gestion d'un bien mobilier ou immobilier* ».

¹⁸⁴⁶ V. notamment **SALOMON (R.)**, « Éléments constitutifs du délit d'escroquerie à la TVA », *La Semaine juridique Entreprises et Affaires* 2015, n° 30, pp. 25-26 ; V. **LASSERRE CAPDEVILLE (J.)**, « Le délit d'escroquerie à la TVA », *Revue Lamy Droit des Affaires* 2012, n° 68, pp. 73-74 ; V. **PELLAS (J.-R.)**, « Le délit d'escroquerie en matière de TVA », *Revue française de finances publiques* 2014, n° 128, p. 113.

¹⁸⁴⁷ Al. 1^{er} de l'art. 313-1 du Cp.

La tromperie constitutive du délit d'escroquerie repose sur des manœuvres frauduleuses et non sur de simples allégations mensongères¹⁸⁴⁸. En effet, la Cour de cassation considère que « *de simples allégations mensongères ne sauraient, en elles-mêmes, et en l'absence de toute autre circonstance, constituer des manœuvres frauduleuses* »¹⁸⁴⁹. Des actes extérieurs renforçant la crédibilité des allégations mensongères sont nécessaires afin de caractériser l'existence de manœuvres frauduleuses¹⁸⁵⁰. La chambre criminelle soutient traditionnellement qu'en matière d'escroquerie, les manœuvres frauduleuses sont constituées par la corroboration de ces mensonges par « *des faits ayant pour objet de leur donner force et crédit* »¹⁸⁵¹.

Dans le cadre des atteintes aux finances publiques, M. THEVENET fait observer que « *Pour passer du stade de la fraude fiscale à celui de l'escroquerie, il est indispensable de pouvoir faire état de manœuvres frauduleuses qui, constituées par des actes extérieurs aux déclarations elles-mêmes, sont de nature à donner force et crédit aux allégations mensongères énoncées par ces déclarations en vue de tromper l'administration* »¹⁸⁵².

385. Crédits et réductions d'impôts sur fausse documentation. Dans le cadre des déclarations d'impôts, les allégations mensongères seules ne peuvent donc être constitutives du délit d'escroquerie mais remplissent plutôt les conditions du délit général de fraude fiscale, notamment l'omission déclarative ou la dissimulation de sommes sujettes à l'impôt conformément à l'article 1741 du CGI. En effet, à première vue, le cadre déclaratif des impôts directs semble hermétique aux manœuvres frauduleuses dès lors que la déclaration n'est étayée par aucun élément extérieur¹⁸⁵³. Toutefois, les redevables de l'impôt direct sont en mesure de bénéficier, sous conditions, de réductions ou de crédits d'impôts que leur accorde le législateur. Dans de telles circonstances, ils doivent corroborer leur déclaration par des éléments annexes. Ces éléments qui viennent attester de la véracité de la déclaration d'un droit à réduction ou crédit d'impôt se présentent en général sous la forme de documents administratifs ou commerciaux. Des abus de ces réductions et crédits d'impôts peuvent être le fait de redevables malintentionnés se prévalant de documents falsifiés. Les

¹⁸⁴⁸ V. sur ce point **THEVENET (B.)**, « Fraude fiscale : délits spéciaux – Délit d'escroquerie à la TVA », *préc.*

¹⁸⁴⁹ Cass. crim., 20 juil. 1960, Bull. crim. n° 382 ; V. Cass. crim., 6 nov. 1991, Bull. crim. N° 399 ; V. Cass. crim., 27 avr. 1994, n° 93-83.261 ; V. Cass. crim., 23 janv. 1997, n° 96-80.729.

¹⁸⁵⁰ V. notamment **MASCALA (C.)**, « Escroquerie », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, Juin 2022, l'auteur fait observer que « *La manœuvre suppose une certaine machination, une ruse ourdie avec plus ou moins d'art, une combinaison d'actes extérieurs* ».

¹⁸⁵¹ Cass. crim., 12 nov. 1864, DP 1865. 5. 158 ; Cass. crim., 27 avr. 1955, Bull. crim. n° 209.

¹⁸⁵² **THEVENET (B.)**, « Fraude fiscale : délits spéciaux – Délit d'escroquerie à la TVA », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, Octobre 2019.

¹⁸⁵³ Pour l'impôt sur le revenu, avec le prélèvement à la source en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2019, conformément à l'ordonnance n° 2017-1390 du 22 septembre 2017, l'intervention du contribuable dans la déclaration est très limitée, V. art 204 A à 204 N du CGI ; Pour l'impôt sur les sociétés, le contribuable doit déposer à l'administration fiscale un formulaire 2065 SD.

manœuvres frauduleuses permettant d'établir le délit d'escroquerie peuvent alors être identifiées à travers l'existence d'une telle documentation en soutien de la déclaration mensongère.

Néanmoins, les manœuvres frauduleuses seules ne suffisent pas à constituer l'escroquerie fiscale, elles doivent entraîner la remise d'une chose par la victime, en l'espèce l'administration, qui octroie à l'auteur une diminution voire une décharge de l'imposition.

2 – La qualification de remise dans des faits de fraude aux impôts directs

386. Acte opérant obligation ou décharge. Seconde composante de l'élément matériel du délit d'escroquerie, la remise consiste « à son préjudice ou au préjudice d'un tiers, à remettre des fonds, des valeurs ou un bien quelconque, à fournir un service ou à consentir un acte opérant obligation ou décharge »¹⁸⁵⁴. Si la remise doit précisément être la conséquence des manœuvres frauduleuses, on remarque toutefois une certaine largesse du champ d'application de l'objet de la remise, notamment à travers l'expression « bien quelconque »¹⁸⁵⁵.

Par ailleurs, en matière d'escroquerie aux impôts directs, la remise se concrétise par le biais d'un « acte opérant obligation ou décharge ». En général, la remise portera sur une décharge partielle ou totale de l'imposition par l'effet de la réduction d'impôt induite ou du crédit d'impôt indu.

Néanmoins, les fraudes aux impôts directs, et notamment en matière d'impôt sur le revenu, sont rarement poursuivies sous la qualification d'escroquerie en raison de la faiblesse des enjeux financiers¹⁸⁵⁶. La doctrine souligne que le délit d'escroquerie trouve une application privilégiée dans le cadre de la répression de la fraude à la TVA¹⁸⁵⁷. Cette qualification pénale constitue un moyen privilégié pour le ministère public de poursuivre pénalement des faits de fraude fiscale sans devoir se plier aux exigences procédurales de la plainte et de la dénonciation.

¹⁸⁵⁴ Al. 1^{er} de l'art. 313-1 du Cp.

¹⁸⁵⁵ V. sur ce point **RASSAT (M.-L.)**, « Escroquerie », *JurisClasseur Pénal des Affaires*, Fasc. 10, 6 Juin 2022.

¹⁸⁵⁶ V. notamment **RASSAT (M.-L.)**, « Escroquerie », *préc.* ; V. **THEVENET (B.)**, « Fraude fiscale : délits spéciaux – Délit d'escroquerie à la TVA », *préc.*

¹⁸⁵⁷ V. sur ce point **LAMURE (C.)**, « Les poursuites pénales en matière de fraude à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) : réflexion autour des délits d'escroquerie et de fraude fiscale », *RTD Com.* 2019, p. 829 ; V. **SALOMON (R.)**, « Éléments constitutifs du délit d'escroquerie à la TVA », *JCP E* 2015, n° 30, p. 25-26 ; **DETRAZ (S.)**, « Escroquerie à la TVA », *RSC* 2015, p. 661 ; **LASSERRE-CAPDEVILLE (J.)**, Le délit d'escroquerie à la TVA », *RLDA* 2012, n° 68, pp. 73-74 ; **PELLAS (J.-R.)**, « Le délit d'escroquerie en matière de TVA », *RFFP* 2014, n° 128, p. 113.

B – La vérification des éléments du délit d'escroquerie pour des faits de fraude à la TVA

387. Mécanisme de la TVA. D'origine française la taxe sur la valeur ajoutée a été créée par la loi du 10 avril 1954 portant réforme fiscale¹⁸⁵⁸. Il s'agit d'un impôt indirect *ad valorem* sur la consommation. À ce titre, la TVA est supportée par le consommateur redevable et est collectée au profit du Trésor par les agents économiques assujettis¹⁸⁵⁹.

Aux termes de l'article 271 du CGI : « *La taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la taxe sur la valeur ajoutée applicable à cette opération* »¹⁸⁶⁰. Ces dispositions édictent une règle de déductibilité selon laquelle, au cours d'une opération, la taxe payée par l'assujetti à son fournisseur est déduite de la taxe que ce même assujetti collecte sur son client¹⁸⁶¹. Conséquemment, l'assujetti dispose d'un droit à déduction lui permettant d'imputer la TVA qu'il a payée en amont, sur la TVA qu'il collecte en aval et qui doit être reversée au Trésor. Lorsque l'opération d'imputation présente un solde positif, eu égard à la supériorité de la taxe collectée en aval sur la taxe payée en amont, cet excédent de TVA constitue une créance pour le Trésor dont l'assujetti est tenu de s'acquitter au moment de la déclaration de ses opérations¹⁸⁶². À l'inverse, si l'opération d'imputation présente un solde négatif¹⁸⁶³, ce déficit de TVA constitue une créance de l'assujetti sur le Trésor. Ce crédit de TVA peut être soit reporté sur la période suivante, soit faire l'objet d'un remboursement par le Trésor à la demande de l'intéressé¹⁸⁶⁴.

388. Régime favorable à la marge. L'assujetti est, par ailleurs, susceptible de bénéficier d'un régime de TVA favorable lorsqu'il procède à l'achat de biens d'occasion afin de les revendre¹⁸⁶⁵.

¹⁸⁵⁸ V. Loi n° 54-404 du 10 avril 1954 portant réforme fiscale, art. 1^{er} : « *Il est institué [...] Une taxe sur la valeur ajoutée perçue sur les affaires qui étaient soumises à la taxe visée aux articles 256-1° et 277-1° du code général des impôts* » ; V. notamment **LÉVY-LEBOYER (M.), LESCURE (M.), PLESSIS (A.)**, *L'impôt en France aux XIX^{ème} et XX^{ème} siècles*, Colloque des 2, 3 et 4 mai 2001, Institut de la gestion publique et du développement économique, Comité pour l'histoire économique et financière de la France, spéc. pp. 195-231.

¹⁸⁵⁹ V. sur ce point **MAGNANT (A.)**, « La neutralité de la TVA : Propos introductifs », *RFFP* n° 128, nov. 2014, p. 47.

¹⁸⁶⁰ Art. 271, I, 1 du CGI.

¹⁸⁶¹ Nous proposons cet exemple très simple de fonctionnement du mécanisme de déduction de la TVA sur une opération de pur négoce (achat pour revente). Cette taxe s'applique néanmoins à d'autres types d'opérations commerciales plus ou moins complexes telles qu'entre autres : des prestations de services (art. 256, I du CGI), des importations (art. 291, I, 1° du CGI), d'acquisitions intra-communautaires (art. 256 bis, I, 1° du CGI) ; V. notamment **TRESCHER (B.)**, « Taxe sur la valeur ajoutée », *Répertoire de droit européen*, Mai 2020.

¹⁸⁶² Art 1692 du CGI : « *Les redevables sont tenus d'acquitter le montant des taxes exigibles au moment où ils déposent la déclaration de leurs opérations* ».

¹⁸⁶³ Dans ces circonstances le montant de la taxe perçue en aval est inférieur au montant de la taxe perçue en amont.

¹⁸⁶⁴ V. art. 242-0 A et 242-0 C du CGI, spéc. art. 242-0 A : « *Le remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée déductible dont l'imputation n'a pu être opérée doit faire l'objet d'une demande des assujettis. Le remboursement porte sur le crédit de taxe déductible constaté au terme de chaque année civile* ».

¹⁸⁶⁵ En vertu de l'art. 297 A du CGI, les livraisons de biens d'occasion, œuvres d'art, objets de collection ou d'antiquité effectuées par les assujettis-revendeurs sont soumises de plein droit au régime particulier de la marge bénéficiaire dès lors que les biens concernés ont été acquis des mains d'un non redevable de la TVA ou d'une personne non autorisée

Lorsque l'assujetti professionnel achète un bien d'occasion à un particulier non assujetti à la TVA, le particulier établit une facture de vente hors taxe. Lorsque le professionnel revendra ce bien, il sera tenu d'appliquer la TVA mais n'aura aucun droit à déduction par défaut de TVA payée en amont. Afin de compenser cette absence de déductibilité, le législateur prévoit un calcul de la TVA sur la marge¹⁸⁶⁶. Dans ce cadre, l'assujetti ne s'acquitte pas envers le Trésor de la TVA portant sur le prix de vente mais sur la marge, c'est-à-dire sur la différence entre le prix d'achat et le prix de vente. Le régime de TVA à la marge portant ainsi sur un montant plus faible s'avère favorable pour le professionnel.

389. Abus du mécanisme de TVA. En raison des avantages qu'il est susceptible de procurer aux assujettis, le système de TVA fait l'objet d'abus dont les plus connus sont la perception d'un droit à déduction indu et le recours indu à un régime de TVA favorable¹⁸⁶⁷. Ces abus sont aisément qualifiables pénalement de fraude fiscale eu égard à la souplesse des critères de cette infraction¹⁸⁶⁸. En effet, les fraudes à la TVA peuvent s'identifier sous la forme de la dissimulation de sommes sujettes à l'impôt¹⁸⁶⁹. Par conséquent, la poursuite de ces fraudes à la TVA est soumise au dispositif dérogatoire du droit commun de mise en mouvement de l'action publique sur décision de l'administration fiscale¹⁸⁷⁰.

Il est toutefois possible pour le ministère public de poursuivre ces faits de fraude à la TVA en toute indépendance sous la qualification de délit d'escroquerie attendu qu'à travers ceux-ci il est possible d'apprécier l'existence d'une tromperie (1) et d'une remise consécutive (2).

à facturer la TVA. Le régime de ces biens est défini par la 7^{ème} directive communautaire, n° 94/5/CE (du Conseil) du 14 février 1994 portant « régime particulier applicable dans le domaine des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité ». La directive est retranscrite en droit français par l'art. 6 de la loi n° 94-1163 du 29 décembre 1994 qui précise qu'il s'applique aux transactions portant sur ces biens un régime de taxation sur la marge, c'est-à-dire sur la différence entre le prix de vente et le prix d'acquisition.

¹⁸⁶⁶ V. sur ce point **LEFILS (B.)**, « Biens d'occasion, objets d'art, de collection ou d'antiquité. Définitions – Principes d'imposition », *JurisClasseur Fiscal Chiffre d'affaires*, Fasc. 2060-40, 21 Mars 2021.

¹⁸⁶⁷ V. notamment **DETRAZ (S.)**, « Infractions spécifiques aux taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées, aux droits d'enregistrement et de publicité foncière et aux droits de timbre », *JurisClasseur Procédures fiscales*, Fasc. 710, 21 Février 2022.

¹⁸⁶⁸ V. sur ce point **LAMURE (C.)**, « Les poursuites pénales en matière de fraude à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) : réflexion autour des délits d'escroquerie et de fraude fiscale », *préc.* ; V. **TIXIER (G.)**, **DEROUIN (P.)**, *Droit pénal de la fiscalité*, Dalloz, *préc.* ; V. **ACARD (C.)**, **GENESTIER (N.)**, **EXERJEAN (G.)**, « La ligne de démarcation entre risque fiscal et risque pénal (2^e volet) -.- Un abus peut-il être constitutif d'une fraude fiscale ? », *Dr. fisc*, n° 10, 10 mars 2016, 207, Les auteurs citent Stéphane Detraz, *JCl. Pénal des affaires*, Fasc. 10, S. Detraz.

¹⁸⁶⁹ V. les différentes formes de fraude fiscale prévues par l'art. 1741 du CGI.

¹⁸⁷⁰ Ces fraudes sont poursuivies pénalement sur requête de l'administration fiscale conformément à l'art. L. 228 du LPF.

1 – L’appréciation de la tromperie dans des faits de fraude à la TVA

390. Exclusion du simple mensonge. Eu égard au fait qu’en matière d’escroquerie, la tromperie constitutive de ce délit repose sur des manœuvres frauduleuses et non sur de simples allégations mensongères¹⁸⁷¹, la chambre criminelle juge que le dépôt d’une déclaration mensongère afin d’obtenir un crédit de TVA ne revêt pas le caractère d’une manœuvre frauduleuse constitutive de l’escroquerie¹⁸⁷². Elle considère que la déclaration de chiffre d’affaires mensongère doit être corroborée par un acte extérieur lui donnant force et crédit tel qu’un montage destiné à tromper le Trésor, de fausses factures ou encore la constitution de sociétés fictives. La confection et l’emploi de fausses factures à l’appui d’une déclaration de TVA mensongère sont des procédés que les juridictions pénales qualifient de manœuvres frauduleuses au sens de l’article 313-1 du Code pénal¹⁸⁷³.

Conséquemment, en l’absence de ces actes extérieurs, on ne peut caractériser l’existence de manœuvres frauduleuses constitutives du délit d’escroquerie et la poursuite des faits de déclaration mensongère reste subordonnée à une décision de l’administration dans le cadre dérogatoire de la mise en mouvement de l’action publique pour fraude fiscale¹⁸⁷⁴.

391. Carrousel de TVA équivalent à une manœuvre frauduleuse. La chambre criminelle établit une distinction claire entre la fraude simple à la TVA et la fraude à la TVA réalisée au moyen d’un mécanisme de carrousel¹⁸⁷⁵. À défaut de manœuvres frauduleuses, les fraudes simples qui ne peuvent être poursuivies du chef d’escroquerie le seront dans le cadre de la fraude fiscale sur décision de l’administration¹⁸⁷⁶. En revanche, on peut caractériser des manœuvres frauduleuses aux fins de perception d’un droit à déduction de TVA dans la mise en œuvre de mécanismes de type carrousel. Concernant ce mécanisme, la Cour de cassation juge que « *caractérisent une escroquerie les manœuvres qui consistent à mettre en place un circuit frauduleux de vente et de facturation « en boucle » entre diverses*

¹⁸⁷¹ V. sur ce point **THEVENET (B.)**, « Fraude fiscale : délits spéciaux – Délit d’escroquerie à la TVA », *préc.* ; Cass. crim., 20 juil. 1960, Bull. crim. n° 382 ; V. Cass. crim., 6 nov. 1991, Bull. crim. N° 399 ; V. Cass. crim., 27 avr. 1994, n° 93-83.261 ; V. Cass. crim., 23 janv. 1997, n° 96-80.729.

¹⁸⁷² V. notamment Cass. crim., 1^{er} févr. 1993, Dr. fisc. 1993, n° 31, comm. 1618.

¹⁸⁷³ V. notamment Cass. crim., 28 févr. 2018, n° 16-87.225, la Cour de cassation estime « *qu’en l’état de ces énonciations procédant de son appréciation souveraine, et dès lors que la TVA déduite par le prévenu l’a été sur le fondement de factures non causées, la cour d’appel, qui, sans insuffisance, ni contradiction, a caractérisé le délit en tous ses éléments, tant matériel qu’intentionnel, a justifié sa décision* ».

¹⁸⁷⁴ La poursuite peut être fondée sur la dissimulation de sommes sujettes à l’impôt prévue par l’art. 1741 du CGI ; V. sur ce point **LAMURE (C.)**, « Les poursuites pénales en matière de fraude à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) : réflexion autour des délits d’escroquerie et de fraude fiscale », *préc.*

¹⁸⁷⁵ V. sur ce point **DETRAZ (S.)**, « Infractions spécifiques aux taxes sur le chiffre d’affaires et taxes assimilées, aux droits d’enregistrement et de publicité foncière et aux droits de timbre », *préc.*

¹⁸⁷⁶ Conformément à l’art. L. 228 du LPF.

sociétés de l'Union européenne afin d'échapper au reversement de la taxe collectée ou de faire naître indument des droits à déduction de TVA»¹⁸⁷⁷. Dans le contexte de la mise en œuvre du mécanisme de carrousel, l'intervention de sociétés tierces semble satisfaire l'exigence d'actes extérieurs. Les manœuvres frauduleuses constitutives d'escroquerie à la TVA au moyen d'un carrousel s'évincent de la constitution de sociétés « taxis », c'est-à-dire d'entreprises sans activité économique pertinente, destinées à émettre de fausses factures comprenant une TVA qui sera récupérée par leur client¹⁸⁷⁸.

392. Régime favorable de TVA sur fausses factures. Des manœuvres frauduleuses sont pareillement appréciables dans des faits de recours indu à un régime de TVA favorable notamment celui de la taxation à la marge¹⁸⁷⁹. Le recours indu à ce régime relatif aux transaction intracommunautaires portant sur des biens d'occasion se remarque principalement dans le cadre des ventes de véhicules à moteur d'occasion¹⁸⁸⁰. La fraude à la TVA sur la marge est susceptible de recevoir la qualification d'escroquerie dès lors que des manœuvres frauduleuses soutiennent ces agissements. On peut évoquer l'exemple de la mise en place, entre des sociétés françaises et d'autres sociétés de l'Union européenne, d'un circuit de facturation destiné à émettre des factures de véhicules d'occasion mentionnant une TVA faussement acquittée¹⁸⁸¹. La manœuvre corroborée par des factures falsifiées permet d'occulter le statut fiscal applicable à ces véhicules achetés hors taxe à l'étranger en leur appliquant frauduleusement le régime de TVA sur la marge.

Qu'il s'agisse du recours à de faux documents à l'appui d'une déclaration mensongère, de l'élaboration d'un circuit organisé transfrontière de perception de crédit de TVA indus, de mises en scène ou d'intervention de sociétés tierces, les manœuvres frauduleuses afin de constituer le délit d'escroquerie doivent être suivies d'une remise¹⁸⁸².

¹⁸⁷⁷ Cass. crim., 8 avr. 2010, n° 09-85.514 ; Rapp. Cass. crim., 9 févr. 2011, n° 10-82.446.

¹⁸⁷⁸ V. sur ce point **THEVENET (B.)**, « Fraude fiscale : délits spéciaux – Délit d'escroquerie à la TVA », *préc.*

¹⁸⁷⁹ V. art. 297 A du CGI ; 7^{ème} directive communautaire, n° 94/5/CE (du Conseil) du 14 février 1994 portant « régime particulier applicable dans le domaine des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité » ; V. art. 6 de la loi n° 94-1163 du 29 décembre 1994.

¹⁸⁸⁰ V. notamment **DUTEIL (G.)**, **THONY (J.-F.)**, « Le parquet européen et la lutte contre les fraudes à la TVA », *AJ pénal* 2018. 290.

¹⁸⁸¹ V. notamment Cass. crim., 3 déc. 2014, n° 13-82.099.

¹⁸⁸² V. sur ce point **MASCALA (C.)**, « Escroquerie », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, Juin 2022, l'auteur observe que « *La remise consomme l'infraction, ce qui signifie que tant que la victime n'a pas remis la chose convoitée par l'auteur des moyens frauduleux, l'escroquerie n'est pas constituée* ».

2 – La qualification de remise dans des faits de fraude à la TVA

393. Réduction, crédit ou remboursement de la TVA. Classiquement perçue par le droit civil comme une tradition manuelle de la chose¹⁸⁸³, la remise ne se limite pourtant pas au passage d'une chose matérielle des mains de la victime à celle de l'escroc. En matière de fraude aux impôts, la chambre criminelle retient une conception large de la notion de remise, ainsi que l'autorise le texte de l'article 313-1 du Code pénal¹⁸⁸⁴. Les hauts magistrats considèrent que la déclaration de chiffre d'affaires a la valeur d'un titre de créance à l'encontre du Trésor pour le montant de la TVA déductible¹⁸⁸⁵. La Cour de cassation constate la consommation du délit d'escroquerie dès l'acceptation par l'administration de la déclaration de chiffre d'affaires¹⁸⁸⁶. Conséquemment, quand bien même il serait effectué par voie scripturale, un paiement du Trésor vaut remise d'espèces. La décharge ainsi obtenue frauduleusement par voie d'imputation scripturale de crédit de TVA caractérise le délit d'escroquerie selon les magistrats du quai de l'Horloge¹⁸⁸⁷. Pour reprendre le propos de M. DETRAZ, on peut observer que « *Dans la fraude à la TVA, l'objet de la remise peut être soit la diminution du montant de taxe à acquitter, soit la création d'un crédit de taxe, soit encore l'obtention d'un remboursement* »¹⁸⁸⁸.

Dès lors qu'elles remplissent les critères du délit d'escroquerie, à savoir l'existence de manœuvres frauduleuses et une remise consécutive, les fraudes à la TVA peuvent être poursuivies en toute indépendance par le ministère public. Si ces critères semblent plus difficiles à satisfaire que ceux de la fraude fiscale¹⁸⁸⁹, il n'en demeure pas moins que la poursuite de ces fraudes par le parquet indépendamment d'une décision de l'administration est favorisée par l'extension jurisprudentielle du champ d'application du délit d'escroquerie à la TVA.

¹⁸⁸³ *Ibidem*, l'auteure précise que « *la remise s'entend comme la tradition manuelle de la chose, la délivrance de celle-ci (Crim. 16 juill. 1903, DP 1904. 1. 447)* ».

¹⁸⁸⁴ Cass. crim., 16 juin 1966, Bull. crim. n° 174 ; Cass. crim., 25 janv. 1967, n° 66-92.968, Bull. crim. n° 39 ; Cass. crim., 17 oct. 1967, n° 66-92.187, Bull. crim. n° 252.

¹⁸⁸⁵ Cass. Crim., 9 févr. 2011, n° 10-82.446, les magistrats du quai de l'Horloge jugent « *que cette déduction indue de TVA est considérée comme une remise par la jurisprudence, le délit étant consommé par l'acceptation de la déclaration de TVA, laquelle a conféré au document établi la valeur d'un titre de créance à l'égard du Trésor public* » ; Cass. crim., 25 janv. 1967, n° 66-92.968, Bull. crim. n° 39 ; Cass. crim., 17 oct. 1967, n° 66-92.187, Bull. crim. n° 252 ; Cass. Crim., 6 févr. 1969, n° 66-91.594, Bull. crim. n° 65.

¹⁸⁸⁶ *Ibidem*.

¹⁸⁸⁷ Cass. crim., 19 déc. 1973, n° 73-90.224, Bull. crim. n° 480 ; Cass. crim., 20 janv. 1976, n° 75-91.685 ; Cass. crim. 19 juin 1978, n° 73-92.860 ; Cass. crim., 19 oct. 1987, n° 85-94.605.

¹⁸⁸⁸ **DETRAZ (S.)**, « *Infractions spécifiques aux taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées, aux droits d'enregistrement et de publicité foncière et aux droits de timbre* », *préc.*

¹⁸⁸⁹ Il convient de rappeler le caractère très englobant du champ d'application de la fraude fiscale prévu par l'art. 1741 du CGI avec notamment la mention « *toute autre manière frauduleuse* », alors que le délit d'escroquerie régit par l'art. 313-1 du Cp est un délit complexe en raison de son élément matériel constitué de deux composantes : des manœuvres frauduleuses ainsi qu'une remise consécutive ; V. sur ce point **LAMURE (C.)**, « *Les poursuites pénales en matière de fraude à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) : réflexion autour des délits d'escroquerie et de fraude fiscale* », *préc.*

§ 2 - L'extension jurisprudentielle du champ d'application du délit d'escroquerie à la TVA

La Cour de cassation a étendu le champ d'application des composantes de l'élément matériel du délit d'escroquerie afin de favoriser le contournement du verrou de Bercy par le ministère public. Si le champ d'application des manœuvres frauduleuses a été étendu à de simples mensonges (A), celui de la remise a été étendu à une remise par équivalent (B)

A - L'extension du champ d'application des manœuvres frauduleuses à de simples mensonges

On peut remarquer une tendance de la Cour de cassation à assouplir les exigences qui régissent l'établissement des manœuvres frauduleuses en matière d'escroquerie à la TVA. La chambre criminelle semble en effet considérer que les manœuvres frauduleuses puissent être constituées par les seules allégations mensongères sur la déclaration du chiffre d'affaires¹⁸⁹⁰.

Ce positionnement des hauts magistrats suscite toutefois l'attention puisque que la prise en compte du simple mensonge pour la caractérisation des manœuvres frauduleuses (1) semble résulter de l'exploitation jurisprudentielle de l'imprécision de la notion de manœuvres frauduleuses (2).

1 - La prise en compte du simple mensonge pour la caractérisation des manœuvres frauduleuses

394. Caractérisation des manœuvres frauduleuses par un mensonge. Nous avons observé que la Cour de cassation définit les manœuvres frauduleuses comme constituées lorsque des actes extérieurs interviennent à l'appui d'allégations mensongères afin de « *leur donner force et crédit* »¹⁸⁹¹, et refuse qu'un simple mensonge, même écrit, puisse être qualifié de manœuvre frauduleuse¹⁸⁹². D'ailleurs, les hauts magistrats soutiennent en matière de TVA que la seule mention mensongère d'une taxe déductible dans la déclaration de chiffre d'affaires ne suffit pas à caractériser des manœuvres frauduleuses¹⁸⁹³. Par conséquent, une escroquerie à la TVA ne peut être constituée que

¹⁸⁹⁰ V. sur ce point **LÉNA (M.)**, « Escroquerie à la TVA : vers la prise en compte du simple mensonge écrit ? », *Dalloz actualité* 20 décembre 2007.

¹⁸⁹¹ Cass. crim., 12 nov. 1864, DP 1865. 5. 158 ; Cass. crim., 27 avr. 1955, Bull. crim. n° 209.

¹⁸⁹² Cass. crim., 20 juil. 1960, Bull. crim. n° 382 ; V. Cass. crim., 6 nov. 1991, Bull. crim. N° 399 ; V. Cass. crim., 27 avr. 1994, n° 93-83.261 ; V. Cass. crim., 23 janv. 1997, n° 96-80.729 ; V. Cass. crim., 4 août 1933, Bull. crim. n° 182 ; Cass. crim., 4 déc. 1936, Bull. crim. n° 133 ; Cass. crim., 25 mars 1965, Bull. crim. n° 89 ; Cass. crim., 16 mars 1970, Bull. crim. n° 107.

¹⁸⁹³ V. notamment Cass. crim., 1^{er} févr. 1993, Dr. fisc. 1993, n° 31, comm. 1618, dans cet arrêt les hauts magistrats précisent que la déclaration mensongère doit être corroborée par un fait extérieur lui donnant force et crédit tel qu'un montage destiné à tromper le Trésor, de fausses factures ou encore la constitution de sociétés fictives.

par des manœuvres frauduleuses, ou des actes extérieurs en sus de la déclaration mensongère, intervenant antérieurement à la remise qui leur est consécutive.

Toutefois deux arrêts du 14 novembre 2007 et du 11 avril 2011 de la Chambre criminelle¹⁸⁹⁴ suscitent l'interrogation à propos de l'existence d'un courant jurisprudentiel visant à caractériser le délit d'escroquerie à la TVA par la prise en compte de la seule déclaration mensongère¹⁸⁹⁵.

Dans un arrêt du 14 novembre 2007, la Cour de cassation juge que « *constituent une mise en scène caractérisant les manœuvres frauduleuses visées par l'article 313-1 du code pénal des demandes de paiement de crédits indus de TVA justifiées par des déclarations mensuelles de chiffre d'affaires indiquant un montant fictif de taxe déductible sous le couvert d'une comptabilité inexacte, dissimulant le montant de la taxe effectivement décaissée* »¹⁸⁹⁶.

En d'autres termes, les hauts magistrats jugent que ces seules demandes de remboursement et déclarations mensongères font partie intégrante d'une mise en scène dans laquelle ces dernières sont soutenues en amont par une comptabilité frauduleuse. Cette mise en scène caractérise, selon la Cour, les manœuvres frauduleuses du délit d'escroquerie.

Cette jurisprudence suscite l'inquiétude de la doctrine qui se demande si l'on ne s'achemine pas, « *sous couvert de mise en scène, vers la prise en compte des simples mensonges écrits dans la qualification de l'escroquerie à la TVA, tandis que la qualification de fraude fiscale répond déjà à ces comportements délictueux ?* »¹⁸⁹⁷.

Ces craintes sont confortées par la parution d'un arrêt du 11 avril 2011 dans lequel la chambre criminelle fonde l'existence des manœuvres frauduleuses sur des déclarations de TVA mensongères rendues sous le couvert d'une comptabilité inexacte¹⁸⁹⁸.

¹⁸⁹⁴ V. Cass. crim., 14 nov. 2007, n° 07-83.208 ; V. Cass. crim., 6 avr. 2011, n° 10-85.209.

¹⁸⁹⁵ V. notamment **LÉNA (M.)**, « Escroquerie à la TVA : vers la prise en compte du simple mensonge écrit ? », *Dalloz actualité* 20 décembre 2007 ; V. **BOURSIER-MAUDERLY (M.-E.), GHOZIA (A.), QUETAND (C.), DORANGES (G.)**, « L'escroquerie : la notion extensive de manœuvres frauduleuses et l'élément tenant aux raisons déterminant la remise de la victime », *LPA* 28 oct. 2008, n° 216, p. 6 ; V. Cass. crim., 14 nov. 2007, n° 07-83.208.

¹⁸⁹⁶ Cass. crim., 14 nov. 2007, n° 07-83.208, les magistrats du quai de l'Horloge prennent une telle décision censurant les juges du fond qui avaient précisé « *que faute d'être accompagnées et renforcées par d'autres éléments extérieurs destinés à leur donner force et crédit, ces demandes de reversement de sommes indues ne constituent que des mensonges écrits insuffisants à caractériser les manœuvres frauduleuses constitutives du délit d'escroquerie* ». Ce positionnement des juges du fond semble s'appuyer sur les exigences de l'art. 313-1 du Cp et pareillement sur la jurisprudence de la Cour de cassation selon laquelle le délit d'escroquerie à la TVA est constitué par des manœuvres frauduleuses, c'est-à-dire des actes extérieurs intervenant afin d'appuyer la force et la crédibilité de la déclaration mensongère de chiffre d'affaires (montage destiné à tromper le Trésor, fausses factures, constitution de sociétés fictives), V. notamment Cass. crim., 1^{er} févr. 1993, *Dr. fisc.* 1993, n° 31, comm. 1618.

¹⁸⁹⁷ **LÉNA (M.)**, « Escroquerie à la TVA : vers la prise en compte du simple mensonge écrit ? », *préc.*

¹⁸⁹⁸ Cass. crim., 6 avr. 2011, n° 10-85.209, selon les magistrats du quai de l'Horloge « *constituent les manœuvres frauduleuses caractérisant le délit d'escroquerie les demandes de paiement de crédits indus de taxe sur la valeur ajoutée justifiées par des déclarations mensuelles de chiffre d'affaires indiquant un montant fictif de taxe déductible sous le couvert d'une comptabilité inexacte, établie sur le fondement d'écritures fictives et de fausses factures* » ; V. notamment **BOMBLED (M.)**, « Escroquerie à la TVA : caractérisation des manœuvres frauduleuses », *Dalloz actualité* 27 avril 2011.

395. Condamnation de l'orchestration de la tromperie. Cette jurisprudence semble revenir sur la distinction faite par la même Cour de cassation entre le simple mensonge écrit insuffisant à caractériser une manœuvre frauduleuse et le mensonge étayé par des faits et actes extérieurs destinés à lui donner force et crédit. La position des hauts magistrats dans ces arrêts, si elle peut surprendre, ne constitue tout de même pas une nouveauté au sein de la juridiction suprême de l'ordre judiciaire. Depuis un arrêt du 4 août 1933, la Cour de cassation reconnaît la constitution d'une escroquerie sur un simple mensonge écrit dès lors que celui-ci est supporté par un document comptable inexact, en l'occurrence la production d'un faux bilan lors de la vente d'un fonds de commerce¹⁸⁹⁹. La présentation d'un faux bilan à une banque afin que celle-ci accorde un crédit reçoit la qualification d'escroquerie de la Cour de cassation¹⁹⁰⁰. Il en est de même s'agissant d'un bilan falsifié afin de décider un éventuel acquéreur de parts sociales¹⁹⁰¹. Des avis critiques sur cette jurisprudence émanent d'auteurs comme Mme MATSOPOULOU qui, considérant le bilan comme une œuvre de l'escroc et non comme un acte ou fait extérieur, estiment que ce document comptable qui est une réitération du mensonge ne peut être qualifié de manœuvre frauduleuse¹⁹⁰².

Toutefois, on pourrait comprendre dans cette jurisprudence une volonté de la Cour de cassation de punir sévèrement par le biais de l'escroquerie des mises en scène destinées à abuser de la confiance publique qui entoure ces actes comptables.

La maîtrise de la définition des manœuvres frauduleuses par la Cour de cassation lui permet d'appliquer le délit d'escroquerie à des mensonges préparés et agencés avec habileté. Un tel contrôle résulte de l'exploitation par la Cour de cassation de l'imprécision de la notion de manœuvres frauduleuses.

2 - l'exploitation jurisprudentielle de l'imprécision de la notion de manœuvres frauduleuses

396. Question de légalité criminelle. Le Code pénal ne donne aucune définition de la notion de manœuvres frauduleuses figurant à l'article 313-1 punissant le délit d'escroquerie. À cet égard, Mme MASCALA fait observer que « *L'emploi du terme « manœuvres frauduleuses » révèle de la part du législateur un souci de restreindre l'incrimination aux seules hypothèses caractérisées de fraude. Néanmoins, en l'absence d'une définition précise, la jurisprudence dut faire face à l'ingéniosité et à l'habileté des escrocs* »¹⁹⁰³.

¹⁸⁹⁹ Cass. crim., 4 août 1933, Bull. crim. n° 132 ; Cass. crim., 4 déc. 1836, Bull. crim. n° 260 ; Cass. crim., 15 avr. 1937, Bull. crim. n° 74 ; Cass. crim., 16 nov. 1957, Bull. crim. n° 636 ; Cass. crim., 25 mars 1965, Bull. crim. n° 89.

¹⁹⁰⁰ V. par ex. Cass. crim., 17 déc. 1974, Bull. crim. n° 374.

¹⁹⁰¹ V. par ex. Cass. crim., 4 janv. 1969, Bull. crim. n° 5 ; V. Cass. crim., 18 janv. 1988, Bull. crim. n° 22.

¹⁹⁰² MATSOPOULOU (H.), « Infractions comptables – Incriminations extérieures à la loi du 24 juillet 1966 », *Répertoire des sociétés*, Septembre 2022.

¹⁹⁰³ V. sur ce point MASCALA (C.), « Escroquerie », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, Juin 2022.

La caractérisation des manœuvres frauduleuses est ainsi laissée à la jurisprudence. Les arrêts du 4 novembre 2007 et du 11 avril 2011 de la Chambre criminelle¹⁹⁰⁴ soulèvent la question de la prise en compte du simple mensonge afin de caractériser des manœuvres frauduleuses¹⁹⁰⁵ et font ressortir la maîtrise des éléments caractéristiques de l'escroquerie par la Cour de cassation.

Cette jurisprudence est contestée par une partie de la doctrine et des commentateurs parmi lesquels M. LASSERRE CAPDEVILLE évoque le manque de précision de l'article 313-1 du code pénal sur la notion de manœuvres frauduleuses et l'insécurité juridique conséquente. L'auteur soulève la nécessité d'une intervention du législateur afin « *de clarifier le droit en la matière. Plusieurs possibilités s'offrent à lui : soit consacrer la solution aux termes de laquelle le mensonge non confirmé par des éléments extérieurs ne peut être vu comme une manœuvre frauduleuse, soit, à l'inverse, faire du mensonge une telle manœuvre frauduleuse constitutive de l'infraction (lorsqu'elle entraîne, bien entendu, une remise)* ». Á cet égard, il importe de souligner qu'en respect du principe de légalité des délits et des peines, pour qu'un mensonge soit punissable des incriminations précises à son sujet doivent être instaurées.

397. Sanction de l'abus de la confiance publique. Il convient de rappeler que, par principe, le droit pénal exclut la sanction du simple mensonge, car comme le faisait remarquer M. MAYAUD « *Tout mensonge ne saurait être appréhendé par le droit pénal, parce que la répression n'est pas l'instrument d'une morale fondamentale [...] il ne s'agit pas, par l'incrimination, de reproduire un modèle idéal, mais de répondre à des préoccupations d'ordre social, afin de ne sanctionner que ce qui est à même d'en perturber l'organisation* »¹⁹⁰⁶. L'auteur attire l'attention sur la nécessité de défendre la confiance publique et prend l'exemple de la monnaie objet d'une confiance nécessaire en citant René GARRAUD qui estimait que le faux monnayeur « *ébranle la foi de tous dans la sincérité de la monnaie et cette confiance publique (fides publica) qui est nécessaire pour que la monnaie remplisse sa fonction d'échange* »¹⁹⁰⁷.

On pourrait se poser la question de savoir si ce n'est pas la volonté de sanctionner une atteinte à la confiance publique qui anime la Cour de cassation lorsqu'elle considère que la simple demande de remboursement d'un crédit indu de TVA fondé sur une déclaration inexacte étayée par une fausse comptabilité constitue une mise en scène caractérisant les manœuvres frauduleuses du délit d'escroquerie¹⁹⁰⁸.

¹⁹⁰⁴ V. Cass. crim., 14 nov. 2007, n° 07-83.208 ; V. Cass. crim., 6 avr. 2011, n° 10-85.209.

¹⁹⁰⁵ V. sur ce point LÉNA (M.), « Escroquerie à la TVA : vers la prise en compte du simple mensonge écrit ? », *préc.* ; Rappr. BOURSIER-MAUDERLY (M.-E.), GHOZIA (A.), QUETAND (C.), DORANGES (G.), « L'escroquerie : la notion extensive de manœuvres frauduleuses et l'élément tenant aux raisons déterminant la remise de la victime », *préc.*

¹⁹⁰⁶ MAYAUD (Y.), « La crédibilité, critère du mensonge punissable en droit pénal », *AJ Pénal* 2008, p. 111.

¹⁹⁰⁷ *Ibidem*, l'auteur cite GARRAUD (R.), *Traité théorique et pratique du droit pénal français*, Sirey, t. 4, 1922, n° 1309.

¹⁹⁰⁸ V. Cass. crim., 14 nov. 2007, n° 07-83.208 ; V. Cass. crim., 6 avr. 2011, n° 10-85.209.

En tout état de cause, l'imprécision de la notion de manœuvres frauduleuses semble exploitée par la Cour de cassation dans le but de faciliter la poursuite des fraudes à la TVA sous la qualification d'escroquerie afin de contourner le verrou de Bercy¹⁹⁰⁹. En effet, ces fraudes qui causent un préjudice considérable au Trésor public répondent aux critères de la fraude fiscale prévus par l'article 1741 du CGI¹⁹¹⁰ et dont la poursuite est assujettie à une décision de l'administration fiscale¹⁹¹¹. La qualification de ces fraudes en escroquerie les fait rentrer dans le droit commun, cadre dans lequel l'autorité judiciaire n'est pas subordonnée à une décision de l'administration afin de mettre en mouvement l'action publique.

Néanmoins, l'extension jurisprudentielle du champ d'application de l'escroquerie à la TVA n'est pas seulement due à l'élargissement du périmètre des manœuvres frauduleuses par la Cour de cassation. Elle résulte également d'une extension du champ d'application de la remise vers une remise par équivalent.

B - L'extension du champ d'application de la remise vers une remise par équivalent

398. Extrapolation de la notion de remise. En droit pénal, dès l'origine, la remise constitutive de l'escroquerie porte sur des objets dont la définition donnée par le législateur favorise l'extension du domaine d'application de cette tradition¹⁹¹². Depuis l'entrée en vigueur du nouveau Code pénal le 1^{er} mars 1994, l'article 313-1 du même code prévoit trois catégories d'objets sur lesquels peut porter une remise : en premier lieu des fonds, des valeurs ou un bien quelconque ; en deuxième lieu des services ; en troisième lieu des actes opérant obligation ou décharge¹⁹¹³. Par le biais d'une formulation large des objets sur lesquels est susceptible de porter une remise le législateur permet à la jurisprudence d'étendre le champ d'application de l'escroquerie¹⁹¹⁴.

En matière fiscale, il convient de remarquer qu'un crédit indu de TVA peut faire l'objet soit d'un remboursement par le Trésor, soit d'un report de ce crédit qui, par imputation, viendra diminuer le prochain montant de TVA exigible. Cette seconde possibilité ne remplissait pas les conditions de la remise matérielle de la chose et se concrétisait plutôt à travers une écriture comptable¹⁹¹⁵.

¹⁹⁰⁹ V. art. L. 228 du LPF ; V. sur ce point **CABON (S.-M.)**, « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du verrou de Bercy », *Revue de droit fiscal* 2014, n° 46.

¹⁹¹⁰ V. al. 1^{er} de l'art. 1741 du CGI notamment la dissimulation volontaire de sommes sujettes à l'impôt.

¹⁹¹¹ V. art. L. 228 du LPF.

¹⁹¹² V. notamment art. 405 ancien du Cp selon lequel la remise porte sur « *des fonds, des meubles ou des obligations, dispositions, billets, promesses, quittances ou décharges* ».

¹⁹¹³ V. sur ce point **MASCALA (C.)**, « Escroquerie », *préc.*, n° 149.

¹⁹¹⁴ Un exemple récent est celui de l'immeuble qui est un bien sur lequel l'escroquerie peut porter depuis un arrêt Cass. crim., 28 sept. 2016, n° 15-84.486.

¹⁹¹⁵ V. **LAMURE (C.)**, « Les poursuites pénales en matière de fraude à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) : réflexion autour des délits d'escroquerie et de fraude fiscale », *préc.* ; V. **MASCALA (C.)**, « Escroquerie », *préc.*, n° 160.

Dans ces circonstances, l'obtention d'un report indu de TVA ne pouvait être poursuivi pénalement que sur le fondement de la fraude fiscale régie par l'article 1741 du CGI.

399. Remise par équivalent. Afin que l'autorité judiciaire puisse poursuivre ces fraudes génératrices de report de crédit indu de TVA sans attendre une décision de l'administration fiscale, la Cour de cassation a admis la remise par équivalent dépassant ainsi les limites de la remise matérielle¹⁹¹⁶. Depuis un arrêt du 16 juin 1966, la juridiction suprême de l'ordre judiciaire juge que l'imputation frauduleuse d'un crédit de TVA par voie scripturale vaut remise d'espèces¹⁹¹⁷. D'ailleurs, les hauts magistrats considèrent que la déclaration de chiffre d'affaires a la valeur d'un titre de créance à l'encontre du Trésor pour le montant de la TVA déductible¹⁹¹⁸. La Cour de cassation constate la consommation du délit d'escroquerie dès l'acceptation par l'administration de la déclaration de chiffre d'affaires¹⁹¹⁹. La décharge ainsi obtenue frauduleusement par voie d'imputation scripturale de crédit de TVA caractérise le délit d'escroquerie selon les magistrats du quai de l'Horloge¹⁹²⁰.

La Cour de cassation reconnaît pareillement une remise par équivalent dans le cadre des fraudes à la TVA sur la marge des véhicules d'occasion¹⁹²¹. Pour rappel, dans ce type de fraudes il n'y a pas remise matérielle d'une chose mais plutôt un avantage concurrentiel permettant au fraudeur de revendre moins cher le bien que ses concurrents¹⁹²². Pour autant, la chambre criminelle applique le délit d'escroquerie aux fraudes à la TVA sur la marge en jugeant que la remise est constituée par la

¹⁹¹⁶ V. sur ce point **MASCALA (C.)**, « Escroquerie », *préc.*, selon l'auteure « *il faut aussi admettre une autre forme de remise : la remise par équivalent. L'imputation frauduleuse vaut alors remise de fonds par équivalent* ».

¹⁹¹⁷ Cass. crim., 16 juin 1966, n° 65-90.997, Bull. crim. n° 174 ; Cass. crim., 25 janv. 1967, n° 66-92.968, Bull. crim. n° 39 ; Cass. crim., 17 oct. 1967, n° 66-92.187, Bull. crim. n° 252.

¹⁹¹⁸ Cass. Crim., 9 févr. 2011, n° 10-82.446, les magistrats du quai de l'Horloge jugent « *que cette déduction induite de TVA est considérée comme une remise par la jurisprudence, le délit étant consommé par l'acceptation de la déclaration de TVA, laquelle a conféré au document établi la valeur d'un titre de créance à l'égard du Trésor public* » ; Cass. crim., 25 janv. 1967, n° 66-92.968, Bull. crim. n° 39 ; Cass. crim., 17 oct. 1967, n° 66-92.187, Bull. crim. n° 252 ; Cass. Crim., 6 févr. 1969, n° 66-91.594, Bull. crim. n° 65.

¹⁹¹⁹ *Ibidem*.

¹⁹²⁰ Cass. crim., 19 déc. 1973, n° 73-90.224, Bull. crim. n° 480 ; Cass. crim., 20 janv. 1976, n° 75-91.685 ; Cass. crim. 19 juin 1978, n° 73-92.860 ; Cass. crim., 19 oct. 1987, n° 85-94.605.

¹⁹²¹ V. notamment **WOLF (M.)**, « Lutte contre la fraude : un autre avenir pour la TVA », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2015/13, p. 362-363 ; V. **KAECKENBEECK (C.)**, *Les carousel à la TVA. Étude économique et juridique*, Larcier, 2005, pp. 36-37.

¹⁹²² En vertu de l'art. 297 A du CGI, les livraisons de biens d'occasion, œuvres d'art, objets de collection ou d'antiquité effectuées par les assujettis-revendeurs sont soumises de plein droit au régime particulier de la marge bénéficiaire dès lors que les biens concernés ont été acquis des mains d'un non redevable de la TVA ou d'une personne non autorisée à facturer la TVA. Le régime de ces biens est défini par la 7^{ème} directive communautaire, n° 94/5/CE (du Conseil) du 14 février 1994 portant « régime particulier applicable dans le domaine des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité ». La directive est retranscrite en droit français par l'art. 6 de la loi n° 94-1163 du 29 décembre 1994 qui précise qu'il s'applique aux transactions portant sur ces biens un régime de taxation sur la marge, c'est-à-dire sur la différence entre le prix de vente et le prix d'acquisition.

délivrance du quitus fiscal par l'administration, document nécessaire à l'immatriculation définitive du véhicule.

La caractérisation des composantes de l'élément matériel du délit d'escroquerie dans des faits de fraude fiscale permet à l'autorité judiciaire de poursuivre librement ces agissements hors du continuum de répression de la fraude fiscale assujetti au verrou de Bercy. Une telle faculté est un atout considérable aux mains des autorités de poursuite qui sont en mesure d'appliquer le délit d'escroquerie qui se distingue comme un instrument de répression de la fraude fiscale.

Sous-section II – Le délit d'escroquerie comme instrument de répression de la fraude fiscale

Dès lors que des faits de fraude fiscale revêtent les caractéristiques du délit d'escroquerie, l'autorité judiciaire est en mesure de les poursuivre librement sans attendre de décision de l'administration fiscale¹⁹²³. Les juridictions répressives ont ainsi la possibilité de lutter contre la fraude fiscale en toute indépendance par le truchement de ce délit¹⁹²⁴. Cette infraction permet à l'autorité judiciaire d'appliquer aux faits de fraude fiscale une réponse pénale bien plus efficace à maints égards.

La lutte contre la fraude fiscale menée par l'autorité judiciaire bénéficie de l'efficacité des actions publique (§ 1) et civile (§ 2) pour escroquerie.

§ 1 - L'efficacité de l'action publique pour escroquerie dans la lutte contre fraude fiscale

Dans la lutte contre la fraude fiscale, le délit d'escroquerie s'avère un puissant instrument de répression aux mains de l'autorité judiciaire au regard de la célérité de la poursuite de l'escroquerie à l'encontre de faits de fraude fiscale (A) et en considération de la sévérité des sanctions pénales de l'escroquerie par rapport à la fraude fiscale (B).

A - La célérité de la poursuite de l'escroquerie à l'encontre de faits de fraude fiscale

En application du délit d'escroquerie, des faits de fraude fiscale peuvent être traités par les autorités de poursuite beaucoup plus rapidement que s'ils devaient l'être dans le cadre dérogatoire de la mise

¹⁹²³ La décision de l'administration fiscale afin d'engager des poursuites pénales est la première des exigences procédurales dérogatoires du verrou de Bercy régies par l'art. L. 228 du LPF, V. sur ce point le premier chapitre de la première partie de notre thèse. Ces exigences sont contournées en application de l'escroquerie délit de droit commun.

¹⁹²⁴ V. THEVENET (B.), « Fraude fiscale : délits spéciaux - Délit d'escroquerie à la TVA », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, Octobre 2019.

en mouvement de l'action publique pour fraude fiscale¹⁹²⁵. En effet, la célérité de la poursuite de l'escroquerie résulte de l'absence de freins procéduraux (1) et de l'application du cadre de la flagrance (2).

1 - La célérité de la poursuite de l'escroquerie en raison de l'absence de freins procéduraux

Dans le cadre de la répression des fraudes à la TVA, la doctrine fait observer que le verrou de Bercy s'il ne fait point obstacle aux poursuites pénales, vient cependant limiter l'efficacité de la lutte contre la fraude¹⁹²⁶. En effet, dans le contexte des fraudes à la TVA le facteur temps est très important en raison de la volatilité des fraudeurs.

En application du délit d'escroquerie, ces fraudes sont traitées plus rapidement par le parquet en raison de son affranchissement de la procédure fiscale de dépôt de plainte (a) et de la procédure fiscale de dénonciation (b)

a – L'affranchissement du parquet de la procédure fiscale de dépôt de plainte

400. Évitement de la CIF. Le II de l'article L. 228 du LPF renseigne sur la lenteur de la procédure de dépôt de plainte de l'administration en matière de fraude fiscale. Dans ce cadre, les poursuites pénales sont déclenchées après une décision de l'administration de saisir la Commission des infractions fiscales (CIF) qui devra rendre un avis après avoir pris connaissance de l'affaire et uniquement si elle rend un avis favorable, l'autorité judiciaire pourra être saisie. La lenteur de cette procédure de plainte sur avis favorable est notamment due à la procédure devant la CIF qui est susceptible de s'étendre sur deux à quatre mois avant qu'un avis ne soit rendu¹⁹²⁷.

Contrairement à la fraude fiscale, le délit d'escroquerie est régi par le droit commun et conséquemment la mise en mouvement de l'action publique pour cette infraction revient exclusivement à l'autorité judiciaire en la personne du procureur de la République¹⁹²⁸. En effet, en

¹⁹²⁵ Cadre régi par l'art. L. 228 du LPF.

¹⁹²⁶ V. sur ce point LAMURE (C.), « Les poursuites pénales en matière de fraude à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) : réflexion autour des délits d'escroquerie et de fraude fiscale », *RTD Com.* 2019, p. 829.

¹⁹²⁷ V. notamment Cass. crim., 6 déc. 2017 n° 16-85.307 ; Cass. crim., 10 sept 2014, n° 13-82.657 ; Certaines procédures devant la CIF peuvent se dérouler sur plus de quatre mois, V. Cass. crim., 6 oct. 2010, n° 09-87.835 ; V. sur ce point LAMURE (C.), « Les poursuites pénales en matière de fraude à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) : réflexion autour des délits d'escroquerie et de fraude fiscale », *préc.*

¹⁹²⁸ V. notamment DETRAZ (S.), « Infractions spécifiques aux taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées, aux droits d'enregistrement et de publicité foncière et aux droits de timbre », *JurisClasseur Procédures fiscales*, Fasc. 710, 21 Février 2022 ; V. DETRAZ (S.), « Infractions spécifiques aux diverses catégories d'impôts », *JurisClasseur Lois pénales spéciales*, Fasc. 30, 25 Octobre 2021 ; V. sur ce point THEVENET (B.), « Fraude fiscale : délit d'escroquerie à la TVA », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, Octobre 2019.

dépit de la coloration fiscale du délit d'escroquerie à la TVA ce délit est poursuivi sans plainte préalable de l'administration et sans attendre un avis favorable de la CIF¹⁹²⁹. En conséquence, en application du délit d'escroquerie, les faits de fraude à la TVA peuvent immédiatement faire l'objet de poursuites diligentées par l'autorité judiciaire.

La poursuite de l'escroquerie est affranchie des freins procéduraux du cadre dérogatoire de répression pénale de la fraude fiscale tels que la plainte mais pareillement la dénonciation.

b - L'affranchissement du parquet de la procédure fiscale de dénonciation

401. Évitement de la procédure de contrôle fiscal. Depuis l'entrée en vigueur de la loi du 23 octobre 2018¹⁹³⁰, les fraudes fiscales les plus graves sont soumises à une procédure de dénonciation prévue par le I de l'article L. 228 du LPF. L'étape de la saisine de la CIF étant supprimée, l'autorité judiciaire prend donc plus rapidement connaissance des faits de fraude fiscale.

Cependant, la célérité de la procédure de dénonciation qui ressort des dispositions susvisées semble illusoire en raison de la dépendance de celle-ci à l'égard d'une procédure fiscale préalable. En effet, à l'instar de la plainte, la dénonciation est une procédure fondée sur les résultats d'un contrôle fiscal¹⁹³¹. Par ailleurs, tel que nous l'avons observé *supra*, la dénonciation n'a d'obligatoire que la lettre en considération de l'absence de contrainte de l'administration fiscale en cas de refus de dénoncer¹⁹³². On ne saurait donc affirmer, dans ce cadre, que le frein procédural du verrou de Bercy a été supprimé¹⁹³³. Par conséquent, la procédure de dénonciation demeure peu efficace car lorsqu'elle n'est pas un obstacle aux poursuites, c'est-à-dire quand l'administration ne refuse pas de dénoncer, elle accuse la lenteur de la procédure fiscale préalable susceptible de s'étaler sur plusieurs mois¹⁹³⁴. Cette procédure est trop lente face à des fraudes fiscales faisant intervenir des montages complexes portant atteinte à la TVA. Ces mécanismes frauduleux sont employés par des entreprises très volatiles qui disparaissent dès lors qu'elles savent que les autorités publiques ont décelé la fraude. Dans un tel contexte qu'il s'agisse de la plainte ou de la dénonciation, la mise en mouvement

¹⁹²⁹ V. notamment **BETCH (M.)**, « Procédure fiscale », *JurisClasser Procédures fiscales*, Fasc. 720, 15 Décembre 2019, l'auteur cite à titre d'exemples : Cass. crim., 19 juin 2013, n° 12-82.733 ; Cass. crim., 6 avr. 2011, n° 10-85.209 ; Cass. crim., 19 oct. 1987, n° 85-94.605.

¹⁹³⁰ V. art. 36 de la Loi n° 2018-898 relative à la lutte contre la fraude.

¹⁹³¹ V. I de l'art. L. 228 qui conditionne la saisine de l'autorité judiciaire à un montant de droit fraudés de 50 000 euros ou 100 000 euros et à l'application de pénalités administratives de 40 à 100 %. La satisfaction de ces critères issus des opérations de contrôle est vérifiée par la juridiction répressive aux fins de recevabilité de la dénonciation.

¹⁹³² V. sur ce point le deuxième chapitre du titre 1^{er} de la première partie de notre thèse ; V. notamment **DETRAZ (S.)**, « Les temps modernes de la poursuite de la fraude fiscale : le ministère public et les engrenages du « verrou de Bercy » », *Dr. pén.* n° 10, octobre 2018, p. 23.

¹⁹³³ V. deuxième chapitre du titre 1^{er} de la première partie de notre thèse.

¹⁹³⁴ V. sur ce point **LAMURE (C.)**, « Les poursuites pénales en matière de fraude à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) : réflexion autour des délits d'escroquerie et de fraude fiscale », *préc.*

de l'action publique dans le cadre dérogatoire de la fraude fiscale intervient bien après la disparition des auteurs alertés par les premiers actes du contrôle fiscal.

La poursuite de faits de fraude fiscale en leur appliquant le délit d'escroquerie est un gage de célérité car cette infraction est régie par le droit commun et le ministère public, entièrement libre de déclencher des poursuites pénales, est également en mesure de recourir à l'enquête de flagrance.

2 - La célérité de la poursuite de l'escroquerie eu égard à l'application du cadre de la flagrance

402. Procédure d'urgence. En vertu de l'article 53 du Code de procédure pénale, « *Est qualifié de crime ou délit flagrant le crime ou le délit qui se commet actuellement, ou qui vient de se commettre* »¹⁹³⁵.

Les plaintes ou dénonciations régies par l'article L. 228 du LPF ne sont traitées par l'autorité judiciaire que dans le cadre de l'enquête préliminaire¹⁹³⁶. En effet, en raison du temps de la procédure administrative préalable à une saisine de l'autorité judiciaire pour fraude fiscale, cette infraction ne pourra pas être poursuivie pénalement dans le cadre de l'enquête de flagrance¹⁹³⁷.

En revanche, la poursuite de faits de fraude fiscale en application du délit d'escroquerie peut se dérouler dans le cadre de la flagrance sur une durée de huit jours renouvelables une fois¹⁹³⁸. Dans ce cadre, l'autorité judiciaire est en mesure d'exercer des pouvoirs coercitifs dont elle ne dispose pas en enquête préliminaire¹⁹³⁹. Ainsi, les perquisitions, visites domiciliaires et saisies diligentées dans le cadre de l'enquête de flagrance peuvent être mises en œuvre sans l'assentiment de l'intéressé¹⁹⁴⁰. Conséquemment, les poursuites conduites dans le cadre de la flagrance sont plus rapides et plus efficaces. Il est donc opportun, pour l'autorité judiciaire, que des faits de fraude fiscale soient poursuivis en application du délit d'escroquerie afin de bénéficier de l'étendue des pouvoirs de l'enquête de flagrance.

403. Mesures plus coercitives. Par ailleurs, aux termes de l'article 706-89 du Code de procédure pénale, en cas de commission du délit d'escroquerie en bande organisée¹⁹⁴¹, sur autorisation du

¹⁹³⁵ V. al. 1^{er} de l'art. 53 du Cpp ; V. notamment **AGOSTINI (F.)**, « Aménagement des règles de compétence en matière pénale », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, Janvier 2022.

¹⁹³⁶ V. art. 75 à 78 du Cpp.

¹⁹³⁷ Les plaintes et les dénonciations permettent à l'administration de saisir l'autorité judiciaire au terme d'une procédure fiscale qui s'est étendue sur plusieurs mois ; V. sur ce point **LAMURE (C.)**, « Les poursuites pénales en matière de fraude à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) : réflexion autour des délits d'escroquerie et de fraude fiscale », *préc.*

¹⁹³⁸ V. al. 2 et 3 de l'art. 53 du Cpp.

¹⁹³⁹ V. sur ce point **MOLINS (F.)**, « Attributions du ministère public », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, Septembre 2020.

¹⁹⁴⁰ V. art. 54 et s. du Cpp ; L'assentiment exprès de l'intéressé est exigé dans le cadre de l'enquête préliminaire en application de l'art. 76 du Cpp.

¹⁹⁴¹ Art. 706-89 du Cpp : « *Si les nécessités de l'enquête de flagrance relative à l'une des infractions entrant dans le champ d'application des articles 706-73 et 706-73-1 l'exigent, le juge des libertés et de la détention du tribunal judiciaire peut, à la requête du procureur de la*

JLD, l'autorité judiciaire a la faculté d'employer des techniques d'enquête applicables à la criminalité et à la délinquance organisée¹⁹⁴². Des perquisitions, des visites domiciliaires et des saisies peuvent être opérées en dehors des heures prévues par l'article 59 du Code de procédure pénale, c'est-à-dire entre 21 heures et 6 heures¹⁹⁴³. Le cadre de la flagrance permet donc de bénéficier d'un cadre d'investigation efficace, notamment lorsque des fraudes à la TVA sont organisées en carrousel avec des sociétés qui sont susceptibles de disparaître rapidement¹⁹⁴⁴.

L'application du délit d'escroquerie à des faits de fraude fiscale confère aux autorités de poursuite un avantage répressif considérable dont elles ne disposent pas dans le cadre dérogatoire de la mise en mouvement de l'action publique pour fraude fiscale. Outre l'indépendance et l'opportunité des poursuites, l'autorité judiciaire est en mesure d'intervenir immédiatement dans la lutte contre la fraude fiscale.

L'avantage répressif dont disposent les autorités de poursuite se distingue par ailleurs dans la sévérité des sanctions pénales de l'escroquerie par rapport à celles de la fraude fiscale.

B - La sévérité des sanctions pénales de l'escroquerie par rapport à celles de la fraude fiscale

La punition la plus sévère des faits de fraude fiscale semble ressortir de l'application du délit d'escroquerie à ces agissements. Cette qualification fait peser sur le fraudeur fiscal la sévérité des peines du délit d'escroquerie (1) ainsi que la possibilité de cumul des peines du délit d'escroquerie avec celles de la fraude fiscale (2).

1 – La sévérité des peines du délit escroquerie

Les peines prononcées pour escroquerie peuvent s'avérer bien plus lourdes que celles qui sont infligées en matière de fraude fiscale. On peut remarquer que le quantum des peines d'emprisonnement est plus élevé (a) de même que celui des peines complémentaires (b).

République, autoriser que les perquisitions, visites domiciliaires et saisies de pièces à conviction soient opérées en dehors des heures prévues par l'article 59 ».

¹⁹⁴² V. art. 706-73 à 706-106 du Cpp. Tous ces art. sont applicables au délit d'escroquerie en bande organisée à l'exception de l'art. 706 du Cpp relatif aux prolongations dérogatoires de garde à vue.

¹⁹⁴³ V. al. 1^{er} de l'art. 59 du Cpp : « *Sauf réclamation faite de l'intérieur de la maison ou exceptions prévues par la loi, les perquisitions et les visites domiciliaires ne peuvent être commencées avant 6 heures et après 21 heures* ».

¹⁹⁴⁴ Pour des exemples de fraude carrousel V. notamment **MAUBLANC (J.-P.)**, « L'assujetti impliqué dans un carrousel de TVA », *Revue du Marché commun et de l'Union européenne* 2006, p. 691 ; V. également **SAENKO (L.)**, « Le « casse du siècle » : quand la fraude à la taxe carbone constitue une escroquerie et un blanchiment en bande(s) organisée(s) », *RTD Com.* 2022, p. 163.

a – Le quantum élevé des peines d'emprisonnement

404. Sévérité de la peine de l'escroquerie en bande organisée. Si les peines d'amende prévues par l'article 1741 du CGI pour fraude fiscale sont bien plus élevées que celles qui sont prévues par l'article 313-1 du Code pénal pour escroquerie¹⁹⁴⁵, la répression de l'escroquerie permet le prononcé de peines privatives de liberté plus intimidantes que celles prévues pour fraude fiscale. Certes, le quantum des peines d'emprisonnement des deux infractions est identique, mais lorsque ces délits sont commis en bande organisée, la différence est considérable. L'article 1741 du CGI prévoit une peine d'emprisonnement de sept ans lorsqu'une fraude fiscale a été commise en bande organisée alors que l'article 313-2 du Code pénal prévoit que l'escroquerie commise avec cette circonstance aggravante est punie de 10 ans d'emprisonnement¹⁹⁴⁶.

À l'instar des peines d'emprisonnement, les peines complémentaires encourues pour escroquerie sont bien plus importantes que celles qui sont prévues pour fraude fiscale.

b – La gravité des peines complémentaires

405. Diversité des peines complémentaires pour escroquerie. Les peines complémentaires en matière d'escroquerie et de fraude fiscale ont en commun leur portée sur l'interdiction des droits civiques, civils et de famille¹⁹⁴⁷, l'affichage de la condamnation pénale ou la diffusion de celle-ci¹⁹⁴⁸. Toutefois, les peines complémentaires pour escroquerie ont un niveau punitif plus élevé attendu qu'elles comprennent des interdictions d'exercer des fonctions publiques ou des activités professionnelles, commerciales ou industrielles suivant les modalités prévues par l'article 131-27 du Code pénal¹⁹⁴⁹. De surcroît, l'escroquerie peut être punie de peines complémentaires de fermeture, pour une durée de cinq ans au plus, des établissements ou entreprises ayant servi à commettre les faits incriminés¹⁹⁵⁰. Une peine complémentaire de confiscation de la chose qui a servi

¹⁹⁴⁵ Il ressort de la comparaison des art. 1741 du CGI et 313-1 du Cp que, le montant de l'amende de 500 000 euros pour délit général de fraude fiscale peut être porté au double du produit tiré de l'infraction, alors qu'en matière d'escroquerie le montant de l'amende est de 375 000 euros et 750 000 euros en cas de circonstance aggravante prévue par l'art. 313-2 du Cp.

¹⁹⁴⁶ Al. 2 de l'art. 313-2 du Cp : « *Les peines sont portées à dix ans d'emprisonnement [...] lorsque l'escroquerie est commise en bande organisée* ».

¹⁹⁴⁷ Pour la liste de ces droits V. art. 131-26 du Cp.

¹⁹⁴⁸ L'affichage ou la diffusion de la décision s'effectue conformément à l'art. 131-35 du Cp.

¹⁹⁴⁹ Art. 131-27 du Cp : « *Lorsqu'elle est encourue à titre de peine complémentaire pour un crime ou un délit, l'interdiction d'exercer une fonction publique ou d'exercer une activité professionnelle ou sociale est soit définitive, soit temporaire [...] L'interdiction d'exercer une profession commerciale ou industrielle, de diriger, d'administrer, de gérer ou de contrôler à un titre quelconque, directement ou indirectement, pour son propre compte ou pour le compte d'autrui, une entreprise commerciale ou industrielle ou une société commerciale est soit définitive, soit temporaire* »

¹⁹⁵⁰ Art. 313-7, 3° du Cp.

ou qui était destinée à commettre l'escroquerie ou de la chose qui en est le produit peut pareillement être prononcée par le juge pénal¹⁹⁵¹.

Ces mesures très rudes procurent un avantage répressif supérieur à celui de la fraude fiscale aux autorités de poursuite notamment lorsque sont en cause des sociétés ou entreprises ainsi que leurs dirigeants.

La sévérité de la condamnation pour escroquerie s'évince par ailleurs de la possibilité de cumul des poursuites pour escroquerie et fraude fiscale.

2 - La possibilité de cumul des poursuites pour escroquerie et fraude fiscale

406. Mise à l'écart du principe *non bis in idem*. La Cour de cassation a toujours admis la possibilité de cumuler des poursuites et des sanctions pour escroquerie et fraude fiscale¹⁹⁵².

Récemment, dans un arrêt rendu le 6 janvier 2021, les hauts magistrats ont soutenu que le principe *non bis in idem* est respecté « *en cas de double déclaration de culpabilité pour fraude fiscale et escroquerie à la TVA, lorsque l'omission déclarative caractérisant la fraude fiscale ne constitue pas un élément nécessaire des manœuvres frauduleuses de l'infraction d'escroquerie* »¹⁹⁵³. La mise à l'écart du principe *non bis in idem* en cas de double condamnation pour fraude fiscale et escroquerie témoigne de la sévérité de la jurisprudence de la Cour de cassation à l'encontre des personnes qui abusent du mécanisme de la TVA.

Dans la lutte contre la fraude fiscale, le délit d'escroquerie demeure un instrument d'une redoutable efficacité aux mains de l'autorité judiciaire car son application assure célérité des poursuites et fermeté des sanctions. Il convient pareillement d'observer la pertinence répressive de la poursuite de la fraude fiscale sous la qualification du délit d'escroquerie eu égard à l'efficacité de l'action civile pour escroquerie dans la lutte contre fraude fiscale.

§ 2 - L'efficacité de l'action civile pour escroquerie dans la lutte contre fraude fiscale

Dans le cadre du délit d'escroquerie, l'administration fiscale est recevable à se constituer partie civile. L'action civile de l'administration dans ce cadre s'avère efficace au regard de la déconnexion

¹⁹⁵¹ Art. 313-7, 4° du Cp.

¹⁹⁵² V. Cass. crim., 6 févr. 1969, n° 66-91.594, la Cour de cassation considère « *qu'aucune disposition de la loi n'interdit qu'un individu déclaré coupable de fraude fiscale soit également déclaré coupable d'escroquerie au préjudice de l'État lorsque, comme en l'espèce, les éléments caractéristiques de ces infractions sont distinctement relevés* » ; Rappr. Cass. crim., 13 oct. 1970, n° 70-92.124 ; Cass. crim., 19 juin 2013, n° 12-82.733 ; Cass. crim., 25 nov. 2020, n° 19-80.525.

¹⁹⁵³ Cass. crim., 6 janv. 2021, n° 19-85.133.

de la réparation de l'escroquerie de celle de la fraude fiscale (A) et en raison de l'addition de l'indemnisation de l'escroquerie à la réparation de la fraude fiscale (B).

A – L'avantage de la déconnexion de la réparation de l'escroquerie de celle de la fraude fiscale

Dans le cadre dérogatoire de la constitution de partie civile pour fraude fiscale¹⁹⁵⁴, la Cour de cassation précise depuis le 16 avril 1970 que les dispositions sur lesquelles se fonde l'action civile du fisc « réservent à l'administration fiscale le pouvoir de déterminer et de mettre elle-même à la charge du fraudeur, non seulement le montant des droits, taxes, redevances ou impositions éludés frauduleusement, mais encore celui des majorations et amendes fiscales qui ont, pour partie, le caractère de réparations civiles destinées à dédommager le Trésor public du préjudice causé par les fraudes »¹⁹⁵⁵. Cette jurisprudence limite ainsi la réparation de la fraude fiscale à l'impôt fraudé et aux pénalités afférentes¹⁹⁵⁶ et exclut la compétence juge répressif pour statuer sur ce point¹⁹⁵⁷.

L'action en réparation de l'escroquerie (1), véritable plus-value dans la lutte contre la fraude fiscale, reste indépendante de la réparation de la fraude fiscale (2).

1 – La plus-value de l'action en réparation de l'escroquerie

407. Opportunité de l'action civile pour escroquerie. Contrairement à l'action civile conduite par l'administration pour fraude fiscale en application de l'article L. 232 du LPF, l'action en réparation du préjudice causé par l'escroquerie est régie par les dispositions de droit commun des articles 2, 3, 85 et 418 du Code de procédure pénale¹⁹⁵⁸. En effet, quand bien même la qualification d'escroquerie s'appliquerait à des faits de fraude fiscale, il n'en demeure pas moins que le délit d'escroquerie est une infraction de droit commun prévue par le Code pénal et pour laquelle l'action publique et l'action civile sont régis par le Code de procédure pénale¹⁹⁵⁹. Dans ce cadre, la victime

¹⁹⁵⁴ V. art. L. 232 du LPF.

¹⁹⁵⁵ Cass. crim., 16 avr. 1970, n° 68-92.344, selon les magistrats du quai de l'Horloge, « l'administration fiscale puise son droit de se constituer partie civile [...] non point dans les articles 2 et 3 du Code de procédure pénale, mais dans l'article 1753 bis dudit Code général des impôts [aujourd'hui L. 232 du LPF] ».

¹⁹⁵⁶ L'impôt ainsi que ses pénalités peuvent être recouverts par voie pénale en application de la solidarité fiscale prévue par l'art. 1745 du CGI ; V. sur ce point le premier chapitre du deuxième titre de la première partie de notre thèse.

¹⁹⁵⁷ *Ibidem*, « Attendu que c'est à bon droit que la cour d'appel s'est déclarée incompétente ratione materiae pour accorder au Trésor public les réparations sollicitées des chefs de fraudes fiscales et complicité » ; Rappr. Cass. crim., 29 janv. 2020, 17-83.577, selon les hauts magistrats : « En prononçant ainsi, par des motifs qui ne mettent pas la Cour de cassation en mesure de s'assurer que les juges n'ont pas inclus dans l'indemnisation le préjudice issu de la fraude fiscale, la cour d'appel n'a pas justifié sa décision ».

¹⁹⁵⁸ V. sur ce point **THEVENET (B.)**, « Fraude fiscale : délits spéciaux », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, Octobre 2019, n° 66.

¹⁹⁵⁹ En matière de fraude fiscale, l'action publique est régie par l'art. L. 228 du LPF et l'action civile par l'art. L. 232 du même livre ; En matière d'escroquerie l'action publique est régie par l'art. 1 du Cpp et l'action civile par les art. 2, 3, 85 et 1418 du Cpp.

est l'État français au nom duquel l'administration fiscale peut être amenée à se constituer partie civile ou à déposer une plainte¹⁹⁶⁰.

Comparativement, la constitution de partie civile *sui generis* de l'administration en matière de fraude fiscale est limitée à deux égards¹⁹⁶¹. D'une part, cette action civile n'est pas en mesure de mettre en mouvement l'action publique car elle intervient au sein d'une procédure déjà déclenchée¹⁹⁶². D'autre part, l'action civile pour fraude fiscale ne peut aboutir à l'allocation de dommages et intérêts¹⁹⁶³.

La constitution de partie civile pour escroquerie conduite dans le cadre du droit commun est bien plus opportune. Dans ce cadre, l'État français, comme toute victime d'infraction pénale, dispose de la faculté de se constituer partie civile soit par voie d'intervention, soit par voie d'action avec la possibilité de mettre en mouvement l'action publique¹⁹⁶⁴. De surcroît, par le biais de la constitution de partie civile pour escroquerie, l'État est en mesure de réclamer des dommages et intérêts.

En effet, eu égard à la différence des fondements sur lesquels reposent l'action civile pour fraude fiscale et l'action civile pour escroquerie, la réparation de l'escroquerie s'avère indépendante de celle de la fraude fiscale.

2 - L'indépendance de la réparation de l'escroquerie à l'égard de celle de la fraude fiscale

408. Postulat de la différence des préjudices. Dans le cadre du droit commun, le législateur a prévu la compétence du juge répressif pour statuer sur les demandes en dommages-intérêts destinés à la réparation du préjudice causé par une infraction¹⁹⁶⁵. Conséquemment pour des faits de fraude fiscale poursuivis en application du délit d'escroquerie, le juge pénal est en mesure d'évaluer le préjudice et de statuer sur les demandes en dommages-intérêts faites par l'administration au nom de l'État français¹⁹⁶⁶. De telles demandes pourront donc être formulées par voie de conclusions indépendamment des demandes concernant l'impôt fraudé et le recouvrement de celui-ci. À cet

¹⁹⁶⁰ V. ministère des Finances et des Comptes public, ministère de la Justice, Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, 22 mai 2014, p. 15, « *La DGFIP peut être amenée à déposer plainte ou à se constituer partie civile, au nom de l'État français, dans les affaires où un préjudice de nature fiscale a été révélé, y compris les affaires pour lesquelles elle n'est pas à l'initiative des poursuites. Il pourra s'agir notamment d'affaires d'escroquerie à la TVA [...] ou relatives à du blanchiment de fraude fiscale* ».

¹⁹⁶¹ V. sur ce point **PELLAS (J.-R.)**, « Le délit d'escroquerie en matière de TVA », RFFP nov. 2014, n° 128, p. 113.

¹⁹⁶² Selon les prévisions de l'art. L. 232 du LPF : « *Lorsqu'une information est ouverte par l'autorité judiciaire sur la plainte de l'administration fiscale en matière de droits, taxes, redevances et impositions de toute nature mentionnés au code général des impôts, cette administration peut se constituer partie civile* ».

¹⁹⁶³ V. notamment Cass. crim., 16 avr. 1970, n° 68-92.344.

¹⁹⁶⁴ Pour les conditions régissant la constitution de partie civile par voie d'action V. notamment **DUMONT (J.)**, « Constitution de partie civile », *JurisClasseur Procédure pénale*, Fasc. 20, 28 Octobre 2022.

¹⁹⁶⁵ V. notamment art. 3 du Cpp ; V. art. 464 pour le tribunal correctionnel ; V. art 371 pour la Cour d'assises.

¹⁹⁶⁶ V. Cass. crim., 19 juin 1978, n° 73-92.900, Bull. crim. n° 201, la Cour de cassation considère à propos des juges du fond « *qu'il leur appartient d'apprécier souverainement, selon les circonstances de chaque espèce et dans les limites des conclusions des parties civiles, le montant du dommage causé exclusivement par l'infraction de droit commun* » ; Rapp. Cass. crim., 15 nov. 1989, n° 88-82.343, Bull. crim. n° 422.

égard, la Cour de cassation soutient historiquement « *que les juges du fond ne sauraient rejeter des demandes de l'État fondées sur le préjudice causé au Trésor par un délit d'escroquerie au seul motif que les prévenus peuvent se voir réclamer par les voies propres à l'administration, la réparation du préjudice résultant de la soustraction frauduleuse à l'établissement ou au paiement de l'impôt* »¹⁹⁶⁷. Elle précise que le juge pénal doit « *déterminer le préjudice éprouvé par l'État, en ne tenant pas uniquement compte des sommes que l'administration fiscale peut réclamer aux prévenus ou aux tiers par la voie des procédures qui lui sont propres* »¹⁹⁶⁸.

409. Distinction du préjudice fiscal du préjudice de droit commun. La Cour de cassation distingue le préjudice éprouvé par l'État que cause l'escroquerie, du préjudice fiscal c'est-à-dire du montant de l'impôt qui a été fraudé au moyen de l'escroquerie. En conséquence, la réparation du préjudice de l'escroquerie est indépendante du recouvrement du montant de l'impôt qu'elle a permis de frauder. En effet, dans un arrêt rendu le 19 décembre 1973 la Cour de cassation juge qu'une personne condamnée pour escroquerie à la TVA peut être tenue de verser des dommages et intérêts à l'État quand bien même elle aurait remboursé au Trésor le montant de la TVA sur laquelle portait ce délit¹⁹⁶⁹. Les magistrats du quai de l'Horloge considèrent que le juge pénal est « *tenu d'indemniser la partie civile du dommage causé directement par l'escroquerie sans avoir à rechercher si le prévenu peut se voir réclamer cette réparation par la voie propre à l'administration* ». Ce positionnement de la chambre criminelle est soutenu par une jurisprudence constante selon laquelle « *l'action en réparation du dommage résultant du délit d'escroquerie à la TVA est distincte de l'action en recouvrement de la taxe fraudée dans le cadre d'une procédure fiscale* »¹⁹⁷⁰.

L'indépendance de la réparation de l'escroquerie à l'égard de la procédure fiscale fait ressortir la possibilité d'addition de l'indemnisation de l'escroquerie à la réparation de la fraude fiscale.

B - L'addition de l'indemnisation de l'escroquerie à la réparation de la fraude fiscale

410. Action en recouvrement. Il convient d'observer qu'aux termes de la jurisprudence de la Cour de cassation la réparation du préjudice de la fraude fiscale est circonscrite à l'impôt fraudé et aux pénalités afférentes¹⁹⁷¹. La réparation de ce préjudice s'opère directement par la procédure fiscale lorsque l'administration réussit à obtenir du redevable le paiement de l'impôt avec ses majorations. La réparation peut également s'effectuer indirectement par la procédure pénale à

¹⁹⁶⁷ Cass. crim., 19 juin 1978, n° 73-92.900, Bull. crim. n° 201.

¹⁹⁶⁸ Cass. crim., 15 nov. 1989, n° 88-82.343, Bull. crim. n° 422.

¹⁹⁶⁹ Cass. crim., 19 déc. 1973, n° 73-90.224, Bull. crim. n° 480.

¹⁹⁷⁰ Cass. crim., 16 mai 2018, n° 17-81.973 ; Cass. crim., 17 janv. 2018, n° 16-86.418 ; Cass. crim., 22 oct. 2014, n° 13-82.048 ; Cass. crim., 23 févr. 2011, n° 10-81.431 ; Cass. crim., 8 avr. 2010, n° 09-85.514.

¹⁹⁷¹ V. notamment Cass. crim., 16 avr. 1970, n° 68-92.344.

travers laquelle l'administration demande le prononcé de la solidarité à l'encontre de coauteurs ou complices de la fraude fiscale¹⁹⁷². La Cour de cassation rappelle dans un arrêt rendu le 29 janvier 2020 que les juges répressifs « *n'ont pas compétence pour réparer le préjudice subi par le Trésor du fait du délit fiscal, qui est indemnisé par les majorations fiscales et intérêts de retard* »¹⁹⁷³. Cette jurisprudence semble suivre une logique selon laquelle la réparation du délit fiscal se situe au niveau de la procédure fiscale quand bien même la punition de ce délit se situerait au niveau de la procédure pénale. En effet, contrairement à l'action civile de droit commun que l'article 2 du Code de procédure pénale définit comme une action en réparation¹⁹⁷⁴, l'action civile pour fraude fiscale est régie par les dispositions de l'article L. 232 du LPF qui ne font point mention de la finalité réparatrice d'une telle démarche¹⁹⁷⁵. Conséquemment, l'action civile pour fraude fiscale se caractérise comme une action en recouvrement plus que comme une action en réparation.

411. Cumul indemnitaire de la fraude fiscale et de l'escroquerie. Dès lors que des faits de fraude fiscale peuvent être poursuivis sous les deux qualifications de fraude fiscale et d'escroquerie, le cumul répressif qui en ressort soulève la question du cumul indemnitaire susceptible d'en résulter. En effet, le Trésor peut être indemnisé par deux voies de droit distinctes, l'une fiscale diligentée par l'administration en son nom pour fraude fiscale, et l'autre pénale engagée par la même administration mais au nom de l'État français pour escroquerie.

Par la voie fiscale, l'impôt fraudé et ses majorations constituent un montant dont le paiement sera exigé par l'administration au cours de la procédure fiscale et, en cas d'échec, ce même montant pourra être exigé aux coauteurs et complices en application de la solidarité fiscale prononcée par le juge répressif. Par la voie pénale de droit commun, le jugement par le juge pénal des mêmes faits sous la qualification d'escroquerie ouvre droit à une indemnisation dont le montant est équivalent au préjudice subi par l'État¹⁹⁷⁶. La Cour de cassation souligne en effet que dans le cadre de l'escroquerie à la TVA, le montant du préjudice comprend les sommes frauduleusement obtenues

¹⁹⁷² V. art. 1745 du CGI : « *Tous ceux qui ont fait l'objet d'une condamnation définitive, prononcée en application des articles 1741, 1742 ou 1743 peuvent être solidairement tenus, avec le redevable légal de l'impôt fraudé, au paiement de cet impôt ainsi qu'à celui des pénalités fiscales y afférentes* » ; V. notamment **DETRAZ (S.)**, « La nature de la solidarité de l'article 1745 du Code général des impôts », *Dr. fisc.* 2012, n° 50, ét. 551.

¹⁹⁷³ Cass. crim., 29 janv. 2020, n° 17-83.577.

¹⁹⁷⁴ V. art. 2 Cpp : « *L'action civile en réparation du dommage causé par un crime, un délit ou une contravention appartient à tous ceux qui ont personnellement souffert du dommage directement causé par l'infraction* ».

¹⁹⁷⁵ V. art. L. 232 du LPF : « *Lorsqu'une information est ouverte par l'autorité judiciaire sur la plainte de l'administration fiscale en matière de droits, taxes, redevances et impositions de toute nature mentionnés au code général des impôts, cette administration peut se constituer partie civile* » ; V. sur ce point **CATELAN (N.)**, « Escroquerie à la TVA : bis in indemnisation », *Gaz. Pal.* 14 sept. 2021, n° 31, p. 49.

¹⁹⁷⁶ V. notamment Cass. crim., 22 sept. 2004, n° 03-85.248, la chambre criminelle précise que « *statuant sur les intérêts civils, la cour d'appel a condamné les prévenus à rembourser à l'État le montant des sommes frauduleuses obtenues et refusé d'en déduire les majorations d'impôt résultant de la réintégration desdites sommes dans le revenu des intéressés ; Attendu qu'en prononçant ainsi, et dès lors qu'il ne lui appartenait que d'indemniser le préjudice découlant directement du délit d'escroquerie, la cour d'appel a justifié sa décision* ».

ainsi que les majorations d'impôt résultant de la réintégration de ces sommes dans les revenus de l'intéressé. Le montant du préjudice causé par l'escroquerie est donc identique à celui résultant de la fraude fiscale. Ce préjudice est le montant de la dette fiscale. En conséquence, on peut observer que l'action civile pour escroquerie vise à faire payer l'impôt à l'auteur d'une fraude fiscale poursuivi sous la qualification d'escroquerie.

Le procès pénal pour escroquerie se présente donc comme un instrument de recouvrement de l'impôt fraudé.

412. Instrumentalisation de la qualification d'escroquerie. La poursuite de la fraude fiscale sous la qualification d'escroquerie révèle une instrumentalisation de la répression pénale à des fins budgétaires. En effet, le contournement du verrou de Bercy, s'il permet à l'autorité judiciaire de s'assurer de la condamnation de l'auteur d'une fraude fiscale et de punir ainsi l'atteinte à la valeur sociale qu'est l'impôt, il convient de remarquer qu'une telle démarche vise également le recouvrement de la dette fiscale générée par l'infraction. Il importe à cet égard d'observer la similitude du préjudice causé à l'État par le délit d'escroquerie avec le préjudice résultant de la fraude fiscale. Ce préjudice comprend le montant des droits fraudés ainsi que les pénalités administratives¹⁹⁷⁷. Il s'agit donc de la dette fiscale. À l'instar de l'action civile pour fraude fiscale, qui permet le recouvrement de la dette fiscale par solidarité, l'action civile pour escroquerie fiscale permet de recouvrer cette même créance en la faisant payer par la personne condamnée pour escroquerie. Comme dans le procès pour fraude fiscale, la partie civile dans le procès pour escroquerie fiscale demeure l'administration fiscale, car quand bien même elle représenterait l'État victime de l'infraction, elle conduit cette action afin de faire rentrer l'impôt fraudé avec ses majorations dans les caisses du Trésor. Le procès pénal pour escroquerie garantit ainsi l'indemnisation du préjudice causé par la fraude fiscale et se distingue comme une possibilité alternative de recouvrement de l'impôt fraudé avec ses majorations.

En conséquence, le procès pénal pour escroquerie se présente comme un instrument autonome de recouvrement du préjudice causé par la fraude fiscale. La poursuite de la fraude fiscale sous la qualification d'escroquerie soulève une instrumentalisation de la répression pénale par l'autorité judiciaire dans le but de recouvrer la dette fiscale. En d'autres termes, afin de s'affranchir des exigences régissant le déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale, l'autorité judiciaire mobilise d'autres ressources procédurales de droit pénal dans le but d'appréhender l'auteur d'une fraude fiscale et de lui faire payer l'impôt.

¹⁹⁷⁷ V. Cass. crim., 22 sept. 2004, n° 03-85.248.

La quête d'indépendance de l'autorité judiciaire dans la condamnation de la fraude fiscale et le recouvrement de l'impôt fraudé appert pareillement du contournement du verrou de Bercy par l'application du délit de blanchiment au fraudeur fiscal.

Section II - Le contournement du verrou de Bercy par l'application du délit de blanchiment

413. Acte de transformation afin de rendre licite. Le terme blanchiment est issu de l'expression « money laundering » dénommant ainsi des pratiques mafieuses aux États-Unis durant les années 1930 consistant pour les gangsters à dissimuler l'argent au fisc en utilisant des blanchisseries¹⁹⁷⁸. Depuis la fin des années soixante-dix, on remarquait l'émergence d'opérations de recyclage de l'argent généré par des activités criminelles ou délictuelles de grande envergure¹⁹⁷⁹. Ces opérations de « lavage d'argent sale » ou blanchiment permettent d'insérer dans le circuit légal des fonds en provenance d'activités illicites internes et transfrontières¹⁹⁸⁰. L'acte de blanchir consiste généralement à retraiter des biens et revenus afin d'en masquer l'origine frauduleuse de façon à leur donner l'apparence de la licéité¹⁹⁸¹. Le blanchiment fait partie des infractions de conséquence ainsi qualifiées en raison de leur situation dans le prolongement d'une criminalité originelle¹⁹⁸². Des auteurs comme M. BEAUSSONIE mettent l'accent sur la gravité de cette nouvelle forme de criminalité en ce qu'elle « ne constitue ni plus moins que l'organisation d'une grande subrogation frauduleuse »¹⁹⁸³. L'auteur fait remarquer la mécanique subrogatoire ontologique du blanchiment qui consiste à remplacer des produits d'infractions par des biens licites. Cette mécanique se développe à travers des circuits de recyclage des produits d'activités criminelles telles que le trafic de

¹⁹⁷⁸ V. sur ce point **ROBERGE (I.)**, « La lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme aux États-Unis », in *Politique américaine*, L'Harmattan, 2008/1 (N° 10), pp. 59-69.

¹⁹⁷⁹ V. **BERNASCONI (P.)**, « Les infractions transfrontalières : terrorisme, trafic de stupéfiants, délits financiers », in *Quelle politique pénale pour l'Europe ?*, **DELMAS-MARTY (M.)** (ss. la dir.), éd. Economica, 1993, p. 75 et s. ;

¹⁹⁸⁰ V. notamment **MANACORDA (S.)**, « La réglementation du blanchiment de capitaux en droit international : les coordonnées du système », RSC 1999, p. 251, l'auteur fait observer que « La connotation essentielle (et en même temps le dénominateur commun) de ces opérations est donc représentée par le « lavage de l'argent sale », tels que les termes employés par les différents ordres juridiques en témoignent. Exception faite par l'expression italienne de riciclaggio, mettant l'accent sur l'étape successive de réinvestissement de l'argent « blanchi », partout l'idée de nettoyage apparaît : dans le blanchissage de la législation suisse, dans le money laundering des pays de common law, dans le Geldwäsche utilisé en Allemagne, dans le blanqueo espagnol et dans le lavado de certaines législations latino-américaines ».

¹⁹⁸¹ V. **DAURY-FAUVEAU (M.)**, « Blanchiment. Conditions et constitution », *JurisClasseur Pénal des Affaires*, Fasc. 20, 8 Juin 2022 ; V. **DE JACOBET DE NOMBEL (C.)**, « Élément matériel du blanchiment », *JurisClasseur Pénal des Affaires*, Fasc. 10, 11 Juillet 2022.

¹⁹⁸² V. notamment **MERLE (R.)**, **VITU (A.)**, *Traité de droit criminel*, 6^e éd., Cujas, p. 675, n° 529 ; V. **DUCOULOUX-FAVARD (C.)**, « Recel et blanchiment : deux délits de conséquence », *Gaz. Pal.* 4 janv. 2003, p. 11 ; **MATSOPOULOU (H.)**, « La répression du blanchiment d'argent », *Revue de droit bancaire et financier*, 2002, n° 6, p. 363 ; V. **NÉRAC (P.)**, « La répression de l'infraction générale de blanchiment », *AJ Pénal* 2006, p. 440.

¹⁹⁸³ **BEAUSSONIE (G.)**, « L'utilité d'une incrimination générale du blanchiment », in **DUTEIL (G.)**, **SEGONDS (M.)**, *La corruption. Aspects actuels et de droit comparé*, éd. Érès, 2014, spéc. p. 49.

stupéfiants, le proxénétisme et plus récemment la fraude fiscale de grande ampleur¹⁹⁸⁴. Mme CUTAJAR fait observer à cet égard qu'à terme le blanchiment « transfère le pouvoir économique du marché, de l'État et de la population aux organisations criminelles »¹⁹⁸⁵.

414. Sources de l'incrimination générale de blanchiment. C'est en matière de lutte contre le trafic de stupéfiants que le législateur français a créé et défini l'infraction de blanchiment le 31 décembre 1987¹⁹⁸⁶. Il s'agissait d'une infraction spéciale codifiée à l'article 222-38 du Code pénal. Au niveau européen, le 8 novembre 1990, dans le cadre du Conseil de l'Europe¹⁹⁸⁷, la Convention de Strasbourg enjoint les États signataires à adopter des mesures législatives d'incrimination du blanchiment¹⁹⁸⁸. Une impulsion notable à la criminalisation des opérations de blanchiment vient de la Directive du 10 juin 1991 qui reprend quasiment à l'identique les agissements visés par la Convention de Strasbourg afin que ceux-ci soient réprimés pénalement¹⁹⁸⁹.

En France, la nature d'infraction spéciale du blanchiment soulevait des difficultés probatoires pour les autorités de poursuite qui étaient tenues de fournir la preuve du lien entre le produit et l'infraction d'origine, mais également la preuve que l'auteur de cette infraction de conséquence connaissait la nature spécifique de l'infraction d'origine¹⁹⁹⁰. En créant l'incrimination générale de blanchiment, la loi du 13 mai 1996 vient mettre un terme à ces difficultés probatoires en généralisant l'infraction d'origine dans le texte de l'article 324-1 du Code pénal¹⁹⁹¹. La Cour de cassation prolonge la volonté du législateur en soutenant l'indifférence de la connaissance de la qualification exacte de l'infraction préalable au blanchiment¹⁹⁹². Ce positionnement des magistrats

¹⁹⁸⁴ V. notamment **VERNIER (E.)**, « Paradis fiscaux et barrières juridiques », *Les Cahiers de la Justice*, vol. 2, n° 2, 2022, pp. 249-259.

¹⁹⁸⁵ **CUTAJAR (C.)**, « L'auteur de l'infraction principale et le blanchiment », *préc.*

¹⁹⁸⁶ Loi n° 87-1157 du 31 décembre 1987 relative à la lutte contre le trafic de stupéfiants ; V. notamment **HUNAUT (M.)**, « Réglementation relative à la lutte contre le blanchiment des capitaux et au financement du terrorisme », Michel Hunault éd., *La Lutte contre la corruption, le blanchiment, la fraude fiscale*, Presses de Science Po, 2017, pp. 219-222.

¹⁹⁸⁷ Convention relative au blanchiment, au dépistage, à la saisie et à la confiscation des produits du crime, Conseil de l'Europe, Série des traités européens n° 141, Strasbourg le 8 novembre 1990 ; V. notamment **DAVOUST (D.)**, « La lutte contre le blanchiment de capitaux : une action menée au plan international, européen et national », *LPA* n° 155, 5 août 2002, p. 4 ; V. **SEGONDS (M.)**, « Infractions de blanchiment », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, Juin 2022 ; V. **THONY (J.-F.)**, « Les politiques de lutte contre le blanchiment en Europe », *RPDP*, 1997, p. 307.

¹⁹⁸⁸ V. art. 6 de la Convention relative au blanchiment, au dépistage, à la saisie et à la confiscation des produits du crime, Conseil de l'Europe, Série des traités européens n° 141, Strasbourg le 8 novembre 1990.

¹⁹⁸⁹ Directive 91/308/CEE du Conseil, du 10 juin 1991, relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux.

¹⁹⁹⁰ V. notamment **SEGONDS (M.)**, « Les métamorphoses de l'infraction de blanchiment... ou les enjeux probatoires de la lutte contre le blanchiment », *AJ Pénal* 2016, p. 168 ; En vertu de l'art. 222-38 du Cp devait être rapportée la preuve de la nature exacte de l'origine des fonds et la connaissance de cette origine par l'auteur ; Rappr. art. 225-6, 2° du Cp, la qualité de proxénète de l'auteur de l'infraction d'origine devait être connue de l'agent.

¹⁹⁹¹ V. loi n° 96-392 du 13 mai 1996 relative à la lutte contre le blanchiment et le trafic de stupéfiants et à la coopération internationale en matière de saisie et de confiscation des produits du crime, art. 1^{er}, l'incrimination de blanchiment concerne les art. 324-1 à 324-9 du Cp ; V. sur ce point **SEUVIC (J.-F.)**, « Article 324-1 à 324-9 du code pénal : infraction de blanchiment », *RSC* 1996, p. 899.

¹⁹⁹² Cass. crim., 3 déc. 2003, n° 02-84.646, Bull. crim. n° 234 ; Cass. crim., 20 mai 2015, n° 14-81.964.

du quai de l'Horloge est animé par une volonté de poursuivre le blanchiment indépendamment de l'infraction principale.

415. Autonomisation jurisprudentielle. C'est en matière de blanchiment de fraude fiscale que la Cour de cassation a procédé à une véritable autonomisation de cette infraction de conséquence en affranchissant celle-ci des exigences procédurales de l'infraction principale. Le 2 avril 2003, dans un arrêt *Paneurolife*, la Cour de cassation valide une mise en examen pour blanchiment de fraude fiscale en dépit de l'absence de poursuites pénales pour fraude fiscale¹⁹⁹³. La Cour régulatrice a jugé que l'autorité judiciaire est en mesure de poursuivre le blanchiment d'une fraude fiscale indépendamment des impératifs liés à la mise en mouvement de l'action publique pour fraude fiscale¹⁹⁹⁴. Cette jurisprudence permet à l'autorité judiciaire de s'attaquer à des fraudes fiscales d'envergure internationale en poursuivant le blanchiment de celles-ci dans des paradis fiscaux qui sont par la même occasion des paradis bancaires et judiciaires¹⁹⁹⁵. Dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale, le blanchiment est un moyen de répression autonome de la fraude fiscale, aux mains de l'autorité judiciaire, dont la poursuite procure aux juridictions un outil répressif considérable¹⁹⁹⁶.

Eu égard à la possibilité pour les autorités judiciaires de poursuivre la fraude fiscale sous la qualification de blanchiment, ce délit se présente comme un instrument autonome de poursuite (Sous-section I) et de sanction (Sous-section II) de la fraude fiscale.

Sous-section I - Le blanchiment, instrument autonome de poursuite de la fraude fiscale

La poursuite du blanchiment de fraude fiscale en lieu et place de la poursuite de la fraude fiscale originelle est une opportunité pour l'autorité judiciaire qui dispose d'un moyen de punir indirectement la fraude fiscale et de permettre le recouvrement de l'impôt fraudé. En effet, le blanchiment peut s'avérer d'une remarquable efficacité dans la lutte contre la fraude fiscale en

¹⁹⁹³ Cass. crim., 2 avr. 2003, n° 03-80.151, *Paneurolife*.

¹⁹⁹⁴ Ces exigences sont retranscrites à l'art. L. 228 du LPF ; V. notamment **CABON (S.-M.)**, « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du « verrou de Bercy » », *Dr. fisc.* n° 46, 13 Novembre 2014, 620 ; V. **DETRAZ (S.)**, « Délit général de fraude fiscale et autres délits communs à tous les impôts », *JurisClassseur Procédures fiscales*, Fasc. 705, 23 Octobre 2018, mise à jour 15 janv. 2020 ; **SALOMON (R.)**, « Chroniques - Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.* n° 6-7, 6 Février 2020, 131.

¹⁹⁹⁵ V. **VERNIER (E.)**, « Paradis fiscaux et barrières juridiques », *Les Cahiers de la Justice* 2022, p. 249.

¹⁹⁹⁶ V. sur ce point **DEBOISSY (F.)**, « Blanchiment de fraude fiscale : après le flux le reflux ? », *Dr. fisc.* n° 11, 14 Mars 2019, p. 198, l'auteur fait observer que « le blanchiment de fraude fiscale, qui n'est en principe qu'une infraction de conséquence, est devenu au fil des ans le principal outil de la lutte pénale contre la fraude fiscale » ; V. également **PELLEGRIN (G.)**, **DE FOUCHER (G.)**, « Fraude fiscale et blanchiment, quelques réflexions sur une valse-hésitation », *Dr. fisc.* n° 28, 9 Juillet 2020, p. 305.

raison de son affranchissement des exigences procédurales du verrou de Bercy (§ 1) et en considération des avantages procéduraux de la poursuite de cette infraction de conséquence (§ 2).

§ 1 - L'affranchissement du blanchiment des exigences procédurales du verrou de Bercy

À l'instar du délit d'escroquerie, le blanchiment de fraude fiscale est un moyen efficace pour l'autorité judiciaire d'atteindre l'auteur d'une fraude fiscale hors du continuum administratif de répression de cette infraction. L'autorité judiciaire va trouver, dans ce délit, le moyen de ne pas être inféodé à l'administration fiscale, pour sanctionner les fraudes fiscales, puisque la Cour de cassation a affirmé que les poursuites pour blanchiment n'exigent pas de se soumettre au verrou de Bercy. La Cour de cassation va développer une jurisprudence en matière de blanchiment de fraude fiscale qui va permettre aux parquets de jouer un rôle dans la lutte contre la fraude fiscale. Elle va en premier lieu, autonomiser le délit de blanchiment de l'infraction principale de fraude fiscale (A) et admettre que des poursuites pénales sont possibles dans l'hypothèse où un fraudeur fiscal blanchit lui-même le produit de la fraude, ce que l'on dénomme l'auto-blanchiment (B).

A - L'autonomisation du délit de blanchiment de fraude fiscale par la Cour de cassation

416. Désynchronisation des répressions. Depuis son arrêt *Paneurolife*¹⁹⁹⁷ rendu le 2 avril 2003, la Cour de cassation soutient une désynchronisation des poursuites du blanchiment et de la fraude fiscale à l'origine de celui-ci. Dans cet arrêt, la chambre criminelle reconnaît la validité d'une mise en examen pour blanchiment de fraude fiscale en dépit de l'absence de mise en mouvement de l'action publique pour fraude fiscale¹⁹⁹⁸. Dans cette décision, les magistrats du quai de l'Horloge tiennent un raisonnement qui suscite l'intérêt étant donné qu'ils distinguent la phase de l'instruction de celle du jugement. Ils soutiennent que, durant l'information judiciaire, le magistrat instructeur saisi de faits de blanchiment doit vérifier que cette infraction est constituée en tous ses éléments sans pour autant établir l'existence de l'infraction principale qui revient à la juridiction de jugement. En l'espèce, le juge d'instruction saisi de faits de blanchiment de fraude fiscale est indifférent aux exigences procédurales de l'infraction d'origine. En d'autres termes, l'instruction peut porter sur des opérations de blanchiment de fonds en l'absence de poursuites relatives aux infractions principales¹⁹⁹⁹. La haute juridiction juge donc qu'un magistrat instructeur est en mesure de diligenter

¹⁹⁹⁷ Cass. crim., 2 avr. 2003, n° 03-80.151, *Paneurolife*.

¹⁹⁹⁸ V. art. L. 228 du LPF.

¹⁹⁹⁹ Cass. crim., 2 avr. 2003, n° 03-80.151, la chambre criminelle juge que « l'exigence d'établir l'existence d'un crime ou d'un délit principal ne concerne que les éléments constitutifs du délit de blanchiment tels qu'ils doivent être établis non pas au moment de la mise

une information judiciaire pour blanchiment de fraude fiscale en l'absence de mise en mouvement de l'action publique pour l'infraction de fraude fiscale d'origine.

Ce positionnement est confirmé par un arrêt *Talmon*²⁰⁰⁰, rendu le 20 février 2008, dans lequel la chambre criminelle approuve la cour d'appel d'avoir jugé que « *l'article 324-1 du code pénal n'impose pas que des poursuites aient été préalablement engagées ni qu'une condamnation ait été prononcée du chef du crime ou du délit ayant permis d'obtenir les sommes d'argent blanchies* »²⁰⁰¹. En effet, les dispositions visées par la Cour de cassation fondent la constitution du délit de blanchiment sur un crime ou un délit ayant procuré à leur auteur un profit direct ou indirect sans pour autant préciser que ces agissements antérieurs doivent avoir fait l'objet d'une condamnation ou à tout le moins de poursuites.

417. Dépendance du blanchiment non prévue par la loi. Dans son arrêt *Talmon*, la chambre criminelle considère que « *la poursuite du délit de blanchiment, infraction générale, distincte et autonome, n'est pas soumise aux dispositions de l'article L. 228 du Livre des procédures fiscales* »²⁰⁰². La Cour valide ainsi la mise en mouvement de l'action publique pour blanchiment de fraude fiscale dans le cadre du droit commun²⁰⁰³. En vertu de cette jurisprudence, les exigences procédurales, dérogoires au droit commun, en matière de déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale ne s'appliquent pas au blanchiment de fraude fiscale pour lequel l'action publique est mise en mouvement selon les règles du droit commun. En d'autres termes, l'action publique pour blanchiment n'est pas soumise au filtre du verrou de Bercy.

L'interprétation des dispositions de l'article 324-1 du Code pénal par la Cour de cassation est une interprétation stricte de la loi pénale qui ne soumet pas l'application du blanchiment à la condition de la poursuite de l'infraction d'origine²⁰⁰⁴. L'indépendance de la poursuite du blanchiment de celle de la fraude fiscale originelle peut donc reposer sur ce solide fondement. Par conséquent, il est possible, selon la Cour de cassation, de déclencher des poursuites pour blanchiment de fraude fiscale indépendamment d'une décision de l'administration fiscale ou verrou de Bercy.

en examen mais au moment du renvoi devant la juridiction de jugement ; qu'en toute hypothèse, il résulte des qualifications visées aux réquisitoires introductif et supplétif que le juge d'instruction est saisi des chefs de blanchiment, de vol et d'escroquerie, et que les mises en examen ont été notifiées du chef de blanchiment de fonds provenant « notamment de la fraude fiscale » ; que, dès lors, rien ne permet d'exclure, en cet état, que les fonds en cause puissent avoir une origine délictuelle autre que celle provenant de la fraude fiscale ».

²⁰⁰⁰ Cass. crim., 20 févr. 2008, n° 07-82.977, *Talmon*.

²⁰⁰¹ *Ibidem*.

²⁰⁰² V. notamment **CUTAJAR (C.)**, « Le blanchiment, une infraction générale, distincte et autonome », *Recueil Dalloz* 2008, p. 1585.

²⁰⁰³ V. sur ce point **MATSOPOULOU (H.)**, « Précisions jurisprudentielles sur le délit de blanchiment de fraude fiscale », *RSC* 2008, p. 607.

²⁰⁰⁴ Art. 324-1 du Cp : « *Le blanchiment est le fait de faciliter, par tout moyen, la justification mensongère de l'origine des biens ou des revenus de l'auteur d'un crime ou d'un délit ayant procuré à celui-ci un profit direct ou indirect. Constitue également un blanchiment le fait d'apporter un concours à une opération de placement, de dissimulation ou de conversion du produit direct ou indirect d'un crime ou d'un délit* »

418. Jurisprudence extraordinaire. La jurisprudence des arrêts *Talmon* et *Paneurolife* diffère radicalement de la position tenue par la Cour de cassation en matière de recel de fraude fiscale, infraction de conséquence à l'instar du blanchiment. En effet, la Cour régulatrice considère qu'un délit de recel de fraude fiscale, infraction de conséquence, ne saurait être constaté par le juge en l'absence d'une plainte de l'administration et d'une procédure fiscale antérieure permettant d'établir l'existence de la fraude fiscale infraction d'origine²⁰⁰⁵. On remarque ainsi le caractère extraordinaire d'une telle jurisprudence qui fait du blanchiment de fraude fiscale une infraction indépendante de l'infraction de fraude fiscale d'origine.

Le paroxysme de l'indépendance du blanchiment s'illustre à travers la reconnaissance du délit d'auto-blanchiment de fraude fiscale par la Cour de cassation.

B - La reconnaissance du délit d'auto-blanchiment de fraude fiscale par la Cour de cassation

La Cour de cassation, en reconnaissant la possibilité de poursuivre un fraudeur pour blanchiment de sa propre fraude fiscale (1) soutient une thèse d'auto-blanchiment en contrariété avec le principe d'interprétation stricte de la loi pénale (2).

1 - La possibilité de poursuite du fraudeur pour blanchiment de sa propre fraude fiscale

La possibilité de poursuivre pénalement un fraudeur pour blanchiment de sa propre fraude fiscale, ou auto-blanchiment, a été consacrée par la Cour de cassation dans un arrêt rendu le 14 janvier 2004²⁰⁰⁶. Une telle faculté offre à l'autorité judiciaire un efficace outil de substitution pour la répression de la fraude fiscale. Ainsi, l'applicabilité de l'auto-blanchiment au fraudeur fiscal (a) facilite l'établissement des éléments constitutifs de l'auto-blanchiment de fraude fiscale (b).

a - L'applicabilité de l'auto-blanchiment au fraudeur fiscal

419. Source internationale de l'auto-blanchiment. Dans l'arrêt du 14 janvier 2004, la Cour de cassation affirme que l'article 324-1, alinéa 2, du Code pénal « *est applicable à l'auteur du blanchiment du produit d'une infraction qu'il a lui-même commise* »²⁰⁰⁷.

²⁰⁰⁵ V. Cass. crim., 14 déc. 2000, n° 99-87.015, Bull. crim. n° 381 ; V. **BOULOC (B.)**, « Recel. Éléments constitutifs. Élément légal. Infraction d'origine. Constatations nécessaires », *RTD Com.* 2001, p. 527.

²⁰⁰⁶ Cass. crim., 14 janv. 2004, n° 03-81.165.

²⁰⁰⁷ Cass. crim., 14 janv. 2004, n° 03-81.165.

À travers cette décision, la juridiction suprême de l'ordre judiciaire retient la thèse selon laquelle les faits de blanchiment visés par le deuxième alinéa de l'article 324-1, alinéa 2, du Code pénal peuvent être commis par l'auteur de l'infraction principale, en l'espèce l'auteur d'une fraude fiscale. Ainsi, « *le fait d'apporter son concours à une opération de placement, de dissimulation ou de conversion du produit direct ou indirect d'un crime ou d'un délit* »²⁰⁰⁸, peut être reproché à l'auteur d'une fraude fiscale sous la qualification de blanchiment. À travers cette jurisprudence, la Cour de cassation admet la possibilité de blanchir le produit de sa propre infraction, c'est-à-dire commettre un blanchiment pour soi-même ou auto-blanchiment²⁰⁰⁹.

La chambre criminelle fait reposer cette solution jurisprudentielle sur une analyse des origines de droit international du blanchiment. Avant le vote de la loi du 13 mai 1996 portant création du délit de blanchiment à l'article 324-1 du Code pénal, la France avait intégré, dans son ordonnancement juridique²⁰¹⁰, la Convention de Strasbourg du 8 novembre 1990 relative au blanchiment, au dépistage, à la saisie et à la confiscation des produits du crime²⁰¹¹ qui prévoyait que les infractions de blanchiment « *ne s'appliquent pas aux auteurs de l'infraction principale* »²⁰¹². Dans son arrêt du 14 janvier 2004, la Cour de cassation précise qu'au moment de l'intégration de la Convention dans le droit français, la France n'a pas « *entendu faire application de l'article 6.2 b de ladite Convention* »²⁰¹³. Par conséquent, selon l'interprétation des magistrats du quai de l'Horloge, lors de l'intégration de la Convention de Strasbourg dans le droit français par la loi du 21 février 1996, la France est favorable à l'application du délit de blanchiment à l'auteur de l'infraction principale. Ce serait donc l'état d'esprit dans lequel se trouverait le législateur quelques mois plus tard, le 13 mai 1996, lors de l'adoption de la loi portant création du délit de blanchiment. Cette interprétation de la volonté du législateur permet à la chambre criminelle de juger que « *l'article 324-1, alinéa 2, du code pénal n'exclut*

²⁰⁰⁸ Al. 2 de l'art. 324-1 du Cp.

²⁰⁰⁹ V. notamment **CUTAJAR (C.)**, « L'auteur de l'infraction principale et le blanchiment », *Recueil Dalloz* 2004, p. 1377 ; V. **OTTENHOF (R.)**, « Le blanchiment, infraction de conséquence, nécessite la preuve préalable de l'infraction d'origine ; toutefois, il n'est pas nécessaire que l'auteur du blanchiment soit distinct de l'auteur de l'infraction d'origine », *RSC* 2004, p. 350 ; V. **BOULOC (B.)**, « Blanchiment d'argent. Placement par l'auteur de l'infraction initiale », *RTD Com.* 2004, p. 623 ; V. **GOGUEL-NYEGAARD (S.)**, « Blanchiment de fraude fiscale, les glissements dérangeants de la répression », *AJ Pénal* 2016, p. 186 ; V. **MATSOPOULOU (H.)**, note ss. Cass. crim., 14 janv. 2004, *JCP* 2004, II, 10081.

²⁰¹⁰ Loi n° 96-130 du 21 février 1996 autorisant l'approbation de la convention relative au blanchiment, au dépistage, à la saisie et à la confiscation des produits du crime.

²⁰¹¹ Convention relative au blanchiment, au dépistage, à la saisie et à la confiscation des produits du crime, Conseil de l'Europe, Série des traités européens n° 141, Strasbourg le 8 novembre 1990.

²⁰¹² Art. 6, 2, b de la Convention relative au blanchiment, au dépistage, à la saisie et à la confiscation des produits du crime, Conseil de l'Europe, Série des traités européens n° 141, Strasbourg le 8 novembre 1990 : « *Il peut être prévu que les infractions énoncées par ce paragraphe ne s'appliquent pas aux auteurs de l'infraction principale* ».

²⁰¹³ Cass. crim., 14 janv. 2004, n° 03-81.165 ; V. sur ce point **CUTAJAR (C.)**, « L'auteur de l'infraction principale et le blanchiment », *préc.*

pas l'incrimination de l'auteur de l'infraction principale lorsqu'il apporte son concours à l'opération de placement, dissimulation ou de conversion de produit direct ou indirect du crime ou du délit par lui commis »²⁰¹⁴.

D'abord circonscrit aux formes de blanchiment définies par l'alinéa 2 de l'article 324-1 du Code pénal, la Cour de cassation va ensuite étendre l'auto-blanchiment à toutes les formes de blanchiment.

420. Portée de l'auto-blanchiment équivalente à celle du blanchiment. Dans son arrêt *Talmon*, rendu le 20 février 2008, la chambre criminelle juge que « *l'article 324-1 du code pénal est applicable à l'auteur du blanchiment du produit d'une infraction qu'il a lui-même commise* »²⁰¹⁵. Quatre ans plus tôt dans son arrêt du 14 janvier 2004, la Cour de cassation avait limité l'auto-blanchiment aux formes de blanchiment prévues par l'alinéa 2 de l'article 324-1 du Code pénal²⁰¹⁶. L'arrêt *Talmon*, qui ne distingue pas selon les formes de blanchiment, étend l'auto-blanchiment à tous les agissements visés par les alinéas 1 et 2 de l'article 324-1 du Code pénal. Conséquemment, si l'auto-blanchiment était déjà caractérisé par « *le fait d'apporter son concours à une opération de placement, de dissimulation ou de conversion du produit direct ou indirect d'un crime ou d'un délit* »²⁰¹⁷ que l'on a soi-même commis, il est pareillement constitué par « *le fait de faciliter, par tout moyen, la justification mensongère de l'origine des biens ou des revenus [...] d'un crime ou d'un délit* » que l'on a soi-même commis et qui a procuré « *un profit direct ou indirect* »²⁰¹⁸.

L'arrêt *Talmon* complète l'édifice jurisprudentiel de l'auto-blanchiment en repoussant les limites de son champ d'application. Dès lors, l'auteur d'une fraude fiscale peut être poursuivi pour blanchiment de cette infraction quels que soient les faits de blanchiment commis.

La possibilité de retenir l'auto-blanchiment de fraude fiscale facilite l'établissement des éléments constitutifs du blanchiment à l'égard de l'auteur de la fraude fiscale.

b - La facilité d'établissement des éléments constitutifs du blanchiment de fraude fiscale

421. Évidence de l'élément intentionnel. Lorsque le délit de blanchiment est commis par l'auteur de l'infraction principale, la facilité pour établir l'élément intentionnel s'observe à deux égards : d'une part, en considération de la commission de l'infraction principale et d'autre part, en raison de la prise en compte de circonstances de fait objectives.

²⁰¹⁴ Cass. crim., 14 janv. 2004, n° 03-81.165.

²⁰¹⁵ Cass. crim., 20 févr. 2008, n° 07-82.977.

²⁰¹⁶ Cass. crim., 14 janv. 2004, n° 03-81.165.

²⁰¹⁷ Al. 2 de l'art. 324-1 du Cp.

²⁰¹⁸ Al. 1^{er} de l'art. 324-1 du Cp.

En premier lieu, l'intention ou volonté de commettre un blanchiment repose sur des agissements en connaissance de leur caractère répréhensible, c'est-à-dire avoir connaissance de transformer le produit d'un crime ou d'un délit afin de le rendre licite²⁰¹⁹. En matière de blanchiment de fraude fiscale, dès lors que le blanchisseur est l'auteur de l'infraction principale, il sait pertinemment qu'il blanchit le produit d'un délit. Il s'agit d'une « *connaissance obligée* »²⁰²⁰ de l'origine frauduleuse des fonds. Le blanchisseur en tant qu'auteur de la fraude fiscale répond aux exigences de dol général et de dol spécial du blanchiment. Il satisfait à la condition du dol général en ayant conscience de violer la loi pénale, et remplit la condition du dol spécial en recherchant un résultat réprimé par la loi pénale qui est de donner une apparence licite au produit d'un crime ou d'un délit.

En second lieu, l'établissement de l'élément intentionnel du blanchiment de fraude fiscale peut s'induire de circonstances de fait objectives telles que le préconisent le Conseil de l'Europe²⁰²¹ et l'Union européenne²⁰²². L'élément intentionnel du blanchiment peut s'inférer de constatations de fait susceptibles de convaincre le juge de la connaissance de l'agent de blanchir le produit d'une infraction²⁰²³. Ces constatations de faits sont souverainement appréciées par le juge en considération des moyens probatoires et notamment des présomptions de la connaissance de l'origine infractionnelle du produit blanchi²⁰²⁴. En matière de blanchiment de fraude fiscale, la constatation des faits visées par les deux alinéas de l'article 324-1 du Code pénal suffit à caractériser l'intention dès lors que ces agissements sont réalisés par l'auteur de l'infraction principale de fraude fiscale.

Par conséquent, il sera très facile d'établir l'intention du délit de blanchiment lorsque le blanchisseur est également l'auteur de l'infraction principale. L'élément matériel de l'auto-blanchiment de fraude fiscale est pareillement aisé à établir.

²⁰¹⁹ V. notamment **CUTAJAR**, « L'auteur de l'infraction principale et le blanchiment », *préc.*

²⁰²⁰ La théorie de la « connaissance obligée » est appliquée par la jurisprudence afin d'établir l'élément intentionnel d'un blanchiment. Selon cette théorie le blanchisseur en raison de sa proximité avec l'auteur du crime ou d'un délit principal ne peut ignorer l'existence de ces activités répréhensibles pénalement ; V. **CUTAJAR (C.)**, « Blanchiment. Eléments constitutifs, répression », *JurisClasseur Pénal des Affaires*, Fasc. 20, n° 75 ; V. Cass. crim., 29 mars 2007, n° 06-84.445 ; Cass., ass. plén., 4 oct. 2002, n° 93-81.533.

²⁰²¹ Rappelons qu'aux termes de l'art. 6, 2, c de la Convention de Strasbourg du 8 novembre 1990 relative au blanchiment, dépistage, saisie et confiscation des produits du crime : « *la connaissance, l'intention ou la motivation nécessaires en tant qu'élément d'une des infractions énoncées par ce paragraphe peut être déduite de circonstances factuelles objectives* ». Toutefois, la France n'a pas souhaité faire application de cette faculté, V. sur ce point Intervention du garde des Sceaux, TOUBON (J.), JO Sénat CR 17 oct. 1995, pp. 1863-1864.

²⁰²² Art. 1^{er}, C, de la directive 2001/97/CE du Parlement européen et du Conseil du 4 décembre 2001 modifiant la directive 91/308/CEE du Conseil relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux, il convient de rappeler qu'aux termes de l'article 1^{er} de cette directive, à propos des activités de blanchiment, « *La connaissance, l'intention ou la motivation, qui doit être un élément des activités susmentionnées, peut être établie sur la base de circonstances de fait objectives* ».

²⁰²³ V. sur ce point **DAURY-FAUVEAU (M.)**, « Infraction générale de blanchiment. Conditions et constitution », *JurisClasseur Pénal Code*, Fasc. 20, 23 Novembre 2022, § 25 et s.,

²⁰²⁴ *Ibidem*.

422. Impériosité de la gestion du produit de la fraude. Le blanchiment est matériellement constitué par « *la justification mensongère de l'origine des biens ou des revenus de l'auteur d'un crime ou d'un délit* », ou par « *le fait d'apporter son concours à une opération de placement, de dissimulation ou de conversion du produit direct ou indirect d'un crime ou d'un délit* ». Or, les opérations de placement, de dissimulation ou de conversion sont automatiquement, voire inéluctablement, commises par l'auteur d'une fraude fiscale. Leur existence s'avère ainsi facile à établir. En effet, l'économie résultant de la soustraction à l'impôt vient enrichir le patrimoine du fraudeur. La gestion de ce profit par un établissement financier ou son utilisation pour une acquisition peut suffire à caractériser un placement ou une conversion constituant l'élément matériel du blanchiment.

L'exemple le plus courant est celui du compte bancaire non déclaré, bien souvent dans un paradis fiscal. La non-déclaration de ce compte constitue une fraude fiscale par dissimulation de sommes sujettes à l'impôt²⁰²⁵. L'impôt qui aurait dû être acquitté doit être considéré comme le produit de la fraude fiscale au sens de l'alinéa 2 de l'article 324-1 du Code pénal. En demeurant sur le compte bancaire, le produit de la fraude fiscale fait l'objet d'un placement constitutif d'une opération de blanchiment au sens des dispositions susvisées. Un tel compte lorsqu'il est régulièrement alimenté, contribue à la commission de fraudes fiscales successives et autant de blanchiments consécutifs par placement ou par conversion en fonction des modalités de gestion patrimoniales dudit compte.

M. GOGUEL-NYEGAARD faisait d'ailleurs remarquer « *la pratique des parquets, qui requièrent systématiquement l'ouverture d'informations pour blanchiment de fraude fiscale dans les affaires de détention de comptes bancaires étrangers non déclarés* »²⁰²⁶. Cet auteur attire en effet l'attention sur l'opportunité des parquets à poursuivre les titulaires de comptes bancaires non déclarés à l'étranger en considération du caractère quasiment certain de l'auto-blanchiment qui en découle.

423. Instrumentalisation de la qualification de blanchiment. Affranchi des exigences procédurales de la mise en mouvement de l'action publique pour fraude fiscale, il apparaît plus aisé pour le ministère public de poursuivre le fraudeur fiscal pour blanchiment du produit de sa propre infraction. En effet, si l'auto-blanchiment permet aux parquets d'atteindre l'auteur d'une fraude fiscale sans dépendre d'une décision de l'administration fiscale, il convient de remarquer que ce contournement du verrou de Bercy facilite le recouvrement de la dette fiscale. La pratique de l'auto-

²⁰²⁵ V. al. 1^{er} de l'art. 1741 du CGI.

²⁰²⁶ V. sur ce point **GOGUEL-NYEGAARD (S.)**, « Blanchiment de fraude fiscale, les glissements dérangeants de la répression », *AJ Pénal* 2016, p. 186.

blanchiment fait ressortir une instrumentalisation de la répression pénale par l'autorité judiciaire afin de garantir le recouvrement de l'impôt fraudé.

Toutefois, il convient d'observer qu'en reconnaissant la possibilité de poursuivre un fraudeur pour blanchiment de sa propre fraude fiscale, la Cour de cassation soutient une thèse d'auto-blanchiment en contrariété avec le principe d'interprétation stricte de la loi pénale.

2 – La contrariété de l'auto-blanchiment avec le principe d'interprétation stricte de la loi pénale

424. particularisme du blanchiment de fraude fiscale. Au rang des critiques doctrinales de l'auto-blanchiment, on distingue principalement des observations qui soulèvent une atteinte au principe *non bis in idem*, en considération de la divergence de traitement entre le recel et le blanchiment par la Cour de cassation, ainsi que des analyses qui regrettent une méconnaissance du principe d'interprétation stricte de la loi pénale²⁰²⁷. Nous envisagerons les deux séries de critiques quoique celles qui portent sur une méconnaissance du principe *non bis in idem* demeurent vulnérables à la contestation. En effet, selon nous, seule la contrariété de l'auto-blanchiment avec le principe d'interprétation stricte de la loi pénale semble un grief incontestable.

La première critique porte sur la comparaison entre les deux infractions de conséquence que sont le blanchiment et le recel. Les magistrats du quai de l'Horloge jugent, de jurisprudence constante, que le recel, infraction de conséquence, n'est pas applicable à l'auteur de l'infraction principale²⁰²⁸. Le principe *non bis in idem* s'oppose en effet à la compatibilité du délit de conséquence avec l'infraction d'origine²⁰²⁹. En effet, les hauts magistrats soulignent que le recel et son infraction d'origine sont « *identiques dans leurs éléments légaux et matériels* »²⁰³⁰. Dans ces circonstances, si la Cour de cassation considère que le recel est constitué des mêmes actes qui réalisent l'infraction d'origine²⁰³¹, alors on peut déduire que le blanchiment est pareillement constitué et invoquer la violation du principe *non bis in idem* en cas de poursuite pour auto-blanchiment.

Pourtant, la reconnaissance jurisprudentielle de l'auto-blanchiment nous conduit à relever une différence de traitement entre le blanchiment considéré, par la haute juridiction, comme compatible

²⁰²⁷ V. notamment **CHILSTEIN (D.)**, « Retour sur la question de l'auto-blanchiment », in *Mélanges en l'honneur du professeur Jacques-Henri ROBERT*, LexisNexis, 2012.

²⁰²⁸ La Cour de cassation juge historiquement qu'un prévenu ne peut pas être receleur du produit des infractions dont il est l'auteur, depuis Cass. Crim., 29 juin 1848, Bull. Crim. 1848, n° 192 ; Cass. crim., 15 déc. 1949, Bull. crim. n° 350 ; Cass. Crim., 2 déc. 1971, n° 71-90.215 ; Cass. crim., 6 juin 1979, n° 79-90.374, Bull. crim. n° 193 ; Cass. Crim., 8 oct. 1998, n° 97-83.293 ; Plus récemment V. Cass. crim., 13 avr. 2022, n° 19-84.831.

²⁰²⁹ V. notamment **LAVRIC (S.)**, « Délit de blanchiment : autonomie de la prescription », *Recueil Dalloz* 2012, p. 1678.

²⁰³⁰ Cass. crim., 6 juin 1979, n° 79-90.374, Bull. crim. n° 193.

²⁰³¹ V. Cass. crim., 13 avr. 2022, n° 19-84.831 ; V. historiquement Cass. Crim., 29 juin 1848, Bull. Crim. 1848, n° 192 ; Cass. crim., 15 déc. 1949, Bull. crim. n° 350 ; Cass. Crim., 2 déc. 1971, n° 71-90.215 ; Cass. crim., 6 juin 1979, n° 79-90.374, Bull. crim. n° 193 ; Cass. Crim., 8 oct. 1998, n° 97-83.293.

avec l'infraction d'origine et le recel, jugé incompatible avec l'infraction d'origine. La Cour de cassation fait reposer cette différence de traitement sur l'unicité matérielle des faits de recel et d'infraction d'origine, que l'on ne peut relever pour le blanchiment et son infraction d'origine dès lors que ces deux infractions ont des éléments matériels distincts²⁰³².

Certains observateurs reconnaissent la pertinence de ce positionnement des hauts magistrats en faisant remarquer que rien ne s'oppose à ce que l'auteur de l'infraction principale soit considéré comme auteur du blanchiment dès lors celui-ci réalise postérieurement à l'infraction principale l'un des actes matériels visés par le texte d'incrimination du blanchiment²⁰³³. D'un autre côté cette jurisprudence est critiquée par des commentateurs dont M. CHILSTEIN qui affirme que « *l'on ne saurait arguer du fait que les actes constitutifs de blanchiment sont distincts de ceux qui réalisent l'infraction d'origine pour justifier le cumul de qualifications* »²⁰³⁴.

En tout état de cause, si la critique de l'auto-blanchiment fondée sur la divergence de traitement entre le recel et le blanchiment peut faire l'objet de discussions, le grief fondé sur une atteinte au principe d'interprétation stricte de la loi pénale nous semble incontestable au regard de l'interprétation extensive de l'incrimination de blanchiment opérée par la Cour de cassation (a) et en considération des interrogations sur la conformité de l'auto-blanchiment à ce principe constitutionnel (b).

a - L'interprétation extensive de l'incrimination de blanchiment par la Cour de cassation

425. Inobservation du principe d'interprétation stricte. En vertu de l'article 111-4 du Code pénal, « *La loi pénale est d'interprétation stricte* ». Le principe d'interprétation stricte de la loi pénale est un héritage des conceptions legalistes des Lumières²⁰³⁵. Contrairement au principe de l'interprétation par extension, induction ou analogie, le principe d'interprétation stricte invite à une interprétation rigoureuse de la loi pénale²⁰³⁶. Présenté par la doctrine pénaliste comme un corolaire

²⁰³² V. Cass. crim., 14 janv. 2004, n° 03-81.165, les magistrats du quai de l'Horloge précisent qu'il appartenait à la Cour d'appel de rechercher « *si le prévenu avait apporté son concours à l'opération par des actes matériellement distincts de ceux du délit principal* ».

²⁰³³ V. notamment CUTAJAR (C.), « L'auteur de l'infraction principale et le blanchiment », *Recueil Dalloz* 2004, p. 1377 ; V. DUCOULOUX-FAVARD (C.), « *«* », *Gaz. Pal.* 4 janv. 2003, n° 004, p. 11.

²⁰³⁴ CHILSTEIN (D.), « Retour sur la question de l'auto-blanchiment », in *Mélanges en l'honneur du professeur Jacques-Henri ROBERT*, *préc.*, spéc. p. 104.

²⁰³⁵ V. notamment BECCARIA (C.), *Des délits et des peines*, Flammarion, 1979, pp. 52-53, l'auteur considérait que « *les juges des crimes ne peuvent avoir le droit d'interpréter les lois pénales, par la raison même qu'ils ne sont pas législateurs* », la loi ayant pour unique interprète « *le souverain, c'est-à-dire le dépositaire des volontés actuelles de tous* ».

²⁰³⁶ V. sur ce point TULKENS (F.), VAN DE KERCHOVE (M.), CARTUYVELS (Y.), GUILLAIN (C.), *Introduction au droit pénal*, Kluwer, 2010, p. 294.

direct du principe de légalité²⁰³⁷, l'interprétation stricte de la loi pénale est une nécessité afin de garantir la protection des libertés individuelles²⁰³⁸.

La thèse de l'auto-blanchiment soutenue par la Cour de cassation semble méconnaître ce principe dès lors que d'une part, le texte d'incrimination ne vise pas l'auteur de l'infraction principale, et que d'autre part, cette jurisprudence repose sur un non-sens qui ressort de la notion de service à soi-même.

426. Rapport d'altérité énoncé dans la loi. En premier lieu, qu'il s'agisse de faciliter « *la justification mensongère de l'origine des biens ou des revenus de l'auteur d'un crime ou d'un délit ayant procuré à celui-ci un profit direct ou indirect* » ou du « *fait d'apporter un concours à une opération de placement, de dissimulation ou de conversion du produit direct ou indirect d'un crime ou d'un délit* », le texte d'incrimination du blanchiment n'établit aucune distinction à propos de l'auteur de cette infraction de conséquence selon qu'il puisse ou non être l'auteur de l'infraction d'origine.

En second lieu, les alinéas 1 et 2 de l'article 324-1 du Code pénal s'ils prévoient des formes distinctes du délit de blanchiment, il n'en demeure pas moins qu'ils évoquent de façon claire le rapport d'altérité entre l'auteur du blanchiment et l'auteur de l'infraction principale. En précisant que « *Le blanchiment est le fait de faciliter [...] la justification mensongère de l'origine des biens ou des revenus de l'auteur d'un crime ou d'un délit* », l'alinéa 1 semble indiquer que celui qui facilite la justification mensongère n'est pas l'auteur du crime ou du délit. En effet, aux termes de ce texte, celui qui fait l'action de faciliter la justification mensongère n'est pas celui réalise le crime ou du délit d'origine. On ne peut prétendre que le blanchiment est l'œuvre de l'auteur du crime ou du délit d'origine qu'en présence d'un texte prévoyant que le blanchiment est le fait de faciliter la justification mensongère de l'origine de ses « propres » biens ou revenus. Cette solution n'est aucunement prévue par les dispositions de l'alinéa 1 de l'article 324-1 du Code pénal qui ne peuvent être interprétées autrement que dans le sens selon lequel le blanchisseur est un tiers par rapport à l'auteur de l'infraction d'origine. En d'autres termes on ne peut rendre service à l'auteur d'une infraction en étant soi-même cet auteur. En ce qui concerne l'alinéa 2, dès lors que celui-ci prévoit que le blanchiment est le « *fait d'apporter un concours à une opération de placement, de dissimulation ou de conversion du produit direct ou indirect d'un crime ou d'un délit* », il renvoie clairement aux agissements d'un tiers par rapport à l'auteur de l'infraction d'origine. Nous rejoignons la réflexion de Mme MATSOPOULOU selon laquelle on ne s'apporte

²⁰³⁷ V. notamment **BOULOC (B.)**, *Droit pénal général*, 2^e éd., Dalloz, coll. Précis, 2013, n° 133, p. 132 ; V. **DESORTES (F.)**, **LE GUNEHÉC (F.)**, *Droit pénal général*, 16^e éd., Economica, 2009, n° 220, p. 154 ; V. **TOUILLER (M.)**, « L'interprétation stricte de la loi pénale et l'article 7 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales », *RDLF* 2014, chron. n° 08.

²⁰³⁸ V. notamment **JEANDIDIER (W.)**, « Interprétation de la loi pénale », *JurisClasseur Pénal Code*, Fasc. 20, 4 Décembre 2019.

pas de concours à soi-même²⁰³⁹. En effet, à l'instar des précédentes observations concernant l'alinéa 1, il serait insensé de légiférer sur une activité consistant à se rendre un service à soi-même.

427. Qualification impossible. Pourtant, certains auteurs tels que Mme CUTAJAR considèrent que le concours en cause n'est en réalité que la participation au processus du blanchiment²⁰⁴⁰. D'autres observateurs comme M. BOULOC soulignent que le fait d'apporter son concours, s'il indique une collaboration ou une aide, peut également illustrer la participation à une activité²⁰⁴¹. Toutefois, la certitude que le blanchisseur est un tiers par rapport à l'auteur de l'infraction d'origine, qui s'évince clairement de l'alinéa 1 de l'article 324-1 du Code pénal, s'étend, selon nous, à l'alinéa 2. À cet égard, en considération de la *ratio legis* dudit article, les deux formes de blanchiment visées par les alinéas 1 et 2 ne peuvent être soumises à deux régimes différents, l'un intégrant l'auteur de l'infraction principale, l'autre l'excluant. La certitude que renferme l'alinéa 1 l'emporte donc sur l'incertitude qui appert de l'alinéa 2. Conséquemment, le délit de blanchiment ne peut être appliqué à l'auteur de l'infraction principale sauf à méconnaître le principe d'interprétation stricte de la loi pénale.

En soutenant la thèse selon laquelle l'auteur du blanchiment peut être l'auteur de l'infraction principale, la Cour cassation développe une interprétation de l'incrimination du blanchiment qui soulève des interrogations sur la conformité de l'auto-blanchiment au principe d'interprétation stricte de la loi pénale.

b – Les interrogations sur la conformité de l'auto-blanchiment au principe d'interprétation stricte

428. Primauté de la norme constitutionnelle. Dans leur *Traité de droit criminel*, MM. MERLE et VITU faisaient observer que le choix de poursuivre l'auteur de l'infraction d'origine pour l'infraction de conséquence ou de ne pas engager une telle démarche en raison de l'incompatibilité de ces deux qualifications est « *une simple question de sévérité ou de libéralisme* »²⁰⁴². C'est de sévérité que semble faire preuve la Cour de cassation dans sa jurisprudence sur l'auto-blanchiment qui affirme la compatibilité du blanchiment avec l'infraction d'origine. Si un tel positionnement semble guidé par l'influence de la politique criminelle de lutte contre les activités de blanchiment qui a conduit

²⁰³⁹ V. MATSOPOULOU (H.), note ss. Cass. crim., 14 janv. 2004, JCP 2004, II, 10081.

²⁰⁴⁰ CUTAJAR (C.), « L'auteur de l'infraction principale et le blanchiment », *D.* 2004, p. 1377, l'auteure considère que « L'élément matériel de l'infraction de blanchiment consiste en une participation du blanchisseur au processus de blanchiment, et cela, indépendamment de sa participation ou non à l'infraction principale ».

²⁰⁴¹ V. BOULOC (B.), « De quelques aspects du délit de blanchiment », *Revue de droit bancaire et financier* 2002, p. 152.

²⁰⁴² MERLE (R.), VITU (A.), *Traité de droit criminel. Problèmes généraux de la science criminelle. Droit pénal général*, 7^e éd., 1997, Cujas, p. 513, n° 390.

le législateur à incriminer ces agissements²⁰⁴³, une telle influence ne devrait aucunement conduire la Cour régulatrice à éluder le principe d'interprétation stricte de la loi pénale.

En reconnaissant l'auto-blanchiment, la Cour de cassation fait primer une norme internationale sur un principe à valeur constitutionnelle. Dans leur arrêt du 14 janvier 2004, les hauts magistrats jugent qu'eu égard au refus d'application par la France de l'article 6, 2, b de la Convention de Strasbourg l'incrimination de blanchiment s'applique à l'auteur de l'infraction principale²⁰⁴⁴. La Cour de cassation soulève l'absence de réserve de la France à ce sujet et conséquemment l'engagement de cet État à appliquer l'incrimination de blanchiment aux auteurs de l'infraction principale tel que le prescrit ladite Convention.

Cette jurisprudence pose la question de savoir si une Convention internationale peut fonder l'extension du champ d'application d'une incrimination à des justiciables qu'elle ne vise pas. En répondant par l'affirmative, on admettrait alors la primauté de la Convention internationale sur le principe d'interprétation stricte de la loi pénale. Néanmoins, il est nécessaire d'observer la double valeur conventionnelle et constitutionnelle de ce principe. Rappelons qu'outre la valeur conventionnelle du principe d'interprétation stricte de la loi pénale soutenue par la Cour EDH²⁰⁴⁵, la valeur constitutionnelle de ce principe a été reconnue par le Conseil constitutionnel dans une décision rendue le 16 juillet 1996²⁰⁴⁶. Plus encore, dans sa formation la plus solennelle, la Cour de cassation avait reconnu dans un arrêt *Fraïsse* rendu le 2 juin 2000 que la suprématie des engagements internationaux sur les lois, en vertu de l'article 55 de la Constitution, ne s'applique pas aux

²⁰⁴³ V. notamment **HUNAUT (M.)**, « Réglementation relative à la lutte contre le blanchiment des capitaux et au financement du terrorisme », Michel Hunault éd., *La Lutte contre la corruption, le blanchiment, la fraude fiscale*, Presses de Science Po, 2017, pp. 219-222 ; V. **CUTAJAR (C.)**, « L'auteur de l'infraction principale et le blanchiment », *préc.* ; V. **SEGONDS (M.)**, « Blanchiment – Répression des infractions de blanchiment », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, Juin 2022, §§ 3-13.

²⁰⁴⁴ V. Cass. crim., 14 janv. 2004, n° 03-81.165, la Cour de cassation considère à propos de la Convention de Strasbourg que si la France n'a pas « *entendu faire application de l'article 6.2 b de ladite Convention ; que dès lors, l'article 324-1 alinéa 2, du Code pénal n'exclut pas l'incrimination de l'auteur de l'infraction principale lorsqu'il apporte son concours à l'opération de placement, dissimulation ou de conversion de produit direct ou indirect du crime ou du délit par lui commis* » ; V. sur ce point **CHILSTEIN (D.)**, « Retour sur la question de l'auto-blanchiment », in *Mélanges en l'honneur du professeur Jacques-Henri ROBERT*, *préc.*, p. 97-102.

²⁰⁴⁵ V. CEDH, 25 mai 1993, n° 14307/88, *Kokkinakis c. Grèce*, § 52, la CEDH juge que l'art. 7 de la Convention consacre le principe de légalité « *qui commande de ne pas appliquer la loi pénale de manière extensive au détriment de l'accusé* » ; V. CEDH, 24 mai 2007, n° 77193/01 et n° 77196/01, *Dragotoniou et Militaru-Pidborni c. Roumanie*, § 40, la CEDH considère que « *Comme corolaire du principe de la légalité des condamnations, les dispositions de droit pénal sont soumises au principe d'interprétation stricte* » ; V. **CHILSTEIN (D.)**, « Retour sur la question de l'auto-blanchiment », *préc.*, p. 97-102.

²⁰⁴⁶ Cons. const., 16 juil. 1996, n° 96-377 DC, *Loi tendant à renforcer la répression du terrorisme et des atteintes aux personnes dépositaires de l'autorité publique ou chargées d'une mission de service public et comportant des dispositions relatives à la police judiciaire*, cons. 11, les Sages considèrent que « *le principe de légalité impose d'interpréter strictement la loi pénale, de se prononcer sans que son appréciation puisse encourir la critique d'arbitraire* » ; V. **CHILSTEIN (D.)**, *préc.*, p. 97-102.

dispositions de valeur constitutionnelle²⁰⁴⁷. Les magistrats du quai de l'Horloge s'alignaient ainsi sur la jurisprudence *Sarran et Levacher*²⁰⁴⁸ du Conseil d'État en date du 30 octobre 1998.

On peut alors remarquer une certaine incohérence de la jurisprudence de la Cour de cassation fondant l'auto-blanchiment sur la Convention de Strasbourg en faisant primer celle-ci sur le principe à valeur constitutionnelle d'interprétation stricte de la loi pénale.

429. Pérennisation de l'auto-blanchiment. Pour autant, cette jurisprudence de la Cour de cassation est restée constante des arrêts du 4 janvier 2004, du 20 février 2008 et jusqu'à ce jour. Récemment, dans un arrêt du 14 juin 2017, la chambre criminelle a affirmé le caractère absolu de l'autonomie du blanchiment en certifiant que l'incrimination de blanchiment « réprime, quel qu'en soit leur auteur, des agissements spécifiques de placement, dissimulation ou conversion de ce produit, de sorte que cette disposition est applicable à celui qui blanchit le produit d'une infraction qu'il a commise »²⁰⁴⁹.

La reconnaissance de l'auto-blanchiment par les magistrats du quai de l'Horloge est à ce jour hors de portée de tout contrôle par le juge constitutionnel dès lors que la chambre criminelle refuse constamment de renvoyer les questions prioritaires de constitutionnalité portant sur les dispositions de l'article 324-1 du Code pénal telles qu'interprétées par la Cour de cassation²⁰⁵⁰. L'auto-blanchiment est pareillement à l'abri d'une condamnation par la CJUE puisque dans un arrêt du 2 septembre 2021, la Cour de Luxembourg a validé une réglementation nationale « prévoyant que l'infraction de blanchiment de capitaux [...] puisse être commise par l'auteur de l'activité criminelle qui a généré les capitaux concernés »²⁰⁵¹.

La seule solution qui s'offre alors au justiciable est une saisine de la Cour EDH pour violation du principe d'interprétation stricte de la loi pénale et conséquemment de la légalité criminelle protégée par l'article 7 de la Convention EDH, sous réserve de l'épuisement des voies de recours internes.

La détermination ferme de la Cour de cassation dans le soutien de l'auto-blanchiment contribue à protéger cet instrument répressif actionné par l'autorité judiciaire dont l'efficacité en matière de fraude fiscale ressort de la possibilité de poursuivre un fraudeur sous la qualification de blanchiment

²⁰⁴⁷ Cass. plén., 2 juin 2000, n° 99-60.274 ; V. **FOUCAULD (A.-C.)**, note ss. Cass. plén., 2 juin 2000, n° 99-60.274, *JCP* 2001, II, 10453.

²⁰⁴⁸ CE, ass., 30 oct. 1998, n° 200286, dans cet arrêt les juges du Palais-Royal considèrent « que si l'article 55 de la Constitution dispose que les traités ou accords régulièrement ratifiés ou approuvés ont, dès leur publication, une autorité supérieure à celle des lois [...] la suprématie ainsi conférée aux engagements internationaux ne s'applique pas, dans l'ordre interne, aux dispositions de nature constitutionnelle » ; V. **ALLAND (D.)**, « Consécration d'un paradoxe : primauté du droit interne sur le droit international », *RFD* 1998, p. 1094.

²⁰⁴⁹ Cass. crim., 14 juin 2017, n° 16-84.921

²⁰⁵⁰ V. Cass. crim., 27 mars 2013, n° 12-85.115 ; V. notamment Cass. crim., 16 sept. 2015, n° 15-83.204, les hauts magistrats jugent que « la question est irrecevable en ce qu'elle ne concerne pas la compatibilité de la portée d'une disposition législative résultant d'une interprétation jurisprudentielle constante de la Cour de cassation avec les droits et libertés que la Constitution garantit ; qu'elle ne revient, en effet, qu'à contester la conformité de cette interprétation avec le libellé du texte législatif en cause ».

²⁰⁵¹ CJUE, 2 sept. 2021, aff. C-790/19, *Parbetul contre LG, MH*, §§ 86-87.

indépendamment du dispositif dérogatoire de mise en mouvement de l'action publique par l'administration pour fraude fiscale²⁰⁵². De surcroît, grâce à la reconnaissance de l'auto-blanchiment, la poursuite d'un fraudeur fiscal, en application du délit de blanchiment de fraude fiscale, est facilitée par les avantages procéduraux de ce délit de conséquence.

§ 2 - Les avantages procéduraux de la poursuite du délit de blanchiment

Outre l'avantage de l'affranchissement des exigences du verrou de Bercy, l'autonomisation du blanchiment institué par la jurisprudence de la chambre criminelle a pour conséquence de faire échapper ce délit de conséquence aux règles d'application de la loi pénale dans l'espace et dans le temps applicable à la fraude fiscale, infraction principale (A) ainsi que de faciliter la poursuite de cette infraction de conséquence en application de régimes de présomption légale (B).

A - L'invulnérabilité du blanchiment aux limites temporelles et spatiales de la fraude fiscale

L'application de la loi pénale est strictement encadrée par les dispositions du Code pénal emportant des limitations de la répression des infractions dans le temps et dans l'espace²⁰⁵³. Toutefois, en raison de sa nature d'infraction autonome, le blanchiment n'est pas soumis aux impératifs de son infraction d'origine. Par conséquent, le blanchiment échappe à la prescription de la fraude fiscale, infraction initiale (1) et permet une extension de la compétence des juridictions françaises (2).

1 - L'invulnérabilité du blanchiment à la prescription de la fraude fiscale

En raison de la postériorité de la prescription du blanchiment par rapport à celle de la fraude fiscale (a) il s'avère possible de poursuivre le blanchiment d'une fraude fiscale prescrite (b)

a - La postériorité de la prescription du blanchiment par rapport à celle de la fraude fiscale

430. Postériorité du point de départ de la prescription. Dans un arrêt rendu le 11 septembre 2019, la Cour de cassation, après avoir rappelé que le blanchiment est une infraction instantanée car elle se réalise en un trait de temps, a jugé que « *Lorsqu'il consiste à faciliter la justification mensongère*

²⁰⁵² L'application des dispositions de l'art. 324-1 du Cp à un fraudeur fiscal évite à l'autorité judiciaire d'être soumise au dispositif de l'art. L. 228 du LPF relatif au déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale.

²⁰⁵³ Pour une synthèse sur l'application de la loi pénale, V. **RIAS (N.)**, « Application de la loi pénale », *JurisClasseur Pénal Code*, 1 Mars 2022.

de l'origine de biens ou de revenus ou à apporter un concours à une opération de dissimulation du produit direct ou indirect d'un crime ou d'un délit, le blanchiment, qui a pour objet de masquer le bénéficiaire ou le caractère illicite des fonds ou des biens sur lesquels il porte, notamment aux yeux de la victime et de l'autorité judiciaire, constitue en raison de ses éléments constitutifs une infraction occulte par nature »²⁰⁵⁴.

En qualifiant le blanchiment d'infraction occulte²⁰⁵⁵, la chambre criminelle fait entrer le blanchiment par justification mensongère de l'origine de biens ou de revenus, ou par dissimulation du produit d'un crime ou d'un délit, dans le champ d'application de l'article 9-1 du Code de procédure pénale²⁰⁵⁶. Ce texte, consécration législative d'une jurisprudence constante de la Cour de cassation²⁰⁵⁷, prévoit que « *le délai de prescription de l'action publique de l'infraction occulte ou dissimulée court à compter du jour où l'infraction est apparue et a pu être constatée dans des conditions permettant la mise en mouvement ou l'exercice de l'action publique* »²⁰⁵⁸.

Par conséquent, contrairement aux prévisions législatives en matière de fraude fiscale²⁰⁵⁹, le délai de prescription de l'action publique en matière de blanchiment ne court pas à compter du jour où l'infraction a été commise mais à compter du jour où l'infraction a été découverte. Il est nécessaire d'observer que cette solution qui, aux termes des motifs de la Cour de cassation, n'a pas vocation à s'appliquer aux opérations de blanchiment par placement ou conversion, peut toutefois leur être appliquée sous réserve que la preuve de la dissimulation de telles opérations soit rapportée. Conséquemment, les opérations de placement et de conversion répondraient à la définition de l'infraction dissimulée de l'article 9-1 du code de procédure pénale pour laquelle la prescription court à partir de la découverte de l'infraction²⁰⁶⁰. Le législateur a toutefois fixé un délai butoir pour les infractions occultes et dissimulées. Le délai d'action ne pourra pas excéder 12 ans pour un blanchiment de fraude fiscale à compter de la date de commission de cette infraction²⁰⁶¹. Le point de départ du délai de prescription de l'action publique du blanchiment se situe donc après celui de la fraude fiscale originelle, d'une part en raison de la commission de cette infraction de conséquence

²⁰⁵⁴ Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-83.484.

²⁰⁵⁵ Il convient de rappeler que dans l'arrêt Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-83.484 les magistrats du quai de l'Horloge rectifient la qualification du blanchiment en affirmant qu'il s'agit d'une infraction occulte alors que les juges du fond l'avaient qualifié de délit continu.

²⁰⁵⁶ Al. 3 de l'art. 9-1 du Cpp : « *Est occulte l'infraction qui, en raison de ses éléments constitutifs, ne peut être connue ni de la victime ni de l'autorité judiciaire* ».

²⁰⁵⁷ V. notamment Cass. crim., 16 mars 1970, n° 68-91.369.

²⁰⁵⁸ V. art. 1, 2° de la loi n° 2017-242 du 27 février 2017 portant réforme de la prescription en matière pénale emportant création de l'al. 2 de l'art. 9-1 du Cpp.

²⁰⁵⁹ En vertu de l'article 8 du Code de procédure pénale, l'action publique en matière de fraude fiscale « *se prescrit par six années révolues à compter du jour où l'infraction a été commise* ». Dès lors que six années se sont écoulées après la commission d'une fraude fiscale cette infraction ne peut plus faire l'objet de poursuites pénales.

²⁰⁶⁰ Al. 4 de l'art. 9-1 du Cpp : « *Est dissimulée l'infraction dont l'auteur accomplit délibérément toute manœuvre caractérisée tendant à en empêcher la découverte* ».

²⁰⁶¹ V. al. 2 de l'art. 9-1 Cpp : « *le délai de prescription de l'action publique de l'infraction occulte ou dissimulée court à compter du jour où l'infraction est apparue et a pu être constatée [...] sans toutefois que le délai de prescription puisse excéder douze années révolues pour les délits et trente années révolues pour les crimes à compter du jour où l'infraction a été commise* ».

postérieurement à celle de la fraude fiscale, et d'autre part eu égard à la nature d'infraction occulte ou dissimulée du blanchiment qui reporte le point de départ du délai de prescription.

Eu égard à l'autonomisation du blanchiment et à la postériorité du point de départ de son délai de prescription par rapport à son infraction d'origine, il est possible de poursuivre pour blanchiment une fraude fiscale prescrite.

b - La possibilité de poursuite du blanchiment d'une fraude fiscale prescrite

431. Poursuite possible du blanchiment d'une fraude fiscale prescrite. À propos du blanchiment d'une fraude fiscale, la Cour de cassation dans un arrêt rendu le 17 décembre 2014 juge que « *le délit de blanchiment est distinct de l'infraction originaire, notamment pour l'application de la prescription* »²⁰⁶². Cet arrêt s'inscrit dans la lignée d'une décision de la haute juridiction aux termes de laquelle « *le blanchiment constituant un délit distinct, la prescription qui le concerne est indépendante de celle qui s'applique à l'infraction originaire* »²⁰⁶³. Dans ces arrêts, les hauts magistrats fondent leur raisonnement sur l'autonomie du délit de blanchiment par rapport à l'infraction d'origine soutenue de jurisprudence constante par la Cour de cassation²⁰⁶⁴. Une telle autonomie a pour conséquence l'indépendance de la prescription du blanchiment à l'égard de celle de l'infraction originaire²⁰⁶⁵. En effet, dans les arrêts susmentionnés la Cour régulatrice considère qu'un délit de blanchiment peut être poursuivi en dépit de la prescription de l'infraction d'origine.

En considération de cette jurisprudence, le blanchiment de fraude fiscale se présente comme un redoutable instrument de poursuite aux mains de l'autorité judiciaire qui peut atteindre un fraudeur fiscal en dépit de la prescription de l'action publique de la fraude fiscale²⁰⁶⁶. Il importe par ailleurs de constater une tendance de la jurisprudence à considérer qu'en ce qui concerne les opérations de placement et de conversion, le point départ de leur délai de prescription se situe au jour où ces opérations cessent²⁰⁶⁷. En considération de la réitération automatique indéfinie de telles opérations,

²⁰⁶² Cass. crim., 17 déc. 2014, n° 13-86.477.

²⁰⁶³ Cass. crim., 31 mai 2012, n° 12-80.715 ; V. notamment **MATSOPOULOU (H.)**, « Blanchiment : l'indépendance de la prescription du blanchiment de celle de l'infraction originaire », *RSC* 2012, p. 868 ; V. **LAVRIC (S.)**, « Délit de blanchiment : autonomie de la prescription », *Recueil Dalloz* 2012, p. 1678 ; V. **BOULOC (B.)**, « Blanchiment – Prescription », *RTD Com.* 2012, p. 628.

²⁰⁶⁴ Cass. crim., 14 janv. 2004, n° 03-81.165 ; Cass. crim., 20 févr. 2008, n° 07-82.977.

²⁰⁶⁵ V. sur ce point **MATSOPOULOU (H.)**, « Infractions contre les biens », *Revue de science criminelle et de droit comparé*, vol. 4, n° 4, 2012, pp. 865-869.

²⁰⁶⁶ V. sur ce point **DEBOISSY (F.)**, « Blanchiment de fraude fiscale : après le flux le reflux ? », *Dr. fisc.* n° 11, 14 Mars 2019, p. 198.

²⁰⁶⁷ V. notamment CA de Montpellier, 3^{ème} Ch. Correctionnelle, 18 mars 2014, n° 13/00480, dans cet arrêt les juges du fond estiment que « *Comme en matière de recel, le délai de prescription du blanchiment commence à courir au jour où la dissimulation ou le placement cesse* ».

la doctrine fait observer la quasi-imprescriptibilité du blanchiment opéré dans ces conditions²⁰⁶⁸. Conséquemment, l'autorité judiciaire est assurée d'être en mesure de poursuivre un fraudeur fiscal en application du délit de blanchiment alors que la fraude fiscale originelle est prescrite.

Indifférent à la prescription de la fraude fiscale, le blanchiment est pareillement invulnérable à l'application de la loi dans l'espace pour cette infraction d'origine, en considération de l'extension de la compétence française liée au blanchiment de fraude fiscale.

2 - L'extension de la compétence française liée au blanchiment de fraude fiscale

Les poursuites pénales pour blanchiment permettent d'une part, la compétence des juridictions françaises pour le blanchiment en France d'une fraude fiscale commise à l'étranger (a), et d'autre part, la compétence de ces mêmes juridictions pour le blanchiment à l'étranger d'une fraude fiscale commise en France (b).

a - La compétence des juridictions françaises pour le blanchiment en France d'une fraude fiscale commise à l'étranger

432. Principe de territorialité. Dans un arrêt rendu le 24 février 2010, la Cour de cassation en rappelant que le blanchiment est une infraction générale, distincte et autonome, juge que « *les textes qui définissent le délit de blanchiment n'imposent ni que l'infraction ayant permis d'obtenir les sommes blanchies ait eu lieu sur le territoire national ni que les juridictions françaises soient compétentes pour la poursuivre* »²⁰⁶⁹. La chambre criminelle applique le principe de territorialité de l'article 113-2 du Code pénal en vertu duquel « *La loi pénale française est applicable aux infractions commises sur le territoire de la République* ». En effet, dès lors que l'autorité judiciaire est en mesure de démontrer que les faits de blanchiment ont eu lieu sur le territoire de la République, le juge pénal français est compétent pour connaître de ces agissements quand bien même l'infraction d'origine aurait été commise à l'étranger. Cette jurisprudence est en adéquation avec les prescriptions de la directive européenne du 26 octobre 2005 selon laquelle « *Il y a blanchiment de capitaux même si les activités qui sont à l'origine des biens à blanchir sont exercées sur le territoire d'un autre État membre ou sur celui d'un pays tiers* »²⁰⁷⁰.

²⁰⁶⁸ V. sur ce point **GOGUEL-NYEGAARD (S.)**, « Blanchiment de fraude fiscale, les glissements dérangeants de la répression », *AJ Pénal* 2016, p. 186.

²⁰⁶⁹ Cass. crim., 24 févr. 2010, n° 09-82.857, les magistrats du quai de l'horloge reconnaissent la compétence du juge pénal français pour connaître de faits de blanchiment sur le territoire français du produit de délits de corruption active et passive commis au Nigéria.

²⁰⁷⁰ V. Art. 1^{er} § 3 de la directive 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil du 26 octobre 2005 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme.

Par conséquent, peu importe que la fraude fiscale originelle n'ait pas été commise en France, dès lors que le blanchiment de cette infraction s'est effectué sur le territoire de la République française le juge pénal français est compétent pour connaître de cette infraction de conséquence.

Par ailleurs, l'autorité judiciaire dispose de la faculté de poursuivre le blanchiment à l'étranger d'une fraude fiscale commise en France.

b - la compétence des juridictions françaises pour le blanchiment à l'étranger d'une fraude fiscale commise en France

433. Fraude fiscale, élément constitutif du blanchiment. L'alinéa 2 de l'article 113-2 du Code pénal pose un principe selon lequel « *L'infraction est réputée commise sur le territoire de la République dès lors qu'un de ses faits constitutifs a eu lieu sur ce territoire* ». La notion de « faits constitutifs » est largement entendue par la Cour de cassation qui, dans un arrêt du 26 septembre 2007, s'est appuyée sur ces dispositions pour retenir la compétence du juge d'instruction français pour connaître d'un recel commis à l'étranger consécutivement à des faits de vol commis en France²⁰⁷¹. Cette solution qui considère l'infraction d'origine comme un fait constitutif de l'infraction de conséquence est appliquée par la chambre criminelle au blanchiment à l'étranger d'une escroquerie à la TVA commise en France²⁰⁷². Cette jurisprudence, favorable à la poursuite des infractions de conséquence par les juridictions françaises, quand bien même elles auraient été commises à l'étranger, suscite l'interrogation à propos de l'infraction d'origine, condition préalable de l'infraction de conséquence. En effet, une condition préalable peut-elle être un fait constitutif ?

Il importe de rappeler que la plupart des analyses doctrinales au sujet du recel établissent une stricte distinction entre condition préalable et éléments constitutifs de cette infraction²⁰⁷³. Il ressort de ces analyses, par exemple à propos du recel, que l'infraction d'origine doit être considérée comme une condition préalable²⁰⁷⁴. Au regard de telles observations, le juge répressif ne saurait se fonder sur une condition préalable afin de juger qu'une infraction est réputée commise sur le territoire français alors que l'alinéa 2 de l'article 113-2 du Code pénal soumet une telle localisation à des « *faits*

²⁰⁷¹ Cass. crim., 26 septembre 2007, n° 07-83.829, la chambre criminelle retient la compétence du juge d'instruction français considérant que « *l'existence de vols commis en France était l'un des faits constitutifs de l'infraction de recel* » ; V. notamment **REBUT (D.)**, « Localisation en France du recel réalisé à l'étranger de vols commis en France », *Recueil Dalloz* 2008, p. 1179 ; V. **FORTIS (E.)**, « Application de la loi pénale dans l'espace », *RSC* 2008, p. 69.

²⁰⁷² Cass. crim., 9 déc. 2015, n° 15-83.204 ; V. notamment **BOURSIER (M.-E.)**, « Entraide pénale internationale, lutte contre les infractions d'affaires internationales et nouveaux leviers d'efficacité », *AJ Pénal* 2016, p. 137.

²⁰⁷³ **RASSAT (M.-L.)**, *Droit pénal spécial. Infractions du Code pénal*, Dalloz, 8^e éd., 2018, p. 25, n° 26 ; V. **MAYAUD (Y.)**, *Droit pénal général*, 2^e éd., PUF, n° 212.

²⁰⁷⁴ V. **RASSAT (M.-L.)**, *Droit pénal spécial. Infractions du Code pénal, préc.*, p. 283, n° 233 ; V. **VÉRON (M.)**, *Droit pénal spécial*, 11^e éd., Sirey, 2006, p. 313 ; V. **JEANDIDIER (W.)**, *Droit pénal des affaires*, 6^e éd., Dalloz, 2005, n° 21.

constitutifs ». La doctrine reproche à la Cour de cassation une interprétation extensive de ces dispositions. Certains auteurs comme MM. HUET et KOERING-JOULIN font grief à la chambre criminelle de qualifier de fait constitutif une condition préalable « *afin de transformer une infraction simple, commise à l'étranger, en une infraction complexe partiellement commise en France* »²⁰⁷⁵.

Nonobstant ces critiques, les magistrats du quai de l'Horloge maintiennent cette jurisprudence appliquée au recel en la transposant au blanchiment à l'étranger d'une escroquerie à la TVA commise en France²⁰⁷⁶. Un tel positionnement de la Cour de cassation repose sur son interprétation du droit international. En effet, il importe de rappeler que, dans un arrêt en date du 7 septembre 1927, la Cour permanente de Justice internationale a réaffirmé le principe selon lequel les tribunaux nationaux « *interprètent la loi pénale dans ce sens que les délits dont les auteurs, au moment de l'acte délictueux, se trouvent sur le territoire d'un autre État, doivent néanmoins être considérés comme ayant été commis sur le territoire national, si c'est là que s'est produit un des éléments constitutifs du délit et surtout ses effets* »²⁰⁷⁷.

En s'inspirant de la jurisprudence de la Cour permanente de Justice internationale, il est possible pour la Cour de cassation d'assimiler la condition préalable aux faits constitutifs afin de s'assurer de la compétence des juridictions françaises.

434. Garantie de poursuite du blanchiment dans les paradis fiscaux. L'interprétation extensive de l'article 113-2, alinéa 2, du Code pénal par la Cour de cassation assure, à l'autorité judiciaire, la compétence pour la poursuite du blanchiment à l'étranger d'une fraude fiscale commise en France. Au visa des dispositions citées, la Cour de cassation est en mesure de garantir la compétence de l'autorité judiciaire pour la poursuite d'un fraudeur fiscal dans le cadre du blanchiment de cette infraction qui s'opère généralement à l'étranger, dans des États à fiscalité attractive ou paradis fiscaux²⁰⁷⁸. Cette jurisprudence maintient l'avantage répressif du blanchiment de fraude fiscale permettant de poursuivre un fraudeur fiscal, en application de cette infraction de conséquence, indépendamment des exigences procédurales de mise en mouvement de l'action publique pour fraude fiscale²⁰⁷⁹.

²⁰⁷⁵ HUET (A.), KOERING-JOULIN (R.), *Droit pénal international*, 3^e éd., PUF, n° 131, p. 222.

²⁰⁷⁶ Cass. crim., 9 déc. 2015, n° 15-83.204 ; V. notamment BOURSIER (M.-E.), « Entraide pénale internationale, lutte contre les infractions d'affaires internationales et nouveaux leviers d'efficacité », *AJ Pénal* 2016, p. 137.

²⁰⁷⁷ CPJI, 7 sept. 1927, Entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de la République turque, Série A, n° 10, p. 19.

²⁰⁷⁸ Si la Cour de cassation a déjà procédé à une interprétation extensive de l'al. 2 de l'art. 113-2 pour le blanchiment à l'étranger d'une escroquerie à la TVA commise en France (Cass. crim., 9 déc. 2015, n° 15-83.204), il est fort probable qu'elle applique la même démarche pour le blanchiment à l'étranger d'une fraude fiscale commise en France ; V. notamment DEBOISSY (F.), « Blanchiment de fraude fiscale : après le flux le reflux ? », *Dr. fisc.* n° 11, 14 Mars 2019, p. 198.

²⁰⁷⁹ V. art. L. 228 du LPF ; V. CABON (S.-M.), « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du « verrou de Bercy » », *Dr. fisc.* n° 46, 13 Novembre 2014, 620 ; V. DETRAZ (S.), « Délit général de fraude

Outre l'invulnérabilité du blanchiment aux limites temporelles et spatiales de l'infraction d'origine, on peut remarquer des avantages procéduraux dans la poursuite de cette infraction de conséquence au regard des présomptions légales facilitant la preuve de l'élément matériel du délit de blanchiment.

B - Les présomptions légales facilitant la preuve de l'élément matériel du délit de blanchiment

En matière de fraude fiscale, l'accusation ne bénéficie d'aucune présomption lui permettant d'étayer la responsabilité pénale d'un contribuable outre la présomption jurisprudentielle de responsabilité du dirigeant de droit analysée dans le précédent chapitre²⁰⁸⁰. Rappelons par ailleurs que cette présomption élaborée par la Cour de cassation est limitée par son champ d'application *ad personam* et par la faculté dont dispose la personne mise en cause d'apporter la preuve d'une délégation de pouvoir²⁰⁸¹.

Il s'avère donc plus opportun pour l'autorité judiciaire de poursuivre l'auteur d'une fraude fiscale en lui appliquant le délit de blanchiment dès lors que la poursuite de cette infraction peut reposer sur deux présomptions légales, l'une explicite et l'autre implicite. La preuve de l'élément matériel du délit de blanchiment est ainsi facilitée par l'application d'une présomption légale explicite de l'origine illicite des fonds, biens ou revenus blanchis (1) et par l'application d'une présomption légale implicite de l'origine illicite des fonds, biens ou revenus blanchis (2).

1 – La présomption légale explicite de l'origine illicite des fonds, biens ou revenus blanchis

435. Présomption de l'origine illicite. L'attractivité de la poursuite du blanchiment de fraude fiscale pour l'autorité judiciaire est exacerbée par l'existence d'un régime de présomption légale prévu par l'article 324-1-1 du Code pénal²⁰⁸². En vertu de cet article « *les biens ou les revenus sont*

fiscale et autres délits communs à tous les impôts », *JurisClasser Procédures fiscales*, Fasc. 705, 23 Octobre 2018, mise à jour 15 janv. 2020 ; **SALOMON (R.)**, « Chroniques - Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.* n° 6-7, 6 Février 2020, 131.

²⁰⁸⁰ V. la notion de « Dol de fonction du dirigeant social » abordée dans le premier chapitre du titre I de la seconde partie de notre thèse ; Pour des exemples d'application de présomptions de responsabilité pénale pour fraude fiscale du dirigeant social V. Cass. crim., 22 nov. 2017, n° 16-86.550 ; V. Cass. crim., 17 févr. 2007, n° 06-81.760 ; V. Cass. crim., 19 août 1997, n° 96-83.944 ; V. Cass. crim., 29 févr. 1996, n° 95-83.838 ; V. Cass. crim., 14 nov. 1994, n° 93-81.294 ; V. **CONTE (P.)**, « Remarques sur la responsabilité pénale des chefs d'entreprise, spécialement en matière fiscale », in **DE BISSY (A.)**, **DEBAT (O.)**, *Mélanges en l'honneur de Patrick Serlooten*, Dalloz, 2015, p. 551.

²⁰⁸¹ La Cour de cassation précise que le dirigeant est tenu de se conformer aux obligations fiscales incombant à l'entreprise « *en l'absence de délégation de pouvoirs* » ; V. Cass. Crim., 23 nov. 2016, n° 15-84.627 ; V. Cass. Crim., 12 juil. 2016, n° 15-83.641 ; V. Cass. crim., 13 janv. 2016, n° 14-84.036 ; V. Cass. crim., 2 avr. 2014, n° 13-82.269 ; Les conditions de la délégation de pouvoirs en matière fiscale sont définies par Cass. crim., 20 févr. 2008, n° 07-83.836 ; V. notamment **MAISTRE DU CHAMBON (P.)**, « Loi et responsabilités pénales », *JurisClasser Pénal des Affaires*, 6 Juin 2022.

²⁰⁸² V. Art. 8 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, portant création de l'article 324-1-1 du Code pénal.

présumés être le produit direct ou indirect d'un crime ou d'un délit dès lors que les conditions matérielles, juridiques ou financières de l'opération de placement, de dissimulation ou de conversion ne peuvent avoir d'autre justification que de dissimuler l'origine ou le bénéficiaire effectif de ces biens ou revenus »²⁰⁸³. La Cour de cassation considère que ce texte institue une présomption simple d'illicéité de l'origine des biens ou des revenus sur lesquels porte le délit de blanchiment²⁰⁸⁴. On peut reprendre l'explication de M. SEGONDS selon laquelle « *La présomption dont il s'agit est, par conséquent, non point une présomption de blanchiment mais uniquement une présomption d'origine illicite* »²⁰⁸⁵.

Cette présomption est très utile aux autorités de poursuite car elle leur permet d'établir la vraisemblance de l'origine illicite de biens ou de revenus en se fondant sur l'anormalité constatée des opérations de placement, de dissimulation ou de conversion²⁰⁸⁶. Elle opère un renversement de la charge de la preuve obligeant la personne mise en cause à combattre la vraisemblance d'origine illicite en apportant la preuve de l'origine licite des biens ou revenus visés par les opérations précitées. Ce renversement de la charge de la preuve est la concrétisation des vœux du législateur qui estimait que « *l'accomplissement d'opérations financières qui ne peuvent objectivement avoir qu'un but de dissimulation de l'origine illicite de biens ou de revenus deviendra une situation obligeant celui qui s'y livre à justifier de l'origine licite de ces biens ou revenus* »²⁰⁸⁷.

436. Limites de la présomption. En ce qui concerne la portée de cette présomption d'origine illicite, on peut d'emblée remarquer que son champ d'application est limité par les dispositions de l'article 324-1-1 du Code pénal aux opérations de placement, de dissimulation ou conversion prévues par l'alinéa 2 de l'article 324-1. Le blanchiment par facilitation de la justification mensongère de l'origine des biens ou des revenus de l'auteur d'un crime ou d'un délit régi par le premier alinéa du même article est donc exclu du périmètre d'application de ladite présomption.

²⁰⁸³ Cass. crim., 12 janv. 2022, n° 20-85.849 ; Cass. crim., 15 sept. 2021, n° 21-81.308 ; Cass. crim., 6 mars 2019, n° 18-81.059 ; Dans ces arrêts, la Cour de cassation précise l'invocabilité de ces dispositions que si des éléments matériels, juridiques ou financiers corroborent la crédibilité de cette présomption.

²⁰⁸⁴ V. notamment Cass. crim., 9 déc. 2015, n° 15-90.019, selon la Haute juridiction « *la présomption d'illicéité, instituée par le texte contesté, de l'origine des biens ou revenus sur lesquels porte le délit de blanchiment prévu par l'article 324-1 du code pénal, n'est pas irréfragable, et, d'autre part, nécessite, pour être mise en œuvre, la réunion de conditions de fait ou de droit faisant supposer la dissimulation de l'origine ou du bénéficiaire effectif de ces biens ou revenus* ».

²⁰⁸⁵ **SEGONDS (M)**, « Blanchiment – Répression des infractions de blanchiment », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, Juin 2022, § 98.

²⁰⁸⁶ *Ibidem*, L'anormalité des opérations de placement, de dissimulation ou de conversion peut résulter du recours à des transactions ou des comptes bancaires à l'étranger, du recours à l'interposition de sociétés écran ou éphémère, de l'utilisation de faux documents comptables ou contractuels.

²⁰⁸⁷ Ass. nat., Rapport fait au nom de la Commission des lois constitutionnelles, de la législation et de l'administration générale de la République, en nouvelle lecture, sur le projet de loi (n° 1293), modifié par le Sénat, relatif à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, et sur le projet de loi organique (n° 1294), rejeté par le Sénat, relatif au procureur de la République financier, par M. **GALUT (Y.)**, spéc. p. 23.

Le législateur a tenu à édicter cette présomption en raison de la difficulté à faire la preuve de l'illicéité d'agissements ayant généré un produit lequel faisant l'objet desdites opérations de placement, de dissimulation ou de conversion²⁰⁸⁸. Par conséquent, en application de l'article 324-1-1 du Code pénal, sont soumises à l'obligation de prouver la licéité de l'origine de biens ou revenus les personnes qui réalisent des opérations financières dont « *les conditions matérielles, juridiques ou financières [...] ne peuvent avoir d'autre justification que de dissimuler l'origine ou le bénéficiaire effectif de ces biens ou revenus* »²⁰⁸⁹. La lutte contre le blanchiment gagne en efficacité avec le renversement de la charge de la preuve que suscite cette présomption qui, selon le législateur, « *permettra de mieux appréhender les montages juridiques et financiers dont la complexité n'est manifestement qu'un moyen d'éviter la traçabilité des flux et d'en dissimuler l'origine* »²⁰⁹⁰. Cette présomption permet en effet de lutter contre des montages au sein desquels circulent des flux financiers sans justification économique, ou des montages faisant intervenir des personnes morales à durée de vie limitée avec des gérants de paille ou des identités invérifiables en France.

La présomption prévue par l'article 324-1-1 du Code pénal facilite ainsi la poursuite d'un fraudeur fiscal en application du délit de blanchiment par les autorités de poursuites. Celles-ci bénéficient également d'une présomption légale implicite qui ressort des dispositions de l'alinéa 1^{er} de l'article 324-1 du Code pénal.

2 – La présomption légale implicite de l'origine illicite des fonds, biens ou revenus blanchis

437. Présomption de lien entre le patrimoine et le blanchiment. Aux termes des dispositions de l'alinéa 1^{er} de l'article 324-1 du Code pénal : « *Le blanchiment est le fait de faciliter, par tout moyen, la justification mensongère de l'origine des biens ou des revenus de l'auteur d'un crime ou d'un délit ayant procuré à celui-ci un profit direct ou indirect* ». À propos de ce texte M. CONTE fait observer que « *cette formulation recouvre évidemment le cas où ces biens et revenus proviennent, directement ou indirectement du crime ou du délit, mais le texte n'en fait pas une condition de la répression, ce qui fait disparaître une exigence de preuve qui aurait pu être lourde* »²⁰⁹¹. En effet, afin d'engager des poursuites pour blanchiment, il n'est pas nécessaire que soit établie l'existence d'un lien entre les biens ou les revenus dont l'origine fait l'objet de justifications mensongères et le profit direct ou indirect procuré par un crime ou un délit. Dans ce

²⁰⁸⁸ M. SEGONDS fait observer que « *Rapporter une telle preuve n'est guère chose aisée et constitue une véritable probatio diabólica* », V. **SEGONDS (M)**, « Blanchiment », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, préc.

²⁰⁸⁹ V. sur ce point Ass. nat., Rapport N^{os} 1348 et 1349 relatif à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, 11 septembre 2013.

²⁰⁹⁰ Ass. nat., Rapport fait au nom de la Commission des lois constitutionnelles, de la législation et de l'administration générale de la République, en nouvelle lecture, sur le projet de loi (n^o 1293), préc.

²⁰⁹¹ **CONTE (P.)**, *Droit pénal spécial*, 6^e éd., LexisNexis, 2019, p. 501, n^o 650.

cadre, dès lors que l'autorité judiciaire n'est pas tenue d'établir l'existence d'un lien entre le patrimoine de l'auteur d'un crime ou d'un délit et le profit direct ou indirect procuré par ces infractions, alors la loi permet implicitement que l'existence de ce lien soit présumée.

438. Présomption corroborée par le mensonge. On peut observer qu'il s'évince de l'alinéa 1^{er} de l'article 324-1 du Code pénal, la présomption de l'existence d'un lien d'origine entre les biens ou les revenus dont l'origine fait l'objet d'une justification mensongère et le profit direct ou indirect tiré d'un crime ou d'un délit. La doctrine constate à cet égard que le mensonge institue une sorte de présomption de fond²⁰⁹². On peut accueillir la remarque de M. ROBERT selon laquelle « *Dès lors que l'auteur de l'infraction principale dispose des biens ou des revenus pour lesquels une justification mensongère est facilitée, l'élément matériel du blanchiment est constitué sans qu'il ne soit nécessaire de démontrer que le produit de ladite infraction a été financé ou finance les uns et alimenté ou alimente les seconds* »²⁰⁹³.

Les dispositions de l'alinéa 1^{er} de l'article 324-1 du Code pénal font peser sur l'ensemble du patrimoine de l'auteur d'un crime ou d'un délit profitable, la présomption de l'illicéité de son origine. Il revient alors à l'agent dont l'origine du patrimoine a été mensongèrement justifiée de fournir la preuve que ce patrimoine n'a pas été généré grâce au profit direct ou indirect d'un crime ou d'un délit.

L'article 324-1 du Code pénal porte des présomptions légales facilitant l'engagement de poursuites pénales pour blanchiment quelles que soient les formes de ce délit.

En raison de son indépendance à l'égard de l'infraction d'origine, le délit de blanchiment, qui se présente comme un instrument autonome de répression de la fraude fiscale, revêt également les caractéristiques d'un instrument autonome de sanction de la fraude fiscale.

²⁰⁹² V. notamment **SORDINO (M.-C.)**, *Droit pénal des affaires*, éd. Bréal, 2012, p. 328 ; V. **STASIAK (F.)**, *Droit pénal des affaires*, 2^e éd., LGDJ, 2009, p. 143 ; V. **GATTEGNO (P.)**, *Droit pénal spécial*, 5^e éd., Dalloz, 2003, n° 552 ; V. **JEANDIDIER (W.)**, *Droit pénal des affaires*, 6^e éd., Dalloz, 2005, p. 95.

²⁰⁹³ **ROBERT (H.)**, « Réflexions sur la nature de l'infraction de blanchiment d'argent », *La Semaine Juridique Edition Générale* n° 22, 28 mai 2008, I 146, n° 10.

Sous-section II - Le blanchiment, instrument autonome de sanction de la fraude fiscale

En application du délit de blanchiment, l'autorité judiciaire dispose de la faculté de poursuivre l'auteur d'une fraude fiscale indépendamment des exigences liées à la mise en mouvement de l'action publique pour cette infraction d'origine²⁰⁹⁴. Le blanchiment permet au juge pénal de lutter contre la fraude fiscale indépendamment de toute intervention de l'administration²⁰⁹⁵ et en dépit de l'inapplicabilité de la loi pénale dans le temps et dans l'espace pour cette infraction d'origine²⁰⁹⁶. On peut ainsi remarquer une instrumentalisation de la répression pénale par l'autorité judiciaire qui mobilise toutes les ressources du droit pénal afin de permettre le recouvrement de la dette fiscale. Autrement dit, le blanchiment permet à l'autorité judiciaire d'atteindre l'auteur d'une fraude fiscale afin de lui faire payer l'impôt fraudé avec ses majorations.

Conséquemment, la condamnation du blanchiment de fraude fiscale, complètement maîtrisée par les juridictions, peut apparaître comme une condamnation de la fraude fiscale par intermédiation. Le blanchiment se révèle d'une redoutable efficacité en tant qu'instrument autonome de répression de la fraude fiscale (§ 1) et comme instrument autonome de réparation de la fraude fiscale (§ 2).

§ 1 - Le blanchiment, instrument autonome de répression de la fraude fiscale

L'autonomisation du délit de blanchiment de fraude fiscale confère au juge pénal une certaine liberté dans le traitement de cette infraction de conséquence pour laquelle il fait preuve de la plus grande sévérité²⁰⁹⁷. La poursuite du blanchiment permet à l'autorité judiciaire de sanctionner un fraudeur fiscal plus lourdement qu'il ne l'aurait été pour fraude fiscale, eu égard à l'application discrétionnaire de la sanction pécuniaire la plus sévère par le juge pénal (A) et en raison de l'utilisation de la peine de confiscation en sus de l'amende (B).

²⁰⁹⁴ Cass. crim., 2 avr. 2003, n° 03-80.151, *Paneurolife* ; Cass. crim., 20 févr. 2008, n° 07-82.977, *Talmon* ; V. notamment **CUTAJAR (C.)**, « Le blanchiment, une infraction générale, distincte et autonome », *Recueil Dalloz* 2008, p. 1585.

²⁰⁹⁵ Comme observé précédemment le blanchiment permet de poursuivre une fraude fiscale en dépit des exigences liées à la mise en mouvement de l'action publique pour cette infraction (art. L. 228 du LPF).

²⁰⁹⁶ Le blanchiment permet à l'autorité judiciaire de poursuivre une fraude fiscale en dépit de l'inapplicabilité de la loi pénale dans le temps et dans l'espace pour cette même infraction. Par exemple, le juge pénal peut poursuivre le blanchiment d'une fraude fiscale prescrite (Cass. crim., 17 déc. 2014, n° 13-86.477 ; Rapp. Cass. crim., 31 mai 2012, n° 12-80.715). Il peut en outre poursuivre le blanchiment en France d'une fraude fiscale commise à l'étranger (Cass. crim., 24 févr. 2010, n° 09-82.857) et pareillement le blanchiment à l'étranger d'une fraude fiscale commise en France (Cass. crim., 9 déc. 2015, n° 15-83.204).

²⁰⁹⁷ V. notamment **LÉVY (A.), LEMASSON (S.)**, « Typologie pratique de la sanction du blanchiment de fraude fiscale », *Cahiers de Droit de l'Entreprise* n° 4, Juillet-Août 2017 ; V. **DEBOISSY (F.)**, « Blanchiment de fraude fiscale : après le flux le reflux ? », *préc.*

A - L'application discrétionnaire de la sanction pécuniaire la plus sévère par le juge pénal

Le législateur offre au juge pénal la faculté de choisir entre deux catégories de peines d'amendes pour blanchiment, l'une fixe d'un montant de 375 000 euros²⁰⁹⁸ ou 750 000 euros²⁰⁹⁹ en cas de circonstances aggravantes, l'autre sur un pourcentage pouvant l'élever « jusqu'à la moitié de la valeur des biens ou des fonds sur lesquels ont porté les opérations de blanchiment »²¹⁰⁰.

L'absence d'encadrement de l'option entre l'amende fixe et l'amende proportionnelle (1) permet aux juridictions de choisir la sanction pécuniaire la plus sévère (2)

1 - L'absence d'encadrement de l'option entre l'amende fixe et l'amende proportionnelle

439. Atteinte à l'égalité devant la justice. Ni les articles 324-1 et 324-2 du Code pénal régissant la peine d'amende fixe, ni l'article 324-3 du Code pénal relatif à la peine d'amende proportionnelle, ne contraignent le juge à privilégier, dans certaines circonstances une catégorie d'amende par rapport à une autre²¹⁰¹. Le silence du législateur sur l'encadrement de l'option dont dispose le juge pénal dans le choix de l'amende fixe ou de l'amende sur un pourcentage confère, à ce dernier, le pouvoir discrétionnaire d'appliquer tel type d'amende au lieu de tel autre. Ce défaut d'encadrement paraît à tout le moins regrettable eu égard aux écarts considérables qui peuvent ressortir de la comparaison entre le montant des amendes fixes et celui des amendes proportionnelles prononcées pour des faits similaires à l'encontre d'une même personne. En effet, l'amende fixe de 375 000 euros ou 750 000 euros en cas de circonstances aggravantes peut s'avérer dérisoire lorsque le blanchiment porte sur une fraude fiscale dont l'ampleur peut se chiffrer en plusieurs dizaines de millions d'euros. On peut en revanche estimer l'amende fixe exorbitante dès lors que la fraude fiscale sur laquelle porte le blanchiment se chiffre en quelques dizaines de milliers d'euros²¹⁰². À l'inverse, l'amende qui peut s'élever jusqu'à la moitié de la valeur des biens ou des fonds sur lesquels

²⁰⁹⁸ Art. 324-1 du Cp.

²⁰⁹⁹ Art. 324-2 du Cp : « *Le blanchiment est puni de dix ans d'emprisonnement et de 750 000 euros d'amende : 1° Lorsqu'il est commis de façon habituelle ou en utilisant les facilités que procure l'exercice d'une activité professionnelle ; 2° Lorsqu'il est commis en bande organisée* ».

²¹⁰⁰ Art. 324-3 du Cp.

²¹⁰¹ Relativement à l'application des art. 324-1 ou 324-3 du Cp aucun texte ne contraint le juge à privilégier un type d'amende par rapport à un autre. Le choix d'option est livré au pouvoir discrétionnaire du juge.

²¹⁰² En effet, l'amende fixe peut s'avérer exorbitante pour une fraude fiscale portant sur des droits fraudés d'un montant inférieur à 375 000 euros. Remarquons par exemple que pour des droits fraudés d'un montant de 375 000 euros, la peine fixe du blanchiment équivaldrait à 100 % de la valeur des fonds sur lesquels ont porté la fraude fiscale. Conséquemment pour des droits fraudés d'un montant inférieur à 375 000 euros, la peine fixe du blanchiment équivaldrait à plus de 100 % de la valeur des fonds sur lesquels ont porté la fraude fiscale.

ont porté le blanchiment sera d'une importance considérable pour une fraude fiscale de grande ampleur et dérisoire pour une fraude fiscale de moyenne ou faible ampleur²¹⁰³.

Eu égard à la différence des conséquences quant à l'application de la peine d'amende fixe ou de l'amende proportionnelle, l'absence d'encadrement du choix du juge pénal entre ces deux modes de sanction pécuniaire semble attentatoire au principe d'égalité des citoyens devant la justice pénale²¹⁰⁴. En effet, les auteurs de deux blanchiments de fraude fiscale comparables peuvent être traités de façon différente par la juridiction judiciaire.

Remarquons de surcroît que ce défaut d'encadrement permet aux juridictions de choisir la sanction pécuniaire la plus sévère.

2 - Le choix de la sanction pécuniaire la plus sévère par les juridictions

440. Sévérité de l'amende proportionnelle. Comparativement à l'ampleur des droits éludés faisant l'objet de blanchiment dans certaines affaires, le quantum des peines d'amende fixe semble à tout le moins peu dissuasif. À titre d'exemple, on peut évoquer l'affaire *Ricci* relative au blanchiment du produit d'une fraude fiscale s'élevant à plusieurs millions d'euros²¹⁰⁵. Très certainement en considération de la faiblesse de la peine d'amende fixe de 375 000 euros par rapport au montant des droits éludés, les juges ont choisi de calculer le montant de l'amende en fonction de ces droits conformément à l'article 324-3 du Code pénal. En appliquant une peine d'amende pouvant s'élever jusqu'à la moitié de ces droits éludés, la Cour d'appel de Paris a prononcé une amende d'un million d'euros²¹⁰⁶.

441. Sévérité de l'amende fixe. Inversement, l'affaire *Cahuzac*²¹⁰⁷ a été l'occasion pour la juridiction répressive d'appliquer à la banque *Reyl* ayant participé au blanchiment d'une fraude fiscale ainsi qu'à son dirigeant, le maximum encouru au titre de la peine d'amende fixe, c'est-à-dire

²¹⁰³ À titre d'exemple pour une fraude fiscale portant sur des droits fraudés d'un montant inférieur à 100 000 euros, le montant de l'amende au pourcentage sera inférieur à 50 000 euros.

²¹⁰⁴ Le pouvoir discrétionnaire du juge pénal d'appliquer soit la peine d'amende fixe soit la peine d'amende au pourcentage est en contrariété avec les dispositions à valeur constitutionnelles de l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen en vertu desquelles la loi « doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse » ; V. sur ce point **DE LAMY (B.)**, « L'égalité devant la justice pénale dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel : à propos, notamment, de la nécessaire courbure d'un principe essentiel », Conseil constitutionnel Publications, Titre VII, N° 4, *Le principe d'égalité*, Avril 2020.

²¹⁰⁵ Pour une présentation de l'affaire *Ricci* ainsi que sa chronologie V. **DUFOUR (O.)**, « Affaire Ricci : sale temps pour les fiscalistes », *Gaz. Pal.* 23 mai 2017, n° 20, p. 6 ; V. **DAOUD (E.)**, « La chasse est ouverte », *AJ Pénal* 2015, p. 221.

²¹⁰⁶ CA Paris, pôle 5, ch. 13, 19 mai 2017, n° 15/03218.

²¹⁰⁷ V. sur ce point **DUFOUR (O.)**, « Cahuzac, un procès à haute valeur symbolique », *LPA* n° 193, 27 sept. 2016, p. 4 ; V. **GOETZ (D.)**, « Jugement *Cahuzac* : sanction hors-norme pour une affaire hors-norme ou révolution du droit pénal des affaires ? », *Dalloz actualité*, 14 décembre 2016.

375 000 euros pour la personne physique et le quintuple de ce montant pour la personne morale²¹⁰⁸. Il convient d'observer qu'eu égard au montant des droits éludés s'élevant dans l'affaire *Cabuzac* à 453 641 euros²¹⁰⁹, l'application de l'amende équivalente à la moitié de ces droits fraudés, c'est-à-dire 226 820 euros pour une personne physique et 1 134 102 euros pour une personne morale serait bien en dessous des montants maximums d'amende fixe de 375 000 euros qui ont été infligés au dirigeant de la banque *Reyl*, personne physique, et de 1 875 000 euros qui ont été infligés à la banque *Reyl*, personne morale.

442. Réduction de l'assiette de l'amende. Le choix de la sanction pécuniaire la plus sévère par le juge pénal était jusqu'à récemment au cœur d'une pratique des juridictions répressives qui consistait à prendre en compte l'intégralité d'un patrimoine bancaire non déclaré afin d'appliquer à son propriétaire une amende s'élevant jusqu'à la moitié du montant de ce patrimoine en application de l'article 324-3 du Code pénal²¹¹⁰. En conséquence, l'application de ces dernières dispositions sur l'intégralité d'un patrimoine pouvait entraîner le prononcé de peines d'amende proportionnelle démesurées par rapport aux droits fraudés²¹¹¹.

Étant donné les précisions de l'article 324-1 du code pénal à propos de l'assiette de l'amende circonscrite au « profit » ou au « produit » d'un crime ou d'un délit, la prise en compte de l'intégralité du patrimoine imposable se révélait en contrariété avec ce texte. Une telle pratique s'avérait donc contraire au principe d'interprétation stricte de la loi pénale, eu égard à l'inobservation des notions de « profit » et de « produit » d'un crime ou d'un délit. En effet, ces dispositions portant sur le « profit » ou le « produit » d'une fraude fiscale ne concernent que le montant de l'impôt éludé et non point le montant des sommes imposables²¹¹². D'ailleurs des commentateurs parmi lesquels M. GOGUEL NYEGAARD font remarquer que le profit d'une fraude fiscale se traduit « *par la simple*

²¹⁰⁸ V. Cour d'Appel de Paris, Tribunal de Grande Instance de Paris, 32^e chambre correctionnelle, 8 décembre 2016 ; V. notamment **LÉVY (A.), LEMASSON (S.)**, « Typologie pratique de la sanction du blanchiment de fraude fiscale », *préc.* ; V. **DEBOISSY (F.)**, « Blanchiment de fraude fiscale : après le flux le reflux ? », *préc.*

²¹⁰⁹ V. Cour d'Appel de Paris, Tribunal de Grande Instance de Paris, 32^e chambre correctionnelle, 8 décembre 2016, p. 178, le montant des droits éludés de M. et Mme Cahuzac s'élevaient au total à 453 641 euros (En matière d'impôt sur le revenu : 91 730 euros pour l'année 2009, 141 818 euros pour l'année 2010, 157 367 euros pour l'année 2011 ; En matière d'impôt sur la fortune : 21 498 euros pour l'année 2010, 20 685 euros pour l'année 2011, 20 543 euros pour l'année 2012).

²¹¹⁰ Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.040.

²¹¹¹ V. notamment l'amende record de 3,7 milliards d'euros prononcée à l'encontre de la banque UBS par le Tribunal correctionnel de Paris, 32^e ch., 20 févr. 2019, n° 11055092033 ; V. **VALETEAU (M.), TORLET (R.)**, « Affaire UBS : condamnation record pour blanchiment de fraude fiscale », *Dr. fisc.* n° 11, 14 Mars 2019, act. 114.

²¹¹² V. art. 324-1 al. 1 selon lequel le blanchiment consiste en la facilitation de « *la justification mensongère de l'origine des biens ou des revenus de l'auteur d'un crime ou d'un délit ayant procuré à celui-ci un profit direct ou indirect* » ; V. art. 324-1 al. 2 : « *Constitue également un blanchiment le fait d'apporter un concours à une opération de placement, de dissimulation ou de conversion du produit direct ou indirect d'un crime ou d'un délit* ».

économie liée au non-paiement de l'impôt légalement dû »²¹¹³. L'impôt dû qui constitue le produit ou le profit d'une fraude fiscale est un pourcentage du patrimoine imposable sur lequel il porte. Donc le montant de cet impôt est bien plus faible que celui du patrimoine.

Dans un arrêt du 11 septembre 2019, les magistrats de la chambre criminelle ont mis un terme à la pratique consistant à prendre en compte le patrimoine imposable pour le calcul de l'amende proportionnelle et jugent désormais que « *le produit de la fraude fiscale est constitué de l'économie qu'elle a permis de réaliser et dont le montant est équivalent à celui des impôts éludés* »²¹¹⁴.

Conforme au texte de l'article 324-1 du code pénal, cette jurisprudence a toutefois eu une conséquence sur l'impossibilité de calculer l'impôt fraudé et ainsi l'impossibilité de prononcer une peine d'amende proportionnelle à cet impôt. Le juge ne peut donc que prononcer des peines d'amende fixe. L'impossibilité de prononcer une peine d'amende proportionnelle conduit le juge pénal à utiliser une peine de confiscation, en sus de l'amende fixe, afin de renforcer la sévérité de la sanction pécuniaire.

B – L'utilisation de la peine de confiscation par le juge pénal en sus de l'amende fixe

443. Applicabilité de la peine de confiscation. La peine complémentaire de confiscation régie par l'article 131-21 du Code pénal constitue une atteinte légitime au droit de propriété, droit fondamental figurant, dans le bloc de constitutionnalité, au sommet de la hiérarchie des normes²¹¹⁵. Considérée par la doctrine comme étant « *une des peines les plus exorbitantes du droit commun* »²¹¹⁶, la peine complémentaire de confiscation échappe pourtant aux exigences législatives et jurisprudentielles de motivation et de proportionnalité des peines. S'agissant de l'obligation de motiver la peine prévue par les articles 132-1 du Code pénal et 485 du Code de procédure pénale²¹¹⁷, cette exigence ne concerne pas les peines de confiscation portant sur le produit ou l'objet de l'infraction²¹¹⁸. Concernant ensuite l'obligation de proportionnalité de la peine qui découle du

²¹¹³ GOGUEL-NYEGAARD (S.), « Blanchiment de fraude fiscale, les glissements dérangeants de la répression », *AJ Pénal* 2016, p. 186.

²¹¹⁴ Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.040, § 41 ; V. sur ce point LASSERRE CAPDEVILLE (J.), « Condamnation d'une banque suisse pour démarchage bancaire ou financier illicite et blanchiment aggravé de fraude fiscale », *La semaine Juridique Entreprise et Affaires* n° 19, 12 Mai 2022, 1182.

²¹¹⁵ V. art. 17 de la DDHC de 1789 : « *La propriété est un droit inviolable et sacré, nul ne peut en être privé, si ce n'est lorsque la nécessité publique, légalement constatée, l'exige évidemment, et sous la condition d'une juste et préalable indemnité* ».

²¹¹⁶ CAMOUS (E.), « Le droit de propriété et la peine de confiscation », *Droit pénal* n° 3, Mars 2019, étude 8.

²¹¹⁷ V. notamment BALLOT-SQUIRAWSKI (C.), « La nouvelle motivation des peines », *Gaz. Pal.* 19 nov. 2019, n° 40, p. 62 ; V. LAZERGUES-COUSQUER (L.), « Tribunal correctionnel. Rédaction et prononcé des jugements », *JCI. Proc. pén.*, art. 485 et 486, Fasc. 20 ; V. DREYER (E.), « Pourquoi motiver les peines : quoi, comment ? », *JCP G* 2018, doct. p. 330.

²¹¹⁸ Art. 485-1 du Cpp ; V. art. 74 de la loi n° 2019-222 du 23 mars 2019 de programmation 2018-2022 et de réforme pour la justice ; V. Cass. crim., 1^{er} févr. 2017, nos 15-84.511, 15-85.199 et 15-83.984.

principe de nécessité des peines²¹¹⁹ et de l'article 132-1 du Code pénal²¹²⁰, la Cour de cassation précise que le principe de proportionnalité « *ne peut s'appliquer à la confiscation d'un bien qui, dans sa totalité, est le produit ou l'objet des infractions dont le prévenu a été déclaré coupable* »²¹²¹.

Dans le cadre de la répression de l'infraction de blanchiment, la peine complémentaire de confiscation est prévue par l'article 324-7, 12° du Code pénal et peut porter sur « *tout ou partie des biens du condamné* ». La peine de confiscation peut frapper ainsi tous types de biens sans que ceux-ci soient forcément le produit direct ou indirect de l'infraction²¹²². En matière de blanchiment de fraude fiscale, l'obligation de proportionnalité comme de motivation requise pour la confiscation d'un bien qui n'est ni objet, ni produit de l'infraction, se confronte au caractère fongible des sommes d'argent détenues par la personne condamnée. En effet, à l'intérieur d'un patrimoine financier il peut s'avérer difficile pour le juge pénal d'identifier avec précision les sommes qui constituent le produit de l'infraction²¹²³.

444. Instrumentalisation de la peine de confiscation. La peine de confiscation peut contribuer au renforcement des sanctions pécuniaires prononcées pour fraude fiscale dès lors que celles-ci sont susceptibles de s'avérer dérisoires par rapport au montant des droits fraudés. Pour rappel, depuis un arrêt du 11 septembre 2019²¹²⁴, la Cour de cassation a interdit de prononcer la peine d'amende proportionnelle sur l'ensemble d'un patrimoine, et exige que celle-ci soit appliquée au montant des droits fraudés conformément au texte d'incrimination du blanchiment. Le juge répressif n'étant pas juge de l'impôt n'a aucun moyen de calculer de façon précise le montant des droits éludés, notamment lorsque la fraude fiscale est prescrite²¹²⁵, ou n'a pas été préalablement poursuivie à l'initiative de l'administration²¹²⁶. En conséquence, face à des blanchiments portant sur des fraudes fiscales de plusieurs millions d'euros, le juge pénal se retrouve dans l'impossibilité

²¹¹⁹ V. art. 8 de la DDHC : « *La loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires* » ; V. notamment Cons. const., n° 86-216 DC, *Loi relative à la lutte contre la criminalité et la délinquance*.

²¹²⁰ Art. 132-1 du Cp : « *Dans les limites fixées par la loi, la juridiction détermine la nature, le quantum et le régime des peines prononcées en fonction des circonstances de l'infraction et de la personnalité de son auteur ainsi que sa situation matérielle, familiale et sociale* ».

²¹²¹ Cass. crim., 7 déc. 2016, n° 16-80.879 ; V. notamment **ROBERT (J.-H.)**, « Les confiscations et les mesures de leur proportionnalité », *La Semaine Juridique Edition Générale* n° 1-2, 9 janvier 2017, act. 13.

²¹²² V. sur ce point **LEPAGE (A.)**, **MAISTRE DU CHAMBON (P.)**, **SALOMON (R.)**, *Droit pénal des affaires*, 6^e éd., 2020, LexisNexis, n° 436.

²¹²³ V. sur ce point **CABON (S.-M.)**, « Fraude fiscale et blanchiment : l'exigence de motivation comme garantie de la proportionnalité de la peine de confiscation et cadre de l'évaluation du préjudice de l'État », *Dr. fisc.* n° 13, 26 Mars 2020, comm. 213.

²¹²⁴ Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.040.

²¹²⁵ Le juge pénal peut poursuivre le blanchiment d'une fraude fiscale prescrite, V. Cass. crim., 17 déc. 2014, n° 13-86.477 ; Rapp. Cass. crim., 31 mai 2012, n° 12-80.715.

²¹²⁶ Comme observé précédemment le blanchiment permet de poursuivre une fraude fiscale en dépit des exigences liées à la mise en mouvement de l'action publique pour cette infraction (art. L. 228 du LPF) ; V. Cass. crim., 2 avr. 2003, n° 03-80.151, *Paneuroljfe* ; V. Cass. crim., 20 févr. 2008, n° 07-82.977, *Talmon* ; V. notamment **CUTAJAR (C.)**, « Le blanchiment, une infraction générale, distincte et autonome », *Recueil Dalloz* 2008, p. 1585.

d'appliquer l'amende proportionnelle et doit se réduire à prononcer une peine d'amende fixe de 350 000 euros pour blanchiment simple ou 750 000 euros pour blanchiment aggravé.

445. Ajout de la peine de confiscation à l'amende fixe. Dans un arrêt rendu le 13 décembre 2021²¹²⁷, à l'occasion de l'affaire *UBS*, la cour d'appel de Paris tenant compte de la jurisprudence de la Cour de cassation²¹²⁸ applique la peine d'amende fixe pour blanchiment aggravé de 750 000 euros à la banque personne morale soit une peine de 3 750 000 euros²¹²⁹. Cette somme peut d'emblée paraître dérisoire par rapport à l'amende proportionnelle prononcée en première instance qui s'élevait à 3,7 milliards d'euros²¹³⁰. Afin de renforcer la sévérité de la sanction pécuniaire, les juges du fond ont prononcé, en sus de l'amende, une peine complémentaire de confiscation d'un montant s'élevant à un milliard d'euros²¹³¹. En l'espèce la confiscation a porté sur la somme d'un milliard d'euros remise à titre de cautionnement au régisseur des avances et recettes du tribunal judiciaire de Paris par la banque UBS. Les juges motivent la décision en considérant que « *la peine de confiscation constitue le nécessaire complément de la peine d'amende pour sanctionner UBS AG à hauteur de l'atteinte portée aux intérêts du trésor public français et les gains réalisés par l'établissement auprès de ses clients français qui s'étaient soustraits à leurs obligations fiscales* »²¹³².

Le recours à la peine de confiscation pour renforcer la sévérité de l'amende est révélateur de la volonté du juge pénal de punir, par l'intermédiaire du blanchiment, la fraude fiscale et sa nocuité pour les finances publiques²¹³³. À travers cette jurisprudence le juge pénal réaffirme son pouvoir d'évaluation de l'atteinte portée aux intérêts du Trésor et sa détermination dans le choix de la punition la plus sévère²¹³⁴.

Le blanchiment demeure un redoutable instrument à la disposition de l'autorité judiciaire en mesure de punir efficacement l'auteur d'une fraude fiscale. Cette infraction de conséquence autonome est également un instrument efficace de réparation de la fraude fiscale aux mains du juge pénal.

²¹²⁷ CA Paris, 13 déc. 2021, n° 19/05566, p. 171.

²¹²⁸ *Ibidem*, selon les juges du fond « *en l'état de la jurisprudence de la chambre criminelle à propos de l'article 324-3 du code pénal, celui-ci ne peut recevoir application au cas d'espèce compte tenu de l'indétermination du montant exact du produit du blanchiment* ».

²¹²⁹ *Ibid.*, en application de l'art. 324-2 du Cp pour blanchiment aggravé l'amende de 750 000 euros est multipliée par cinq pour une personne morale conformément à l'art. 131-38 du Cp. Par conséquent, l'amende prononcée s'élève à 3 500 000 euros.

²¹³⁰ V. Tribunal de Grande Instance de Paris, 32^{ème} chambre correctionnelle, N° Parquet : 11055092033, 20 février 2019, p. 215.

²¹³¹ V. notamment **MOREL-MAROGER (J.)**, « Affaire UBS : la banque condamnée mais le jugement partiellement infirmé », *Gaz. Pal.* n° 04, 8 févr. 2022, p. 59.

²¹³² CA Paris, 13 déc. 2021, n° 19/05566, p. 172.

²¹³³ *Ibidem*, les juges du fond déterminent l'origine des gains réalisés par UBS dans l'atteinte portée aux intérêts du Trésor public français.

²¹³⁴ *Ibid.*, le juge pénal n'est pas juge de l'impôt pourtant il s'attribue le pouvoir d'évaluer l'atteinte portée aux intérêts du Trésor c'est-à-dire l'assiette de la fraude fiscale et décide de punir en fonction de cette atteinte.

§ 2 - Le blanchiment, instrument autonome de réparation de la fraude fiscale

446. L'État français, partie civile. La réparation du préjudice résultant du blanchiment de fraude fiscale a un destinataire particulier, l'État français au nom duquel l'action civile est exercée. La possibilité pour l'État français de se constituer partie civile pour blanchiment de fraude fiscale a été reconnue, pour la première fois, par la Cour de cassation dans un arrêt rendu le 17 décembre 2014²¹³⁵. Contrairement à l'administration qui exerce l'action civile pour fraude fiscale dans le cadre dérogatoire de l'article L. 232 du LPF²¹³⁶, la constitution de partie civile de l'État pour blanchiment de fraude fiscale est exercée dans le cadre du droit commun de l'article 2 du Code de procédure pénale²¹³⁷. Qu'il s'agisse d'escroquerie en matière fiscale ou de blanchiment de fraude fiscale, le gouvernement permet à l'administration fiscale de se constituer partie civile au nom de l'État français²¹³⁸. Le blanchiment, instrument efficace permettant à l'autorité judiciaire de poursuivre librement une fraude fiscale, contribue activement à la réparation du préjudice causé par la fraude fiscale. L'efficacité du blanchiment ressurgit de la compétence du juge pénal pour la réparation du préjudice du blanchiment de fraude fiscale (A) et du cumul des indemnisations du blanchiment et de la fraude fiscale (B).

A - La compétence du juge pénal pour la réparation du préjudice du blanchiment de fraude fiscale

En droit commun, la compétence du juge pénal, pour connaître des demandes en dommages-intérêts destinés à la réparation du préjudice causé par une infraction, est prévue par le législateur²¹³⁹.

Une telle faculté, rappelons-le, est inenvisageable dans le cadre dérogatoire de la fraude fiscale *stricto sensu* en raison de l'incompétence du juge pénal pour la réparation du préjudice du Trésor²¹⁴⁰.

²¹³⁵ Cass. crim., 17 déc. 2014, n° 14-86.560, pourvoi formé par la société *UBS AG* ; V. notamment **ROUSSEAU (A.), PELLEGRIN (G.)**, « Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.* n° 7, 17 Février 2022, 115.

²¹³⁶ Art. L. 232 du LPF : « *Lorsqu'une information est ouverte par l'autorité judiciaire sur la plainte de l'administration fiscale en matière de droits, taxes, redevances et impositions de toute nature mentionnés au Code général des impôts, cette administration peut se constituer partie civile* ». Remarquons que ces dispositions ne prévoient pas la saisine de l'autorité judiciaire sur dénonciation de l'administration conformément au I de l'art. L. 228 du LPF.

²¹³⁷ Art. 2 du Cpp : « *L'action civile en réparation du dommage causé par un crime, un délit ou une contravention appartient à tous ceux qui ont personnellement souffert du dommage directement causé par l'infraction* ».

²¹³⁸ V. Circulaire du ministère des Finances et des comptes publics et du ministère de la Justice relative à la lutte contre la fraude fiscale, 22 mai 2014, p. 15, « *La DGFIP peut être amenée à déposer plainte ou à se constituer partie civile, au nom de l'État français, dans les affaires où un préjudice de nature fiscale a été révélé, y compris les affaires pour lesquelles elle n'est pas à l'initiative des poursuites. Il pourra s'agir notamment d'affaires d'escroquerie à la TVA, de conception et commercialisation de logiciels de caisse permissifs ou relatives au blanchiment de fraude fiscale* ».

²¹³⁹ V. notamment art. 3 du Cpp ; V. art. 464 pour le tribunal correctionnel ; V. art 371 pour la Cour d'assises.

²¹⁴⁰ Cass. crim., 16 avr. 1970, n° 68-92.344, selon les magistrats du quai de l'Horloge, « *l'administration fiscale puise son droit de se constituer partie civile [...] non point dans les articles 2 et 3 du Code de procédure pénale, mais dans l'article 1753 bis dudit*

À travers l'autonomie du blanchiment, si l'on a su observer la possibilité pour l'autorité judiciaire de punir la fraude fiscale, il convient de remarquer pareillement la possibilité pour l'autorité judiciaire d'accorder réparation de la fraude fiscale. En d'autres termes, punir le blanchiment, c'est en quelque sorte punir la fraude fiscale, et condamner à la réparation du blanchiment, c'est d'une certaine façon condamner à la réparation de la fraude fiscale.

S'agissant de réparation, la détermination du préjudice du blanchiment de fraude fiscale revient au juge pénal (1), mais il importe tout de même d'observer l'influence de l'administration fiscale partie civile (2).

1 - La détermination du préjudice du blanchiment de fraude fiscale par le juge pénal

447. Appréciation souveraine de l'indemnisation. Dans un arrêt rendu le 29 janvier 2020²¹⁴¹, la Cour de cassation encadre le pouvoir du juge répressif dans la détermination du préjudice résultant du blanchiment d'une fraude fiscale. La haute juridiction considère que « *si les juges répressifs, saisis de poursuites des chefs de fraude fiscale et blanchiment, peuvent indemniser l'État du dommage résultant du blanchiment, ils n'ont pas compétence pour réparer le préjudice subi par le Trésor public du fait du délit fiscal, qui est indemnisé par les majorations fiscales et les intérêts de retard* »²¹⁴². Cette décision confirme une jurisprudence historique de la Cour de cassation selon laquelle le juge pénal n'a pas compétence pour réparer le préjudice causé par la fraude fiscale qui relève de la procédure administrative²¹⁴³. Cet arrêt qui reconnaît en revanche la compétence du juge pénal pour la réparation du préjudice causé par le blanchiment de fraude fiscale précise que, dans ce cadre, le juge ne doit aucunement tenir compte des effets et de l'importance de la fraude fiscale²¹⁴⁴. Mais au-delà de cet élément, la Cour de cassation n'apporte pas de solution aux questionnements soulevés par l'indemnisation du blanchiment de fraude fiscale, notamment comment réaliser l'évaluation des dommages-intérêts indépendamment du montant du préjudice causé par la fraude fiscale originelle²¹⁴⁵. Dans l'expectative, l'évaluation du préjudice résultant du blanchiment de fraude fiscale reste soumise à l'appréciation souveraine du juge pénal qui déterminera le montant de l'indemnisation l'aune du

Code général des impôts [aujourd'hui L. 232 du LPF] [...] Attendu que c'est à bon droit que la cour d'appel s'est déclarée incompétente ratione materiae pour accorder au Trésor public les réparations sollicitées des chefs de fraudes fiscales et complicité ».

²¹⁴¹ Cass. crim., 29 janv. 2020, n° 17-83.577.

²¹⁴² *Ibidem*, § 42.

²¹⁴³ Cass. crim., 16 avr. 1970, n° 68-92.344.

²¹⁴⁴ Cass. crim., 29 janv. 2020, n° 17-83.577, les hauts magistrats ont censuré les juges du fond qui avaient tenu compte pour la réparation du préjudice du blanchiment de fraude fiscale « *du revenu généré et des actifs en capital qui échappent à l'assiette de l'impôt sur la fortune [...] de l'ancienneté des faits et de l'importance de la fraude, des procédures multiples mises en œuvre pour recouvrer ses créances, ce tout particulièrement à une période de déficits budgétaires importants* ».

²¹⁴⁵ V. sur ce point **DETRAZ (S.)**, « Blanchiment du produit de la fraude fiscale et dommage réparable », *La Semaine Juridique Edition Générale* n° 20-21, 18 mai 2020, act. 633.

principe de réparation intégrale²¹⁴⁶. Il est néanmoins nécessaire de rappeler qu'il revient d'abord à la victime de chiffrer son préjudice et de le soumettre au juge qui ensuite déterminera le montant de l'indemnisation.

Quand bien même le juge pénal aurait la maîtrise de la détermination du montant du préjudice du blanchiment de fraude fiscale, il convient de relever l'influence de l'administration fiscale partie civile.

2 - L'influence de l'administration fiscale partie civile

448. Maîtrise du montant du préjudice par l'administration fiscale. La constitution de partie civile de l'État français dans le cadre des poursuites du blanchiment de fraude fiscale suscite l'interrogation. En effet, il importe de rappeler que dans le cadre du procès pénal pour blanchiment de fraude fiscale, c'est l'administration fiscale qui représente l'État français et incarne donc la partie civile²¹⁴⁷. Par principe, dès lors que l'action civile appartient à la victime qui a « *personnellement souffert du dommage causé par l'infraction* »²¹⁴⁸, celle-ci est en mesure de « *demandeur des dommages-intérêts correspondant au préjudice qui lui a été causé* »²¹⁴⁹. Ainsi, s'il revient au juge d'évaluer le préjudice et d'indemniser la victime en vertu du principe de réparation intégrale²¹⁵⁰, il revient à la victime de chiffrer le montant des dommages intérêts sur lequel repose sa demande de réparation. Nonobstant le pouvoir du juge d'évaluer le montant du préjudice, il convient de relever l'influence de l'administration fiscale sur cette évaluation judiciaire. En effet, en tant qu'organe représentant l'État français dans un procès pour blanchiment de fraude fiscale, l'administration est, rappelons-le, une autorité qui dispose du monopole du contrôle fiscal et conséquemment d'une expertise en matière d'impôt²¹⁵¹. Par conséquent, le calcul du montant du préjudice qu'elle soumet au juge pénal est

²¹⁴⁶ V. notamment Cass. crim., 20 août 1996, n° 95-84.139, Bull. crim. n° 306, les magistrats du quai de l'Horloge jugent que « *la réparation du préjudice subi par la victime d'une infraction doit être intégrale* » ; Le principe de réparation intégrale est rappelé par la Cour de cassation qui considère que « *le propre de la responsabilité civile est de rétablir, aussi exactement que possible, l'équilibre détruit par le dommage et de replacer la victime dans la situation où elle se serait trouvée si l'acte dommageable n'avait pas eu lieu* », V. Cass. civ. 2^e, 28 oct. 1954, n° 1767, Bull. civ. II, n° 328 ;

²¹⁴⁷ V. Circulaire du ministère des Finances et des comptes publics et du ministère de la Justice relative à la lutte contre la fraude fiscale, 24 mai 2014, p. 15, « *La DGFIP peut être amenée à déposer plainte ou à se constituer partie civile, au nom de l'État français, dans les affaires où un préjudice de nature fiscale a été révélé, y compris les affaires pour lesquelles elle n'est pas à l'initiative des poursuites. Il pourra s'agir notamment d'affaires d'escroquerie à la TVA, [...] ou relatives à du blanchiment de fraude fiscale* ».

²¹⁴⁸ Art. 2 du Cpp.

²¹⁴⁹ Al 3 de l'art. 418 du Cpp.

²¹⁵⁰ V. sur ce point Cass. crim., 20 août 1996, n° 95-84.139, Bull. crim. n° 306, les magistrats du quai de l'Horloge jugent que « *la réparation du préjudice subi par la victime d'une infraction doit être intégrale* » ; V. Cass. civ. 2^e, 16 déc. 1970, n° 69-12.617, la Cour de cassation juge « *que le propre de la responsabilité est de rétablir aussi exactement que possible l'équilibre détruit par le dommage et de replacer la victime dans la situation où elle se serait trouvée si l'acte dommageable n'avait pas eu lieu* » ; V. notamment **DOUVRELEUR (O.)**, « Le juge et l'indemnisation du préjudice », *LPA* 4 sep. 2017, n° 124d5, p. 48.

²¹⁵¹ V. art. 10 du LPF ; V. notamment **COLLET (M.)**, **COLLIN (P.)**, *Procédures fiscales. Contentieux et recouvrement de l'impôt*, PUF, 3^e éd. 2017, p. 5 ; V. également **LAMBERT (T.)**, *Procédures fiscales*, LGDJ, 3^e éd. 2019, spéc. p. 73.

susceptible d'exercer une influence intellectuelle sur ce dernier. Plus encore, dès lors que le blanchiment se présente comme un instrument autonome de poursuite de la fraude fiscale, les faits sur lesquels repose cette infraction de conséquence sont les mêmes que ceux qui constituent l'infraction d'origine. Le montant du préjudice résultant de ces derniers faits de fraude fiscale est constitué de l'impôt fraudé avec ses majorations. Le calcul du montant du préjudice du blanchiment que l'administration fiscale soumet au juge pénal comprend certainement l'impôt fraudé avec ses majorations. Ce calcul est susceptible d'influencer le juge pénal lorsqu'il statuera sur les intérêts civils.

L'influence de l'administration fiscale sur l'évaluation du préjudice du blanchiment par le juge pénal soulève cependant des questionnements en considération de la possibilité de cumul des indemnisations du blanchiment et de la fraude fiscale.

B – Le cumul des indemnisations du blanchiment et de la fraude fiscale

Outre la sévérité des peines du blanchiment, le fraudeur fiscal doit supporter le cumul des indemnisations de la fraude fiscale et du blanchiment subséquent. Ce cumul indemnitaire suscite l'interrogation car, quand bien même il reposerait sur deux voies de réparation différentes (1), il semble réparer un unique dommage en raison de la confusion des préjudices du blanchiment et de la fraude fiscale (2).

1 - Le cumul indemnitaire sur le fondement des deux voies de réparation

449. Cumul indemnitaire dans les caisses du Trésor. La possibilité de cumul des indemnisations pour blanchiment et pour fraude fiscale ressort de la distinction faite par la Cour cassation entre ces deux voies de réparation.

Tout d'abord, il est nécessaire de rappeler qu'en matière de fraude fiscale, il est de jurisprudence constante au sein de la juridiction suprême de l'ordre judiciaire que l'administration fiscale puise son droit de se constituer partie civile, non point des dispositions de droit commun, mais de l'article L. 232 du LPF²¹⁵². De surcroît, la chambre criminelle considère que l'action civile de

²¹⁵² Cass. crim., 16 avr. 1970, n° 68-92.344, selon les magistrats du quai de l'Horloge, « *l'administration fiscale puise son droit de se constituer partie civile [...] non point dans les articles 2 et 3 du Code de procédure pénale, mais dans l'article 1753 bis dudit Code général des impôts [aujourd'hui L. 232 du LPF] [...] Attendu que c'est à bon droit que la cour d'appel s'est déclarée incompétente ratione materiae pour accorder au Trésor public les réparations sollicitées des chefs de fraudes fiscales et complicité* ».

l'administration « ne lui ouvre pas le droit de demander, pour le préjudice causé au Trésor public par la fraude, une réparation distincte de celle qui est assurée par les majorations et amendes fiscales »²¹⁵³.

Par ailleurs, en matière de blanchiment de fraude fiscale, depuis son arrêt du 17 décembre 2014, la Cour de cassation juge que la constitution de partie civile de l'État français repose sur les dispositions de droit commun de l'article 2 du Code de procédure pénale²¹⁵⁴. Elle souligne également la compétence du juge pénal pour la réparation du préjudice causé par le blanchiment de fraude fiscale, à l'exclusion des droits éludés et des pénalités fiscales afférentes²¹⁵⁵.

De ces précisions jurisprudentielles, s'infère la possibilité d'un cumul indemnitaire constitué par la réparation de deux préjudices, celui de la fraude fiscale et celui du blanchiment consécutif. En premier lieu, la réparation du préjudice causé par la fraude fiscale relève de la procédure administrative et comprend les droits éludés ainsi que leurs majorations²¹⁵⁶. En cas d'échec de cette procédure, à la requête de l'administration fiscale partie civile, le juge pénal est en mesure de condamner au paiement de cet impôt avec ses pénalités une tierce personne par rapport au redevable en application de la mesure de solidarité fiscale²¹⁵⁷.

En second lieu, dans le cadre de la réparation du préjudice causé par le blanchiment de la même fraude fiscale, l'État français en se constituant partie civile a la faculté de solliciter du juge pénal la condamnation du prévenu à une indemnisation²¹⁵⁸.

En conséquence, il est possible que les indemnisations pour la réparation des préjudices causés par la fraude fiscale et par son blanchiment se cumulent au profit du Trésor²¹⁵⁹. Il convient toutefois d'observer que cette double indemnisation semble réparer un seul et même dommage en considération de la confusion des préjudices du blanchiment et de la fraude fiscale.

²¹⁵³ Cass. crim., 17 avr. 1989, 88-81.189 ; Rapp. Cass. crim., 8 nov. 2017, n° 17-82.968.

²¹⁵⁴ Cass. crim., 17 déc. 2014, n° 14-86.560, pourvoi formé par la société *UBS AG* ; V. notamment ROUSSEAU (A.), **PELLEGRIN (G.)**, « Droit pénal fiscal », *préc.*

²¹⁵⁵ *Ibidem.*

²¹⁵⁶ Art. 1727 à 1727-0 A du CGI pour les intérêts de retard ; Art. 1728 à 1740 E du CGI pour les sanctions fiscales.

²¹⁵⁷ Art. 1745 du CGI : « Tous ceux qui ont fait d'une condamnation définitive, prononcée en application des articles 1741, 1742 ou 1743 peuvent être solidairement tenus, avec le redevable légal de l'impôt fraudé, au paiement de cet impôt ainsi qu'à celui des pénalités fiscales y afférentes » ; V. sur ce point **DETRAZ (S.)**, « La nature de la solidarité de l'article 1745 du Code général des impôts », *Dr. fisc.* 2012, n° 50, ét. 551.

²¹⁵⁸ Cass. crim., 17 déc. 2014, n° 14-86.560, pourvoi formé par la société *UBS AG* ; V. **ROUSSEAU (A.)**, **PELLEGRIN (G.)**, « Droit pénal fiscal », *préc.*

²¹⁵⁹ Qu'il s'agisse d'un auto-blanchiment ou d'un blanchiment simple de fraude fiscale, le cumul des réparations dans les caisses du Trésor peut résulter de deux possibilités. D'une part, ce cumul peut être généré par l'indemnisation du préjudice de la fraude fiscale recouvré par voie administrative ajouté à l'indemnisation du blanchiment prononcée par le juge pénal. D'autre part, ce cumul peut être généré par l'indemnisation du préjudice de la fraude fiscale recouvré lors du procès pénal en application de la solidarité fiscale ajoutée à l'indemnisation du blanchiment prononcée par le juge pénal.

2 - La confusion des préjudices du blanchiment et de la fraude fiscale

450. Préjudice unique, double indemnisation. Dans un arrêt en date du 30 juin 2021, la chambre criminelle précise les contours du préjudice causé à l'État français par le blanchiment de fraude fiscale. Elle considère que les frais liés aux investigations judiciaires n'entrent pas dans les prévisions de l'article 2 du Code de procédure pénale régissant la constitution de partie civile²¹⁶⁰. En revanche, les magistrats du quai de l'Horloge soulignent que l'État « *par suite de la commission du délit de blanchiment de fraude fiscale, a été amené à conduire des investigations spécifiques générées par la recherche, par l'administration fiscale, des sommes sujettes à l'impôt, recherche rendue complexe en raison des opérations de blanchiment* »²¹⁶¹. La haute juridiction attire l'attention sur le fait générateur du préjudice de l'État dans le cadre du blanchiment, il s'agit des investigations spécifiques que doivent mener les services d'enquête afin d'établir l'existence d'une fraude fiscale qui fait l'objet d'opérations de blanchiment. En effet, ces investigations spécifiques se distinguent des enquêtes administratives classiques insuffisantes pour rechercher une fraude fiscale dont le produit a été dissimulé, placé ou converti par des opérations de blanchiment. Conséquemment, le coût de ces enquêtes spécifiques est, pour la Cour régulatrice, un préjudice distinct de celui de la fraude fiscale.

Cette jurisprudence suscite toutefois des questionnements eu égard à la ténuité de la frontière entre le préjudice de la fraude fiscale et le préjudice du blanchiment de ce délit. En effet, la doctrine fait observer la proximité, voire le chevauchement, des éléments matériels de la fraude fiscale et du blanchiment de fraude fiscale, notamment lorsque celui-ci a été commis par placement ou conversion²¹⁶². Dans ces situations, comment déterminer avec précision la frontière entre le préjudice du blanchiment et celui de la fraude fiscale d'origine. Il semble alors, selon nous, difficile de distinguer les frais d'enquête pour fraude fiscale de ceux du blanchiment subséquent.

Tout compte fait, dans le cadre des réparations de la fraude fiscale et de son blanchiment l'État français peut être doublement indemnisé pour deux préjudices qui peuvent parfois se confondre.

²¹⁶⁰ Cass. crim., 30 juin 2021, n° 20-83.355, § 41, les hauts magistrats jugent que « *n'entrent pas dans les prévisions de [l'article 2 du Cpp] les frais liés aux investigations judiciaires, lesquels restent à la charge de l'État et sans recours contre le condamné en application de l'article 800-1 du code de procédure pénale* »

²¹⁶¹ Cass. crim., 30 juin 2021, n° 20-83.355, § 40.

²¹⁶² V. **GOGUEL-NYEGAARD (S.)**, « Blanchiment de fraude fiscale, les glissements dérangeants de la répression », *AJ Pénal* 2016, p. 186 ; V. **CHILSTEIN (D.)**, « Retour sur la question de l'auto-blanchiment », in *Mélanges en l'honneur du professeur Jacques-Henri ROBERT*, LexisNexis, 2012, p. 104.

CONCLUSION DE CHAPITRE

451. Moralisme pénal apparent au-delà du continuum. La moralisation de la lutte contre la fraude fiscale, au-delà du continuum, par le truchement de qualifications de droit commun, s'observe d'emblée comme une réaction de l'autorité judiciaire aux limites du dispositif de déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale. Ces limites se cristallisent autour du verrou de Bercy, faculté pour l'administration fiscale de refuser de permettre la mise en mouvement de l'action publique, alors qu'une fraude fiscale est constituée. Le verrou de Bercy se présente comme une entrave à la justice pénale qui évince toute intervention de l'autorité judiciaire dès lors que l'administration décide de classer sans suite une fraude fiscale. L'immoralité d'une telle faculté ressort non seulement de l'atteinte qu'elle porte à l'égalité des citoyens devant la loi pénale, mais encore de l'impunité de certains fraudeurs fiscaux protégés par le verrou de Bercy en dépit de la gravité de leurs agissements causant un préjudice financier et moral à la collectivité nationale²¹⁶³. À la faveur de la jurisprudence de la Cour de cassation, l'autorité judiciaire s'est progressivement émancipée de l'entrave du verrou de Bercy afin d'atteindre le fraudeur fiscal en appliquant les qualifications de droit commun d'escroquerie et de blanchiment²¹⁶⁴.

452. Instrumentalisation du droit pénal au-delà du continuum. Toutefois, le comportement moraliste de l'autorité judiciaire, qui s'infère de sa détermination à contourner le verrou de Bercy, afin de s'assurer de la punition de l'atteinte à la valeur sociale qu'est l'impôt, laisse apparaître une instrumentalisation de la répression pénale à des fins plus budgétaires que répressives. Il convient à cet égard de remarquer le particularisme des actions civiles pour les infractions d'escroquerie et de blanchiment. Ces voies de réparation du préjudice résultant desdites infractions sont mobilisées par l'administration fiscale agissant au nom de l'État français. Nous avons remarqué la similitude du préjudice causé à l'État par les délits d'escroquerie et de blanchiment avec le préjudice résultant de la fraude fiscale. Ce préjudice équivaut au montant de la dette fiscale, c'est-à-dire le montant des droits fraudés auquel s'ajoutent les pénalités administratives²¹⁶⁵. Une telle similitude peut s'expliquer par le principe selon lequel il revient à la victime partie civile de formuler sa demande

²¹⁶³ V. notamment l'affaire *Cahuzac* ; V. **SOUSI (G.)**, « Affaire Cahuzac, ou la loi au service de la communication politique », *Gaz. Pal.* 30 mai 2013, n° 131g8 ; V. **DUFOUR (O.)**, « Cahuzac, un procès à haute valeur symbolique », *LPA* 27 sept. 2016, n° 193, p. 4.

²¹⁶⁴ Pour l'escroquerie V. notamment Cass. crim., 28 févr. 2018, n° 16-87.225 ; V. Cass. crim., 14 nov. 2007, n° 07-83.208 ; V. Cass. crim., 6 avr. 2011, n° 10-85.209 ; Pour le blanchiment V. Cass. crim., 2 avr. 2003, n° 03-80.151, *Paneurolife* ; V. Cass. crim., 14 janv. 2004, n° 03-81.165 ; V. Cass. crim., 20 févr. 2008, n° 07-82.977, *Talmon*.

²¹⁶⁵ V. Cass. crim., 22 sept. 2004, n° 03-85.248 ; Cass. crim., 30 juin 2021, n° 20-83.355, § 40.

d'indemnisation²¹⁶⁶. Dans le cadre des procès pour escroquerie à la TVA ou blanchiment de fraude fiscale, la victime est certes l'État français, mais cette victime particulière est représentée par l'administration fiscale²¹⁶⁷. Étant donné que les faits poursuivis sous les qualifications de droit commun d'escroquerie ou de blanchiment sont des faits de fraude fiscale, l'administration demande, au nom de l'État français, l'indemnisation du préjudice causé par la fraude fiscale. La demande d'indemnisation formulée par la partie civile est sous la maîtrise de l'administration fiscale dont l'expertise en matière d'impôt exerce une certaine influence intellectuelle sur le juge pénal. En conséquence, le montant de la réparation du préjudice prononcé par le juge pénal pour escroquerie à la TVA ou blanchiment de fraude fiscale est quasiment équivalent au montant du préjudice causé par les mêmes faits considérés sous la qualification de fraude fiscale²¹⁶⁸. Dans de telles conditions, le procès pénal pour escroquerie ou blanchiment garantit l'indemnisation du préjudice causé par la fraude fiscale et se distingue comme une possibilité alternative de recouvrement de l'impôt fraudé avec ses majorations.

En poursuivant la fraude fiscale au-delà du continuum, l'autorité judiciaire instrumentalise le droit pénal en affectant les qualifications d'escroquerie et de blanchiment au service du recouvrement de l'impôt.

²¹⁶⁶ V. art. 2 du Cpp et al. 3 de l'art. 418 du Cpp.

²¹⁶⁷ V. ministère des Finances et des Comptes public, ministère de la Justice, Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, 22 mai 2014, p. 15, « *La DGFIP peut être amenée à déposer plainte ou à se constituer partie civile, au nom de l'État français, dans les affaires où un préjudice de nature fiscale a été révélé, y compris les affaires pour lesquelles elle n'est pas à l'initiative des poursuites. Il pourra s'agir notamment d'affaires d'escroquerie à la TVA [...] ou relatives à du blanchiment de fraude fiscale* ».

²¹⁶⁸ Pour l'escroquerie à la TVA, V. notamment Cass. crim., 22 sept. 2004, n° 03-85.248, la chambre criminelle précise que « *statuant sur les intérêts civils, la cour d'appel a condamné les prévenus à rembourser à l'État le montant des sommes frauduleuses obtenues et refusé d'en déduire les majorations d'impôt résultant de la réintégration desdites sommes dans le revenu des intéressés ; Attendu qu'en prononçant ainsi, et dès lors qu'il ne lui appartenait que d'indemniser le préjudice découlant directement du délit d'escroquerie, la cour d'appel a justifié sa décision* » ; Pour le blanchiment de fraude fiscale V. Cass. crim., 30 juin 2021, n° 20-83.355, § 40 ; V. **GOGUEL-NYEGAARD (S.)**, « Blanchiment de fraude fiscale, les glissements dérangeants de la répression », *AJ Pénal* 2016, p. 186 ; V. **CHILSTEIN (D.)**, « Retour sur la question de l'auto-blanchiment », in *Mélanges en l'honneur du professeur Jacques-Henri ROBERT*, LexisNexis, 2012, p. 104.

CONCLUSION DE TITRE

453. Moralisation aux fins d'instrumentalisation. L'autorité judiciaire instrumentalise la répression pénale de la fraude fiscale à des fins plus fiscales que répressives. En effet, la moralisation apparente de la répression de cette infraction, par les autorités judiciaires de poursuite et de jugement, à l'intérieur du continuum et au-delà de cet assemblage répressif, mobilise toutes les ressources du droit pénal afin de faciliter le recouvrement de la dette fiscale par l'administration.

Au sein du continuum, une telle instrumentalisation de la répression pénale ressort de la coordination des autorités de poursuite et de jugement afin de garantir le paiement de la dette fiscale. En premier lieu, l'intensification des moyens de poursuite de la fraude fiscale grâce à la spécialisation du parquet et de la police judiciaire assure le déferrement des auteurs de fraudes fiscales graves devant le juge pénal. En second lieu, la détermination du juge pénal à condamner l'auteur de la fraude fiscale garantit une large application de la mesure de solidarité fiscale qui, rappelons-le, permet à l'administration partie civile de recouvrer l'impôt avec ses majorations²¹⁶⁹.

Au-delà du continuum, l'instrumentalisation de la répression pénale par l'autorité judiciaire s'évince de la coordination des autorités de poursuite et de jugement afin de garantir le paiement de la dette fiscale. En premier lieu, la poursuite de la fraude fiscale sous les qualifications de droit commun d'escroquerie et de blanchiment assure le déferrement des auteurs de ces infractions de conséquence devant le juge pénal. En second lieu, l'influence sur le juge pénal de l'administration fiscale, constituée partie civile au nom de l'État français, permet à cette autorité administrative de formuler une demande d'indemnisation et d'obtenir comme réparation du préjudice de ces infractions de conséquence le paiement de l'impôt fraudé avec ses majorations.

À l'intérieur du continuum comme au-delà de cet assemblage répressif, la répression pénale de la fraude fiscale est instrumentalisée par l'autorité judiciaire afin de garantir le recouvrement de l'impôt.

454. Particularisme de la répression pénale. L'instrumentalisation du droit de punir par l'autorité judiciaire, à des fins plus budgétaires que répressives, contribue au particularisme de la répression pénale de la fraude fiscale. En effet, dans ce cadre, la répression pénale est détournée de ses fonctions originelles de rétribution, de réparation du mal causé à la société et de dissuasion. La répression pénale conduite par l'autorité judiciaire en matière de fraude fiscale vise, selon nous, à

²¹⁶⁹ Art. 1745 du CGI ; V. notamment **DETRAZ (S.)**, « La nature de la solidarité de l'article 1745 du Code général des impôts », *Dr. fisc.* 2012, n° 50, ét. 551.

titre principal le recouvrement de l'impôt. Le moralisme apparent du renforcement de l'intervention de l'autorité judiciaire dans la lutte contre la fraude fiscale et de la détermination des autorités de poursuite et de jugement à attirer en justice le fraudeur fiscal ne doit pas occulter sa finalité fiscale de recouvrement. Á cet égard, on peut remarquer le paradoxe que fait ressortir la loi du 23 octobre 2018 qui renforce les moyens judiciaires de répression de la fraude fiscale et qui, en outre, permet l'application de dispositifs de CRPC et de CJIP à l'auteur de cette infraction. Dans ce cadre, l'autorité judiciaire participe au recouvrement de l'impôt au moyen de la justice pénale négociée.

TITRE II : LE RECOUVREMENT DE L'IMPÔT PAR L'AUTORITÉ JUDICIAIRE AU MOYEN DE LA JUSTICE PÉNALE NÉGOCIÉE

455. Répression pénale pragmatique. La soumission du droit pénal à l'objectif de recouvrement de l'impôt est une caractéristique essentielle du particularisme de la répression pénale de la fraude fiscale. La mobilisation de toutes les ressources du droit de punir afin de garantir le paiement de la dette fiscale est révélatrice d'une instrumentalisation de la répression pénale de la fraude fiscale par l'autorité judiciaire. Parmi les ressources du droit pénal, outre des moyens de répression des infractions qui se distinguent par leur rigueur moraliste, il convient de remarquer l'émergence de dispositifs de justice négociée. En matière de fraude fiscale, dès lors que l'autorité judiciaire est en mesure d'utiliser toutes les ressources du droit pénal afin de garantir le recouvrement de l'impôt, elle est pareillement à même de traiter ce délit au moyen d'instruments de justice négociée plus pragmatiques. Le droit pénal se soumet à l'objectif de recouvrement via la justice négociée.

La loi du 23 octobre 2018 étend la justice pénale négociée au délit de fraude fiscale auquel sont désormais applicables des procédures de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC) et de convention judiciaire d'intérêt public (CJIP)²¹⁷⁰. Il convient d'observer d'emblée la différence qui s'évince des effets de ces deux instruments, le premier emportant, contrairement au second, le prononcé d'une condamnation pénale²¹⁷¹. Toutefois, en dépit de cette distinction, les procédures de CRPC et de CJIP partagent un effet essentiel qui se remarque à travers la mise à l'écart d'un procès pénal ordinaire²¹⁷².

²¹⁷⁰ V. art. 24 et 25 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude.

²¹⁷¹ La CRPC emporte condamnation pénale aux termes de l'art. 495-11 du Cpp qui précise que « *L'ordonnance a les effets d'un jugement de condamnation* » ; La CJIP n'emporte pas condamnation pénale aux termes de l'al. 11 de l'art. 41-1-2 selon lequel « *L'ordonnance de validation n'emporte pas déclaration de culpabilité et n'a ni la nature ni les effets d'un jugement de condamnation* ».

²¹⁷² Pour la CRPC, V. **MOLINS (F.)**, « Comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, Juin 2022 ; V. **CHARVET (D.)**, « Réflexions autour du plaider coupable », *Recueil Dalloz* 2004, p. 2517 ; V. **LASSERRE-CAPDEVILLE (J.)**, « La comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité : présentation et interrogations juridiques », *Gaz. Pal.* n° 365, 31 déc. 2011, p. 5 ; Pour la CJIP, V. **DUFOUR (O.)**, « Quel avenir pour la convention judiciaire d'intérêt public ? », *LPA* n° 22, 7 nov. 2016, p. 4 ; V. **PERRIER (J.-B.)**, « Transaction pénale et corruption : entre pragmatisme et dogmatisme », *Recueil Dalloz* 2016, p. 1318 ; V. **GALLOIS (J.)**, « Approche comparative des caractéristiques principales de la convention judiciaire d'intérêt public », *AJ Pénal* 2023, p. 127 ; V. **POISSONNIER (G.)**, « La convention judiciaire d'intérêt public, état des lieux d'une alternative aux poursuites pénales en développement », *AJCT* 2022. 497.

456. Évitement du procès pénal pour fraude fiscale. L'application des procédures de CRPC et de CJIP à la fraude fiscale illustre une remarquable substitution de la justice négociée au procès pénal. En règle générale, un tel remplacement est interprété par la doctrine comme une manifestation du « *Déclin du rituel lié au procès* »²¹⁷³. Pourtant, M. GARAPON fait remarquer l'importance des rites du procès « *tant la procédure se présente comme le conservatoire de l'esprit national plus encore que le fond du droit* »²¹⁷⁴. Cet auteur observe que le procès articulé autour de symboles « *rend sensible ce qui par nature ne l'est pas : une valeur morale, un pouvoir, une communauté* »²¹⁷⁵. La dimension symbolique du procès pénal qui appert de son formalisme ritualisé est pour certains auteurs le moyen de véhiculer le droit²¹⁷⁶. Cependant, l'application d'instruments de justice pénale négociée au délit de fraude fiscale souligne un déclin de cette dimension symbolique du procès pénal dont l'évitement tend à garantir le recouvrement de la dette fiscale. En effet, les dispositifs de justice pénale négociée, CRPC et CJIP, reposant sur la coopération entre la partie accusatrice et la personne mise en cause²¹⁷⁷, semblent instrumentalisés par l'autorité judiciaire afin que la dette fiscale soit recouvrée par le Trésor.

457. Négoce de reconnaissance de culpabilité. La loi du 9 mars 2004 dite « Perben II »²¹⁷⁸ instaure le dispositif de CRPC²¹⁷⁹ en s'inspirant de la procédure américaine de *plea bargaining*²¹⁸⁰. La CRPC est considérée par la doctrine comme une procédure de « plaider coupable à la française »²¹⁸¹.

²¹⁷³ CABON (S.-M.), *La négociation en matière pénale*, Thèse, Université de Bordeaux, p. 234, n° 233.

²¹⁷⁴ GARAPON (A.), *Bien juger. Essai sur le rituel judiciaire*, éd. Odile Jacob, coll. Opus, 1997, p. 149.

²¹⁷⁵ GARAPON (A.), *L'âne portant des reliques. Essai sur le rituel judiciaire*, éd. Le Centurion, coll. Justice humaine, 1995, p. 15.

²¹⁷⁶ V. FRISON-ROCHE (M.-A.), « La philosophie du procès, propos introductifs », *Arch. Ph. Droit*, t. 39, 1995, p. 23 ; V. DESPREZ (F.), *Rituel judiciaire et procès pénal*, LGDJ, coll. Thèses, 2009, p. 21.

²¹⁷⁷ V. notamment ROYER (G.), « Analyse économique du droit et traitement négocié de la délinquance d'affaires », in MASSÉ (M.), JEAN (J.-P.), GIUDICELLI (A.), *Un droit pénal postmoderne ? Mise en perspective des évolutions et ruptures contemporaines*, PUF, coll. Droit et justice, 2009, p. 313.

²¹⁷⁸ Loi n° 2004-204 du 9 mars 2004 portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité, art. 137 portant création des art. 495-7 à 495-16 du Cpp.

²¹⁷⁹ V. DANET (J.), « La CRPC : du modèle législatif aux pratiques... et des pratiques vers quel (s) modèle(s) ? », *AJ pénal* 2005, p. 433 ; V. LASSERRE CAPDEVILLE (J.), « La comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité : présentation et interrogations juridiques », *Gaz. Pal.* 31 déc. 2011, n° 365, p. 5 ; V. LE GUNEHÉC (F.), « Loi n° 2004-204 du 9 mars 2004 portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité », *La Semaine Juridique Edition Générale* n° 16, 14 Avril 2004, act. 200 ; V. SCHOETTL (J.-E.), « La loi « Perben II » devant le Conseil constitutionnel – Décision n° 2004-492 DC du 2 mars 2004 (loi portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité) », *Gaz. Pal.* 15 avr. 2004, n° 106, p. 3.

²¹⁸⁰ V. notamment ALSCHULER (A.W.), « Plea Bargaining And Its History », *Columbia Law Review*, vol. 79, January 1979, n° 1 ; V. TALEB (A.), *Les procédures de reconnaissance préalable de culpabilité*, étude comparée des justices pénales françaises et anglaises, Thèse, Université Jean Moulin Lyon III, 2013, p. 49.

²¹⁸¹ V. CÉRÉ (J.-P.), REMILLIEUX (P.), « De la composition pénale à la comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité : le « plaider coupable à la française », *AJ pénal* 2003, p. 45 ; V. PAPADOPOULOS (I.), *Plaider coupable, la pratique américaine*, le texte français, PUF, coll. Droit et justice 2004, p. 15 et s. ; V. MOLINS (F.), « Plaidoyer pour le « plaider coupable » : des vertus d'une peine négociée », *AJ Pénal* 2003, p. 61 ; V. DELAGE (P.-J.), « Résistances et retournements, Essai de synthèse du contentieux relatif à la procédure de « plaider coupable » », *Revue de science criminelle*

Outre la célérité qui s'évince d'un tel dispositif, l'efficacité de la procédure de CRPC ressort par ailleurs de l'étendue de son champ d'application *ratione personae* qui comprend les personnes physiques comme les personnes morales²¹⁸².

La procédure de CRPC ne peut être ouverte que sur proposition du ministère public, soit d'office, soit sur demande du prévenu ou de son avocat²¹⁸³. La proposition consiste pour le procureur de la République à offrir la possibilité à la personne mise en cause pour fraude fiscale ou complicité de ce délit, d'exécuter dans une moindre mesure une ou plusieurs des peines principales ou complémentaires encourues, en échange de la reconnaissance de sa culpabilité²¹⁸⁴. Le dispositif de CRPC est homologué par le président du tribunal judiciaire ou le juge délégué par lui²¹⁸⁵. En vertu de l'article 495-11 du Code de procédure pénale l'ordonnance d'homologation de la CRPC « a les effets d'un jugement de condamnation »²¹⁸⁶.

458. Transaction pénale pour fraude fiscale par CJIP. La loi du 9 décembre 2016 dite « Sapin II »²¹⁸⁷ fait rentrer la CJIP dans le droit positif. À l'instar de la CRPC, la CJIP, d'inspiration américaine, peut être considérée comme la version française du *Deferred prosecution agreement*²¹⁸⁸ par lequel le *Department of Justice* s'engage à mettre fin aux poursuites pénales dès lors que la personne mise en cause s'engage en retour à reconnaître les faits reprochés et à payer une amende²¹⁸⁹. Contrairement à la CRPC, la CJIP n'intéresse que les personnes morales et n'emporte pas de reconnaissance de culpabilité²¹⁹⁰.

La proposition de CJIP est émise exclusivement par le procureur de la République²¹⁹¹. L'entreprise signataire d'une CJIP peut être tenue d'exécuter trois catégories d'obligations. Elle doit honorer

et de droit pénal comparé, vol. 4, n° 4, 2010, pp. 831-840 ; V. **CHARVET (D.)**, « Réflexions autour du plaider coupable », *Recueil Dalloz* 2004, p. 2517 ; V. **PRADEL (J.)**, « Le plaider coupable, confrontation des droits américain, italien et français », *Revue internationale de droit comparé*, 2005, pp. 473-491.

²¹⁸² *Ibidem*, p. 6.

²¹⁸³ Art. 495-7 du Cpp, la procédure de CRPC est ouverte à l'égard de toute personne convoquée à cette fin ou déférée devant le procureur de la République.

²¹⁸⁴ V. al. 1 de l'art. 495-8 du Cpp ; V. notamment **CÉRÉ (J.-P.)**, **REMILLIEUX (P.)**, « De la composition pénale à la comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité : le « plaider coupable » à la française », *AJ pénal* 2003, p. 45 ; V. **CHARVET (D.)**, « Réflexions autour du plaider coupable », *Recueil Dalloz* 2004, p. 2517.

²¹⁸⁵ V. al. 2 de l'art. 495-9 du Cpp.

²¹⁸⁶ Al. 1 de l'art. 495-11 du Cpp.

²¹⁸⁷ Loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique, art. 22 portant création de l'art. 41-1-2 du Cpp.

²¹⁸⁸ V. notamment **MIGNON COLOMBET (A.)**, **BUTHIAU (F.)**, « Le *deferred prosecution agreement* américain, une forme inédite de justice négociée, Punir, surveiller, prévenir ? », *JCP* 2013, Étude 359.

²¹⁸⁹ Pour un rappel historique de la CJIP, V. **CLAUDE (O.)**, « Réflexions sur la première convention judiciaire d'intérêt public », *AJ Pénal* 2018, p. 30.

²¹⁹⁰ V. notamment **PERRIER (J.-B.)**, « Transaction pénale et corruption : entre pragmatisme et dogmatisme », *Recueil Dalloz* 2016, p. 1318 ; V. **MIGNON COLOMBET (A.)**, « La convention judiciaire d'intérêt public : vers une justice de coopération ? », *AJ Pénal* 2017, p. 68.

²¹⁹¹ V. al. 1 de l'art. 41-1-2 du Cpp.

des obligations pécuniaires, il s'agit du paiement d'une amende d'intérêt public²¹⁹² et de la réparation du préjudice subi par la victime²¹⁹³. Elle est également soumise à une obligation de mise en conformité pour une durée maximale de trois ans sous le contrôle de l'Agence française anticorruption (AFA) si elle fait l'objet de poursuites pour corruption²¹⁹⁴.

Aux fins de validation, le procureur de la République saisit par requête le président du tribunal judiciaire lorsque la personne morale donne son accord à la proposition de convention²¹⁹⁵.

459. Instrumentalisation des procédures de CRPC et de CJIP. Si l'application des dispositifs de CRPC et de CJIP au délit de fraude fiscale est consacrée par la loi du 23 octobre 2018, il importe d'observer que ces instruments de justice pénale négociée étaient déjà applicables aux mêmes faits de fraude fiscale poursuivis sous la qualification de blanchiment²¹⁹⁶. En effet, les procédures de CRPC et de CJIP qui ne comprenaient pas la fraude fiscale dans leur champ d'application dès leur entrée en vigueur en 2004 et en 2016, étaient néanmoins applicables au blanchiment.

Avec l'extension de ces dispositifs de justice pénale négociée au délit de fraude fiscale, il convient de remarquer l'instrumentalisation dont ils font l'objet à travers l'édition par la Chancellerie et le PNF de conditions d'application de ces procédures. Le ministre de la Justice et le procureur de la République financier font de la régularisation de la situation fiscale de la personne mise en cause pour fraude fiscale une condition préalable à l'application des dispositifs de justice pénale négociée²¹⁹⁷. La répression pénale de la fraude fiscale se retrouve ainsi instrumentalisée dès lors que

²¹⁹² V. al. 1° de l'art. 41-1-2 du Cpp.

²¹⁹³ V. al. 5 de l'art. 41-1-2 du Cpp.

²¹⁹⁴ V. al. 3 de l'art. 41-1-2 du Cpp ; Le programme de mise en conformité ou programme de « compliance » consiste à instaurer des outils au sein de l'entreprise afin de détecter et de prévenir les comportements infractionnels. Le programme comprend une ou plusieurs mesures de prévention et de détection énumérées au II de l'art. 131-39-2 du Cp à savoir la mise en place : 1) d'un code de conduite ; 2) d'un dispositif d'alerte interne ; 3) d'une cartographie des risques ; 4) de procédures d'évaluation de la situation des clients ; 5) de procédures de contrôle comptables, internes ou externes ; 6) d'un dispositif de formation ; 7) d'un régime disciplinaire ; V. sur ce point **MIGNON COLOMBET (A.)**, « La convention judiciaire d'intérêt public : vers une justice de coopération ? », *AJ Pénal* 2017, p. 68 ; V. **MIGNON COLOMBET (A.)**, « La justice négociée en France : un modèle en construction pour les entreprises », in **GAUDEMET (A) (dir.)**, *La compliance : un monde nouveau ? Aspects d'une mutation du droit*, éd. Panthéon-Assas, 2016, p. 67.

²¹⁹⁵ La requête du parquet aux fins de validation s'effectue conformément au II de l'art. 41-1-2 du Cpp.

²¹⁹⁶ V. sur ce point notre précédent chapitre ; V. Cass. crim., 2 avr. 2003, n° 03-80.151, *Paneurolife* ; V. Cass. crim., 14 janv. 2004, n° 03-81.165 ; V. Cass. crim., 20 févr. 2008, n° 07-82.977, *Talmon* ; V. **CUTAJAR (C.)**, « Le blanchiment, une infraction générale, distincte et autonome », *Recueil Dalloz* 2008, p. 1585.

²¹⁹⁷ L'application d'une procédure de CRPC pour fraude fiscale est assujettie à la régularisation de la situation fiscale, V. ministère de la Justice, circulaire du 2 septembre 2004 relative à la CRPC, JUS-D-04-30176C, CRIM-04-12-E8-02.09.04, S.D.J.P.G. n° 02-L-242, p. 38, ce dispositif de justice négocié doit « *par priorité concerner des affaires dans lesquelles [...] le préjudice de la victime a été réparé au cours de l'enquête* » ; V. Tribunal de Paris, PNF, Publications, Articles thématiques, Comparation sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC) au PNF, novembre et décembre 2021, article concernant la pratique des CRPC au PNF, « *En matière fiscale, le parquet national financier exige ainsi que le contribuable ait régularisé sa situation auprès de l'administration fiscale avant d'envisager la proposition d'une CRPC* » ; L'application d'une procédure de CJIP pour fraude fiscale est assujettie à la régularisation de la situation fiscale, V. ministère de la Justice, circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, N° CRIM »2021 « -10 / G3 – 04/10/2021, p. 11 : des échanges entre l'administration fiscale et l'autorité judiciaire « *doivent intervenir le plus en amont possible et permettre, une fois le chiffrage*

la justice pénale négociée est utilisée comme une garantie de recouvrement de la dette fiscale (Chapitre I). La justice pénale, dont la finalité est la protection des valeurs sociales ainsi que le prononcé d'une sanction rétributive dans une vision « moraliste », est instrumentalisée dès lors que l'autorité judiciaire renonce à l'établissement de la culpabilité et de la responsabilité, et conséquemment à la peine, au profit du paiement de l'impôt. L'instrumentalisation du droit pénal en application de cette nouvelle forme de justice repose sur la renonciation au procès pénal pour fraude fiscale (Chapitre II).

de l'impôt élué établi, d'envisager un règlement coordonné des procédures fiscales et pénales. Un règlement global fiscal et pénal des dossiers donnant lieu à une CJIP doit en effet être privilégié par les parquets » ; V. Ministère de la Justice, PNF, Lignes directrices sur la mise en œuvre de la convention judiciaire d'intérêt public, 16 janvier 2023, p. 21, « le PNF s'assure avant de conclure une CJIP qu'une issue fiscale a été trouvée et que sauf exception, les droits élués, intérêts de retard et pénalités imposées par l'administration fiscale ont été recouverts ».

CHAPITRE I : LA JUSTICE PÉNALE NÉGOCIÉE COMME GARANTIE DE
RECouvreMENT DE LA DETTE FISCALE

« *Melius est tenere quam currere* »

Locution latine avec pour traduction en français :

« *Mieux vaut tenir que courir* »

460. Philosophie pragmatique. La mise en place de dispositifs de justice pénale négociée répond à un besoin d'efficacité du système pénal, c'est-à-dire la nécessité d'une justice rapide, simplifiée et économique²¹⁹⁸. Une telle logique d'efficacité est remarquée par M. JEAN comme le fondement de la politique criminelle d'un « *système de justice pénale évalué à l'aune de ses résultats* »²¹⁹⁹. L'auteur fait observer à cet égard l'ampleur de la pression exercée par le politique sur l'ensemble du système pénal²²⁰⁰ dès lors que « *la société demande légitimement des comptes à la justice sur son fonctionnement et ses résultats, donc sur son efficacité* »²²⁰¹. La justice pénale négociée est censée mieux répondre à cet objectif d'efficacité qu'une procédure pénale ordinaire qui doit prendre en compte les difficultés liées à la recherche de la preuve²²⁰² et les exigences du procès équitable édictées par la Convention EDH²²⁰³. En effet, eu égard à la participation de la personne mise en cause, la procédure de justice pénale négociée est moins chronophage, donc moins coûteuse, et délivre assurément une réponse pénale sans l'aléa judiciaire.

²¹⁹⁸ V. notamment **CABON (S.-M.)**, *La négociation en matière pénale*, Thèse Université de Bordeaux, 5 décembre 2014, spéc. pp. 23-27 et 57 ; V. **JEAN (J.-P.)**, « *Politique criminelle et nouvelle économie du système pénal* », *AJ Pénal* 2006, p. 473, l'auteur souligne l'émergence de dispositifs de justice négociée parce que « *la nécessité impose de traiter selon un modèle rapide, souvent « négocié », selon une procédure simplifiée, au moindre coût humain et financier, un maximum d'affaires* ».

²¹⁹⁹ **JEAN (J.-P.)**, « *Le système de justice pénale évalué à l'aune de ses résultats* », in **MASSÉ (M.)**, **JEAN (J.-P.)**, **GIUDICELLI (A.)**, *Un droit pénal postmoderne ? Mise en perspective des évolutions et ruptures contemporaines*, PUF, coll. Droit et justice, 2009, p. 247.

²²⁰⁰ **JEAN (J.-P.)**, « *III. Les principes de fonctionnement du système pénal* », Jean-Paul Jean éd., *Le système pénal*, *La Découverte*, 2008, pp. 64-73.

²²⁰¹ **JEAN (J.-P.)**, « *Le système de justice pénale évalué à l'aune de ses résultats* », in **MASSÉ (M.)**, **JEAN (J.-P.)**, **GIUDICELLI (A.)**, *Un droit pénal postmoderne ? Mise en perspective des évolutions et ruptures contemporaines*, préc.

²²⁰² V. **LECLERC (H.)**, « *Les limites de la liberté de la preuve ; aspects actuels en France* », *RSC* 1992, p. 15 ; **GAUTHIER (J.)**, « *Quelques remarques sur la liberté des preuves et ses limites en droit pénal* », *Rev. pén. suisse*, 1990, n° 2, p. 184 ; V. **VERNY (E.)**, *Procédure pénale*, 8^e éd., Dalloz, 2022, p. 50, n° 49 ; V. **AMBROISE-CASTÉROT (C.)**, « *La preuve : une question de loyauté ?* », *AJ Pénal* 2005, p. 261 ; V. **AMBROISE-CASTÉROT (C.)**, « *Recherche et administration des preuves en procédure pénale : la quête du Graal de la Vérité* », *AJ Pénal* 2005, p. 261 ; V. **BOULOC (B.)**, *Procédure pénale*, 28^e éd., Dalloz, 2022, p. 143, n° 164.

²²⁰³ V. art. 6 de la Convention EDH ; V. art. préliminaire du Cpp.

461. Interdépendance des procédures fiscale et pénale. Si la justice pénale négociée pour fraude fiscale répond à cette logique d'efficacité et de résultat, eu égard à la promptitude du traitement des dossiers avec la certitude d'une réponse pénale, il est néanmoins nécessaire de remarquer son particularisme. Appliquée à la fraude fiscale, la justice pénale négociée est étroitement liée à la procédure administrative fiscale qui la précède et qui détermine la mise en mouvement de l'action publique²²⁰⁴. Le rappel de l'image du continuum est opportun puisque l'interdépendance des procédures fiscale et pénale²²⁰⁵ sur laquelle il repose fait de l'aveu de reconnaissance de culpabilité du dispositif de CRPC, et de l'aveu de reconnaissance de responsabilité pénale de la CJIP, des aveux de reconnaissance du bien-fondé de la procédure administrative et de la dette fiscale qui en résulte.

Une telle évidence semble fonder le positionnement de la Chancellerie et du PNF qui exigent que le prévenu de fraude fiscale régularise sa situation fiscale pour pouvoir prétendre à l'application d'un dispositif de CRPC ou de CJIP²²⁰⁶. Conséquemment, outre son adéquation avec la logique de résultat dictée par la politique criminelle, la justice pénale négociée pour fraude fiscale garantit le recouvrement de la dette fiscale devenue incontestable.

Ainsi la justice pénale négociée permet d'une part, une gestion plus rapide du contentieux pénal qui s'est développé en matière fiscale (Section I). D'autre part, elle va permettre d'atteindre plus aisément l'objectif de recouvrement de la dette fiscale que poursuit la procédure pénale dans le

²²⁰⁴ V. art. L. 228 du LPF ; V. **CABON (S.-M.)**, « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du « verrou de Bercy » », *Dr. fisc.* n° 46, 13 Novembre 2014, 620 ; V. **DETRAZ (S.)**, « Délit général de fraude fiscale et autres délits communs à tous les impôts », *JurisClasseur Procédures fiscales*, Fasc. 705, 23 Octobre 2018, mise à jour 15 janv. 2020 ; **SALOMON (R.)**, « Chroniques - Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.* n° 6-7, 6 Février 2020, 131.

²²⁰⁵ V. notamment CEDH, gr. ch., 15 novembre 2016, n° 24130/11, n° 29758/11, *A et B c/ Norvège*, spéc. § 153 ; V. CJUE, gr. ch., 20 mars 2018, aff. C-524/15, *Luca Mancini*, pt. 61-65 ; V. Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, *M. Alec W. et autre [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale]*, cons. 25 ; V. Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *M. Jérôme C. [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale]*, cons. 25.

²²⁰⁶ L'application d'une procédure de CRPC pour fraude fiscale est assujettie à la régularisation de la situation fiscale, V. ministère de la Justice, circulaire du 2 septembre 2004 relative à la CRPC, JUS-D-04-30176C, CRIM-04-12-E8-02.09.04, S.D.J.P.G. n° 02-L-242, p. 38, ce dispositif de justice négocié doit « *par priorité concerner des affaires dans lesquelles [...] le préjudice de la victime a été réparé au cours de l'enquête* » ; V. Tribunal de Paris, PNF, Publications, Articles thématiques, Comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC) au PNF, novembre et décembre 2021, article concernant la pratique des CRPC au PNF, « *En matière fiscale, le parquet national financier exige ainsi que le contribuable ait régularisé sa situation auprès de l'administration fiscale avant d'envisager la proposition d'une CRPC* » ; L'application d'une procédure de CJIP pour fraude fiscale est assujettie à la régularisation de la situation fiscale, V. ministère de la Justice, circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, N° CRIM »2021 « -10 / G3 – 04/10/2021, p. 11 : des échanges entre l'administration fiscale et l'autorité judiciaire « *doivent intervenir le plus en amont possible et permettre, une fois le chiffre de l'impôt élué établi, d'envisager un règlement coordonné des procédures fiscales et pénales. Un règlement global fiscal et pénal des dossiers donnant lieu à une CJIP doit en effet être privilégié par les parquets* » ; V. Ministère de la Justice, PNF, Lignes directrices sur la mise en œuvre de la convention judiciaire d'intérêt public, 16 janvier 2023, p. 21, « *le PNF s'assure avant de conclure une CJIP qu'une issue fiscale a été trouvée et que sauf exception, les droits élués, intérêts de retard et pénalités imposées par l'administration fiscale ont été recouverts* ».

continuum de répression de la fraude fiscale puisque l'application de cette forme de justice pénale a pour condition la régularisation fiscale (Section II).

Section I – La gestion efficace du contentieux de la fraude fiscale par la justice pénale négociée

462. Tradition fiscale de la justice pénale négociée. La gestion du contentieux de la fraude fiscale est une problématique qui avait déjà suscité l'attention du législateur bien avant l'élaboration de la loi consacrant application des procédures de CRPC et de CJIP à ce délit²²⁰⁷. D'un point de vue historique, au début du XIX^{ème} siècle, la Cour de cassation avait attribué, à l'administration fiscale, le pouvoir d'exercice de l'action publique en matière de fraude aux contributions indirectes sur le fondement du droit de transaction sur l'action publique dont disposait cette régie²²⁰⁸. La doctrine faisait d'ailleurs observer à cette époque que le législateur avait conféré à l'administration fiscale, connue sous l'appellation de régie des contributions indirectes, le droit « *de transiger avec le prévenu de contravention et d'éteindre par là les poursuites* »²²⁰⁹. La justice négociée existait donc déjà en France en matière fiscale au XIX^{ème} siècle dès lors que la régie était en mesure de permettre à un fraudeur d'éviter un procès pénal à condition de régulariser sa situation fiscale.

Le Conseil constitutionnel rappelle que le dispositif actuel de déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale, en place depuis la loi du 25 juin 1920, est la consécration législative de la jurisprudence de la Cour de cassation selon laquelle « *le droit de poursuivre la répression des contraventions aux lois sur les contributions indirectes n'appartient qu'à la régie* »²²¹⁰. Il convient néanmoins de remarquer que l'héritage de l'actuel dispositif ne se limite pas à la mise en mouvement de l'action publique pour fraude fiscale, mais s'observe pareillement au regard du pouvoir de transaction sur l'action publique dont dispose l'administration. En effet, l'administration fiscale dispose d'un droit de

²²⁰⁷ Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, art. 24 portant modification de l'art. 495-16 du Cpp qui désormais ne compte plus les infractions dont la poursuite est prévue par une loi spéciale parmi les exceptions à l'application de la CRPC ; Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, art. 25 portant modification de l'art. 41-1-2 du Cpp faisant rentrer la fraude fiscale au rang des infractions pour lesquelles une CJIP est applicable.

²²⁰⁸ Cour de cassation, arrêts des 24 févr. 1820, J.P., tom. XV, p. 802 ; 11 nov. 1826, J.P., tom. XX, p. 820 ; 18 janv. 1828, J.P., tom. XXI, p. 1062 ; 1^{er} oct. 1842, J. cr., XV, p. 66, les hauts magistrats considéraient « *qu'aux termes de l'article 90 de la loi du 5 ventôse an XII et de l'article 23 du décret du 5 germinal suivant, le droit de poursuivre la répression des contraventions aux lois sur les contributions indirectes n'appartient qu'à la régie* » ; V. **HÉLIE (F.)**, *Traité de l'instruction criminelle, préc.*, p. 234, l'auteur faisait observer que « *L'administration, en effet, pouvant composer sur des faits passibles de confiscations et d'amendes, il a paru logique d'en conclure qu'elle pouvait poursuivre l'application de ces peines* »

²²⁰⁹ **MANGIN (C.)**, *Traité de l'action publique et de l'action civile en matière criminelle*, Tome premier, Nève Librairie de la Cour de cassation, Paris, 1837, p. 76, n° 41, l'auteur fait observer que « *l'administration des contributions indirectes a le droit de transiger avec le prévenu de contravention et d'éteindre par là les poursuites* ».

²²¹⁰ Cour de cassation, arrêts des 24 févr. 1820, J.P., tom. XV, p. 802 ; 11 nov. 1826, J.P., tom. XX, p. 820 ; 18 janv. 1828, J.P., tom. XXI, p. 1062 ; 1^{er} oct. 1842, J. cr., XV, p. 66 ; V. Cons. const., Commentaire, Décision n° 2016-555 QPC du 22 juillet 2016, *M. Karim B.*, pp. 2-4.

transaction purement administratif²²¹¹. De surcroît, de son pouvoir de mise en mouvement de l'action publique s'induit un pouvoir de refuser de déclencher des poursuites pénales. En conséquence, la combinaison de ce droit de transaction administrative avec le pouvoir de renoncer aux poursuites pénales offre à l'administration un pouvoir de transaction sur l'action publique.

463. Justice pénale négociée du verrou de Bercy. L'efficacité du dispositif de déclenchement des poursuites pénales est révélée par le nombre important de dossiers pénalement répréhensibles gérés par la seule administration fiscale avant l'entrée en vigueur de la loi du 23 octobre 2018. En effet, avant l'entrée en vigueur de la réforme du déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale, chaque année sur environ un million de dossiers de contrôle fiscal²²¹², l'administration identifiait environ 4000 dossiers dits répressifs, en raison du montant des droits fraudés et du caractère intentionnel des agissements, et ne déclenchait pourtant des poursuites pénales que pour un peu moins d'un millier d'entre eux²²¹³. Conséquemment plus de 3000 dossiers qui auraient dû être déférés devant le juge répressif, restaient alors aux mains de l'administration fiscale qui leur appliquait une procédure de transaction²²¹⁴.

Depuis l'ouverture des procédures de CRPC et de CJIP à la fraude fiscale, à l'instar de l'administration fiscale, le procureur de la République dispose de la faculté de retenir le dossier d'un contribuable afin de trouver, avec lui, un accord permettant d'éviter les vicissitudes d'un procès pénal ordinaire. Ces dispositifs garantissent à l'autorité judiciaire une gestion efficace du contentieux de la fraude fiscale eu égard à la célérité (Sous-section I) et à la rentabilité (Sous-section II) de la réponse pénale pour fraude fiscale grâce à la justice négociée.

²²¹¹ V. art. L. 247 du LPF : « L'administration peut accorder sur la demande du contribuable ; 3° Par voie de transaction, une atténuation d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent ne sont pas définitives ».

²²¹² Nombre de dossiers de contrôle fiscal sur des professionnels en 2019 : 374817 dossiers ; en 2020 : 272465 dossiers ; 2021 : 288854 dossiers ; V. DGFIP, Rapport d'activité 2021, Cahier statistiques 2021, p. 19 ; Nombre de dossiers de contrôle fiscal sur des particuliers en 2019 : 849156 dossiers ; en 2020 : 646355 dossiers ; en 2021 : 743335 dossiers ; V. DGFIP, Rapport d'activité 2021, Cahier statistiques 2021, p. 19.

²²¹³ Sénat, Commission des finances, Rapport n° 446 (2017-2018), Proposition de loi renforçant l'efficacité des poursuites contre les auteurs d'infractions financières et supprimant le « verrou de Bercy ».

²²¹⁴ V. Cour des comptes, Rapport public annuel, « Les remises et transactions en matière fiscale : une égalité de traitement et une transparence à mieux assurer », février 2018, p. 70, la Cour des comptes annonce la conclusion d'une moyenne de plus de 3000 transactions fiscales par an de 2013 – 2016.

Sous-section I - La célérité de la réponse pénale pour fraude fiscale grâce à la justice négociée

464. Encadrement des délais judiciaires. La célérité de la réponse pénale est une nécessité que BECCARIA défendait en affirmant que « *Plus le châtement sera prompt, plus il suivra de près le crime qu'il punit, plus il sera juste et utile* »²²¹⁵. Aujourd'hui la célérité est une exigence conventionnelle du procès pénal figurant aux articles 5 § 3 et 6 § 1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales en vertu desquels une personne mise en cause pénalement doit être entendue et jugée « *dans un délai raisonnable* ». Une telle exigence est rappelée par la Cour EDH qui juge que « *l'article 6 prescrit la célérité des procédures judiciaires, mais il consacre aussi le principe plus général, d'une bonne administration de la justice* »²²¹⁶. À travers cette dernière précision, la Cour semble faire observer que la vitesse ne doit pas être confondue avec la précipitation qui porterait atteinte aux garanties fondamentales du procès équitable²²¹⁷. Afin de réduire les délais judiciaires, le Conseil de l'Europe a émis une recommandation préconisant le recours à des procédures simplifiées, transactionnelles et notamment fondées sur des plaidoyers de culpabilité²²¹⁸. L'entrée en vigueur des dispositifs de justice négociée en droit français répond à un tel objectif²²¹⁹.

Appliquée à la fraude fiscale par le biais des procédures de CRPC et de CJIP, la justice négociée garantit la rapidité du traitement judiciaire de cette infraction (§ 1) ainsi que l'effectivité de la réponse pénale (§ 2).

§ 1 - La rapidité du traitement judiciaire de la fraude fiscale

Les procédures de CRPC et de CJIP réduisent considérablement le délai qui s'écoule entre la saisine du ministère public et la réponse apportée. La commission des finances du Sénat fait observer que le dispositif de CJIP, qui apporte une réponse pénale dans des dossiers de fraude très complexes, raccourcit en moyenne de moitié des contentieux qui peuvent s'étendre sur plus de dix années sans certitude de recouvrement de l'impôt fraudé et de versement d'amendes fiscales et pénales²²²⁰. La

²²¹⁵ BECCARIA (C.), *Traité des délits et des peines*, éd. Flammarion, 1979, Chapitre XIX « De la promptitude des châtements », p. 102-104.

²²¹⁶ V. notamment CEDH, 12 oct. 1992, n° 12919/87, *Boddaert c. Belgique*, § 39.

²²¹⁷ Rappr. CEDH, 19 oct. 2004, n° 59335/00, *Makhfi c. France*, §§ 37-42.

²²¹⁸ V. Conseil de l'Europe, Comité des ministres, Recommandation N° R (87) 18, concernant la simplification de la justice pénale, 17 septembre 1987, spéc. p. 5.

²²¹⁹ V. sur ce point CABON (S.-M.), *La négociation en matière pénale*, Thèse, Université de Bordeaux, 5 décembre 2014, pp. 40-42 ; V. PEREIRA (B.), « Justice négociée : efficacité répressive et droits de la défense ? », *Recueil Dalloz* 2005, p. 2041.

²²²⁰ V. Sénat, Commission des finances, Mission d'information relative à la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, 26 octobre 2022, p. 75, selon la commission « *À titre d'exemple, il s'est écoulé quatre ans et trois mois entre la plainte de la DGFIP déposée le 10 juin 2015 à l'encontre de Google et la validation de la CJIP le 12 septembre 2019 [...] l'intérêt de la CJIP ne réside pas*

même commission souligne que la procédure de CRPC réduit d'environ un tiers des contentieux qui en moyenne peuvent durer plus de trois ans²²²¹.

L'application d'instruments de justice pénale négociée à des faits de fraude fiscale permet d'accélérer la procédure en considération de l'aveu du fraudeur (A) et en raison de la mise à l'écart d'investigations complexes (B).

A - L'accélération de la procédure en considération de l'aveu du fraudeur

465. *In dubio pro reo.* En vertu du principe selon lequel il revient à l'autorité de poursuite d'apporter la preuve de la culpabilité²²²², afin de parvenir à la vérité, le procès pénal doit consacrer du temps pour la recherche de la preuve ainsi que pour sa contradiction devant la juridiction. Si tel que l'affirme DOMAT, la preuve est « *ce qui persuade l'esprit d'une vérité* »²²²³, l'objectif de la preuve est de persuader le juge pénal de la vérité qu'elle soutient. On pourrait rapprocher cette affirmation de la définition de M. LÉVY-BRUHL qui percevait la preuve comme « *le procédé par lequel un fait ou un droit controversé et douteux acquiert par le moyen du jugement qui l'entérine la valeur d'une vérité* »²²²⁴. L'établissement de la vérité est donc l'aboutissement du procès pénal dès lors que s'évince de ce processus de justice, son articulation autour de la question cardinale de la preuve²²²⁵.

Comparativement, la procédure de justice négociée est bien plus rapide dès lors que la vérité n'est pas l'aboutissement mais le point de départ du processus pénal. En effet, ce processus négocié s'ouvre avec l'aveu de la personne mise en cause.

Conséquemment, l'aveu affranchit la procédure de justice négociée des règles d'obtention (1) comme de contradiction (2) de la preuve.

dans le raccourcissement des délais de traitement mais dans la réponse apportée aux dossiers de fraude très complexe, pour lesquels les contentieux auraient pu durer plus de dix ans ».

²²²¹ *Ibidem*, p. 76, en 2020 un dossier de fraude fiscale qui en audience correctionnelle aurait nécessité 43,2 mois de traitement, en application d'une procédure de CRPC demande 29,3 mois de traitement.

²²²² Ce principe a été rappelé dans un arrêt CEDH, 28 juin 2022, n° 20762/19, *Boutaffala c. Belgique*, § 89, la Cour de Strasbourg a jugé qu'« *en vertu du principe « in dubio pro reo » qui constitue l'un des principes les plus fondamentaux du droit pénal [...] la charge de la preuve incombe à l'accusation et une personne poursuivie ne pourrait être contrainte de prouver son innocence* » ; Le principe *in dubio pro reo* selon lequel le doute profite à l'accusé repose sur la présomption d'innocence. Ce principe est soutenu par l'art. préliminaire du Cpp et figure à l'art. 304 du Cpp aux termes duquel : « *l'accusé est présumé innocent et que le doute doit lui profiter* ».

²²²³ DOMAT (J.), *Les lois civiles dans leur ordre naturel*, 2e éd., t. II, chez P. Aubouin P. Emery C. Clouzier, 1691, p. 346.

²²²⁴ LÉVY-BRUHL (H.), *La preuve judiciaire. Étude de sociologie juridique*, Rivière et Cie, 1964, p. 7.

²²²⁵ V. notamment GUINCHARD (S.), BUISSON (J.), *Procédure pénale*, 15^e éd., LexisNexis, 2022, p. 470, n° 498.

1 - L'affranchissement de la justice négociée des règles d'obtention de la preuve

466. Économie du temps d'administration de la preuve. Le principe de la liberté de la preuve²²²⁶ en droit pénal pourrait laisser entendre que la collecte des preuves est un exercice simple et rapide, la doctrine soulève toutefois « *L'absence de liberté dans la recherche de la preuve* »²²²⁷. En effet, quand bien même la preuve serait libre, son administration reste soumise au respect de la légalité matérielle et formelle²²²⁸, cela signifie qu'elle doit être obtenue dans le respect des règles posées par le Code de procédure pénale, de la dignité humaine²²²⁹, du principe de loyauté²²³⁰ et des droits de la défense²²³¹.

S'il peut paraître évident que le respect de telles exigences contribue à allonger le temps judiciaire consacré à l'obtention de la preuve, il importe d'observer que ces exigences sont inconnues des procédures de justice négociée. L'aveu de culpabilité recueilli dans le cadre de la CRPC, comme l'aveu de reconnaissance de sa responsabilité dans le cadre d'une CJIP, doivent être considérés comme des preuves mises à la disposition du ministère public par la personne mise en cause dès l'ouverture des négociations sur la sanction pénale. La preuve est donc censée satisfaire toutes les conditions susmentionnées dès lors qu'elle a été obtenue dans un cadre légal de renonciation du justiciable aux garanties du procès pénal, notamment le droit de ne pas contribuer à sa propre accusation²²³².

L'accélération de la procédure est également due à l'affranchissement de la justice négociée des règles de contradiction de la preuve.

2 - L'affranchissement de la justice négociée des règles de contradiction de la preuve

467. Économie du temps de contestation de la preuve. En se fondant sur les dispositions de l'article 427 du Code de procédure pénale, la doctrine fait observer que « *si la preuve peut alors être*

²²²⁶ V. en matière correctionnelle art. 427 du Cpp ; V. en matière criminelle et contraventionnelle art. 353 et 536 du Cpp.

²²²⁷ **DANJAUME (G.)**, « Le principe de liberté de la preuve en procédure pénale », *Recueil Dalloz* 1996, p. 153.

²²²⁸ V. notamment **GUINCHARD (S.)**, **BUISSON (J.)**, *Procédure pénale, préc.*, p. 497 et s.

²²²⁹ V. **LECLERC (H.)**, « Les limites de la liberté de la preuve ; aspects actuels en France », *RSC* 1992, p. 15 ; **GAUTHIER (J.)**, « Quelques remarques sur la liberté des preuves et ses limites en droit pénal », *Rev. pén. suisse*, 1990, n° 2, p. 184.

²²³⁰ V. **VERNY (E.)**, *Procédure pénale*, 8^e éd., Dalloz, 2022, p. 50, n° 49 ; V. **AMBROISE-CASTÉROT (C.)**, « La preuve : une question de loyauté ? », *AJ Pénal* 2005, p. 261 ; V. **AMBROISE-CASTÉROT (C.)**, « Recherche et administration des preuves en procédure pénale : la quête du Graal de la Vérité », *AJ Pénal* 2005, p. 261 ; V. **PRADEL (J.)**, **VARINARD (A.)**, *Les grands arrêts de la procédure pénale*, 10^e éd., Dalloz, p. 214 et s.

²²³¹ V. **BOULOC (B.)**, *Procédure pénale*, 28^e éd., Dalloz, 2022, p. 143, n° 164.

²²³² V. **LEBLOIS-HAPPE (J.)**, « Le droit de ne pas contribuer à sa propre accusation », in *Travaux de l'institut de sciences criminelles et de la justice de Bordeaux*, n° 1, Cujas, 2011, p. 295 ; V. **PIN (X.)**, *Le consentement en matière pénale*, LGDJ, 2002, p. 523.

rapportée par tout moyen, c'est à la condition qu'elle soit contradictoirement discutée lors des débats»²²³³. On peut considérer que l'autorité judiciaire est débitrice à l'égard de la personne mise en cause du temps judiciaire consacré au débat contradictoire. À cet égard, la Cour EDH considère que le droit à une procédure contradictoire « implique en principe le droit pour les parties à un procès de se voir communiquer et de discuter toute pièce ou observation présentée au juge, fût-ce par un magistrat indépendant, en vue d'influencer sa décision »²²³⁴. La Cour de cassation juge, au visa de l'article 6 § 1 de la Convention EDH et de l'article préliminaire du Code de procédure pénale, qu'une décision juridictionnelle ne peut être fondée sur une pièce qui n'aurait pas été soumise au débat contradictoire²²³⁵.

Dans le cadre des procédures de justice pénale négociées²²³⁶, l'aveu suppose un renoncement du justiciable à la discussion sur la preuve avec pour conséquence un gain de temps judiciaire lié à l'absence de débats. Il convient par ailleurs de remarquer que la contestation des faits par le prévenu au cours de l'enquête ne fait pas obstacle au recours à la CRPC facilité par la phase contradictoire prévue par l'article 77-2 du Code de procédure pénale²²³⁷. Cet article impose au ministère public de communiquer le dossier à la personne mise en cause afin que celle-ci soit en mesure de formuler des remarques sur la régularité de la procédure, la qualification des faits, le caractère insuffisant de l'enquête et sur la nécessité de procéder à de nouveaux actes d'investigation²²³⁸. Ce texte favorise l'acceptation de la procédure de CRPC pour les prévenus les plus réticents. En effet, les personnes mises en cause, dûment informées du contenu du dossier, peuvent refuser d'accepter un tel dispositif dès lors qu'elles estiment pouvoir avoir gain de cause lors d'un procès ordinaire. En conséquence, en permettant à ces prévenus de bénéficier de l'accès à l'intégralité du dossier, dès le stade de l'enquête, l'article 77-2 du Code de procédure pénale permet à ces derniers d'évaluer la pertinence de leurs moyens de défense, et permet au parquet de négocier la contestation des éléments de preuve, afin d'obtenir l'acceptation de la CRPC, et ainsi accélérer le traitement de l'infraction.

En tout état de cause, les procédures de CRPC et de CJIP font l'économie du temps judiciaire consacré au respect des principes relatifs à l'obtention de la preuve et aux débats contradictoires, dès lors qu'elles s'affranchissent des règles d'administration et de contradiction de la preuve.

²²³³ AZOULAY (W.), « Loyauté de la preuve pénale : un concept de Protée », *Dalloz actualité*, 17 novembre 2017.

²²³⁴ CEDH, 27 mars 1998, n° 21351/93, *J.J. c. Pays-Bas*, § 43.

²²³⁵ Cass. crim., 6 nov. 2013, n° 13-85.658.

²²³⁶ V. MIGNON COLOMBET (A.), « La convention judiciaire d'intérêt public : vers une justice de coopération ? », *AJ Pénal* 2017, p. 68 ; V. SCATTOLIN (A.), *La volonté de la personne poursuivie*, Thèse Université de Poitiers, *préc.*, p. 176 ; V. PIN (X.), *Le consentement en matière pénale*, LGDJ, coll. Thèses, Bibliothèque des sciences criminelles, 2002, p. 374.

²²³⁷ V. sur ce point DAOUD (E.), Circulaire du 4 octobre 2021 : Épisode 7 – La place de la CRPC et de la CJIP dans la lutte contre la fraude fiscale », *Dalloz actualité* 25 janvier 2022.

²²³⁸ V. al. 1 et 2 de l'art. 77-2 du Cpp.

Contrairement à la procédure pénale de laquelle la vérité est une résultante, en matière de justice pénale négociée, la vérité fondée sur l'aveu est disponible dès le départ et permet l'ouverture de la procédure transactionnelle²²³⁹.

L'accélération de la procédure de justice pénale négociée pour fraude fiscale peut par ailleurs résulter de la mise à l'écart d'investigations complexes.

B - L'accélération de la procédure en raison de la mise à l'écart d'investigations complexes

468. Indifférence à la complexité de la fraude fiscale. La fraude fiscale fait partie des infractions financières que la doctrine reconnaît comme « *Complexes, sophistiquées et discrètes par nature* »²²⁴⁰. Ces caractéristiques rendent difficile la détection des infractions financières pour lesquelles l'enquête pénale se caractérise par sa lenteur²²⁴¹. Donc, les délais de procédure pénale pour fraude fiscale peuvent s'avérer plus importants que pour des infractions moins complexes eu égard au temps consacré à la recherche de la preuve²²⁴². Les investigations sont susceptibles de se révéler chronophages en raison de la technicité et de la complexité du délit de fraude fiscale.

S'agissant de la technicité de la fraude fiscale, il importe de rappeler que l'appréhension de ce délit par les services judiciaires d'investigation suppose la maîtrise de connaissances pointues en droit fiscal qui dépassent la formation généraliste des magistrats et enquêteurs²²⁴³. En ce qui concerne la complexité de la fraude fiscale, elle peut résulter de la multiplicité d'opérations réalisées par l'interposition d'établissements off-shore ou paradis fiscaux dans le but d'égarer les services d'enquête²²⁴⁴. En conséquence, ces caractéristiques de l'infraction de fraude fiscale contribuent à l'allongement des délais consacrés à la détection de ce délit et à l'établissement de la preuve.

²²³⁹ V. sur ce point **PIN (X.)**, « Preuve et vérité(s) », in *Les transformations de la preuve pénale*, ss. la dir. de **BEAUVAIS (P.)**, **PARIZOT (R.)**, LGDJ, 2018, p. 13.

²²⁴⁰ **MARIN (J.-C.)**, « Le rôle du ministère public en matière économique et financière », *Cahiers de droit de l'entreprise*, Allocution d'ouverture, septembre 2015, n° 5.

²²⁴¹ V. sur ce point **GOLDSZLAGIER (J.)**, « Aspects contemporains de l'enquête pénale financière », *Lexbase*, Le Quotidien du 13 avril 2021 : Procédure pénale.

²²⁴² V. Sénat, Commission des finances, mission d'information relative à la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, 26 octobre 2022, p. 75, selon la commission certains contentieux pour fraude fiscale peuvent s'étendre sur plus de dix années.

²²⁴³ On peut citer le propos de certains magistrats au sujet de la technicité de la matière fiscale, selon lequel : « *la réponse à la complexité de ce contentieux résiderait davantage dans la formation professionnelle continue des magistrats* », Syndicat de la Magistrature, « Le « verrou de Bercy », un obstacle à la répression de la fraude fiscale », Paris, le 31 janvier 2018, p. 6.

²²⁴⁴ V. notamment II de l'art. L. 228 du LPF ; V. ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance, Document de politique transversale, Projet de loi de finances pour 2022, p. 38, aux termes de ce rapport le délit de fraude fiscale « *complexe* » est identifié comme la « *fraude réalisée dans les paradis fiscaux, fraude recourant au faux ou à la falsification, fraude utilisant les domiciliations fiscales fictives ou artificielles, fraude recourant aux manœuvres destinées à égarer l'administration* » ; Le rapport reprend les conditions visées par les 1° à 5° du II de l'art. L. 228 du LPF ; V. **LASCOUMES (P.)**, **NAGELS (C.)**, *Sociologie des élites délinquantes*, Armand Colin, 2^e éd. 2018, p. 91.

Pourtant, tel que le rappelle la Cour des comptes, la longueur des délais de procédure affaiblit remarquablement l'efficacité de la réponse pénale²²⁴⁵.

La justice négociée pour fraude fiscale reposant sur l'aveu de la personne mise en cause apporte une solution à la gestion du temps judiciaire en raison de la suppression de la phase de recherche de la preuve des fraudes et notamment les plus complexes. La doctrine met en exergue le caractère providentiel des instruments de justice négociée pour les parquets parfois dépassés par la technicité de certaines fraudes fiscales qui « *pourraient être tentés de recourir à la CRPC afin de pallier les insuffisances d'un dossier qui seraient susceptibles de justifier une relaxe dans le cadre d'une audience correctionnelle* »²²⁴⁶.

La gestion efficace du temps judiciaire par le biais des procédures de justice pénale négociée contribue à renforcer l'effectivité de la réponse pénale pour fraude fiscale.

§ 2 - L'effectivité de la réponse pénale négociée pour fraude fiscale

469. Application concrète de la règle de droit pénal. On peut reprendre le propos de M. LASCOUMES qui définit l'effectivité comme le « *degré de réalisation, dans les pratiques sociales, des règles énoncées par le droit* »²²⁴⁷. Il s'agit d'une notion généralement « *utilisée pour mesurer l'impact du droit sur les pratiques sociales* »²²⁴⁸. L'effectivité est d'une importance considérable pour les juristes comme le souligne M. JEAMMAUD puisque, grâce à cette notion, ils sont en mesure de démontrer l'impact du droit au cœur de la société²²⁴⁹. En d'autres termes l'effectivité d'une règle de droit peut s'évaluer au regard de son application concrète et de ses effets²²⁵⁰. Par conséquent, l'effectivité d'une réponse pénale est une notion permettant de démontrer qu'une infraction a bien fait l'objet de l'application du droit pénal et *in fine* de la sanction idoine.

Dans le cadre de la justice négociée, l'effectivité de la réponse pénale s'infère du caractère pragmatique de cette nouvelle forme de justice. La justice pénale négociée garantit la délivrance

²²⁴⁵ V. Cour des comptes, Les moyens consacrés à la lutte contre la délinquance économique et financière, Réf. : S2018-3520, 12 décembre 2018, p. 3 et s.

²²⁴⁶ V. sur ce point **DAOUD (E.)**, Circulaire du 4 octobre 2021 : Épisode 7 – La place de la CRPC et de la CJIP dans la lutte contre la fraude fiscale », *préc.*

²²⁴⁷ **LASCOUMES (P.)**, « Effectivité », in **ARNAUD (A.-J.)** (ss. la dir.), *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, LGDJ, 2^e éd., 1993, p. 217.

²²⁴⁸ **LASCOUMES (P.)**, **SERVERIN (E.)**, « Théories et pratiques de l'effectivité du droit », *Droit et société*, 1986, pp. 101 à 104.

²²⁴⁹ **JEAMMAUD (A.)**, « Le concept d'effectivité du droit », in **AUVERGNON (P.)** (ss. la dir.), *L'effectivité du droit du travail : à quelles conditions ?*, Presses universitaires de Bordeaux, 2^e éd., 2008, pp. 35-56.

²²⁵⁰ V. **CARBONNIER (J.)**, « Effectivité et ineffectivité de la règle de droit », *L'Année sociologique*, 1958, LVII, p. 3, selon l'auteur, inappliquée la règle de droit « *est comme si elle n'existait pas* » ; V. **OST (F.)**, **VAN DE KERCHOVE (M.)**, *Jalons pour une théorie critique du droit*, Publications des Facultés universitaires Saint-Louis, 1987, p. 602 ; V. **ROCHER (G.)**, « L'effectivité du droit », in **Lajoie (A.)**, **Macdonald (R. A.)**, **Janda (R.)**, **Rocher (G.)**, *Théories et émergence du droit : pluralisme, surdétermination et effectivité*, Bruylant, 1998, p. 135 ; V. **KELSEN (H.)**, *Théorie pure du droit*, trad. par Charles Eisenmann, Dalloz, 2^e éd., 1962, p. 496 ; V. **TZUTZUIANO (C.)**, *L'effectivité de la sanction pénale*, Thèse Université de Toulon, 2 décembre 2015.

d'une réponse pénale en raison de la participation de la personne mise en cause à l'élaboration d'une telle réponse²²⁵¹. On peut donc observer la justice négociée pour fraude fiscale comme un gage d'effectivité de la réponse pénale dès lors que les procédures de CRPC et de CJIP garantissent une réponse pénale face à l'afflux des dossiers de fraude complexe (A) et de fraude grave (B).

A – La garantie d'une réponse pénale face à l'afflux des dossiers de fraude complexe

470. Solution au sous-dimensionnement des services d'enquête. Depuis la mise en place de la procédure judiciaire d'enquête fiscale le 30 décembre 2009²²⁵², le ministère public est saisi de faits de fraude fiscale complexe²²⁵³ en sus des dossiers issus de la procédure de déclenchement des poursuites pénales par voie de plainte ou de dénonciation. En considération des statistiques de la DGFIP, chaque année, plus de quarante procédures judiciaires d'enquête fiscale sont ouvertes²²⁵⁴. Ces procédures exclusivement dirigées par le PNF²²⁵⁵ sont conduites par les services de police fiscale²²⁵⁶. Depuis la réforme du 23 octobre 2018, l'avis de la CIF n'est pas requis aux fins d'ouverture de la procédure judiciaire d'enquête fiscale. La mise à l'écart du filtre de la CIF est susceptible de renforcer l'afflux des dossiers d'enquête judiciaire fiscale devant le ministère public²²⁵⁷.

L'augmentation constante des saisines du PNF, dans ce cadre, soulève des difficultés liées au sous-dimensionnement des services de police fiscale pour traiter ces dossiers dans des délais

²²⁵¹ V. sur ce point **ALT-MAES (F.)**, « La contractualisation du droit pénal. Mythe ou réalité ? », *RSC* 2002, p. 501 ; V. **MILBURN (P.)**, « De la négociation dans la justice imposée », *Négociations*, vol. n° 1, 2004, pp. 27-38 ; V. **PIN (X.)**, *Le consentement en matière pénale*, Thèse, Université Pierre Mendès France de Grenoble, 1999, n° 390.

²²⁵² Loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, art. 23 ; V. notamment **MICHAUD (P.)**, « L'enquête fiscale judiciaire sous le contrôle du Parquet », *Gaz. Pal.* 30 janv. 2010, p. 13.

²²⁵³ V. 1° à 5° du II de l'article L. 228 du LPF qui vise les fraudes qui résultent : soit de l'utilisation de comptes ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ; soit de l'interposition de personnes physiques ou morales établies à l'étranger ; soit de faux et son usage ; soit de domiciliations fiscales fictives ou artificielles à l'étranger ; soit de toute autre manœuvre destinée à égarer l'administration.

²²⁵⁴ V. DGFIP, Cahier statistiques 2021, p. 19, nombre de dossiers transmis à la police fiscale : 41 en 2019, 41 en 2020, 45 en 2021.

²²⁵⁵ V. ministère de la Justice, circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, N° CRIM »2021 « -10 / G3 – 04/10/2021, p. 6 : « Le PNF est rendu destinataire par l'administration fiscale de l'ensemble des plaintes sur présomptions caractérisées de fraude fiscale ».

²²⁵⁶ Pour la police fiscale rattachée au ministère de l'intérieur, BNRDF, V. Art. 1 du décret n° 2010-1318 du 4 novembre 2010 portant création d'une brigade nationale de répression de la délinquance fiscale ; V. **AYRAULT (L.)**, « Procédure judiciaire d'enquête fiscale », *Procédures* n° 1, Janvier 2011, comm. 45 ; V. **PERROTIN (F.)**, « Les débuts de la police judiciaire fiscale », *LPA* 28 nov. 2011, n° 236, p. 4 ; Pour la police fiscale rattachée au ministère des Finances, SEJF, V. Art. 1^{er} du décret n° 2019-460 du 16 mai 2019 portant création d'un service à compétence nationale dénommé « service d'enquêtes judiciaires des finances » ; V. notamment **BUISSON (J.)**, « Les aspects de la procédure pénale dans la loi relative à la lutte contre la fraude », *Procédures* n° 12, Décembre 2018, comm. 377 ; V. notamment **DETRAZ (S.)**, « Création du service d'enquêtes judiciaires des finances (SEJF) », *Droit pénal* n° 7-8, Juillet 2019, comm. 133.

²²⁵⁷ L'art. 36 de la loi n° 2018-898 du 23 oct. 2018 relative à la lutte contre la fraude dispense l'ouverture de la procédure judiciaire d'enquête fiscale de la saisine préalable de la CIF, V. Art. L. 228, II du LPF : « l'avis de la commission n'est pas requis lorsqu'il existe des présomptions caractérisées qu'une infraction fiscale a été commise et pour laquelle existe un risque de dépérissement des preuves ».

raisonnables. La Commission des finances du Sénat évoque l'exemple du SEJF saisi sur des agissements « *impliquant parfois des schémas de fraude internationale, ce qui suppose un temps d'enquête et de traitement extrêmement long, au gré du bon vouloir des administrations fiscales et des autorités judiciaires étrangères* »²²⁵⁸.

Les instruments de justice pénale négociée pour fraude fiscale offrent une solution efficace à ces difficultés à travers l'assurance d'un traitement bien plus rapide de ces dossiers avec la garantie d'une réponse pénale effective en considération de la participation de la personne mise en cause. D'ailleurs, l'incitation de la Chancellerie à faire un usage aussi large que possible de la CRPC pour tout type de fraude fiscale semble attester de la reconnaissance de l'effectivité de la réponse pénale à travers ce dispositif de justice négociée²²⁵⁹.

L'augmentation des saisines de l'autorité judiciaire pour fraude fiscale résultant de l'instauration de la procédure judiciaire d'enquête fiscale s'est intensifiée avec l'arrivée des dossiers de dénonciation obligatoire des fraudes graves²²⁶⁰. Dans ce contexte, les instruments de justice pénale négociée garantissent également une réponse pénale face à l'afflux de ces dossiers de fraude grave.

B - La garantie d'une réponse pénale face à l'afflux des dossiers de fraude grave

471. Solution au doublement des saisines du parquet. Depuis l'entrée en vigueur de la procédure de dénonciation des fraudes graves consacrée par la loi du 23 octobre 2018, le rythme des saisines annuelles de l'autorité judiciaire pour fraude fiscale a quasiment doublé. En effet, les données statistiques de la DGFIP font état d'une augmentation de 75 % de dossiers de fraude fiscale ayant fait l'objet d'une transmission au parquet entre 2018 et 2021²²⁶¹.

Les instruments de justice négociée sont plus à même de faire face à l'afflux de dossiers de fraude fiscale et de permettre à l'autorité judiciaire de délivrer une réponse pénale à tous ces dossiers de fraude fiscale dans un délai raisonnable.

²²⁵⁸ V. Sénat, Commission des finances, mission d'information relative à la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, 26 octobre 2022, p. 83.

²²⁵⁹ V. ministère de la Justice, circulaire du 4 octobre 2021 relative à la lutte contre la fraude fiscale, N° CRIM »2021 « - 10 / G3 – 04/10/2021, p. 10.

²²⁶⁰ V. art. 36 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude ; V. I de l'art. L. 228 du LPF.

²²⁶¹ Il convient de rappeler que la loi du 23 octobre 2018 a mis en place deux procédures à l'origine d'un tel afflux de dossiers de fraude fiscale. En premier lieu, cette loi a instauré une procédure de dénonciation obligatoire qui accélère le processus administratif de saisine de l'autorité judiciaire avec la mise à l'écart du verrou de Bercy pour les fraudes graves (V. I de l'art. L. 228 du LPF). En second lieu, la loi du 23 octobre 2018 a créé un nouvel article L. 228 C du LPF qui permet au parquet de s'auto-saisir, sans attendre de décision de l'administration, pour des faits de fraude connexes commis par un contribuable qui fait l'objet d'une procédure pénale pour fraude fiscale. Dans ces deux cas de figure, l'exclusion du verrou de Bercy contribue à une augmentation du contentieux déferé devant les parquets ; V. DGFIP, Cahier statistiques 2021, p. 19 ; V. Sénat, Commission des finances, mission d'information relative à la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, 26 octobre 2022, pp. 55-56 ;

La célérité de la justice pénale négociée pour fraude fiscale et l'effectivité de la réponse pénale sont des atouts considérables pour une gestion efficace du contentieux de cette infraction. À cet égard, la procédure fiscale est corroborée par l'efficacité de la procédure pénale négociée puisque la masse de dossiers traités par cette voie de droit correspond à des contribuables qui reconnaissent la pertinence de la procédure administrative qui fonde l'accusation pénale²²⁶².

S'il importe de remarquer l'efficacité des dispositifs de CRPC et de CJIP dans le traitement du contentieux de la fraude fiscale qui augmente constamment²²⁶³, il convient pareillement d'observer la rentabilité de la répression pénale de la fraude fiscale grâce à ces instruments de justice négociée.

Sous-section II - La rentabilité de la répression pénale de la fraude fiscale grâce à la justice négociée

472. Économie de temps et d'argent. Le gain de temps qui ressort de la célérité des procédures de justice négociée est évaluable en argent eu égard au coût des frais de justice supportés par l'État. Aux termes de l'article R. 91 du Code de procédure pénale « *constituent des frais de justice les dépenses de procédure, à la charge définitive ou provisoire de l'État, qui résultent d'une décision de l'autorité judiciaire [...] Ils comprennent les frais de justice criminelle, correctionnelle et de police ainsi que les frais qui leurs sont assimilés* ». À titre d'exemple, en 2021, la dépense moyenne de frais de justice par affaire ayant fait l'objet d'une procédure pénale a été estimée à 461 euros²²⁶⁴.

Outre les économies de temps et d'argent que ces dispositifs sont en mesure de générer pour l'autorité judiciaire, le traitement pénal de la fraude fiscale s'avère par ailleurs rentable en application des procédures de CRPC (§ 1) et de CJIP (§ 2).

§ 1 - La rentabilité de la répression pénale de la fraude fiscale par la CRPC

La procédure de CRPC assure la gestion du contentieux de masse de la fraude fiscale (A) et garantit le prononcé de lourdes peines d'amende (B).

²²⁶² Il convient de rappeler que les dossiers de fraude fiscale sont déférés devant l'autorité judiciaire à l'initiative de l'administration (art. L. 228 du LPF) et correspondent à une accusation de soustraction à l'impôt sanctionnée préalablement lors de la procédure administrative qui fait ressortir une dette fiscale composée de l'impôt et de ses pénalités. À travers le règlement du contentieux pénal par CRPC et CJIP le contribuable reconnaissant sa responsabilité pénale pour fraude fiscale reconnaît implicitement la procédure fiscale et le bien-fondé de la dette qui en résulte.

²²⁶³ V. sur ce point Sénat, Commission des finances, Mission d'information relative à la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, Rapport d'information, 26 octobre 2022, selon la Commission « *La réforme du « verrou de Bercy » adoptée en 2018 à l'origine d'un quasi doublement des dossiers de fraude fiscale transmis au parquet [...] Une augmentation de 75 % des dossiers transmis au parquet sous l'effet principalement de l'instauration d'une procédure de dénonciation obligatoire des dossiers les plus graves en 2018* ».

²²⁶⁴ V. Annexe au projet de loi de finances pour 2022, budget général, mission interministérielle, projets annuels de performances, p. 53, en 2019 la réalisation était de 439 €, en 2021 la prévision actualisée s'élève à 461 €.

A - La gestion du contentieux de masse de la fraude fiscale par CRPC

Le traitement d'un contentieux de masse, s'il peut être laborieux à travers une procédure pénale classique, peut d'un autre côté s'avérer financièrement rentable pour les finances publiques dès lors que les autorités de poursuite disposent d'un instrument leur permettant d'absorber rapidement un grand nombre d'infractions auxquelles elles appliqueront des peines d'amende.

Dans le cadre de la répression pénale de la fraude fiscale, la CRPC se distingue comme un instrument de gestion efficace de ce contentieux qui a quasiment doublé depuis l'instauration de la procédure de dénonciation obligatoire²²⁶⁵. La gestion efficace du contentieux croissant de la fraude fiscale est une résultante du large champ d'application de la CRPC (1) et du recours massif de l'autorité judiciaire à cet instrument (2).

1 - Le large champ d'application de la CRPC pour fraude fiscale

473. Pas de limites relatives à la personne ni au montant de la fraude. Les parquets sont en mesure de traiter un nombre important de dossiers de fraude fiscale par CRPC en raison du champ d'application très large, *ratione personae* et *ratione materiae*, de cet instrument. La procédure de CRPC n'étant assujettie à aucune limite *ratione personae* concerne tant les personnes physiques que les personnes morales²²⁶⁶. Donc, ce dispositif se distingue d'emblée de la CJIP dont l'application reste circonscrite aux personnes morales²²⁶⁷. Le dispositif de CRPC s'avère d'un intérêt considérable pour les procureurs puisque les poursuites pour fraude fiscale sont très majoritairement diligentées à l'égard de personnes physiques²²⁶⁸.

Par ailleurs, comparativement à la CJIP qui a vocation à être prioritairement appliquée dans les dossiers de fraude fiscale à fort enjeu financier²²⁶⁹, la CRPC n'est soumise, ni dans la loi, ni dans les instructions données par voie de circulaire, à aucune restriction liée au montant des droits

²²⁶⁵ Sénat, Commission des finances, Mission d'information relative à la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, 26 octobre 2022, p. 54, « *La réforme du « verrou de Bery » adoptée en 2018 à l'origine d'un quasi doublement des dossiers de fraude fiscale transmis au parquet* ».

²²⁶⁶ V. art. 495-7 du Cpp selon lequel le parquet peut recourir à la procédure de CRPC « *à l'égard de toute personne* » ; V. ministère de la Justice, circulaire du 4 octobre 2021 relative à la lutte contre la fraude fiscale, N° CRIM »2021 « - 10 / G3 – 04/10/2021, p. 10, la procédure de CRPC est applicable « *tant dans les cas de fraude des personnes physiques que morales* ».

²²⁶⁷ V. al. 1 de l'art. 41-1-2 du Cpp : « *le procureur peut proposer à une personne morale [...] de conclure une convention judiciaire d'intérêt public* ».

²²⁶⁸ V. sur ce point Infostat Justice, Infractions économiques et financières : leur traitement judiciaire en 2016 et 2017, Mai 2019, N° 169, p. 1, la part des personnes morales dans les affaires de fraude fiscale et blanchiment de capitaux est de 13 %, donc celle des personnes physiques est de 87 %.

²²⁶⁹ V. ministère de la Justice, circulaire du 4 octobre 2021 relative à la lutte contre la fraude fiscale, N° CRIM »2021 « - 10 / G3 – 04/10/2021, p. 11 : « *le recours à la CJIP doit être envisagé en priorité dans des dossiers à fort enjeu financier* ».

fraudés²²⁷⁰. Par conséquent, en raison de l'étendue de son champ d'application, la procédure de CRPC permet au ministère public de faire face à l'augmentation du contentieux de la fraude fiscale et de garantir la mise en œuvre d'une réponse pénale.

On notera, au surplus que depuis l'ouverture de la CRPC à la fraude fiscale, l'autorité judiciaire a massivement recours à cet instrument.

2 - Le recours massif à la CRPC pour fraude fiscale

474. Plein essor de la CRPC pour fraude fiscale. Depuis l'ouverture de la CRPC à la fraude fiscale en octobre 2018, cet outil de justice négociée connaît un essor considérable. Entre 2019 et 2021, la DGFIP annonce la conclusion de quatre-vingt-dix-neuf CRPC²²⁷¹. Ces statistiques montrent une tendance haussière du recours à la CRPC pour fraude fiscale puisqu'en 2021 cette procédure a été cinq fois plus employée qu'elle ne l'a été en 2019²²⁷². L'attractivité de la CRPC ressort pareillement des publications du PNF dans lesquelles le procureur de la République financier indique que les deux tiers des procédures de CRPC conclues sous sa direction, de 2014 à 2021, sont relatifs à des faits de fraude fiscale et de blanchiment de ce délit²²⁷³. Le caractère d'instrument de traitement efficace de la délinquance de masse est confirmé par la Chancellerie qui donne pour instruction aux procureurs de faire de la CRPC pour fraude fiscale « *un usage aussi large que possible, tant dans les cas de fraude des personnes physiques que morales, et ce, quels que soient les montants fraudés* »²²⁷⁴.

Si le dispositif de CRPC permet au ministère public de gérer efficacement le contentieux de masse de la fraude fiscale, il garantit également le prononcé de lourdes peines d'amende.

²²⁷⁰ V. ministère de la Justice, circulaire du 4 octobre 2021 relative à la lutte contre la fraude fiscale, N° CRIM »2021 « - 10 / G3 – 04/10/2021, p. 10, la procédure de CRPC est applicable « *tant dans les cas de fraude des personnes physiques que morales, et ce, quels que soient les montants fraudés* ».

²²⁷¹ V. DGFIP, Cahier statistiques, 2021, p. 19 : Nombre de CRPC relatives à la fraude fiscale : 13 en 2019 ; 22 en 2020 ; 64 en 2021.

²²⁷² *Ibidem*.

²²⁷³ V. Tribunal de Paris, PNF, Publications, Articles thématiques, Comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC) au PNF, le procureur de la République financier précise que « *Les CRPC homologuées sur présentation du PNF concernent pour 2/3 des faits de fraude fiscale et de blanchiment de fraude fiscale, alors même que cette procédure n'est possible en matière de fraude fiscale que depuis la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018* ».

²²⁷⁴ Ministère de la Justice, circulaire du 4 octobre 2021 relative à la lutte contre la fraude fiscale, N° CRIM »2021 « - 10 / G3 – 04/10/2021, p. 10.

B - le prononcé de lourdes peines d'amende

475. Possibilité d'amendes équivalentes à celles encourues. Aux termes de l'article 495-8 du Code de procédure pénale, régissant la CRPC, « *Lorsqu'est proposée une peine d'amende, son montant ne peut être supérieur à celui de l'amende encourue* »²²⁷⁵. Ces dispositions révèlent que le législateur traite différemment la peine d'amende et la peine d'emprisonnement dans le cadre de cette procédure. En effet, la durée de la peine privative de liberté proposée dans le cadre d'une procédure de CRPC « *ne peut être supérieure à trois ans ni excéder la moitié de la peine d'emprisonnement encourue* »²²⁷⁶. Le texte impose donc au parquet de faire une offre favorable pour la peine d'emprisonnement. En revanche, la peine d'amende n'est soumise à aucun plafonnement et peut atteindre le niveau de l'amende encourue. On peut s'interroger sur les raisons d'une telle différence.

Selon M. MOLINS « *Le législateur n'a pas souhaité [...] réduire de moitié, par rapport au montant encouru, le montant maximal de l'amende pouvant être prononcée, au motif notamment que l'amende pouvait être proposée à la place d'une peine d'emprisonnement* »²²⁷⁷. Ce magistrat attire l'attention sur la possibilité, pour le parquet, de négocier le niveau le plus élevé de la peine d'amende en proposant en contrepartie la suppression de la peine d'emprisonnement. Conséquemment, cette faculté renforce l'attractivité de la procédure de CRPC, qui outre l'évitement d'un procès pénal ordinaire permet d'éviter des peines privatives de liberté, et corrobore de surcroît la rentabilité de ce dispositif qui permet de garantir des peines d'amende qui peuvent être égales à celles qui sont encourues dans un procès pénal.

476. Intérêt budgétaire du contentieux de masse. Le montant des amendes susceptibles d'être prononcées dans le cadre de la CRPC, ainsi que l'utilisation massive de ce dispositif dans le cadre du contentieux de masse de la fraude fiscale, font de la CRPC pour fraude fiscale une réponse pénale rentable à maints égards. En effet, cet instrument de justice pénale négociée pour fraude fiscale permet aux parquets de traiter efficacement un contentieux qui a quasiment doublé depuis la réforme de 2018²²⁷⁸. L'assurance d'appliquer à ce contentieux de masse des peines d'amendes dont le montant est susceptible d'égaliser celui des amendes encourues constitue un gage de la rentabilité de la CRPC. Ces vertus de la CRPC semblent faire partie des raisons pour lesquelles la

²²⁷⁵ Al. 3 de l'art. 495-8 du Cpp.

²²⁷⁶ Al. 2 de l'art. 495-8 du Cpp.

²²⁷⁷ **MOLINS (F.)**, « Comparation sur reconnaissance préalable de culpabilité », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, Juin 2022 ; V. al. 3 de l'art. 495-8 du Cpp.

²²⁷⁸ Depuis l'entrée en vigueur de la procédure de dénonciation en octobre 2018 (depuis la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018), le parquet connaît un afflux croissant de saisines pour fraude fiscale, le nombre de saisines à raison d'un millier avant cette réforme a presque doublé dès 2019 ; V. DGFIP, Cahier statistiques, 2019, p. 54 : 956 dossiers transmis au parquet pour fraude fiscale en 2018 ; 1826 en 2019.

Chancellerie tient tant à ce que cet instrument de politique pénale soit utilisé aussi largement que possible²²⁷⁹.

À l'instar de la procédure de CRPC, le dispositif de CJIP constitue une procédure rentable.

§ 2 - La rentabilité de la réponse pénale à la fraude fiscale par la CJIP

L'application de la procédure de CJIP pour fraude fiscale, qui permet de prononcer de très lourdes amendes d'intérêt public (A), fait ressortir le dévoiement de cette réponse pénale à des fins économiques (B).

A – Le prononcé de très lourdes amendes d'intérêt public pour fraude fiscale

477. Amendes vertigineuses. Le montant de l'amende d'intérêt public prononcée dans le cadre de la CJIP pour fraude fiscale est susceptible de dépasser largement le montant des peines d'amende encourues par une personne morale pour ce délit ou son blanchiment²²⁸⁰. Une telle performance est possible en raison de l'assiette de cette amende circonscrite par le législateur dans la limite de 30 % du chiffre d'affaires annuel lissé sur les trois dernières années²²⁸¹. Dans le silence de la loi sur les modalités du calcul du montant de l'amende d'intérêt public, le PNF détermine ce montant à travers deux dimensions de l'amende : l'une restitutive, car égale au montant des avantages tirés des manquements, et l'autre afflictive, puisqu'elle est calculée en tenant compte du montant de ces avantages auquel des facteurs majorants ou minorants sont appliqués²²⁸². En matière de fraude fiscale, le montant de l'amende est limité à la part afflictive puisque la part restitutive correspond à l'impôt fraudé et ses pénalités²²⁸³. Néanmoins, quand bien même le montant de l'amende se limiterait à une part afflictive, il est susceptible de dépasser largement le montant de l'amende encourue pour fraude fiscale²²⁸⁴. S'agissant des facteurs majorants, le PNF tient compte de la gravité

²²⁷⁹ Ministère de la Justice, circulaire du 4 octobre 2021 relative à la lutte contre la fraude fiscale, N° CRIM »2021 « - 10 / G3 – 04/10/2021, p. 10.

²²⁸⁰ En matière de CJIP, le montant de l'amende peut excéder celui qui est encouru pour fraude fiscale conformément aux dispositions de l'art. 41-1-2 du Cpp. Comparativement eu égard aux dispositions de l'al. 3 de l'art. 495-8 du Cpp le montant de l'amende de CRPC est susceptible d'égaliser celui de l'amende encourue pour fraude fiscale mais ne peut pas dépasser ce montant encouru.

²²⁸¹ V. al. 2 de l'art. 41-1-2 du Cpp : « *Le montant de cette amende est fixé de manière proportionnée aux avantages tirés des manquements constatés, dans la limite de 30 % du chiffre d'affaires moyen annuel* ».

²²⁸² V. ministère de la Justice, PNF, Lignes directrices sur la mise en œuvre de la convention judiciaire d'intérêt public, 16 janvier 2023, p. 13.

²²⁸³ *Ibidem*, « *S'agissant des CJIP en matière de fraude fiscale, les droits éludés sont recouverts par l'administration fiscale. L'amende d'intérêt public n'inclut, sans exception, que la part afflictive* ».

²²⁸⁴ V. sur ce point **BOERINGER (C.-H.), DUNOYER (A.), LEFEBVRE (R.), TOMA (S.)**, « Retour sur près de 5 ans de pratique de la convention judiciaire d'intérêt public en matière de fraude fiscale », *Dr. fisc.* n° 6-7, 9 février 2023, p. 101.

du trouble à l'ordre public, de l'emploi d'éléments de dissimulation, du caractère répété des actes et de l'envergure de l'entreprise²²⁸⁵. Concernant les facteurs minorants, le PNF tient compte du caractère limité de l'implication de l'entreprise, du caractère ancien et isolé des faits, de la coopération de cette personne morale avec les autorités judiciaires²²⁸⁶.

La maximisation des facteurs majorants permet au PNF de prononcer des amendes très élevées pouvant atteindre la limite de 30 % du chiffre d'affaires annuel.

478. Déconnexion de l'amende avec l'infraction. Contrairement à l'amende pénale encourue pour fraude fiscale ou blanchiment, le montant de l'amende d'intérêt public est proportionnel au chiffre d'affaires de l'entreprise et non à l'infraction et au profit qui en résulte²²⁸⁷. Parmi les deux instruments de justice pénale négociée appliqués en matière de fraude fiscale, seule la CJIP comprend une amende qui est ainsi déconnectée de l'infraction²²⁸⁸. Conséquemment, peu importe le montant des droits fraudés, plus le chiffre d'affaires de l'entreprise est important plus le montant de l'amende peut être élevé. On peut illustrer la performance budgétaire de la CJIP en citant MM. DEZEUZE et PELLEGRIN qui font remarquer qu'« *Appliquée aux grands groupes multinationaux, le montant de l'amende d'intérêt public peut culminer à des sommets vertigineux, sans commune mesure avec le montant de l'amende pénale correspondante* »²²⁸⁹. En effet, dès lors que le montant de l'amende d'intérêt public est proportionnel au chiffre d'affaires de l'entreprise, plus celui-ci est important et plus le montant de l'amende sera élevé. Par conséquent, les grandes multinationales sont soumises à des amendes d'intérêt public plus lourdes que celles qui sont appliquées à des entreprises plus modestes, pour les mêmes faits de fraude fiscale. Alors que la réponse pénale « *doit être la même pour tous* »²²⁹⁰, la gravité de l'amende d'intérêt public ne repose pas sur la gravité des agissements mais sur la taille de l'entreprise.

²²⁸⁵ Pour les facteurs majorants, V. notamment ministère de la Justice, PNF, Convention judiciaire d'intérêt public entre le procureur de la République financier et le groupement d'intérêt économique Unilabs France, p. 5 ;

²²⁸⁶ Pour les facteurs minorants, V. notamment ministère de la Justice, PNF, Convention judiciaire d'intérêt public entre le procureur de la République financier et la société JP Morgan Chase Bank, p. 6.

²²⁸⁷ En matière de CJIP, l'al. 2 de l'art. 41-1-2 du Cpp qui indique que l'amende est fixée dans la limite de 30 % du chiffre d'affaires indique que cette amende est sans lien avec l'infraction. En revanche en matière de fraude fiscale ou de blanchiment les peines d'amendes sont en lien avec l'infraction. V. art. 1741 du CGI les peines d'amende pour fraude fiscale sont en lien avec l'infraction en raison du principe de légalité criminelle. Ce lien est précisé en cas de circonstances aggravantes dès lors que « *le montant peut être porté au double du produit tiré de l'infraction* » ; V. art. 324-1 du Cp les peines d'amende pour blanchiment sont en lien avec l'infraction en raison du principe de légalité criminelle. Ce lien est précisé par l'art. 324-3 du Cp dès lors que ces peines « *peuvent être élevées jusqu'à la moitié de la valeur des biens ou des fonds sur lesquels ont porté les opérations de blanchiment* ».

²²⁸⁸ En matière de CRPC, le lien de la peine d'amende avec l'infraction est prévu à l'al. 3 de l'art. 495-8 du Cpp selon lequel « *Lorsqu'est proposée une peine d'amende, son montant ne peut être supérieur à celui de l'amende encourue* ».

²²⁸⁹ DEZEUZE (E.), PELLEGRIN (G.), « Extension du domaine de la transaction pénale : la convention judiciaire d'intérêt public », *JCP G* n° 3, 16 Janvier 2017, p. 108.

²²⁹⁰ Art. 6 de la DDHC de 1789 : « *La loi [...] doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse* ».

Un tel contexte fait ressortir un dévoiement de l'amende d'intérêt public à des fins plus économiques que criminologiques.

B - Le dévoiement de l'amende d'intérêt public pour fraude fiscale à des fins économiques

479. Finalité plus budgétaire que pénale de l'amende. Les communiqués de presse de certaines CJIP pour fraude fiscale en provenance du PNF portent la mention selon laquelle le montant de l'amende d'intérêt public « *abondera le budget général de l'État français* »²²⁹¹. La formule peut paraître curieuse à deux égards. D'une part, elle s'avère infondée dans l'hypothèse selon laquelle elle ferait référence à la réparation du préjudice causé par la fraude au budget de l'État. En effet, il importe de rappeler que ce préjudice est indemnisé par l'impôt assorti des pénalités fiscales afférentes²²⁹². D'autre part, d'un point de vue criminologique elle laisse entendre que les amendes pénales n'auraient pas pour finalité la sanction du prévenu mais plutôt une contribution aux recettes publiques²²⁹³. À ce propos, M. REBUT fait observer que « *La mission du Ministère public n'est pas davantage de collecter des sommes destinées à abonder le budget de l'État mais de poursuivre des infractions, ou à tout le moins, de veiller au respect de la loi pénale* »²²⁹⁴.

Nos précédentes constatations relatives à l'assiette de l'amende reposant sur le chiffre d'affaires, et non sur la dimension infractionnelle, peuvent expliquer un tel dévoiement. En effet, la déconnexion de l'amende de l'infraction semble relever d'une volonté du législateur de conférer à cette peine pécuniaire des vertus plus budgétaires que criminologiques. Le calcul de l'amende en fonction du chiffre d'affaires de la personne morale mise en cause conduit à percevoir l'amende d'intérêt public non comme une sanction pénale à visée rétributive mais plutôt comme le prix à payer pour l'absence de déclaration de culpabilité. En effet, le choix de la CJIP, qui écarte la déclaration de culpabilité, protège l'accès de l'entreprise aux marchés publics français et aux marchés localisés à l'étranger²²⁹⁵.

²²⁹¹ CA de Paris, PNF, Communiqué de presse, CJIP entre le PNF et la banque HSBC, 14 novembre 2017 ; CA de Paris, PNF, Communiqué de presse, CJIP entre le PNF et Google France SARL et Google Ireland Ltd, 12 septembre 2019.

²²⁹² Cass. crim., 17 avr. 1989, 88-81.189, la Cour de cassation juge que la réparation du préjudice causé au Trésor public par la fraude est assurée par les majorations et amendes fiscales ; Rapp. Cass. crim., 8 nov. 2017, n° 17-82.968.

²²⁹³ Le sens de la peine d'amende d'intérêt public dans une fonction budgétaire n'a aucun fondement juridique. En vertu de l'art. 130-1 du Cp : « la peine a pour fonctions : 1° De sanctionner l'auteur de l'infraction ; 2° De favoriser son amendement, son insertion ou sa réinsertion.

²²⁹⁴ **REBUT (D.)**, « La CJIP au service du budget de l'État », *La Semaine Juridique Edition Générale* n° 49, 4 décembre 2017, doct. 1297.

²²⁹⁵ V. notamment art. 45 de l'ordonnance n° 2015-899 du 23 juillet 2015 relative aux marchés publics ; V. notamment art. L. 2141-1 du Code de la commande publique : « *Sont exclues de la procédure de passation des marchés les personnes qui ont fait l'objet d'une condamnation définitive pour l'une des infractions prévues aux articles [...] 1741 à 1743, 1746 ou 1747 du code général des impôts* » ; V. **VERGÈS (E.)**, « La procédure pénale hybride », *RSC* 2017, p. 579 ; V. **ALBERTIN (S.)**, « Justice transactionnelle et lutte contre la corruption : à la recherche d'un modèle », *AJ pénal* 2015, p. 354.

Les procédures de CRPC et de CJIP pour fraude fiscale sont donc un atout considérable pour le ministère public puisqu'elles garantissent, outre la gestion de la délinquance de masse de cette infraction, la certitude d'une réponse pénale qui corrobore la procédure fiscale et s'avèrent de surcroît rentables pour les finances publiques. On peut donc constater à travers l'application de ces dispositifs de justice négociée pour fraude fiscale, un détournement de la répression pénale vers un objectif économique. Une telle instrumentalisation apparaît plus nettement encore dès lors que la régularisation fiscale, c'est-à-dire le paiement de l'impôt et ses majorations, est une condition d'application des dispositifs de justice pénale négociée.

Section II – La régularisation fiscale comme condition d'application de la justice pénale négociée

480. Pragmatisme pénal fiscal. La régularisation de la situation fiscale d'une personne mise en cause pour fraude fiscale est le paiement intégral des taxes et contributions dues au Trésor public ainsi que les pénalités administratives afférentes dans le cadre de la TVA, de l'impôt sur le revenu ou sur les sociétés²²⁹⁶. En ce qui concerne les conditions dans lesquelles doivent s'appliquer les instruments de justice pénale négociée, en matière de fraude fiscale, un regard croisé sur les instructions de la Chancellerie et sur les indications du PNF permet de remarquer l'importance de la régularisation de la dette fiscale qui se présente comme une condition d'application de cette nouvelle forme de justice²²⁹⁷.

Dans de telles circonstances, le paiement de la dette fiscale comme préalable à l'application d'un dispositif de CRPC ou de CJIP (Sous-section I) révèle la participation de la justice négociée au recouvrement de l'impôt au sein du continuum (Sous-section II).

²²⁹⁶ V. sur ce point **PERROTIN (F.)**, « Fraude fiscale et régularisation », *LPA* 2 juill. 2013, n° 131, p. 4.

²²⁹⁷ L'application d'une procédure de CRPC pour fraude fiscale est assujettie à la régularisation de la situation fiscale, V. ministère de la Justice, circulaire du 2 septembre 2004 relative à la CRPC, JUS-D-04-30176C, CRIM-04-12-E8-02.09.04, S.D.J.P.G. n° 02-L-242, p. 38, ce dispositif de justice négociée doit « *par priorité concerner des affaires dans lesquelles [...] le préjudice de la victime a été réparé au cours de l'enquête* » ; V. Tribunal de Paris, PNF, Publications, Articles thématiques, Comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC) au PNF, novembre et décembre 2021, article concernant la pratique des CRPC au PNF, « *En matière fiscale, le parquet national financier exige ainsi que le contribuable ait régularisé sa situation auprès de l'administration fiscale avant d'envisager la proposition d'une CRPC* » ; L'application d'une procédure de CJIP pour fraude fiscale est assujettie à la régularisation de la situation fiscale, V. ministère de la Justice, circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, N° CRIM »2021 « -10 / G3 – 04/10/2021, p. 11 : des échanges entre l'administration fiscale et l'autorité judiciaire « *doivent intervenir le plus en amont possible et permettre, une fois le chiffrage de l'impôt élué établi, d'envisager un règlement coordonné des procédures fiscales et pénales. Un règlement global fiscal et pénal des dossiers donnant lieu à une CJIP doit en effet être privilégié par les parquets* » ; V. Ministère de la Justice, PNF, Lignes directrices sur la mise en œuvre de la convention judiciaire d'intérêt public, 16 janvier 2023, p. 21, « *le PNF s'assure avant de conclure une CJIP qu'une issue fiscale a été trouvée et que sauf exception, les droits élués, intérêts de retard et pénalités imposées par l'administration fiscale ont été recouverts* ».

Sous-section I - Le paiement de la dette fiscale comme préalable à l'application de la justice pénale négociée

Dans le cadre de la justice pénale négociée pour fraude fiscale, le paiement de la dette fiscale se présente comme un préalable à l'application d'un dispositif de CRPC (§ 1) et comme une condition d'exécution d'un dispositif de CJIP (§ 2).

§ 1 - Le paiement de la dette fiscale comme préalable à l'application d'un dispositif de CRPC

En considérant la régularisation fiscale comme une condition *sine qua non* de la CRPC (A), la Chancellerie et le PNF permettent une extension opérationnelle de ce dispositif à la réparation du préjudice causé par la fraude fiscale (B).

A – La régularisation fiscale comme condition *sine qua non* de la CRPC

481. Subordination du pénal au fiscal. Aucun texte législatif, ni réglementaire, n'assujettit la conduite de la procédure de CRPC à la réparation du préjudice²²⁹⁸. Pourtant, aux termes de la circulaire d'application de la procédure de CRPC, ce dispositif de justice négociée doit « *par priorité concerner des affaires dans lesquelles [...] le préjudice de la victime a été réparé au cours de l'enquête* »²²⁹⁹. Cette précision du ministère de la Justice semble être la règle en matière de fraude fiscale en considération des conditions d'application de la procédure de CRPC énoncées par le PNF pour ce délit. À cet égard, « *En matière fiscale, le parquet national financier exige ainsi que le contribuable ait régularisé sa situation auprès de l'administration fiscale avant d'envisager la proposition d'une CRPC* »²³⁰⁰.

Selon les exigences de la Chancellerie et du PNF, il ne peut donc y avoir de CRPC pour fraude fiscale en l'absence de régularisation de la situation fiscale du fraudeur. Ces exigences rappellent que la procédure pénale de CRPC s'inscrit dans un continuum de répression de la fraude fiscale au sein duquel la procédure pénale est soumise à la procédure fiscale. En effet, l'accès à la procédure pénale de CRPC est assujéti au succès de la procédure fiscale sur régularisation. Ainsi, dans le sens du continuum, le succès de la procédure fiscale conditionne celui de la procédure pénale.

²²⁹⁸ V. Cpp partie législative : art. 495-7 à 495-16 ; V. Cpp partie réglementaire : art. D. 45-2-11 à D. 45-2-12.

²²⁹⁹ V. sur ce point ministère de la Justice, circulaire du 2 septembre 2004 relative à la CRPC, JUS-D-04-30176C, CRIM-04-12-E8-02.09.04, S.D.J.P.G. n° 02-L-242, p. 38.

²³⁰⁰ Tribunal de Paris, PNF, Publications, Articles thématiques, Comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC) au PNF, novembre et décembre 2021, article concernant la pratique des CRPC au PNF.

482. Inscription de la CRPC dans le continuum. La dépendance de la procédure pénale à l'égard de la procédure fiscale ressort de la précision du PNF selon laquelle le paiement de la dette fiscale constitue « *un préalable indispensable à la reconnaissance préalable de culpabilité* »²³⁰¹. Pour le ministère public financier, il ne peut y avoir reconnaissance de culpabilité par voie de CRPC en l'absence de paiement de la dette fiscale. Le propos du ministère public financier semble indiquer qu'en matière de CRPC pour fraude fiscale, à travers l'aveu de sa culpabilité, le fraudeur reconnaît qu'il a commis une fraude fiscale, donc, il reconnaît s'être soustrait à l'impôt, ce qui a généré une dette fiscale. Le paiement de cette dette avant la mise en œuvre de la procédure de CRPC corrobore la reconnaissance de culpabilité. La corroboration de la reconnaissance de culpabilité par le paiement de la dette fiscale est révélatrice de la prévalence de la procédure fiscale sur la procédure pénale, puisque sans reconnaissance de la dette fiscale sur régularisation, la reconnaissance de culpabilité sur aveu ne vaut.

Dès lors que le paiement de la dette fiscale constitue « *un préalable indispensable à la reconnaissance préalable de culpabilité* »²³⁰², et *in fine* un préalable indispensable à l'application d'un dispositif de CRPC pour fraude fiscale, la justice pénale négociée s'inscrit au sein d'un continuum dirigé par la procédure fiscale.

Le positionnement du paiement de la dette fiscale comme un préalable à l'application d'une procédure de CRPC est révélateur d'une extension opérationnelle de ce dispositif à la réparation du préjudice causé par la fraude fiscale.

B – L'extension opérationnelle de la CRPC à la réparation du préjudice fiscal

483. Prévalence de la réparation. Si le juge peut refuser d'homologuer une CRPC susceptible de porter atteinte aux intérêts de la victime²³⁰³, il convient d'observer qu'aucun texte n'assujettit la conduite de cette procédure à la réparation du préjudice²³⁰⁴. En effet, la CRPC, procédure pénale fondée sur l'exercice de l'action publique, ne saurait dépendre de la réparation du préjudice relevant

²³⁰¹ Tribunal de Paris, PNF, Publications, Articles thématiques, Comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC) au PNF, novembre et décembre 2021, article dédié à un cas de CRPC traité par le PNF en matière de fraude fiscale.

²³⁰² Tribunal de Paris, PNF, Publications, Articles thématiques, Comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC) au PNF, novembre et décembre 2021, article dédié à un cas de CRPC traité par le PNF en matière de fraude fiscale.

²³⁰³ V. sur ce point art. 495-11-1 du Cpp : « *le président peut refuser l'homologation s'il estime que [...] la situation de la victime ou les intérêts de la société justifient une audience correctionnelle ordinaire ou lorsque les déclarations de la victime entendue en application de l'article 495-13 apportent un éclairage nouveau sur les conditions dans lesquelles l'infraction a été commise ou sur la personnalité de son auteur* ».

²³⁰⁴ V. Cpp partie législative : art. 495-7 à 495-16 ; V. Cpp partie réglementaire : art. D. 45-2-11 à D. 45-2-12.

de l'action civile, puisque ces deux actions sont indépendantes l'une de l'autre²³⁰⁵. Par conséquent, les instructions de la Chancellerie, selon lesquelles la CRPC doit en priorité concerner des affaires dans lesquelles le préjudice de la victime a été réparé²³⁰⁶, et les indications du PNF exigeant que ce dispositif négocié ne s'applique qu'aux contribuables qui ont préalablement régularisé leur situation²³⁰⁷, procèdent d'une interprétation restrictive du champ d'application de la CRPC par le ministère de la Justice et par le ministère public financier. D'une telle interprétation résulte une extension opérationnelle de la procédure de CRPC à la réparation de la fraude fiscale en méconnaissance de l'indépendance des actions fiscale et pénale. Les exigences du garde des Sceaux et du PNF, selon lesquelles la régularisation constitue un préalable à l'application d'un dispositif de CRPC, vont dans le sens du continuum au sein duquel la procédure pénale dépend de la procédure fiscale. Cette règle du continuum de répression de la fraude fiscale semble aussi primer sur l'indépendance de l'action publique.

À l'instar de la procédure de CRPC, l'application du dispositif de CJIP est assujettie au paiement de la dette fiscale que l'on distingue comme une condition d'exécution de cet instrument de justice pénale négociée.

§ 2 - Le paiement de la dette fiscale comme condition d'exécution d'un dispositif de CJIP

En considérant la régularisation fiscale comme une condition *sine qua non* de la CJIP (A), le ministère de la Justice et le PNF rappellent l'extension prévue par la loi de ce dispositif à la réparation du préjudice causé par la fraude fiscale (B).

A – La régularisation fiscale condition *sine qua non* de la CJIP

484. Inscription de la CJIP dans le continuum. Dans une circulaire du 4 octobre 2021 relative à la lutte contre la fraude fiscale, la Chancellerie souligne qu'« *Un règlement global fiscal et pénal des dossiers donnant lieu à une CJIP doit en effet être privilégié par les parquets* »²³⁰⁸. En d'autres termes, le ministre

²³⁰⁵ V. sur ce point **LAPÉROU-SCHNEIDER (B.)**, « Action civile exercée devant les tribunaux répressifs », *JurisClasseur Procédure pénale*, Fasc. 20, 12 Février 2023.

²³⁰⁶ V. sur ce point ministère de la Justice, circulaire du 2 septembre 2004 relative à la CRPC, JUS-D-04-30176C, CRIM-04-12-E8-02.09.04, S.D.J.P.G. n° 02-L-242, p. 38.

²³⁰⁷ Tribunal de Paris, PNF, Publications, Articles thématiques, Comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC) au PNF, novembre et décembre 2021, article concernant la pratique des CRPC au PNF.

²³⁰⁸ V. ministère de la Justice, circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, N° CRIM »2021 « -10 / G3 – 04/10/2021, p. 11 : des échanges entre l'administration fiscale et l'autorité judiciaire « *doivent intervenir le plus en amont possible et permettre, une fois le chiffre de l'impôt éludé établi, d'envisager un règlement coordonné des procédures fiscales et pénales. Un règlement global fiscal et pénal des dossiers donnant lieu à une CJIP doit en effet être privilégié par les parquets* ».

de la Justice incite les parquets à privilégier l'application de la CJIP aux dossiers dans lesquels le recouvrement de la dette fiscale est garanti. Il invite le PNF à s'assurer « *avant de conclure une CJIP qu'une issue fiscale a été trouvée et que sauf exception, les droits éludés, intérêts de retard et pénalités imposées par l'administration fiscale ont été recouverts* »²³⁰⁹. En effet, le ministère public financier estime que « *dans le cas de faits de fraude fiscale, le recouvrement des droits éludés, intérêts de retard et pénalités imposés par l'administration fiscale conditionne la conclusion d'une CJIP* »²³¹⁰. De même qu'en matière de CRPC, le ministère de la Justice et le PNF font du paiement de la dette fiscale une condition préalable à l'application d'un dispositif de CJIP. Une telle démarche fait également ressortir la dépendance de la procédure pénale à l'égard de la procédure fiscale et l'image du continuum dans lequel s'inscrivent ces deux procédures. En effet, dans le sens du continuum, la reconnaissance de responsabilité du dispositif de CJIP est corroborée par la reconnaissance de la dette fiscale fondée sur la régularisation. Au sein du continuum, la règle de la prévalence de la procédure fiscale sur la procédure pénale semble imposer que la régularisation fiscale devance la clôture de la procédure pénale en application du dispositif de CJIP.

Il est nécessaire de remarquer que la loi prévoit l'extension de la procédure de CJIP à la réparation du préjudice fiscal.

B – L'extension de la CJIP à la réparation du préjudice fiscal

485. Réparation du préjudice du Trésor garantie par CJIP. En matière de CJIP, la loi prévoit que la réparation du préjudice doit s'effectuer dans un délai inférieur à un an, ses modalités et son montant sont prévues par la convention dès lors que la victime est identifiée²³¹¹. Contrairement à la procédure de CRPC, la réparation du préjudice est une condition légale d'exécution de la CJIP. Il convient d'observer que le principe d'indépendance de l'action publique auquel est soumis la CRPC est inapplicable en matière de CJIP dès lors que cette procédure, alternative aux poursuites, est mise en œuvre « *Tant que l'action publique n'a pas été mise en mouvement* »²³¹². En conséquence, le succès de la procédure de CJIP peut dépendre de la réparation du préjudice.

²³⁰⁹ Ministère de la Justice, PNF, Lignes directrices sur la mise en œuvre de la convention judiciaire d'intérêt public, 16 janvier 2023, p. 21.

²³¹⁰ *Ibidem*, p. 10.

²³¹¹ Al. 5 de l'art. 41-1-2 du Cpp : « *Lorsque la victime est identifiée, et sauf si la personne morale mise en cause justifie de la réparation de son préjudice, la convention prévoit également le montant et les modalités de la réparation des dommages causés par l'infraction dans un délai qui ne peut être supérieur à un an* ».

²³¹² I de l'art. 41-1-2 du Cpp.

Dans le cadre d'une CJIP pour fraude fiscale, l'évaluation du préjudice du Trésor ne relève pas de la compétence de la juridiction pénale²³¹³. En effet, l'obligation de réparation de ce préjudice repose sur une dette fiscale constituée de l'impôt fraudé assorti des pénalités afférentes²³¹⁴. Le calcul de cette dette relève de la compétence de l'administration fiscale. Conformément à la loi régissant l'obligation de réparation pour l'exécution de la CJIP, la dette fiscale doit être régularisée dans un délai inférieur à un an par le fraudeur signataire de ce dispositif²³¹⁵. En conditionnant l'application d'une procédure de CJIP au paiement de la dette fiscale, la Chancellerie et le PNF rappellent l'obligation de réparation prévue par la loi.

À l'instar de la CRPC, la procédure de CJIP garantit à l'administration fiscale le recouvrement de l'impôt fraudé et des pénalités afférentes. Les procédures de CRPC et de CJIP se présentent donc comme des leviers de recouvrement de la dette fiscale. Une telle fonction est révélatrice d'une instrumentalisation de la réponse pénale par le ministère de la Justice à travers l'action des parquets²³¹⁶.

En garantissant la régularisation de la dette fiscale et conséquemment la réussite de la procédure administrative, la justice pénale négociée participe au recouvrement de la dette fiscale au sein de ce continuum piloté par l'administration.

Sous-section II - La participation de la justice négociée au recouvrement au sein du continuum

486. Continuum fiscal pénal aux fins de recouvrement. En faisant de la régularisation fiscale une condition préalable à l'application d'un dispositif de CRPC et une condition d'exécution d'un dispositif de CJIP, la Chancellerie et le PNF confirment l'inscription de ces instruments dans un

²³¹³ Cass. crim., 16 avr. 1970, n° 68-92.344, selon les magistrats du quai de l'Horloge, « *l'administration fiscale puise son droit de se constituer partie civile [...] non point dans les articles 2 et 3 du Code de procédure pénale, mais dans l'article 1753 bis dudit Code général des impôts [aujourd'hui L. 232 du LPF] [...] Attendu que c'est à bon droit que la cour d'appel s'est déclarée incompétente ratione materiae pour accorder au Trésor public les réparations sollicitées des chefs de fraudes fiscales et complicité* ».

²³¹⁴ Cass. crim., 17 avr. 1989, 88-81.189, la Cour juge que l'action civile de l'administration fiscale « *ne lui ouvre pas le droit de demander, pour le préjudice causé au Trésor public par la fraude, une réparation distincte de celle qui est assurée par les majorations et amendes fiscales* ».

²³¹⁵ V. sur ce point CA de Paris, Tribunal de grande instance de Paris, Parquet national financier, Convention judiciaire d'intérêt public entre le procureur de la République financier près le tribunal de grande instance de Paris et SARL GOOGLE France et GOOGLE Ireland Limited, Réf : PNF-15 162 000 335, p. 5, la convention précise que « *Dans la mesure où le groupe a accepté les redressements et s'est engagé à payer les sommes correspondantes dans les délais convenus, la Direction générale des Finances publiques n'a fait valoir aucun préjudice susceptible d'être indemnisé dans le cadre de la présente convention* ».

²³¹⁶ Ministère de la Justice, circulaire du 4 octobre 2021 relative à la lutte contre la fraude fiscale, N° CRIM »2021 « - 10 / G3 – 04/10/2021, p. 10 et 11.

continuum de recouvrement fiscal au sein duquel la procédure pénale intervient afin de renforcer la procédure fiscale en apportant sa plus-value en termes de dissuasion et d'exemplarité²³¹⁷.

Au sein du continuum de répression de la fraude fiscale, du moment que la régularisation est une exigence à satisfaire pour l'application des procédures de CRPC et de CJIP, ces dispositifs de justice pénale négociée se présentent comme des instruments de recouvrement de l'impôt (§ 1), puisqu'en application de cette nouvelle forme de justice, la suppression du procès pénal suscite la motivation au paiement de la dette fiscale (§ 2).

§ 1 – Les dispositifs de justice pénale négociée comme instruments de recouvrement de l'impôt

Les dispositifs de CRPC et de CJIP pour fraude fiscale se présentent comme des instruments de recouvrement de l'impôt en raison de la collaboration du fraudeur fiscal à la procédure de recouvrement (A) ainsi qu'en considération de la synergie des dispositifs de justice négociée avec la transaction fiscale (B).

A - La collaboration du fraudeur fiscal à la procédure de recouvrement

487. Garantie de succès de la procédure fiscale. Le principal trait caractéristique de la justice pénale négociée est la collaboration de la personne mise en cause à l'établissement de la réponse pénale par la juridiction²³¹⁸. Les vertus de cette collaboration sont la célérité et l'effectivité de la réponse pénale.

On observe que la collaboration du fraudeur fiscal à la procédure pénale négociée se transpose à la procédure fiscale dès lors que l'application de cette nouvelle forme de justice est conditionnée par la régularisation de la situation fiscale de cet infracteur. En effet, dans de telles conditions, la collaboration du fraudeur à la procédure pénale négociée commence par sa collaboration à la procédure fiscale en permettant qu'elle s'achève avec succès sur le recouvrement de l'impôt et ses

²³¹⁷ V. sur ce point Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546, M. Jérôme C. [*Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale*], cons. 19, le Conseil constitutionnel considère 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* ».

²³¹⁸ V. PIN (X.), *Le consentement en matière pénale*, LGDJ, coll. Thèses, Bibliothèque des sciences criminelles, 2002, p. 374 ; V. MIGNON COLOMBET (A.), « La convention judiciaire d'intérêt public : vers une justice de coopération ? », *AJ Pénal* 2017, p. 68 ; V. SCATTOLIN (A.), *La volonté de la personne poursuivie*, Thèse Université de Poitiers, *préc.*, p. 176 ; V. CHIAVARIO (M.), « La justice négociée : une problématique à construire », *Archives de politique criminelle*, 1993, n° 15, p. 27, l'auteur souligne que l'accord de justice négociée naît de la rencontre des volontés ; V. TULKENS (F.), *La justice négociée*, Centre de recherche interdisciplinaire sur la déviance et la pénalité, Institut JUR-I UCLouvain, n° 37, 1995, l'auteur estime que « *Dans la justice négociée, en effet, un des présupposés est l'opposition d'intérêt des parties qui entrent dans la voie du compromis pour arriver à un accord* ».

majorations. Ainsi, la célérité et l'effectivité de la réponse pénale résultant de la collaboration du fraudeur sont des vertus qui gagnent la procédure de recouvrement de la dette fiscale. D'une part, la procédure de recouvrement s'accélère dès lors que le fraudeur fiscal envisage l'application d'un instrument de justice pénale négociée. D'autre part, le succès de la procédure de recouvrement est garanti dès lors que l'application des instruments de justice négociée est soumise à la condition d'une régularisation préalable ou concomitante de la situation fiscale de l'intéressé²³¹⁹.

488. Prolongement de la procédure fiscale de recouvrement. À l'instar de la solidarité fiscale, la justice pénale négociée de la fraude fiscale est une étape ultime du continuum qui permet à l'administration de recouvrer l'impôt et ses pénalités par la voie de la procédure pénale. Toutefois, la similarité de la justice pénale négociée avec la solidarité fiscale se limite à la finalité budgétaire de ces deux voies répressives, car en ce qui concerne leur nature elles se différencient distinctement. La solidarité fiscale reste une mesure de justice imposée prononcée par le juge pénal²³²⁰, elle se remarque au sein du continuum comme le prolongement de la procédure fiscale de sanction et de recouvrement²³²¹. La CJIP et la CRPC qui demeurent pour leur part des procédures reposant sur la collaboration de la personne mise en cause avec l'autorité judiciaire²³²² peuvent être analysées comme le prolongement de la procédure fiscale de transaction et de recouvrement²³²³. En effet, la justice pénale négociée par CRPC et par CJIP s'applique au fraudeur fiscal à la condition de la régularisation de sa dette envers le fisc²³²⁴. En dehors de toute précision législative, cette condition de régularisation édictée par la Chancellerie et le PNF peut être satisfaite par une transaction fiscale entre l'administration et le contribuable²³²⁵. On en déduit que le fraudeur fiscal peut conclure une

²³¹⁹ V. sur ce point ministère de la Justice, circulaire du 2 septembre 2004 relative à la CRPC, JUS-D-04-30176C, CRIM-04-12-E8-02.09.04, S.D.J.P.G. n° 02-L-242, p. 38 ; Tribunal de Paris, PNF, Publications, Articles thématiques, Comparation sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC) au PNF, novembre et décembre 2021, article concernant la pratique des CRPC au PNF ; Tribunal de Paris, PNF, Publications, Articles thématiques, Comparation sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC) au PNF, novembre et décembre 2021, article dédié à un cas de CRPC traité par le PNF en matière de fraude fiscale ; V. **ROUSSEAU (A.), PELLEGRIN (G.)**, « Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.* n° 7, 17 Février 2022, 115.

²³²⁰ La solidarité fiscale de l'art. 1745 du CGI ne peut être prononcée qu'au cours d'une procès pénal ordinaire pour fraude fiscale. Cette mesure ne fait pas partie des sanctions de la justice négociée.

²³²¹ V. sur ce point le premier chapitre du titre I de la première partie de notre thèse qui porte sur le concours du procès pénal au recouvrement de l'impôt par le biais du prononcé de la solidarité fiscale (art. 1745 du CGI).

²³²² V. **CHIAVARIO (M.)**, « La justice négociée : une problématique à construire », *Archives de politique criminelle*, 1993, n° 15, p. 27 ; V. **PIN (X.)**, *Le consentement en matière pénale*, LGDJ, 2002, n° 772 ; V. **TULKENS (F.)**, *La justice négociée*, Centre de recherche interdisciplinaire sur la déviance et la pénalité, Institut JUR-I UCLouvain, n° 37, 1995.

²³²³ V. sur ce point le deuxième chapitre du titre I de la première partie de notre thèse qui porte sur le verrou de Bercy.

²³²⁴ V. sur ce point ministère de la Justice, circulaire du 2 septembre 2004 relative à la CRPC, JUS-D-04-30176C, CRIM-04-12-E8-02.09.04, S.D.J.P.G. n° 02-L-242, *préc.* ; Tribunal de Paris, PNF, Publications, Articles thématiques, Comparation sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC) au PNF, *préc.* ; V. **ROUSSEAU (A.), PELLEGRIN (G.)**, « Droit pénal fiscal », *préc.*

²³²⁵ Pour l'intérêt du recours à la transaction, V. Cour des comptes, *Les régularisations d'avoirs à l'étranger gérées par le service de traitement des déclarations rectificatives (STDR)*, Communication à la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire de l'Assemblée nationale, Octobre 2017, p. 34.

transaction fiscale afin de pouvoir bénéficier d'une transaction sur la justice pénale par CRPC et par CJIP.

Des conditions dans lesquelles doivent être appliquées les procédures de CRPC et de CJIP, en matière de fraude fiscale, appert une synergie entre les dispositifs de justice pénale négociée et la transaction fiscale.

B - La synergie entre les dispositifs de justice pénale négociée et la transaction fiscale

489. Régularisation par transaction. L'action coordonnée des procédures de CRPC et de CJIP avec la transaction fiscale concourt au recouvrement de la dette fiscale. L'article L. 247 du LPF attribue à l'administration fiscale un pouvoir de transaction emportant atténuation d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts²³²⁶. La transaction fiscale semble une voie de recouvrement plus efficace et pragmatique pour les services fiscaux²³²⁷. La Cour des comptes précise à cet égard que « *La finalité de la transaction de droit commun est de protéger les intérêts de l'État, en évitant des contentieux longs, coûteux et aléatoires et de permettre un encaissement assuré et rapide d'une fraction de la dette fiscale exigible* »²³²⁸. Le pragmatisme de la régularisation par la voie de la transaction suscite pareillement l'intérêt du fraudeur fiscal à deux égards : d'une part il bénéficie d'une diminution de la dette fiscale en raison de l'atténuation des pénalités de retard et majorations administratives²³²⁹, et d'autre part le paiement de cette dette lui permet d'accéder aux instruments de justice négociée pour fraude fiscale et subséquemment d'éviter un procès pénal ordinaire.

490. Bon sens et pragmatisme. Dans sa version antérieure à la loi du 23 octobre 2018, ce texte précisait que « *L'administration ne peut transiger : 1°) Lorsqu'elle envisage de mettre en mouvement l'action publique pour les infractions mentionnées au code général des impôts* »²³³⁰. Ces dispositions édictaient une règle logique selon laquelle l'administration qui répond fermement au contribuable indélicat en le

²³²⁶ V. 3° de l'art. L. 247 du LPF aux termes duquel « *L'administration peut accorder sur la demande du contribuable ; 3° Par voie de transaction, une atténuation d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent ne sont pas définitives* ».

²³²⁷ V. 3° de l'art. L. 247 du LPF ; V. notamment **RABAULT (H.)**, « La transaction en droit fiscal : quelques doutes sur la constitutionnalité de l'article L. 251 du Livre des procédures fiscales », *LPA* 28 avril 2014, n° 84, p. 7 ; V. **PERROTIN (F.)**, « Les remises et transactions en matière fiscale », *LPA* 13 mars 2018, n° 052, p. 5.

²³²⁸ Cour des comptes, *Les régularisations d'avoirs à l'étranger gérées par le service de traitement des déclarations rectificatives (STDR)*, Communication à la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire de l'Assemblée nationale, Octobre 2017, p. 34.

²³²⁹ V. 3° de l'art. L. 247 du LPF : « *L'administration peut accorder sur la demande du contribuable [...] Par voie de transaction, une atténuation d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts* ».

²³³⁰ Al. 9 de l'art. L. 247 du LPF dans sa version en vigueur du 30 mai 2014 au 25 octobre 2018 ; V. ministère des Finances et des Comptes publics, ministère de la Justice, circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, NOR : FCPE1412006C, 22 mai 2014, p. 20.

déférant devant le juge pénal ne saurait dans le même temps se montrer conciliante à son égard en lui accordant une transaction²³³¹.

Avec l'entrée en vigueur de la loi du 23 octobre 2018 consacrant l'application de la justice négociée à la fraude fiscale par CRPC et CJIP²³³², les dispositions susmentionnées de l'article L. 247 du LPF ont été mises à jour. Elles n'interdisent désormais plus à l'administration de transiger lorsqu'elle envisage de mettre en mouvement l'action publique. Si de prime abord cette réécriture paraît guidée par un esprit pragmatique, elle obéit tout de même à un principe logique dès lors que des instruments de justice pénale négociée sont applicables en matière de fraude fiscale. À ce propos, étant donné que la réponse pénale peut désormais être accommodante à l'égard du fraudeur fiscal en lui proposant une procédure de CRPC ou de CJIP, l'administration dispose de la possibilité de rester pareillement complaisante quand bien même l'action publique serait déclenchée.

491. Interactions entre transactions. Depuis l'entrée en vigueur de la CRPC et de la CJIP pour fraude fiscale, la faculté pour l'administration de transiger sur les pénalités et majorations alors qu'elle a procédé au déclenchement des poursuites pénales n'est plus incohérente²³³³. Bien plus, cette faculté s'avère utile et nécessaire pour la conclusion des procédures de CRPC et de CJIP. En effet, il importe de rappeler que la transaction fiscale est un moyen permettant à l'administration d'obtenir un paiement rapide de la dette fiscale en raison de l'attractivité de l'allègement des pénalités²³³⁴. Outre l'atténuation des amendes fiscales, la transaction fiscale doit notamment son attractivité à la renonciation de l'administration à mettre en mouvement l'action publique²³³⁵.

²³³¹ V. sur ce point **CABON (S.-M.)**, « Entre pragmatisme et idéalisme, quelle place pour la négociation en droit pénal fiscal ? », *Dr. fisc.* n° 11, 14 Mars 2019, 199.

²³³² Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, art. 24 portant modification de l'art. 495-16 du Cpp qui désormais ne compte plus les infractions dont la poursuite est prévue par une loi spéciale parmi les exceptions à l'application de la CRPC ; Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, art. 25 portant modification de l'art. 41-1-2 du Cpp faisant rentrer la fraude fiscale au rang des infractions pour lesquelles une CJIP est applicable.

²³³³ Il peut en effet sembler cohérent pour l'administration de maintenir son pouvoir de transaction quand bien mêmes des poursuites pénales seraient engagées dès lors que celles-ci peuvent déboucher sur une négociation sur les sanctions pénales. Le traitement pénal et fiscal de la fraude fiscale demeure ainsi dans une dimension transactionnelle et pragmatique.

²³³⁴ V. **DETRAZ (S.)**, « Les temps modernes de la poursuite de la fraude fiscale : le ministère public et les engrenages du « verrou de Bercy » », *Dr. pénal* N° 10, octobre 2018 ; V. **RUTSCHMANN (Y.)**, **ROCH (P.-M.)**, « La nouvelle relation de confiance entre les entreprises et l'administration fiscale : le choix du pragmatisme pour initier une révolution culturelle », *Dr. fisc.* n° 48, 28 nov. 2019, 459 ; V. Cour des Comptes, Rapport public annuel, « Les remises et transactions en matière fiscale : une égalité de traitement et une transparence à mieux assurer », février 2018, p. 63.

²³³⁵ V. **COLLET (M.)**, **COLLIN (P.)**, *Procédures fiscales. Contrôle contentieux et recouvrement de l'impôt*, PUF, 3^e éd. 2017, p. 165 ; rapp. **LAMBERT (T.)**, *Procédures fiscales*, LGDJ, 3^e éd. 2017, p. 43 ; V. **FOUQUET (O.)**, *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche*, Rapport au ministre du Budget, des Comptes publics et de la fonction publique, juin 2008, p. 53 ; V. **DE LA MARDIÈRE (C.)**, « La transaction, regard fiscal », in *La transaction dans toutes ses dimensions*, Dalloz, 2006, pp. 169-174 ; V. **JULIENNE (F.)**, « Transaction. - Domaine », *JurisClasseur* Fasc. 20, 7 sept. 2017 ; V. **RABAUULT (H.)**, « La transaction en droit fiscal : quelques doutes sur la constitutionnalité de l'article L. 251 du livre des procédures fiscales », *LPA* 2014, 84, pp. 7-12.

L'évitement d'un procès pénal et la diminution des sanctions administratives font de la transaction fiscale de l'article L. 247 du LPF un instrument de régularisation rapide de la situation d'un contribuable. Cette régularisation rapide permet subséquentement au contribuable de bénéficier de l'application des procédures de justice pénale négociée CRPC ou CJIP assujetties à une telle régularisation²³³⁶. Si la transaction fiscale facilite la conclusion de dispositifs de justice pénale négociée, il est nécessaire d'observer que la conclusion de ces derniers, dès lors qu'elle est envisagée, incite le contribuable à la régularisation. Il s'évince alors du continuum une synergie transactionnelle entre les procédures fiscale et pénale dès lors que la transaction fiscale facilite la transaction pénale et vice versa²³³⁷.

En tout état de cause, si les dispositifs de CRPC et de CJIP pour fraude fiscale s'inscrivent au sein du continuum comme des instruments de justice pénale négociée, ils constituent de véritables outils au service de la procédure fiscale dont ils assurent la réussite dès lors qu'ils garantissent le paiement de la dette fiscale.

L'application de la justice négociée pour fraude fiscale est également avantageuse pour le fraudeur fiscal dès lors qu'elle lui évite de subir les vicissitudes d'un procès pénal ordinaire. Une telle possibilité étant assujettie à la régularisation de la situation fiscale, dans le cadre des dispositifs de CRPC et de CJIP, la suppression du procès pénal suscite la motivation au paiement de la dette fiscale.

§ 2 - La motivation au paiement de la dette fiscale par la suppression du procès pénal

492. Politique de la « carotte ». L'application de la justice négociée en matière de fraude fiscale traduit la rencontre des volontés de l'autorité judiciaire et de la personne mise en cause autour du choix de la « carotte » plutôt que du « bâton », c'est-à-dire de la récompense plutôt que de la punition²³³⁸, afin de motiver cette personne à exécuter le paiement de la dette fiscale.

²³³⁶ V. sur ce point ministère de la Justice, circulaire du 2 septembre 2004 relative à la CRPC, JUS-D-04-30176C, CRIM-04-12-E8-02.09.04, S.D.J.P.G. n° 02-L-242, *préc.* ; Tribunal de Paris, PNF, Publications, Articles thématiques, Comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC) au PNF, *préc.* ; V. **ROUSSEAU (A.), PELLEGRIN (G.)**, « Droit pénal fiscal », *préc.*

²³³⁷ Si la transaction fiscale permet en effet de régulariser rapidement la situation du contribuable et de lui garantir un accès à la justice pénale négociée, d'un autre côté, cette nouvelle forme de justice dès lors qu'elle sera envisagée par le contribuable incitera celui-ci à prendre rapidement contact avec l'administration afin de régulariser sa situation par transaction fiscale.

²³³⁸ La « carotte ou le bâton » est une expression originaire de la littérature américaine du milieu du XIX^{ème} siècle selon laquelle la persuasion est meilleure que la force si l'on veut obtenir l'exécution d'une action de la part d'une personne, V. notamment **MONTAGUE (E. P.)**, *Narrative of the late expedition to the sea. From a diary by one of the party*, Edited by Edward P. MONTAGUE, Philadelphia Carey and Hart, 1849, p. 139, l'auteur utilise une caricature représentant une course d'ânes. L'expression « la carotte ou le bâton » définit deux moyens permettant de faire avancer un âne. D'une part, l'animal est susceptible d'avancer par motivation, c'est-à-dire qu'il sait que s'il avance il mangera une carotte. D'autre part l'animal est susceptible d'avancer par punition, c'est-à-dire que la présence du bâton, avec la certitude de

La suppression du procès pénal comme récompense à la régularisation fiscale (A) soulève le paradoxe de la récompense du fraudeur fiscal pour la réparation du préjudice (B).

A - La suppression du procès pénal comme récompense à la régularisation fiscale

Dans le cadre de l'application des dispositifs de CRPC et de CJIP pour fraude fiscale, la suppression du procès pénal peut apparaître comme une récompense à la régularisation de la situation fiscale du prévenu. En effet, en contrepartie du paiement de la dette fiscale et de l'amende, l'application de la justice négociée permet de faire disparaître les risques inhérents au procès pénal pour le redevable de l'impôt (1) et de rendre inapplicable la mesure de solidarité fiscale aux coauteurs et complices de fraude fiscale (2).

1 - La disparition des risques inhérents au procès pénal pour le redevable de l'impôt

L'application des dispositifs de CRPC et de CJIP pour fraude fiscale fait disparaître les risques réputationnels (a) et professionnels (b) du procès pénal.

a - La disparition des risques réputationnels du procès pénal

493. Mise à l'abri de l'opprobre. Les risques réputationnels consécutifs à un procès pénal sont générés par la publicité qui entoure ce rituel judiciaire ainsi que par l'inscription de la condamnation au casier judiciaire. Si l'on peut rejoindre M. GARAPON qui fait observer que « *La publicité des débats souligne la volonté de se rappeler, publiquement et collectivement, ces faits* »²³³⁹, cette commémoration nuit à l'image de l'infracteur en lui faisant subir la réprobation publique. L'opprobre jeté sur le fraudeur fiscal peut s'illustrer à travers les mises en garde du ministre du Budget et du garde des Sceaux qui attirent l'attention de l'opinion publique sur l'atteinte portée par la fraude fiscale au principe d'égalité des citoyens devant les charges publiques en causant un préjudice grave à la société dans son ensemble²³⁴⁰. Du côté de l'autorité judiciaire, l'opprobre à l'endroit des agissements

recevoir des coups s'il n'avance pas, le fera avancer. En 1849, l'auteur américain Edward P. MONTAGUE faisait observer que la persuasion est meilleure que la force à l'occasion d'une course d'ânes. En effet, l'âne qui avance sous les coups avance moins vite que celui qui suit une carotte.

²³³⁹ GARAPON (A.), *Bien juger. Essai sur le rituel judiciaire*, éd. Odile Jacob, coll. Opus, 1997, p. 64.

²³⁴⁰ V. notamment ministère de l'Action et des Comptes publics, ministère de la Justice, circulaire relative à la réforme de la procédure de poursuite pénale de la fraude fiscale et au renforcement de la coopération entre l'administration fiscale et la Justice en matière de lutte contre la fraude fiscale, NOR : CPAE1832503C, 7 mars 2019, p. 1 ; Rapp. Ministère des Finances et des Comptes publics, ministère de la Justice, circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, NOR : FCPE1412006C, 22 mai 2014, p. 1.

du fraudeur fiscal ressort des propos d'un procureur de la République financier qui soutient que « *frauder l'impôt, c'est voler la nation, c'est refuser de contribuer à l'effort commun pour assurer la sécurité de tous, l'éducation de tous, la santé pour tous. C'est donc refuser le pacte social, fondement des nations démocratiques* »²³⁴¹.

En termes réputationnels, l'opprobre que peut subir un fraudeur fiscal, en raison d'un procès pénal, est une punition qui peut être bien plus lourde qu'une peine pécuniaire, notamment lorsque le prévenu est une personnalité politique ou une entreprise commerciale. Effectivement, la personnalité politique risque de perdre toute crédibilité publique et l'entreprise, pour sa part, risque la dégradation de sa notoriété et *in fine* un déclin de son chiffre d'affaires.

L'application de la justice négociée au fraudeur fiscal le met à l'abri des risques qui pèsent sur sa réputation et son honorabilité. C'est ici un point nodal de la récompense que la CRPC et la CJIP accordent au fraudeur fiscal qui régularise sa situation.

494. Sauvegarde de l'honneur par CJIP. Avant de distinguer les procédures de CRPC et de CJIP au regard de leur champ d'application *ratione personae*, il convient de revenir sur la différence de leurs effets juridiques. La CJIP identifiée comme une alternative aux poursuites au stade de l'enquête²³⁴² peut également s'observer au stade de l'information judiciaire comme une alternative au renvoi devant un tribunal correctionnel²³⁴³. En tout état de cause, il est plus simple de définir la CJIP comme une alternative à une condamnation pénale dès lors que « *L'ordonnance de validation n'emporte pas déclaration de culpabilité et n'a ni la nature ni les effets d'un jugement de condamnation* »²³⁴⁴. Conséquemment, les risques réputationnels du procès pénal sont complètement érudés grâce à la procédure de CJIP qui ne reconnaissant pas la culpabilité et n'aboutissant pas à une condamnation n'entraîne aucune inscription au casier judiciaire de la personne morale concernée²³⁴⁵. Rappelons par ailleurs, qu'en dépit d'un communiqué de presse du procureur de la République²³⁴⁶ et d'une publication sur les sites des ministères du Budget et de la Justice²³⁴⁷, la procédure de CJIP évite au fraudeur fiscal la publicité qu'impose le déroulement d'un procès²³⁴⁸. En effet, la personne morale

²³⁴¹ HOULETTE (E.), « Le parquet national financier. Bilan, actions, perspectives », *Archives de politique criminelle*, vol. 39, n° 1, 2017, pp. 67-87.

²³⁴² V. sur ce point ministère de la Justice, Circulaire du 31 janvier 2018, *préc.*, p. 11 : « *cette alternative permet au procureur de la République, tant que l'action publique n'a pas été mise en mouvement, de proposer la conclusion d'une convention judiciaire d'intérêt public* » ; V. notamment POISSONNIER (G.), « La convention judiciaire d'intérêt public, état des lieux d'une alternative aux poursuites pénales en développement », *AJCT* 2022. 497.

²³⁴³ Rappelons que la CJIP peut être proposée au stade de l'instruction préparatoire, V. al. 15 de l'art. 41-1-2 du Cpp ; V. art. 180-2 du Cpp.

²³⁴⁴ Al. 11 de l'art. 41-1-2 du Cpp.

²³⁴⁵ Al. 12 de l'art. 41-1-2 du Cpp : « *La convention judiciaire d'intérêt public n'est pas inscrite au bulletin n° 1 du casier judiciaire* ».

²³⁴⁶ Al. 12 de l'art. 41-1-2 du Cpp : « *La convention judiciaire d'intérêt public [...] fait l'objet d'un communiqué de presse du procureur de la République* ».

²³⁴⁷ Al. 13 de l'art. 41-1-2 du Cpp.

²³⁴⁸ V. sur ce point AFA, La convention judiciaire d'intérêt public, Sous-direction du contrôle, Avril 2019, p. 21.

en cause évite le déficit en termes de réputation et d'image qui découle de la publicité des audiences²³⁴⁹. De surcroît, cette personne morale échappe à la peine complémentaire de publication de la décision prise par le juge pénal²³⁵⁰ dans la presse écrite ou par tout moyen de communication au public par voie électronique²³⁵¹.

495. Préservation de l'honneur par CRPC. Bien que l'ordonnance d'homologation d'une CRPC ait « *les effets d'un jugement de condamnation* »²³⁵², en optant pour une CRPC, le fraudeur fiscal peut bénéficier d'une mise à l'écart des risques réputationnels liés à cette décision de justice. À cet égard, le procureur de la République dispose de la faculté de proposer l'exclusion de la mention de la condamnation du bulletin n° 2 ou n° 3 du casier judiciaire²³⁵³. Une telle possibilité permet au bénéficiaire de la procédure de CRPC, personne morale ou physique, de préserver son honorabilité notamment lorsqu'il s'agira de bénéficier de l'accès à des fonctions ou des marchés exigeant des garanties de probité²³⁵⁴. Plus encore, en ce qui concerne la publicité des audiences, la doctrine fait observer que l'homologation des procédures de CRPC échappe généralement au regard de l'opinion publique²³⁵⁵.

De telles constatations nourrissent la réflexion selon laquelle la mise à l'écart des risques réputationnels du procès pénal pour fraude fiscale garantie par la justice négociée peut s'observer comme une récompense pour le fraudeur qui s'acquitte de sa dette fiscale.

L'application de la justice négociée pour avoir régularisé sa situation fiscale récompense pareillement le fraudeur fiscal en le mettant à l'abri des risques professionnels du procès pénal.

²³⁴⁹ V. notamment CEDH, 20 mai 1998, n° 21257/93, n° 21258/93, n° 21259/93, *Gautrin et autres c. France*, § 42 : « *La Cour rappelle que la publicité des débats judiciaires constitue un principe fondamental consacré par l'article 6 § 1. Ladite publicité protège les justiciables contre une justice échappant au contrôle du public ; elle contribue aussi à préserver la confiance de chacun dans les cours et tribunaux* ».

²³⁵⁰ V. al. 6 de l'art. 1741 du CGI : « *La juridiction ordonne l'affichage de la décision prononcée et la diffusion de celle-ci dans les conditions prévues aux articles 131-35 ou 131-39 du code pénal* ».

²³⁵¹ V. art. 131-35 et 131-39 du Cp.

²³⁵² Al. 1 de l'art. 495-11 du Cpp.

²³⁵³ V. al. 4 de l'art. 495-8 du Cpp.

²³⁵⁴ V. notamment art. L. 2141-1 du Code de la commande publique : « *Sont exclues de la procédure de passation des marchés les personnes qui ont fait l'objet d'une condamnation définitive pour l'une des infractions prévues aux articles [...] 1741 à 1743, 1746 ou 1747 du code général des impôts* » ; V. art. R. 79 du Cpp : « *le bulletin n° 2 du casier judiciaire est délivré : [...] 8° Aux collectivités publiques locales, à la SNCF, à SNCF Réseau, et à SNCF Voyageurs et à la filiale mentionnée au 5° de l'article L. 2111-9 du code des transports, à Electricité de France et Gaz de France, à la Banque de France, saisis de demandes d'emplois, de soumissions pour les adjudications de travaux ou de marchés publics [...] 20° A l'Autorité des marchés financiers, en ce qui concerne les dirigeants d'entreprise lorsqu'ils demandent un visa pour l'admission aux négociations sur un marché réglementé des titres financiers de l'entreprise [...] 21° A la commission des marchés à terme de marchandises en ce qui concerne les personnes physiques ou les dirigeants des personnes morales qui sollicitent l'agrément ou l'inscription prévues par les articles 31, 32 et 34 de la loi n° 83-610 du 8 juillet 1983* ».

²³⁵⁵ V. notamment **DESPREZ (F.)**, « La limitation par la Cour de cassation de la portée de l'aveu en cas d'échec d'une procédure de CRPC », *Gaz. Pal.* 13 nov. 2008, n° 318, p. 8, l'auteur observe que « *l'homologation prend place soit au sein d'un bureau dont la porte reste ouverte de manière à respecter le principe de publicité, soit dans une salle d'audience déserte ou dont l'assistance est composée uniquement des prévenus qui patientent avant leur homologation* ».

b - La mise à l'écart des risques professionnels du procès pénal

496. Risque d'interdiction professionnelle. Le procès pénal pour fraude fiscale fait également courir des risques professionnels à la personne condamnée conformément aux dispositions de l'article 1741 du CGI. Ces risques compromettent considérablement l'avenir professionnel du fraudeur fiscal lorsque celui-ci est une personnalité politique dès lors que le juge dispose de la faculté d'infliger des peines complémentaires d'interdiction des droits civiques, civils et de famille²³⁵⁶. Parmi ces peines, on distingue l'interdiction du droit de vote et l'inéligibilité durant une période qui ne peut excéder cinq ans²³⁵⁷. L'inéligibilité peut être prononcée pour une durée de dix ans au plus lorsque le condamné exerçait une fonction de membre du Gouvernement ou un mandat électif public au moment des faits²³⁵⁸. La loi prévoit par ailleurs que ces interdictions emportent l'impossibilité d'exercer une fonction publique²³⁵⁹.

Le procès pénal peut s'avérer pareillement affligeant pour une personne morale ou un chef d'entreprise notamment lorsque la fraude fiscale a été poursuivie sous la qualification de blanchiment²³⁶⁰. Dans ce contexte, les peines complémentaires peuvent frapper d'interdiction d'exercice de professions commerciales ou industrielles, ainsi que d'interdiction de diriger, d'administrer, de gérer ou de contrôler une entreprise commerciale ou industrielle²³⁶¹. Les peines complémentaires prononcées pour blanchiment de fraude fiscale à l'encontre d'une personne morale peuvent conduire à l'exclusion définitive ou temporaire des marchés publics voire à la dissolution de l'entreprise²³⁶².

²³⁵⁶ Aux termes de l'art. 131-26 du Cp : « L'interdiction des droits civiques, civils et de famille porte sur : 1° Le droit de vote ; 2° L'éligibilité ; 3° Le droit d'exercer une fonction juridictionnelle ou d'être expert devant une juridiction, de représenter ou d'assister une partie devant la justice ; 4° Le droit de témoigner en justice autrement que pour y faire de simples déclarations ; 5° Le droit d'être tuteur ou curateur » ; Aux termes de l'al. 4 de l'art. 1741 du CGI, en cas de fraude simple, l'application de l'interdiction des droits civiques, civils et de famille est possible sans être obligatoire ; Aux termes de l'al. 5 de l'art. 1741 du CGI, en cas de fraude fiscale aggravée, le prononcé des peines complémentaires d'interdiction des droits civiques, civils et de famille, mentionnés à l'article 131-26 du code pénal, est obligatoire.

²³⁵⁷ V. art. 131-26 du Cp.

²³⁵⁸ V. art. 131-26-1 du Cp.

²³⁵⁹ V. sur ce point Al. 4 de l'art. 131-26 du Cpp : « L'interdiction du droit de vote ou l'inéligibilité prononcées en application du présent article emportent interdiction ou incapacité d'exercer une fonction publique ».

²³⁶⁰ V. sur ce point le chapitre II du titre I de la seconde partie de notre thèse ; V. Cass. crim., 2 avr. 2003, n° 03-80.151, *Paneurolife* ; V. Cass. crim., 20 févr. 2008, n° 07-82.977, *Talmon* ; V. **CUTAJAR (C.)**, « Le blanchiment, une infraction générale, distincte et autonome », *Recueil Dalloz* 2008, p. 1585.

²³⁶¹ V. art. 324-7 du Cp, spéc. al. 1.

²³⁶² V. art. 131-39 du Cp sur renvoi de l'art. 324-9 du Cp.

Enfin, l'inscription de la condamnation au casier judiciaire peut faire obstacle aux prétentions professionnelles d'une personne physique²³⁶³ et priver une personne morale de l'accès à des marchés économiques et financiers²³⁶⁴.

497. Sauvegarde de l'activité professionnelle. L'application d'instruments de justice négociée protège le fraudeur fiscal des risques professionnels du procès pénal.

En ce qui concerne la CJIP, elle supprime d'emblée tous ces risques dès lors que ce dispositif de justice négociée « *n'a ni la nature ni les effets d'un jugement de condamnation* »²³⁶⁵. La doctrine relève à cet égard « *une apparente prise en compte, par le législateur, du risque systémique et du caractère institutionnel de certaines entreprises, c'est-à-dire de l'ensemble des intérêts associés à celui de l'entreprise et des dangers liés à leurs expositions mutuelles sur les marchés économiques et financiers* »²³⁶⁶.

La CRPC, pour sa part, quand bien même son ordonnance d'homologation aurait les effets d'un jugement de condamnation²³⁶⁷, les risques professionnels de cette décision peuvent être évités par la faculté dont dispose le ministère public de relever les peines complémentaires d'interdiction, de déchéance ou d'incapacité²³⁶⁸ et de ne pas inscrire la condamnation au casier judiciaire²³⁶⁹.

L'application des procédures de CRPC et de CJIP permet au fraudeur fiscal d'éviter les risques professionnels liés à un procès pénal ordinaire à la condition du paiement de l'impôt fraudé et des pénalités administratives²³⁷⁰. L'évitement des risques réputationnels et professionnels comme récompense pour la régularisation de l'impôt fraudé garantit aux prévenus de fraude fiscale,

²³⁶³ V. art. R. 79 du Cpp.

²³⁶⁴ V. notamment art. L. 2141-1 du Code de la commande publique : « *Sont exclues de la procédure de passation des marchés les personnes qui ont fait l'objet d'une condamnation définitive pour l'une des infractions prévues aux articles [...] 1741 à 1743, 1746 ou 1747 du code général des impôts* » ; V. art. R. 79 du Cpp concernant le risque d'exclusion des personnes physiques et des personnes morales de marchés public nationaux dès lors que le bulletin n° 2 du casier judiciaire comporte des condamnations ; En ce qui concerne notamment le risque d'exclusion des marchés internationaux, V. **DEZEUZE (E.), PELLEGRIN (G.)**, « Extension du domaine de la transaction pénale : la convention judiciaire d'intérêt public », *La Semaine Juridique Édition Générale* n° 3, 16 janvier 2017, doct. 64 ; V. **POISSONNIER (G.)**, « La convention judiciaire d'intérêt public, état des lieux d'une alternative aux poursuites pénales en développement », *AJ Collectivités Territoriales* 2022, p. 497.

²³⁶⁵ Al. 11 de l'art. 41-1-2 du Cpp.

²³⁶⁶ V. notamment **VESSIO (F.)**, « L'influence de l'analyse économique du droit sur la lutte contre la corruption internationale : incitation de *l'homo economicus* à la négociation et « efficacité » de la politique pénale », *RSC* 2021, p. 263.

²³⁶⁷ Al. 1 de l'art. 495-11 du Cpp.

²³⁶⁸ V. al. 4 de l'art. 495-8 du Cpp : le procureur de la République « *peut également proposer le relèvement d'une interdiction, d'une déchéance ou d'une incapacité résultant de plein droit de la condamnation* ».

²³⁶⁹ V. al. 4 de l'art. 495-8 du Cpp.

²³⁷⁰ L'application d'une procédure de CRPC pour fraude fiscale est assujettie à la régularisation de la situation fiscale, V. ministère de la Justice, circulaire du 2 septembre 2004 relative à la CRPC, JUS-D-04-30176C, CRIM-04-12-E8-02.09.04, S.D.J.P.G. n° 02-L-242, p. 38 ; V. Tribunal de Paris, PNF, Publications, Articles thématiques, Comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC) au PNF, novembre et décembre 2021, article concernant la pratique des CRPC au PNF ; L'application d'une procédure de CJIP pour fraude fiscale est assujettie à la régularisation de la situation fiscale, V. ministère de la Justice, circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, N° CRIM »2021 « -10 / G3 – 04/10/2021, p. 11 ; V. Ministère de la Justice, PNF, Lignes directrices sur la mise en œuvre de la convention judiciaire d'intérêt public, 16 janvier 2023, p. 21 ; V. **ROUSSEAU (A.), PELLEGRIN (G.)**, « Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.* n° 7, 17 Février 2022, 115.

personnalités politiques ou du monde des affaires et personnes morales, de pouvoir continuer leurs activités.

Une telle récompense pour le redevable de l'impôt intéresse subséquemment les coauteurs et complices de fraude fiscale puisqu'ils ne supportent pas la mesure de solidarité fiscale qui ne peut leur être appliquée en raison de la régularisation de la situation fiscale du redevable.

2 – L'inapplicabilité de la mesure de solidarité fiscale aux coauteurs et complices de fraude fiscale

498. Absence de pertinence de la solidarité fiscale. La solidarité fiscale qui permet au juge pénal de condamner les participants à une fraude fiscale au paiement de l'impôt et de ses pénalités est une assurance pour l'administration de recouvrer cette dette fiscale à travers le procès pénal²³⁷¹.

Nous avons remarqué supra que la mesure de solidarité fiscale assure la réussite de la procédure fiscale dès lors qu'elle permet de recouvrer la dette fiscale non régularisée par son redevable.

Lorsqu'un dispositif de justice négociée est appliqué en matière de fraude fiscale, la solidarité fiscale n'a plus aucune raison d'être. En effet, dès lors que l'application d'une CRPC ou d'une CJIP pour fraude fiscale a pour corollaire le paiement de l'impôt et de ses pénalités²³⁷², le paiement de cette dette fiscale rend sans objet l'application de la solidarité. Le paiement de l'impôt et de ses pénalités administratives ayant été régularisé par le fraudeur fiscal afin de bénéficier de l'application d'une procédure de justice négociée, le recouvrement de cette dette fiscale par mesure de solidarité est inutile²³⁷³.

Quand bien même l'évitement de la mesure de solidarité ne serait pas une récompense pour le redevable de l'impôt, on peut remarquer la faveur qu'il concède aux personnes mises en cause en tant que complices ou co-auteurs d'une fraude fiscale dès lors qu'elles échappent à l'application de la solidarité fiscale. À titre d'exemple, la régularisation de la situation fiscale d'une entreprise, afin

²³⁷¹ Pour mémoire, nous avons fait observer dans la précédente partie de notre thèse que la solidarité fiscale se distingue comme un instrument de recouvrement de l'impôt au cœur du procès pénal en raison de son prononcé par le juge ainsi que de son assiette limitée à l'impôt fraudé et ses pénalités administratives ; V. art. 1745 CGI qui précise que la solidarité fiscale est mise en œuvre à l'encontre de « *Tous ceux qui ont fait l'objet d'une condamnation définitive prononcée en application des articles 1741, 1742 ou 1743* » ; V. sur ce point **JEANDIDIER (W.)**, « Les sanctions pénales en matière fiscale », *Dr. fisc.* n° 3, 18 janvier 2007, 58 ; V. **DETRAZ (S.)**, « La nature de la solidarité de l'article 1745 du Code général des impôts », *Dr. fisc.* 2012, n° 50, ét. 551.

²³⁷² Pour la CRPC, V. ministère de la Justice, circulaire du 2 septembre 2004 relative à la CRPC, JUS-D-04-30176C, CRIM-04-12-E8-02.09.04, S.D.J.P.G. n° 02-L-242, p. 38 ; V. Tribunal de Paris, PNF, Publications, Articles thématiques, Comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC) au PNF, novembre et décembre 2021, article concernant la pratique des CRPC au PNF ; Pour la CJIP, V. ministère de la Justice, circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, N° CRIM »2021 « -10 / G3 – 04/10/2021, p. 11 ; V. Ministère de la Justice, PNF, Lignes directrices sur la mise en œuvre de la convention judiciaire d'intérêt public, 16 janvier 2023, p. 21 ; V. **ROUSSEAU (A.)**, **PELLEGRIN (G.)**, « Droit pénal fiscal », *préc.*

²³⁷³ V. sur ce point l'assiette de la mesure de solidarité de l'art. 1745 du CGI comprenant l'impôt fraudé ainsi que les pénalités fiscales y afférentes.

de bénéficier d'une procédure de CRPC ou de CJIP pour fraude fiscale, attribue la récompense de l'évitement de la solidarité aux dirigeants mis en cause en tant que co-auteurs ou complices.

Les avantages considérables ou récompenses qui s'évincent de la régularisation de la dette fiscale aux fins d'application d'un dispositif de justice négociée ressortent de la mise à l'écart du procès pénal et *in fine* de ses conséquences réputationnelles et professionnelles. L'idée d'une instrumentalisation de la répression pénale aux fins de recouvrement de la dette fiscale ressurgit de ces constatations qui corroborent qui plus est la thèse d'une subordination de la justice pénale à la procédure administrative²³⁷⁴.

Les faveurs accordées à une personne mise en cause pour fraude fiscale qui régularise sa situation auprès de l'administration suscitent la réflexion dès lors qu'elles soulèvent le paradoxe de la récompense du fraudeur fiscal pour la réparation du préjudice causé par ce délit.

B - Le paradoxe de la récompense du fraudeur fiscal pour la réparation du préjudice

Le paiement de la dette fiscale comme condition de mise en œuvre d'un dispositif de justice négociée pour fraude fiscale fait de l'évitement du procès pénal une récompense pour la réparation du préjudice causé par l'infraction. Une telle condition s'avère en contrariété avec le principe d'indépendance de l'action publique sur CRPC (1) et instaure une forme d'impunité de la délinquance en col blanc (2).

1 – La contrariété avec le principe d'indépendance de l'action publique sur CRPC

499. Indépendance des actions publique et civile entre elles. La récompense du fraudeur fiscal pour la réparation du préjudice causé par ses agissements s'avère paradoxale en raison de sa contrariété avec le principe d'indépendance de l'action publique²³⁷⁵.

²³⁷⁴ En matière de fraude fiscale, la subordination de la répression pénale à la procédure fiscale commence dès la mise en mouvement de l'action publique qui dépend du pouvoir exclusif et décisionnaire de l'administration fiscale (V. art. L. 228 du LPF). Dès lors que l'application de la procédure de justice négociée par CRPC ou CJIP est assujettie au paiement de la dette fiscale il convient d'admettre que dans ce cadre, la répression pénale est également subordonnée à la procédure fiscale.

²³⁷⁵ Il importe de rappeler que le législateur exclut la CJIP de l'action publique (V. I de l'art. 41-1-2 du Cpp), d'ailleurs la réparation du préjudice fait partie des obligations que prévoit la loi régissant cet instrument de justice négociée (V. 2° de l'art. 41-1-2 du Cpp aux termes duquel « la convention prévoit également le montant et les modalités de la réparation des dommages causés par l'infraction » ; V. IV de l'art. 41-1-2 du Cpp qui dispose que « *L'exécution des obligations prévues par la convention éteint l'action publique* »). Donc la contrariété avec le principe d'indépendance de l'action publique ne peut concerner que la CRPC.

Pour mémoire, l'action publique et l'action civile se distinguent au regard de leur finalité. L'action publique vise la punition de l'auteur d'une infraction et l'action civile vise la réparation du préjudice causé par l'infraction²³⁷⁶. Il s'agit par ailleurs de deux actions indépendantes l'une de l'autre²³⁷⁷. L'indépendance de ces actions devant la juridiction pénale confirme le principe d'indisponibilité de l'action publique qui interdit l'extinction de celle-ci quand bien même le préjudice causé par l'infraction aurait été réparé²³⁷⁸. La réparation du préjudice causé par l'infraction n'est censée exercer aucune influence sur l'exercice de l'action publique. En vertu du principe d'indépendance des actions publique et civile²³⁷⁹ l'orientation de l'action publique ne doit pas dépendre de la réussite de l'action civile. On doit distinguer la réparation, qui est une démarche émanant de la personne condamnée, de la punition qui pour sa part provient de la société en raison du droit de punir qu'elle exerce à travers l'action publique²³⁸⁰.

En matière de fraude fiscale, la subordination de l'application d'un dispositif de CRPC à la régularisation de la dette fiscale par le mis en cause peut sembler en contrariété avec les principes d'indépendance et d'indisponibilité de l'action publique. En effet, dès lors que l'application de cet instrument est assujettie au paiement de la dette fiscale²³⁸¹, on doit admettre que l'orientation de l'action publique vers l'évitement du procès pénal dépend de la réparation du préjudice causé par la fraude fiscale.

Si la réparation est susceptible d'orienter l'action publique vers l'évitement d'un procès pénal, alors la personne mise en cause dispose du pouvoir de moduler le droit de punir de la société.

La récompense du fraudeur fiscal pour la réparation du préjudice s'avère également paradoxale puisqu'elle instaure une forme d'impunité de la délinquance en col blanc.

²³⁷⁶ V. **RIBEYRE (C.)**, « Action publique », *JurisClasser Procédure pénale*, Fasc. 20 : Action publique et action civile, 31 Décembre 2021, selon l'auteur « *En matière pénale, l'infraction donne naissance à deux types d'actions : l'action publique, qui est la mise en œuvre du droit de punir l'auteur d'une infraction par l'État au nom de la société ; l'action civile, qui est la mise en œuvre du droit à réparation qui appartient à l'éventuelle victime de l'infraction* »

²³⁷⁷ V. **LAPÉROU-SCHENEIDER (B.)**, « Synthèse : Action publique et action civile », *JurisClasser Procédure pénale*, 25 Mai 2022.

²³⁷⁸ Sur le principe d'indisponibilité de l'action publique, V. **CHAVENT-LECLÈRE (A.-S.)**, « Désistement à l'action publique », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, Janvier 2019.

²³⁷⁹ V. sur ce point **LAPÉROU-SCHENEIDER (B.)**, « Synthèse : Action publique et action civile », *JurisClasser Procédure pénale*, 25 Mai 2022, *préc.*

²³⁸⁰ V. sur ce point **RIBEYRE (C.)**, « Action publique », *JurisClasser Procédure pénale*, Fasc. 20 : Action publique et action civile, *préc.*

²³⁸¹ V. ministère de la Justice, circulaire du 2 septembre 2004 relative à la CRPC, JUS-D-04-30176C, CRIM-04-12-E8-02.09.04, S.D.J.P.G. n° 02-L-242, p. 38 ; V. Tribunal de Paris, PNF, Publications, Articles thématiques, Comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC) au PNF, novembre et décembre 2021, article concernant la pratique des CRPC au PNF.

2 – L’instauration d’une impunité de la délinquance en col blanc

500. Justice des puissants. Il convient de remarquer le cadre particulier de la justice pénale négociée pour fraude fiscale en raison du particularisme de ce délit. La fraude fiscale est une infraction dont le particularisme ressort d’une part du préjudice qu’elle cause à la société dans son ensemble²³⁸², et d’autre part du pouvoir exclusif de l’administration fiscale dans la mise en mouvement de l’action publique²³⁸³. Seules les fraudes les plus graves, rappelons-le, sont déférées devant la justice pénale par l’administration fiscale par voie de plainte ou de dénonciation²³⁸⁴. Les fraudes les moins graves se suffisent des sanctions appliquées lors de la procédure fiscale²³⁸⁵. Les plaintes pour fraude grave sont relatives à des fraudes complexes en lien avec des personnes établies à l’étranger, ou paradis fiscaux, et relèvent de la procédure judiciaire d’enquête fiscale²³⁸⁶. Les poursuites pénales sur dénonciation concernent des dossiers de fraude fiscale qui portent sur des droits fraudés d’un montant supérieur à 100 000 euros, ou d’un montant supérieur à 50 000 euros pour les personnes soumises aux exigences de la Haute autorité pour la transparence de la vie publique²³⁸⁷.

Qu’il s’agisse des plaintes ou des dénonciations, ces voies de mises en mouvement de l’action publique visent à poursuivre pénalement des fraudes commises par le biais de réseaux de criminalité internationale, ou portant sur d’importants montants de droits fraudés, ou encore commises par des personnalités politiques. Par conséquent, les prévenus de fraude fiscale devant la juridiction correctionnelle sont en général des personnalités politiques²³⁸⁸ ou du monde des affaires ainsi que

²³⁸² V. notamment ministère de l’Action et des Comptes publics, ministère de la Justice, circulaire relative à la réforme de la procédure de poursuite pénale de la fraude fiscale et au renforcement de la coopération entre l’administration fiscale et la Justice en matière de lutte contre la fraude fiscale, NOR : CPAE1832503C, 7 mars 2019, p. 1 ; Rappr. Ministère des Finances et des Comptes publics, ministère de la Justice, circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, NOR : FCPE1412006C, 22 mai 2014, p. 1 ; V. **HOULETTE (E.)**, « Le parquet national financier. Bilan, actions, perspectives », *Archives de politique criminelle*, vol. 39, n° 1, 2017, pp. 67-87.

²³⁸³ V. art. L. 228 du LPF ; V. **CABON (S.-M.)**, « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du « verrou de Bercy » », *préc.* ; V. **DETRAZ (S.)**, « Délit général de fraude fiscale et autres délits communs à tous les impôts », *préc.* ; **SALOMON (R.)**, « Chroniques - Droit pénal fiscal », *préc.*

²³⁸⁴ V. I et II de l’art. L. 228 du LPF.

²³⁸⁵ V. sur ce point Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546, *M. Jérôme C. [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale]*, cons. 19.

²³⁸⁶ V. Art. 23 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009 ; V. **COCHETEUX (P.)**, « La police fiscale », *LPA* 12 août 2011, n° 160, p. 7 ; V. **NÉGRIN (O.)**, « Procédure judiciaire d’enquête fiscale », *Procédures* n° 4, Avril 2013, comm. 134 ; V. **BIYOT (K.)**, « Le renforcement de l’arsenal législatif visant à lutter contre la fraude et l’évasion fiscales », *LPA* 1^{er} mars 2013, n° 44, p. 6 ; V. **PERROTIN (F.)**, « Un bilan très positif pour la procédure d’enquête judiciaire fiscale », *LPA* 12 sept. 2014, n° 183, p. 4 ; V. **DUSSART (V.)**, « La police fiscale », *Dr. fisc.* n° 51-52, 18 Décembre 2014, 695.

²³⁸⁷ *Ibidem.*

²³⁸⁸ V. les dispositions de l’al. 2 du I de l’art. L. 228 du LPF qui concernent les contribuables soumis aux obligations prévues à l’art. LO 135-1 du code électoral et aux art. 4 et 11 de la loi n° 2013-907 du 11 oct. 2013 relative à la transparence de la vie publique, dès lors que le montant des droits fraudés excède 50 000 euros.

des entreprises²³⁸⁹. Contrairement au délinquant lambda, pour ces personnes mises en cause pour fraude fiscale, la sanction pécuniaire est une souffrance bien moins importante qu'une atteinte à la réputation ou à la profession. En effet, de telles atteintes mettent en péril leur existence politique ou économique.

Les conditions dans lesquelles sont appliqués les dispositifs de CRPC et de CJIP pour fraude fiscale peuvent être source d'impunité puisque dans de telles circonstances la réponse pénale est adoucie à mesure de la réparation du préjudice. Une telle impunité peut être génératrice de récidive dès lors que l'adoucissement de la réponse pénale obère sa fonction dissuasive.

²³⁸⁹ En ce qui concerne le montant de droits fraudés de 100 000 euros minimum, il ne peut concerner que des personnes physiques dont la base taxable est d'au moins 222 222 euros par an (V. taux d'imposition sur le revenu de 45 % pour des revenus excédant 168 994 euros). Ou bien encore le montant de droits fraudés de 100 000 euros minimum peut concerner des personnes morales dont la base taxable est d'au moins 400 000 euros par an (V. taux d'imposition sur les sociétés de 25 % depuis le 1^{er} janv. 2022).

CONCLUSION DE CHAPITRE

501. Absorption d'un contentieux de masse. L'application des dispositifs de CRPC et de CJIP garantit le recouvrement de la dette fiscale puisque ces instruments assurent une réponse pénale à la masse d'infractions de fraude fiscale et dès lors que leur application est assujettie au règlement de la dette fiscale²³⁹⁰.

L'assurance d'une réponse pénale au contentieux de masse de la fraude fiscale repose sur la célérité de la procédure négociée qui *in fine* permettra un recouvrement certain et rapide de l'impôt. Contrairement à une procédure pénale ordinaire dont la finalité est d'aboutir à l'établissement de la vérité, la procédure de justice pénale négociée s'ouvre avec la mise à disposition de la vérité à l'autorité judiciaire par la personne mise en cause. En effet, la procédure négociée n'est pas soumise aux exigences d'obtention et de contradiction de la preuve, car ce moyen de parvenir à la vérité est délivré par aveu. Dans le cadre de la justice négociée pour fraude fiscale, l'aveu qui concrétise la collaboration de la personne mise en cause à la procédure évite aux autorités de poursuite de diligenter des investigations chronophages à mesure de la complexité des agissements, de leur technicité et des éléments d'extranéité sur lesquels ils peuvent reposer. Ainsi, la CRPC et la CJIP permettent un gain de temps judiciaire et l'assurance d'une réponse pénale dans des dossiers pour lesquels la fragilité des éléments probatoires pourrait conduire à une relaxe dans une procédure pénale ordinaire.

Les dispositifs de CRPC et de CJIP se présentent comme des instruments de traitement efficace de l'afflux des dossiers de fraude fiscale depuis la réforme du 23 octobre 2018. Ils sont de surcroît des procédures rentables en considération du niveau très élevé que peuvent atteindre les sanctions pécuniaires. À cet égard, si la peine d'amende de la CRPC peut être égale à la peine d'amende encourue pour fraude fiscale, il importe de remarquer la possibilité pour le parquet d'appliquer des

²³⁹⁰ L'application d'une procédure de CRPC pour fraude fiscale est assujettie à la régularisation de la situation fiscale, V. ministère de la Justice, circulaire du 2 septembre 2004 relative à la CRPC, JUS-D-04-30176C, CRIM-04-12-E8-02.09.04, S.D.J.P.G. n° 02-L-242, p. 38, ce dispositif de justice négocié doit « *par priorité concerner des affaires dans lesquelles [...] le préjudice de la victime a été réparé au cours de l'enquête* » ; V. Tribunal de Paris, PNF, Publications, Articles thématiques, Comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC) au PNF, novembre et décembre 2021, article concernant la pratique des CRPC au PNF, « *En matière fiscale, le parquet national financier exige ainsi que le contribuable ait régularisé sa situation auprès de l'administration fiscale avant d'envisager la proposition d'une CRPC* » ; L'application d'une procédure de CJIP pour fraude fiscale est assujettie à la régularisation de la situation fiscale, V. ministère de la Justice, circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, N° CRIM »2021 « -10 / G3 – 04/10/2021, p. 11 : des échanges entre l'administration fiscale et l'autorité judiciaire « *doivent intervenir le plus en amont possible et permettre, une fois le chiffrage de l'impôt élué établi, d'envisager un règlement coordonné des procédures fiscales et pénales. Un règlement global fiscal et pénal des dossiers donnant lieu à une CJIP doit en effet être privilégié par les parquets* » ; V. Ministère de la Justice, PNF, Lignes directrices sur la mise en œuvre de la convention judiciaire d'intérêt public, 16 janvier 2023, p. 21, « *le PNF s'assure avant de conclure une CJIP qu'une issue fiscale a été trouvée et que sauf exception, les droits élués, intérêts de retard et pénalités imposées par l'administration fiscale ont été recouverts* ».

amendes d'intérêt public pour CJIP qui dépassent remarquablement le montant des peines d'amende encourues. De ces constatations s'évince un dévoiement de la réponse pénale vers un objectif plus économique que répressif.

502. Instrumentalisation des instruments de justice négociée. En faisant de la régularisation de la dette fiscale une condition d'application des dispositifs de CRPC et de CJIP, la Chancellerie et le PNF confirment l'inscription de ces instruments au sein d'un continuum dominé par la procédure fiscale. Dans ce cadre, l'application de la réponse pénale négociée dépend du succès de la procédure fiscale. Une telle dépendance peut s'avérer incohérente en matière de CRPC car cet instrument relève de l'action publique qui par principe est indépendante de l'action civile. Les dispositifs de CRPC et de CJIP se présentent donc comme des instruments de recouvrement de l'impôt et encouragent à la transaction fiscale encore possible quand bien même des poursuites pénales auraient été déclenchées. La motivation du fraudeur au paiement de la dette fiscale, afin de pouvoir bénéficier d'une procédure de justice pénale négociée, est attisée par l'évitement d'un procès pénal ordinaire. En effet, les procédures de CRPC et de CJIP sont des réponses pénales dépourvues des risques professionnels et réputationnels d'un procès pénal. L'application de ces procédures en matière de fraude fiscale se remarque comme une récompense pour le fraudeur fiscal en échange du paiement de l'impôt avec ses pénalités. Cependant, il importe d'observer que les fraudes fiscales qui sont déférées devant l'autorité judiciaire sont des agissements graves notamment en raison de l'importance des droits fraudés et de l'interposition de personnes établies à l'étranger. Ces fraudes sont commises par des personnes disposant d'un patrimoine ou de revenus importants. Pour cette délinquance en col blanc, du monde politique et des affaires, la sanction pécuniaire de justice pénale négociée est une souffrance bien moins importante que les risques d'opprobre et d'interdictions professionnelles d'un procès pénal.

La justice pénale négociée est une garantie de recouvrement de la dette fiscale qui fait ressortir un dévoiement de la répression pénale vers un objectif plus budgétaire que répressif. En effet, outre la possibilité d'appliquer des montants d'amende très élevés, les dispositifs de justice pénale négociée sont assujettis au paiement de la dette fiscale.

Les conditions de mise en œuvre des dispositifs de CRPC et de CJIP pour fraude fiscale contribuent au particularisme de la répression pénale de ce délit et font ressortir une instrumentalisation du droit pénal par l'autorité judiciaire dans le but de garantir le recouvrement de l'impôt.

Ce cadre particulier de recouvrement de la dette fiscale au sein du continuum repose sur la renonciation à un procès pénal pour fraude fiscale par la justice négociée.

CHAPITRE II : LA RENONCIATION AU PROCÈS PÉNAL POUR FRAUDE FISCALE
PAR LA JUSTICE NÉGOCIÉE

« Et si on peut parler d'une justice de classe ce n'est pas seulement parce que la loi elle-même ou la manière de l'appliquer servent les intérêts d'une classe, c'est que toute la gestion différentielle des illégalismes par l'intermédiaire de la pénalité fait partie de ces mécanismes de domination »

FOUCAULT (M.), *Surveiller et punir. Naissance de la prison*, éd. Gallimard, 1975, p. 277.

503. Contrat pénal. À l'instar d'un contrat²³⁹¹, les procédures de justice pénale négociée sont à l'origine d'engagements réciproques entre l'autorité judiciaire et la personne mise en cause²³⁹². Les dispositifs de justice pénale négociée reposent sur une cause que l'on peut définir comme la raison pour laquelle les parties s'engagent, c'est-à-dire l'avantage qu'elles tirent de la convention²³⁹³. Ils se fondent également sur un objet que l'on peut définir comme ce à quoi les parties s'engagent, ou en d'autres termes leurs obligations respectives²³⁹⁴.

Quand bien même la notion de négociation qui s'induit de ces procédures se référerait au consentement du droit civil des contrats²³⁹⁵, M. PIN fait observer qu'en matière de justice pénale négociée « *il n'est jamais question pour les parties de régir leurs rapports en créant des obligations* »²³⁹⁶. En effet,

²³⁹¹ V. notamment **CHIAVARIO (M.)**, « La justice négociée : une problématique à construire », *Archives de politique criminelle*, 1993, n° 15, p. 27, l'auteur souligne que l'accord de justice négociée naît de la rencontre des volontés.

²³⁹² V. sur ce point **TULKENS (F.)**, *La justice négociée*, Centre de recherche interdisciplinaire sur la déviance et la pénalité, Institut JUR-I UCLouvain, n° 37, 1995, l'auteure estime que « *Dans la justice négociée, en effet, un des présupposés est l'opposition d'intérêt des parties qui entrent dans la voie du compromis pour arriver à un accord* » ; V. **ALT-MAES (F.)**, « La contractualisation du droit pénal. Mythe ou réalité ? », *RJC* 2002, p. 501.

²³⁹³ La société s'engage dans un processus de justice négociée afin d'adresser une réponse pénale rapide, efficace et à moindre coût à l'auteur d'une infraction. L'auteur de l'infraction, pour sa part, s'engage dans le but d'éviter un procès pénal avec ses risques réputationnels et professionnels.

²³⁹⁴ Dans un processus de justice négociée, la société s'engage à ne pas faire subir à l'auteur de l'infraction un procès pénal. Dans ce même cadre, l'auteur de l'infraction s'engage à collaborer avec les autorités judiciaires.

²³⁹⁵ V. notamment **MILBURN (P.)**, « De la négociation dans la justice imposée », *Négociations*, vol. n° 1, 2004, pp. 27-38.

²³⁹⁶ **PIN (X.)**, *Le consentement en matière pénale*, Thèse, Université Pierre Mendès France de Grenoble, 1999, n° 390.

le rapport entre l'autorité de poursuite et la personne mise en cause repose sur des concessions réciproques.

L'application des dispositifs de CRPC et de CJIP en matière de fraude fiscale peut être qualifiée de contractualisation de la réponse pénale en considération des concessions réciproques que ces instruments font naître entre la société qui renonce à la répression pénale de la fraude fiscale (Section I) et le contribuable qui renonce aux garanties du procès pénal (Section II).

Section I - La renonciation de la société à la répression pénale de la fraude fiscale

504. Mise à l'écart des vertus du procès pénal. Le procès pénal repose sur une action publique qui concrétise la réaction de la société à l'encontre de l'atteinte à la valeur sociale protégée par l'incrimination. La répression pénale de cette atteinte est requise par le ministère public qui représente la société dans l'exercice de l'action publique devant les juridictions²³⁹⁷. La justice pénale, que M. MILBURN remarque comme étant « *la forme par excellence de la justice imposée* »²³⁹⁸, a pour finalité d'infliger à l'auteur de l'infraction une violence légitime.

L'accord de justice négociée pour la société, vu sous l'angle de son objet, fait ressortir l'engagement de celle-ci à renoncer à la répression pénale de l'infraction par le biais d'un procès. Le choix du ministère public d'appliquer un dispositif de justice négociée au traitement d'une infraction de fraude fiscale engage la société à renoncer au recours à la justice imposée et à la violence légitime qu'elle doit faire subir au fraudeur fiscal. L'application des procédures de CRPC et de CJIP à des faits de fraude fiscale repose sur une telle renonciation afin de traiter plus rapidement ces agissements et de recouvrer la dette fiscale²³⁹⁹. Le choix du ministère public de recourir à la justice pénale négociée plutôt qu'à un procès pénal, nous rappelle celui de l'administration fiscale lorsqu'elle met en œuvre le verrou de Bercy que l'on peut définir comme un pouvoir de refuser de déclencher des poursuites pénales à l'encontre de fraudeurs fiscaux qui consentent à régulariser leur dette fiscale²⁴⁰⁰. Nous avons assimilé *supra* une telle prérogative à un pouvoir de classement

²³⁹⁷ V. notamment **MOLINS (F.)**, « Action publique – Mise en mouvement et exercice », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, Mai 2022.

²³⁹⁸ **MILBURN (P.)**, « De la négociation dans la justice imposée », *Négociations*, vol. n° 1, 2004, pp. 27-38.

²³⁹⁹ V. notre précédent chapitre sur « *La justice pénale négociée comme garantie de recouvrement de la dette fiscale* ».

²⁴⁰⁰ Dans le deuxième chapitre de notre thèse démonstration est faite d'une combinaison de deux pouvoirs aux mains de l'administration fiscale : d'une part de refuser de mettre en mouvement l'action publique (art. L. 228 du LPF) et d'autre part de conclure une transaction avec le fraudeur fiscal (art. L. 247 du LPF) ; V. **DE LA MARDIÈRE (C.)**, « La transaction, regard fiscal », in *La transaction dans toutes ses dimensions*, Dalloz, 2006, pp. 169-174 ; V. **FOUQUET (O.)**, *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche*, Rapport au ministre du Budget, des Comptes publics et de la fonction publique, juin 2008, p. 53 ; V. **RABAULT (H.)**, « La transaction en droit fiscal : quelques doutes sur la constitutionnalité de l'article L. 251 du livre des procédures fiscales », *LPA* 2014, 84, pp. 7-12.

sans suite sous condition de recouvrement²⁴⁰¹. Dans le cadre des procédures de CRPC et de CJIP, à l'instar de l'administration fiscale, le ministère public retient des dossiers qui auraient dû connaître un procès pénal ordinaire, afin de négocier un traitement pénal plus favorable en échange de la régularisation de leur situation fiscale. Bien qu'elle soit une solution pragmatique, la renonciation à un procès pénal pour fraude fiscale écarte les vertus et les garanties d'une telle instance pour la collectivité nationale.

En effet, il appert de l'application des procédures de justice négociée à des faits de fraude fiscale, l'abandon de la valeur ajoutée du procès pénal pour la société tout entière (Sous-section I) et la disparition du principe d'égalité des contribuables devant la loi pénale (Sous-section II).

Sous-section I – L'abandon de la valeur ajoutée du procès pénal pour la société tout entière

505. Mise à l'écart du procès pénal pour fraude grave. La renonciation de la société à un procès pénal pour fraude fiscale lui fait perdre l'avantage de la valeur ajoutée de la peine à l'encontre des auteurs de cette infraction et de son blanchiment. Pourtant une telle sanction semble mieux à même de punir les auteurs d'une fraude fiscale à la mesure de leurs agissements.

En permettant au ministère public d'appliquer des procédures de justice négociée à la fraude fiscale, le législateur favorise l'éviction de la fonction rétributive de la peine pour fraude fiscale (§ 1) ainsi que la mise à l'écart d'investigations aux fins d'établissement des circonstances aggravantes (§ 2).

§ 1 – L'éviction de la fonction rétributive de la peine pour fraude fiscale

506. Fonction originelle de la peine. La fonction de rétribution de la peine peut se définir à travers les mots de M. VAN DE KERCHOVE qui faisait observer que « *L'idée de rétribution correspond à une certaine conception de la justice qui veut que l'on prenne en considération le mal inhérent à l'infraction commise et qu'on lui fasse correspondre un mal équivalent* »²⁴⁰². Cette conception de la fonction de la peine est la plus ancienne car elle repose sur une logique d'équilibre entre l'infraction et la punition qui est attribuée en retour²⁴⁰³. Pour reprendre les mots de M. CUSSON, « *la rétribution peut être définie comme ce que l'on donne en échange de ce que l'on reçoit [...] Elle stipule qu'il doit y avoir équivalence*

²⁴⁰¹ V. notamment la deuxième section du deuxième chapitre de notre thèse.

²⁴⁰² VAN DE KERCHOVE (M.), « Les fonctions de la sanction pénale. Entre droit et philosophie », *Informations sociales*, vol. 127, n° 7, 2005, pp. 22-31.

²⁴⁰³ V. notamment CHAUVEAU (A.), HÉLIE (F.), *Théorie du code pénal*, 2^e éd., Edouard Legrand, 1845, p. 17, les auteurs affirment que la peine « *n'est en elle-même que [...] la rétribution du mal pour le mal* » ; V. PONCELA (P.), « Éclipses et réapparition de la rétribution en droit pénal », in *Rétribution et justice pénale*, PUF, 1983, p. 11 et s.

entre l'action et la réaction»²⁴⁰⁴. Le concept de rétribution repose donc sur l'équivalence entre l'infraction et la peine quand bien même cette équivalence se situerait à un niveau purement symbolique²⁴⁰⁵. Si certains auteurs, comme M. HART, considèrent que la peine comprend une dimension de rétribution²⁴⁰⁶, d'autres tels que Mme PONCELA souligne que « *la notion de rétribution est l'autre nom de la peine : punir c'est toujours rétribuer* »²⁴⁰⁷, et donc que la fonction rétributive est le cœur même de la peine.

En matière de fraude fiscale, eu égard au préjudice moral et financier que cause ce délit à la société tout entière²⁴⁰⁸, on peut défendre que seule une punition semble pertinente. En effet, la peine apparaît comme la réponse pénale rétributive idéale ou mieux, le « *symbole conventionnel d'une réprobation publique* »²⁴⁰⁹.

À cet égard, le concept de justice négociée semble en contradiction avec l'idée de rétribution et l'application d'instruments de justice négociée fait ressortir un déséquilibre entre la réponse pénale négociée et la gravité de la fraude fiscale (A) ainsi qu'un déficit d'exemplarité du processus de négociation en matière de fraude fiscale (B).

A - Le déséquilibre entre la réponse pénale négociée et la gravité de la fraude fiscale

507. Rapport coût-avantage défavorable. En matière de fraude fiscale, la pertinence de la réponse pénale à travers des instruments de justice négociée peut s'évaluer au regard d'un rapport coût-bénéfice pour la société et notamment pour l'intérêt public. Un accord entre un prévenu et son juge est susceptible d'engendrer pour la société un coût supérieur au bénéfice attendu, dès lors que l'infraction est d'une gravité telle que le rapport coût-avantage de la négociation de la sanction s'avère défavorable pour la société. Un tel rapport défavorable semble s'évincer de la négociation de la sanction d'une fraude fiscale déferée devant la justice pénale en considération de l'ampleur de la gravité de cette infraction à l'origine d'un trouble à l'ordre public national voire international²⁴¹⁰.

²⁴⁰⁴ CUSSON (M.), « Le sens de la peine et la rétribution », *Revue Internationale de Criminologie et de Police Technique*, 1985, 38(3), p. 277.

²⁴⁰⁵ V. notamment PONCELA (P.), « Par la peine, dissuader ou rétribuer », *Archives de philosophie du droit*, 1981, t. 26, pp. 68-69 ; V. ALLEN (F. A.), *The decline of the Rehabilitative ideal. Penal policy and social purpose*, New Haven-Londres, Yale University Press, 1981, p. 71 ; V. BITTNER (E.), PLATT (A. M.), « The Meaning of Punishment », *Issues in Criminology*, vol. 2, n° 1, 1966, p. 81.

²⁴⁰⁶ HART (H. L. A.), *Punishment and Responsibility. Essays in the Philosophy of Law*, Oxford University Press, 1968, p. 5.

²⁴⁰⁷ PONCELA (P.), « Par la peine, dissuader ou rétribuer », *Archives de philosophie du droit*, 1981, t. 26, p. 65.

²⁴⁰⁸ V. ministère des Finances et des Comptes publics, ministère de la Justice, circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, NOR : FCPE1412006C, 22 mai 2014, p. 1.

²⁴⁰⁹ FEINBERG (J.), *Doing and deservng*, Princeton University Press, 1970, p. 100.

²⁴¹⁰ Pour rappel, seules les fraudes graves sont déferées devant le juge pénal en vertu des dispositions de l'art. L. 228 du LPF. Aux termes du I de l'art. L. 228 du LPF la saisine du parquet par l'administration fiscale est obligatoire en raison de la gravité de la fraude fiscale lorsqu'elle dépasse certains montants de droits fraudés (100 000 euros ou 50 000 euros pour une personne soumise aux exigences de la HATVP) et certains seuils de majoration fiscale compris

508. Préjudice moral et financier. Sur le plan national, on peut citer les termes de la circulaire du 22 mai 2014 selon lesquels « *La fraude fiscale cause un grave préjudice moral et financier à la société dans son ensemble qui porte directement atteinte au pacte républicain* »²⁴¹¹. La circulaire du 7 mars 2019 précise plus encore que « *La fraude fiscale porte atteinte au principe d'égalité des citoyens devant les charges publiques et à celui de la libre concurrence. Elle cause un préjudice grave à la société dans son ensemble* »²⁴¹². Le préjudice causé à la société par la fraude fiscale est donc d'ordre moral et financier²⁴¹³. Le préjudice moral subi par la société appert de la violation du pacte national selon lequel la contribution de chacun aux charges publiques est nécessaire et librement consentie²⁴¹⁴. Conséquemment, la soustraction volontaire à cette contribution constitue un manquement délétaire à l'égard des fondements de la confiance des citoyens, entre eux et envers la collectivité²⁴¹⁵. Le préjudice financier est tout aussi conséquent, la fraude fiscale prive chaque année les comptes publics de plusieurs dizaines de milliards d'euros de recettes fiscales²⁴¹⁶, lesquelles permettent à l'État d'assurer les dépenses publiques destinées à prendre en charge des besoins collectifs, tels que la santé, l'éducation, la sécurité intérieure et extérieure²⁴¹⁷. On peut avancer que le procès pénal, avec ses peines et l'opprobre qu'il suscite, apparaît comme une juste rétribution à des faits de fraude fiscale.

entre 40 et 100 % de ces mêmes droits. Aux termes du II de l'art. L. 228 du LPF la saisine du parquet par l'administration fiscale est possible sur des présomptions caractérisées qu'une fraude fiscale grave a été commise et pour laquelle existe un risque de dépérissement des preuves ; Le Conseil constitutionnel considère que les dispositions de l'art. 1741 du CGI qui punissent pénalement la fraude fiscale ne s'appliquent qu'aux cas de fraudes les plus graves ; V. Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *M. Jérôme C. [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale]*, cons. 21 ; V. Cons. const., 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, *M. Thomas T. et autre [Pénalités fiscales pour omission déclarative et sanctions pénales pour fraude fiscale]*, cons. 19.

²⁴¹¹ V. ministère des Finances et des Comptes publics, ministère de la Justice, circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, NOR : FCPE1412006C, 22 mai 2014, p. 1.

²⁴¹² Ministère de l'Action et des Comptes publics, ministère de la Justice, circulaire relative à la réforme de la procédure de poursuite pénale de la fraude fiscale et au renforcement de la coopération entre l'administration fiscale et la Justice en matière de lutte contre la fraude fiscale, NOR : CPAE1832503C, 7 mars 2019, p. 1.

²⁴¹³ V. ministère des Finances et des Comptes publics, ministère de la Justice, circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, NOR : FCPE1412006C, 22 mai 2014, p. 1.

²⁴¹⁴ V. sur ce point art. 13 et 14 de la DDHC de 1789.

²⁴¹⁵ V. notamment Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, exposé des motifs.

²⁴¹⁶ V. notamment Cour des comptes, *La fraude aux prélèvements obligatoires*, rapport de novembre 2019, p. 81, la Cour des comptes, en considération d'un rapport parlementaire sur les statistiques de la fraude aux prélèvements obligatoires, souligne qu'« *En 2018 cette estimation de la fraude en points de PIB correspondrait donc à un montant compris entre 49 Md€ et 68 Md€* » ; V. également Syndicat national Solidaires Finances Publiques, *La fraude nuit gravement*, rapport de novembre 2019, p. 1, le Syndicat estime les pertes de recettes fiscales causées par la fraude fiscale à environ 80 milliards d'euros en 2018.

²⁴¹⁷ V. notamment **BOUVIER (M.)**, « Quelle légitimité de la dépense publique ? », *RFFP* mai 2019, n° 146, p. 5 ; Le Conseil constitutionnel affirme que découle de la nécessité de la contribution commune, l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale, V. Cons. const., 29 déc. 1999, déc. n° 99-424, *Loi de finances pour 2000*, cons. 52 ; V. également Cons. const., 21 janv. 2010, déc. n° 2009-598, *Loi organique modifiant le livre III de la sixième partie du code général des collectivités territoriales*, cons. 2.

509. Fraude fiscale organisée en réseaux. Au niveau international, nos précédentes observations ont mis en exergue la dimension transfrontière que peut prendre la fraude fiscale dès lors que celle-ci se matérialise à travers des abus du système de TVA au sein de l'Union européenne²⁴¹⁸ ou bien encore lorsqu'elle est commise en ayant recours à l'intervention de personnes morales ou physiques établies à l'étranger²⁴¹⁹. S'agissant de la fraude à la TVA cette infraction cause un préjudice considérable aux intérêts financiers de l'Union européenne²⁴²⁰ eu égard à sa commission par le biais de réseaux de criminalité organisée²⁴²¹. En ce qui concerne la fraude fiscale commise au moyen de l'interposition de personnes établies à l'étranger, essentiellement dans des paradis fiscaux²⁴²², il convient de rappeler que ce délit participe du trouble à l'ordre public international résultant du blanchiment de capitaux²⁴²³.

Le trouble à l'ordre public national voire international causé par la fraude fiscale et le préjudice à maints égards qui en résulte paraissent d'emblée s'opposer à l'idée d'une négociation de la réponse pénale pour cette infraction. En effet, la disparition des conséquences réputationnelles et professionnelles de la sanction pénale qui résulte de la négociation matérialise, selon nous, une absence d'équivalence entre la sévérité de la réponse pénale et la gravité de la fraude fiscale.

²⁴¹⁸ V. notamment **DETRAZ (S.)**, « Infractions spécifiques aux taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées, aux droits d'enregistrement et de publicité foncière et aux droits de timbre », *JurisClasseur Procédures fiscales*, Fasc. 710, 21 Février 2022 ; V. **LAMURE (C.)**, « Les poursuites pénales en matière de fraude à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) : réflexion autour des délits d'escroquerie et de fraude fiscale », *RTD Com.* 2019, p. 829 ; V. **SALOMON (R.)**, « Éléments constitutifs du délit d'escroquerie à la TVA », *JCP E* 2015, n° 30, p. 25-26 ; V. **DETRAZ (S.)**, « Escroquerie à la TVA », *RJC* 2015, p. 661 ; **LASSERRE-CAPDEVILLE (J.)**, « Le délit d'escroquerie à la TVA », *RLDA* 2012, n° 68, pp. 73-74 ; **PELLAS (J.-R.)**, « Le délit d'escroquerie en matière de TVA », *RFFP* 2014, n° 128, p. 113.

²⁴¹⁹ V. **NÉGRIN (O.)**, « Procédure judiciaire d'enquête fiscale », *Procédures* n° 4, Avril 2013, comm. 134 ; V. **BIYOT (K.)**, « Le renforcement de l'arsenal législatif visant à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales », *LPA* 1^{er} mars 2013, n° 44, p. 6 ; V. **PERROTIN (F.)**, « Un bilan très positif pour la procédure d'enquête judiciaire fiscale », *LPA* 12 sept. 2014, n° 183, p. 4.

²⁴²⁰ Directive (UE) 2017/1371, préc., dite directive (PIF), art. 3, § 2, pt. d : « sont considérés comme étant une fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union : [...] en matière de recettes issues des ressources propres provenant de la TVA, tout acte ou omission commis dans le cadre d'un système frauduleux transfrontière concernant : i) l'utilisation ou la présentation de déclarations ou de documents relatifs à la TVA qui sont faux, inexacts ou incomplets, ayant pour effet la diminution des ressources du budget de l'Union ; ii) la non-communication d'une information relative à la TVA en violation d'une obligation spécifique, ayant le même ; ou iii) la présentation de déclarations relatives à la TVA correctes aux fins de la dissimulation frauduleuse d'une absence de paiement ou de la création illégitime de droits à des remboursements TVA ».

²⁴²¹ V. sur ce point **WOLF (M.)**, « Éradiquer la « fraude carrousel » à la TVA », *Dr. fisc.* n° 51-52, 18 Décembre 2014, 696 ; V. **DUTEIL (G.)**, **THONY (J.-F.)**, « Le parquet européen et la lutte contre les fraudes à la TVA », *AJ Pénal* 2018, p. 290.

²⁴²² V. notamment **DOUVIER (P.-J.)**, « Les paradis fiscaux : familiarisation avec le mythe fiscal », in *Rapport moral sur l'argent dans le monde*, Association d'économie financière, 1995, p. 187 et s.

²⁴²³ V. **CUTAJAR (C.)**, « L'auteur de l'infraction principale et le blanchiment », *préc.*, l'auteur fait observer que le blanchiment « transfère le pouvoir économique du marché, de l'État et de la population aux organisations criminelles » ; V. **BEAUSSONIE (G.)**, « L'utilité d'une incrimination générale du blanchiment », in **DUTEIL (G.)**, **SEGONDS (M.)**, *La corruption. Aspects actuels et de droit comparé*, éd. Érès, 2014, spéc. p. 49, L'auteur met l'accent sur la gravité de cette nouvelle forme de criminalité en ce qu'elle « ne constitue ni plus moins que l'organisation d'une grande subrogation frauduleuse ».

L'analyse historique de la mise en place d'instruments de justice négociée en droit français fait ressortir un déséquilibre entre la réponse pénale négociée et la gravité de l'infraction de fraude fiscale, qu'il s'agisse de CRPC (1) ou de CJIP (2).

1 – Le déséquilibre entre la gravité de la fraude fiscale et la réponse pénale par CRPC

510. Dispositif transactionnel pour infractions simples. On rappellera qu'avant l'entrée en vigueur de la loi du 23 octobre 2018, la procédure de CRPC n'était pas applicable aux « *délits dont la procédure de poursuite est prévue par une loi spéciale* »²⁴²⁴. Ces prévisions sont éloquentes à propos de la volonté du législateur, au moment de la création de la CRPC, de proscrire l'application de cette procédure à des délits caractérisés par un certain particularisme nécessitant qu'ils soient poursuivis en dehors du droit commun²⁴²⁵. Ces délits figurent au rang des infractions exclues du champ d'application de la CRPC en raison de leur complexité ou encore de la gravité du préjudice qui en résulte²⁴²⁶. La fraude fiscale fait partie de ces infractions comme le précise explicitement la circulaire du 2 septembre 2004 relative à la CRPC²⁴²⁷.

Cette circulaire descriptive du champ d'application de la CRPC précise que même si les dispositions qui régissent cet instrument de justice négociée ne l'indiquent pas expressément « *elles ne sont par définition applicables qu'aux procédures concernant des affaires en état d'être jugées [...] l'infraction reprochée à la personne doit de même présenter une relative simplicité, permettant, au-delà du fait que la personne reconnaît le délit qui lui est reproché, d'en apprécier la gravité de façon précise, sans qu'il soit besoin pour ce faire de procéder à de longs débats* »²⁴²⁸. Eu égard à la complexité et à la gravité de la fraude fiscale exposées *supra*, cette infraction ne répond pas à de telles exigences de simplicité aux fins d'application de la CRPC. En effet, le délit de fraude fiscale qui porte atteinte aux finances publiques peut apparaître sous

²⁴²⁴ Art. 495-16 du Cpp, version en vigueur du 1^{er} oct. 2004 au 25 oct. 2018.

²⁴²⁵ V. ministère de la Justice, Circulaire du 2 septembre 2004 relative à la CRPC, JUS-D-04-30176C, CRIM-04-12-E8-02.09.04, S.D.J.P.G. n° 02-I-242, p. 7 : « *La notion de « délits dont la procédure de poursuite est prévue par une loi spéciale » ne concerne pas les délits dont l'incrimination est déterminée par une loi spéciale, mais ceux pour lesquels la loi prévoit une procédure spéciale de poursuites (Crim. 26 avril 1994, B. n° 149). Tel est par exemple le cas des délits forestiers, de chasse, de pêche, de contribution indirecte ou de fraude fiscale, pour lesquels les dispositions législatives spécifiques qui les incriminent prévoient des règles dérogatoires* ».

²⁴²⁶ *Ibidem*, « *L'article 495-16 du code de procédure pénale interdit le recours à la CRPC en matière de délits de presse, de délits d'homicides involontaires, de délits politiques ou de délits dont la procédure de poursuite est prévue par une loi spéciale [...] L'expression délit de presse doit être considérée comme concernant non seulement les délits de la loi du 29 juillet 1881 sur la liberté de la presse, mais également des délits prévus par d'autres textes [...] Les délits politiques sont ceux prévus par le titre Ier du livre IV du code pénal et qui, lorsqu'ils concernent des faits qui, en raison de circonstances aggravantes constituent des crimes, sont alors punis de la détention criminelle, et non de la réclusion criminelle, comme les délits en matière d'espionnage ou de trahison [...] L'exclusion du délit d'homicide involontaire [...] est justifiée par la gravité du préjudice résultant de l'infraction, qui a paru imposer au législateur, même en cas de reconnaissance des faits par la personne, le recours à des poursuites devant le tribunal correctionnel selon les procédures ordinaires* ».

²⁴²⁷ *Ibidem*, « *Tel est par exemple le cas des délits forestiers, de chasse, de pêche, de contribution indirecte ou de fraude fiscale, pour lesquels les dispositions législatives spécifiques qui les incriminent prévoient des règles dérogatoires* ».

²⁴²⁸ *Ibidem*, p. 8.

différents aspects et notamment sous la forme de dissimulations facilitées par l'interposition de personnes à l'étranger ou de réseaux organisés qui nécessitent des enquêtes approfondies²⁴²⁹.

De surcroît, la même circulaire pour fonder l'exclusion de certaines infractions du champ d'application de la CRPC précise « *qu'au regard de l'intérêt de la société, la nature des faits rend opportune la saisine du tribunal correctionnel* »²⁴³⁰. On peut donc considérer qu'au regard du préjudice financier et moral causé par la fraude fiscale à la société dans son ensemble²⁴³¹, la nature des faits constitutifs de cette infraction légitime la saisine du tribunal correctionnel et rend conséquemment inopportun le recours à un instrument de justice négociée.

Pourtant, depuis l'entrée en vigueur de la loi du 23 octobre 2018, la fraude fiscale intègre le champ d'application de la procédure de CRPC car selon le législateur, « *L'objectif de cette procédure, dite de « plaider coupable », est d'assurer une réponse pénale plus rapide et plus efficace* »²⁴³². La quête de rapidité et d'efficacité du traitement du délit de fraude fiscale est ainsi la raison pour laquelle la procédure de CRPC est applicable à cette infraction quand bien même la gravité de celle-ci serait en déséquilibre avec une réponse pénale négociée.

À l'instar de la procédure de CRPC, lors de la création du dispositif de CJIP, la fraude fiscale était exclue du champ d'application de cet instrument en raison du déséquilibre entre cette réponse pénale et la gravité du délit de fraude fiscale.

2 – Le déséquilibre entre la gravité de la fraude fiscale et la réponse pénale par CJIP

511. Dispositif dédié à la corruption. Originellement, le délit de fraude fiscale était exclu du champ d'application de la procédure de CJIP créée par la loi Sapin II du 9 décembre 2016²⁴³³. En effet, cet instrument de justice pénale négociée n'était applicable qu'aux seuls délits de corruption commis par des personnes morales²⁴³⁴. Et pourtant, le Conseil d'État, qui avait été saisi le 25 février 2016 pour avis par le Gouvernement sur le projet de loi Sapin II, soulignait l'inadéquation d'une réponse pénale transactionnelle avec « *des faits présentant par nature une certaine complexité, dès lors que doit être établie la participation au délit de plusieurs personnes comme auteur ou complice, et une gravité trop*

²⁴²⁹ V. art. 1741 du CGI.

²⁴³⁰ V. ministère de la Justice, Circulaire du 2 septembre 2004 relative à la CRPC, JUS-D-04-30176C, CRIM-04-12-E8-02.09.04, S.D.J.P.G. n° 02-L-242, p. 9.

²⁴³¹ V. ministère des Finances et des Comptes publics, ministère de la Justice, circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, NOR : FCPE1412006C, 22 mai 2014, p. 1.

²⁴³² Art. 9 de l'exposé des motifs de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude.

²⁴³³ V. art. 22 de la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique.

²⁴³⁴ Pour un rappel historique des conditions d'adoption de la CJIP V. notamment **DEZEUZE (E.), PELLEGRIN (G.)**, « Extension du domaine de la transaction pénale : la convention judiciaire d'intérêt public », *La Semaine Juridique Edition Générale* n° 3, 16 janvier 2017, doct. 64.

*importante pour qu'une procédure de ce type puisse leur être appliquée*²⁴³⁵. À la suite de cet avis qui pointait déjà un déséquilibre entre la réponse pénale transactionnelle et la gravité du délit de corruption, le 26 mai 2016, les parlementaires ont tout de même poursuivi leur travail législatif autour d'une justice pénale négociée en introduisant, par amendement, une procédure de « convention judiciaire d'intérêt public »²⁴³⁶. À ce stade des travaux parlementaires de la loi Sapin II, ni la fraude fiscale, ni le blanchiment ne sont concernés par la CJIP²⁴³⁷. La lecture du projet de loi par l'Assemblée nationale, le 8 juillet 2016, maintient la limitation du champ d'application à la corruption et au trafic d'influence²⁴³⁸. C'est une nouvelle lecture de la même Assemblée, le 29 septembre 2016²⁴³⁹, puis du Sénat le lendemain²⁴⁴⁰, qui intégrera pour la première fois le blanchiment simple et aggravé de fraude fiscale dans le champ d'application de la CJIP. Le texte a été promulgué le 9 décembre 2016 après avoir reçu la veille l'option du Conseil constitutionnel²⁴⁴¹. Notons toutefois que la saisine des Sages par le Président du Sénat, des sénateurs et des députés n'a aucunement fait état de la CJIP qui fait son entrée dans le droit positif français sans qu'eu été soulevée la question de son extension à la fraude fiscale par la voie du blanchiment. Dans sa décision du 8 décembre 2016, le Conseil constitutionnel n'a donc pas eu l'occasion de se prononcer comme l'avait fait le Conseil d'État²⁴⁴² sur l'opportunité pour la société d'intégrer une réponse pénale par transaction sur des infractions constituées d'actes graves et complexes telles que la corruption et notamment la fraude fiscale via le blanchiment subséquent. À la faveur d'un laborieux travail parlementaire, la CJIP s'applique donc indirectement à la fraude fiscale à travers le blanchiment de ce délit²⁴⁴³. La loi du

²⁴³⁵ CE, 24 mars 2016, Avis sur un projet de loi relatif à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique, N° 391.262, p. 12.

²⁴³⁶ Il s'agit d'un amendement CL 331 de Mme Sandrine Mazetier pour une procédure transactionnelle permettant de conclure avec des personnes morales mise en cause pour des délits d'atteinte à la probité un accord prévoyant en échange de l'abandon des poursuites, le versement d'une amende pénale et le suivi d'un programme de mise en conformité, V. Ass. nat., Rapport fait au nom de la commission des lois constitutionnelles, de la législation et de l'administration générale de la République, sur le projet de loi (n° 3623), Après engagement de la procédure accélérée, relatif à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique, N° 3785 et 3786, 26 mai 2016.

²⁴³⁷ V. Sénat, N° 691, Projet de loi relatif à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique, 15 juin 2016, art. 12 bis

²⁴³⁸ Ass. nat., Projet de loi relatif à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique, 8 juillet 2016, art. 12 bis.

²⁴³⁹ V. Ass. nat., Texte adopté n° 818 « *Petite loi* », Projet de loi relatif à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique, Adopté par l'Assemblée nationale en nouvelle lecture, 29 septembre 2016, art. 12 bis.

²⁴⁴⁰ V. Sénat, N° 866, Projet de loi relatif à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique, 30 septembre 2016, art. 12 bis.

²⁴⁴¹ Cons. const., 8 déc. 2016, n° 2016-741 DC, *Loi relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique*.

²⁴⁴² V. CE, 24 mars 2016, Avis sur un projet de loi relatif à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique, N° 391.262, p. 12.

²⁴⁴³ Loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique, art. 22 portant création de l'art. 41-1-2 du Cpp.

23 octobre 2018 étend ensuite explicitement le champ d'application de la procédure de CJIP au délit de fraude fiscale²⁴⁴⁴.

À l'instar de la CRPC, la CIJP était donc dès l'origine une réponse pénale qui n'assurait pas à la société une rétribution de la fraude fiscale à la hauteur de la gravité de cette infraction. C'est ce déséquilibre caractéristique d'un rapport coût bénéfice en défaveur de la société que semble avoir voulu éviter le législateur en excluant initialement la fraude fiscale du champ d'application de ces instruments de justice négociée. En effet, en appliquant aujourd'hui la justice négociée à la fraude fiscale, le législateur permet au ministère public d'attribuer une souffrance au fraudeur fiscal bien plus faible que celle qu'il a causé à la société par ses agissements²⁴⁴⁵.

L'abandon de la fonction de rétribution de la peine pour fraude fiscale s'induit également du déficit d'exemplarité du processus de négociation en matière de fraude fiscale.

B - Le déficit d'exemplarité du processus de négociation en matière de fraude fiscale

512. Fonctions de la peine. La rétribution semble la fonction première de la peine eu égard à sa nature matricielle qui la place à la source d'autres fonctions de la peine telles que les fonctions de prévention et de réparation. La fonction de prévention de la peine réside dans la dissuasion et l'intimidation qu'elle suscite. La fonction de réparation se confond avec l'idée de rétribution que l'on peut observer comme une réparation à un niveau symbolique²⁴⁴⁶. Cette fonction ne doit donc pas être confondue avec la réparation du préjudice causé par l'infraction.

La fraude fiscale, en portant atteinte à la société tout entière, blesse un intérêt collectif qui fait l'objet d'un pacte social sur lequel repose la République depuis ses premiers pas²⁴⁴⁷. Il importe de rappeler à cet égard que la fraude fiscale porte une atteinte non seulement financière mais également morale à la collectivité nationale²⁴⁴⁸. Partant, une telle atteinte appelle rétribution par le biais d'une peine certes pécuniaire mais pareillement exemplaire c'est-à-dire une sanction suscitant opprobre et dissuasion.

²⁴⁴⁴ V. art. 25 de la loi 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude.

²⁴⁴⁵ La justice pénale négociée permet au fraudeur fiscal d'éviter l'opprobre d'un procès pénal, limite les peines privatives de liberté et est mise en œuvre dès lors que ce délinquant aura régularisé sa situation fiscale par la voie d'une transaction avec l'administration fiscale qui réduit les pénalités administratives.

²⁴⁴⁶ V. sur ce point **PONCELA (P.)**, « Éclipses et réapparition de la rétribution en droit pénal », in *Rétribution et justice pénale*, PUF, 1983, p. 15.

²⁴⁴⁷ La nécessité de la contribution publique est consacrée par l'art. 13 de la DDHC de 1789 ; V. Cons. const., 29 décembre 1999, n° 99-424 DC, *Loi de finances pour 2000*, cons. 52, les Sages considèrent « qu'il appartient au législateur d'assurer la conciliation de l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale, qui découle nécessairement de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen ».

²⁴⁴⁸ V. ministère des Finances et des Comptes publics, ministère de la Justice, circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, NOR : FCPE1412006C, 22 mai 2014, p. 1 ; V. Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, exposé des motifs.

513. Justification de la répression pénale. La fonction de rétribution de la sanction pénale en matière de fraude fiscale s'infère de la position historique de la Cour de cassation sur l'incompétence du juge pénal pour connaître de la réparation du préjudice du Trésor²⁴⁴⁹. Les magistrats du quai de l'Horloge jugent que la réparation de ce préjudice est assurée par la procédure fiscale de recouvrement et de sanction administrative²⁴⁵⁰. Le procès pénal ne vise donc pas à réparer le préjudice causé par la fraude fiscale.

La fonction du procès pénal est rappelée le 24 juin 2016 par Conseil constitutionnel qui considère que les poursuites pénales engagées pour fraude fiscale « *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* »²⁴⁵¹. Au sein du continuum, l'exemplarité représente la valeur ajoutée de la procédure pénale publique et dissuasive, en d'autres termes le procès pénal renvoie un avertissement par sa rigueur.

Cependant, le traitement judiciaire de la fraude fiscale par le biais de procédures de négociation fait perdre au continuum l'exemplarité de la réponse pénale dès lors que la justice négociée peut constituer une entrave à la publicité (1) ainsi qu'à la fonction de dissuasion (2) du procès pénal.

1 – L'entrave de la justice négociée à la publicité du procès pénal

514. Principe de publicité du procès pénal. Principalement régie par les articles 306²⁴⁵² et 400²⁴⁵³ du Code de procédure pénale, la publicité des audiences est un principe essentiel du procès

²⁴⁴⁹ Cass. crim., 16 avr. 1970, n° 68-92.344, selon les magistrats du quai de l'Horloge, « *l'administration fiscale puise son droit de se constituer partie civile [...] non point dans les articles 2 et 3 du Code de procédure pénale, mais dans l'article 1753 bis dudit Code général des impôts [aujourd'hui L. 232 du LPF] [...] Attendu que c'est à bon droit que la cour d'appel s'est déclarée incompétente ratione materiae pour accorder au Trésor public les réparations sollicitées des chefs de fraudes fiscales et complicité* ».

²⁴⁵⁰ Cass. crim., 17 avr. 1989, 88-81.189, la Cour juge que l'action civile de l'administration fiscale « *ne lui ouvre pas le droit de demander, pour le préjudice causé au Trésor public par la fraude, une réparation distincte de celle qui est assurée par les majorations et amendes fiscales* ».

²⁴⁵¹ V. Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, M. Jérôme C. [*Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale*], cons. 9 ; V. Cons. const., 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, M. Thomas T. et autre [*Pénalités fiscales pour omission déclarative et sanctions pénales pour fraude fiscale*], cons. 17.

²⁴⁵² Al. 1^{er} de l'art. 306 du Cpp : « *Les débats sont publics, à moins que la publicité ne soit dangereuse pour l'ordre ou les mœurs* ».

²⁴⁵³ Al. 1^{er} de l'art. 400 du Cpp : « *Les audiences sont publiques* ».

pénal²⁴⁵⁴. Elle est pareillement reconnue en droit conventionnel au § 1 de l'article 6 de la Convention EDH²⁴⁵⁵ et au § 1 de l'article 14 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques²⁴⁵⁶.

Le principe de publicité du procès pénal est une garantie pour le citoyen. Selon Mme ROURE, « *Le droit à la publicité des débats judiciaires est fondé sur l'idée démocratique elle-même qui commande que la justice, rendue au nom du peuple, puisse être placée sous son contrôle* »²⁴⁵⁷. La publicité est le vecteur par lequel le procès pénal couvre d'opprobre la personne condamnée qui subit, outre les risques d'interdictions professionnelles, des risques réputationnels.

Pourtant, la justice négociée sacrifie la publicité des audiences.

515. Angle mort de la négociation de la CRPC. S'agissant de la procédure de CRPC l'article 495-9 du Code de procédure pénale prévoit que l'audience d'homologation est publique. Une telle précision répond à la censure du Conseil constitutionnel qui avait été saisi sur le déroulement de l'audience d'homologation en chambre du conseil²⁴⁵⁸. Le juge constitutionnel estime qu'une audience de CRPC dès lors qu'elle est susceptible de conduire à l'application d'une peine privative de liberté doit faire l'objet de débats publics²⁴⁵⁹.

Néanmoins, le principe de publicité est méconnu d'emblée lors de la phase durant laquelle la proposition est émise, ou demandée, puis acceptée²⁴⁶⁰. Plus encore, en dépit du caractère public des audiences d'homologation²⁴⁶¹, certains auteurs remarquent que celles-ci se déroulent en général dans des bureaux ou dans des salles d'audience désertes à part la présence des prévenus²⁴⁶².

²⁴⁵⁴ V. notamment Cass. crim., 24 oct. 1984, n° 84-90.673 ; V. Cass. crim., 10 juil. 1974, n° 74-09.369 ; V. notamment **HERZOG-EVANS (M.)**, « Textes applicables et autres sources du droit de l'exécution des peines », *Dalloz action Droit de l'exécution des peines*, 2016.

²⁴⁵⁵ Conv. EDH art. 6 § 1 : « *Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable* ».

²⁴⁵⁶ Nations Unies, Pacte international relatif aux droits civils et politiques, art. 14 § 1 : « *Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement et publiquement par un tribunal compétent, indépendant et impartial* ».

²⁴⁵⁷ **ROURE (S.)**, « L'élargissement du principe de publicité des débats judiciaires : une judiciarisation du débat public », *Revue française de droit constitutionnel*, vol. 68, n° 4, 2006, pp. 737-779.

²⁴⁵⁸ V. Cons. const., 2 mars 2004, n° 2004-492 DC, *Loi portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité*, cons. 117 et 118, les Sages estiment que « *le jugement d'une affaire pénale pouvant conduire à une privation de liberté doit, sauf circonstances particulière nécessitant le huis clos, faire l'objet d'une audience publique [...] le caractère non public de l'audience au cours de laquelle le président du tribunal de grande instance se prononce sur la proposition du parquet, même lorsqu'aucune circonstance particulière ne nécessite le huis clos, méconnaît les exigences constitutionnelles ci-dessus rappelées ; qu'il s'ensuit que doivent être déclarées contraires à la Constitution les mots : « en chambre du conseil » à la fin de la première phrase du second alinéa de l'article 495-9 nouveau du code de procédure pénale* ».

²⁴⁵⁹ *Ibidem*.

²⁴⁶⁰ Au regard des textes régissant la procédure de CRPC (art. 495-7 à 495-16 du Cpp ; ministère des Finances et des Comptes publics, ministère de la Justice, circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, NOR : FCPE1412006C, 22 mai 2014), et les textes régissant la procédure de CJIP (art. 41-1-2 du Cpp ; ministère de la Justice, circulaire relative à la présentation et la mise en œuvre des dispositions pénales prévues par la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016, 31 janvier 2018) aucune mesure de publicité n'est prévue durant la phase de proposition des instruments de justice négociée CRPC et CJIP.

²⁴⁶¹ V. art. 495-9 du Cpp.

²⁴⁶² V. notamment **DESPREZ (F.)**, « La limitation par la Cour de cassation de la portée de l'aveu en cas d'échec d'une procédure de CRPC », *Gaz. Pal.* 13 nov. 2008, n° 318, p. 8, l'auteur observe que « *l'homologation prend place soit au sein*

516. Angle mort de la négociation de la CJIP. Un constat similaire résulte de l'observation des mesures garantissant la publicité de la procédure de CJIP. À l'instar de l'homologation de la CRPC, la CJIP est validée par un juge dans le cadre d'une audience publique²⁴⁶³. Pour autant, cette fenêtre de publicité paraît infime par rapport au caractère confidentiel de toute la procédure de négociation, notamment de l'amende, dont les tenants et les aboutissants restent couverts par le sceau du secret²⁴⁶⁴.

Les audiences d'homologation de CRPC et de validation de CJIP, contrairement aux audiences pénales ordinaires, ne sont pas animées par des débats et sont conséquemment des audiences de courte durée en raison de l'acceptation de son sort par le prévenu, et notamment de l'aveu en matière de CRPC. À l'occasion des travaux parlementaires à l'origine de la loi relative à la lutte contre la fraude, un député faisait observer que la CJIP permet aux personnes morales « *d'éviter la dégradation de leur image par un procès au cours duquel leurs turpitudes seront étalées au grand jour* »²⁴⁶⁵. En effet, l'évitement du procès pénal par les instruments de justice négociée fait échapper les auteurs de fraude fiscale à la publicité de principe qui a vocation à susciter la réprobation du public à l'égard du fraudeur fiscal²⁴⁶⁶.

Outre le manque de publicité autour de la mise en œuvre des instruments de justice négociée, il importe de remarquer l'entrave de ces voies de droit à la fonction de dissuasion du procès pénal.

2 – L'entrave de la justice négociée à la fonction de dissuasion du procès pénal

517. Fonction de dissuasion. Pour reprendre les mots de BECCARIA, « *Le but des châtements ne peut être dès lors que d'empêcher le coupable de causer de nouveaux dommages à ses concitoyens et de dissuader les autres d'en commettre de semblables* »²⁴⁶⁷. Cette finalité de la peine plus connue comme fonction de dissuasion est identifiée par M. VAN DE KERCHOVE comme « *une fonction de prévention, c'est-à-dire*

d'un bureau dont la porte reste ouverte de manière à respecter le principe de publicité, soit dans une salle d'audience déserte ou dont l'assistance est composée uniquement des prévenus qui patientent avant leur homologation ».

²⁴⁶³ V. al. 9 de l'art. 41-1-2 du Cpp aux termes duquel le juge procède, en audience publique, à l'audition de la personne morale mise en cause et de la victime. La validation ou le refus de validation sont prononcés séance tenante.

²⁴⁶⁴ V. sur ce point **ROUSSEAU (A.)**, « Comment est déterminé le montant de l'amende lorsque le contribuable décide de conclure une convention judiciaire d'intérêt public pour mettre fin aux poursuites pénales ? », *La Semaine Juridique Entreprise et Affaires* n° 52, 26 Décembre 2019, 1595, du point de vue de l'auteur, « *Il faut souhaiter qu'à l'avenir les amendes d'intérêt public soient établies avec une plus grande transparence et basées sur une valorisation chiffrée des facteurs mis en avant dans la Circulaire et le Lignes directrices* ».

²⁴⁶⁵ Ass. nat., N° 1212, Rapport relatif à la lutte contre la fraude, par Mme Émilie CARIOU, 25 juillet 2018.

²⁴⁶⁶ V. sur ce point **ROUSSEAU (L.)**, **MÉRIC (M.)**, « Les inconvénients de la justice négociée en matière de criminalité financière », *Dalloz actualité*, 15 Mars 2023.

²⁴⁶⁷ **BECCARIA (C.)**, *Des délits et des peines*, 1764, § XII, trad. Maurice Chevalier, GF, pp. 86-87.

la fonction de freiner, voire d'empêcher l'accomplissement de comportements jugés indésirables »²⁴⁶⁸. L'auteur précise qu'il peut s'agir d'une prévention générale caractérisée par « la dissuasion ou l'intimidation collective de tous les contrevenants potentiels »²⁴⁶⁹, ou d'une prévention spéciale « c'est-à-dire de l'aptitude de la peine à empêcher l'individu qui en est frappé de commettre de nouvelles infractions dans l'avenir »²⁴⁷⁰.

L'exemplarité caractéristique de la sanction pénale semble rassembler ces deux catégories de prévention. La fonction de prévention générale de la peine repose sur la publicité de la sanction pénale, qui outre l'opprobre qu'elle suscite, doit dissuader toute personne qui envisage de commettre les mêmes agissements. La fonction de prévention spéciale, que l'on peut qualifier de fonction de prévention de la récidive, dissuade l'auteur des faits pénalement sanctionnés de commettre à nouveau les mêmes faits eu égard à son expérience du châtement.

518. Négociation et abandon de la fonction de dissuasion. L'évitement du procès pénal pour fraude fiscale résultant de la négociation de la réponse pénale enlève à celle-ci sa fonction de dissuasion générale et spéciale. La fonction de prévention générale de la sanction pénale est annihilée par les instruments de justice négociée qui renvoient le message selon lequel la soustraction à l'impôt n'est pas sévèrement réprimée, puisque cet agissement peut faire l'objet d'une négociation.

Plus encore, la fonction de prévention spéciale de la peine disparaît dès lors que l'arrangement avec l'autorité judiciaire est pour le fraudeur fiscal une expérience moins affligeante qu'un procès pénal ordinaire²⁴⁷¹. La perte de la fonction dissuasive de la sanction pénale est exacerbée en matière de CJIP eu égard à l'absence de reconnaissance de culpabilité et *in fine* l'absence de condamnation pénale²⁴⁷². Conséquemment, les amendes d'intérêt public sont désormais susceptibles d'être provisionnées par les entreprises²⁴⁷³ et comme le font remarquer certains observateurs, « *la peine*

²⁴⁶⁸ VAN DE KERCHOVE (M.), « Les fonctions de la sanction pénale. Entre droit et philosophie », *Informations sociales*, vol. 127, n° 7, 2005, pp. 22-31.

²⁴⁶⁹ *Ibidem*.

²⁴⁷⁰ *Ibid.*

²⁴⁷¹ V. sur ce point CABON (S.-M.), « Entre pragmatisme et idéalisme, quelle place pour la négociation en droit pénal fiscal ? », *Dr. fisc.* n° 11, 14 Mars 2019, 199 ; V. BRIHI (S.), BOUSQUET (A.), « Les nouveaux enjeux de la privatisation du procès pénal », *Revue des Juristes de Sciences Po* n° 20, Février 2021, 5.

²⁴⁷² V. notamment BONIFASSI (S.), MASSOULIER (G.), « La nouvelle procédure de « Convention judiciaire d'intérêt public » », *Journal des Sociétés*, doss. Loi Sapin II, n° 149, févr. 2017 ; V. CABON (S.-M.), « Fraude fiscale – Entre pragmatisme et idéalisme, quelle place pour la négociation en droit pénal fiscal ? », *Dr. fisc.* n° 11, 14 Mars 2019, 199.

²⁴⁷³ À propos d'une CJIP pour corruption entre la banque Société Générale et le PNF. La banque soupçonnée de corruption en relation avec le fonds souverain libyen et de manipulation des taux d'intérêts (LIBOR) a conclu des accords avec le DOJ américain et le PNF français mettant fin à leurs investigations. L'établissement bancaire dans un communiqué publié sur son site internet le 4 juin 2018 a tenu à rassurer ses partenaires financiers en leur précisant que le montant des amendes transactionnelles « est entièrement couvert par la provision inscrite dans les comptes de la Banque qui a été allouée à ces deux litiges. Ces versements n'auront donc pas d'impact sur les résultats de Société Générale », V. site internet de la Société Générale, actualités, 4 juin 2018.

négoциée abandonne son rôle d'opprobre moral pour devenir un simple risque financier à évaluer pour les personnes morales fautives »²⁴⁷⁴.

La justice négociée par CRPC et CJIP reste en contradiction avec la nécessité d'infliger de façon rétributive, à l'auteur d'une fraude fiscale, une sanction équivalente à la gravité de cette infraction. Avec la disparition de la fonction de rétribution de la peine dans le cadre de la justice pénale négociée pour fraude fiscale, on peut remarquer la mise à l'écart d'investigations permettant d'établir la gravité de la fraude fiscale.

§ 2 - La mise à l'écart d'investigations aux fins d'établissement des circonstances aggravantes

519. Frein à la recherche des fraudes graves et complexes. L'application des procédures de CRPC et de CJIP fait également obstacle à des investigations en mesure d'établir les circonstances aggravantes de cette infraction. Les circonstances aggravantes du délit de fraude fiscale définies par l'article 1741 du CGI sont méconnues de la procédure fiscale en raison de leur dimension purement pénale²⁴⁷⁵. Ces circonstances ressortent de faits de fraude fiscale complexe incorporant notamment des éléments d'extranéité, et de faits de fraude fiscale commise en bande organisée.

Lorsque l'administration saisit le parquet d'une fraude fiscale, par voie de plainte ou de dénonciation, le dossier issu de la procédure fiscale comprend peu d'éléments probatoires aptes à corroborer l'établissement des circonstances aggravantes de ce délit. En effet, les éléments relatifs à la commission de la fraude en bande organisée, ou par l'interposition de personnes établies à l'étranger, n'étant pas nécessaires à la procédure administrative ne font pas l'objet de recherche par les services fiscaux. Ces éléments sont plutôt recherchés lors des investigations judiciaires de la procédure pénale qui dispose de moyens d'enquête judiciaire de droit commun et dérogatoires du droit commun²⁴⁷⁶. Conséquemment, le procès pénal ordinaire permet de faire la lumière sur ces circonstances aggravantes par le biais d'enquêtes judiciaires.

²⁴⁷⁴ **ROUSSEAU (L.), MÉRIC (M.)**, « Les inconvénients de la justice négociée en matière de criminalité financière », *Dalloz actualité*, 15 mars 2023.

²⁴⁷⁵ Les circonstances aggravantes prévues par l'art. 1741 du CGI à savoir la fraude fiscale en bande organisée ou complexe ne font pas partie des dispositions des articles 1728 à 1740 D du même code relatives aux sanctions fiscales.

²⁴⁷⁶ La loi du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière permet d'appliquer à la fraude fiscale aggravée les techniques spéciales d'enquête instituées par la loi Perben II du 10 mars 2004. Elle modifie l'article 706-1-1 du Code de procédure pénale qui dispose désormais que « *Les articles 706-80 à 706-87, 706-95 à 706-103, 706-105 et 706-106 sont applicables à l'enquête, à la poursuite et au jugement des délits prévus [...] Aux articles 1741 et 1743 du code général des impôts, lorsqu'ils sont commis en bande organisée ou lorsqu'il existe des présomptions caractérisées que ces infractions résultent d'un des comportements mentionnés aux 1° à 5° du II de l'article L. 228 du livre des procédures fiscales* » ; V. notamment **PERROTIN (F.)**, « Fraude fiscale : les inquiétudes des avocats », *LPA* n° 128, 27 juin 2013, p. 4 ; V. notamment **CUTAJAR (C.)**, « Le volet répressif de la loi sur la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance financière », *AJ pénal* 2013, p. 638.

Toutefois, en raison de leur effet extinctif d'action publique²⁴⁷⁷, l'application des procédures de CRPC et de CJIP à la fraude fiscale met un terme à des investigations qui pourraient établir l'existence de circonstances aggravantes. En effet, la justice négociée constitue une entrave à la recherche des fraudes fiscales complexes (A) ou commises en bande organisée (B).

A – L'entrave de la justice négociée à la recherche des fraudes fiscales complexes

520. Impunité de la complexité. La fraude fiscale peut revêtir les traits caractéristiques de la complexité eu égard au nombre d'intervenants ainsi qu'au regard de l'extension des faits constitutifs de ce délit au ressort de plusieurs cours d'appel²⁴⁷⁸. Dans le cadre de la fraude fiscale, le deuxième alinéa de l'article 1741 du CGI sanctionne les fraudes réalisées grâce au recours à la falsification et à l'interposition de personnes physiques et morales établies à l'étranger²⁴⁷⁹. L'établissement de ces éléments d'extranéité dépasse le cadre du contrôle fiscal dont les moyens de recherche sont insuffisants pour cette catégorie de fraude²⁴⁸⁰. C'est d'ailleurs la raison pour laquelle une procédure judiciaire d'enquête fiscale a été instaurée, afin de permettre à l'administration de saisir le procureur de la République sur de simples présomptions de fraude complexe²⁴⁸¹. Ainsi, les circonstances aggravantes de complexité de la fraude fiscale seront établies par le vecteur de la procédure pénale et vont permettre que ces agissements soient plus sévèrement punis qu'une fraude simple.

²⁴⁷⁷ Pour l'extinction de l'action publique dans le cadre de la CRPC, V. ministère de la Justice, Circulaire du 2 septembre 2004 relative à la CRPC, JUS-D-04-30176C, CRIM-04-12-E8-02.09.04, S.D.J.P.G. n° 02-L-242, p. 31 : « *L'ordonnance d'homologation ayant les mêmes effets qu'un jugement, il s'en suit notamment, sans qu'il ait été nécessaire que la loi le précise expressément : que l'action publique est éteinte* » ; Pour l'extinction de l'action publique dans le cadre de la CJIP, V. al. 19 de l'art. 41-1-2 du Cpp : « *L'exécution des obligations prévues par la convention éteint l'action publique* ».

²⁴⁷⁸ V. al. 1^{er} de l'art. 704 du Cpp ; V. sur ce point **BONIS-GARÇON (E.)**, « Notions fondamentales de procédure pénale », *JurisClasseur Pénal des Affaires*, Fasc. 9, 5 Avril 2022 ; V. **BONIS-GARÇON (E.)**, « Infractions en matière économique et financière », *JurisClasseur Pénal des Affaires*, Fasc. 10, 12 Août 2019 ; Rapp. art. 706-75 du Cpp : « *La compétence territoriale d'un tribunal judiciaire et d'une cour d'assises peut être étendue au ressort d'une ou plusieurs cours d'appel pour l'enquête, la poursuite, l'instruction et le jugement des crimes et des délits [...] dans les affaires qui sont ou apparaîtraient d'une grande complexité* » ; **GOLDSZLAGIER (J.)**, « Aspects contemporains de l'enquête pénale financière », *Lexbase*, 13 Avril 2021.

²⁴⁷⁹ V. al. 2 de l'art. 1741 du CGI qui dispose que la circonstance aggravante du délit de fraude fiscale s'applique dès lors que cette infraction a été commise ou facilitée au moyen « *1° Soit de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ; 2° Soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis à l'étranger ; 3° Soit de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents [...] ou de toute autre falsification ; 4° Soit d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ; 5° Soit d'un acte fictif ou artificiel ou de l'interposition d'une entité fictive ou artificielle* ».

²⁴⁸⁰ V. Ass. nat., rapport N° 2132 sur le projet de loi de finances rectificative pour 2009 (n° 2070), 2 décembre 2009, p. 362 ; V. notamment **MICHAUD (P.)**, « L'enquête fiscale judiciaire sous le contrôle du Parquet », *Gaz. Pal.* 30 janv. 2010, p. 13.

²⁴⁸¹ V. la similarité des conditions de circonstances aggravantes de l'art. 1741 du CGI (lorsque la complexité de la fraude repose sur ses liens avec l'étranger) avec les conditions d'ouverture de la procédure judiciaire d'enquête fiscale des 1° à 5° du II de l'article L. 228 du L.P.F. (les fraudes qui résultent : soit de l'utilisation de comptes ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ; soit de l'interposition de personnes physiques ou morales établies à l'étranger ; soit de faux et son usage ; soit de domiciliations fiscales fictives ou artificielles à l'étranger ; soit de toute autre manœuvre destinée à égarer l'administration).

Toutefois, dès lors que le parquet propose d'office, ou à la demande de l'intéressé, une procédure de justice négociée pour fraude fiscale, par CRPC ou CJIP, eu égard à l'effet extinctif d'action publique de ces instruments, les investigations judiciaires prennent fin si elles avaient été déclenchées²⁴⁸². En conséquence, l'établissement des éléments constitutifs des circonstances aggravantes de la fraude fiscale liées à sa complexité s'avère impossible. Le prévenu qui aurait pu être condamné pour fraude fiscale aggravée fera l'objet d'une procédure de justice négociée pour fraude fiscale simple²⁴⁸³.

La justice négociée fait pareillement obstacle à la recherche des fraudes fiscales commises en bande organisée.

B – L'entrave de la justice négociée à la recherche des fraudes fiscales en bande organisée

Conformément à l'article 132-71 du Code pénal, la circonstance aggravante de bande organisée est constituée par tout groupement ou entente en vue de commettre une ou plusieurs infractions²⁴⁸⁴.

En entravant la recherche des fraudes fiscales commises en bande organisée, la justice négociée fait obstacle à l'application de l'aggravation de la peine (1) et à la mise en cause d'éventuels complices (2).

1 – L'obstacle de la justice négociée à l'application de l'aggravation de la peine

521. Extinction des investigations pour l'aggravation de la peine. La circonstance aggravante de bande organisée peut ressortir de fraudes fiscales commises à travers des réseaux de sociétés fictives abusant du système de TVA²⁴⁸⁵ ou facilitant des délocalisations de bases imposables vers des paradis fiscaux²⁴⁸⁶. De tels agissements ne pouvant être mis en lumière que par le biais d'une

²⁴⁸² Si les procédures de CRPC et de CJIP peuvent être proposées par le parquet avant de diligenter des investigations approfondies, il convient de rappeler que les dossiers qui font l'objet d'une proposition de CRPC ou de CJIP peuvent être issus d'une procédure judiciaire d'enquête fiscale (V. loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, art. 23) ou sont en cours d'information judiciaire (V. art. 180-1 Cpp pour la CRPC ; V. III de l'art. 41-1-2 du Cpp pour la CJIP).

²⁴⁸³ Aux termes de l'art. 1741 du CGI, en cas de fraude fiscale simple l'auteur encourt 5 ans d'emprisonnement et une amende 500 000 € dont le montant peut être portée au double du produit tiré de l'infraction ; En cas de fraude aggravée l'auteur encourt 7 ans d'emprisonnement et une amende 3 000 000 € dont le montant peut être portée au double du produit tiré de l'infraction.

²⁴⁸⁴ V. art. 132-71 du Cp : « Constitue une bande organisée au sens de la loi tout groupement formé ou toute entente établie en vue de la préparation, caractérisée par un ou plusieurs faits matériels, d'une ou de plusieurs infractions » ; V. sur ce point **NIORÉ (V.), TOROSSIAN (S.)**, « Avocat-client : de la bande organisée à l'association de malfaiteurs », *préc.*

²⁴⁸⁵ V. notamment **DUTEIL (G.), THONY (J.-F.)**, « Le parquet européen et la lutte contre les fraudes à la TVA », *AJ pénal* 2018. 290 ; V. **LAMURE (C.)**, « Les poursuites pénales en matière de fraude à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) : réflexion autour des délits d'escroquerie et de fraude fiscale », *RTD Com.* 2019, p. 829.

²⁴⁸⁶ V. sur ce point **VERNIER (E.)**, « Paradis fiscaux et barrières juridiques », *Les cahiers de la justice* 2022, p. 249.

enquête judiciaire²⁴⁸⁷ sont impossibles à établir dès lors que sont appliqués des instruments de justice négociée qui éteignent l'action publique. L'application d'instruments de justice négociée dès le moment de la mise en cause d'un fraudeur fiscal peut mettre un terme à des investigations qui auraient pu démontrer la commission de l'infraction en bande organisée. Ainsi, à l'instar de la complexité, la commission de la fraude fiscale en bande organisée échappe au contrôle de l'autorité judiciaire dès lors que seront appliquées des procédures de CRPC ou de CJIP dont l'un des principaux effets reste l'extinction de l'action publique.

Conséquemment, si le prévenu échappe au procès pénal et à l'aggravation de la peine²⁴⁸⁸, l'engagement de la justice négociée empêche également de découvrir l'ampleur de la fraude fiscale en termes de participants. L'extinction de l'action publique a pour effet de faire obstacle à la mise en cause d'éventuels complices.

2 – L'obstacle de la justice négociée à la mise en cause d'éventuels complices

522. Impunité de la complicité. Si la découverte d'autres protagonistes peut contribuer à caractériser la circonstance aggravante de bande organisée²⁴⁸⁹, elle permet également d'appréhender des personnes qui ont par aide ou assistance facilité la commission de la fraude fiscale²⁴⁹⁰. Ces dernières qui doivent être punies comme complice de fraude fiscale²⁴⁹¹ sont susceptibles d'échapper à leur condamnation dès lors que l'auteur de ce délit répondra favorablement à une proposition d'application d'un instrument de justice négociée, ou en fera la demande²⁴⁹². En effet, le prévenu s'il est tenu à la reconnaissance de sa culpabilité ou de la qualification des faits n'est pas tenu de dénoncer d'autres participants à l'infraction²⁴⁹³. Bien plus, en application des procédures de CRPC

²⁴⁸⁷ V. Ass. nat., rapport N° 2132 sur le projet de loi de finances rectificative pour 2009 (n° 2070), 2 décembre 2009, p. 362 ; V. notamment **MICHAUD (P.)**, « L'enquête fiscale judiciaire sous le contrôle du Parquet », *préc.*

²⁴⁸⁸ La négociation de la sanction pénale ne concernera que des faits de fraude simple. Aux termes de l'art. 1741 du CGI, en cas de fraude fiscale simple l'auteur encourt 5 ans d'emprisonnement et une amende 500 000 € dont le montant peut être portée au double du produit tiré de l'infraction ; En cas de fraude aggravée l'auteur encourt 7 ans d'emprisonnement et une amende 3 000 000 € dont le montant peut être portée au double du produit tiré de l'infraction.

²⁴⁸⁹ V. art. 132-71 du Cp : « Constitue une bande organisée au sens de la loi tout groupement formé ou toute entente établie en vue de la préparation, caractérisée par un ou plusieurs faits matériels, d'une ou de plusieurs infractions » ; V. sur ce point **NIORÉ (V.)**, **TOROSSIAN (S.)**, « Avocat-client : de la bande organisée à l'association de malfaiteurs », *préc.*

²⁴⁹⁰ V. al. 1^{er} de l'art. 121-7 du Cp : « Est complice d'un crime ou d'un délit la personne qui sciemment, par aide ou assistance, en a facilité la préparation ou la consommation ».

²⁴⁹¹ V. art. 121-6 du Cp : « Sera puni comme auteur le complice de l'infraction, au sens de l'article 121-7 ».

²⁴⁹² En vertu de l'art. 495-7 du Cpp, « le procureur de la République peut, d'office ou à la demande de l'intéressé ou de son avocat, recourir à la procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité ».

²⁴⁹³ V. pour la CRPC les art. 495-7 et s. du Cpp n'engagent la personne mise en cause qu'à la reconnaissance de sa propre culpabilité et ne conditionnent par ce dispositif à la dénonciation d'autre protagonistes ; V. Pour la CJIP les 21 alinéas de l'art. 41-1-2 du Cpp n'obligent aucunement la personne mise en cause à dénoncer d'autres protagonistes. Celle-ci doit juste reconnaître les faits reprochés.

et de CJIP, les investigations seront interrompues en raison de l'extinction de l'action publique. Conséquemment, les éventuels complices ne feront l'objet d'aucune poursuite. Le président du tribunal judiciaire de Paris faisait remarquer, à propos de l'application de la CRPC à des fraudes fiscales commises en bande organisée, qu'une telle démarche « *laissera nécessairement dans l'ombre des pans entiers du dossier, là où c'est une grandeur pour la justice de mener à leur terme, et en explorant toutes les pistes et donc toutes les ramifications, de telles affaires* »²⁴⁹⁴.

La justice négociée de la fraude fiscale, outre l'impunité de la circonstance aggravante de fraude complexe, est ainsi susceptible de favoriser l'impunité des complices de ce délit, à savoir les conseils et le plus fréquemment, les établissements bancaires localisés dans des paradis fiscaux²⁴⁹⁵.

La renonciation de la société à un procès pénal ordinaire dans le cadre de la justice négociée pour fraude fiscale, avec le déficit rétributif qu'elle engendre pour cette infraction, provoque la disparition du principe d'égalité des contribuables devant la loi pénale.

Sous-section II - La disparition du principe d'égalité des contribuables devant la loi pénale

523. Opportunité de la voie transactionnelle. Les statistiques de la DGFIP sur l'action pénale en matière de fraude fiscale entre 2019 et 2021 font état d'une moyenne annuelle de plus d'une CJIP²⁴⁹⁶ et de 33 CRPC²⁴⁹⁷ pour 1647 dossiers transmis à l'autorité judiciaire²⁴⁹⁸. Ces relevés peuvent susciter l'interrogation sur la différence de traitement de certains prévenus de fraude fiscale qui, contrairement aux autres, bénéficient d'une justice moins rigoureuse que celle qui est appliquée d'ordinaire devant les tribunaux. Pourtant, la rupture d'égalité qui, de prime abord, s'évince de ces constatations peut être légalement justifiée par l'opportunité des poursuites relevant de

²⁴⁹⁴ LÉVY (A.), MONIN DE FLAUGERGUES (J.), « Les récents mais perfectibles développements de la comparaison sur reconnaissance préalable de culpabilité en matière économique et financière – Entretien avec J.-M. Hayat, président du tribunal de grande instance de Paris », *Droit Pénal* n° 10, Octobre 2016, étude 21.

²⁴⁹⁵ V. notamment LASSERRE CAPDEVILLE (J.), « Le banquier et le risque de condamnation pénale pour blanchiment en droit français », *Revue de Droit bancaire et financier* n° 4, Juillet 2021, dossier 17 ; V. VERNIER (E.), « Paradis fiscaux et barrières juridiques », *Les cahiers de la justice* 2022, p. 249 ; V. Cass. crim., 18 mars 2020, n° 18-85.542 ; V. notamment MEIER (E.), VALETEAU (M.), « Assouplissement de la caractérisation du délit de blanchiment : quelles conséquences en matière de blanchiment de fraude fiscale ? », *Dr. fisc.* n° 40, 1^{er} Octobre 2020, comm. 394 ; V. CONTE (P.), « Blanchiment - Notions de dissimulation et de placement », *Droit pénal* n° 6, Juin 2020, comm. 107.

²⁴⁹⁶ V. ministère de l'Économie des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique, DGFIP, Le rapport d'activité 2021, Le cahier statistiques 2021, p. 19, Nombre de CJIP relatives à la fraude fiscale : 2 en 2019, 1 en 2020 et 1 en 2021, pour une moyenne annuelle de 1,33.

²⁴⁹⁷ V. ministère de l'Économie des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique, DGFIP, Le rapport d'activité 2021, Le cahier statistiques 2021, p. 19, Nombre de CRPC relatives la fraude fiscale : 13 en 2019, 22 en 2020 et 64 en 2021, pour une moyenne annuelle de 33.

²⁴⁹⁸ V. ministère de l'Économie des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique, DGFIP, Le rapport d'activité 2021, Le cahier statistiques 2021, p. 19, Nombre de dossier transmis à l'autorité judiciaire : 1826 en 2019, 1489 en 2020 et 1626 en 2021 (Pour 2021 la DGFIP affiche 4168 dossiers mais 2542 dossiers de fraude au fonds de solidarité COVID sont à soustraire du total de dossiers), soit une moyenne annuelle de 1647.

l'appréciation du ministère public²⁴⁹⁹. En effet, comme le fait observer M. DE LAMY, « *La procédure pénale n'est-elle pas, par nature, inégalitaire ? L'action publique reposant sur le principe de l'opportunité des poursuites, implique une appréciation du ministère public sur la réponse pénale à apporter à la délinquance* »²⁵⁰⁰. Sur cette question, on peut se référer au Conseil constitutionnel qui considère que « *le pouvoir du procureur de la République de choisir les modalités de mise en œuvre de l'action publique ou les alternatives aux poursuites ne méconnaît pas le principe d'égalité* »²⁵⁰¹.

Ainsi, les différences de traitement entre les prévenus de fraude fiscale qui ont pu bénéficier d'une procédure de CJIP ou de CRPC et ceux qui, pour les mêmes faits, ont fait l'objet d'un procès correctionnel sont justifiées par le pouvoir du procureur de la République de choisir la réponse pénale qu'il estime opportune.

Toutefois, dans le cadre de la mise en œuvre de ces instruments de justice négociée, il convient de remarquer des différences de traitement entre personnes physiques et personnes morales (A) ainsi qu'entre personnes morales (B).

A – Des différences de traitement entre personnes physiques et personnes morales

524. Principe d'égalité entre personnes physique et morale. En vertu de l'article 6 de la Déclaration de 1789, les personnes physiques et les personnes morales sont sur un pied d'égalité devant la loi pénale²⁵⁰². Cette égalité est la résultante d'un processus d'assimilation de la personne morale à une personne physique. On peut accueillir l'assertion de Mme DUMONT selon laquelle la capacité pénale de la personne morale serait le résultat d'une « *assimilation progressive de la personne morale à une personne physique dotée de liberté, de libre arbitre et de discernement intellectuel et moral* »²⁵⁰³. Il est nécessaire de rappeler les principales étapes de cette assimilation que sont la fin de l'irresponsabilité

²⁴⁹⁹ La loi attribue le pouvoir d'apprécier l'opportunité des poursuites au procureur de la République, V. art. 40-1 du Cpp : « *le procureur de la République décide territorialement compétent décide s'il est opportun : 1° Soit d'engager des poursuites ; 2° Soit de mettre en œuvre une procédure alternative aux poursuites en application des articles 41-1, 41-1-2 ou 41-2 ; Soit de classer sans suite la procédure* ».

²⁵⁰⁰ **DE LAMY (B.)**, « L'égalité devant la justice pénale dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel : à propos, notamment, de la nécessaire courbure d'un principe essentiel », Titre VII, n° 4, Conseil constitutionnel, *Le principe d'égalité*, avril 2020.

²⁵⁰¹ Cons. const., 26 sept. 2014, n° 2014-416 QPC, *Association France Nature Environnement [Transaction pénale sur l'action publique en matière environnementale]*, cons. 16.

²⁵⁰² Art. 6 de la DDHC de 1789, « *La loi [...] doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse* ».

²⁵⁰³ **DUMONT (H.)**, « Criminalité collective et principaux responsables : échec ou mutation du droit pénal ? », *RSC* 2012, p. 109.

pénale des personnes morales²⁵⁰⁴ consacrée par la nouvelle rédaction du Code pénal en 1994²⁵⁰⁵ ainsi que la généralisation de la responsabilité pénale des personnes morales opérée par la loi du 9 mars 2004²⁵⁰⁶. Ces étapes marquent l'admission progressive dans le droit positif du principe d'égalité des personnes morales et des personnes physiques devant la loi pénale²⁵⁰⁷.

La fin de l'irresponsabilité pénale des personnes morales en droit français s'est avérée nécessaire car cette règle était en contradiction avec le principe de responsabilité du fait personnel, en mettant en cause le dirigeant pour des actes commis par la personne morale, et favorisait conséquemment l'impunité pénale des entreprises tandis qu'elles devaient répondre de leurs agissements devant les juridictions administratives ou civiles²⁵⁰⁸. La reconnaissance de la capacité pénale de l'entité collective et *in fine* de sa responsabilité pénale tient à sa caractérisation comme une personne une et indivisible, à l'instar d'une personne physique, et non plus comme un ensemble insaisissable eu égard à son opacité et sa complexité²⁵⁰⁹.

525. Déconstruction de l'égalité entre personnes physique et morale. La procédure de CJIP, exclusivement réservée aux personnes morales, déconstruit cette égalité entre personnes physiques et personnes morales²⁵¹⁰. La doctrine constate ainsi que la CJIP opère une « *scission de l'unité tendancielle de la justice pénale en distinguant le régime appliqué aux personnes physiques de celui applicable aux*

²⁵⁰⁴ Le principe de l'irresponsabilité pénale des personnes morales a fait l'objet de contestations doctrinales, pour les plus remarquables, V. **DELMAS-MARTY (M.)**, *Droit pénal des affaires*, coll. Thémis, PUF, 1990, p. 108 et s. ; V. **MERLE (R.)**, **VITU (A.)**, *Traité de droit criminel*, t. 1, 1988, Cujas, n° 605 et s. ; V. **PRADEL (J.)**, *Droit pénal général*, Cujas, 1992, n° 487.

²⁵⁰⁵ La nouvelle rédaction du Code pénal de 1994 a été prévue par l'art. 1 de la loi n° 92-684 du 22 juillet 1992 portant réforme des dispositions du code pénal relatives à la répression des crimes et délits contre les personnes.

²⁵⁰⁶ V. loi n° 2004-204 du 9 mars 2004 portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité, art. 54 portant modification de l'art. 121-2 du Cp ; V. notamment **MATSOPOULOU (H.)**, « La généralisation de la responsabilité pénale des personnes morales », *Revue des sociétés* 2004, p. 283 ; V. **MASCALA (C.)**, « L'élargissement de la responsabilité pénale des personnes morales : la fin du principe de spécialité », *Bulletin Joly Sociétés* n° 1, pp. 5-9 ; V. **STOLOWY (N.)**, « Responsabilité pénale : la disparition du principe des spécialités dans la mise en cause pénale des personnes morales », *Semaine Juridique Entreprise et affaires* n° 24, pp. 952-957.

²⁵⁰⁷ Pour mémoire, l'article 121-2 du nouveau Code pénal s'il consacrait la responsabilité pénale des personnes morales dès sa première version en vigueur au 1^{er} mars 1994, cette responsabilité soumise à un principe de spécialité était limitée aux « *cas prévus par la loi ou le règlement* »²⁵⁰⁷. La loi du 9 mars 2004 fait tomber cette limitation afin de placer personnes physiques et personnes morales sur un pied d'égalité devant la loi pénale.

²⁵⁰⁸ V. sur ce point **BADINTER (R.)**, « Présentation du projet de loi portant réforme du code pénal », Sénat N° 300, 20 février 1986, p. 6, le Garde des Sceaux faisait observer que « *L'immunité actuelle des personnes morales est d'autant plus choquante qu'elles sont souvent, par l'ampleur des moyens dont elles disposent, à l'origine d'atteintes graves à la santé publique, à l'environnement, à l'ordre public économique ou à la législation sociale* » il soulignait qu'en reconnaissant la responsabilité pénale des personnes morales « *disparaîtra la présomption de responsabilité pénale qui pèse en fait aujourd'hui sur les dirigeants à propos d'infractions dont ils ignorent parfois l'existence* ».

²⁵⁰⁹ V. notamment **DUMONT (H.)**, « Criminalité collective et principaux responsables : échec ou mutation du droit pénal ? », *préc.*

²⁵¹⁰ V. al. 1 de l'art. 41-1-2 du Cpp : « *le procureur de la République peut proposer à une personne morale [...] de conclure une convention judiciaire d'intérêt public* ».

personnes morales »²⁵¹¹. Il convient d'apprécier les dangers d'une telle séparation au regard de la rupture d'égalité qu'elle génère entre personnes physiques et personnes morales.

Les deux instruments de justice négociée appliqués à la fraude fiscale, CRPC et CJIP, n'ont pas les mêmes effets. Alors que la CRPC met en lumière la culpabilité du prévenu de fraude fiscale dans une décision qui a les effets d'un jugement de condamnation²⁵¹², la CJIP est, au stade de l'enquête, une alternative aux poursuites²⁵¹³ et, au stade de l'information judiciaire, une alternative au renvoi devant un tribunal correctionnel²⁵¹⁴. L'exclusion des personnes physiques du champ d'application de la CJIP porte une atteinte manifeste au principe d'égalité des personnes physiques et des personnes morales devant la loi pénale. Il existe ainsi un « *traitement différencié de la délinquance financière* »²⁵¹⁵ constaté par M. SEGONDS en raison de la possibilité pour une personne morale d'éviter une condamnation pénale alors qu'une personne physique, quand bien même elle aurait bénéficié d'une procédure de CRPC, reste une personne condamnée dont la culpabilité a été reconnue.

La rupture d'égalité devant la loi pénale résultant de l'application des instruments de justice négociée se distingue également au regard des différences de traitement entre personnes morales.

B - Des différences de traitement entre personnes morales

526. Intensités différentes de la sanction pénale. La justice négociée est applicable aux personnes morales par la voie de deux instruments aux effets différents sur la situation pénale du prévenu. La CRPC qui a l'effet d'un jugement de condamnation fondé sur la culpabilité est une mesure bien plus contraignante que la CJIP et donc moins attrayante pour une personne morale²⁵¹⁶. Rappelons que l'opportunité d'appliquer ou non un instrument de justice négociée ainsi que l'opportunité d'appliquer une CRPC ou une CJIP relèvent du pouvoir discrétionnaire du procureur de la République²⁵¹⁷. Il s'infère de ce pouvoir la faculté de proposer une CJIP à une personne morale

²⁵¹¹ GALLI (M.), « Une justice pénale propre aux personnes morales. Réflexions sur la convention judiciaire d'intérêt public », RSC 2018, p. 359.

²⁵¹² Al. 2 de l'art. 495-11 du Cpp : « *L'ordonnance a les effets d'un jugement de condamnation* ».

²⁵¹³ Rappelons que la CJIP peut être proposée au stade de l'enquête avant la mise en mouvement de l'action publique conformément à l'al. 1 de l'art. 41-1-2 du Cpp.

²⁵¹⁴ Rappelons que la CJIP peut être proposée au stade de l'instruction préparatoire, V. al. 15 de l'art. 41-1-2 du Cpp ; V. art. 180-2 du Cpp.

²⁵¹⁵ SEGONDS (M.), « Convention judiciaire d'intérêt public – De l'art de l'ombre à l'art du clair-obscur », *Droit pénal* n° 1, Janvier 2018, comm. 14, l'auteur paraphrase LA FONTAINE dans *Les animaux malades de la peste*, « *selon que vous serez personne morale ou personne physique, les jugements de cour vous rendront-ils blanc ou noir ?* ».

²⁵¹⁶ Pour la CRPC, V. art. 495-11 du Cpp : « *L'ordonnance a les effets d'un jugement de condamnation* » ; Pour la CJIP, V. al. 11 de l'art. 41-1-2 du Cpp : « *L'ordonnance de validation n'emporte pas déclaration de culpabilité et n'a ni la nature ni les effets d'un jugement de condamnation* ».

²⁵¹⁷ V. art. 40-1 du Cpp ; V. notamment Cons. const., 26 sept. 2014, n° 2014-416 QPC, *Association France Nature Environnement [Transaction pénale sur l'action publique en matière environnementale]*, cons. 16, les Sages considèrent que « *le*

et à une autre une CRPC pour les mêmes faits de fraude fiscale. Une telle faculté peut être source d'inégalités de traitement entre personnes morales eu égard aux conséquences pénales différentes de ces deux instruments de justice négociée, notamment en termes de risques réputationnels et d'impossibilité de candidater à des marchés publics²⁵¹⁸.

527. Application de la CJIP en priorité aux grandes entreprises. Bien que la CJIP fasse l'objet d'un communiqué de presse du procureur de la République et d'une publication de l'ordonnance de validation sur les sites internet des ministères de la Justice et du Budget, cet instrument de justice négociée fait courir à la personne morale mise en cause moins de risques réputationnels qu'une condamnation pénale.

Le dispositif de CJIP est par principe applicable à toute entreprise²⁵¹⁹. Cette universalité de la CJIP relevée par la doctrine²⁵²⁰ semble toutefois limitée en matière de fraude fiscale. La circulaire du 4 octobre 2021, émanant du ministère de la Justice et relative à la lutte contre la fraude fiscale, contient la directive selon laquelle « *le recours à la CJIP doit être envisagé en priorité dans des dossiers à fort enjeu financier* »²⁵²¹. Étant donné qu'en matière de fraude fiscale l'importance des enjeux financiers est à l'évidence en lien avec la taille de la personne morale, le Garde des Sceaux semble inviter le ministère public à proposer la CJIP en priorité aux grands groupes et aux multinationales.

Une analyse croisée des données statistiques de la DGFIP et du PNF, concernant les CJIP conclues pour fraude fiscale, depuis l'entrée en vigueur du traitement de ce type de délinquance par la voie transactionnelle²⁵²², confirme une tendance à appliquer la CJIP exclusivement à des personnes

pouvoir du procureur de la République de choisir les modalités de mise en œuvre de l'action publique ou les alternatives aux poursuites ne méconnaît pas le principe d'égalité » ; V. **DE LAMY (B.)**, « L'égalité devant la justice pénale dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel : à propos, notamment, de la nécessaire courbure d'un principe essentiel », *préc.*

²⁵¹⁸ En vertu de l'art. 495-11 du Cpp, l'ordonnance de validation de la CRPC ayant les effets d'un jugement de condamnation il s'en suit une inscription de cette condamnation au casier judiciaire. Aux termes de l'art. 495-8, l'exclusion de la mention de la condamnation du bulletin n° 2 ou n° 3 du casier judiciaire est une possibilité livrée à l'appréciation souveraine du parquet force de proposition de CRPC ; Contrairement à la CRPC, la CJIP n'entraîne aucune inscription au casier judiciaire car en vertu de l'art. 41-1-2 du Cpp, « *la convention judiciaire d'intérêt public n'est pas inscrite au bulletin n° 1 du casier judiciaire* ».

²⁵¹⁹ V. al. 1 de l'art. 41-1-2 du Cpp, la loi n'établit pas de distinction entre les personnes morales dès lors qu'elle dispose que « *le procureur de la République peut proposer à une personne morale [...] de conclure une convention judiciaire d'intérêt public* » ; V. notamment le principe *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus* (Là où la loi ne distingue pas, nous non plus ne devons pas distinguer).

²⁵²⁰ V. notamment **DAÏEFF (G.), POISSONNIER (G.)**, « Les premiers pas prometteurs de la justice pénale négociée », *La Semaine Juridique Edition Générale* n° 38, 17 septembre 2018, act. 952, les auteurs font observer que le champ d'application de la CJIP s'étend des multinationales aux PME. Ils font référence à des CJIP conclues avec des PME, notamment entre la SAS Poujaud et le parquet de Nanterre. Ils font pareillement référence à des CJIP conclues avec de grands groupes, notamment la banque HSBC ou la Société Générale.

²⁵²¹ V. ministère de la Justice, circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, N° CRIM »2021 « -10 / G3 – 04/10/2021, p. 11.

²⁵²² Notre analyse porte sur les statistiques de la DGFIP et du PNF depuis l'entrée en vigueur de la loi n° 2018-898 relative à la lutte contre la fraude consacrant la possibilité de justice négociée en matière de fraude fiscale par CRPC et CJIP. La période sous analyse s'étend sur trois années de 2019 à 2021 ; V. ministère de l'Économie des Finances et de

morales imposantes sur l'échiquier économique. Les six CJIP conclues à ce jour pour des faits de fraude fiscale ne concernent que d'importantes sociétés, grands groupes internationaux ou filiales de multinationales²⁵²³. Si l'on se réfère aux enjeux financiers entendus comme le montant maximal de l'amende d'intérêt public encourue, parmi ces six signataires de CJIP, le montant le plus modeste est de plus de quatre cents millions d'euros²⁵²⁴ et le plus important est de plus de 8 milliards d'euros²⁵²⁵.

On doit conclure au regard de ces constatations que l'universalité de la CJIP inscrite dans la loi est un vœu pieu en matière de fraude fiscale²⁵²⁶. En effet, dans ce cadre, seules les grandes entreprises bénéficient du traitement de leurs agissements par CJIP et évitent, outre un procès pénal, les conséquences réputationnelles et professionnelles d'une condamnation. Pour le reste, les petites et moyennes entreprises convaincues de fraude fiscale n'ont pour solution transactionnelle que la CRPC pour laquelle le Chancellerie incite les parquets à « *en faire un usage aussi large que possible, tant dans les cas de fraude des personnes physiques que morales* »²⁵²⁷. Le cahier statistique de la DGFIP révèle qu'entre 2019 et 2021, 4 CJIP ont été conclues pour 99 CRPC²⁵²⁸. L'analyse statistique de l'application de la justice négociée aux personnes morales fait ressortir l'image d'une justice à deux vitesses permettant aux entreprises les plus puissantes d'éviter l'opprobre d'une condamnation pénale.

la Souveraineté industrielle et numérique, DGFIP, Le rapport d'activité 2021, Le cahier statistiques 2021, p. 19 ; V. Tribunal de Paris, PNF, Publications, 8 mars 2023.

²⁵²³ Les six signataires de CJIP pour fraude fiscale à ce jour sont des filiales de grands groupes ou des entreprises multinationales. On peut distinguer : la SA Carmignac Gestion, la multinationale Google, la banque internationale JP Morgan, la société multinationale Mc Donald's, la banque Crédit Suisse et le groupe Unilabs ; V. Tribunal de Paris, PNF, Publications, 8 mars 2023.

²⁵²⁴ V. ministère de la Justice, Tribunal judiciaire de Paris, PNF, Convention judiciaire d'intérêt public entre le procureur de la République financier et Le groupement d'intérêt économique Unilabs France, 8 décembre 2022, p. 5 : « *Le montant maximal théorique de l'amende d'intérêt public encourue est donc de 467 056 900 €* ».

²⁵²⁵ V. ministère de la Justice, Tribunal judiciaire de Paris, PNF, Convention judiciaire d'intérêt public entre le procureur de la République financier et SARL Google France et Google Ireland Limited, 3 septembre 2019, p. 4 : « *Le montant maximal théorique de l'amende d'intérêt public encourue par la SARL Google France est donc de 103 587 237 euros. Le montant maximal théorique de l'amende d'intérêt public encourue par la société Google Ireland Limited est donc de 8 105 096 700 euros* ».

²⁵²⁶ Rappelons qu'en vertu de l'art. 41-1-2 du Cpp V. al. 1 de l'art. 41-1-2 du Cpp, la loi n'établit pas de distinction entre les personnes morales dès lors qu'elle dispose que « *le procureur de la République peut proposer à une personne morale [...] de conclure une convention judiciaire d'intérêt public* » ; V. notamment le principe *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus* (Là où la loi ne distingue pas, nous non plus ne devons pas distinguer) ; Sur l'universalité de la CJIP, V. notamment **DAÏEFF (G.), POISSONNIER (G.)**, « Les premiers pas prometteurs de la justice pénale négociée », *La Semaine Juridique Édition Générale* n° 38, 17 septembre 2018, act. 952, les auteurs font observer que le champ d'application de la CJIP s'étend des multinationales aux PME.

²⁵²⁷ V. ministère de la Justice, circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, N° CRIM »2021 « -10 / G3 – 04/10/2021, p. 10.

²⁵²⁸ V. ministère de l'Économie des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique, DGFIP, Le rapport d'activité 2021, Le cahier statistiques 2021, p. 19, Nombre de CJIP relatives à la fraude fiscale : 2 en 2019, 1 en 2020 et 1 en 2021 ; Nombre de CRPC relatives la fraude fiscale : 13 en 2019, 22 en 2020 et 64 en 2021.

528. Similitudes avec le verrou de Bercy. En considération des différences de traitement entre personnes morales, et entre personnes physiques et personnes morales, l'application de la justice négociée en matière de fraude fiscale produit des effets comparables à ceux du verrou de Bercy²⁵²⁹. En effet, le traitement des dossiers de fraude fiscale par CRPC ou par CJIP peut s'analyser, à l'instar du verrou de Bercy, comme un pouvoir de rétention de telles affaires entre les mains d'une autorité publique afin de permettre aux auteurs d'éviter un procès pénal en échange d'une régularisation rapide de leur situation fiscale²⁵³⁰.

En renonçant à un procès pénal pour fraude fiscale, la société abandonne la punition de cette infraction en adressant une réponse pénale négociée, peu dissuasive à l'encontre de ce trouble à l'ordre public, en contrepartie de la collaboration du fraudeur fiscal avec les autorités judiciaires et *in fine* du recouvrement de l'impôt avec ses majorations.

L'application de la justice négociée en matière de fraude fiscale par CRPC et par CJIP qui implique une contractualisation des rapports entre l'autorité judiciaire et le fraudeur fiscal est source de concessions réciproques²⁵³¹. Le consensus porte d'un côté sur la renonciation de la société aux avantages du procès pénal nécessaires face à la gravité de cette infraction, et d'un autre côté sur la renonciation du contribuable aux garanties du procès pénal.

Section II – La renonciation du contribuable aux garanties du procès pénal

529. Renonciation aux droits de la défense. La renonciation du contribuable aux garanties du procès pénal est la contrepartie de l'évitement d'un procès pénal pour fraude fiscale par application

²⁵²⁹ Outre l'atteinte à la séparation des pouvoirs, la doctrine dénonce la rupture d'égalité entre les contribuables causée par le verrou de Bercy ; V. notamment **CABON (S.-M.)**, « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du « verrou de Bercy » », *Dr. fisc.* n° 46, 13 Novembre 2014, 620 ; V. **DETRAZ (S.)**, « Délit général de fraude fiscale et autres délits communs à tous les impôts », *JurisClasseur Procédures fiscales*, Fasc. 705, 23 Octobre 2018, mise à jour 15 janv. 2020 ; **SALOMON (R.)**, « Chroniques - Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.* n° 6-7, 6 Février 2020, 131.

²⁵³⁰ V. le deuxième chapitre de la première partie de notre thèse qui décrit les effets du verrou de Bercy avec en premier lieu la rétention de dossiers qui devraient être déférés devant le juge pénal pour fraude fiscale et en second lieu le recouvrement rapide de la dette fiscale de ces contribuables indécents par transaction (V. art. L. 247 du LPF). Nous estimons que ce dispositif attribue à l'administration fiscale un pouvoir de classement sous condition de transaction ou à tout le moins sans suite judiciaire.

²⁵³¹ V. **CHIAVARIO (M.)**, « La justice négociée : une problématique à construire », *Archives de politique criminelle*, 1993, n° 15, p. 27, l'auteur souligne que l'accord de justice négociée naît de la rencontre des volontés ; V. **TULKENS (F.)**, *La justice négociée*, Centre de recherche interdisciplinaire sur la déviance et la pénalité, Institut JUR-I UCLouvain, n° 37, 1995, l'auteur estime que « Dans la justice négociée, en effet, un des présupposés est l'opposition d'intérêt des parties qui entrent dans la voie du compromis pour arriver à un accord ».

de procédures de justice négociée²⁵³². À cet égard, il convient de remarquer, dans l'attitude du contribuable, un glissement de la défense vers la coopération.

En participant à la réponse pénale qui va lui être appliquée, le contribuable certes se met à l'abri des vicissitudes d'un procès pénal, mais renonce tout de même à des garanties juridictionnelles (Sous-section I) et substantielles (Sous-section II) du procès pénal.

Sous-section I - La renonciation du contribuable à des garanties juridictionnelles

En application d'un dispositif de justice négociée pour fraude fiscale, le contribuable renonce à un recours à l'encontre d'un refus d'homologation ou de validation (§ 1) ainsi qu'à une justice indépendante (§ 2).

§ 1 - La renonciation du contribuable à un recours contre un refus d'homologation ou de validation

Dans le cadre de l'application de dispositifs de justice négociée, s'il revient au parquet de proposer ces instruments, il revient au juge du siège de les entériner par ordonnance d'homologation pour la CRPC²⁵³³, et par ordonnance de validation pour la CJIP²⁵³⁴. Ainsi, le juge dispose du pouvoir de refuser d'entériner ces dispositifs. Il importe de remarquer qu'aucun recours n'est prévu à l'encontre d'un refus d'homologation de CRPC (A) ainsi qu'à l'encontre d'un refus de validation de CJIP (B).

A - L'absence de recours à l'encontre d'un refus d'homologation de CRPC

530. Décision juridictionnelle insusceptible d'appel. Tel que le précise l'article 495-11 du Code de procédure pénale, l'ordonnance d'homologation d'une procédure de CRPC est susceptible d'appel²⁵³⁵. En revanche, force est de constater l'impossibilité de faire appel d'une ordonnance de refus d'homologation en raison du silence des textes sur l'existence de recours dans un tel contexte.

²⁵³² V. **CABON (S.-M.)**, « Fraude fiscale – Entre pragmatisme et idéalisme, quelle place pour la négociation en droit pénal fiscal ? », Dr. fisc. n° 11, 14 Mars 2019, 199 ; V. **CABON (S.-M.)**, *La négociation en matière pénale*, Thèse, Université de Bordeaux, pp. 229 et s. ; V. **GAUCHER (N.)**, **MBODJI (M.-F.)**, « La convention judiciaire d'intérêt public et la justice pénale », *LexisNexis Procédures*, 6 / n° 5, Mai 2018, p. 5.

²⁵³³ V. al. 2 de l'art. 495-9 du Cpp.

²⁵³⁴ V. al. 8 de l'art. 41-1-2 du Cpp.

²⁵³⁵ V. al. 3 de l'art. 495-11 du Cpp qui dispose à propos de l'ordonnance d'homologation d'une CRPC que « Dans tous les cas, elle peut faire l'objet d'un appel de la part du condamné [...] Le ministère public peut faire appel à titre incident dans les mêmes conditions ».

L'absence de recours à l'encontre d'une ordonnance de refus d'homologation est une situation juridique incohérente à deux égards.

En premier lieu, on peut déduire la nature juridictionnelle de l'ordonnance d'homologation en considération de la possibilité d'interjeter appel de cette décision²⁵³⁶. Conséquemment, il convient de reconnaître la nature juridictionnelle de l'ordonnance de refus d'homologation étant donné qu'il s'agit d'une décision prise dans les mêmes conditions et par le même juge qui est compétent pour homologuer la CRPC²⁵³⁷. Il convient de rejoindre la doctrine qui soulève l'incohérence suscitée par l'absence de recours à l'encontre de l'ordonnance de refus d'homologation eu égard à la possibilité de recours contre la décision inverse²⁵³⁸.

531. Décision faisant grief insusceptible d'appel. En second lieu, le silence de la loi sur la possibilité d'un recours à l'encontre d'une ordonnance de refus d'homologation peut manquer de cohérence. En effet, si l'appel est un recours ordinaire tendant à faire réformer ou annuler une décision juridictionnelle par une juridiction de second degré²⁵³⁹, il permet au justiciable de faire entendre sa contestation à l'égard d'un jugement qui lui fait grief. Il paraît en effet illogique pour ce dernier de pouvoir faire appel d'une décision qui lui est favorable²⁵⁴⁰ sans disposer d'une telle faculté à l'encontre d'une décision faisant grief. Il importe plus encore de souligner que l'homologation d'une procédure de CRPC est une décision censée être favorable au justiciable qui a accepté la proposition de CRPC ou qui a sollicité le recours à cet instrument²⁵⁴¹. Conséquemment, il y a lieu de penser que des appels à l'encontre d'ordonnances d'homologation seront extrêmement rares²⁵⁴². Inversement, pour l'ordonnance de refus d'homologation qui est une décision censée faire

²⁵³⁶ Selon le *Vocabulaire juridique* de Gérard Cornu, l'appel est un « *Recours ordinaire contre les jugements des juridictions du premier degré tendant à les faire réformer ou annuler par le juge d'appel* », **CORNU (G.)**, *Vocabulaire juridique*, 10^e éd., PUF.

²⁵³⁷ V. notamment Cons. const., 2 mars 2004, n° 2004-492 DC, *Loi portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité*, cons. 118, les Sages considèrent que « *constitue une décision juridictionnelle l'homologation ou le refus d'homologation par le président du tribunal de grande instance de la peine proposée par le parquet et acceptée par la personne concernée* ».

²⁵³⁸ V. **CABON (S.-M.)**, *La négociation en matière pénale*, Thèse, Université de Bordeaux, p. 443, à propos de l'appel, l'auteur estime que « *Si cette voie de recours est, on l'a vu, prévue à l'encontre des décisions d'homologation [...] la logique voudrait qu'elle puisse également être mise en œuvre en cas d'échec. Cela permettrait, en outre, de conclure à une certaine homogénéité, sur ce point, des procédures de négociation* ».

²⁵³⁹ Selon le *Vocabulaire juridique* de Gérard Cornu, l'appel est un « *Recours ordinaire contre les jugements des juridictions du premier degré tendant à les faire réformer ou annuler par le juge d'appel* », **CORNU (G.)**, *Vocabulaire juridique*, 10^e éd., PUF.

²⁵⁴⁰ V. al. 3 de l'art. 495-11 du Cpp qui dispose à propos de l'ordonnance d'homologation d'une CRPC que « *Dans tous les cas, elle peut faire l'objet d'un appel de la part du condamné [...] Le ministère public peut faire appel à titre incident dans les mêmes conditions* ».

²⁵⁴¹ La décision d'homologuer une CRPC ne peut qu'être favorable au prévenu étant donné que cet instrument transactionnel n'est pas imposé mais proposé au mis en cause qui de surcroît, celui-ci dispose d'un laps de temps pour accepter la proposition en connaissance de cause, et de la possibilité de se rétracter. Plus encore, le prévenu peut demander de bénéficier de cette procédure (Art. 495-7 du Cpp : « *le procureur de la République peut, d'office ou à la demande de l'intéressé ou de son avocat, recourir à la procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité* »).

²⁵⁴² V. sur ce point ministère de la Justice, Circulaire du 2 septembre 2004 relative à la CRPC, JUS-D-04-30176C, CRIM-04-12-E8-02.09.04, S.D.J.P.G. n° 02-L-242, p. 33 : « *l'ordonnance d'homologation peut faire l'objet d'un appel de la part*

grief, aucun recours n'a été prévu par le législateur. Une telle absence de recours contre une décision faisant grief alors qu'un appel est prévu à l'encontre d'une décision favorable soulève un manque de cohérence de la loi régissant la procédure de CRPC.

Dans le cadre de la justice négociée on peut pareillement remarquer l'absence de recours à l'encontre d'une ordonnance de refus de validation de CJIP.

B - L'absence de recours à l'encontre d'un refus de validation de CJIP

532. Nature juridictionnelle des ordonnances. La décision du président du tribunal de valider ou non une procédure de CJIP n'est pas susceptible de recours²⁵⁴³. Si l'on peine à envisager un recours du justiciable à l'encontre d'une ordonnance de validation d'une CJIP, il convient néanmoins de s'interroger sur l'impossibilité pour ce dernier de contester le refus du bénéfice de cette transaction sur l'action publique.

Contrairement à la procédure de CRPC pour laquelle un recours est possible à l'encontre d'une ordonnance d'homologation, en matière de CJIP aucun recours n'est prévu. Si le législateur est resté silencieux sur les raisons d'une telle fermeture des voies de recours, on peut les rechercher dans la nature probablement non juridictionnelle de la décision de validation. Une telle déduction peut s'évincer d'un raisonnement par analogie avec la procédure de composition pénale²⁵⁴⁴. En effet, les procédures de CJIP et de composition pénale, contrairement à la CRPC constituent des alternatives aux poursuites²⁵⁴⁵. C'est cette distinction qui semblerait enlever à l'ordonnance de validation un caractère juridictionnel contestable par voie de recours. Il est nécessaire de rappeler que la décision de valider ou non une procédure de composition pénale est considérée par la Chancellerie comme une ordonnance qui « *ne présente pas un caractère juridictionnel, mais constitue une*

du condamné. Le législateur a en effet estimé indispensable de permettre à la personne [...] de changer d'avis et de préférer un débat contradictoire devant une juridiction [...] En pratique toutefois, il y a tout lieu de penser que de tels appels seront extrêmement rares ».

²⁵⁴³ V. al. 9 de l'art. 41-1-2 du Cpp : « *La décision du président du tribunal, qui est notifiée à la personne morale mise en cause et, le cas échéant, à la victime, n'est pas susceptible de recours ».*

²⁵⁴⁴ V. art. 41-2 du Cpp.

²⁵⁴⁵ En ce qui concerne la composition pénale, elle est présentée par la Chancellerie comme « *une forme originale d'alternative aux poursuites* », V. ministère de la Justice, circulaire relative à la « *Présentation des dispositions concernant la composition pénale issues de la loi du 23 juin 1999 renforçant l'efficacité de la procédure pénale et du décret du 29 janvier 2001, CRIM 2001 -14 F1/11-07-2001* » ; V. **GUINCHARD (S.), BUISSON (J.)**, *Procédure pénale*, LexisNexis, 15^e éd. 2022, p. 985 ; En ce qui concerne la CJIP elle est remarquée comme une alternative aux poursuites par al. 1^{er} de l'art. 41-1-2 du Cpp, en l'absence de mise en mouvement de l'action publique, la proposition de convention émane exclusivement du procureur de la République ; V. art. R. 15-33-60-2 du Cpp ; V. sur ce point ministère de la Justice, Circulaire du 31 janvier 2018, *préc.*, p. 11 : « *cette alternative permet au procureur de la République, tant que l'action publique n'a pas été mise en mouvement, de proposer la conclusion d'une convention judiciaire d'intérêt public* » ; V. notamment **POISSONNIER (G.)**, « *La convention judiciaire d'intérêt public, état des lieux d'une alternative aux poursuites pénales en développement* », *AJ Collectivités Territoriales* 2022, p. 497.

décision sui generis »²⁵⁴⁶. Pourtant, contrairement à ce positionnement du ministère de la Justice, on peut relever la nature juridictionnelle de l'ordonnance de validation de la procédure de composition pénale. Comme le souligne Mme CABON, « *la mise en mouvement de l'action publique en cas de non-exécution des mesures décidées par le président du tribunal, peut être apparentée à la contrainte sociale tirée de la force exécutoire – qualité des décisions de justice notifiées – et serait alors révélateur de l'existence d'un acte juridictionnel* »²⁵⁴⁷.

Il convient similairement de soulever le caractère juridictionnel de l'ordonnance de validation de la procédure de CJIP en raison de l'effet extinctif d'action publique de l'exécution des obligations de cette convention.

533. Décision ayant autorité de la chose jugée. Par ailleurs, plus que la décision de valider ou non une composition pénale, la nature juridictionnelle de l'ordonnance de validation ou de refus de validation d'une CJIP devrait être relevée dès lors que cette procédure transactionnelle peut intervenir au stade de l'instruction²⁵⁴⁸. Dans ce cadre, l'action publique est mise en mouvement et ne peut s'éteindre que par décision de justice ayant autorité de la chose jugée²⁵⁴⁹. L'ordonnance de validation de la CJIP est donc, dans ce cadre, une décision de justice dont l'autorité de la chose jugée fait obstacle à de nouvelles poursuites pour les mêmes faits²⁵⁵⁰. L'ordonnance de validation d'une CJIP étant une décision juridictionnelle, l'ordonnance de refus l'est pareillement dès lors qu'elle est rendue dans les mêmes conditions par le même juge. L'ordonnance de refus de validation d'une CJIP est, selon nous, une décision juridictionnelle qui fait grief et l'absence de recours à son encontre semble manquer de pertinence.

Puisque, selon nous, les ordonnances de refus d'homologation et de validation sont des décisions juridictionnelles, l'absence de recours à leur encontre nous semble un manque de garantie juridictionnelle que le contribuable accepte lorsqu'il consent à l'application d'une procédure de CRPC ou de CJIP.

Dans ce cadre de justice pénale négociée, le contribuable renonce également à une justice indépendante.

²⁵⁴⁶ V. ministère de la Justice, circulaire relative à la « Présentation des dispositions concernant la composition pénale issues de la loi du 23 juin 1999 renforçant l'efficacité de la procédure pénale et du décret du 29 janvier 2001, CRIM 2001 -14 F1/11-07-2001, pt. 4.4.

²⁵⁴⁷ V. notamment **CABON (S.-M.)**, *La négociation en matière pénale*, Thèse, Université de Bordeaux, p. 436, n° 497.

²⁵⁴⁸ V. sur ce point III de l'art. 41-1-2 du Cpp : « *Si la convention a été conclue dans le cadre d'une information judiciaire, le dernier alinéa de l'article 180-2 est applicable* ».

²⁵⁴⁹ V. al. 1 de l'art. 6 du Cpp : « *L'action publique pour l'application de la peine s'éteint par la mort du prévenu, la prescription, l'amnistie, l'abrogation de la loi pénale et la chose jugée* ».

²⁵⁵⁰ Pour une explication du rattachement du principe non bis in idem à l'autorité de la chose jugée, V. **LELIEUR-FISCHER (J.)**, *La règle ne bis in idem. Du principe de l'autorité de la chose jugée au principe d'unicité d'action répressive*, Thèse, Université Panthéon-Sorbonne (Paris I), 2005, p. 53 et s.

§ 2 – La renonciation du contribuable à une justice indépendante

Le droit à une justice indépendante est un droit fondamental pour tout justiciable consacré par l'article 6 § 1 de la Convention EDH. En vertu du droit à un procès équitable, « *Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement [...] par un tribunal indépendant et impartial* ». Le principe de l'indépendance de la justice qui s'évince de l'article 64 de la Constitution française de 1958 exige, selon le Conseil constitutionnel, que ni le législateur, ni le Gouvernement, non plus qu'aucune autorité administrative ne puissent empiéter sur les fonctions des juridictions²⁵⁵¹.

L'application de la justice pénale négociée en matière de fraude fiscale suscite l'interrogation quant au respect de l'indépendance de la justice eu égard à la mainmise du ministère public sur la fixation de la sanction pénale (A) et au regard de la subordination du ministère public au ministère de la Justice (B).

A - La mainmise du ministère public sur la fixation de la sanction pénale

La première étape des procédures de CRPC et de CJIP, ou phase de négociation, est marquée par la mise à l'écart des magistrats du siège²⁵⁵². Durant cette phase de négociation, comprise entre l'offre de proposition et l'acceptation de la personne mise en cause, ce n'est point un juge mais le ministère public qui détermine les peines de la procédure de CRPC (1) ainsi que le montant de l'amende de la CJIP (2).

1 – La détermination des peines de la procédure de CRPC par le ministère public

534. Fixation de la peine par le procureur. Dans le cadre du procès pénal, si le ministère public est compétent pour requérir l'application des sanctions pénales prévues par la loi²⁵⁵³, la détermination des peines est un pouvoir exclusif du juge pénal. C'est le juge qui choisit la peine qui

²⁵⁵¹ V. Cons. const., 1^{er} mars 2007, n° 2007-551 DC, *Loi organique relative au recrutement, à la formation et à la responsabilité des magistrats*, cons. 10, le Conseil considère « *que l'article 16 de la Déclaration de 1789 et l'article 64 de la Constitution garantissent l'indépendance des juridictions ainsi que le caractère spécifique de leurs fonctions, sur lesquelles ne peuvent empiéter ni le législateur, ni le Gouvernement, non plus qu'aucune autorité administrative* ».

²⁵⁵² V. sur ce point pour la CRPC art. 495-7 et s. du Cpp ; V. pour la CJIP art. 41-1-2 du Cpp.

²⁵⁵³ V. art. 31 du Cpp : « *Le ministère public exerce l'action publique et requiert l'application de la loi* » ; V. notamment **MOLINS (F.)**, « Ministère public », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, Juin 2020.

sera appliquée à la personne déférée devant lui. En effet, si le législateur borne *a maxima*²⁵⁵⁴ les quanta de peines encourues en fonction des infractions commises, c'est au juge qu'il revient de déterminer la peine en fonction des principes d'individualisation et de proportionnalité²⁵⁵⁵. L'article 132-1 du Code pénal dispose que « *Toute peine prononcée par la juridiction doit être individualisée. Dans les limites fixées par la loi, la juridiction détermine la nature, le quantum et le régime des peines prononcées en fonction des circonstances de l'infraction et de la personnalité de son auteur ainsi que sa situation matérielle, familiale et sociale* »²⁵⁵⁶. La doctrine rappelle à cet égard que, quand bien même le principe de proportionnalité concernerait aussi bien le législateur que le juge, « *le principe d'individualisation ne semble s'adresser qu'au juge* »²⁵⁵⁷.

535. Opacité du « deal » de justice. L'absence de contrôle du juge sur l'étape de la proposition de CRPC constitue un angle mort juridictionnel propice à une négociation de la peine que certains parlementaires ont qualifié de « *marchandage* » de la justice en échange de la vérité²⁵⁵⁸. La pertinence de la remarque peut être corroborée par le silence de la loi sur le caractère indiscutable de la peine proposée²⁵⁵⁹ et notamment par les indications de la circulaire d'application de la CRPC qui peuvent laisser entendre la tenue d'une discussion informelle autour de la peine « *afin d'inciter la personne à accepter la proposition du procureur* »²⁵⁶⁰. La doctrine remarque à cet égard que dans le but de caractériser la CRPC, l'appellation « *plaider coupable à la française* », traduction littérale du *Guilty plea* américain, semble un raccourci superficiel dès lors que la procédure de CRPC revêtirait plutôt les traits d'une négociation de plaider ou *Plea bargaining*²⁵⁶¹.

²⁵⁵⁴ Pour mémoire, dans le Code de 1810 le législateur avait prévu un maximum et un minimum de peine par infraction. Le Code pénal de 1994 ne prévoit qu'un maximum ce qui permet au juge de fixer la peine la plus basse qu'il souhaite en respectant le principe de proportionnalité ; V. al. 1 de l'art. 132-19 du Cp ; V. al. 1 de l'art. 132-20 du Cp.

²⁵⁵⁵ Les principes d'individualisation et de proportionnalité découlent du principe de nécessité des peines corolaire du grand principe de légalité des délits et des peines consacré par l'art. 8 de la DDHC de 1789.

²⁵⁵⁶ Al. 2 et 3 de l'art. 132-1 du Cp.

²⁵⁵⁷ **CAPELLO (A)**, « Question prioritaire de constitutionnalité – Impact de la question prioritaire de constitutionnalité sur la matière pénale », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, Juin 2021, § 2 Détermination des peines.

²⁵⁵⁸ Sénat, séance du 8 octobre 2003, intervention de M. BRET (R.), *Journal Officiel Sénat, débats parlementaires*, p. 6415.

²⁵⁵⁹ En prévoyant les conditions dans lesquelles le procureur de la République peut proposer une peine dans le cadre d'une procédure de CRPC, l'article 495-8 du Cpp fait état de possibilités de propositions livrées au pouvoir discrétionnaire du parquet ; V. al. 1 de l'art. 495-8 du Cpp : « *Le procureur de la République peut proposer à la personne d'exécuter une ou plusieurs des peines principales ou complémentaires encourues* ».

²⁵⁶⁰ V. Circulaire du 2 septembre 2004 relative à la CRPC, JUS-D-04-30176C, CRIM-04-12-E8-02.09.04, S.D.J.P.G. n° 02-L-242, p. 18.

²⁵⁶¹ V. notamment **CABON (S.-M.)**, *La négociation en matière pénale*, Thèse, Université de Bordeaux, 2014, spéc. p. 84 et s, l'auteure distingue aux USA la pratique du *plea* (plaider) qui peut être un *plea of guilty* ou *plea of not guilty* lorsque l'accusé décide de plaider coupable ou non coupable. Le *plea* peut aussi faire l'objet d'une négociation entre l'accusé et les autorités judiciaires, il s'agira alors d'un *plea bargaining*. Mme CABON souligne que c'est cette dernière version de plaider qui se rapproche le plus de la CRPC française.

Tout bien considéré, la phase de proposition de la CRPC est le point d'orgue de la justice négociée de cette procédure. La négociation à l'abri du regard du juge se distingue d'autant plus par son opacité consécutive du pouvoir discrétionnaire du procureur de la République afin d'inciter le prévenu à accepter sa proposition²⁵⁶². Un tel pouvoir exercé en dehors du contrôle du juge place, entre les mains du procureur de la République, la fixation de peines qui, quand bien même seraient plus légères que les peines encourues, peuvent être privatives de liberté. En effet, il convient de rappeler que, dans ce cadre de justice pénale négociée, le juge n'a aucun pouvoir de modification de la sanction déterminée par le parquet et reste seulement en mesure de refuser d'homologuer une procédure de CRPC. Cette intervention d'un magistrat du siège semble, selon nous, une garantie en trompe l'œil à deux égards. D'une part, des recherches doctrinales ont relevé un nombre assez faible de refus d'homologation de CRPC en raison de réticences des juges à exercer leur pouvoir de refus qui a pour conséquence un renvoi devant les juridictions correctionnelles et amplifier leur engorgement²⁵⁶³. D'autre part, l'homologation qui est majoritairement prononcée est un simple enregistrement de la sanction déterminée par le parquet car le juge n'a aucun pouvoir de modulation de la sanction pénale. Dans le cadre de la procédure de CRPC, le juge n'a aucune possibilité de déterminer la peine qui résulte d'un accord issu de la rencontre des volontés du parquet et de l'intéressé. Toute modification de la peine par le juge s'avère impossible car elle serait contraire à l'accord, le juge n'ayant le choix qu'entre l'homologation ou le refus d'homologation²⁵⁶⁴.

Par conséquent, en disposant du pouvoir de proposer la peine, le procureur de la République détient *in fine* le pouvoir de déterminer la peine, prérogative dont seul le juge est titulaire dans un procès pénal.

Ce pouvoir du parquet est similaire en matière de CJIP dès lors que la détermination du montant de l'amende d'intérêt public est l'apanage du ministère public.

2 – La détermination du montant de l'amende de la CJIP par le ministère public

536. Mainmise du parquet sur le montant de l'amende. Dans le cadre d'une CJIP pour fraude fiscale ou blanchiment de ce délit, la négociation du parquet porte sur l'amende d'intérêt public. Á

²⁵⁶² L'art. 495-8 du Cpp livre la négociation des peines d'amende, des peines d'emprisonnement et des peines complémentaires au pouvoir discrétionnaire du ministère public. Celui-ci est libre en fonction de la nécessité d'appliquer la CRPC de rendre la proposition plus attractive.

²⁵⁶³ V. notamment **PERROCHEAU (V.)**, « La composition pénale et la comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité : quelles limites à l'omnipotence du parquet ? », *Droit et société* 2010, n° 74, pp. 55-71.

²⁵⁶⁴ V. sur ce point ministère de la Justice, Circulaire du 2 septembre 2004 relative à la CRPC, JUS-D-04-30176C, CRIM-04-12-E8-02.09.04, S.D.J.P.G. n° 02-L-242, p. 19 : « En cas d'homologation, c'est en effet la proposition du parquet qui sera exécutée comme le serait un jugement, sans que le président du tribunal puisse la préciser sur tel ou tel point, pour réparer les éventuelles erreurs ou ambiguïtés de la proposition du parquet, puisqu'il n'aura le choix qu'entre l'homologation ou le refus d'homologation ».

l'instar de la CRPC, la réponse pénale issue des négociations au stade de la proposition de CJIP fait l'objet d'un accord sur lequel le juge n'a aucun pouvoir de modification²⁵⁶⁵.

Aux termes de l'article 41-1-2 du Code de procédure pénale, le montant de l'amende est fixé proportionnellement aux avantages tirés des manquements constatés, dans la limite de 30 % du chiffre d'affaires moyen annuel calculé sur les trois derniers exercices à la date du constat de ces manquements²⁵⁶⁶. Dans ce canevas, le parquet dispose d'une marge de manœuvre considérable. La doctrine faisait observer que dans le cadre des négociations de la CJIP, le procureur de la République est « *tout puissant, puisque dans la pratique c'est lui qui impose le montant de l'amende, la qualification des faits et leur présentation, ainsi que les obligations qui pèseront sur la société* »²⁵⁶⁷. Il convient néanmoins d'observer qu'en dépit de l'étendue de ses pouvoirs au cœur du processus de proposition de CJIP, la démarche du procureur s'apparente plus à un arrangement avec le prévenu autour de la réponse pénale. La circulaire d'application de la CJIP pose à cet égard quelques limites. Si le ministère public doit déterminer les avantages tirés des manquements constatés et leur appliquer un coefficient multiplicateur en fonction de la gravité des faits, il doit à l'inverse appliquer un coefficient minorant en considération du caractère volontaire de la révélation des faits et du degré de coopération avec l'autorité judiciaire²⁵⁶⁸. Ces précisions révèlent en filigrane un jeu informel de négociation au sein duquel l'estimation à la baisse de l'amende par le procureur de la République tient lieu de contrepartie d'une vérité en provenance de l'entreprise, au mieux un aveu consistant en la reconnaissance des faits. La détermination discrétionnaire de l'amende d'intérêt public par le ministère public reste tout de même la marque de ce processus qui se déroule en dehors de tout contrôle juridictionnel.

Dans le cadre des dispositifs de CRPC et de CJIP, l'empiètement du parquet sur le pouvoir de fixation de la sanction pénale du juge du siège suscite l'interrogation sur l'indépendance de cette nouvelle forme de justice en considération de la subordination du ministère public au ministre de la Justice.

²⁵⁶⁵ V. sur ce point **GAUCHER (N.), MBODJI (M.-F.)**, « La convention judiciaire d'intérêt public et la justice pénale », *LexisNexis Procédures*, 6 / n° 5, Mai 2018, p. 5.

²⁵⁶⁶ V. 1° du I de l'art. 41-1-2 du Cpp.

²⁵⁶⁷ **MINKOWSKI (J.)**, « La part de la négociation dans le procès pénal », *Gaz. Pal.* n° hors-série 2, 18 mai 2018, p. 19.

²⁵⁶⁸ V. ministère de la Justice, Circulaire relative à la présentation et la mise en œuvre des dispositions pénales prévues par la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique, N° CRIM/2018-01/G3-31.01.2018, p. 15.

B - La subordination du ministère public au ministre de la Justice

537. Subordination de la justice négociée à un magistrat subordonné. La maîtrise des principales étapes des procédures de CRPC et de CJIP, notamment la phase de négociation, rendent compte d'une « *omnipotence du parquet* »²⁵⁶⁹ en matière de justice négociée. D'ailleurs, au moment de l'émergence, en droit français, de cette nouvelle forme de justice, certaines observations doctrinales parmi lesquelles celles de M. CHARVET soulèvent le rôle de « *quasi-juge* »²⁵⁷⁰ du procureur de la République. En effet, à l'instar des juges du siège, les magistrats du parquet déterminent les sanctions pénales ainsi que la culpabilité de la personne mise en cause²⁵⁷¹.

Cependant, en remarquant pareillement l'office de quasi-juge du procureur de la République, d'autres auteurs comme M. SAINT-PAU font également observer sa fonction de « *quasi-magistrat* »²⁵⁷² en raison de sa subordination au ministre de la Justice. La soumission hiérarchique des magistrats du parquet à la Chancellerie suscite l'interrogation quant à l'indépendance de la justice négociée dont ils ont la maîtrise²⁵⁷³.

538. Mainmise du parquet sur la justice négociée des fraudes graves. La problématique se pose avec plus d'acuité encore en matière de fraude fiscale eu égard au renforcement du rôle de l'autorité judiciaire face à la mainmise de l'administration sur le déclenchement des poursuites pénales²⁵⁷⁴. En effet, afin d'éviter que les fraudes graves ne soient traitées au sein du verrou de Bercy²⁵⁷⁵, instrument administratif de justice fiscale négociée sous la tutelle du ministre du Budget,

²⁵⁶⁹ V. notamment **PERROCHEAU (V.)**, « La composition pénale et la comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité : quelles limites à l'omnipotence du parquet ? », *préc.*

²⁵⁷⁰ **CHARVET (D.)**, « Réflexions autour du plaider-coupable », *Recueil Dalloz* 2004. 2517 ; L'expression a été reprise dans un rapport de la Commission de modernisation de l'action publique sous la présidence de Jean-Louis NADAL, procureur général honoraire près la Cour de cassation, Rapport à Mme la garde des Sceaux intitulé *Réfonder le ministère public*, Novembre 2013, p. 3, le rapporteur faisait remarquer qu'en instaurant les procédures de justice négociée (Composition pénale et CRPC) la loi permet au ministère public « *de se muer en quasi-juge, au risque d'une certaine perte de repères* ».

²⁵⁷¹ V. sur ce point le paragraphe précédent qui fait état des pouvoirs des magistrats du parquet dans la fixation de la sanction pénale ainsi que dans l'appréciation de l'aveu.

²⁵⁷² **SAINT-PAU (J.-C.)**, « Le ministère public concurrence-t-il le juge du siège ? », *Droit pénal* n° 9, Septembre 2007, étude 14.

²⁵⁷³ V. art. 5 de l'ordonnance n° 58-1270 du 22 décembre 1958 portant loi organique relative au statut de la magistrature : « *Les magistrats du parquet sont placés sous la direction et le contrôle de leurs chefs hiérarchiques et sous l'autorité du garde des sceaux, ministre de la justice* ».

²⁵⁷⁴ V. loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière ; V. loi organique n° 2013-1115 du 6 décembre 2013 relative au procureur de la République financier ; V. loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude.

²⁵⁷⁵ Le verrou de Bercy, pouvoir de l'administration fiscale de refuser de mettre en mouvement l'action publique pour fraude fiscale, repose sur l'art. L. 228 du LPF ; V. **CABON (S.-M.)**, « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du « verrou de Bercy » », *Dr. fisc.* n° 46, 13 Novembre 2014, 620 ; V. **DETRAZ (S.)**, « Délit général de fraude fiscale et autres délits communs à tous les impôts », *JurisClasseur Procédures fiscales*, Fasc. 705, 23 Octobre 2018, mise à jour 15 janv. 2020 ; **SALOMON (R.)**, « Chroniques - Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.* n° 6-7, 6 Février 2020, 131.

le législateur a confié cette tâche au procureur de la République²⁵⁷⁶. En attribuant le traitement des fraudes les plus graves au ministère public, le législateur a par la même occasion doté le parquet de deux instruments de justice négociée en matière de fraude fiscale, la CRPC et la CJIP²⁵⁷⁷. Par conséquent, le contribuable mis en cause pour fraude fiscale qui accepte l'application de ces instruments renonce à des garanties importantes du procès pénal au rang desquelles l'indépendance de la justice.

Dès lors que le ministère public dispose de la direction des instruments de justice négociée, la tutelle exercée sur lui par le ministre de la Justice (1) s'exerce subséquemment sur la justice négociée de la fraude fiscale (2).

1 – La tutelle du ministre de la Justice sur le ministère public

539. Dépendance du ministère public. La carrière des magistrats du parquet ainsi que les conditions d'exercice de leur compétence sont placées sous la tutelle de la Chancellerie. Au début de leur carrière, les procureurs sont nommés par décret du Président de la République sur proposition du garde des Sceaux²⁵⁷⁸. Ils sont placés sous la direction et le contrôle de leurs chefs hiérarchiques et l'autorité du garde des Sceaux²⁵⁷⁹. La carrière des magistrats du parquet demeure sous l'influence du pouvoir exécutif d'une part en considération de l'amovibilité²⁵⁸⁰ de ces derniers et d'autre part au regard de leur vulnérabilité au pouvoir de sanction disciplinaire du garde des

²⁵⁷⁶ Le procureur de la République est le destinataire des dénonciations conformément au I de l'art. L. 228 du LPF.

²⁵⁷⁷ V. art. 24 et 25 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude.

²⁵⁷⁸ V. art. 28 de l'ordonnance n° 58-1270 du 22 décembre 1958 portant loi organique relative au statut de la magistrature : « *Les décrets portant promotion de grade ou nomination aux fonctions de magistrat [...] sont pris par le Président de la République sur proposition du garde des Sceaux, ministre de la Justice, après avis conforme de la formation compétente du Conseil supérieur de la magistrature pour ce qui concerne les magistrats du siège et après avis de la formation compétente du Conseil supérieur pour ce qui concerne les magistrats du parquet* » ; Si les magistrats du siège sont nommés par le Président de la République sur proposition du garde des Sceaux, l'avis conforme du CSM plus qu'un simple avis pour ce type de nomination tient à distance les juges de l'influence de l'exécutif contrairement aux magistrats du parquet ; V. notamment **LE MONNIER DE GOUVILLE (P.)**, « Remontées d'information du parquet et indépendance judiciaire », *Gaz. Pal.* 16 nov. 2021, n° 40, p. 20 ; V. **DUVAL (V.)**, « Indépendance du parquet : rêve inaccessible après la décision du Conseil constitutionnel du 8 décembre 2017 », *Gaz. Pal.* 6 févr. 2018, n° 05, p. 31, à la date de cet article Mme DUVAL est présidente de l'Union syndicale des magistrats (USM).

²⁵⁷⁹ V. art. 5 de l'ordonnance n° 58-1270 du 22 décembre 1958 portant loi organique relative au statut de la magistrature.

²⁵⁸⁰ Contrairement aux magistrats du siège les magistrats du parquet sont amovibles. En effet selon l'al. 4 de l'art. 64 de la Constitution : « *Les magistrats du siège sont inamovibles* », donc en l'absence de dispositions contraires, les magistrats du parquet sont amovibles ; V. art. de l'ordonnance n° 58-1270 du 22 décembre 1958 portant loi organique relative au statut de la magistrature ; V. Cons. const., 26 janv. 1967, n° 67-31 DC, *Loi organique modifiant et complétant l'ordonnance n° 58-1270 du 22 déc. 1958 portant loi organique relative au statut de la magistrature*, cons. 1 ; V. sur ce point **VERPEAUX (M.)**, « Contentieux constitutionnel : normes de référence – Diversité des normes de référence constitutionnelles », *Répertoire de contentieux administratif*, Mars 2022 ; V. **BELFANTI (L.)**, « Organisation générale du corps judiciaire », *Répertoire de procédure civile*, Novembre 2022 ; V. **BARLOW (N.)**, « Déontologie des magistrats », *JurisClasseur Procédure civile*, Fasc. 260-30 : Conseil supérieur de la magistrature, 4 Janvier 2021 ; V. sur ce point **BELFANTI (L.)**, « Déontologie des magistrats », *Répertoire de procédure civile*, Novembre 2022.

Sceaux²⁵⁸¹. Les sanctions disciplinaires susceptibles d'être prononcées par le ministre peuvent aller du blâme avec inscription au dossier, à la révocation avec ou sans droit à une pension de retraite²⁵⁸². Les procureurs exercent leur compétence conformément à l'article 30 du Code de procédure pénale qui dispose que « *Le ministre de la Justice conduit la politique pénale déterminée par le Gouvernement. Il veille à la cohérence de son application sur le territoire de la République. À cette fin, il adresse aux magistrats du ministère public des instructions générales* »²⁵⁸³. En vertu de ces dispositions, le garde des Sceaux est en mesure d'adresser, par circulaire, aux magistrats du parquet des directives indiquant les priorités dictées par la politique pénale du Gouvernement²⁵⁸⁴.

De la subordination des magistrats du parquet au ministre de la Justice s'infère la tutelle de cette autorité politique sur la justice négociée de la fraude fiscale.

2 - La tutelle du ministre de la Justice sur la justice négociée de la fraude fiscale

540. Reconnaissance conventionnelle de la dépendance du parquet. En vertu du principe d'indépendance de la justice, ni le législateur, ni le Gouvernement, non plus qu'aucune autorité administrative ne peuvent empiéter sur les fonctions des juridictions²⁵⁸⁵. Pourtant, la situation ambivalente des procureurs, tantôt magistrats tantôt organes de transmission de la politique gouvernementale²⁵⁸⁶, est appréciée différemment par le Conseil constitutionnel et la Cour européenne des droits de l'homme. Si le Conseil constitutionnel maintient une position historique selon laquelle le parquet en tant qu'autorité judiciaire est conséquemment indépendant du pouvoir

²⁵⁸¹ V. 58-1 à 66-1 de l'ordonnance n° 58-1270 du 22 décembre 1958 portant loi organique relative au statut de la magistrature ; V. notamment **MOLINS (F.)**, « Organisation du ministère public », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, Septembre 2020 ; V. **LE MONNIER DE GOUVILLE (P.)**, « Remontées d'information du parquet et indépendance judiciaire », *préc.* ; V. **DUVAL (V.)**, « Indépendance du parquet : rêve inaccessible après la décision du Conseil constitutionnel du 8 décembre 2017 », *préc.*

²⁵⁸² V. sur ce point 1° à 7° de l'art. 45 de l'ordonnance n° 58-1270 du 22 décembre 1958 portant loi organique relative au statut de la magistrature.

²⁵⁸³ V. Art. 1 de la loi n° 2013-669 du 25 juillet 2013 relative aux attributions du garde des sceaux et des magistrats du ministère public en matière de politique pénale et de mise en œuvre de l'action publique ; V. art. 30 du Cpp.

²⁵⁸⁴ Art. 20 de la Constitution : « *Le Gouvernement détermine et conduit la politique de la Nation* » ; V. art. 39-1 et 39-2 du Cpp ; V. notamment **BOCCON-GIBOD (D.)**, « Pour une vraie réforme statutaire du parquet », *AJ pénal* 2017, p. 381.

²⁵⁸⁵ V. sur ce point Cons. const., 1^{er} mars 2007, n° 2007-551 DC, *Loi organique relative au recrutement, à la formation et à la responsabilité des magistrats*, cons. 10.

²⁵⁸⁶ V. **CARCASSONNE (G.)**, « Rapport introductif » in « L'indépendance de la justice », 2^e congrès de l'Association des Hautes juridictions de cassation des pays ayant en partage l'usage du français, Dakar, 7 et 8 nov. 2007, p. 17, cité par **BEZZINA (C.)**, « Les trois ans du parquet financier : économie d'une institution financière », *Revue française de droit constitutionnel*, 2017/4 N° 112, pp. 795-820 ; V. **MILBURN (P.)**, « Les procureurs de la République : passeurs de justice ou gestionnaires des « politiques pénales » ? », *Droit et société*, vol. 74, n° 1, 2010, pp. 73-90.

exécutif²⁵⁸⁷, la Cour de Strasbourg soutient que le ministère public français ne constitue pas une autorité judiciaire en raison de son manque d'indépendance à l'égard de l'exécutif²⁵⁸⁸.

Néanmoins, force est de reconnaître, comme l'a fait la CEDH, qu'il existe une différence statutaire entre les magistrats du parquet et les magistrats du siège²⁵⁸⁹. Ces derniers remplissent l'exigence d'indépendance à l'égard du pouvoir exécutif dès lors qu'outre leur inamovibilité et le manque de prise à leur égard du pouvoir disciplinaire de la Chancellerie²⁵⁹⁰, ils ne sont destinataires d'aucune instruction de ce ministère. Les magistrats du parquet pour leur part, s'ils sont tenus d'exécuter les instructions générales du ministre de la Justice²⁵⁹¹, doivent également rendre des comptes à la Chancellerie à travers des rapports particuliers que les procureurs généraux établissent soit d'initiative²⁵⁹², soit sur demande du ministre de la Justice²⁵⁹².

541. Pilotage ministériel de la justice négociée pour fraude fiscale. En matière de justice négociée, la mise en œuvre des outils procéduraux est dictée par la Chancellerie dans une circulaire du 2 septembre 2004 pour la CRPC²⁵⁹³ et une circulaire du 31 janvier 2018 pour la CJIP²⁵⁹⁴. Dans le cadre de la répression de la fraude fiscale, une circulaire du ministre de la Justice en date du 4 octobre 2021 incite les magistrats à utiliser autant que possible ces instruments²⁵⁹⁵. Si l'on doit reconnaître que les magistrats qui ont la mainmise sur la justice négociée de la fraude fiscale sont

²⁵⁸⁷ V. Cons. const., 11 août 1993, n° 93-326 DC, *Loi modifiant la loi n° 93-2 du 4 janvier 1993 portant réforme du code de procédure pénale*, cons. 5 ; V. Cons. const., 2 mars 2004, n° 2004-492 DC, *Loi portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité*, cons. 98 ; V. Cons. const., 22 juil. 2016, n° 2016-555 QPC, *M. Karim B. [Subordination de la mise en mouvement de l'action publique en matière d'infractions fiscales à une plainte de l'administration]*, cons. 10 ; Cons. const., 8 déc. 2017, n° 2017-680 QPC, *Union syndicale des magistrats [Indépendance des magistrats du parquet]*, cons. 9 ; Cons. const., 14 septembre 2021, n° 2021-927 QPC, *Ligue des droits de l'homme [Transmission de rapports particuliers par les procureurs à leur autorité hiérarchique]*, cons. 10.

²⁵⁸⁸ V. CEDH, 23 nov. 2010, n° 37104/06, *Moulin c. France*, § 57, les magistrats strasbourgeois estiment que « du fait de leur statut ainsi rappelé, les magistrats du ministère public, en France, ne remplissent pas l'exigence d'indépendance à l'égard de l'exécutif, qui, selon une jurisprudence constante, compte, au même titre que l'impartialité, parmi les garanties inhérentes à la notion autonome de « magistrat » au sens de l'article 5 § 3 » ; V. CEDH, gr. ch., 29 mars 2010, n° 3394/03, *Medvedyev et autres c. France*, §§ 117-134.

²⁵⁸⁹ V. CEDH, 23 nov. 2010, n° 37104/06, *Moulin c. France*, § 56.

²⁵⁹⁰ V. art. 48 de l'ordonnance n° 58-1270 du 22 décembre 1958 portant loi organique relative au statut de la magistrature.

²⁵⁹¹ V. Art. 1 de la loi n° 2013-669 du 25 juillet 2013 relative aux attributions du garde des sceaux et des magistrats du ministère public en matière de politique pénale et de mise en œuvre de l'action publique ; V. art. 30 du Cpp.

²⁵⁹² Art. 35 du Cpp :

²⁵⁹³ Ministère de la Justice, circulaire du 2 septembre 2004 relative à la CRPC, JUS-D-04-30176C, CRIM-04-12-E8-02.09.04, S.D.J.P.G. n° 02-L-242.

²⁵⁹⁴ Ministère de la Justice, circulaire du 31 janvier 2018 relative à la présentation et la mise en œuvre des dispositions pénales prévues par la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique, N° CRIM/2018-01/G3-31.01.2018.

²⁵⁹⁵ Ministère de la Justice, circulaire du 4 octobre 2021 relative à la lutte contre la fraude fiscale, N° CRIM »2021 « - 10 / G3 - 04/10/2021 ; V. p. 10 pour la CRPC : « Il conviendra d'en faire un usage aussi large que possible, tant dans les cas de fraude des personnes physiques que morales, et ce quels que soient les montants fraudés » ; V. p. 11 pour la CJIP : « le recours à la CJIP doit être envisagé en priorité dans des dossiers à fort enjeu financier ».

placés sous l'autorité hiérarchique du garde des Sceaux²⁵⁹⁶, il convient pareillement de constater que la mise en œuvre des instruments de cette nouvelle forme de justice est dictée par ce même ministre²⁵⁹⁷. Par conséquent, le principe constitutionnel d'indépendance de la justice ne concerne pas la justice négociée de la fraude fiscale conduite par le ministère public sous la tutelle du garde des Sceaux.

En collaborant avec les autorités judiciaires dans le cadre de la justice négociée pour fraude fiscale, le contribuable renonce à des garanties juridictionnelles ainsi qu'à des garanties substantielles du procès pénal.

Sous-section II - La renonciation du contribuable à des garanties substantielles

La collaboration du fraudeur fiscal avec les autorités judiciaires dans le cadre des procédures de justice négociée se manifeste à travers la renonciation de ce dernier à des garanties substantielles du procès pénal en délivrant une vérité. Un tel cadre juridique renvoie à une assertion de M. GARAPON selon laquelle « *l'imaginaire accusatoire est de ne pas savoir, en s'accommodant très bien d'une vérité conventionnelle* »²⁵⁹⁸. La justice négociée relève de l'imaginaire accusatoire dès lors que les autorités judiciaires s'accommodent d'une vérité conventionnelle plutôt que de la vérité.

L'aveu de culpabilité, dans le cadre d'une CRPC, ou l'aveu de responsabilité, dans le cadre d'une CJIP, est la vérité que la personne mise en cause délivre à l'autorité judiciaire. En effet, si l'aveu est l'unique et le meilleur moyen de preuve pour l'autorité de poursuite, il représente pour le justiciable une contrepartie à l'évitement d'un procès pénal.

Dans ce cadre contractuel, l'aveu concrétise une renonciation du contribuable à la présomption d'innocence (§ 1), renonciation qui semble cependant s'opérer sous la menace d'un procès pénal (§ 2).

§ 1 - La renonciation du contribuable à la présomption d'innocence

542. Ouverture de la justice négociée sur aveu. La présomption d'innocence, principe à valeur constitutionnelle²⁵⁹⁹, dont le respect s'impose tant en droit national qu'international²⁶⁰⁰ et

²⁵⁹⁶ V. art. 5 de l'ordonnance n° 58-1270 du 22 décembre 1958 portant loi organique relative au statut de la magistrature.

²⁵⁹⁷ Ministère de la Justice, circulaire du 4 octobre 2021 relative à la lutte contre la fraude fiscale, N° CRIM »2021 « - 10 / G3 – 04/10/2021, p. 10 et 11.

²⁵⁹⁸ GARAPON (A.), *Bien juger. Essai sur le rituel judiciaire*, éd. Odile Jacob, 1997, p. 158.

²⁵⁹⁹ V. art. 9 de la DDHC de 1789 : « *Tout homme étant présumé innocent jusqu'à ce qu'il ait été déclaré coupable, s'il est jugé indispensable pour l'arrêter, toute rigueur qui ne serait pas nécessaire pour s'assurer de sa personne doit être sévèrement réprimée par la loi* ».

²⁶⁰⁰ Le principe fondamental de présomption d'innocence est affirmé par l'art. 11 de la Déclaration universelle des droits de l'homme de 1948 et par l'art. 14-2 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques.

européen²⁶⁰¹, emporte un postulat en vertu duquel seul un jugement peut établir la culpabilité d'une personne mise en cause pénalement²⁶⁰² et une règle de preuve selon laquelle il revient à l'accusation de démontrer la culpabilité²⁶⁰³. Ce principe est législativement consacré par l'article préliminaire du Code de procédure pénale qui dispose que « toute personne suspectée ou poursuivie est présumée innocente tant que sa culpabilité n'a pas été établie. Les atteintes à la présomption d'innocence sont prévenues, réparées et réprimées dans les conditions prévues par la loi »²⁶⁰⁴.

En dépit de sa reconnaissance en tant que droit fondamental, la présomption d'innocence n'est pas prise en compte par les procédures de justice négociée eu égard à l'aveu qui matérialise la coopération de la personne mise en cause à l'allègement du fardeau probatoire de l'accusation²⁶⁰⁵. L'aveu, véhicule d'une vérité consensuelle, se présente comme un acte d'auto-incrimination qui désactive le principe de présomption d'innocence. En effet, ce principe en vertu duquel la preuve de la culpabilité de la personne mise en cause incombe à l'accusation est inopérant dans un dispositif de justice négocié qui repose sur un principe d'auto-incrimination selon lequel la personne mise en cause reconnaît sa culpabilité ou à tout le moins sa responsabilité²⁶⁰⁶. Ainsi, en s'auto-incriminant, le signataire d'une procédure de justice pénale négociée renonce à son droit à la présomption d'innocence.

Dans le cadre de la justice pénale négociée pour fraude fiscale, la renonciation du contribuable au droit à ne pas contribuer à sa propre incrimination (A) soulève la question de l'influence de l'aveu de ce dernier sur le juge pénal (B).

A – La renonciation du contribuable au droit à ne pas contribuer à sa propre incrimination

543. Renonciation au droit de ne pas s'accuser. La CEDH a jugé, en 1993 dans un arrêt *Funke contre France*, que toute personne mise en cause pénalement dispose du droit « de se taire et de ne pas contribuer à sa propre incrimination »²⁶⁰⁷.

²⁶⁰¹ Le principe fondamental de présomption d'innocence est affirmé par l'art. 6 § 2 de la Convention EDH ; V. notamment CEDH, 5 juil. 2001, n° 41087/98, *Phillips c. Royaume-Uni*, § 35.

²⁶⁰² ROUSSEL (G.), ROUX-DEMARE (F.-X.), *Procédure pénale*, 13^e éd. 2022-2023, Vuibert, pp. 84 et s.

²⁶⁰³ V. notamment GUINCHARD (S.), BUISSON (J.), *Procédure pénale*, LexisNexis, 15^e éd. 2022, p. 337 ; V. AMBROISE-CASTÉROT (C.), BONFILS (P.), *Procédure pénale*, 4^e éd., coll. Thémis droit, PUF, 2022, p. 186, n° 245.

²⁶⁰⁴ Loi n° 2000-516 du 15 juin 2000 renforçant la présomption d'innocence et les droits des victimes, art. 1^{er}, III.

²⁶⁰⁵ V. SCATTOLIN (A.), *La volonté de la personne poursuivie*, Thèse Université de Poitiers, 1997, p. 175 ; V. AMBROISE-CASTÉROT (C.), « Aveu », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, Avril 2020, § 89 et s.

²⁶⁰⁶ Sur la relation entre la présomption d'innocence et le droit à ne pas contribuer à sa propre incrimination, V. notamment ROETS (D.), « Le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination dans la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme », *AJ pénal*, 2008, p. 119.

²⁶⁰⁷ CEDH, 25 févr. 1993, n° 10828/84, *Funke c. France*, § 44 ; V. notamment GARNON (R.), GARNON (A.), note sous arrêt CEDH, 25 févr. 1993, n° 10828/84, *Funke c. France*, JCP G, n° 25, 23 juin 1993.

Dès lors qu'un contribuable décide de collaborer avec l'autorité judiciaire dans le cadre d'une procédure de justice pénale négociée pour fraude fiscale, celui-ci renonce d'emblée aux deux droits susvisés par la CEDH. Pour autant, ceux-ci ne doivent pas être confondus puisque le droit de se taire peut s'observer comme un pouvoir d'opposition passif, alors que le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination se remarque comme un pouvoir actif²⁶⁰⁸. On peut reconnaître avec la doctrine que le droit de se taire se prolonge naturellement dans le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination²⁶⁰⁹. S'il est nécessaire de souligner l'influence internationale et européenne du droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination²⁶¹⁰, il convient d'autant plus de reprendre le considérant d'une décision du Conseil constitutionnel en date du 2 mars 2004 aux termes duquel « *il découle de l'article 9 de la Déclaration de 1789 que nul n'est tenu de s'accuser* »²⁶¹¹. Pour autant, cette même décision précise qu'aucune disposition de la Déclaration de 1789 « *ni aucune autre de la Constitution n'interdit à une personne de reconnaître librement sa culpabilité* »²⁶¹².

La nature contractuelle de la justice négociée, avec la réciprocité des concessions sur lesquelles elle repose, fait de l'auto-incrimination librement consentie la contrepartie d'une réponse pénale plus favorable à la personne prévenue de fraude fiscale.

Toutefois, la présomption d'innocence de la personne mise en cause, ainsi que celle de tiers à l'accord de justice négociée, est susceptible d'être méconnue en raison de l'influence de l'aveu sur le juge pénal.

B - L'influence de l'aveu sur le juge pénal

Les instruments de justice pénale négociée permettent à la personne mise en cause d'éviter un procès pénal dès lors que la mise en œuvre de ces dispositifs est autorisée par le juge. Par conséquent, à la suite d'un refus d'homologation d'une CRPC ou d'un refus de validation d'une CJIP, la personne mise en cause est renvoyée devant la juridiction pénale.

À l'occasion d'un procès ordinaire faisant suite au refus d'homologation ou de validation d'une procédure de justice négociée, le principe de la présomption d'innocence risque de ne pas être respecté en raison de l'influence sur le juge pénal de l'aveu obtenu antérieurement à l'occasion d'une CRPC ou d'une CJIP.

²⁶⁰⁸ V. sur ce point **CABON (S.-M.)**, *La négociation en matière pénale*, Thèse, Université de Bordeaux, p. 272.

²⁶⁰⁹ V. **GARNON (R.)**, **GARNON (A.)**, JCP G, n° 25, 23 juin 1993, *préc.*

²⁶¹⁰ V. art. 14 § 3 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques : « *Toute personne accusée d'une infraction pénale a droit [...] A ne pas être forcée de témoigner contre elle-même ou de s'avouer coupable* » ; V. art. 55 § 1 du Statut de Rome de la Cour pénale internationale : « *Dans le cadre d'une enquête ouverte en vertu du présent Statut, une personne [...] n'est pas obligée de témoigner contre elle-même ni de s'avouer coupable* » ; V. notamment CEDH, 25 févr. 1993, n° 10828/84, *Funke c. France*, § 44.

²⁶¹¹ Cons. const., 2 mars 2004, n° 2004-492 DC, *Loi portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité*, cons. 110.

²⁶¹² *Ibidem.*

L'influence des ordonnances de justice négociée sur le juge pénal (1) soulève la nécessité d'une révision de la place du juge au sein du processus de justice négociée (2).

1 - L'influence des ordonnances de justice négociée sur le juge pénal

Les procédures de justice négociée peuvent influencer les juridictions d'instruction et de jugement sensibles aux ordonnances de confirmation (a) comme de refus (b).

a – L'influence de l'ordonnance de confirmation sur la juridiction pénale

544. Impact de l'aveu sur les droits des tiers. La confirmation de la procédure de justice négociée, matérialisée par une ordonnance de validation de la CJIP, ou une ordonnance d'homologation de la CRPC, peut influencer les juridictions d'instruction et de jugement qui auront à connaître des mêmes faits à l'égard d'autres personnes que celles qui bénéficient de l'homologation ou de la validation de leur accord avec le parquet. De telles circonstances peuvent ressurgir de la validation d'une CJIP ou de l'homologation d'une CRPC au bénéfice d'une personne morale. Pour mémoire, « *Les personnes morales, à l'exclusion de l'État, sont responsables pénalement [...] des infractions commises pour leur compte, par leurs organes ou représentants* »²⁶¹³. Toutefois, ces derniers peuvent faire l'objet d'une procédure pénale attendu que « *La responsabilité pénale des personnes morales n'exclut pas celle des personnes physiques auteurs ou complices des mêmes faits* »²⁶¹⁴.

L'aveu de culpabilité de l'entreprise, ou à tout le moins, sa reconnaissance des faits est susceptible d'influencer l'intime conviction des magistrats du siège ou d'instruction qui auront à se prononcer sur le sort des personnes physiques dirigeants ou cadres de cette personne morale qui encourent des peines en tant qu'auteurs, coauteurs ou complices²⁶¹⁵. Les suites de la validation d'une CJIP ou de l'homologation d'une CRPC au bénéfice d'une personne morale peut avoir des conséquences désastreuses pour la présomption d'innocence de personnes physiques prévenues pour les mêmes faits devant un tribunal correctionnel ou mises en examen par un juge d'instruction²⁶¹⁶.

²⁶¹³ Al. 1 de l'art. 121-2 du Cpp.

²⁶¹⁴ Al. 3 de l'art. 121-2 du Cpp.

²⁶¹⁵ V. notamment **DUFOURQ (P.), LANTA DE BERARD (C.)**, « Justice négociée : quel sort pour les personnes physiques ? », *Dalloz Actualité*, 12 avril 2023 ; V. **MUNOZ-PONS (V.), MENNUCCI (A.)**, « Justice pénale négociée : la délicate question de la situation des personnes physiques », *Dalloz Actualité*, 7 avril 2023.

²⁶¹⁶ V. notamment **REBUT (D.)**, « Les entreprises au service de la lutte contre la corruption : commentaire des mesures anticorruption de la loi Sapin 2 », *Bull. Joly Bourse*, 2017, n° 1, p. 48, l'auteur fait observer à propos des dirigeants de la personne morale que « *ces représentants seront peu enclins à consentir à la conclusion d'une convention judiciaire d'intérêt public s'ils font l'objet de poursuites pénales à titre personnel, ce qui devrait être le cas s'ils étaient en fonction au moment des faits et que ceux-ci relèvent d'une pratique au niveau de l'entreprise* ».

Il importe de rappeler que la coopération de la personne morale aux investigations judiciaires à travers la mise en œuvre d'enquêtes internes est un préalable nécessaire à la conclusion d'une CJIP²⁶¹⁷. Dans ce cadre, le PNF et l'Agence française anticorruption (AFA) précisent que « *Les investigations internes menées par l'entreprise doivent donc également contribuer à établir les responsabilités individuelles* »²⁶¹⁸. La coopération de la personne morale peut donc conduire à fournir des éléments à charge qui seront utilisés contre les personnes physiques dirigeantes.

545. Perfectibilité par l'égalité. Le sort des personnes physiques, dans ce cadre de justice pénale négociée²⁶¹⁹ pour fraude fiscale, peut être amélioré en leur appliquant des dispositifs de justice négociée dès lors que la personne morale bénéficie de telles voies de droit. Si la personne morale fait l'objet d'une procédure négociée de CJIP ou de CRPC, une procédure du même type, ou tout du moins une CRPC ou une composition pénale, devrait être proposée aux personnes physiques. Pour autant, si la procédure de composition pénale n'est pas utilisée en matière de fraude fiscale²⁶²⁰, la CRPC reste tout de même pour la personne physique une solution plus avantageuse qu'un procès pénal mais certes moins attrayante qu'une CJIP²⁶²¹. À des fins d'égalité entre personnes physiques et personnes morales, le législateur pourrait étendre la procédure de CJIP aux personnes physiques²⁶²². Les conséquences de la confirmation d'une CJIP pour une personne morale seraient identiques pour une personne physique.

La situation inverse dans laquelle la CRPC n'est pas homologuée ou la CJIP n'est pas validée semble pareillement soulever une atteinte à la présomption d'innocence en raison de l'influence de l'ordonnance de refus sur la juridiction pénale.

²⁶¹⁷ V. ministère de la Justice, Circulaire relative à la présentation et la mise en œuvre des dispositions pénales prévues par la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique, N° : CRIM/2018-01/G3-31.01.2018, p. 16 : « *L'opportunité de mettre en œuvre une convention pourra s'apprécier en fonction de plusieurs critères : les antécédents de la personne morale ; le caractère volontaire de la révélation des faits ; le degré de coopération avec l'autorité judiciaire dont la personne morale fait preuve* ».

²⁶¹⁸ Procureur de la République financier, Agence française anti-corruption, Lignes directrices sur la mise en œuvre de la convention judiciaire d'intérêt public, 26 juin 2019, p. 6.

²⁶¹⁹ **DUFORQ (P.), LANTA DE BERARD (C.)**, « Justice négociée : quel sort pour les personnes physiques ? », *préc.*

²⁶²⁰ La procédure de composition pénale de l'art. 41-2 du Cpp n'est pas mise en œuvre par l'autorité judiciaire pour traiter des faits de fraude fiscale comme en attestent les statistiques de la DGFIP sur l'action pénale qui ne font état que des procédures de CRPC et de CJIP ; V. les Rapports d'activité de la DGFIP de 2019 à 2021, spéc. DGFIP, Cahier statistiques 2021, p. 19.

²⁶²¹ V. notamment **ASCIONE LE DREAU (C.), GRUNDLER (B.)**, « Les personnes physiques face à la justice négociée. David contre Goliath ? », *RICEA*, n° 1, février 2019.

²⁶²² La doctrine regrette la rupture d'égalité entre personnes morales et personnes physiques dans l'application de la procédure de CJIP, V. sur ce point **GALLI (M.)**, « Une justice pénale propre aux personnes morales. Réflexions sur la convention judiciaire d'intérêt public », *RSC* 2018, p. 359.

b - L'influence de l'ordonnance de refus sur la juridiction pénale

546. Influence de l'aveu antérieur sur le juge pénal. Aux termes de l'article 495-12 du Code de procédure pénale, en cas de refus d'homologation d'une procédure de CRPC, le procureur saisit la juridiction correctionnelle ou le juge d'instruction²⁶²³. L'influence d'une CRPC non homologuée sur la juridiction d'instruction ou de jugement soulève la question du respect de la présomption d'innocence²⁶²⁴. En effet, il convient de rappeler que la personne mise en cause a reconnu sa culpabilité avant que le juge ne prenne cette décision de refus. Pour autant, le législateur a mis en place une imperméabilité des procédures en vertu de laquelle, lorsque le juge n'a pas homologué la proposition du parquet, « *le procès-verbal ne peut être transmis à la juridiction d'instruction ou de jugement, et ni le ministère public ni les parties ne peuvent faire état devant cette juridiction des déclarations faites ou des documents remis au cours de la procédure* »²⁶²⁵.

Toutefois, aucun texte ne prévoit que les juges d'instruction et du siège doivent être dans l'ignorance d'avoir été saisis à la suite d'un refus d'homologation d'une CRPC²⁶²⁶. Ces juges, quand bien même ils n'auraient pas connaissance des éléments probatoires du dossier de CRPC²⁶²⁷, ont bien connaissance que le prévenu déféré devant eux a reconnu sa culpabilité dans cette précédente procédure. La possibilité pour l'aveu de culpabilité de la procédure précédente de s'instiller dans le chef des juges d'instruction et du siège soulève une atteinte manifeste à la présomption d'innocence.

547. Influence de l'aveu de responsabilité. Le caractère illusoire de l'étanchéité des procédures de justice négociée et de jugement ou d'instruction postérieurs appert pareillement de l'influence d'une CJIP non validée sur la juridiction d'instruction ou de jugement. Rappelons qu'en cas de refus de validation d'une CJIP, le procureur de la République ne peut faire état devant la juridiction d'instruction ou de jugement des déclarations faites ou des documents remis par la personne morale au cours de cette procédure de négociation²⁶²⁸. À l'instar de nos constatations en matière de CRPC, aucun texte ne prévoit que les juges d'instruction et du siège doivent être tenus dans l'ignorance

²⁶²³ V. sur ce point l'art. 495-12 du Cpp : « *Lorsque [...] le président du tribunal judiciaire ou son délégué rend une ordonnance de refus d'homologation, le procureur de la République saisit, sauf élément nouveau, le tribunal correctionnel [...] ou requiert l'ouverture d'une information* ».

²⁶²⁴ V. sur ce point **CABON (S.-M.)**, « Fraude fiscale – Entre pragmatisme et idéalisme, quelle place pour la négociation en droit pénal fiscal ? », Dr. fisc. n° 11, 14 Mars 2019, 199.

²⁶²⁵ Al. 2 de l'art. 495-14 du Cpp.

²⁶²⁶ Ni les art. 495-7 et s. du Cpp, ni les art. D. 45-2-11 et D. 45-2-12 du Cpp, qui régissent la procédure de CRPC ne font état d'une précaution selon laquelle la juridiction de jugement ou d'instruction doit ignorer que sa saisine fait suite à un refus d'homologation. On ne saurait affirmer catégoriquement l'absence de communication entre les juges de l'homologation, de l'instruction et du jugement.

²⁶²⁷ Al. 2 de l'art. 495-14 du Cpp.

²⁶²⁸ V. al. 16 de l'art. 41-1-2 du Cpp.

d'avoir été saisis à la suite d'un refus de validation de CJIP²⁶²⁹. Conséquemment, ces juges ont connaissance de la procédure antérieure de CJIP et de la reconnaissance de sa responsabilité par la personne mise en cause.

Il importe également de remarquer qu'aucun texte n'interdit au juge qui a rendu l'ordonnance de refus d'homologation de CRPC, ou de refus de validation de CJIP, de siéger dans la juridiction d'instruction ou de jugement subséquente, faculté qui, si elle peut s'avérer attentatoire à la présomption d'innocence, n'est certainement pas respectueuse de l'exigence d'impartialité²⁶³⁰.

Afin de remédier à ces risques d'interférences entre les procédures négociées et de jugement ou d'instruction, il peut être souhaitable que le législateur procède à une révision de la place du juge au sein du processus de justice négociée.

2 – La révision de la place du juge au sein du processus de justice négociée

548. Préséance nécessaire du juge pénal. Il peut être souhaitable que le juge de l'homologation ou de la validation intervienne en amont de la procédure de négociation. À travers une étude préalable du dossier qui lui serait présenté par le parquet, le juge serait en mesure de considérer en fonction des faits et du prévenu s'il doit valider ou homologuer la procédure de justice négociée. Dans une telle configuration, le juge devra être en mesure de décider si un tel dossier mérite d'être traité par le biais d'un instrument de justice négociée. Il peut également être prévu que le juge définisse avec le parquet un barème de négociation permettant de définir les limites acceptables des concessions de l'autorité judiciaire. L'aveu ne serait recueilli qu'à la condition de l'homologation ou de la validation de la procédure transactionnelle²⁶³¹. Cette onction préalable du juge du siège serait une formalité protectrice de l'aveu. Conséquemment, l'aveu élément décisif de la procédure de justice négociée interviendrait afin de sceller l'accord. Dans une telle configuration, le refus d'homologation ou de validation respecterait les principes d'impartialité et de présomption d'innocence, car faute d'aveu préalablement recueilli aucun préjugement n'affecterait la procédure

²⁶²⁹ Ni l'art. 41-1-2 du Cpp, ni les art. R. 15-33-60-1 à R. 15-33-60-10, qui régissent la procédure de CJIP, ne font état d'une précaution selon laquelle la juridiction de jugement ou d'instruction doit ignorer que sa saisine fait suite à un refus de validation. À l'instar de nos constatations en matière de CRPC, on ne saurait affirmer catégoriquement l'absence de communication entre les juges de la validation, de l'instruction et du jugement.

²⁶³⁰ Le 19 juin 2018 la Cour de cassation valide le placement en détention provisoire prononcé par le même juge qui a refusé d'homologuer une CRPC, V. Cass. crim., 19 juin 2018, n° 17-84.930.

²⁶³¹ Au mieux recueilli en présence du juge, l'aveu faisant suite à l'homologation d'une CRPC ou à la validation d'une CJIP est une confession

juridictionnelle ordinaire subséquente²⁶³². Le positionnement du juge en amont de la procédure de justice négociée garantirait au prévenu que l'aveu confessé ne lui soit pas préjudiciable.

549. Décision du juge avant recueil d'aveu. Dans une étude relative aux procédures de composition pénale et de CRPC, Mme PERROCHEAU fait observer que le faible nombre de refus d'homologation résulte souvent d'une concertation entre siège et parquet permettant aux juges de limiter la mainmise du ministère public sur ces dispositifs²⁶³³. L'auteure s'appuie sur un rapport parlementaire qui estime que « *le succès de la CRPC est dû en grande partie au fait que cette nouvelle procédure a fait l'objet d'une étroite concertation entre le parquet, le siège et le barreau, en particulier quant au champ des infractions susceptibles de faire l'objet d'une CRPC et de l'éventail des peines proposées* »²⁶³⁴.

Pourtant, de telles limites à « *l'omnipotence du parquet* », qui prévoient quelles infractions peuvent faire l'objet de procédures négociées avec, certainement, des barèmes de peines, éludent une concertation du ministère public et du juge sur l'applicabilité de ces procédures avant recueil de l'aveu. Le recueil de l'aveu après décision du juge de valider ou d'homologuer, nous semble une garantie pour la personne mise en cause. En effet, l'aveu ne serait plus préjudiciable à la personne mise en cause puisque cette vérité ne sortirait pas du cadre de la justice négociée pré-validée ou pré-homologuée par le juge.

550. Solution pertinente en matière de fraude fiscale. Si la solution du positionnement du juge en amont de la procédure de justice négociée peut paraître accorder moins de place à la victime, notamment dans des dossiers de violences²⁶³⁵, il est nécessaire d'observer qu'elle peut être une meilleure réponse dans le cadre d'infractions portant atteinte aux intérêts financiers de l'État français et de l'administration fiscale²⁶³⁶. Un dossier de fraude fiscale pour lequel une CJIP ou une CRPC proposée par le ministère public d'office, ou à la demande du prévenu, devrait en premier

²⁶³² Le défaut d'aveu supprime les problématiques d'impartialité dès lors que le juge qui a refusé l'homologation ou la validation siège ensuite dans la juridiction de jugement.

²⁶³³ V. notamment **PERROCHEAU (V.)**, « La composition pénale et la comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité : quelles limites à l'omnipotence du parquet ? », *Droit et société* 2010, n° 74, pp. 55-71.

²⁶³⁴ *Ibidem*, l'auteure cite **ZOCCHETTO (F.)**, *Juger vite, juger mieux ? Les procédures rapides de traitement des affaires pénales, état des lieux*, Rapport d'information sur les procédures accélérées de jugement en matière pénale, Sénat, rapport n° 17, session ordinaire de 2005-2006.

²⁶³⁵ L'intervention préalable du juge aux fins d'homologation notamment peut participer à l'accélération d'une procédure qui doit être soucieuse des intérêts de la victime. Il s'agit principalement des dossiers de CRPC nécessitant une participation de la victime. Dans des affaires d'atteinte à l'intégrité physique ou/et psychique de la victime, celle-ci est pleinement associée à la procédure conformément à l'art. 495-13 du Cpp. La procédure doit garder un effet cathartique pour la victime. En effet, l'homologation avant aveu peut donner à la victime l'impression d'une justice plus soucieuse de la sanction que du coupable et notamment de la conscience de celui-ci de la gravité de ses actes.

²⁶³⁶ Rappelons que devant la juridiction pénale en matière de fraude fiscale l'administration fiscale est victime, V. sur ce point Cons. const., 22 juil. 2016, n° 2016-555 QPC, M. Karim B., cons. 13 ; En matière de blanchiment de fraude fiscale la victime est l'État français, V. sur ce point Cass. crim., 17 déc. 2014, n° 14-86.560, pourvoi formé par la société *UBS AG*.

lieu être examiné par le juge. Seulement en cas de validation ou homologation, le procureur de la République pourrait recueillir l'aveu de la personne convaincue de fraude fiscale afin de sceller l'accord. Dans le cas contraire, à la suite d'un refus d'homologation ou de validation, le dossier devrait être déféré devant la juridiction de jugement ou d'instruction qui a connaissance de l'absence d'aveu. La procédure de justice négociée avec intervention du juge préalablement au recueil de l'aveu assure le respect de la présomption d'innocence et l'impartialité du juge²⁶³⁷.

Cette solution paraît d'autant plus pertinente en considération de l'absence de voie de recours à l'encontre d'une décision de refus d'homologation de CRPC²⁶³⁸ ou de refus de validation de CJIP²⁶³⁹.

Si les conditions de la renonciation du contribuable à la présomption d'innocence sont perfectibles, il convient d'observer qu'une telle renonciation s'opère sous la menace du procès pénal.

§ 2 - La renonciation à la présomption d'innocence sous la menace du procès pénal

551. Contrat pénal. Les phénomènes de contractualisation de la justice pénale observés par la doctrine²⁶⁴⁰ traduisent, au sein de la matière pénale, l'émergence d'un consensualisme illustré par la prise en compte du consentement de la personne mise en cause qui accepte une offre en provenance de l'autorité judiciaire²⁶⁴¹. Un tel mécanisme ressortait des préconisations d'un rapport de la Commission justice pénale et droit de l'homme présidée par Mme DELMAS-MARTY selon lesquelles une personne mise en cause reconnaissant sa culpabilité doit faire l'objet d'une procédure allégée²⁶⁴². La justice négociée répond à de telles préconisations en instaurant entre l'autorité de poursuite et la personne mise en cause un rapport contractuel en vertu duquel la première renonce

²⁶³⁷ La doctrine soulève le risque d'impartialité et d'atteinte aux droits de la défense consécutif au refus d'homologuer une procédure de CRPC. V. notamment **CABON (S.-M.)**, « Fraude fiscale – Entre pragmatisme et idéalisme, quelle place pour la négociation en droit pénal fiscal ? », *Dr. fisc.* n° 11, 14 Mars 2019, 199, Mme CABON attire l'attention « sur les risques inhérents à l'exercice successif des fonctions de juge de l'homologation de l'accord intervenu lors de la mise en œuvre de la procédure de CRPC et de juge membre de la juridiction de jugement ».

²⁶³⁸ Mis à part l'al. 3 de l'art. 495-11 du Cpp qui dispose à propos de l'ordonnance d'homologation d'une CRPC que « Dans tous les cas, elle peut faire l'objet d'un appel de la part du condamné [...] Le ministère public peut faire appel à titre incident dans les mêmes conditions », le législateur n'a prévu aucun recours à l'encontre d'une ordonnance de refus d'homologation.

²⁶³⁹ V. al. 9 de l'art. 41-1-2 du Cpp : « La décision du président du tribunal, qui est notifiée à la personne morale mise en cause et, le cas échéant, à la victime, n'est pas susceptible de recours ».

²⁶⁴⁰ V. notamment **ALT-MAES (F.)**, « La contractualisation du droit pénal. Mythe ou réalité ? », *RSC* 2002, p. 501.

²⁶⁴¹ V. sur ce point **SALVAGE (P.)**, « Le consentement en droit pénal », *RSC* 1991, p. 699 ; V. **JACOBS (A.)**, « Le droit belge dans le concert européen de la justice négociée », *Revue internationale de droit pénal*, 2012, vol. 83, pp. 43-88 ; V. **DANTI-JUAN (M.)**, « Le consentement et la sanction », in *Mélanges offerts à Pierre Courrat : la sanction du droit*, PUF, Paris, 2001, p. 367.

²⁶⁴² Ministère de la Justice, Commission justice pénale et droits de l'homme, *La mise en état des affaires pénales*, La documentation française.

à poursuivre au moyen d'un procès pénal dès lors que la seconde renonce aux garanties du procès pénal²⁶⁴³.

Toutefois, la référence au droit civil qui s'évince de la dimension contractuelle de la justice pénale négociée se limite à la seule rencontre des volontés. En effet, la liberté du consentement qui est une condition de validité des contrats en droit civil n'est pas une exigence vérifiable dans le cadre de la justice pénale négociée pour fraude fiscale. On peut relever, dans un tel cadre, l'illusion d'un consentement libre à la justice pénale négociée pour fraude fiscale (A) ainsi que la réduction du procès pénal à une fonction d'instrument de négociation en matière fiscale (B).

A - L'illusion d'un consentement libre à la justice pénale négociée pour fraude fiscale

552. Liberté du consentement en question. En droit civil des contrats, la liberté du consentement est une condition de la validité des contrats synallagmatiques qui donnent naissance à des obligations réciproques²⁶⁴⁴. En conséquence, une partie à un contrat peut obtenir l'annulation de cette convention devant le juge dès lors qu'elle est en mesure de démontrer que son consentement a été donné sous la contrainte²⁶⁴⁵.

En matière de justice pénale négociée, la doctrine soulève des questionnements sur la liberté du consentement du justiciable. À cet égard, Mme CABON fait observer que « *ce choix de consentir à l'application d'une procédure alternative semble moins relever de l'expression d'une liberté d'action que de la crainte d'une menace répressive* »²⁶⁴⁶. En effet, l'application des instruments de justice négociée en matière de fraude fiscale, suscite l'interrogation sur la liberté du consentement du contribuable à s'auto-incriminer dès lors qu'une telle démarche est dictée par l'évitement d'un procès pénal et notamment ses conséquences réputationnelles et professionnelles²⁶⁴⁷. Un raisonnement par analogie avec le droit civil des contrats pourrait fonder l'invalidité de ces conventions pénales dès lors que celles-ci sont viciées par l'obtention du consentement du justiciable sous la menace d'un procès pénal.

²⁶⁴³ V. sur ce point **PIN (X.)**, « La privatisation du procès pénal », RSC 2002, p. 245, l'auteur souligne que « *La renonciation peut se définir comme la manifestation de volonté par laquelle le justiciable renonce au bénéfice de la protection légale d'un intérêt dont il a la libre disposition* ».

²⁶⁴⁴ V. art. 1130 du Cciv : « *L'erreur, le dol et la violence vicient le consentement lorsqu'ils sont de telle nature que, sans eux, l'une des parties n'aurait pas contracté ou aurait contracté à des conditions substantiellement différentes* » ; V. notamment **BARRET (O.)**, **BRUN (P.)**, « Vente : formation – Intégrité du consentement », *Répertoire de droit civil*, Février 2023, Chapitre 2 – Intégrité du consentement.

²⁶⁴⁵ V. sur ce point la nullité du contrat dès lors que le consentement est vicié par la violence conformément à l'art. 1140 du Cciv en vertu duquel « *il y a violence lorsqu'une partie s'engage sous la pression d'une contrainte qui lui inspire la crainte d'exposer sa personne, sa fortune ou celle de ses proches à un mal considérable* ».

²⁶⁴⁶ **CABON (S.-M.)**, « Entre pragmatisme et idéalisme, quelle place pour la négociation en droit pénal fiscal ? », *Dr. fisc.* n° 11, 14 Mars 2019, p. 199.

²⁶⁴⁷ V. notre précédent chapitre sur les risques professionnels et réputationnels du procès pénal et notamment l'opprobre qu'il jette sur la personne condamnée.

553. Silence des Sages sur la contrainte à la justice négociée. Saisi de cette question concernant la CRPC, le 2 mars 2004, le Conseil constitutionnel précise que ni les dispositions de l'article 9 de la Déclaration de 1789, « *ni aucune autre de la Constitution n'interdit à une personne de reconnaître librement sa culpabilité* »²⁶⁴⁸. Les Sages soulignent qu'il appartient au juge de l'homologation « *de s'assurer que l'intéressé a reconnu librement et sincèrement être l'auteur des faits* »²⁶⁴⁹. Dans cette décision, la question de l'acceptation de la CRPC sous la menace d'un procès pénal n'était pas à l'ordre du jour.

Lors de sa saisine sur la loi Sapin II, le 8 décembre 2016, le juge constitutionnel ne s'est pas prononcé sur la CJIP n'ayant pas été consulté sur les dispositions relatives à la création de ce dispositif²⁶⁵⁰. Si l'on s'en tient aux recommandations du Conseil dans sa décision du 2 mars 2004 relative à la CRPC, la renonciation à son droit à ne pas contribuer à sa propre incrimination doit ressortir d'un consentement libre. Pour autant, en dépit d'une telle précision qui ferait penser aux exigences du droit civil contractuel, la question de la menace du procès pénal et de son influence sur l'acceptation d'un dispositif de justice négociée n'a jamais été traitée par le Conseil constitutionnel.

554. Prise en compte de la menace pénale par la CEDH. Quant à la CEDH, sa jurisprudence a évolué d'une prise en compte de l'acceptation de la procédure négociée sous la menace pénale, dans un arrêt *Deweere contre Belgique* rendu le 27 février 1980²⁶⁵¹, vers l'ignorance d'une telle contrainte. La CEDH avait considéré, dans un arrêt *Deweere contre Belgique* rendu le 27 février 1980, que l'abandon des garanties du procès équitable, en l'espèce le droit à un tribunal, n'était valable qu'en l'absence de contrainte²⁶⁵². La Cour de Strasbourg avait souligné que le consentement est susceptible d'être vicié par la contrainte dès lors qu'existe une « *disproportion flagrante entre les deux termes de l'alternative offerte au requérant* »²⁶⁵³.

Cette précision est d'un grand intérêt puisque les deux branches de l'alternative représentent d'une part, ce que doit payer la personne mise en cause afin de profiter de la procédure de justice négociée, et d'autre part, ce qu'elle risque dès lors qu'elle refuse l'application d'un tel dispositif en choisissant le plein exercice de ses droits procéduraux au cours d'un procès pénal. Dans l'arrêt *Deweere*, la Cour

²⁶⁴⁸ Cons. const., 2 mars 2004, n° 2004-492 DC, *Loi portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité*, cons. 110.

²⁶⁴⁹ Cons. const., 2 mars 2004, n° 2004-492 DC, *Loi portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité*, cons. 111.

²⁶⁵⁰ V. Cons. const., 8 dec. 2016, n° 2016-741 DC, *Loi relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique*.

²⁶⁵¹ CEDH, 27 févr. 1980, n° 6903/75, *Deweere c. Belgique*, § 49.

²⁶⁵² CEDH, 27 févr. 1980, n° 6903/75, *Deweere c. Belgique*, § 49.

²⁶⁵³ *Ibidem*, § 51.

relève une disproportion flagrante entre le paiement d'une amende de composition et le risque de privation d'exercice de l'activité professionnelle. En effet, le sieur Deweer boucher de profession, sous le coup d'une accusation pour infraction à la réglementation sur le prix des viandes, était confronté à une alternative à la suite de la mesure pénale de fermeture de son commerce. Soit il payait une amende de composition qui éteignait l'action publique et la mesure de fermeture du commerce était levée, soit il attendait d'être entendu par un tribunal mais durant ce temps d'attente son activité professionnelle restait suspendue en raison de la fermeture. Pour la CEDH la disproportion entre ces deux branches de l'alternative était flagrante eu égard à la modicité de l'amende de composition face aux risques professionnels de la fermeture qui entrave l'activité et occasionne des pertes de revenus et de clientèle²⁶⁵⁴. Dans de telles circonstances, la disproportion entre l'amende de composition et la fermeture de son commerce devait inciter l'intéressé à opter pour le paiement de cette amende. La jurisprudence *Deweer* condamnait ainsi l'emploi de moyens d'incitation de nature pénale afin de motiver l'option du justiciable pour la justice négociée. Des auteurs tels que M. DE SMET et M. CORSTENS font observer que le consentement ne serait pas vicié dès lors que la peine qu'est susceptible de prononcer le juge n'excède pas le montant de l'amende transactionnelle préalablement proposée²⁶⁵⁵. En ce cas, la peine prononcée par le juge ne serait pas une incitation à la transaction en exerçant une pression sur la personne mise en cause. Pour autant, d'autres observateurs parmi lesquels Mme BEENAERT font remarquer qu'une telle précaution ferait perdre aux dispositifs de justice négociée leur attractivité et mettrait en péril leur existence²⁶⁵⁶.

555. Non prise en compte de la menace pénale par la CEDH. La Cour de Strasbourg a examiné la renonciation au bénéfice des garanties du procès pénal sous la menace d'un procès, le 20 juin 2002, dans une décision *Borghi contre Italie*²⁶⁵⁷. Dans l'arrêt *Borghi*, les magistrats strasbourgeois estiment que « *la possibilité d'obtenir d'éventuels bénéfices ne saurait entacher la liberté d'une*

²⁶⁵⁴ *Ibid*, la Cour considère que « *La relative modicité de la somme réclamée milite en réalité contre la thèse du Gouvernement car elle renforçait la pression exercée par l'ordre de fermeture. Elle le rendait si contraignante que l'on ne saurait s'étonner que l'intéressé y ait cédé* ».

²⁶⁵⁵ V. DE SMET (B.), « De versnelling van de strafrechtspleging met instemming van de verdachte. Is invoering van een guilty plea naar Angelsaksisch model wenselijk ? », *Panopticon*, 1994, p. 444 ; V. CORSTENS (G.), « La célérité de la procédure pénale aux Pays-Bas », *Revue internationale de droit pénal*, 1995, pp. 606-607.

²⁶⁵⁶ BEENAERT (M.-A.), « Négociation sur la peine et procès équitable », RTDH 2003, p. 974, *l'auteure estime que « Condamner le principe-même d'une réponse pénale différenciée selon que l'accusé accepte de renoncer à certains de ses droits ou prétend, au contraire, s'en prévaloir intégralement, reviendrait donc, en pratique, à mettre en péril l'attractivité – et à terme peut-être l'existence même – des procédures simplifiées et règlements extra-judiciaires »* ; Rappr. FRUMER (F.), *La renonciation aux droits et libertés. La Convention européenne des droits de l'homme à l'épreuve de la volonté individuelle*, éd. Bruylant de l'Université de Bruxelles, 2001, pp. 147-148.

²⁶⁵⁷ CEDH, 20 juin 2002, décision n° 54767/00, *Borghi c. Italie* ; Rappr. CEDH, 30 nov. 2000, décision n° 52868/99, *Kwiatkowska c. Italie*.

personne accusée de renoncer à tout moyen d'appel ou de pourvoi»²⁶⁵⁸. En effet, ils soutiennent, de jurisprudence constante, à propos des garanties consacrées par l'article 6 § 1 de la Convention que « Ni la lettre ni l'esprit de ce texte n'empêchent une personne d'y renoncer de son plein gré ou de manière expresse ou tacite [...] mais pareille renonciation doit être non équivoque et ne se heurter à aucun intérêt public important »²⁶⁵⁹. A la lecture de cette décision la doctrine remarque que pour la CEDH, en matière de justice pénale négociée, la renonciation du justiciable aux garanties du procès pénal n'est pas valable dès lors qu'elle n'est pas libre et volontaire²⁶⁶⁰. Il importe de remarquer qu'une telle jurisprudence n'évalue en réalité le caractère libre et volontaire du consentement aux procédures de justice négociée qu'à l'aune de la seule initiative du justiciable d'accepter ou de requérir l'application de ces dispositifs. La Cour ne tient pas compte de la motivation ou de l'incitation du justiciable à entreprendre une telle démarche afin de se mettre à l'abri de la sévérité des sanctions prononcées au cours d'un procès pénal ordinaire. Un tel positionnement ne paraît pas anodin et semble favoriser l'application des procédures de justice négociée au sein du Conseil de l'Europe au prix d'une mise à l'écart de la menace du procès pénal dans l'évaluation de la liberté du consentement²⁶⁶¹.

556. Pragmatisme de la Cour de Strasbourg et des Sages. La CEDH ne tient pas compte de la menace du procès pénal comme une contrainte incitant la personne mise en cause à conclure la transaction proposée par l'autorité de poursuite. Dans un tel contexte conventionnel et constitutionnel, il pourra s'avérer très difficile pour un justiciable qui souhaite revenir sur une procédure de CRPC ou de CJIP de plaider la renonciation à ses droits fondamentaux sous la menace d'un procès pénal.

Pourtant, en matière de justice négociée pour fraude fiscale, on peut relever une disproportion flagrante entre le paiement de la dette fiscale avec les amendes pénales et les risques réputationnels et professionnels du procès pénal²⁶⁶². Ces risques doivent être perçus comme des moyens d'incitation de nature pénale à l'acceptation d'une procédure de CRPC ou de CJIP garantissant le paiement de l'impôt et de ses pénalités.

²⁶⁵⁸ CEDH, 20 juin 2002, décision n° 54767/00, *Borghi c. Italie* ; V. **BEENAERT (M.-A.)**, « Négociation sur la peine et procès équitable », *RTDH* 2003, p. 963.

²⁶⁵⁹ CEDH, 21 févr. 1990, n° 11855/85, *Håkansson et Stureson c. Suède*, § 66 ; V. également la décision CEDH, 30 nov. 2000, décision n° 52868/99, *Kwiatkowska c. Italie*.

²⁶⁶⁰ V. notamment **JEAN (J.-P.)**, « Le système de justice pénale évalué à l'aune de ses résultats », in **MASSÉ (M.), JEAN (J.-P.), GIUDICELLI (A.)**, *Un droit pénal postmoderne ? Mise en perspective des évolutions et ruptures contemporaines*, PUF, coll. Droit et justice, 2009, p. 263.

²⁶⁶¹ V. sur ce point **BEENAERT (M.-A.)**, « Négociation sur la peine et procès équitable », *RTDH* 2003, p. 974.

²⁶⁶² V. CEDH, 27 févr. 1980, n° 6903/75, *Deweert c. Belgique*, § 51 ; V. **DE SMET (B.)**, « De versnelling van de strafrechtspleging met instemming van de verdachte. Is invoering van een guilty plea naar Angelsaksisch model wenselijk ? », *préc.* ; V. **CORSTENS (G.)**, « La célérité de la procédure pénale aux Pays-Bas », *préc.* ; V. **BEENAERT (M.-A.)**, « Négociation sur la peine et procès équitable », *préc.*

En étant destiné à inciter le contribuable à accepter l'application d'une procédure de justice négociée et donc à payer l'impôt dû, le procès pénal se retrouve réduit, dans ce cadre, à une fonction d'instrument de négociation en matière fiscale.

B - La réduction du procès pénal à une fonction d'instrument de négociation en matière fiscale

557. Incitation à la transaction fiscale. Au sein du continuum de répression administrative et pénale de la fraude fiscale, la procédure pénale est instrumentalisée afin de garantir le recouvrement de l'impôt et de ses pénalités administratives au moyen de la solidarité fiscale²⁶⁶³ ou par le biais des instruments de justice négociée²⁶⁶⁴. Si la solidarité fiscale permet de recouvrer l'impôt fraudé avec ses pénalités au cours d'un procès pénal ordinaire aléatoire, long et coûteux, les dispositifs de justice négociée, pour leur part, sont bien plus efficaces car ils garantissent, outre la célérité de la procédure, la reconnaissance de la dette fiscale et le recouvrement de celle-ci. Dans un tel contexte, la menace du procès constitue une incitation au recours à la justice négociée et *in fine* à la régularisation fiscale²⁶⁶⁵. Le procès pénal se distingue donc comme un instrument de négociation en matière fiscale puisque la menace de risques réputationnels et professionnels qui s'en évince permet d'inciter le fraudeur fiscal à opter pour une transaction.

L'application de la justice négociée pour fraude fiscale fait ressortir la menace de poursuites pénales comme incitation à la régularisation fiscale (1) et révèle un déficit de dissuasion de la réponse pénale négociée (2).

1 - La menace de poursuites pénales comme incitation à la régularisation fiscale

558. Conclusion de CRPC et CJIP sous la menace du procès. La menace du procès pénal peut se distinguer comme une incitation à la régularisation fiscale dès lors que l'application des

²⁶⁶³ V. art. 1745 du CGI ; V. notamment **DETRAZ (S.)**, « La nature de la solidarité de l'article 1745 du Code général des impôts », *Dr. fisc.* 2012, n° 50, ét. 551.

²⁶⁶⁴ L'application d'une procédure de CRPC pour fraude fiscale est assujettie à la régularisation de la situation fiscale, V. ministère de la Justice, circulaire du 2 septembre 2004 relative à la CRPC, JUS-D-04-30176C, CRIM-04-12-E8-02.09.04, S.D.J.P.G. n° 02-L-242, p. 38 ; V. Tribunal de Paris, PNF, Publications, Articles thématiques, Comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC) au PNF, novembre et décembre 2021, article concernant la pratique des CRPC au PNF ; L'application d'une procédure de CJIP pour fraude fiscale est assujettie à la régularisation de la situation fiscale, V. ministère de la Justice, circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, N° CRIM »2021 « -10 / G3 – 04/10/2021, p. 11 ; V. Ministère de la Justice, PNF, Lignes directrices sur la mise en œuvre de la convention judiciaire d'intérêt public, 16 janvier 2023, p. 21 ; V. **ROUSSEAU (A.)**, **PELLEGRIN (G.)**, « Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.* n° 7, 17 Février 2022, 115.

²⁶⁶⁵ V. sur ce point **CABON (S.-M.)**, « Entre pragmatisme et idéalisme, quelle place pour la négociation en droit pénal fiscal ? », *Dr. fisc.* n° 11, 14 Mars 2019, 199 ; V. **ROUSSEAU (A.)**, **PELLEGRIN (G.)**, « Droit pénal fiscal », *préc.*

procédures de CRPC et de CJIP est assujettie au paiement de la dette fiscale²⁶⁶⁶. En effet, ces dispositifs, rappelons-le, permettent au contribuable d'éviter un procès pénal à condition d'avoir payé sa dette fiscale. En observant ces instruments de justice négociée à la lumière de la jurisprudence *Deweert contre Belgique*²⁶⁶⁷ de la CEDH, on peut remarquer une disproportion flagrante entre les sanctions prononcées dans les procédures de CRPC ou de CJIP, auxquelles s'ajoute le paiement de la dette fiscale, et les risques réputationnels comme professionnels d'un procès pénal²⁶⁶⁸. La menace du procès pénal se présente comme un moyen de pression sur le fraudeur fiscal afin de l'inciter à opter pour un dispositif de justice négociée qui l'oblige à payer l'impôt fraudé ainsi que les pénalités y afférentes.

Un tel contexte rapproche la justice pénale négociée de la procédure administrative du verrou de Bercy au sein de laquelle la menace du procès pénal joue le rôle d'incitation à la régularisation de la dette fiscale²⁶⁶⁹. La doctrine remarque l'emploi de la répression pénale comme un moyen de pression à l'égard des fraudeurs récalcitrants afin de les contraindre à conclure une transaction avec l'administration²⁶⁷⁰.

À l'image du verrou de Bercy mis en œuvre par l'administration fiscale, les dispositifs de CRPC et de CJIP permettent à l'autorité judiciaire d'utiliser la menace du procès pénal comme levier d'incitation à la régularisation fiscale. L'évitement du procès pénal résultant de l'application de ces dispositifs révèle un déficit de dissuasion de la réponse pénale négociée.

2 - Le déficit de dissuasion de la réponse pénale négociée

559. Filtrage répressif. Il est nécessaire de rappeler la finalité dissuasive de la réponse pénale en matière de fraude fiscale, au sein du continuum de recouvrement de l'impôt, reconnue par le

²⁶⁶⁶ L'application d'une procédure de CRPC pour fraude fiscale est assujettie à la régularisation de la situation fiscale, V. ministère de la Justice, circulaire du 2 septembre 2004 relative à la CRPC, JUS-D-04-30176C, CRIM-04-12-E8-02.09.04, S.D.J.P.G. n° 02-L-242, p. 38 ; V. Tribunal de Paris, PNF, Publications, Articles thématiques, Comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC) au PNF, novembre et décembre 2021, article concernant la pratique des CRPC au PNF ; L'application d'une procédure de CJIP pour fraude fiscale est assujettie à la régularisation de la situation fiscale, V. ministère de la Justice, circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, N° CRIM »2021 « -10 / G3 – 04/10/2021, p. 11 ; V. Ministère de la Justice, PNF, Lignes directrices sur la mise en œuvre de la convention judiciaire d'intérêt public, 16 janvier 2023, p. 21.

²⁶⁶⁷ CEDH, 27 févr. 1980, n° 6903/75, *Deweert c. Belgique*.

²⁶⁶⁸ V. CEDH, 27 févr. 1980, n° 6903/75, *Deweert c. Belgique*, § 51 ; V. **DE SMET (B.)**, « De versnelling van de strafrechtspleging met instemming van de verdachte. Is invoering van een guilty plea naar Angelsaksisch model wenselijk ? », *préc.* ; V. **CORSTENS (G.)**, « La célérité de la procédure pénale aux Pays-Bas », *préc.* ; V. **BEENAERT (M.-A.)**, « *Négociation sur la peine et procès équitable* », *préc.*

²⁶⁶⁹ V. sur ce point le deuxième chapitre du titre I de la première partie de notre thèse sur « Le pouvoir de l'administration fiscale de renoncer aux poursuites pénales ».

²⁶⁷⁰ V. **DETRAZ (S.)**, **SALOMON (R.)**, *Précis de droit pénal fiscal*, LexisNexis, 2021, p. 623 ; V. **LAMURE (C.)**, « Les poursuites pénales en matière de fraude à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) : réflexion autour des délits d'escroquerie et de fraude fiscale », *RTD com.* 2019, p. 889.

Conseil constitutionnel. Dans leur décision du 24 juin 2016, les Sages attestent de la finalité dissuasive de la répression pénale de la fraude fiscale, en jugeant que celle-ci vise « à garantir l'accomplissement volontaire par les contribuables de leurs obligations fiscales. 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 »²⁶⁷¹.

La sanction pénale se distingue des autres sanctions qu'elles soient administratives, civiles ou encore commerciales, par sa fonction de dissuasion. À cet égard, la remarque de M. CUGNO paraît opportune puisque cet auteur affirme que « Dans son acception origininaire, la sanction pénale est une punition, c'est-à-dire une souffrance infligée volontairement par l'autorité publique, et non par un particulier, à quelqu'un, parce qu'il a transgressé les lois d'une communauté politique »²⁶⁷². La recherche de la dissuasion fait défaut dans le traitement de la fraude fiscale par des dispositifs de justice négociée, d'une part en raison du filtre administratif du verrou de Bercy, et d'autre part en application des dispositifs de CRPC et de CJIP par l'autorité judiciaire qui se présentent pareillement comme des filtres sur la mise en œuvre d'un procès pénal.

560. Mécanismes d'évitement du procès pénal. En premier lieu, le filtre administratif ou verrou de Bercy²⁶⁷³ consiste en une rétention du dossier de fraude entre les mains de l'administration fiscale qui dispose de la possibilité de refuser de mettre en mouvement l'action publique, ainsi que de la faculté d'accélérer la régularisation de la situation fiscale du fraudeur par le biais d'une transaction²⁶⁷⁴. En refusant de déclencher des poursuites pénales à la condition de la régularisation, l'administration fiscale fait prévaloir le paiement de la dette fiscale sur la punition de la fraude. Conséquemment, l'absence de saisine de l'autorité judiciaire évite au fraudeur toute sanction pénale rétributive dès lors qu'il sait qu'il peut éviter un procès pénal en régularisant sa situation fiscale. En second lieu, le filtre judiciaire consiste en l'application de dispositifs de justice négociée par CRCP ou par CJIP. Il s'agit, pour le ministère public, de retenir le dossier d'un fraudeur fiscal afin de lui proposer d'office ou à sa demande l'un des dits dispositifs. Ces dispositifs dérogent à un

²⁶⁷¹ Cons. const., 24 juin 2016 QPC, n° 2016-546, cons. 19.

²⁶⁷² CUGNO (A.), « Quel sens donner au droit de punir ? », *Les Cahiers de la Justice*, vol. 4, n° 4, 2010, pp. 33-35.

²⁶⁷³ V. sur ce point le deuxième chapitre de la première partie de notre thèse. Le « verrou de Bercy » est le pouvoir de l'administration de refuser de mettre en mouvement l'action publique. La CIF ne fait pas partie du verrou de Bercy car ne participe pas à la décision de refus de poursuivre prise par l'administration et n'intervient pas en cas de refus de poursuivre. Elle n'est qu'un simple et faible filtre à des poursuites engagées par l'administration eu égard au très faible taux d'avis défavorables, V. sur ce point Commission des infractions fiscales, Rapport d'activité à l'attention du Gouvernement et du Parlement, 2020, p. 13, Les statistiques de la CIF confirment un très faible taux d'avis défavorables, ainsi qu'une tendance remarquable à la diminution depuis 2017. Soit 6,2 % en 2017, 4,8 % en 2018, 4,2 % en 2019 et 3 % en 2020.

²⁶⁷⁴ V. la combinaison des art. L. 228 du LPF et L. 247, 3° du LPF.

procès pénal ordinaire en raison de la participation de la personne mise en cause à l'élaboration de la réponse pénale. À cet égard, rappelons que l'un des axes principaux de la négociation est la régularisation de la situation fiscale du prévenu compte tenu de son caractère de condition *sine qua non* pour la mise en œuvre des dispositifs de CRPC et de CJIP pour fraude fiscale²⁶⁷⁵. Le paiement de la dette fiscale permettra au fraudeur de bénéficier de l'application d'une procédure de CRPC ou de CJIP et ainsi d'éviter un procès pénal susceptible de susciter l'opprobre.

Dans le cadre de ces procédures, le déficit de dissuasion de la réponse pénale renvoie aux délinquants fiscaux un signal selon lequel il suffirait de payer une amende ainsi que la dette fiscale afin d'échapper à un procès pénal.

561. Déficit dissuasif des peines en dépit de leur renforcement. Le caractère latitudinaire de la répression pénale de la fraude fiscale avait été mis en exergue en 1986 par M. LASCOUMES et Mme SERVERIN qui regrettaient qu'« *En matière de fraude fiscale, le niveau très bas des sanctions pénales est souvent présenté comme constituant une incitation indirecte à frauder, c'est-à-dire comme source d'une ineffectivité accrue* »²⁶⁷⁶. Cette remarque avait été publiée dans un article en 1986, à une époque où la fraude fiscale était faiblement punie d'une amende de 5000 francs à 250 000 francs, soit 762 euros à 38 112 euros, et d'un emprisonnement d'un an à cinq ans²⁶⁷⁷. L'ineffectivité de la sanction pénale pour fraude fiscale, due à la faiblesse des peines, contribuait, selon ces auteurs, à obérer la dimension dissuasive de la répression de ce délit.

Toutefois, l'évolution des sanctions pénales pour fraude fiscale contredit l'axiome selon lequel la hausse du niveau de ces sanctions garantit leur effectivité à travers la dissuasion.

Aujourd'hui, le délit de fraude fiscale simple est puni « *d'un emprisonnement de cinq ans et d'une amende 500 000 €, dont le montant peut être porté au double du produit tiré de l'infraction* »²⁶⁷⁸. Et il convient de remarquer que, depuis la publication en 1986 de l'article susmentionné, le niveau des sanctions pénales pour fraude fiscale a connu une augmentation constante²⁶⁷⁹.

²⁶⁷⁵ L'application d'une procédure de CRPC pour fraude fiscale est assujettie à la régularisation de la situation fiscale, V. ministère de la Justice, circulaire du 2 septembre 2004 relative à la CRPC, JUS-D-04-30176C, CRIM-04-12-E8-02.09.04, S.D.J.P.G. n° 02-L-242, p. 38 ; V. Tribunal de Paris, PNF, Publications, Articles thématiques, Comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC) au PNF, novembre et décembre 2021, article concernant la pratique des CRPC au PNF ; L'application d'une procédure de CJIP pour fraude fiscale est assujettie à la régularisation de la situation fiscale, V. ministère de la Justice, circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, N° CRIM »2021 « -10 / G3 – 04/10/2021, p. 11 ; V. Ministère de la Justice, PNF, Lignes directrices sur la mise en œuvre de la convention judiciaire d'intérêt public, 16 janvier 2023, p. 21.

²⁶⁷⁶ **LASCOUMES (P.), SERVERIN (E.)**, « Théories et pratiques de l'effectivité du droit », *Droit et Société*, n° 2, 1986, p. 117.

²⁶⁷⁷ V. al. 1 de l'art. 1741 du CGI, version en vigueur du 01 janvier 1983 au 09 juillet 1987.

²⁶⁷⁸ Al. 1 de l'art. 1741 du CGI.

²⁶⁷⁹ V. loi n° 93-913 du 19 juillet 1993 emportant modification de l'art. 1741 du CGI conduisant à une augmentation de la peine d'emprisonnement à cinq ans et de la peine d'amende à 250 000 francs ; V. loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013, art. 9 emportant modification de l'art. 1741 du CGI conduisant à une augmentation de la peine d'amende à 500

Cette augmentation du niveau des sanctions ne semble toutefois pas avoir dissuadé les fraudeurs fiscaux puisque le nombre de dossiers de fraude fiscale déférés annuellement devant l'autorité judiciaire n'a jamais diminué²⁶⁸⁰. Plus encore, avec la réforme du 23 octobre 2018, la procédure de dénonciation obligatoire a pratiquement fait doubler le nombre annuel de dossiers de fraude fiscale²⁶⁸¹. L'augmentation du niveau des peines n'a pas réduit le nombre de dossiers de fraude fiscale déférés chaque année devant l'autorité judiciaire.

Cette situation paradoxale repose, selon nous, sur la possibilité de permettre au fraudeur fiscal d'éviter un procès pénal dès lors qu'il consent à régulariser sa dette fiscale au moyen d'un dispositif de justice négociée. En effet, la réponse pénale négociée, beaucoup moins infamante qu'un procès ordinaire, met le fraudeur fiscal à l'abri de l'opprobre et des interdictions professionnelles d'une condamnation pénale. Le déficit de dissuasion et de rétribution de la réponse pénale négociée la rend plus attractive pour le fraudeur fiscal. C'est ce qui, selon nous, peut expliquer qu'en dépit d'une augmentation constante des sanctions pénales, le nombre de dossiers de fraude fiscale ne diminue pas.

Au sein du continuum, la menace du procès pénal continue d'orienter les fraudeurs fiscaux vers des instruments de justice négociée afin que le recouvrement de la dette fiscale, finalité du continuum, soit garanti.

Il convient de constater que, dès l'origine du verrou de Bercy²⁶⁸², du début du XIX^{ème} siècle à nos jours, le procès pénal n'a pas vocation à sanctionner la fraude fiscale et donc à dissuader de frauder l'impôt, mais est instrumentalisé afin de favoriser la régularisation de la dette fiscale par transaction. La fonction de dissuasion de la répression pénale de la fraude fiscale est donc détournée vers une fonction d'incitation à la transaction permettant au fraudeur d'éviter un procès pénal et à l'administration fiscale de recouvrer l'impôt fraudé avec ses majorations.

000 euros ; V. loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 emportant modification de l'art. 1741 du CGI conduisant à une augmentation de la peine d'amende « dont le montant peut être porté au double du produit tiré de l'infraction ».

²⁶⁸⁰ V. Ass. nat., Rapport n° 1212 fait au nom de la Commission des finances, relatif à la lutte contre la fraude (n° 1142), par Mme Émilie Cariou, 25 juillet 2018 ; V. Sénat, Rapport n° 602, M. Albéric de Montgolfier, 27 juin 2018.

²⁶⁸¹ V. sur ce point Sénat, Rapport d'information n° 72 (2022-2023), 25 octobre 2022, le rapport souligne « *La réforme du « verrou de Bercy » adoptée en 2018 à l'origine d'un quasi doublement des dossiers de fraude fiscale transmis au parquet* » ; V. DGFIP, Rapport d'activité 2020, spéc. Cahier statistiques, p. 53, le rapport précise qu'en 2018 le nombre de dossiers transmis à l'autorité judiciaire était de 956, après la réforme du 23 octobre 2018, les statistiques pour 2019 font état de 1826 dossiers transmis à l'autorité judiciaire ; V. DGFIP, Cahier statistiques 2021, p. 19.

²⁶⁸² Le Conseil constitutionnel atteste de l'origine du dispositif régit par l'article L. 228 du LPF, dans la jurisprudence de la Cour de cassation rendue au XIX^{ème} siècle en matière de contrevention aux lois sur les contributions indirectes, V. Cons. const., Commentaire, Décision n° 2016-555 QPC du 22 juillet 2016 ; V. Cour de cassation, arrêts des 24 févr. 1820, J.P., tom. XV, p. 802 ; 11 nov. 1826, J.P., tom. XX, p. 820 ; 18 janv. 1828, J.P., tom. XXI, p. 1062 ; 1^{er} oct. 1842, J. cr., XV, p. 66.

CONCLUSION DE CHAPITRE

562. Déséquilibre contractuel. La justice pénale négociée pour fraude fiscale, ou contractualisation de la réponse pénale, fait naître des concessions réciproques entre la société et le contribuable mis en cause pour cette infraction²⁶⁸³. La société renonce à une répression pénale de la fraude fiscale et opte pour un traitement plus rapide de ce délit avec la garantie de recouvrer la dette fiscale²⁶⁸⁴. La collectivité nationale fait ainsi le choix pragmatique de l'efficacité de la réponse pénale plutôt que de celui de la sévérité. Le contribuable, pour sa part, renonce aux droits fondamentaux d'une personne mise en cause pénalement afin d'échapper à un procès pénal pour fraude fiscale et notamment l'opprobre qui en résulte²⁶⁸⁵.

L'analyse des conditions d'application de la justice pénale négociée pour fraude fiscale fait ressortir pour chacune des parties à ce contrat un déséquilibre puisque l'objet de la renonciation a une valeur plus importante que la contrepartie.

563. Déficit rétributif désavantageux pour la société. En ce qui concerne la société, l'objet de la renonciation est la répression pénale d'une infraction, c'est-à-dire la punition de l'atteinte portée à une valeur sociale protégée. La société renonce au traitement de la fraude fiscale dans un cadre reposant sur un équilibre entre l'infraction et la réponse pénale qui lui est adressée. En d'autres termes, la collectivité nationale renonce à une réponse pénale rétributive. Nous remarquons un déséquilibre manifeste entre la gravité de la fraude fiscale et la réponse pénale par CRPC ou par CJIP. Ces instruments marqués par un fort déficit rétributif, notamment en termes d'opprobre, limitent la sanction de la fraude fiscale à une amende et à la restitution de l'impôt fraudé. Pourtant, la fraude fiscale est une infraction dont la gravité ressort d'une part du préjudice causé à la société, et d'autre part des possibilités de commission de ce délit par le biais de réseaux nationaux et

²⁶⁸³ V. notamment **PIN (X.)**, *Le consentement en matière pénale*, Thèse, Université Pierre Mendès France de Grenoble, 1999, n° 390.

²⁶⁸⁴ La régularisation de la situation fiscale du fraudeur est une condition de mise en œuvre des instruments de justice pénale négociée ; Pour la CRPC, V. ministère de la Justice, circulaire du 2 septembre 2004 relative à la CRPC, JUS-D-04-30176C, CRIM-04-12-E8-02.09.04, S.D.J.P.G. n° 02-L-242, p. 38 ; V. Tribunal de Paris, PNF, Publications, Articles thématiques, Comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC) au PNF, novembre et décembre 2021, article concernant la pratique des CRPC au PNF ; Pour la CJIP, V. ministère de la Justice, circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, N° CRIM »2021 « -10 / G3 – 04/10/2021, p. 11 ; V. Ministère de la Justice, PNF, Lignes directrices sur la mise en œuvre de la convention judiciaire d'intérêt public, 16 janvier 2023, p. 21 ; V. **ROUSSEAU (A.)**, **PELLEGRIN (G.)**, « Droit pénal fiscal », *préc.*

²⁶⁸⁵ Le contribuable renonce à la présomption d'innocence et au droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination ; V. **SCATTOLIN (A.)**, *La volonté de la personne poursuivie*, Thèse Université de Poitiers, 1997, p. 175 ; V. **AMBROISE-CASTÉROT (C.)**, « Aveu », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, Avril 2020, § 89 et s.

internationaux de criminalité organisée²⁶⁸⁶. En premier lieu, le préjudice est certes financier mais, selon nous, principalement moral en raison de l'atteinte portée au pacte social²⁶⁸⁷. La réponse idoine à un tel préjudice doit être, selon nous, la rétribution par l'opprobre. En second lieu, l'effet extinctif d'action publique des dispositifs de justice négociée entrave l'établissement des circonstances aggravantes de la fraude fiscale à travers des investigations susceptibles d'appréhender des réseaux criminels et d'éventuels complices²⁶⁸⁸.

La rétribution et l'exemplarité du procès pénal sont les valeurs auxquelles renonce la société lorsqu'elle adresse une réponse pénale à la fraude fiscale par la justice négociée. Ces valeurs nous semblent bien plus importantes que l'efficacité du traitement de la fraude fiscale et le recouvrement de l'impôt.

564. Image d'une justice à deux vitesses. En renonçant à un procès pénal, la société renonce à un cadre dans lequel les justiciables sont sur un pied d'égalité devant la loi pénale. En effet, en raison de la différence de champ d'application *ratione personae* des procédures de CRPC et de CJIP, seules les personnes morales peuvent bénéficier de la CJIP qui, contrairement à la CRPC, est une mesure alternative aux poursuites dont l'ordonnance de validation n'a pas la valeur d'un jugement de condamnation²⁶⁸⁹. Plus encore, le ministère de la Justice fait de la CJIP un instrument de justice pénale négociée réservé aux grands groupes et multinationales puisqu'il recommande aux parquets d'utiliser ce dispositif en priorité dans les dossiers à fort enjeu financier²⁶⁹⁰. La valeur du principe d'égalité nous semble plus importante qu'un traitement efficace de la fraude fiscale garantissant le recouvrement de l'impôt, dès lors que ce principe a une valeur cardinale en fiscalité, celui de l'égalité

²⁶⁸⁶ V. **NÉGRIN (O.)**, « Procédure judiciaire d'enquête fiscale », *Procédures* n° 4, Avril 2013, comm. 134 ; V. **BIYOT (K.)**, « Le renforcement de l'arsenal législatif visant à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales », *LPA* 1^{er} mars 2013, n° 44, p. 6 ; V. **PERROTIN (F.)**, « Un bilan très positif pour la procédure d'enquête judiciaire fiscale », *LPA* 12 sept. 2014, n° 183, p. 4 ; V. **DETRAZ (S.)**, « Infractions spécifiques aux taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées, aux droits d'enregistrement et de publicité foncière et aux droits de timbre », *JurisClasseur Procédures fiscales*, Fasc. 710, 21 Février 2022 ; V. **LAMURE (C.)**, « Les poursuites pénales en matière de fraude à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) : réflexion autour des délits d'escroquerie et de fraude fiscale », *RTD Com.* 2019, p. 829 ; V. **SALOMON (R.)**, « Éléments constitutifs du délit d'escroquerie à la TVA », *JCP E* 2015, n° 30, p. 25-26 ; V. **DETRAZ (S.)**, « Escroquerie à la TVA », *RSC* 2015, p. 661 ; V. **LASSERRE-CAPDEVILLE (J.)**, « Le délit d'escroquerie à la TVA », *RLDA* 2012, n° 68, pp. 73-74 ; V. **PELLAS (J.-R.)**, « Le délit d'escroquerie en matière de TVA », *RFFP* 2014, n° 128, p. 113.

²⁶⁸⁷ V. notamment Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, exposé des motifs.

²⁶⁸⁸ V. sur ce point **LÉVY (A.)**, **MONIN DE FLAUGERGUES (J.)**, « Les récents mais perfectibles développements de la comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité en matière économique et financière – Entretien avec J.-M. Hayat, président du tribunal de grande instance de Paris », *Droit Pénal* n° 10, Octobre 2016, étude 21.

²⁶⁸⁹ V. notamment **GALLI (M.)**, « Une justice pénale propre aux personnes morales. Réflexions sur la convention judiciaire d'intérêt public », *RSC* 2018, p. 359 ; V. **SEGONDS (M.)**, « Convention judiciaire d'intérêt public – De l'art de l'ombre à l'art du clair-obscur », *Droit pénal* n° 1, Janvier 2018, comm. 14.

²⁶⁹⁰ V. ministère de la Justice, circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, N° CRIM »2021 « -10 / G3 – 04/10/2021, p. 11, la Chancellerie souligne que « *Le recours à la CJIP doit être envisagé en priorité dans des dossiers à fort enjeu financier* ».

devant l'impôt et devant les charges publiques²⁶⁹¹. La renonciation de la société au principe d'égalité sape à terme la confiance des citoyens envers la justice qui peut leur paraître plus clémente avec les puissants.

565. Dépendance de la justice pénale négociée. Quant au contribuable, il renonce aux garanties du procès pénal et notamment à la remise en question du bien-fondé de l'accusation dirigée contre lui. Il abandonne ainsi d'importantes garanties juridictionnelles de droit de recours à l'encontre d'une décision de refus de validation ou d'homologation d'un instrument de justice négociée. Il renonce également à une justice indépendante en raison de la mainmise du ministère public sur les éléments clés de la procédure de justice pénale négociée²⁶⁹². Le ministère public, rappelons-le, ne remplit pas les exigences d'indépendance et d'impartialité au sens de l'article 6 de la Convention EDH en raison de sa subordination au ministre de la Justice²⁶⁹³. Pilotée par la Chancellerie, la justice pénale négociée pour fraude fiscale n'est pas une justice indépendante en considération de sa soumission au pouvoir exécutif. La renonciation à un procès au sein duquel les peines sont fixées par un juge, autorité judiciaire indépendante, peut s'avérer délicate dès lors que le parquet n'est pas tenu de respecter le principe d'individualisation des peines et peut ainsi appliquer par CRPC des sanctions pécuniaires pour fraude fiscale égales à celles qui sont encourues, ou encore des amendes vertigineuses par CJIP. Le contribuable se retrouve ainsi soumis aux impératifs de rentabilité de la justice pénale négociée dictés par le pouvoir exécutif.

566. Dangers de la renonciation à la présomption d'innocence. Le contribuable renonce à d'importantes garanties substantielles du procès pénal relatives à la présomption d'innocence. En effet, la présomption d'innocence, qui emporte une règle procédurale selon laquelle il revient à l'accusation de démontrer la culpabilité²⁶⁹⁴, est désactivée par l'aveu de la personne mise en cause. La renonciation à la présomption d'innocence s'induit de l'aveu qui se présente comme une renonciation au droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination.

²⁶⁹¹ V. sur ce point art. 13 de la DDHC de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés ».

²⁶⁹² V. notamment **PERROCHEAU (V.)**, « La composition pénale et la comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité : quelles limites à l'omnipotence du parquet ? », *Droit et société* 2010, n° 74, pp. 55-71.

²⁶⁹³ V. CEDH, 23 nov. 2010, n° 37104/06, *Moulin c. France*, § 57, les magistrats strasbourgeois estiment que « du fait de leur statut ainsi rappelé, les magistrats du ministère public, en France, ne remplissent pas l'exigence d'indépendance à l'égard de l'exécutif, qui, selon une jurisprudence constante, compte, au même titre que l'impartialité, parmi les garanties inhérentes à la notion autonome de « magistrat » au sens de l'article 5 § 3 » ; V. CEDH, gr. ch., 29 mars 2010, n° 3394/03, *Medvedyev et autres c. France*, §§ 117-134.

²⁶⁹⁴ V. notamment **GUINCHARD (S.)**, **BUISSON (J.)**, *Procédure pénale*, LexisNexis, 15^e éd. 2022, p. 337 ; V. **AMBROISE-CASTÉROT (C.)**, **BONFILS (P.)**, *Procédure pénale*, 4^e éd., coll. Thémis droit, PUF, 2022, p. 186, n° 245.

Cette démarche est périlleuse à deux égards pour le contribuable car d'une part, son aveu est susceptible d'influencer la juridiction pénale et d'autre part, cet aveu est consenti sous la menace d'un procès pénal.

567. Caractère périlleux de l'abandon du droit de se défendre. L'aveu recueilli dans les conditions de la justice pénale négociée place le contribuable dans une situation dangereuse puisque cette confession est, selon nous, consentie dans un contexte précaire. À la suite du recueil de l'aveu, le dispositif de CRPC ou de CJIP peut faire l'objet d'un refus d'homologation ou d'un refus de validation par le juge. Dans ce cas de figure, le contribuable est renvoyé devant une juridiction d'instruction ou de jugement, et l'aveu antérieurement délivré est susceptible d'influencer les juges de ces juridictions²⁶⁹⁵. En effet, ces juges ne sont pas dans l'ignorance de leur saisine sur refus de confirmation d'un dispositif au sein duquel le contribuable a reconnu sa culpabilité ou à tout le moins sa responsabilité. Une telle influence de l'aveu si elle fait ressortir une atteinte à la présomption d'innocence, n'est certainement pas respectueuse de l'exigence d'impartialité²⁶⁹⁶.

568. Caractère nécessaire d'une réforme de la place du juge. Dans le cadre de l'application des instruments de justice négociée, on peut mettre un terme aux inconvénients liés à l'influence de l'aveu antérieur sur les juridictions à la faveur d'une réforme de la position du juge. L'intervention du juge en amont de la procédure négociée ne contrarierait pas les exigences de rapidité de celle-ci puisque le magistrat du siège homologuerait ou validerait la convention avant le recueil de l'aveu par le ministère public²⁶⁹⁷. En effet, s'il appartient au juge de décider, par ordonnance, s'il y a lieu d'accorder ou de refuser une transaction au fraudeur fiscal, une telle décision devrait être rendue avant le recueil de l'aveu qui, rappelons-le, est un mode de preuve fragile et parfois trompeur²⁶⁹⁸. Placé en amont du dispositif, le magistrat du siège apprécierait librement, en dehors de l'influence de l'aveu, s'il y a lieu de valider une CJIP ou d'homologuer une CRPC au regard des faits, de la personnalité de leur auteur et des possibles circonstances aggravantes. L'intervention du juge en amont de la procédure de justice négociée se traduirait par un entretien préalable entre le parquet et le magistrat du siège afin de trouver un équilibre entre l'utilité et la justesse de la réponse pénale négociée. La phase de proposition, point d'orgue de la

²⁶⁹⁵ V. sur ce point **CABON (S.-M.)**, « Fraude fiscale – Entre pragmatisme et idéalisme, quelle place pour la négociation en droit pénal fiscal ? », Dr. fisc. n° 11, 14 Mars 2019, 199.

²⁶⁹⁶ Le 19 juin 2018 la Cour de cassation valide le placement en détention provisoire prononcé par le même juge qui a refusé d'homologuer une CRPC, V. Cass. crim., 19 juin 2018, n° 17-84.930.

²⁶⁹⁷ À cet égard, le temps consacré à l'homologation ou à la validation serait déplacé de l'aval vers l'amont de la procédure. Donc l'intervention du juge en amont n'affecte en rien la célérité de la procédure négociée.

²⁶⁹⁸ V. sur ce point **AMBROISE-CASTÉROT (C.)**, « Aveu », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, Avril 2020, § 81.

justice négociée, gagnerait en sécurité juridique avec la garantie d'un magistrat du siège. En effet, force est de constater que l'éviction du juge de cette étape essentielle permet d'attribuer, au ministère public, le pouvoir de fixer les sanctions pénales en tenant compte de la coopération de la personne mise en cause, comme le ferait un juge²⁶⁹⁹.

569. Vice du consentement à la justice pénale négociée. La renonciation aux garanties du procès pénal est un acte de concession du contribuable sous la menace d'un procès pénal avec ses risques professionnel et réputationnels, notamment en termes d'opprobre. En droit contractuel, le consentement du contribuable serait vicié par la violence, c'est-à-dire que sans la menace du procès pénal, il n'aurait pas donné son consentement à une procédure de justice négociée²⁷⁰⁰. Toutefois, en droit pénal, cette menace n'est aujourd'hui prise en compte ni par la CEDH, ni par le Conseil constitutionnel qui valident le recours à ces dispositifs de justice négociée.

570. Instrumentalisation de la répression pénale. Tout bien considéré, la justice pénale négociée pour fraude fiscale crée un rapport coût-avantage en défaveur de la société. Nous remarquons un désavantage plus important pour la société que pour le contribuable car au départ celui-ci bénéficie d'un moyen d'échapper à un procès pénal alors qu'il a commis une infraction grave. En application de la justice pénale négociée à l'infraction de fraude fiscale, la société perd la fonction de dissuasion de la peine car cette fonction est instrumentalisée afin de servir de moyen d'incitation à la régularisation de la dette fiscale. Dans le cadre de la justice pénale négociée, la répression pénale ne dissuade plus de frauder l'impôt mais dissuade de refuser de conclure une CRPC ou une CJIP. Autrement dit, la répression pénale a pour fonction de favoriser la conclusion de dispositifs de justice négociée qui garantissent le recouvrement de la dette fiscale.

La répression pénale de la fraude fiscale demeure donc un instrument de recouvrement de l'impôt.

²⁶⁹⁹ Pour la CRPC, V. art. 495-8 du Cpp qui livre la négociation des peines d'amende, des peines d'emprisonnement et des peines complémentaires au pouvoir discrétionnaire du ministère public. Celui-ci est libre en fonction de la nécessité d'appliquer la CRPC de rendre la proposition plus attractive ; Pour la CJIP V. ministère de la Justice, Circulaire du 2 septembre 2004 relative à la CRPC, JUS-D-04-30176C, CRIM-04-12-E8-02.09.04, S.D.J.P.G. n° 02-L-242, p. 19 : « *En cas d'homologation, c'est en effet la proposition du parquet qui sera exécutée comme le serait un jugement, sans que le président du tribunal puisse la préciser sur tel ou tel point, pour réparer les éventuelles erreurs ou ambiguïtés de la proposition du parquet, puisqu'il n'aura le choix qu'entre l'homologation ou le refus d'homologation* ».

²⁷⁰⁰ V. sur ce point art. 1140 du Cciv : « *Il y a violence lorsqu'une partie s'engage sous la pression d'une contrainte qui lui inspire la crainte d'exposer sa personne, sa fortune ou celles de ses proches à un mal considérable* ».

CONCLUSION DE TITRE

571. Instrumentalisation des procédures de justice négociée. Tout comme la répression pénale fait l'objet d'une instrumentalisation aux fins de recouvrement de la dette née de la fraude fiscale, la justice négociée, dans le cadre de cette infraction, fait l'objet d'une instrumentalisation afin d'assurer la gestion d'un contentieux de masse qui *in fine* conduit à la régularisation fiscale dès lors que l'application des dispositifs de CRPC et de CJIP est assujettie au règlement de la dette fiscale²⁷⁰¹. Il convient en effet de rappeler qu'à l'origine la procédure de CRPC a été conçue pour s'appliquer à des infractions simples en état d'être jugées²⁷⁰², et que la CJIP ne devait concerner que des faits de corruption et de trafic d'influence²⁷⁰³. Ces instruments de justice pénale négociée ont été appliqués à la fraude fiscale afin de faire face à l'augmentation du contentieux pénal de cette infraction occasionné par l'aménagement du verrou de Bercy le 23 octobre 2018²⁷⁰⁴. L'application des dispositifs de CRPC et de CJIP, outre la gestion efficace du contentieux de masse de la fraude fiscale qu'elle garantit, conduit à la régularisation de la dette fiscale qui devient incontestable en raison des aveux de reconnaissance de culpabilité ou de responsabilité²⁷⁰⁵. La Chancellerie et le PNF font de la régularisation de la dette fiscale une condition d'application de ces dispositifs de justice négociée. Ces procédures sont ainsi instrumentalisées afin de garantir le recouvrement de l'impôt.

572. Importance de la menace du procès pénal pour le continuum. Dès lors que pour bénéficier d'une procédure de justice pénale négociée, le fraudeur fiscal est tenu de payer la dette fiscale qui relève de la procédure administrative, alors les procédures de CRPC et de CJIP constituent des leviers de recouvrement au sein du continuum. Ces mesures pénales transactionnelles prolongent ainsi la procédure administrative de transaction fiscale au sein de

²⁷⁰¹ V. Tribunal de Paris, PNF, Publications, Articles thématiques, Comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC) au PNF, novembre et décembre 2021 ; L'application d'une procédure de CJIP pour fraude fiscale est assujettie à la régularisation de la situation fiscale, V. ministère de la Justice, circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, N° CRIM »2021 « -10 / G3 – 04/10/2021, p. 11 ; V. Ministère de la Justice, PNF, Lignes directrices sur la mise en œuvre de la convention judiciaire d'intérêt public, 16 janvier 2023, p. 21.

²⁷⁰² V. Art. 495-16 du Cpp, version en vigueur du 1^{er} oct. 2004 au 25 oct. 2018 ; V. ministère de la Justice, Circulaire du 2 septembre 2004 relative à la CRPC, JUS-D-04-30176C, CRIM-04-12-E8-02.09.04, S.D.J.P.G. n° 02-L-242, pp. 7-8.

²⁷⁰³ Pour un rappel historique des conditions d'adoption de la CJIP V. notamment **DEZEUZE (E.), PELLEGRIN (G.)**, « Extension du domaine de la transaction pénale : la convention judiciaire d'intérêt public », *La Semaine Juridique Edition Générale* n° 3, 16 janvier 2017, doct. 64 ; V. CE, 24 mars 2016, Avis sur un projet de loi relatif à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique, N° 391.262, p. 12.

²⁷⁰⁴ V. DGFIP, Cahier statistiques 2021, p. 19 ; V. Sénat, Commission des finances, mission d'information relative à la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, 26 octobre 2022, pp. 55-56.

²⁷⁰⁵ On peut reconnaître que l'acceptation d'une procédure de CRPC ou de CJIP traduit une reconnaissance du bien-fondé de la dette fiscale qui ressort de la procédure administrative.

l'instance pénale négociée et permettent au fraudeur d'éviter un procès ordinaire avec ses conséquences réputationnelles et professionnelles à condition d'avoir payé sa dette fiscale. Cette contractualisation de la réponse pénale fait cependant ressortir le manque de liberté du consentement de la personne mise en cause dès lors que celle-ci choisit la voie négociée sous la menace d'un procès pénal. Dans de telles circonstances, la pesanteur des risques réputationnels et professionnels du procès pénal pour fraude fiscale s'avère disproportionnée par rapport aux sanctions pécuniaires et au paiement de la dette fiscale relevant de l'application des dispositifs de CRPC ou de CJIP²⁷⁰⁶. Cette disproportion fait du procès pénal pour fraude fiscale, une incitation à l'acceptation des procédures de justice négociée car plus les peines sont lourdes et plus le fraudeur fiscal sera incité à accepter une CRPC ou une CJIP afin d'éviter ces sanctions pénales.

573. Dévoiement de la sanction pénale. L'effectivité de la réponse pénale dans le cadre de la justice négociée pour fraude fiscale par CRPC ou CJIP est un leurre qui occulte l'ineffectivité de la sanction pénale de la fraude fiscale. En effet, si la justice pénale négociée favorise un traitement rapide de la fraude ainsi que le recouvrement de l'impôt, elle renvoie le signal d'un laxisme répressif à l'encontre de la fraude fiscale. En effet, la justice pénale négociée permet au fraudeur fiscal d'éviter un procès pénal avec ses risques réputationnels et professionnels dès lors qu'il est en mesure de régulariser sa situation fiscale. La mise en place de cette nouvelle forme de justice pour fraude fiscale soulève un paradoxe eu égard au renforcement constant des sanctions pénales punissant ce délit. L'augmentation des peines pour fraude fiscale ne dissuade plus le fraudeur de commettre l'infraction dès lors qu'il a connaissance de la possibilité d'éviter ces sanctions ainsi que le procès au cours duquel elles sont prononcées.

L'intensification des peines renforce, selon nous, la menace du procès pénal et *in fine* l'incitation du fraudeur fiscal à opter pour un dispositif de CRPC ou de CJIP. On peut alors soutenir la thèse selon laquelle les politiques successives de renforcement des sanctions pénales²⁷⁰⁷ suscitent plus l'incitation à conclure une transaction de justice pénale négociée, qu'elles ne dissuadent la commission du délit de fraude fiscale. Le renforcement des sanctions pénales a donc des répercussions sur la procédure administrative car il incite le fraudeur à régulariser sa situation fiscale

²⁷⁰⁶ V. CEDH, 27 févr. 1980, n° 6903/75, *Deveer c. Belgique*, § 51, la Cour EDH précise que Le consentement est susceptible d'être vicié par la contrainte dès lors qu'existe une « *disproportion flagrante entre les deux termes de l'alternative offerte au requérant* » ; V. **DE SMET (B.)**, « De versnelling van de strafrechtspleging met instemming van de verdachte. Is invoering van een guilty plea naar Angelsaksisch model wenselijk ? », *préc.* ; V. **CORSTENS (G.)**, « La célérité de la procédure pénale aux Pays-Bas », *préc.* ; V. **BEENAERT (M.-A.)**, « *Négociation sur la peine et procès équitable* », *préc.*

²⁷⁰⁷ V. art. 15 de la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012 ; V. art. 9 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière ; V. art. 106 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018 ; V. art. 16 et 23 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude

à travers la conclusion d'une transaction fiscale. Le renforcement des sanctions pénales se répercute pareillement sur la procédure pénale car il incite le fraudeur à accepter de régulariser sa situation fiscale afin de bénéficier d'un dispositif de transaction pénale par CRPC ou par CJIP.

Force est de reconnaître que la sanction pénale fait l'objet d'un dévoiement au sein du continuum dès lors qu'elle est instrumentalisée afin d'inciter à la régularisation de la situation fiscale plutôt que de dissuader de commettre la fraude fiscale.

CONCLUSION DE PARTIE

574. Objectif fiscal de la répression pénale. Le particularisme de la répression pénale de la fraude fiscale s'observe au regard de l'instrumentalisation du droit pénal par l'autorité judiciaire afin de garantir le recouvrement de l'impôt. Dans un tel contexte, le droit de punir est utilisé comme un instrument de recouvrement de la dette fiscale. On peut remarquer, en matière de fraude fiscale, que la mobilisation de toutes les ressources du droit pénal par les autorités de poursuites et de jugement a pour finalité principale le paiement de l'impôt. L'intensification des moyens judiciaires de recherche et de punition de la fraude fiscale, la détermination des juges à condamner cette infraction, la poursuite de ce délit avec résolution sous des qualifications de droit commun, illustre un moralisme des pouvoirs publics qui ne doit pas occulter la préséance du paiement de l'impôt fraudé sur la juste punition du fraudeur fiscal. En effet, cette moralisation apparente de la lutte judiciaire contre la fraude fiscale aboutit à des condamnations pénales avec des peines dont la faiblesse suscite l'interrogation²⁷⁰⁸.

575. Voies judiciaires de recouvrement de l'impôt. Au sein du continuum, si l'autorité judiciaire utilise toutes les ressources du droit pénal afin d'obtenir la condamnation du fraudeur fiscal, une telle démarche a pour finalité le prononcé de la mesure de solidarité qui garantit le recouvrement de la dette fiscale²⁷⁰⁹. Au-delà du continuum, lorsque la fraude fiscale est poursuivie sous les qualifications d'escroquerie ou de blanchiment, si la condamnation de ces infractions ne permet pas d'appliquer la mesure de solidarité fiscale, elle permet toutefois à l'administration de recouvrer l'impôt et ses majorations sur constitution de partie civile. Lors d'un procès pour escroquerie à la TVA ou pour blanchiment de fraude fiscale, il revient l'administration fiscale qui représente l'État partie civile, de formuler la demande d'indemnisation²⁷¹⁰. L'administration fiscale peut ainsi obtenir, grâce au procès pénal pour escroquerie ou blanchiment, le paiement de l'impôt fraudé avec ses

²⁷⁰⁸ Sur la faiblesse des peines prononcées en matière de fraude fiscale, V. Assemblée nationale, Rapport d'information N° 982, sur les procédures de poursuite des infractions fiscales, 23 mai 2018, ce rapport précise qu'« en 2016, il y a eu 524 condamnations pour fraude fiscale. 87 % de ces décisions comportaient une peine d'emprisonnement (454 décisions) mais seulement 21 % une peine d'emprisonnement ferme (111 décisions) alors que le taux moyen d'emprisonnement ferme pour l'ensemble des condamnations correctionnelles est de 32 % ».

²⁷⁰⁹ Art. 1745 du CGI ; V. notamment **DETRAZ (S.)**, « La nature de la solidarité de l'article 1745 du Code général des impôts », *Dr. fisc.* 2012, n° 50, ét. 551.

²⁷¹⁰ V. ministère des Finances et des Comptes public, ministère de la Justice, Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, 22 mai 2014, p. 15, « La DGFIP peut être amenée à déposer plainte ou à se constituer partie civile, au nom de l'État français, dans les affaires où un préjudice de nature fiscale a été révélé, y compris les affaires pour lesquelles elle n'est pas à l'initiative des poursuites. Il pourra s'agir notamment d'affaires d'escroquerie à la TVA [...] ou relatives à du blanchiment de fraude fiscale ».

majorations, à mesure de l'influence intellectuelle de sa demande d'indemnisation sur le juge²⁷¹¹. Le procès pénal, au-delà du continuum, joue le rôle de levier de recouvrement de l'impôt fraudé.

576. Subordination de la justice pénale négociée à la procédure fiscale. L'instrumentalisation de la répression pénale de la fraude fiscale par l'autorité judiciaire est mise en relief par le dévoiement des dispositifs de justice pénale négociée applicables à la fraude fiscale depuis l'entrée en vigueur de la loi du 23 octobre 2018. En effet, les procédures de CRPC et de CJIP ne peuvent être mises en œuvre en l'absence de régularisation de la situation fiscale de l'intéressé²⁷¹². En faisant du paiement de la dette fiscale une condition de mise en œuvre des procédures de justice pénale négociée, la Chancellerie et le PNF instrumentalisent ces dispositifs de droit pénal afin qu'ils puissent garantir le recouvrement de l'impôt avec ses majorations. De telles conditions de mise en œuvre de la justice pénale négociée pour fraude fiscale confirment l'inscription de cette nouvelle forme de justice dans un continuum au sein duquel elle se retrouve subordonnée à une procédure administrative de recouvrement de la dette fiscale.

577. Synergie de la répression pénale classique avec la justice négociée. L'objectif de recouvrement de l'impôt qui s'infère de l'instrumentalisation de la répression pénale de la fraude fiscale, par l'autorité judiciaire, est corroboré par une remarquable synergie de la répression pénale classique avec la justice pénale négociée par CRPC et par CJIP. En effet, l'intensification moraliste de la répression pénale de la fraude fiscale qui ressort de l'augmentation des moyens de poursuite de cette infraction²⁷¹³, de la détermination des juges à condamner ce délit²⁷¹⁴ ou encore de

²⁷¹¹ L'administration fiscale dispose du monopole du contrôle fiscal ; V. art. L. 10 du LPF : « *L'administration des impôts contrôle les déclarations ainsi que les actes utilisés pour l'établissement des impôts, droits, taxes et redevances* » ; V. COLLET (M.), COLLIN (P.), *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux, recouvrement de l'impôt*, coll. Thémis droit, PUF, 4^{ème} éd. 2020, p. 26 ; V. notamment BIENVENU (J.-J.), LAMBERT (T.), VAPAILLE (L.), *Droit fiscal*, 5^e éd., PUF, 2021, pp. 167 à 172.

²⁷¹² La conclusion des dispositifs de justice négociée par CRPC et par CJIP est assujettie au paiement de l'impôt avec ses majorations ; Pour la CRPC, V. Tribunal de Paris, PNF, Publications, Articles thématiques, Comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC) au PNF, novembre et décembre 2021 ; Pour la CJIP, V. ministère de la Justice, circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, N° CRIM »2021 « -10 / G3 – 04/10/2021, p. 11 ; V. Ministère de la Justice, PNF, Lignes directrices sur la mise en œuvre de la convention judiciaire d'intérêt public, 16 janvier 2023, p. 21.

²⁷¹³ V. notamment l'instauration d'une procédure judiciaire d'enquête fiscale (V. Loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, art. 23) diligentée par des services de police fiscale (BNRDF, SEJF) sous la direction d'un parquet national financier (V. loi organique n° 2013-1115 du 6 décembre 2013 relative au procureur de la République financier).

²⁷¹⁴ V. sur ce point le premier chapitre de la seconde partie de notre thèse sur l'extension jurisprudentielle du champ d'application de la responsabilité pénale pour fraude fiscale et sur l'application de présomptions de responsabilité pénale pour fraude fiscale par la Cour de cassation ; V. Cass. crim., 19 janv. 1981, n° 80-90.252, les magistrats du quai de l'Horloge jugent que la disparition de l'impôt après que les faits ont été commis n'a aucun effet sur le prononcé d'une future condamnation pénale pour fraude fiscale ; V. Cass. crim., 16 avr. 2008, n° 07-86.244, la Cour de cassation considère qu'un contribuable peut être l'auteur d'une fraude fiscale par défaut de déclaration quand bien même ce dernier ne serait débiteur d'aucun impôt ; V. Cass. crim., 21 sept. 2011, n° 09-86.657 ; V. Cass. crim., 1^{er} déc. 2021, n°

l'aggravation des peines²⁷¹⁵, participent au renforcement de la menace du procès pénal qui, rappelons-le, incite à la régularisation de la situation fiscale, afin de bénéficier de la mise en œuvre d'instruments de justice négociée permettant d'éviter un procès pénal. On peut ainsi soutenir la thèse selon laquelle la moralisation de la lutte contre la fraude fiscale contribue à l'instrumentalisation de la justice pénale négociée aux fins de recouvrement de l'impôt.

D'un autre côté, la répression pénale classique demeure une garantie de recouvrement de l'impôt en cas d'échec de la mise en œuvre des dispositifs de justice négociée, sur inacceptation de la personne mise en cause ou sur refus d'homologation ou refus de validation par le juge. Dans de telles circonstances, le fraudeur fiscal est renvoyé devant la juridiction pénale²⁷¹⁶, en mesure de prononcer la solidarité fiscale, ou de condamner ce délinquant à indemniser l'État français à hauteur de l'impôt fraudé avec ses majorations si la fraude fiscale a été poursuivie sous la qualification de blanchiment²⁷¹⁷. Il importe de rappeler qu'en cas de refus d'homologation ou de refus de validation d'une procédure de CRPC ou de CJIP, la juridiction de renvoi parvient plus facilement à la condamnation du fraudeur fiscal eu égard à sa connaissance de l'aveu, de culpabilité ou de responsabilité, recueilli avant la décision du juge de refuser la mise en œuvre de ces procédures de justice pénale négociée.

En tout état de cause, en matière de fraude fiscale, l'instrumentalisation de la répression pénale, classique ou négociée, par l'autorité judiciaire, poursuit un objectif plus fiscal que répressif. Les autorités de poursuite et de jugement affectent ainsi toutes les ressources du droit pénal au service de la procédure fiscale dont elles garantissent le succès et *in fine* le recouvrement de l'impôt.

20-83.235, la Cour de cassation considère qu'un impôt qui disparaît après la commission des faits de fraude fiscale est de nul effet sur la constitution de ce délit ; V. Cass. crim., 22 nov. 2017, n° 16-86.550, les hauts magistrats jugent que le gérant d'une société doit être tenu pour responsable des obligations fiscales de l'entreprise en l'absence de toute délégation de pouvoirs ; V. Cass. crim., 24 mars 2004, n° 03-83.345, selon la Cour de cassation, la présomption légale de responsabilité des art. L. 223-22 et L. 225-251 du Code de commerce trouve à s'appliquer en matière de fraude fiscale.

²⁷¹⁵ V. Loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012, V. notamment art 15 portant modification de l'art. 1741 du CGI, la loi augmente le quantum des peines pour fraude fiscale aggravée à sept ans d'emprisonnement et un million d'euros d'amende ; V. al. 1 de l'art. 1741 du CGI modifié par la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, désormais, l'amende peut être portée au double du produit tiré de l'infraction ; V. Loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018, la loi augmente pour fraude fiscale aggravée à trois millions d'euros.

²⁷¹⁶ Pour le renvoi devant la juridiction correctionnelle ou d'instruction à la suite d'un refus d'homologation de CRPC, V. art. 495-12 du Cpp ; Pour le renvoi devant la juridiction correctionnelle ou d'instruction à la suite d'un refus de validation de CJIP, V. III de l'art. 41-1-2 du Cpp.

²⁷¹⁷ V. ministère des Finances et des Comptes public, ministère de la Justice, Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, 22 mai 2014, p. 15, « *La DGFIP peut être amenée à déposer plainte ou à se constituer partie civile, au nom de l'État français, dans les affaires où un préjudice de nature fiscale a été révélé, y compris les affaires pour lesquelles elle n'est pas à l'initiative des poursuites. Il pourra s'agir notamment d'affaires d'escroquerie à la TVA [...] ou relatives à du blanchiment de fraude fiscale* » ; V. notamment Cass. crim., 30 juin 2021, n° 20-83.355, § 40.

CONCLUSION GÉNÉRALE

578. Instrumentalisation du droit pénal. Le particularisme de la répression pénale de la fraude fiscale repose essentiellement sur la subordination de la procédure pénale à la procédure fiscale. Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale atteste d'emblée d'une telle subordination à deux égards. En premier lieu, sans une décision de l'administration fiscale, le ministère public n'est pas en mesure de mettre en mouvement l'action publique²⁷¹⁸. En second lieu, lorsque l'administration fiscale décide de permettre la mise en mouvement de l'action publique, les faits poursuivis par le parquet sont ceux qui ont été choisis par l'administration afin de prolonger sa procédure fiscale à travers la procédure pénale²⁷¹⁹. En toutes circonstances, le fiscal tient le pénal et dessine un continuum de répression de la fraude fiscale avec le recouvrement de l'impôt pour principale finalité. Le continuum de répression de la fraude fiscale dirigé par l'administration fiscale sous la subordination hiérarchique du ministre du Budget est un élément marquant du particularisme de la répression pénale de la fraude fiscale. Cet assemblage répressif organise une instrumentalisation du droit pénal à maints égards par l'administration fiscale sous la tutelle du pouvoir exécutif. Initiée par l'administration fiscale, la répression pénale est utilisée comme un instrument de contrôle fiscal²⁷²⁰, comme un instrument de renforcement des sanctions fiscales²⁷²¹ et comme un instrument de recouvrement de la dette fiscale.

La moralisation de la répression de la fraude fiscale par les pouvoirs publics et le renforcement conséquent de l'arsenal répressif corroborent cette instrumentalisation du droit pénal. Le droit de punir est employé afin de garantir l'appréhension du fraudeur fiscal par les autorités de poursuites, de s'assurer de la condamnation de ce délinquant et de permettre à l'administration de recouvrer l'impôt sur prononcé de la mesure de solidarité ou sur indemnisation du préjudice subi par l'État

²⁷¹⁸ V. art. L. 228 du LPF ; V. **CABON (S.-M.)**, « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du « verrou de Bercy » », *Dr. fisc.* n° 46, 13 Novembre 2014, 620 ; V. **DETRAZ (S.)**, « Délit général de fraude fiscale et autres délits communs à tous les impôts », *JurisClasseur Procédures fiscales*, Fasc. 705, 23 Octobre 2018, mise à jour 15 janv. 2020 ; **SALOMON (R.)**, « Chroniques - Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.* n° 6-7, 6 Février 2020, 131.

²⁷¹⁹ V. sur ce point le Titre II de la première partie de notre thèse sur la participation de la procédure pénale au contrôle fiscal et au recouvrement de l'impôt (Chapitre I du Titre II) et sur le renforcement des sanctions fiscales par des sanctions pénales (Chapitre II du Titre II).

²⁷²⁰ V. Loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, art. 23 ; V. notamment **MICHAUD (P.)**, « L'enquête fiscale judiciaire sous le contrôle du Parquet », *Gaz. Pal.* 30 janv. 2010, p. 13.

²⁷²¹ La fonction d'instrument de renforcement des sanctions fiscales remplie par la répression pénale est validée par les juges européens et français ; V. CEDH, gr. ch., 15 novembre 2016, n° 24130/11, n° 29758/11, *A et B c/ Norvège*, §§ 147 et 153 ; V. CJUE, gr. ch., 20 mars 2018, aff. C-524/15, *Luca Mancini*, pt. 63 ; V. Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, *M. Alec W. et autre [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale]*, cons. 25 ; Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *M. Jérôme C. [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale]*, cons. 25.

français²⁷²². L'instrumentalisation du droit pénal par l'autorité judiciaire afin de garantir le recouvrement de l'impôt s'observe également au regard de l'application des instruments de justice négociée au délit de fraude fiscale. À cet égard, dès lors que la mise en œuvre des procédures de CRPC et de CJIP est assujettie à la régularisation de la situation fiscale de l'intéressé, ces dispositifs jouent le rôle de leviers de recouvrement de l'impôt avec ses majorations²⁷²³.

579. Subordination du juste à l'utile. Le particularisme de la répression pénale de la fraude fiscale se retrouve au cœur d'un rapport dialectique entre le juste et l'utile. L'instrumentalisation du droit pénal par l'administration fiscale et par l'autorité judiciaire afin de garantir le recouvrement de l'impôt place, selon nous, le juste au service de l'utile. En effet, la rétribution, qui serait une réponse juste en matière de fraude fiscale eu égard à la gravité de cette infraction, cède le pas à une répression constituée de peines légères prononcées lors de condamnations qui garantissent le recouvrement de la dette fiscale²⁷²⁴. La rétribution fait par ailleurs défaut à la réponse pénale négociée qui est mise en œuvre pour fraude fiscale sur régularisation de la situation fiscale de l'intéressé. Dans de telles conditions, la répression pénale de la fraude fiscale ne répond pas aux recommandations de BECCARIA selon lesquelles « *les peines doivent être proportionnées aux délits* »²⁷²⁵ et que « *la véritable mesure des délits, c'est le dommage qu'ils causent à la société* »²⁷²⁶. En effet, les conditions dans lesquelles la fraude fiscale est pénalement réprimée soulève une disproportion entre la peine

²⁷²² Le procès pénal est instrumentalisé afin de garantir le recouvrement de l'impôt en considération de la faculté pour le juge pénal de prononcer une mesure de solidarité fiscale, V. art. 1745 du CGI ; V. notamment **DETRAZ (S.)**, « La nature de la solidarité de l'article 1745 du Code général des impôts », *Dr. fisc.* 2012, n° 50, ét. 551 ; Lorsque la fraude fiscale est poursuivie sous les qualifications d'escroquerie et de blanchiment, le procès pénal est instrumentalisé afin de permettre à l'administration partie civile représentant l'État français de recouvrer l'impôt avec ses majorations via l'indemnisation du préjudice de ces nouvelles qualifications, V. ministère des Finances et des Comptes public, ministère de la Justice, Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, 22 mai 2014, p. 15, « *La DGFIP peut être amenée à déposer plainte ou à se constituer partie civile, au nom de l'État français, dans les affaires où un préjudice de nature fiscale a été révélé, y compris les affaires pour lesquelles elle n'est pas à l'initiative des poursuites. Il pourra s'agir notamment d'affaires d'escroquerie à la TVA [...] ou relatives à du blanchiment de fraude fiscale* ».

²⁷²³ La conclusion des dispositifs de justice négociée par CRPC et par CJIP est assujettie au paiement de l'impôt avec ses majorations ; Pour la CRPC, V. Tribunal de Paris, PNF, Publications, Articles thématiques, Comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC) au PNF, novembre et décembre 2021 ; Pour la CJIP, V. ministère de la Justice, circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, N° CRIM »2021 « -10 / G3 – 04/10/2021, p. 11 ; V. Ministère de la Justice, PNF, Lignes directrices sur la mise en œuvre de la convention judiciaire d'intérêt public, 16 janvier 2023, p. 21.

²⁷²⁴ Sur la faiblesse des peines prononcées en matière de fraude fiscale, V. Assemblée nationale, Rapport d'information N° 982, sur les procédures de poursuite des infractions fiscales, 23 mai 2018, ce rapport précise qu'« *en 2016, il y a eu 524 condamnations pour fraude fiscale. 87 % de ces décisions comportaient une peine d'emprisonnement (454 décisions) mais seulement 21 % une peine d'emprisonnement ferme (111 décisions) alors que le taux moyen d'emprisonnement ferme pour l'ensemble des condamnations correctionnelles est de 32 %* » ; Le rapport précise de surcroît que la peine d'emprisonnement ferme moyenne pour fraude fiscale est de 11,6 mois. Il importe de rappeler que les peines d'emprisonnement ferme de moins de 12 mois, peuvent bénéficier d'un aménagement en vertu des articles 132-25 du Code pénal et 723-15 du Code de procédure pénale ; V. sur ce point **SPIRE (A.), WEIDENFELD (K.)**, « Chapitre 5. Des peines invisibles » in *L'impunité fiscale. Quand l'État brade sa souveraineté*, ss. la dir. de Spire Alexis, Weidenfeld Katia, *La Découverte*, 2015, pp. 103-129.

²⁷²⁵ **BECCARIA (C.)**, *Des délits et des peines*, § XXIII Que les peines doivent être proportionnées aux délits.

²⁷²⁶ *Ibidem*, § XXIV De la mesure des délits.

infligée pour fraude fiscale et la gravité de ce trouble à l'ordre public qui cause un préjudice financier et moral à la société tout entière²⁷²⁷.

580. Nécessité du recouvrement de l'impôt fraudé. En matière de fraude fiscale, on pourrait comprendre une telle subordination du juste à l'utile en raison de la nécessité de recouvrer l'impôt qui représente 95 % des recettes de l'État²⁷²⁸. Ces recettes contribuent à la réalisation des dépenses de l'État classées en 32 missions dont cinq principales : l'éducation et la recherche, la défense et les sécurités, les politiques sociales, le développement durable, la justice. La France a un besoin crucial de recouvrer l'impôt fraudé qui serait susceptible de réduire le déficit budgétaire annuel et permettre aux recettes de couvrir les dépenses. Le rapport annuel de la Cour des comptes sur le budget de l'État en 2022 révèle un déficit budgétaire de 151,4 milliards d'euros, puisque les recettes dont le montant s'élève 287,4 milliards d'euros n'ont pas été en mesure de couvrir des dépenses d'un montant de 445,6 milliards d'euros²⁷²⁹. L'impôt qui échappe chaque année au budget de l'État en raison de la fraude fiscale peut se chiffrer en plusieurs dizaines de milliards d'euros par an, voire une centaine selon les estimations les plus larges²⁷³⁰. Le recouvrement de cette ressource manquante apporterait certainement une solution immédiate afin de réduire le déficit budgétaire annuel. On pourrait ainsi comprendre le traitement pragmatique de la fraude fiscale par l'administration fiscale et par l'autorité judiciaire qui utilisent la force du droit pénal afin de garantir le recouvrement de l'impôt fraudé.

581. Dangers du manque de rétribution. Toutefois, l'instrumentalisation du droit pénal, afin de contribuer à l'équilibre budgétaire, peut s'avérer funeste pour la collectivité nationale d'un point de vue criminologique. En effet, la condamnation pénale de la fraude fiscale en raison de la faiblesse des peines prononcées fait ressortir un évident manque de rétribution, notamment en termes de privation de liberté. À cet égard, des études sociologiques ont relevé le caractère invisible des peines prononcées pour fraude fiscale²⁷³¹. Seul l'opprobre suscité par le procès pénal avec ses

²⁷²⁷ V. ministère des Finances et des Comptes publics, ministère de la Justice, circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, NOR : FCPE1412006C, 22 mai 2014, p. 1.

²⁷²⁸ Ministère de l'Économie des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique, *Le budget de l'État, Recettes de l'État*, economie.gouv.fr.

²⁷²⁹ Cour des comptes, Finances et comptes publics, *Le budget de l'État en 2022, Résultats et gestion*, avril 2023, p. 28 et s.

²⁷³⁰ V. notamment **DETRAZ (S.), SALOMON (R.)**, *Précis de droit pénal fiscal*, LexisNexis, 2021, p. 12, les auteurs font référence à **PANDO (A.)**, « Fraude aux prélèvements obligatoires : la Cour des comptes épingle Bercy », *LPA* 7 janv. 2020, N° 150b6, p. 3 ; V. Audition de Solidaires Finances Publiques à la Cour des comptes, juin 2023, p. 14, le syndicat Solidaires Finances Publiques estime que la fraude fiscale cause un préjudice financier de 80 à 100 milliards d'euros chaque année.

²⁷³¹ V. sur ce point **SPIRE (A.), WEIDENFELD (K.)**, « Chapitre 5. Des peines invisibles » *préc.*

conséquences réputationnelles et professionnelles maintient, selon nous, la fonction de dissuasion de la répression pénale de la fraude fiscale.

Pourtant, cette fonction de dissuasion s'avère inopérante puisque l'ordre juridique français permet au fraudeur fiscal d'éviter de subir l'opprobre en lui donnant l'occasion d'éviter un procès pénal par le biais d'instruments de justice négociée dont disposent l'administration fiscale et l'autorité judiciaire. D'une part, le verrou de Bercy se distingue comme un dispositif de justice négociée utilisé par l'administration fiscale afin de terminer la procédure fiscale de recouvrement, en permettant à un fraudeur fiscal d'éviter un procès pénal et l'opprobre qui en résulte sur régularisation de sa situation fiscale par transaction. D'autre part, le fraudeur fiscal est pareillement en mesure d'éviter de subir l'opprobre du procès pénal, à condition d'avoir préalablement régularisé sa situation fiscale, grâce à l'application des procédures de CRPC et de CJIP par l'autorité judiciaire. On peut ainsi remarquer que la justice pénale négociée, lorsqu'elle est appliquée par l'autorité judiciaire, se présente comme un verrou de la place Vendôme qui, à l'image du verrou de Bercy, dresse, sous la subordination du pouvoir exécutif, une entrave à la justice pénale dans sa dimension rétributive et *in fine* dissuasive.

L'instrumentalisation de la répression pénale de la fraude fiscale aux fins de recouvrement de l'impôt fait ainsi obstacle à la fonction de dissuasion du droit de punir et demeure, selon nous, l'une des principales causes de l'augmentation de cette criminalité à laquelle les pouvoirs publics opposent peu de fermeté. La prévalence du recouvrement de l'impôt sur la punition du fraudeur fiscal, illustrée par l'absence de rétribution effective de la fraude fiscale et par la possibilité d'éviter un procès pénal sur paiement de la dette fiscale, engendre un déficit de dissuasion qui contribue à la croissance de ce trouble à l'ordre public et à l'amplification du préjudice financier et moral que cause ce délit à la collectivité nationale. Il importe d'observer que les politiques gouvernementales d'aggravation des peines pour fraude fiscale ne sont d'aucun effet sur la progression de ce fléau social dès lors qu'il est possible pour un délinquant fiscal d'éviter ces sanctions pénales sur régularisation de sa situation fiscale. En effet, le renforcement des peines ne dissuade pas de frauder l'impôt, il contribue simplement à inciter l'auteur d'une fraude fiscale à conclure une transaction donnant lieu au recouvrement de la dette fiscale.

582. Justice retenue par l'exécutif. Quel que soit le vecteur de répression de la fraude fiscale, administratif ou pénal, la prévalence du pouvoir exécutif sur le judiciaire façonne une réponse particulière à cette infraction par le biais d'une proposition d'évitement d'un procès pénal en échange du recouvrement de l'impôt. À l'instar de la répression administrative, la répression pénale de la fraude fiscale met en exergue une abdication du juste en faveur de l'utile sous la tutelle du

pouvoir exécutif. L'ordre juridique français renvoie ainsi aux potentiels fraudeurs fiscaux le signal selon lequel il suffit de payer l'impôt fraudé avec une amende afin d'éviter un procès pénal. Dans de telles circonstances, la répression pénale de la fraude fiscale perd sa fonction de dissuasion puisque celle-ci est détournée afin de favoriser la conclusion d'une transaction permettant de recouvrer l'impôt fraudé avec ses majorations administratives.

La répression pénale de la fraude fiscale est marquée depuis le XIX^{ème} siècle par une instrumentalisation du droit pénal afin de recouvrer la dette fiscale. Cette instrumentalisation du droit de punir s'illustre essentiellement à travers l'utilisation de la menace du procès pénal comme un levier d'incitation au paiement de l'impôt fraudé avec ses majorations par la voie d'une transaction avec l'administration fiscale.

Le particularisme de la répression pénale de la fraude fiscale suscite l'impression selon laquelle le glaive de Thémis, titanide de la justice, est détourné de sa fonction de punition pour un rôle d'épée de Damoclès retenue par le recouvrement de l'impôt.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION.....	13
I – Les caractéristiques du particularisme de la répression pénale de la fraude fiscale.....	24
A - La dépendance de la répression pénale à l'égard de la procédure fiscale.....	24
1 – La rétention des poursuites pénales entre les mains de l'administration fiscale.....	24
2 – Le concours de la répression pénale à la procédure fiscale.....	27
B – Le renforcement constant de la répression pénale de la fraude fiscale.....	33
1 – La moralisation du traitement de la fraude fiscale.....	33
2 - La systématisation de la réponse pénale pour fraude fiscale.....	36
II – Les raisons de l'existence du particularisme de la répression pénale de la fraude fiscale.....	38
A – L'inscription de la répression pénale de la fraude fiscale sein d'un continuum.....	39
1 – Le prolongement de la procédure fiscale d'enquête à travers la répression pénale.....	39
2 – Le prolongement de la procédure fiscale de sanction à travers la répression pénale.....	40
3 – Le prolongement de la procédure fiscale de recouvrement à travers la répression pénale.....	41
B – L'instrumentalisation de la répression pénale de la fraude fiscale au sein du continuum.....	42
1 - L'utilisation de toutes les ressources de la procédure pénale pour le recouvrement de l'impôt...	44
2 - L'utilisation de la menace du procès pénal pour le recouvrement de l'impôt.....	46
 PREMIÈRE PARTIE : L'INSTRUMENTALISATION DE LA RÉPRESSION PÉNALE PAR L'ADMINISTRATION FISCALE.....	 49
 TITRE I : LE DÉCLENCHEMENT DE L'ACTION PUBLIQUE AU SEIN DU CONTINUUM ADMINISTRATIF DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE... 	 51
 CHAPITRE I : LA MAÎTRISE DU DÉCLENCHEMENT DES POURSUITES PÉNALES PAR L'ADMINISTRATION FISCALE.....	52
Section I - La construction du pouvoir de l'administration dans le cadre des poursuites pénales.....	53
Sous-section I - L'évolution du pouvoir de l'administration : de l'exercice de l'action publique, au déclenchement des poursuites pénales.....	54
§ 1 - L'exercice exclusif de l'action publique par l'administration fiscale.....	54
A - L'exercice exclusif de l'action publique au visa du pouvoir de transaction de l'administration...	55
1 - L'influence de la transaction fiscale sur la jurisprudence des hauts magistrats.....	55

2 - La validation du paradoxe de la mainmise de l'administration partie civile sur l'action publique.....	56
B - L'éviction du ministère public au visa du pouvoir de transaction de l'administration fiscale.....	56
1 - Une éviction des procureurs à travers la délégation totale de l'action publique à la régie.....	57
2 - Une éviction des procureurs de l'action publique sans fondement juridique pertinent.....	58
§ 2 – Le pouvoir de l'administration de déclencher des poursuites pénales.....	60
A - Le monopole de l'administration sur les voies de déclenchement des poursuites pénales.....	61
1 - Le monopole de l'administration sur la plainte.....	61
a - L'inscription de la plainte dans un dispositif de mise en mouvement de l'action publique.....	61
b - L'exclusivité du droit de dépôt de plainte de l'administration.....	62
2 - Le monopole de l'administration sur la dénonciation.....	63
a - Les strictes conditions de la dénonciation.....	63
b - L'exclusivité du droit de dénonciation de l'administration.....	64
B – L'étendue du champ d'application des poursuites pénales pour fraude fiscale.....	65
1 - La formulation englobante du texte d'incrimination de la fraude fiscale.....	65
2 - La prise en compte d'agissements punis d'emprisonnement.....	67
Sous-section II - Le pouvoir discrétionnaire de l'administration sur le déclenchement des poursuites pénales.....	68
§ 1 - L'indigence des contrepouvoirs de déclenchement des poursuites.....	69
A - L'insignifiance des limitations du pouvoir discrétionnaire de l'administration.....	70
1 - La Commission des infractions fiscales, garantie insuffisante contre l'arbitraire.....	70
a - Le caractère illusoire de la protection de la CIF.....	71
b - Le rétrécissement du champ de compétence de la Commission des infractions fiscales.....	73
2 - L'obligation de dénonciation garantie insuffisante contre l'arbitraire de l'administration.....	75
a - La maîtrise des critères de dénonciation par l'administration.....	75
b - Le caractère fragmentaire de la dénonciation obligatoire au parquet.....	76
B – Le manque de prise des limitations sur le pouvoir de dépôt plainte de l'administration.....	77
1 - Le manque de prise de la CIF sur le pouvoir de dépôt plainte de l'administration.....	77
2 - Le manque de prise de la dénonciation sur le pouvoir de dépôt plainte de l'administration.....	78
§ 2 - L'indigence de contrôle juridictionnel du déclenchement des poursuites.....	79
A - L'absence de contrôle juridictionnel du dépôt de la plainte.....	79
1 - L'incompétence du juge administratif dans le contrôle du dépôt de la plainte pour fraude fiscale.....	80
2 - La réticence du juge pénal au contrôle du dépôt de la plainte pour fraude fiscale.....	81

B - L'absence de contrôle juridictionnel de la dénonciation au parquet.....	83
Section II - La justification du pouvoir de l'administration dans le cadre des poursuites pénales.....	84
Sous-section I - La justification technique du pouvoir de l'administration.....	85
§ 1 - L'expertise de l'administration dans la détection des fraudes les plus répréhensibles.....	85
A - La pertinence des pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale.....	85
B - L'influence intellectuelle de la procédure fiscale sur le juge pénal.....	86
§ 2 - La sélection des fraudes graves par l'administration pour une bonne administration de la justice.....	88
A - La promptitude du processus administratif de sélection des dossiers répréhensibles.....	88
1 - La maîtrise des règles fiscales par les services fiscaux.....	89
2 - L'affranchissement de la procédure fiscale des exigences de la procédure pénale.....	90
B - L'évitement de l'engorgement des juridictions répressives.....	92
Sous-section II - La justification dogmatique du pouvoir de l'administration.....	93
§ 1 - La ressemblance apparente de régime entre la fraude fiscale et le délit privé.....	94
A - L'idée d'une parenté de la fraude fiscale avec les délits privés dans la loi.....	94
1 - La ressemblance de la fraude fiscale avec les délits privés.....	95
2 - La divergence entre la fraude fiscale et les délits privés.....	96
B - L'idée d'une parenté de la fraude fiscale avec les délits privés dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel.....	97
§ 2 - La différence des effets de la fraude fiscale par rapport à ceux d'un délit privé.....	98
A - La société tout entière véritable victime de la fraude fiscale.....	99
B - Le fondement incertain du dispositif de déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale.....	100
1 - La création d'une règle dérogatoire au droit commun.....	100
2 - L'absence de texte de la subordination de la répression pénale à l'administration.....	101
CONCLUSION DE CHAPITRE.....	104

CHAPITRE II : LE POUVOIR DE L'ADMINISTRATION FISCALE DE RENONCER AUX POURSUITES PÉNALES.....106

Section I - Le verrou de Bercy, pouvoir administratif de renonciation aux poursuites.....107

Sous-section I - L'administration premier juge de la renonciation à l'action publique.....107

§ 1 - Le pouvoir renonciation aux poursuites pénales véritable définition du verrou de Bercy.....108

A - Le verrou de Bercy pouvoir exclusif de renonciation aux poursuites par l'administration.....108

1 - La délimitation du verrou de Bercy à la renonciation aux poursuites de l'administration.....	109
2 - L'exclusion de la CIF du mécanisme du verrou de Bercy.....	110
B - L'intangibilité du pouvoir de renonciation aux poursuites de l'administration.....	110
1 - Un pouvoir de renonciation pérenne malgré la perte de l'exercice de l'action publique.....	111
2 - Un pouvoir de renonciation pérenne en dépit des aménagements de la mise en mouvement de l'action publique.....	111
§ 2 - L'absence de contrôle juridictionnel de la renonciation aux poursuites pénales.....	113
A - L'absence de contrôle juridictionnel de la renonciation au dépôt de plainte.....	113
B - L'absence de contrôle juridictionnel de la renonciation à la dénonciation.....	115
Sous-section II - La réparation du préjudice du Trésor, principale finalité du verrou de Bercy.....	116
§ 1 - L'extinction de l'action publique par transaction fiscale.....	117
A - L'extinction de l'action publique par des procédures de transaction fiscale.....	118
1 - L'extinction de l'action publique par transaction pour la majorité des dossiers répressifs.....	118
2 - L'extinction récente de l'action publique par transaction dans le cadre des fraudes graves.....	119
B - L'assimilation des procédures de transaction fiscale à des transactions pénales officieuses.....	121
1 - Le silence de la loi sur l'extinction de l'action publique par transaction.....	121
2 - Le silence de la loi sur l'extinction de l'action publique par régularisation.....	122
§ 2 - La répression pénale comme levier d'incitation à la transaction fiscale.....	124
A - Le renforcement constant de l'arsenal répressif à l'encontre de la fraude fiscale.....	125
1 - L'intensification constante des dispositifs d'enquête judiciaire.....	126
2 - L'aggravation constante des peines encourues pour fraude fiscale.....	127
B - L'effet d'incitation à la transaction du renforcement constant de l'arsenal répressif.....	129
1 - La pertinence du risque pénal comme incitant à la transaction.....	129
2 - Le dévoiement de la répression pénale vers une fonction d'instrument de négociation.....	130
Section II - Le verrou de Bercy pouvoir administratif de classement sans suite.....	131
Sous-section I - La substitution explicite de l'administration fiscale au ministère public.....	133
§ 1 - Un pouvoir de classement attentatoire à l'État de droit.....	133
A - L'incidence du verrou de Bercy sur le principe de séparation des pouvoirs.....	134
1 - L'éviction totale de l'autorité judiciaire par le verrou de Bercy.....	135
2 - L'absolution du délinquant fiscal par le pouvoir exécutif.....	136
B - L'incidence du verrou de Bercy sur le principe d'égalité.....	137
1 - Une atteinte à l'égalité des citoyens devant la loi pénale.....	138
2 - Une atteinte à l'égalité des citoyens devant les charges publiques.....	139

a - Des disparités de traitement fiscal entre les contribuables dans leur ensemble.....	139
b - Des disparités de traitement fiscal entre les contribuables maintenus sous le verrou de Bercy.....	140
§ 2 - Un pouvoir de classement non pris en compte par le Conseil constitutionnel.....	141
A - La focalisation du Conseil constitutionnel sur le déclenchement des poursuites.....	142
1 - L'inefficacité du grief fondé sur l'atteinte à la séparation des pouvoirs.....	143
2 - L'inefficacité du grief fondé sur l'atteinte à l'égalité.....	146
B - La limitation du contrôle du Conseil constitutionnel aux dispositions législatives.....	148
Sous-section II - Une transgression implicite du principe de légalité criminelle.....	150
§ 1 – La méconnaissance de la légalité procédurale par le verrou de Bercy.....	151
A - L'absence du pouvoir administratif de classement des fraudes fiscales dans la loi.....	151
B - Le caractère arbitraire du pouvoir administratif de classement des fraudes fiscales.....	153
1 - Le caractère illégal du pouvoir administratif de classement des fraudes fiscales.....	153
2 - Le caractère absolu du pouvoir administratif de classement des fraudes fiscales.....	154
a - Une décision administrative de classement exempte d'encadrement.....	155
b - Une décision administrative de classement irrévocable.....	156
§ 2 - L'invocabilité de la légalité criminelle par l'intermédiaire de l'incompétence négative.....	157
A - L'exigence du non-épuisement de la compétence du législateur.....	158
1 - L'insuffisance de l'intervention du législateur fondement de l'incompétence négative.....	159
2 - L'insuffisance de l'intervention du législateur trait caractéristique du verrou de Bercy.....	160
B – La condition de la violation d'un droit fondamental.....	161
CONCLUSION DE CHAPITRE.....	163

CONCLUSION DE TITRE.....165

TITRE II : L'APPORT DU PROCÈS PÉNAL AU CONTINUUM ADMINISTRATIF DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE.....167

CHAPITRE I : LE PROLONGEMENT DE LA PROCÉDURE FISCALE Á TRAVERS LE PROCÈS PÉNAL.....168

Section I - Le concours des poursuites pénales à la procédure fiscale.....169

Sous-section I - L'utilisation de l'enquête judiciaire au profit du contrôle fiscal.....169

§ 1 - La facilitation du contrôle fiscal via la procédure judiciaire d'enquête fiscale.....170

A - La judiciarisation de l'enquête fiscale.....170

1 – Le traitement des fraudes fiscales complexes.....	170
2 – L’extension du champ d’application de la procédure judiciaire d’enquête fiscale par le législateur.....	171
B – La création d’officiers fiscaux judiciaires.....	173
1 – La garantie du recouvrement par l’hybridation des compétences fiscales et judiciaires.....	173
2 – La garantie du recouvrement par l’instauration d’une police fiscale à Bercy.....	176
§ 2 - La fragilisation des garanties du contribuable dans la procédure judiciaire d’enquête fiscale.....	179
A – La précarisation des droits de la défense du contribuable.....	179
1 - L’institution d’une présomption légale de culpabilité.....	180
2 - L’exclusion du contrôle de la CIF.....	182
B – Les dérogations aux droits procéduraux du contribuable.....	183
1 - La prorogation du délai de reprise de l’administration.....	183
2 - L’exclusion des limites du contrôle fiscal.....	187
a – La perte de la garantie de ne pas subir un renouvellement du contrôle fiscal.....	187
b - La perte de la garantie de la limitation de durée du contrôle sur place.....	188
Sous-section II - La continuation des prérogatives de l’administration fiscale à travers les poursuites pénales.....	189
§ 1 - L’exercice du droit de communication de l’administration au cœur de la procédure pénale.....	189
A - La prévalence du droit de communication de l’administration.....	189
B – La contribution du droit de communication au contrôle fiscal.....	190
§ 2 – La préservation des intérêts financiers de l’administration par le biais de saisies pénales.....	192
A – L’efficacité des mesures de saisie pénale spéciale.....	193
1 - La simplification du placement des biens du contribuable sous main de justice.....	193
2 – L’invulnérabilité juridictionnelle des mesures de saisie pénale spéciale.....	195
B - la finalité plus budgétaire que répressive des mesures de saisie pénale spéciale.....	197
1 - L’orientation confiscatoire des mesures de saisie pénale spéciale.....	198
2 – L’amélioration de la gestion des biens saisis.....	200
Section II – L’utilisation du procès pénal pour le recouvrement de l’impôt.....	202
Sous-section I - La singularité de l’action civile de l’administration : la direction de l’action publique.....	203

§ 1 - L'influence de l'administration sur le juge pénal dans la reconnaissance de la fraude fiscale.....	203
A - L'établissement de l'élément intentionnel de la fraude fiscale sous la direction de l'administration.....	204
B - L'établissement de l'élément matériel de la fraude fiscale sous la direction de l'administration.....	205
1 - La constitution préalable du dossier d'accusation par l'administration fiscale.....	205
2 - La direction des investigations de l'autorité judiciaire par l'administration fiscale.....	206
§ 2 - La confusion de l'action civile de l'administration fiscale avec l'exercice de l'action publique.....	207
A - La finalité plus répressive que réparatrice de l'action civile de l'administration.....	208
1 - La contribution de l'action civile de l'administration à l'établissement de la culpabilité du contribuable.....	209
2 - la réfutation par la Cour de cassation de l'objectif indemnitaire de l'action civile de l'administration.....	210
a - L'incompétence du juge pénal pour la réparation du préjudice causé par la fraude fiscale.....	211
b - La dispense d'invocation d'un préjudice dans la constitution de partie civile de l'administration.....	212
B - Le positionnement de l'administration au procès pénal comme une partie principale.....	212
1 - Le caractère décisif de l'intervention de l'administration fiscale au procès pénal.....	213
2 - L'affranchissement de l'action civile de l'administration fiscale des exigences du procès pénal.....	214
a - La méconnaissance de la présomption d'innocence par l'action civile de l'administration fiscale.....	214
b - La méconnaissance des règles de l'appel par l'action civile de l'administration fiscale.....	216
Sous-section II - La finalité de l'action civile de l'administration : le prononcé de la solidarité fiscale.....	221
§ 1 - La solidarité fiscale instrument de recouvrement de l'impôt au cœur du procès pénal.....	222
A - La limitation de l'assiette de la mesure de solidarité à la dette fiscale.....	223
1 - La portée de la solidarité sur l'impôt <i>stricto sensu</i>	223
2 - Le recouvrement des pénalités fiscales par la solidarité.....	223
B - L'assurance du paiement de l'impôt par d'autres personnes que le redevable.....	224

1 – L’application de la mesure de solidarité fiscale à plusieurs personnes.....	224
a - L’extension jurisprudentielle du champ d’application <i>ratione personae</i> de la solidarité.....	225
b - L’obligation des débiteurs solidaires au paiement intégral de la dette fiscale.....	227
2 - Le paiement de l’impôt même en cas de disparition du redevable légal.....	227
§ 2 - La solidarité fiscale, instrument de recouvrement affranchi des exigences du procès pénal.....	228
A - La réfutation du caractère de punition de la solidarité par la Cour de cassation.....	229
1 - La solidarité comme garantie pour le recouvrement de la dette fiscale selon la Cour de cassation.....	229
2 – L’élusion contestable du caractère de punition de la solidarité fiscale par la Cour de cassation.....	230
a - La confusion de la solidarité pour fraude fiscale avec une mesure de solidarité sans faute.....	230
b - La méconnaissance du principe de légalité des délits et des peines.....	232
B – L’inapplicabilité des exigences du procès pénal à la solidarité selon la Cour de cassation.....	233
1 – L’opposition de la Cour de cassation à l’applicabilité des garanties du procès pénal à la solidarité.....	233
a – Le refus de renvoi des QPC relatives à la solidarité fiscale.....	234
b - La réfutation de la contravention de la solidarité aux exigences conventionnelles.....	235
2 – La protection de l’efficacité de la solidarité fiscale par la Cour de cassation.....	236
CONCLUSION DE CHAPITRE.....	238

CHAPITRE II : LE RENFORCEMENT DE LA RÉPRESSION FISCALE PAR LA SANCTION PÉNALE.....241

Section I - La contribution de la sanction pénale à l’efficacité de la répression fiscale.....242

Sous-section I - L’apport de la sanction pénale en termes d’exemplarité et de dissuasion.....244

§ 1 – La sanction pénale, seule mesure privative de liberté au sein du continuum.....244

A - La nature comminatoire de la mesure privative de liberté.....244

B - La menace de privation de liberté véritable apport de la sanction pénale.....245

§ 2 – La sanction pénale, seule mesure suscitant l’opprobre au sein du continuum.....246

A - L’impact de l’opprobre sur la réputation du fraudeur fiscal.....246

B - L’impact de l’opprobre sur les droits du fraudeur fiscal.....248

Sous-section II - Le renforcement de la procédure fiscale par la sanction pénale pour les fraudes graves.....249

§ 1 - La punition des fraudes graves en raison de l’importance du préjudice financier.....249

A - La définition d'un seuil d'application de la sanction pénale.....	249
B - La finalité plus budgétaire que répressive de l'intervention de la peine.....	250
§ 2 - La punition des fraudes graves en raison de leur caractère intentionnel.....	251
A – Le caractère intentionnel de la fraude au regard de l'intensité des sanctions fiscales.....	251
B – Le caractère intentionnel de la fraude au regard de la prise en compte de la qualité de l'auteur.....	252
Section II – Le placement du cumul des sanctions fiscale et pénale hors de portée du principe <i>non bis in idem</i>.....	253
Sous-section I - La menace du principe <i>non bis in idem</i> sur l'existence du continuum de répression de la fraude fiscale.....	256
§ 1 – L'inapplicabilité historique de la règle <i>non bis in idem</i> au continuum.....	259
A - L'absence d' <i>idem</i> en raison du principe d'indépendance des procédures fiscale et pénale.....	259
B – L'entrave à la vérification de la condition du <i>bis</i> sur invocation de la réserve.....	260
§ 2 – L'applicabilité actuelle de la règle <i>non bis in idem</i> au continuum.....	261
A - La satisfaction des conditions d'application du principe <i>non bis in idem</i> par le continuum.....	261
1 - La satisfaction de la condition de l' <i>idem</i> par le continuum.....	261
2 - La satisfaction de la condition du <i>bis</i> par le continuum.....	262
B - Le risque d'une paralysie de la procédure pénale en application du principe <i>non bis in idem</i>	264
1 - L'éviction de la sanction pénale en raison de sa position secondaire dans le continuum.....	265
2 - La disparition du continuum par manque d'extension pénale de la procédure fiscale.....	266
Sous-section II - La protection jurisprudentielle du cumul des sanctions fiscale et pénale.....	267
§ 1 - La protection du cumul de sanctions fiscale et pénale par les juges européens.....	267
A - La limitation du principe <i>non bis in idem</i> par la CEDH.....	268
1 – Le cumul possible des procédures répressives en lien matériel étroit.....	269
a - La complémentarité des buts poursuivis par les différentes procédures.....	270
b – La prévisibilité du cumul de procédures.....	270
c - L'absence de répétition dans le recueil et dans l'appréciation des éléments de preuve.....	271
d - le caractère proportionné du montant global des peines prononcées.....	272
2 – Le cumul possible des procédures répressives en lien temporel étroit.....	273
B - La limitation du principe <i>non bis in idem</i> par la CJUE.....	274
1 – La limitation de la règle <i>non bis in idem</i> en raison de l'objectif d'intérêt général du cumul des procédures.....	275

2 – La limitation de la règle <i>non bis in idem</i> en raison de la complémentarité des buts des procédures.....	276
3 - La limitation de la règle <i>non bis in idem</i> en raison de la prévisibilité du cumul des procédures....	277
4 – La limitation de la règle <i>non bis in idem</i> en raison de la proportionnalité du cumul des sanctions.....	278
§ 2 - La protection du cumul des sanctions fiscale et pénale par les juges français.....	279
A - La validation du cumul des sanctions fiscale et pénale par le Conseil constitutionnel.....	280
1 – La condition de la proportionnalité des sanctions.....	281
2 – La condition qu’une fraude fiscale ait été administrativement reconnue.....	283
3 – La condition de la nécessité du renforcement de la sanction fiscale par une sanction pénale.....	285
B - La défense du cumul des sanctions fiscale et pénale par la Cour de cassation.....	287
1 – La détermination de la Cour de cassation dans la condamnation pénale de la fraude fiscale.....	287
2 - L’invocation de la réserve française à l’application du principe <i>non bis in idem</i>	288
CONCLUSION DE CHAPITRE.....	290
CONCLUSION DE TITRE.....	292
CONCLUSION DE PARTIE.....	294
SECONDE PARTIE : L’INSTRUMENTALISATION DE LA RÉPRESSION PÉNALE PAR L’AUTORITÉ JUDICIAIRE.....	297
TITRE I : LE RECOUVREMENT DE L’IMPÔT PAR L’AUTORITÉ JUDICIAIRE EN APPLICATION DU MORALISME PÉNAL.....	301
CHAPITRE I : L’ATTEINTE DU FRAUDEUR FISCAL PAR L’AUTORITÉ JUDICIAIRE DANS LE CONTINUUM DE RÉPRESSION DE LA FRAUDE FISCALE.....	304
Section I - L’intensification du rôle de l’autorité judiciaire dans la condamnation de la fraude fiscale.....	306
Sous-section I – L’extension jurisprudentielle du champ d’application de la responsabilité pénale pour fraude fiscale.....	307

§ 1 – La redéfinition de la caractérisation du délit de fraude fiscale par la Cour de cassation.....	307
A - L'interprétation moraliste de la définition de la fraude fiscale par la Cour de cassation.....	307
1 – Le soutien de la condamnation en dépit de l'absence de dette fiscale.....	308
2 - Le soutien de la condamnation en dépit de l'inexistence de l'impôt au moment du jugement.....	309
B - L'interprétation extensive des éléments constitutifs de la fraude fiscale par la Cour de cassation.....	311
1 - L'interprétation extensive de l'élément matériel du délit de fraude fiscale.....	311
2 - L'interprétation extensive de l'élément intentionnel du délit de fraude fiscale.....	313
a – La caractérisation de l'intention dans l'erreur du contribuable.....	313
b - La caractérisation de l'intention eu égard aux constatations de fait des juges du fond.....	314
§ 2 - L'application de présomptions de responsabilité pénale pour fraude fiscale par la Cour de cassation.....	315
A - L'application d'une présomption jurisprudentielle de responsabilité pénale pour fraude fiscale aux dirigeants sociaux.....	316
B - L'application d'une présomption légale de responsabilité pénale pour fraude fiscale aux dirigeants sociaux.....	318
Sous-section II – L'extension législative du champ d'intervention de l'autorité judiciaire en matière de fraude fiscale.....	321
§ 1 - L'accroissement des possibilités de saisine de l'autorité judiciaire en matière de fraude fiscale.....	321
A - L'augmentation des possibilités de saisine de l'autorité judiciaire en raison de la suppression partielle de la plainte préalable.....	321
1 - La dispense de plainte dans le cadre de la procédure de dénonciation.....	322
2 - La dispense de plainte dans le cadre du traitement des fraudes connexes.....	323
B - L'augmentation des possibilités de saisine de l'autorité judiciaire conséquemment à la simplification des modalités de dépôt de plainte.....	323
1 - La simplification des modalités de dépôt de plainte sur présomption de fraudes complexes...	323
2 - La simplification des modalités de dépôt de plainte des directions nationales de contrôle fiscal.....	324
§ 2 - Le développement de possibilités d'initiative de l'autorité judiciaire à l'encontre de la fraude fiscale.....	325
A - La possibilité de mise en mouvement de l'action publique sur décision de l'autorité judiciaire.....	326

B - Le possible recours des magistrats à la procédure commerciale aux fins de limitation du préjudice des finances publiques.....	327
Section II - La disparition du monopole de l'administration dans la recherche des fraudes fiscales de grande ampleur.....	329
Sous-section I – La cessation du monopole de l'administration sur la recherche des fraudes fiscales de grande ampleur en France.....	332
§ 1 – La recherche des fraudes fiscales graves et complexes par l'autorité judiciaire en sus des investigations administratives.....	334
A - La spécialisation des juridictions judiciaires dans la recherche des fraudes fiscales graves et complexes.....	335
1 - La recherche des fraudes fiscales « d'une grande complexité » sous la direction des parquets des JIRS.....	336
2 - La recherche des fraudes fiscales « d'une très grande complexité » sous la direction du parquet de la JUNALCO.....	338
B - La plus-value de la recherche des fraudes fiscales graves et complexes par l'autorité judiciaire.....	339
1 – L'application de l'aggravation de la peine pour fraude fiscale en bande organisée.....	340
2 – L'application de l'aggravation de la peine pour la complexité de la fraude fiscale.....	341
§ 2 – Le monopole judiciaire de la recherche des fraudes complexes sur présomptions avant contrôle fiscal.....	342
A - La mise en œuvre du monopole judiciaire de la recherche des fraudes complexes.....	344
1 – L'exercice du monopole de la recherche des fraudes complexes par la police judiciaire.....	345
2 – L'exercice du monopole de la recherche des fraudes complexes sous la direction du PNF.....	346
B – L'étendue du monopole judiciaire de la recherche des fraudes complexes.....	347
1 – Le déploiement de moyens judiciaires plus efficaces que les outils de la procédure fiscale.....	347
a - L'application de prérogatives d'officier de police judiciaire à la recherche des fraudes fiscales complexes.....	348
b - L'extension du champ d'application de la procédure judiciaire d'enquête fiscale.....	349
2 – Le repositionnement de l'autorité judiciaire en matière de fraude fiscale.....	351
a – La préséance de la procédure pénale sur la procédure fiscale.....	351
b – L'attribution de l'opportunité des poursuites pour fraude fiscale complexe au PNF.....	352
Sous-section II – L'affirmation du monopole du Parquet européen sur la poursuite des fraudes fiscales de grande ampleur dans l'Union européenne.....	354

§ 1 – La préséance de l'action publique du Parquet européen pour fraude fiscale au sein de l'Union.....	356
A – Le caractère opérationnel du Parquet européen dans la lutte contre la fraude à la TVA.....	357
1 - La compétence exclusive du Parquet européen dans la poursuite des fraudes graves à la TVA.....	357
2 - La célérité du Parquet européen dans le traitement des fraudes graves à la TVA.....	359
a - La célérité du Parquet européen eu égard à son organisation.....	359
b - La célérité du Parquet européen eu égard à de courts délais de décision.....	360
B - L'indépendance du Parquet européen dans la poursuite de la fraude fiscale au sein de l'Union.....	361
§ 2 - L'articulation des compétences entre le Parquet européen et l'administration en matière de déclenchement des poursuites pénales pour fraude fiscale.....	363
A - L'intérêt de la saisine du Parquet européen pour l'administration fiscale.....	364
1 - L'intérêt de la saisine du Parquet européen en considération de la fugacité des auteurs de fraudes à la TVA.....	364
a – L'intérêt d'un signalement au Parquet européen plutôt que le déclenchement de poursuites pénales.....	365
b – L'intérêt d'un signalement au Parquet européen plutôt que l'ouverture d'une procédure judiciaire d'enquête fiscale.....	366
2 - L'intérêt d'un signalement au Parquet européen en considération de la complexité des fraudes à la TVA.....	367
B - L'incohérence du verrou de Bercy face aux droits de poursuite du Parquet européen.....	369
1 – La neutralisation du verrou de Bercy en raison de la primauté du droit de l'Union.....	369
2 – La neutralisation du verrou de Bercy en considération de la particularité des intérêts en cause.....	371
CONCLUSION DE CHAPITRE.....	374

CHAPITRE II : LA POURSUITE DE LA FRAUDE FISCALE PAR L'AUTORITÉ JUDICIAIRE AU-DELÀ DU CONTINUUM DE RÉPRESSION DE LA FRAUDE FISCALE.....377

Section I - Le contournement du verrou de Bercy par l'application du délit d'escroquerie.....378

Sous-section I – L'applicabilité du délit d'escroquerie à des faits de fraude fiscale.....380

§ 1 - La caractérisation du délit d'escroquerie dans des faits de fraude aux impôts directs et indirects.....	380
A – La vérification des éléments du délit d'escroquerie pour des faits de fraude aux impôts directs.....	381
1 – La qualification de tromperie dans des faits de fraude aux impôts directs.....	381
2 – La qualification de remise dans des faits de fraude aux impôts directs.....	383
B – La vérification des éléments du délit d'escroquerie pour des faits de fraude à la TVA.....	384
1 – L'appréciation de la tromperie dans des faits de fraude à la TVA.....	386
2 – La qualification de remise dans des faits de fraude à la TVA.....	388
§ 2 - L'extension jurisprudentielle du champ d'application du délit d'escroquerie à la TVA.....	389
A - L'extension du champ d'application des manœuvres frauduleuses à de simples mensonges...	389
1 - La prise en compte du simple mensonge pour la caractérisation des manœuvres frauduleuses.....	389
2 - L'exploitation jurisprudentielle de l'imprécision de la notion de manœuvres frauduleuses.....	391
B - L'extension du champ d'application de la remise vers une remise par équivalent.....	393
Sous-section II – Le délit d'escroquerie comme instrument de répression de la fraude fiscale...	395
§ 1 - L'efficacité de l'action publique pour escroquerie dans la lutte contre fraude fiscale.....	395
A - La célérité de la poursuite de l'escroquerie à l'encontre de faits de fraude fiscale.....	395
1 - La célérité de la poursuite de l'escroquerie en raison de l'absence de freins procéduraux.....	396
a – L'affranchissement du parquet de la procédure fiscale de dépôt de plainte.....	396
b - L'affranchissement du parquet de la procédure fiscale de dénonciation.....	397
2 - La célérité de la poursuite de l'escroquerie eu égard à l'application du cadre de la flagrance...	398
B - La sévérité des sanctions pénales de l'escroquerie par rapport à celles de la fraude fiscale.....	399
1 – La sévérité des peines du délit escroquerie.....	399
a – Le quantum élevé des peines d'emprisonnement.....	400
b – La gravité des peines complémentaires.....	400
2 - La possibilité de cumul des poursuites pour escroquerie et fraude fiscale.....	401
§ 2 - L'efficacité de l'action civile pour escroquerie dans la lutte contre fraude fiscale.....	401
A – L'avantage de la déconnexion de la réparation de l'escroquerie de celle de la fraude fiscale...	402
1 – La plus-value de l'action en réparation de l'escroquerie.....	402
2 - L'indépendance de la réparation de l'escroquerie à l'égard de celle de la fraude fiscale.....	403
B - L'addition de l'indemnisation de l'escroquerie à la réparation de la fraude fiscale.....	404

Section II - Le contournement du verrou de Bercy par l'application du délit de blanchiment.....	407
Sous-section I - Le blanchiment, instrument autonome de poursuite de la fraude fiscale.....	409
§ 1 - L'affranchissement du blanchiment des exigences procédurales du verrou de Bercy.....	410
A - L'autonomisation du délit de blanchiment de fraude fiscale par la Cour de cassation.....	410
B - La reconnaissance du délit d'auto-blanchiment de fraude fiscale par la Cour de cassation.....	412
1 - La possibilité de poursuite du fraudeur pour blanchiment de sa propre fraude fiscale.....	412
a - L'applicabilité de l'auto-blanchiment au fraudeur fiscal.....	412
b - La facilité d'établissement des éléments constitutifs du blanchiment de fraude fiscale.....	414
2 - La contrariété de l'auto-blanchiment avec le principe d'interprétation stricte de la loi pénale.....	417
a - L'interprétation extensive de l'incrimination de blanchiment par la Cour de cassation.....	418
b - Les interrogations sur la conformité de l'auto-blanchiment au principe d'interprétation stricte.....	420
§ 2 - Les avantages procéduraux de la poursuite du délit de blanchiment.....	423
A - L'invulnérabilité du blanchiment aux limites temporelles et spatiales de la fraude fiscale.....	423
1 - L'invulnérabilité du blanchiment à la prescription de la fraude fiscale.....	423
a - La postériorité de la prescription du blanchiment par rapport à celle de la fraude fiscale.....	423
b - La possibilité de poursuite du blanchiment d'une fraude fiscale prescrite.....	425
2 - L'extension de la compétence française liée au blanchiment de fraude fiscale.....	426
a - La compétence des juridictions françaises pour le blanchiment en France d'une fraude fiscale commise à l'étranger.....	426
b - la compétence des juridictions françaises pour le blanchiment à l'étranger d'une fraude fiscale commise en France.....	427
B - Les présomptions légales facilitant la preuve de l'élément matériel du délit de blanchiment...	429
1 - La présomption légale explicite de l'origine illicite des fonds, biens ou revenus blanchis.....	429
2 - La présomption légale implicite de l'origine illicite des fonds, biens ou revenus blanchis.....	431
Sous-section II - Le blanchiment, instrument autonome de sanction de la fraude fiscale.....	433
§ 1 - Le blanchiment, instrument autonome de répression de la fraude fiscale.....	433
A - L'application discrétionnaire de la sanction pécuniaire la plus sévère par le juge pénal.....	434
1 - L'absence d'encadrement de l'option entre l'amende fixe et l'amende proportionnelle.....	434
2 - Le choix de la sanction pécuniaire la plus sévère par les juridictions.....	435
B - L'utilisation de la peine de confiscation par le juge pénal en sus de l'amende fixe.....	437
§ 2 - Le blanchiment, instrument autonome de réparation de la fraude fiscale.....	440

A - La compétence du juge pénal pour la réparation du préjudice du blanchiment de fraude fiscale.....	440
1 - La détermination du préjudice du blanchiment de fraude fiscale par le juge pénal.....	441
2 - L'influence de l'administration fiscale partie civile.....	442
B – Le cumul des indemnisations du blanchiment et de la fraude fiscale.....	443
1 - Le cumul indemnitaire sur le fondement des deux voies de réparation.....	443
2 - La confusion des préjudices du blanchiment et de la fraude fiscale.....	445
CONCLUSION DE CHAPITRE.....	446

CONCLUSION DE TITRE.....448

**TITRE II : LE RECOUVREMENT DE L'IMPÔT PAR L'AUTORITÉ JUDICIAIRE
AU MOYEN DE LA JUSTICE PÉNALE NÉGOCIÉE.....450**

**CHAPITRE I: LA JUSTICE PÉNALE NÉGOCIÉE COMME GARANTIE DE
RECOUVREMENT DE LA DETTE FISCALE.....455**

**Section I – La gestion efficace du contentieux de la fraude fiscale par la justice pénale
négociée.....457**

Sous-section I - La célérité de la réponse pénale pour fraude fiscale grâce à la justice négociée...459

§ 1 - La rapidité du traitement judiciaire de la fraude fiscale.....459

A - L'accélération de la procédure en considération de l'aveu du fraudeur.....460

1 - L'affranchissement de la justice négociée des règles d'obtention de la preuve.....461

2 - L'affranchissement de la justice négociée des règles de contradiction de la preuve.....461

B - L'accélération de la procédure en raison de la mise à l'écart d'investigations complexes.....463

§ 2 - L'effectivité de la réponse pénale négociée pour fraude fiscale.....464

A – La garantie d'une réponse pénale face à l'afflux des dossiers de fraude complexe.....465

B - La garantie d'une réponse pénale face à l'afflux des dossiers de fraude grave.....466

Sous-section II - La rentabilité de la répression pénale de la fraude fiscale grâce à la justice
négociée.....467

§ 1 - La rentabilité de la répression pénale de la fraude fiscale par la CRPC.....467

A - La gestion du contentieux de masse de la fraude fiscale par CRPC.....468

1 - Le large champ d'application de la CRPC pour fraude fiscale.....468

2 - Le recours massif à la CRPC pour fraude fiscale.....469

B - le prononcé de lourdes peines d'amende.....470

§ 2 - La rentabilité de la réponse pénale à la fraude fiscale par la CJIP.....	471
A – Le prononcé de très lourdes amendes d'intérêt public pour fraude fiscale.....	471
B - Le dévoiement de l'amende d'intérêt public pour fraude fiscale à des fins économiques.....	473
Section II – La régularisation fiscale comme condition d'application de la justice pénale négociée.....	474
Sous-section I - Le paiement de la dette fiscale comme préalable à l'application de la justice pénale négociée.....	475
§ 1 - Le paiement de la dette fiscale comme préalable à l'application d'un dispositif de CRPC....	475
A – La régularisation fiscale comme condition <i>sine qua non</i> de la CRPC.....	475
B – L'extension opérationnelle de la CRPC à la réparation du préjudice fiscal.....	476
§ 2 - Le paiement de la dette fiscale comme condition d'exécution d'un dispositif de CJIP.....	477
A – La régularisation fiscale condition <i>sine qua non</i> de la CJIP.....	477
B – L'extension de la CJIP à la réparation du préjudice fiscal.....	478
Sous-section II - La participation de la justice négociée au recouvrement au sein du continuum.....	479
§ 1 – Les dispositifs de justice pénale négociée comme instruments de recouvrement de l'impôt.....	480
A - La collaboration du fraudeur fiscal à la procédure de recouvrement.....	480
B - La synergie entre les dispositifs de justice pénale négociée et la transaction fiscale.....	482
§ 2 - La motivation au paiement de la dette fiscale par la suppression du procès pénal.....	484
A - La suppression du procès pénal comme récompense à la régularisation fiscale.....	485
1 - La disparition des risques inhérents au procès pénal pour le redevable de l'impôt.....	485
a - La disparition des risques réputationnels du procès pénal.....	485
b - La mise à l'écart des risques professionnels du procès pénal.....	488
2 – L'inapplicabilité de la mesure de solidarité fiscale aux coauteurs et complices de fraude fiscale.....	490
B - Le paradoxe de la récompense du fraudeur fiscal pour la réparation du préjudice.....	491
1 – La contrariété avec le principe d'indépendance de l'action publique sur CRPC.....	491
2 – L'instauration d'une impunité de la délinquance en col blanc.....	493
CONCLUSION DE CHAPITRE.....	495

CHAPITRE II : LA RENONCIATION AU PROCÈS PÉNAL POUR FRAUDE FISCALE PAR LA JUSTICE NÉGOCIÉE.....497

Section I - La renonciation de la société à la répression pénale de la fraude fiscale.....498

Sous-section I – L’abandon de la valeur ajoutée du procès pénal pour la société tout entière.....	499
§ 1 – L’éviction de la fonction rétributive de la peine pour fraude fiscale.....	499
A - Le déséquilibre entre la réponse pénale négociée et la gravité de la fraude fiscale.....	500
1 – Le déséquilibre entre la gravité de la fraude fiscale et la réponse pénale par CRPC.....	503
2 – Le déséquilibre entre la gravité de la fraude fiscale et la réponse pénale par CJIP.....	504
B - Le déficit d’exemplarité du processus de négociation en matière de fraude fiscale.....	506
1 – L’entrave de la justice négociée à la publicité du procès pénal.....	507
2 – L’entrave de la justice négociée à la fonction de dissuasion du procès pénal.....	509
§ 2 - La mise à l’écart d’investigations aux fins d’établissement des circonstances aggravantes.....	511
A – L’entrave de la justice négociée à la recherche des fraudes fiscales complexes.....	512
B – L’entrave de la justice négociée à la recherche des fraudes fiscales en bande organisée.....	513
1 – L’obstacle de la justice négociée à l’application de l’aggravation de la peine.....	513
2 – L’obstacle de la justice négociée à la mise en cause d’éventuels complices.....	514
Sous-section II - La disparition du principe d’égalité des contribuables devant la loi pénale.....	515
A – Des différences de traitement entre personnes physiques et personnes morales.....	516
B - Des différences de traitement entre personnes morales.....	518
Section II – La renonciation du contribuable aux garanties du procès pénal.....	521
Sous-section I - La renonciation du contribuable à des garanties juridictionnelles.....	522
§ 1 - La renonciation du contribuable à un recours contre un refus d’homologation ou de validation.....	522
A - L’absence de recours à l’encontre d’un refus d’homologation de CRPC.....	522
B - L’absence de recours à l’encontre d’un refus de validation de CJIP.....	524
§ 2 – La renonciation du contribuable à une justice indépendante.....	526
A - La mainmise du ministère public sur la fixation de la sanction pénale.....	526
1 – La détermination des peines de la procédure de CRPC par le ministère public.....	526
2 – La détermination du montant de l’amende de la CJIP par le ministère public.....	528
B - La subordination du ministère public au ministre de la Justice.....	530
1 – La tutelle du ministre de la Justice sur le ministère public.....	531
2 - La tutelle du ministre de la Justice sur la justice négociée de la fraude fiscale.....	532
Sous-section II - La renonciation du contribuable à des garanties substantielles.....	534
§ 1 - La renonciation du contribuable à la présomption d’innocence.....	534
A – La renonciation du contribuable au droit à ne pas contribuer à sa propre incrimination.....	535
B - L’influence de l’aveu sur le juge pénal.....	536
1 - L’influence des ordonnances de justice négociée sur le juge pénal.....	537

a – L’influence de l’ordonnance de confirmation sur la juridiction pénale.....	537
b - L’influence de l’ordonnance de refus sur la juridiction pénale.....	539
2 – La révision de la place du juge au sein du processus de justice négociée.....	540
§ 2 - La renonciation à la présomption d’innocence sous la menace du procès pénal.....	542
A - L’illusion d’un consentement libre à la justice pénale négociée pour fraude fiscale.....	543
B - La réduction du procès pénal à une fonction d’instrument de négociation en matière fiscale.....	547
1 - La menace de poursuites pénales comme incitation à la régularisation fiscale.....	547
2 - Le déficit de dissuasion de la réponse pénale négociée.....	548
CONCLUSION DE CHAPITRE.....	552
CONCLUSION DE TITRE.....	557
CONCLUSION DE PARTIE.....	560
CONCLUSION GÉNÉRALE.....	563

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages généraux et spécialisés

ALLEN (F. A.), *The decline of the Rehabilitative ideal. Penal policy and social purpose*, New Haven-Londres, Yale University Press, 1981, p. 71.

AMBROISE-CASTÉROT (C.), BONFILS (P.), *Procédure pénale*, 4^e éd., coll. Thémis droit, PUF, 2022, p. 186, n° 245.

ASCENSI (L.), *Droit et pratique des saisies et confiscations pénales*, Dalloz 2019.

AYRAULT (L.), *Le contrôle juridictionnel de la régularité de la procédure d'imposition*, L'Harmattan, 2004.

BADINTER (R.), *Présence de Beccaria*, préface (1991), Des délits et des peines, Garnier Flammarion, pp. 45-47.

BARILARI (A.), *Le consentement à l'impôt*, Presses de Sciences Po, 2000, spéc. préface de Laurent Fabius, p. 8.

BASILIEN-GAINCHE (M.-L.), *État de droit et états d'exception, une conception de l'État*, PUF, 2013, pp. 23-24.

BECCARIA (C.), *Des délits et des peines*, § XII De la torture, Dalibon Librairie Palais-Royal Galerie de bois N° 218, 1821, p. 43.

BECCARIA (C.), *Traité des délits et des peines*, éd. Flammarion, 1979, Chapitre XIX « De la promptitude des châtiments », p. 102-104.

BENTHAM (J.), *Théorie des peines légales*, in *Œuvres de J. Bentham, jurisconsulte anglais*, Bruxelles, L. Hauman et Cie, 1829, p. 11.

BETCH (M.), *Droit fiscal*, Vuibert, coll. Dyna'Sup Droit, 2012, p. 22.

BIENVENU (J.-J.), LAMBERT (T.), *Droit fiscal*, PUF, 3^e éd., 2003, p. 111.

BIENVENU (J.-J.), LAMBERT (T.), VAPAILLE (L.), *Droit fiscal*, 5^e éd., PUF, 2021, pp. 167 à 172.

BOULOC (B.), *Procédure pénale*, 28^e éd., Dalloz, 2022, p. 143, n° 164.

BOULOC (B.), *Droit pénal général*, 2^e éd., Dalloz, coll. Précis, 2013, n° 133, p. 132.

BOUVIER (M.), ESCLASSAN (M.-C.), LASALLE (J.-P.), *Finances publiques*, 20^e éd., LGDJ, 2021-2022, pp. 278-280.

BURDEAU (G.), *Les libertés publiques*, LGDJ, 1961, p. 21.

- CARBASSE (J.-M.)**, *Histoire du droit pénal et de la justice criminelle*, PUF, 2014, pp. 279-338.
- CARREL (A.)**, *L'homme cet inconnu*, PLON, Paris, 1935, p. 36.
- CHAUVEAU (A.), HÉLIE (F.)**, *Théorie du code pénal*, 2^e éd., Edouard Legrand, 1845, p. 17.
- COLLET (M.), COLLIN (P.)**, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux, recouvrement de l'impôt*, coll. Thémis droit, PUF, 4^{ème} éd. 2020, p. 26.
- COLLET (M.), COLLIN (P.)**, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux, recouvrement de l'impôt*, 4^e éd., PUF, 2019, p. 52.
- COLLET (M.), COLLIN (P.)**, *Procédures fiscales. Contentieux et recouvrement de l'impôt*, PUF, 3^e éd. 2017, p. 5.
- COLLET (M.)**, *Droit fiscal*, coll. Thémis, PUF, 2023, pp. 18 et s.
- COLLET (M.)**, *Droit fiscal*, PUF, coll. Thémis, 4^e éd., 2013, p. 226.
- COLLET (P.)**, *L'acte coercitif en procédure pénale*, éd. Panthéon Assas, coll. Thèses, 2018, n° 142 et s. et n° 189 et s.
- CONTE (P.)**, *Droit pénal spécial*, 6^e éd., LexisNexis, 2019, p. 501, n° 650.
- CORNU (G.)**, (dir.), *Vocabulaire juridique*, Association H. Capitant, 14^e éd., PUF, 2022, p. 597.
- COZIAN (M.)**, *Droit fiscal des affaires*, éd. Les cours de droit, Paris, 1980, p. 406.
- CUSSON (M.)**, *Pourquoi punir ?*, Dalloz, 1987, p. 82.
- DESPORTES (F.), LAZERGUES-COUSQUER (L.)**, *Traité de procédure pénale*, Economica, 2^e éd., 2012, n° 1990 et s.
- DE LA MARDIÈRE (C.)**, *La preuve en droit fiscal*, Litec, 2009, p. 4
- DELLIS (G.)**, *Droit pénal et droit administratif. L'influence des principes du droit pénal sur le droit administratif répressif*, LGDJ, coll. Bibliothèque de droit public, t. 184, 1997, spéc. p. 340, n° 471.
- DELMAS-MARTY (M.), VERVAELE (J.)**, *The implementation of the Corpus Juris in the member States*, vol. 1, Antwerp, Intersentia, 2000, p. 40.
- DELMAS-MARTY (M.)**, *Corpus Juris portant dispositions pénales pour la protection des intérêts financiers de l'Union européenne*, Economica, 1997, spéc. art. 1 à 8 et 18, § 2.
- DELMAS-MARTY (M.)**, *Les grands systèmes de politique criminelle*, Thémis Droit privé, PUF, 1992, p. 128.
- DELMAS-MARTY (M.)**, *Droit pénal des affaires*, coll. Thémis, PUF, 1990, p. 108 et s.
- DENISART (J.-B.)**, *Collections de décisions nouvelles et de notions relatives à la jurisprudence*, t. 6, Desaint, p. 148.

DESPORTES (F.), LE GUNEHEC (F.), *Droit pénal général*, 16^e éd., Economica, 2009, n° 220, p. 154.

DETRAZ (S.), SALOMON (R.), *Précis de droit pénal fiscal*, LexisNexis, 2021, p. 623.

DISANT (M.), *L'autorité de la chose interprétée par le Conseil constitutionnel*, Paris, LGDJ, coll. Bibliothèque constitutionnelle et de science politique, t. 135, 2010, p. 175 et s.

DOMAT (J.), *Les lois civiles dans leur ordre naturel*, 2^e éd., t. II, chez P. Aubouin P. Emery C. Clouzier, 1691, p. 346.

DUGUIT (L.), *Traité de droit constitutionnel*, De Bocard, 1923, t. III, p. 547, § 88.

DURKHEIM (E.), *La division du travail social*, PUF, 1967, p. 76.

FABUIS (L.), Préface de l'ouvrage **BARILARI (A.),** *Le consentement à l'impôt*, Presses de Sciences Po, 2000.

FAUCONNET (P.), *La responsabilité. Étude de sociologie*, éd. Alcan, 1920, p. 227.

FAVOREU (L.), PHILIP (L.), *Les grandes décisions du Conseil constitutionnel*, coll. Droit Public, 4^{ème} éd., Sirey, p. 197.

FEINBERG (J.), *Doing and Deserving*, Princeton University Press, 1970, p. 100.

FEINBERG (J.), « The expressive function of punishment », in *Doing and deserving, Essays in the theory of responsibility*, J. Feinberg, Princeton University Press, 1970, p. 100.

FOUQUET (O.), *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche*, Rapport au ministre du Budget, des Comptes publics et de la fonction publique, juin 2008, p. 53.

FRUMER (F.), *La renonciation aux droits et libertés. La Convention européenne des droits de l'homme à l'épreuve de la volonté individuelle*, éd. Bruylant de l'Université de Bruxelles, 2001, pp. 147-148.

GARAPON (A.), *Bien juger. Essai sur le rituel judiciaire*, éd. Odile Jacob, coll. Opus, 1997, p. 149.

GARAPON (A.), *L'âne portant des reliques. Essai sur le rituel judiciaire*, éd. Le Centurion, coll. Justice humaine, 1995, p. 15.

GARRAUD (R.), *Traité théorique et pratique du droit pénal français*, Sirey, t. 4, 1922, n° 1309.

GARRAUD (R.), *Précis de droit criminel*, Larose, 8^e éd., 1903, n° 441.

GATTEGNO (P.), *Droit pénal spécial*, 5^e éd., Dalloz, 2003, n° 552.

GAUDEMET (P.-M.), *Cours de finances publiques*, éd. Les cours de droit, 1968, pp. 681-683.

GOUBEAUX (G.), *La règle de l'accessoire en droit privé*, Préface de D. Tallon, Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1969, p. 23.

GOYARD-FABRE (S.), *L'État au XX^e siècle : regards sur la pensée juridique et politique du monde occidental*, Vrin, 2004, p. 338.

GROSCLAUDE (J.), MARCHESSOU (P.), *Procédures fiscales*, Dalloz, 11^e éd., 2022.

GROSCLAUDE (J.), MARCHESSOU (P.), *Procédures fiscales*, 9^e éd., Dalloz, 2018, p. 370.

GUINCHARD (S.), BUISSON (J.), *Procédure pénale*, 15^e éd., LexisNexis, 2022, p. 470, n^o 498.

HOLTAPPELS (P.), *Die entwicklungsgeschichte des grundsatzes « in dubio pro reo »*, Hamburg, Cram, de Gruyter & Co, 1965.

HART (H.L.A.), *Le concept de droit*, trad. de l'anglais par VAN DE KERCHOVE (M.), Publications des facultés universitaires de Saint-Louis, 1976, p. 153.

HART (H. L. A.), *Punishment and Responsibility. Essays in the Philosophy of Law*, Oxford University Press, 1968, p. 5.

HÉLIE (F.), *Traité de l'instruction criminelle*, Tome II. De l'action publique et de l'action civile, Charles Hingray, Paris, 1846., p. 234.

HERYÈS (H.), *Histoire de l'armée italienne*, Perrin, 2021, pp. 373-399.

HUET (A.), KOERING-JOULIN (R.), *Droit pénal international*, 3^e éd., PUF, n^o 131, p. 222.

JEAN (J.-P.), « *Politique criminelle et nouvelle économie du système pénal* », *AJ Pénal* 2006, p. 473.

JEANDIDIER (W.), *Droit pénal des affaires*, 6^e éd., Dalloz, 2005, p. 95.

JOUSSE (D.), *Traité de la justice criminelle en France*, Paris, 1771, t. II, partie III, Livre II, XXV, n^o 261.

KAECKENBEECK (C.), *Les carousel à la TVA. Étude économique et juridique*, Larcier, 2005, pp. 36-37.

KANT (E.), *Métaphysique des mœurs. Doctrine du droit*, Vrin, p. 214.

KELLENS (G.), *La mesure de la peine*, Collection scientifique de la Faculté de droit de Liège, 1982, p. 12.

LAFERRIÈRE (E.), *Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux*, Paris, Berger-Levrault et Cie, 1888, t. 2, p. 491.

LAMARQUE (J.), NÉGRIN (O.), AYRAULT (L.), *Droit fiscal général*, LexisNexis, 2^e éd., 2011, p. 1412.

LAMBERT (T.), *Procédures fiscales*, LGDJ, 3^e éd. 2019, spéc. p. 73.

LAMBERT (T.), *Procédures fiscales*, LGDJ, 3^e éd. 2017, p. 264.

LAMBERT (T.), *Contrôle fiscal. Droit et pratique*, PUF, 2^e éd., 1991, p. 44.

LASCOUMES (P.), NAGELS (C.), *Sociologie des élites délinquantes*, Armand Colin, 2^e éd. 2018, p. 91.

LASCOUMES (P.), VERNEUIL (D.), *Les poursuites en matière de fraude fiscale : Une étude d'interface*, ministère de la Justice, service d'études pénales et criminologiques, CNRS 313, novembre 1981, spéc. p. 5.

LEPAGE (A.), MAISTRE DU CHAMBON (P.), SALOMON (R.), *Droit pénal des affaires*, 6^e éd., 2020, LexisNexis, n° 436.

LE PELLETIER DE SAINT-FARGEAU (L.-M.), *Abolition de la peine de mort*, Rapport sur le projet du Code pénal, présenté à l'Assemblée nationale, au nom des comités de Constitution et de législation criminelle, 23 mai 1791.

LEROY (J.), *Procédure pénale*, 7^e éd., LGDJ, 2021.

LÉVY-BRUHL (H.), *La preuve judiciaire. Étude de sociologie juridique*, Rivière et Cie, 1964, p. 7.

LÉVY-LEBOYER (M.), LESCURE (M.), PLESSIS (A.), *L'impôt en France aux XIX^{ème} et XX^{ème} siècles*, Colloque des 2, 3 et 4 mai 2001, Institut de la gestion publique et du développement économique, Comité pour l'histoire économique et financière de la France, spéc. pp. 195-231.

LUCAS (F.-X.), *Le droit des affaires*, PUF, 2005, pp. 85-97.

MANGIN (C.), *Traité de l'action publique et de l'action civile en matière criminelle*, Tome premier, Nève Librairie de la Cour de cassation, Paris, 1837, p. 76, n° 41.

MARTINEZ (J.-C.), *La fraude fiscale (Que sais-je)*, PUF, 1984, p. 10.

MARTINEZ (J.-C.), *Le statut du contribuable*, L.G.D.J., 1980, p. 137.

MAYAUD (Y.), *Droit pénal général*, 7^e éd., PUF, 2021, n° 212.

MERLE (R.), VITU (A.), *Traité de droit criminel. Problèmes généraux de la science criminelle. Droit pénal général*, 7^e éd., 1997, Cujas, p. 513, n° 390.

MERLE (R.), VITU (A.), *Traité de droit criminel*, t. 1, 1988, Cujas, n° 605 et s.

MERLE (R.), VITU (A.), *Traité de droit criminel*, 6^e éd., Cujas, p. 675, n° 529.

MERLE (R.), VITU (A.), *Traité de droit criminel*, T. II, 4^e éd., Cujas, p. 331, n° 278.

MONTAGUE (E. P.), *Narrative of the late expedition to the sea. From a diary by one of the party*, Edited by Edward P. MONTAGUE, Philadelphia Carey and Hart, 1849, p. 139.

MONTESQUIEU (C. S. L.), *De l'esprit des lois*, Livre V, Chapitre III, Éditions Gallimard, Paris, 1995, p. 45.

MORET-BAILLY (J.), RUBI-CAVAGNA (E.), *Droit pénal : la contre-Révolution silencieuse*, LGDJ, 2021, Introduction, pp. 11-29, spéc. p. 22.

OST (F.), VAN DE KERCHOVE (M.), *Jalons pour une théorie critique du droit*, Publications des Facultés universitaires Saint-Louis, 1987, p. 602.

OVIDE, *Fastes I*, Bibliotheca Classica Selecta, Livre I, p. 115-144.

PAPADOPOULOS (I.), *Plaider coupable, la pratique américaine, le texte français*, PUF, coll. Droit et justice 2004, p. 15 et s.

PÉRIN-DUREAU (A.), *L'obligation fiscale à l'épreuve des droits et libertés fondamentaux*, Dalloz, 2014, notamment sur « *L'efficacité des procédures de sanction de l'obligation fiscale* », pp. 383-423.

PRADEL (J.), *Droit pénal général*, Cujas, 1992, n° 487.

RASSAT (M.-L.), *Droit pénal spécial. Infractions du Code pénal*, Dalloz, 8^e éd., 2018, p. 23 et 283.

RAYNAUD DE LAGE (G.), *Choix de fabliaux*, éd. Honoré Champion, p. 68.

RENUCCI (J.-F.), *Introduction générale à la Convention européenne des Droits de l'Homme. Droits garantis et mécanisme de protection*, Éditions du Conseil de l'Europe, 2005, p. 78.

ROBERT (J.-H.), *Droit pénal général*, PUF, 6^e éd., 2005, p. 54.

ROBERT (J.), DUFFAR (J.), *Droits de l'homme et libertés fondamentales*, Montchrestien, 5^e éd., 1994, p. 64.

ROUSSEAU (J.-J.), *Discours sur l'économie politique*, in Collection complète des œuvres, Genève, 1780-1789, vol. 1, in-4^e, p. 403.

ROUSSEAU (J.-J.), *Du contrat social, ou principes du droit politique*, in Collection complète des œuvres, Genève, 1780-1789, vol. 1, in-4^e, p. 204.

ROUSSEL (G.), ROUX-DEMARE (F.-X.), *Procédure pénale*, 13^e éd. 2022-2023, Vuibert, pp. 84 et s.

ROUX (J.-A.), *Cours de droit criminel français*, t. 1 : Droit pénal, Sirey, 2^e éd., 1927, p. 121.

SORDINO (M.-C.), *Droit pénal des affaires*, éd. Bréal, 2012, p. 328.

STASIAK (F.), *Droit pénal des affaires*, 2^e éd., LGDJ, 2009, p. 143.

TIXIER (G.), DEROUIN (P.), *Droit pénal de la fiscalité*, Dalloz, 1989, p. 1.

TIXIER (G.), ROBERT (J.-M.), *Droit pénal fiscal*, Dalloz, 1980, pp. 1-2.

TREMEAU (J.), *La Réserve de loi – Compétence législative et Constitution*, Économica, PUAM, 1997.

TULKENS (F.), *La justice négociée*, Centre de recherche interdisciplinaire sur la déviance et la pénalité, Institut JUR-I UCLouvain, 1995, n° 37.

TULKENS (F.), VAN DE KERCHOVE (M.), CARTUYVELS (Y.), GUILLAIN (C.), *Introduction au droit pénal. Aspects juridiques et criminologiques*, Waterloo, Kluwer, 2010, p. 557.

VEDEL (G.), DELVOLVÉ (P.), *Droit administratif*, PUF, coll. Thémis T. 1, p. 529.

VERNY (E.), *Procédure pénale*, 8^e éd., Dalloz, 2022, p. 50, n° 49.

VÉRON (M.), *Droit pénal spécial*, 16^e éd., Dalloz, 2017, p. 319.

VIRALLY (M.), *La pensée juridique*, R. Pichon et R. Durand-Auzias, 1960, p. 112.

ZEROUKI (D.), *La légalité criminelle : enrichissement de la conception formelle par une conception matérielle*, Thèse Lyon 3, p. 265.

ZOCCHETTO (F.), *Juger vite, juger mieux ? Les procédures rapides de traitement des affaires pénales, état des lieux*, Rapport d'information sur les procédures accélérées de jugement en matière pénale, Sénat, rapport n° 17, session ordinaire de 2005-2006.

Thèses et monographies

AGRON (L.), *Histoire du vocabulaire fiscal*, LGDJ, coll. Thèses, 2000, p. 25.

CABON (S.-M.), *La négociation en matière pénale*, Thèse, Université de Bordeaux, p. 234, n° 233.

COLLET (P.), *L'acte coercitif en procédure pénale*, éd. Panthéon Assas, coll. Thèses, 2018, n° 142 et s. et n° 189 et s.

DERUEL (F.-P.), *La preuve en matière fiscale*, Thèse, Paris, 1962, p. 18 et s.

DE SAINT-LÉGER (M.), *L'articulation des procédures pénale et fiscale*, Thèse, Bordeaux, 2022.

DESPREZ (F.), *Rituel judiciaire et procès pénal*, LGDJ, coll. Thèses, 2009, p. 21.

DETRAZ (S.), *La contrainte par corps*, thèse Bordeaux, 2002.

HARDY (C.-H.), *La répression en matière fiscale 1789-2019*, Thèse Paris I, 2019, n° 318.

LELIEUR-FISCHER (J.), *La règle ne bis in idem. Du principe de l'autorité de la chose jugée au principe d'unicité d'action répressive*, Thèse, Université Panthéon-Sorbonne (Paris I), 2005, p. 53 et s.

PIN (X.), *Le consentement en matière pénale*, LGDJ, coll. Thèses, Bibliothèque des sciences criminelles, 2002, p. 374.

ROBBEZ-MASSON (C.), *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, Thèse, éd. LGDJ, 1990, spéc. § 219.

SCATTOLIN (A.), *La volonté de la personne poursuivie*, Thèse Université de Poitiers, 1997, p. 175.

TALEB (A.), *Les procédures de reconnaissance préalable de culpabilité*, étude comparée des justices pénales françaises et anglaises, Thèse, Université Jean Moulin Lyon III, 2013, p. 49.

TZUTZUIANO (C.), *L'effectivité de la sanction pénale*, Thèse Université de Toulon, 2 décembre 2015.

Articles de doctrine et contributions

ACARD (C.), GENESTIER (N.), EXERJEAN (G.), « La ligne de démarcation entre risque fiscal et risque pénal (2^e volet). Un abus de droit peut-il être constitutif d'une fraude fiscale ? », *Dr. fisc.* n° 10, 10 Mars 2016, 207.

ACARD (C.), GENESTIER (N.), EXERJEAN (G.), « La ligne de démarcation entre risque fiscal et risque pénal (1^{er} volet). Les enjeux de la pénalisation en matière fiscale », *Dr. fisc.* n° 7-8, 18 Février 2016, 172.

AGOSTINI (F.), « Aménagement des règles de compétence en matière pénale », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, Janvier 2022.

ALBERTIN (S.), « Justice transactionnelle et lutte contre la corruption : à la recherche d'un modèle », *AJ pénal* 2015, p. 354.

ALLAND (D.), « Consécration d'un paradoxe : primauté du droit interne sur le droit international », *RFDA* 1998, p. 1094.

ALLARD (J.), « Dworkin : une philosophie critique du jugement », *Revue internationale de philosophie*, vol. 233, n° 3, 2005, pp. 303-334.

ALMASEANU (S.), « La substitution d'une saisie pénale à une autre », *Gaz. Pal.* 8 mars 2016, n° 10, p. 22.

ALMERAS (R.), « Le risque de dissipation, condition de la saisie pénale ou circonstance indifférente ? », *LPA* 22 janv. 2020, n° 16, p. 10.

ALSCHULER (A.W.), « Plea Bargaining And Its History », *Columbia Law Review*, vol. 79, January 1979, n° 1.

ALT-MAES (F.), « La contractualisation du droit pénal. Mythe ou réalité ? », *RSC* 2002, p. 501.

AMBROISE-CASTÉROT (C.), « Aveu », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, Avril 2020, § 81.

AMBROISE-CASTÉROT (C.), « La preuve : une question de loyauté ? », *AJ Pénal* 2005, p. 261.

AMBROISE-CASTÉROT (C.), « Recherche et administration des preuves en procédure pénale : la quête du Graal de la Vérité », *AJ Pénal* 2005, p. 261.

APCHAIN (H.), « Retour sur la notion de bonne administration de la justice », *AJDA* 2012, p. 587.

ARFI (F.), « Rendre public », *Médium*, vol. 52-53, n° 3-4, 2017, pp. 59-84.

ARRIGHI DE CASANOVA (J.), « Quel avenir pour la jurisprudence Kimberly Clark ? », *Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel*, Janvier 2015, pp. 29-40.

ASCIONE LE DREAU (C.), GRUNDLER (B.), « Les personnes physiques face à la justice négociée. David contre Goliath ? », *RICEA*, n° 1, février 2019.

AUBERT (L.), « Systématisme pénal et alternatives aux poursuites en France : une politique pénale en trompe l'œil », *Droit et société*, vol. 74, n° 1, 2010, pp. 17-33.

AUSTRY (S.), « Sécurité juridique et délai de prescription : précisions complémentaires », *Dr. fisc.* n° 41, 9 Octobre 2014, comm. 582, Note ss. CE, 23 juin 2014, n° 355801, *Polynésie française c/ M. Zannier*.

AYRAULT (L.), « Le principe d'égalité en matière fiscale », Titre VII [en ligne], n° 4, *Le principe d'égalité*, avril 2020, Conseil constitutionnel.

AYRAULT (L.), « Sanction fiscale », *JurisClasseur Procédures fiscales*, Fasc. 398, 1^{er} Avril 2020.

AYRAULT (L.), « Le verrou de Bercy après la loi du 23 octobre 2018 », *Chronique de droit public financier*, RFDA 2018, p. 1185.

AYRAULT (L.), « Application du délai spécial de reprise (LPF, ancien art. L.170) », *Procédures fiscales*, fasc. 310, Août 2018, comm. 279.

AYRAULT (L.), « L'indépendance des contentieux pénal et fiscal », *Dr. fisc.* n° 38, 22 Septembre 2016, 503.

AYRAULT (L.), « *Non bis in idem* : Les enjeux en matière fiscale », *AJ pénal* 2015, 185.

AYRAULT (L.), « Procédure judiciaire d'enquête fiscale », *Procédures* n° 1, Janvier 2011, comm. 45.

AZOULAY (W.), « Loyauté de la preuve pénale : un concept de Protée », *Dalloz actualité*, 17 novembre 2017.

BADINTER (R.), « Présentation du projet de loi portant réforme du code pénal », Sénat N° 300, 20 février 1986, p. 6.

BALLANDRAS-ROZET (C.), « Réflexions sur la dimension morale du détournement de pouvoir », *AJDA* 2007. 2236.

BALLOT-SQUIRAWSKI (C.), « La nouvelle motivation des peines », *Gaz. Pal.* 19 nov. 2019, n° 40, p. 62

BARATTA (A.), « Les fonctions instrumentales et les fonctions symboliques du droit pénal », *Déviance et société*, 1991, vol. 15, n° 1, p. 18.

BARBIER (G.), « Erreur sur le droit », *JurisClasseur Pénal Code*, Fasc. 20, 29 Novembre 2021.

BARILARI (A.), « La fraude fiscale : les mots et les chiffres », *Gestion & Finances Publiques*, vol. 3, n° 3, 2018, pp. 50-57.

BARLOW (N.), « Déontologie des magistrats », *JurisClasseur Procédure civile*, Fasc. 260-30.

BARRET (O.), **BRUN (P.)**, « Vente : formation – Intégrité du consentement », *Répertoire de droit civil*, Février 2023, Chapitre 2 – Intégrité du consentement.

BARRIÈRE (F.), « Les lanceurs d’alerte », *Rev. sociétés* 2017, 191.

BASILIEN-GAINCHE (M.-L.), *État de droit et états d’exception, une conception de l’État*, PUF, 2013, pp. 23-24.

BAUDU (A.), « Contribution à un éclairage historique et juridique sur le « verrou de Bercy » », *Gestion & Finances Publiques*, vol. 3, n° 3, 2018, pp. 94-102.

BEAL (A.), « Synthèse - Recours », *JurisClasseur Administratif*, 15 Avril 221.

BEAUSSONIE (G.), « L’utilité d’une incrimination générale du blanchiment », in **DUTEIL (G.)**, **SEGONDS (M.)**, *La corruption. Aspects actuels et de droit comparé*, éd. Érès, 2014, spéc. p. 49.

BEAUSSONIE (G.), **SEGONDS (M.)**, « Chronique législative de droit pénal », *Revue de science criminelle et de droit pénal comparé*, vol. 4, n° 4, 2018, pp. 945-966.

BEAUVAIS (P.), « Chronique de Droit pénal – Le renforcement de la protection pénale des intérêts financiers de l’Union européenne », *RTD eur.* 2017, p. 875.

BEAUVAIS (P.), **BENLOLO (M.)**, « Chronique de Droit pénal de l’Union européenne – Une avancée historique dans l’espace de liberté, de sécurité et de justice : la naissance du Parquet européen », *RTD eur.* 2019, p. 225.

BEAUVALLET (O.), « Instruction », *JurisClasseur Procédure pénale*, 24 juin 2022.

BEENAERT (M.-A.), « Négociation sur la peine et procès équitable », *RTDH* 2003, p. 974.

BELFANTI (L.), « Déontologie des magistrats », *Répertoire de procédure civile*, Novembre 2022.

BELFANTI (L.), « Organisation générale du corps judiciaire », *Répertoire de procédure civile*, Novembre 2022.

BENZINA (S.), « Le commentaire officiel du Conseil constitutionnel, outil de politique jurisprudentielle », *hal.archives-ouvertes.fr*, 16 juill. 2020.

BERLAUD (C.), « Incidence du décès du mis en cause sur la saisie pénale dans l’affaire des Panama Papers », *Gaz. Pal.* 18 déc. 2018, n° 44, p. 42.

BERGOUGNOUS (G.), « Le Conseil constitutionnel et le législateur », *Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel* n° 38 (Dossier : Le Conseil constitutionnel et le Parlement), Janvier 2013.

BERNASCONI (P.), « Les infractions transfrontalières : terrorisme, trafic de stupéfiants, délits financiers », in *Quelle politique pénale pour l'Europe ?*, **DELMAS-MARTY (M.)** (ss. la dir.), éd. Economica, 1993, p. 75 et s.

BETCH (M.), « Procédure fiscale », *JurisClasseur Procédures fiscales*, Fasc. 720, 15 Décembre 2019.

BETCH (M.), « Contentieux pénal. Procédure fiscale », *JurisClasseur Procédures fiscales*, Fasc. 720, 15 Décembre 2019.

BEZZINA (C.), « Les trois ans du parquet financier : économie d'une institution financière », *Revue française de droit constitutionnel*, 2017/4 N° 112, pp. 795-820.

BIENVENU (J.-J.), **LAMBERT (T.)**, *Droit fiscal*, PUF, 3^e éd., 2003, p. 111.

BIENVENU (J.-J.), **LAMBERT (T.)**, **VAPAILLE (L.)**, *Droit fiscal*, 5^e éd., PUF, 2021, pp. 167 à 172.

BIGUENET (J.), « L'élément intentionnel dans les infractions formelles et obstacles depuis la loi du 13 mai 1996 », *Gaz. Pal.* 30 déc. 2003, n° 364, p. 2.

BITTNER (E.), **PLATT (A. M.)**, « The Meaning of Punishment », *Issues in Criminology*, vol. 2, n° 1, 1966, p. 81.

BIYOT (K.), « Le renforcement de l'arsenal législatif visant à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales », *LPA* 1^{er} mars 2013, n° 44, p. 6.

BLANCHARD (C.), « La loi renforçant l'efficacité de la lutte contre la fraude fiscale », *La Semaine Juridique Notariale et Immobilière* n° 45, 9 Novembre 2018, act. 846.

BLANLUET (G.), « L'optimisation fiscale », *Archives de philosophie du droit*, t. 56, 2013, pp. 61-69.

BLAY-GRABARCZYK (K.), « Inconventionnalité du cumul de sanctions fiscales et pénales », *La Semaine Juridique Edition Générale* n° 23, 5 juin 2017, 654.

BOCCON-GIBOD (D.), « Pour une vraie réforme statutaire du parquet », *AJ pénal* 2017, p. 381.

BOERINGER (C.-H.), **DUNOYER (A.)**, **LEFEBVRE (R.)**, **TOMA (S.)**, « Retour sur près de 5 ans de pratique de la convention judiciaire d'intérêt public en matière de fraude fiscale », *Dr. fisc.* n° 6-7, 9 février 2023, p. 101.

BOHLER(S.), « Panama Papers : les pros de la triche », *Cerveau & Psycho*, vol. 78, n° 6, 2016, pp. 10-10.

BOMBLED (M.), « Escroquerie à la TVA : caractérisation des manœuvres frauduleuses », *Dalloz actualité* 27 avril 2011.

BONIFASSI (S.), **MASSOULIER (G.)**, « La nouvelle procédure de « Convention judiciaire d'intérêt public » », *Journal des Sociétés*, doss. Loi Sapin II, n° 149, févr. 2017.

BONIS (E.), « L'indépendance des magistrats du parquet ou le difficile exercice d'équilibriste du Conseil constitutionnel », *Droit pénal* n° 2, Février 2018, étude 3.

BONIS-GARÇON (E.), « Notions fondamentales de procédure pénale », *JurisClasseur Pénal des Affaires*, Fasc. 9, 5 Avril 2022.

BONIS-GARÇON (E.), « Infractions en matière économique et financière », *JurisClasseur Pénal des Affaires*, Fasc. 10, 12 Août 2019.

BONNET (J.), ROBLOT-TROIZIER (A.), « Les droits et libertés invocables au soutien d'une QPC : une définition utilitariste pour sauver la procédure du « verrou de Bercy » », *Les Nouveaux Cahiers du conseil constitutionnel* n° 54, *Chronique de droits fondamentaux et libertés publiques*, 2017, pp. 85 à 99.

BORÉ (L.), « Action civile exercée devant les tribunaux répressifs. Recevabilité », *JurisClasseur Procédure pénale*, Fasc. 30, 12 Février 2023.

BOTTON (A.), « Le procureur européen délégué français, modèle du futur Parquet national ? », *La Semaine Juridique Edition Générale* n° 7, 15 Février 2021, doct. 201.

BOUDEVILLE (O.), « Prescription du droit de reprise », *JurisClasseur Enregistrement Traité*, 1^{er} Septembre 2014.

BOULOC (B.), « De quelques aspects du délit de blanchiment », *Revue de droit bancaire et financier* 2002, p. 152.

BOULOC (B.), « Blanchiment d'argent. Placement par l'auteur de l'infraction initiale », *RTD Com.* 2004, p. 623.

BOULOC (B.), « Recel. Éléments constitutifs. Élément légal. Infraction d'origine. Constatations nécessaires », *RTD Com.* 2001, p. 527.

BOURSIER (M.-E.), « Entraide pénale internationale, lutte contre les infractions d'affaires internationales et nouveaux leviers d'efficacité », *AJ Pénal* 2016, p. 137.

BOURSIER-MAUDERLY (M.-E.), GHOZIA (A.), QUETAND (C.), DORANGES (G.), « L'escroquerie : la notion extensive de manœuvres frauduleuses et l'élément tenant aux raisons déterminant la remise de la victime », *LPA* 28 oct. 2008, n° 216, p. 6 ; V. Cass. crim., 14 nov. 2007, n° 07-83.208.

BOUSSARDO (V.), MAES (M.), « Pénalisation de la fraude fiscale : la fin justifie-t-elle les moyens ? », *Droit pénal* n° 10, Octobre 2018, dossier 9.

BOUVIER (M.), « Quelle légitimité de la dépense publique ? », *RFFP* mai 2019, n° 146, p. 5.

BOUVIER (M.), ESCLASSAN (M.-C.), LASALLE (J.-P.), *Finances publiques*, 20^e éd., LGDJ, 2021-2022, pp. 278-280.

BOUVIER (M.), « Quelle légitimité de la dépense publique ? », *RFFP* mai 2019, n° 146, p. 5.

BRENET (F.), « Contrôle de l'erreur manifeste d'appréciation du juge de l'excès de pouvoir sur la décision de rejet d'une candidature à l'attribution d'un marché public », *Droit Administratif* n° 4, Avril 2012, comm. 34.

BRETONNEAU (A.), « L'incompétence négative, « faux ami » du juge administratif ? », *Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel* n° 46, Janvier 2015, pp. 21-28.

BRIÈRE (C.), « Le principe *ne bis in idem* dans l'Union européenne », *JurisClasseur Europe Traité*, Fasc. 2740, 16 Août 2022.

BRIHI (S.), BOUSQUET (A.), « Les nouveaux enjeux de la privatisation du procès pénal », *Revue des Juristes de Sciences Po* n° 20, Février 2021, 5.

BROUILLAUD (J.-P.), « Les nullités de procédure : des procédures pénales et civiles comparées », *D.* 1996, chron. p. 98.

BUISSON (J.), « Les aspects de la procédure pénale dans la loi relative à la lutte contre la fraude », *Procédures* n° 12, Décembre 2018, comm. 377.

BURDEAU (G.), *Les libertés publiques*, LGDJ, 1961, p. 21.

CABON (S.-M.), « Fraude fiscale et blanchiment : l'exigence de motivation comme garantie de la proportionnalité de la peine de confiscation et cadre de l'évaluation du préjudice de l'État », *Dr. fisc.* n° 13, 26 Mars 2020, comm. 213.

CABON (S.-M.), « Entre pragmatisme et idéalisme, quelle place pour la négociation en droit pénal fiscal ? », *Dr. fisc.* n° 11, 14 Mars 2019, 199.

CABON (S.-M.), « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du « verrou de Bercy » », *Dr. fisc.* n° 46, 13 Novembre 2014, 620.

CAILLIBOTTE (M.-V.), « Bilan des juridictions inter régionales spécialisées », *AJ Pénal* 2010, p. 110.

CAILLOSSE (J.), « Les justifications du maintien actuel du dualisme juridictionnel », *AJDA* 2005, p. 1781.

CAMOUS (E.), « Peines criminelles et correctionnelles. Confiscation », *JurisClasseur Pénal Code* 27 Mai 2022.

CAMOUS (E.), « Le droit de propriété et la peine de confiscation », *Droit pénal* n° 3, Mars 2019, étude 8.

CAMOUS (E.), « L'Agence de gestion et de recouvrement des avoirs saisis et confisqués (AGRASC) », *JurisClasseur Procédure pénale*, Fasc. 20, 19 mai 2017.

CAMOUS (E.), « L'enquête à décharge menée par le Procureur de la République », *Gaz. Pal.* 18 juill. 2017, n° 27, p. 88.

CANFORA (L.), « Le leurre de la nouvelle Italie », *Lignes*, 1994/3 n° 23, pp. 65 à 68.

CAPELLO (A.), « Question prioritaire de constitutionnalité – Impact de la question prioritaire de constitutionnalité sur la matière pénale », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, Juin 2021, § 2 Détermination des peines.

CARACCILO (P.), « Italie : la rigueur a ses raisons que le cœur ne connaît point », *Confluences Méditerranée*, vol. 80, n° 1, 2012, pp. 81-93.

CARBASSE (J.-M.), VIELFAURE (P.), « Chapitre 2. Droit pénal et justice répressive depuis le début du XIX^e siècle », in *Histoire du droit pénal et de la justice criminelle*, PUF, 2014, pp. 459-522.

CARBONNIER (J.), « Effectivité et ineffectivité de la règle de droit », *L'Année sociologique*, 1958, LVII, p. 3.

CARCASSONNE (G.), « Rapport introductif » in « L'indépendance de la justice », *2^e congrès de l'Association des Hautes juridictions de cassation des pays ayant en partage l'usage du français*, Dakar, 7 et 8 nov. 2007, p. 17.

CARON (D.), « Autorité de la chose jugée au pénal sur le pénal », *JurisClasseur Procédure Pénale*, Fasc. 20, 1^{er} Janvier 2020.

CARON (D.), « Autorité de la chose jugée au pénal sur le civil », *JurisClasseur Procédure civile*, Fasc. 900-40, 24 juillet 2018.

CASSAN (C.), MISPELON (P.), « Cumul des sanctions pénales et fiscales : une histoire sans fin ? », *Dr. fisc.* n° 27, 7 Juillet 2022, comm. 276.

CASSAN (C.), MISPELON (P.), « Non bis in idem : Bis repetita ? », *Dr. fisc.* n° 47, 19 Novembre 2020, comm. 445.

CASSUTO (T.), « La collaboration entre le procureur européen et les parquets nationaux », *AJ Pénal* 2018, p. 279.

CATELAN (N.), « Escroquerie à la TVA : bis in indemnisation », *Gaz. Pal.* 14 sept. 2021, n° 31, p. 49.

CATELAN (N.), « Constitution vs CEDH vs UE : *ne bis in idem* et la répression des opérations d'initié », *Revue de science criminelle et de droit comparé*, vol. 3, n° 3, 2016, pp. 467-484.

CÉRÉ (J.-P.), REMILLIEUX (P.), « De la composition pénale à la comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité : le « plaider coupable à la française », *AJ pénal* 2003, p. 45.

CESARO (J.-F.), DUCHANGE (G.), « Entreprise en difficulté », *Répertoire des sociétés*, Mai 2022.

CESONI (M. L.), « Paradigme de l'efficacité et désuétude des principes fondamentaux. Introduction générale », in Maria Luisa Cesoni (dir.), *Nouvelles méthodes de lutte contre la criminalité : la normalisation de l'exception. Étude de droit comparé (Belgique, États-Unis, Italie, Pays-Bas, Allemagne, France)*, Bruylant, LGDJ, 2007, p. 5.

CHARVET (D.), « Réflexions autour du plaider coupable », *Recueil Dalloz* 2004, p. 2517.

CHAVAGNEUX (C.), « Faut-il faire sauter le verrou de Bercy ? », *Alternatives économiques*, vol. 379, n° 5, 2018, p. 26.

CHAVENT-LECLÈRE (A.-S.), « Désistement à l'action publique », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, Janvier 2019.

CHAVENT-LECLÈRE (A.-S.), « Recevabilité de l'administration fiscale en cause d'appel », *Procédures* n° 1, Janvier 2018, comm. 21.

CHAVENT-LECLÈRE (A.-S.), « Les juridictions interrégionales spécialisées : des compétences originales », *AJ Pénal* 2010, p. 106.

CHIAVARIO (M.), « La justice négociée : une problématique à construire », *Archives de politique criminelle*, 1993, n° 15, p. 27.

CHILSTEIN (D.), « Retour sur la question de l'auto-blanchiment », in *Mélanges en l'honneur du professeur Jacques-Henri ROBERT*, LexisNexis, 2012.

CHOUVET-LEFRANÇOIS (A.), « Les finalités de la sanction en droit pénal », in Corinne Mascala (dir.), *À propos de la sanction*, Presses de l'Université de Toulouse 1 Capitole, LGDJ, 2018, pp. 11-20.

CLAUDE (O.), « Réflexions sur la première convention judiciaire d'intérêt public », *AJ Pénal* 2018, p. 30.

COCHETEUX (P.), « La police fiscale », *LPA* 12 août 2011, n° 160, p. 7.

COLLET (M.), « Aménager le verrou de Bercy oui, le supprimer non ! », *Les Échos*, 6 mars 2018, p. 12.

COLLET (M.), « Les sanctions administratives et l'article 6 de la Convention européenne de sauvegarde des Droits de l'Homme et des libertés fondamentales », *JCP A* 2013, 2077.

COLLET (M.), COLLIN (P.), « Le cumul de sanctions pénale et fiscale face aux exigences constitutionnelles et européennes. À propos de Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC et n° 2016-545 QPC », *La Semaine Juridique Edition Générale* n° 29, 18 Juillet 2016, 847.

COLLET (P.), « L'insaisissable notion de surveillance en droit pénal », *Revue de science criminelle et de droit pénal comparé*, vol. 3, n° 3, 2019, pp. 549-566.

COLLIARD (J.-E.), MONTIALOUX (C.), « Une brève histoire de l'impôt », *Regards croisés sur l'économie*, vol. 1, n° 1, 2007, pp. 56-65, « *L'Empire légue une fiscalité largement indirecte* », constituant 71 % des recettes en 1813.

COMMUNIER (J.-M.), « Mise en recouvrement et paiement des impôts », *JurisClasser Procédures fiscales*, Fasc. 525, 31 Mars 2021.

CONTE (P.), « Remarques sur la responsabilité pénale des chefs d'entreprise, spécialement en matière fiscale », in **DE BISSY (A.), DEBAT (O.),** *Mélanges en l'honneur de Patrick Serlooten*, Dalloz, 2015, p. 551.

CONTE (P.), « Blanchiment - Notions de dissimulation et de placement », *Droit pénal* n° 6, Juin 2020, comm. 107.

- CONTE (P.)**, *Droit pénal spécial*, LexisNexis, 2005, p. 317.
- CÔTÉ (Y.-A.)**, « La fraude fiscale », *L'Actualité économique*, vol. 43, n° 1, avril-juin 1967.
- COZIAN (M.)**, « Éloge de l'habileté fiscale », *RFP* janv. 2006, n°1, alerte 1.
- CRUCIS (H.-M.)**, « Sanctions administratives », *JurisClasseur Administratif*, Fasc. 108-40, 2ç Octobre 2019.
- CRUVELIER (E.)**, « Taxe sur la valeur ajoutée », *Répertoire de droit commercial*, Mars 2020.
- CSONKA (P.)**, « Le Parquet européen : le nouvel acteur de l'espace judiciaire européen », *AJ Pénal* 2018, p. 283.
- CSONKA (P.)**, « Les pouvoirs d'enquête du Parquet européen », in *La création du Parquet européen. Simple évolution ou révolution au sein de l'espace judiciaire européen ?*, Fabrice Picod (dir.), Bruylant, p. 39.
- CUGNO (A.)**, « Quel sens donner au droit de punir ? », *Les Cahiers de la Justice*, vol. 4, n° 4, 2010, pp. 33-35.
- CUSSON (M.)**, « Le sens de la peine et la rétribution », *Revue Internationale de Criminologie et de Police Technique*, 1985, 38(3), p. 277.
- CUTAJAR (C.)**, « Le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude », *Recueil Dalloz* 2018, p. 1304.
- CUTAJAR (C.)**, « L'impérative nécessité d'abolir le « verrou de Bercy » », *La Semaine Juridique Edition Générale* n° 5, 29 janvier 2018, act. 98.
- CUTAJAR (C.)**, « Partiellement déverrouillé le verrou résiste ! », *Recueil Dalloz* 2018, p. 2029.
- CUTAJAR (C.)**, « Plaidoyer pour la suppression du « verrou de Bercy » - À propos du projet de loi relatif à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance financière », *La semaine juridique Edition Générale* n° 26, 24 juin 2013, 728.
- CUTAJAR (C.)**, « Le volet répressif de la loi sur la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance financière », *AJ Pénal* 2013, p. 638.
- CUTAJAR (C.)**, « Le blanchiment, une infraction générale, distincte et autonome », *Recueil Dalloz* 2008, p. 1585.
- CUTAJAR (C.)**, « L'auteur de l'infraction principale et le blanchiment », *Recueil Dalloz* 2004, p. 1377.
- CUTAJAR (C.)**, « Blanchiment. Éléments constitutifs, répression », *JurisClasseur Pénal des Affaires*, Fasc. 20, n° 75.
- DAÏEFF (G.), POISSONNIER (G.)**, « Les premiers pas prometteurs de la justice pénale négociée », *La Semaine Juridique Edition Générale* n° 38, 17 septembre 2018, act. 952.
- DALLEST (J.)**, « La JIRS de Marseille : un lustre d'activité dans la lutte contre la grande criminalité », *AJ Pénal* 2010, p. 114.

DANET (J.), « La CRPC : du modèle législatif aux pratiques... et des pratiques vers quel (s) modèle(s) ? », *AJ pénal* 2005, p. 433.

DANET (J.), « Le droit pénal et la procédure pénale sous le paradigme de l'insécurité », *Archives de politique criminelle*, 25, 2003, pp. 37-39.

DANJAUME (G.), « Le principe de liberté de la preuve en procédure pénale », *Recueil Dalloz* 1996, p. 153.

DANTI-JUAN (M.), « Le consentement et la sanction », in *Mélanges offerts à Pierre Couvrat : la sanction du droit*, PUF, Paris, 2001, p. 367.

DAOUD (E.), « Circulaire du 4 octobre 2021 : Episode 3 – La saisine des juridictions spécialisées », *Dalloz Actualité*, 8 nov. 2022.

DAOUD (E.), « Circulaire du 4 octobre 2021 : Épisode 7 – La place de la CRPC et de la CJIP dans la lutte contre la fraude fiscale », *Dalloz actualité* 25 janvier 2022.

DAOUD (E.), « La chasse est ouverte », *AJ Pénal* 2015, p. 221.

DAURY-FAUVEAU (M.), « Blanchiment. Conditions et constitution », *JurisClasseur Pénal des Affaires*, Fasc. 20, 8 Juin 2022.

DAVOUST (D.), « La lutte contre le blanchiment de capitaux : une action menée au plan international, européen et national », *LPA* n° 155, 5 août 2002, p. 4.

DE BISSY (A.), « La solidarité des dirigeants au paiement de l'amende pour distribution occulte est conforme à la Constitution », *Bulletin Joly Sociétés* n° 06, p. 508.

DEBOISSY (F.), « Blanchiment de fraude fiscale : après le flux le reflux ? », *Dr. fisc.* n° 11, 14 Mars 2019, p. 198.

DEBOISSY (F.), « Retour sur un principe controversé : l'indépendance des procédures pénale et fiscale », *Dr. fisc.* n° 51-52, 18 Décembre 2014, 692.

DEBOISSY (F.), « Abus de droit : quel est le risque pénal ? », *Dr. fisc.* 2014, n° 46, 623.

DEBOISSY (F.), « L'opposabilité à l'administration fiscale des montages contractuels », *Revue des contrats* 2007, n° 3, p. 1006.

DECKHARD (P.), « Antidiotiques Politique & criminologie », *Sécurité globale*, vol. 5, n° 1, 2016, p. 143.

DECOOL (G.), « Contentieux pénal fiscal », *JurisClasseur Procédures fiscales*, 20 décembre 2016.

DEDEURWAEDER (G.), « Les entreprises en difficulté face au droit fiscal », *Dr. fisc.* n° 18-19, 3 Mai 2012, 284.

DE JACOBET DE NOMBEL (C.), « Élément matériel du blanchiment », *JurisClasseur Pénal des Affaires*, Fasc. 10, 11 Juillet 2022.

DEKEUWER (A.), « La rétroactivité in mitius en Droit pénal : un principe encore et toujours contesté ! », *La Semaine Juridique Edition Générale* n° 48, 26 Novembre 1997, doct. 4065.

DELAGE (P.-J.), « Résistances et retournements, Essai de synthèse du contentieux relatif à la procédure de « plaider coupable » », *Revue de science criminelle et de droit pénal comparé*, vol. 4, n° 4, 2010, pp. 831-840.

DELAGE (P.-J.), JEANNE (N.), PARIZOT (R.), « Procédure pénale », *Revue de science criminelle et de droit pénal comparé*, vol. 1, n° 1, 2022, pp. 83-100.

DELALANDE (N.), SPIRE (A.), « I. La construction de l'État fiscal (fin XVIIIe-fin XIXe siècle) », Nicolas Delalande éd., *Histoire sociale de l'impôt, La Découverte*, 2010, pp. 9-32.

DELAURIÈRE (J.), PREST (C.), « De la conformité du droit d'enquête TVA avec la Convention européenne des droits de l'homme », *Dr. fisc.* n° 40, 7 oct. 2010, 515.

DE LA MARDIÈRE (C.), « La transaction, regard fiscal », in *La transaction dans toutes ses dimensions*, *Dalloz* 2006, pp. 169-174.

DE LAMY (B.), « L'égalité devant la justice pénale dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel : à propos, notamment, de la nécessaire courbure d'un principe essentiel », Titre VII, n° 4, Conseil constitutionnel, *Le principe d'égalité*, avril 2020.

DE LAMY (B.), « Le principe de légalité criminelle dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel », *Cahiers du Conseil constitutionnel* N° 26 (Dossier : La Constitution et le droit pénal) – Août 2009.

DE LAMY (B.), « La loi n° 2004-204 du 9 mars 2004 portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité », *D.* 2004, p. 1910.

DELMAS-MARTY (M.), « Propos introductifs. Le double contexte du règlement instituant le parquet européen », *Revue de science criminelle et de droit pénal comparé*, vol. 3, n° 3, 2018, pp. 619-624.

DELMAS-MARTY (M.), « Évolution du parquet et principes directeurs du procès pénal dans les démocraties européennes », in *Le parquet dans la République*, éd. de l'École nationale de la magistrature, 1996, p. 215.

DENOIX DE SAINT MARC (R.), « Les garanties constitutionnelles des droits et libertés politiques en France », Site internet du Conseil constitutionnel, 2 février 2009.

DE RICOLFIS (T.), LEJEUNE (O.), « L'action de la police judiciaire dans la lutte contre la fraude complexe : l'Office central de lutte contre la corruption et les infractions financières et fiscales », *Dr. fisc.* n° 38, 22 Septembre 2016, 498.

DE RICOLFIS (T.), LEJEUNE (O.), « L'action de la police judiciaire dans la lutte contre la corruption et les infractions financières et fiscales », *Dr. fisc.* n° 38, 22 Septembre 2016, 498.

DE SMET (B.), « De versnelling van de strafrechtspleging met instemming van de verdachte. Is invoering van een guilty plea naar Angelsaksisch model wenselijk ? », *Panopticon*, 1994, p. 444.

DESPORTES (F.), LAZERGUES-COUSQUER (L.), *Traité de procédure pénale*, Economica, 4^{ème} éd., 2016, p. 1.

DESPREZ (F.), « La limitation par la Cour de cassation de la portée de l'aveu en cas d'échec d'une procédure de CRPC », *Gaz. Pal.* 13 nov. 2008, n° 318, p. 8.

DETRAZ (S.), « Délit général de fraude fiscale et autres infractions communes à tous les impôts », *JurisClasseur Pénal des Affaires*, Fasc. 10, 7 Septembre 2022.

DETRAZ (S.), « Délits spécifiques aux impôts directs et taxes assimilées », *JurisClasseur Procédures fiscales*, Fasc. 708, 21 Février 2022.

DETRAZ (S.), « Impôts. Procédure », *JurisClasseur Lois pénales spéciales*, Fasc. 50, 22 Février 2022.

DETRAZ (S.), « Procédure d'enquête en matière de TVA, d'entrepôt fiscal et de régime suspensif », *JurisClasseur Procédures fiscales*, Fasc. 342, 31 Décembre 2020.

DETRAZ (S.), « Blanchiment du produit de la fraude fiscale et dommage réparable », *La Semaine Juridique Edition Générale* n° 20-21, 18 mai 2020, act. 633.

DETRAZ (S.), « Délit général de fraude fiscale et autres délits communs à tous les impôts », *JurisClasseur Procédures fiscales*, Fasc. 705, 23 Octobre 2018, mise à jour 15 janv. 2020.

DETRAZ (S.), « Création du service d'enquêtes judiciaires des finances (SEJF) », *Droit pénal* n° 7-8, Juillet 2019, comm. 133.

DETRAZ (S.), « La pérennisation jurisprudentielle du cumul des répressions fiscale et pénale », *Dr. fisc.* n° 11, 14 Mars 2019, 201.

DETRAZ (S.), « L'administration et le juge pénal », *RSC* 2019/1 N° 1, pp. 47-54.

DETRAZ (S.), « L'Administration et le juge pénal. Quelle articulation possible entre l'administration et le juge pénal ? Le domaine fiscal peut-il servir de modèle ? », *Revue de science criminelle et de droit pénal comparé*, vol. 1, n° 1, 2019, pp. 47-54.

DETRAZ (S.), « La procédure pénale applicable à la fraude fiscale », in *Le Lamy droit pénal des affaires*, éd. 2019, n° 3722, p. 1522.

DETRAZ (S.), « Armement et réarmement du droit pénal et du droit fiscal à l'encontre de la soustraction à l'impôt. À propos de la loi du 23 octobre 2018, relative à la lutte contre la fraude », *La Semaine Juridique Edition Générale* n° 52, 24 Décembre 2018, doct. 1393.

DETRAZ (S.), « Les temps modernes de la poursuite de la fraude fiscale : le ministère public et les engrenages du « verrou de Bercy », *Droit Pénal* n° 10, oct. 2018, p. 23.

DETRAZ (S.), « Infractions fiscales et douanières », *Revue de science criminelle et de droit pénal comparé*, vol. 3, n° 3, 2018, pp. 693-699.

DETRAZ (S.), « Action civile », *JurisClasseur Procédures Formulaire*, Fasc. 10, maj. 10 Juillet 2017.

DETRAZ (S.), « Validation du régime des poursuites de la fraude fiscale », *Revue de science criminelle et de droit comparé*, juillet-septembre 2016, n° pp. 529-533.

DETRAZ (S.), « Les conséquences fiscales de l'irrégularité des saisies opérées en application de l'article L. 16 B du LPF », *Dr. fisc.* n° 14, 2 avr. 2015, 236.

DETRAZ (S.), « Escroquerie à la TVA », *RSC* 2015, p. 661.

DETRAZ (S.), « Les sanctions de la fraude fiscale à l'épreuve des principes constitutionnels et européens », *Dr. fisc.* 2014, comm. 625.

DETRAZ (S.), « Modification des circonstances aggravantes du délit général de fraude fiscale et des peines correspondantes », *Dr. fisc.* 2013, 582.

DETRAZ (S.), « La nature de la solidarité de l'article 1745 du Code général des impôts », *Dr. fisc.* 2012, n° 50, ét. 551.

DETRAZ (S.), « Contrainte judiciaire douanière : prononcé anticipé et insolvabilité », *Gaz. Pal.* n° 193, 12 juill. 2011, p. 9.

DETRAZ (S.), « Infractions fiscales et douanières », *Revue de science criminelle et de droit comparé*, 2011 / 3 (N° 3), pp. 624-637.

DE WITTE (B.), « Retour à « Costa ». La primauté du droit communautaire à la lumière du droit international », *RTD eur.* 1984. 426.

DEZEUZE (E.), **PELLEGRIN (G.)**, « Extension du domaine de la transaction pénale : la convention judiciaire d'intérêt public », *La Semaine Juridique Edition Générale* n° 3, 16 janvier 2017, doct. 64.

DIARD (E.), **CARIOU (E.)**, Rapport d'information, N° 982, sur les procédures de poursuite des infractions fiscales, Assemblée nationale, 23 mai 2018.

DOBKINE (M.), « La transaction en matière pénale », *D.* 1994, p. 137.

DOUVIER (P.-J.), « Les paradis fiscaux : familiarisation avec le mythe fiscal », in *Rapport moral sur l'argent dans le monde*, Association d'économie financière, 1995, p. 187 et s.

DREYER (E.), « Pourquoi motiver les peines : quoi, comment ? », *JCP G* 2018, doct. p. 330.

DUCHAINE (C.), « La place de l'institution judiciaire française dans la lutte contre la fraude fiscale », *Revue française de finances publiques* n° 132, nov. 2015, p. 37.

DUCOULOUX-FAVARD (C.), « Recel et blanchiment : deux délits de conséquence », *Gaz. Pal.* 4 janv. 2003, p. 11.

DUFOUR (O.), « Affaire Ricci : sale temps pour les fiscalistes », *Gaz. Pal.* 23 mai 2017, n° 20, p. 6.

DUFOUR (O.), « Quel avenir pour la convention judiciaire d'intérêt public ? », *LPA* n° 22, 7 nov. 2016, p. 4.

DUFOUR (O.), « Cahuzac, un procès à haute valeur symbolique », *LPA* 27 sept. 2016, n° 193, p. 4.

DUFOUR (O.), « Le C.S.M. réclame de nouvelles garanties d'indépendance pour les magistrats du parquet », *LPA* 12 juin 2002, n° 117, p. 4.

DUFOURG (D.), « Le droit d'enquête ou la vérification de comptabilité qui n'ose dire son nom », *Les nouvelles fiscales* n° 879, 1^{er} nov. 2002, p. 24.

DUFOURQ (P.), « Les enseignements de la chambre criminelle sur l'intention en matière de fraude fiscale », *Dalloz actualité*, 17 juin 2022.

DUFOURQ (P.), **LANTA DE BERARD (C.)**, « Justice négociée : quel sort pour les personnes physiques ? », *Dalloz Actualité*, 12 avril 2023.

DUMONT (H.), « Criminalité collective et principaux responsables : échec ou mutation du droit pénal ? », *RSC* 2012, p. 109.

DUMONT (J.), « Constitution de partie civile », *JurisClasseur Procédure pénale*, Fasc. 20, 28 Octobre 2022.

DUSSART (V.), « La police fiscale », *Dr. fisc.* n° 51-52, 18 Décembre 2014, 695.

DUTEIL (G.), **THONY (J.-F.)**, « Le parquet européen et la lutte contre les fraudes à la TVA », *AJ Pénal* 2018, p. 290.

DUVAL (G.), « Un système fiscal de plus en plus injuste », *Alternatives Économiques*, vol. 284, n° 10, 2009, p. 8.

DUVAL (V.), « Indépendance du parquet : rêve inaccessible après la décision du Conseil constitutionnel du 8 décembre 2017 », *Gaz. Pal.* 6 févr. 2018, n° 05, p. 31.

EL KAROUI (G.), **GUICHARD (M.)**, **OBADIA (E.)**, « Le déclenchement des poursuites pénales : table ronde sur le maintien du verrou de Bercy », *Dr. fisc.* n° 46, 2014, ét. 621.

EMPTAZ (M.), « La vérification fiscale de comptabilités informatisées », *Gestion & finances publiques* 2009, n° 5, p. 413.

FARINA CUSSAC (J.), « La sanction punitive dans les jurisprudences du Conseil constitutionnel et de la Cour européenne des droits de l'homme », *RSC* 2002, p. 517.

FAVOREU (L.), « [Note sous décision n° 84-176 DC] », *Revue du droit public et de la science politique en France et à l'étranger*, mars-avril 1986, n° 2, p. 395.

FORTIS (E.), « Application de la loi pénale dans l'espace », *RSC* 2008, p. 69.

FOURMENT (F.), « Maire sans pouvoir de classement sans suite », *Gaz. Pal.* 24 juillet 2018, n° 27, p. 52.

FOURMENT (F.), « L'instruction à décharge du procureur impartial », *Gaz. Pal.* 26 avril 2016, n° 16, p. 53.

FOURNIER (A.), « L'Agence de gestion et de recouvrement des avoirs saisis et confisqués (AGRASC) : « nul ne doit tirer profit de son délit » », *JCP N* 2015, n° 16, act. 501.

FOURRIQUES (M.), « Les armes de l'administration fiscale pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales en relation avec l'étranger », *LPA* 12 févr. 2013, n° 31, p. 3.

FRAISSE (R.), « La chose jugée par le Conseil constitutionnel dans les motifs et le dispositif de ses décisions et la QPC », *Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel* n° 30, Dossier : Autorité des décisions, Janvier 2011.

FRANCK (C.), « [Note sous décision n° 67-31 DC] », *Grandes Décisions de la Jurisprudence Constitutionnelle*, 1984, n° s.n., pp. 320-321.

FRISON-ROCHE (M.-A.), « La philosophie du procès, propos introductifs », *Arch. Ph. Droit*, t. 39, 1995, p. 23.

FUCINI (S.), « Nullités : grief présumé ou grief à prouver », *Dalloz actualité* 07, décembre 2015, obs. ss. Cass. crim., 17 nov. 2015, n° 15-83.437.

GABILLARD (J.), « Le financement des guerres napoléoniennes et la conjoncture du Premier Empire », *Revue économique*, Armand Colin, 1953, p. 557.

GALLI (M.), « Une justice pénale propre aux personnes morales. Réflexions sur la convention judiciaire d'intérêt public », *RSC* 2018, p. 359.

GALLOIS (J.), « Approche comparative des caractéristiques principales de la convention judiciaire d'intérêt public », *AJ Pénal* 2023, p. 127.

GALLOIS (J.), « Ne bis in idem en matière fiscale : l'extension, par la CJUE, du principe de proportionnalité au cumul des sanctions de natures différentes », *Dalloz actualité*, 18 mai 2022.

GARÇON (E.), **BERGEAUD-WETTERWALD (A.)**, « Notions fondamentales de procédure pénale », *JurisClasseur Pénal des Affaires*, Fasc. 9, 24 janvier 2023.

GASSIN (R.), « Le principe de la légalité et la procédure pénale », *RPDP* 2001, pp. 300-327.

GAUCHER (N.), **MBODJI (M.-F.)**, « La convention judiciaire d'intérêt public et la justice pénale », *LexisNexis Procédures*, 6 / n° 5, Mai 2018, p. 5.

GAUTHIER (J.), « Quelques remarques sur la liberté des preuves et ses limites en droit pénal », *Rev. pén. suisse*, 1990, n° 2, p. 184.

GENEVOIS (B.), « L'enrichissement des techniques de contrôle », *Cahiers du Conseil constitutionnel*, Hors-série 2009, Colloque du cinquantenaire, 3 novembre 2009.

GERSCHEL (C.), « Le principe de non-immixtion en droit des affaires », *LPA* 1 sept. 1995, n° 105, p. 4.

GIACOPELLI (M.), « Les procédures alternatives aux poursuites », *Revue de science criminelle et de droit comparé* N° 3, 2012, pp. 505-521.

GIUDICELLI (A.), « Le principe de la légalité en droit pénal français. Aspects légistiques et jurisprudentiels », *RSC* 2007, p. 509.

GOETZ (D.), « Jugement *Cahuzac* : sanction hors-norme pour une affaire hors-norme ou révolution du droit pénal des affaires ? », *Dalloz actualité*, 14 décembre 2016.

GOGUEL-NYEGAARD (S.), « Blanchiment de fraude fiscale, les glissements dérangeants de la répression », *AJ Pénal* 2016, p. 186.

GOLDSZLAGIER (J.), « [Focus] Aspects contemporains de l'enquête pénale financière », *Lexbase, Le Quotidien*, avril 2021.

GOLDSZLAGIER (J.), PERRUUAUX (C.), « La section J2 de la JIRS-JUNALCO du parquet de Paris, arme nouvelle de la lutte contre la criminalité organisée financière », *Gaz. Pal.* 16 mars 2021.

GUÉRIN (D.), « Constitution de partie civile », *JurisClasseur Procédure pénale*, Fasc. 20, maj. 16 mai 2022.

GUERRERO (N.), « Saisies pénales : regard pratique sur l'actualité d'un dispositif de plus en plus utilisé », *Gaz. Pal.* n° 206, 25 juill. 2013.

GUIBENTIF (P.), « Retour à la peine : contexte et orientations des recherches récentes en prévention générale », *Déviance et société*, 1981, vol. 5, n° 3, p. 293.

GUILHERMONT (E.), « Qu'appelle-t-on « présomption d'innocence » ? », *Archives de politique criminelle*, vol. 29, n° 1, 2007, pp. 41-57.

GUILLAND (N.), « Cumul des sanctions en matière de fraude fiscale et principe non bis in idem : première condamnation par la CEDH et appréciation du lien temporel et matériel entre les procédures après l'arrêt A et B c/ Norvège », *La Semaine Juridique Entreprise et Affaires* n° 36, 7 septembre 2017, 1476.

GUILLAUME (M.), « L'autorité des décisions du Conseil constitutionnel : vers de nouveaux équilibres ? », *Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel* n° 30 (Dossier Autorité des décisions), Janvier 2011.

GUTMANN (D.), « La pénalisation du droit fiscal : mythe ou réalité ? », *Dr. fisc.* 2011, n° 4, 122, n° 8.

GUTMANN (D.), « Sanctions fiscales et Constitution », *Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel* n° 33 (Dossier : Le Conseil constitutionnel et l'impôt), Octobre 2011

HEITZ (R.), « Réorganisation du parquet de Paris : « plus d'efficacité et plus de clarté », *Gaz. Pal.* 4 févr. 2020, n° 05, p. 10.

HENRION (R.), « Fraude fiscale et droit pénal », *R.D.P.C.*, 1973-1974, p. 188.

HERZOG-EVANS (M.), « Textes applicables et autres sources du droit de l'exécution des peines », *Dalloz action Droit de l'exécution des peines*, 2016.

HÉZARD (G.), « Présentation de la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale, une idée audacieuse et originale pour le renforcement de la lutte contre la grande fraude fiscale », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, n° 2015/1, p. 61.

HOEPFFNER (H.), « La transaction pénale en matière environnementale : le clair-obscur de la décision du Conseil constitutionnel », *Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel* N° 46, Janvier 2015, pp. 161-184.

HOULETTE (E.), « Le parquet national financier. Bilan, actions, perspectives », *Archives de politique criminelle*, vol. 39, n° 1, 2017, pp. 67-87.

HUGLO (J.-G.), « La Cour de cassation et le principe de la sécurité juridique », *Cahiers du Conseil constitutionnel* N° 11 (Dossier : Le principe de sécurité juridique), Décembre 2001.

HUNAUT (M.), « Réglementation relative à la lutte contre le blanchiment des capitaux et au financement du terrorisme », Michel Hunault éd., *La Lutte contre la corruption, le blanchiment, la fraude fiscale*, Presses de Science Po, 2017, pp. 219-222.

INGRAIN (C.), **LORRAIN (R.)**, « Verrou de Bercy allégé, justice pénale négociée et droits de la défense. Le nouveau visage de la justice pénale fiscale », *La Semaine Juridique Edition Générale* n° 16, 22 Avril 2019, 441.

JACOBS (A.), « Le droit belge dans le concert européen de la justice négociée », *Revue internationale de droit pénal*, 2012, vol. 83, pp. 43-88.

JAMBORT (S.), « La solidarité fiscale au regard des droits et libertés fondamentaux », *RDLF* 2011, chron. n° 6.

JEAMMAUD (A.), « Le concept d'effectivité du droit », in **AUVERGNON (P.)** (ss. la dir.), *L'effectivité du droit du travail : à quelles conditions ?*, Presses universitaires de Bordeaux, 2^e éd., 2008, pp. 35-56.

JEAN (J.-P.), « Le système de justice pénale évalué à l'aune de ses résultats », in **MASSÉ (M.)**, **JEAN (J.-P.)**, **GIUDICELLI (A.)**, *Un droit pénal postmoderne ? Mise en perspective des évolutions et ruptures contemporaines*, PUF, coll. Droit et justice, 2009, p. 263.

JEAN (J.-P.), « III. Les principes de fonctionnement du système pénal », Jean-Paul Jean éd., *Le système pénal, La Découverte*, 2008, pp. 64-73.

JEAN (J.-P.), « De l'efficacité en droit pénal », in *Le droit pénal à l'aube du troisième millénaire : Mélanges offerts à Jean Pradel*, Cujas, 2006, p. 135.

JEANDIDIER (W.), « Principe de légalité criminelle. Sources du droit pénal. Contrôles de constitutionnalité et de conventionnalité des lois. Contrôle de légalité et interprétation des actes administratifs », *JurisClasseur Pénal Code*, Fasc. 10, maj. 27 mai 2022.

JEANDIDIER (W.), « Principe de légalité criminelle. Interprétation stricte de la loi pénale », *JurisClasseur Pénal Code*, Fasc. 20, maj. 4 décembre 2019.

JEANDIDIER (W.), « Les sanctions pénales en matière fiscale », *Dr. fisc.* n° 3, 18 Janvier 2007, 58.

JÉGOUZO (I.), « 1. Le développement progressif du principe de reconnaissance mutuelle des décisions judiciaires pénales dans l'Union européenne », *Revue internationale de droit pénal*, vol. 77, n° 1-2, 2006, pp. 97-111.

JOUANJAN (O.), « Un « coup d'État de droit » ? », *Le Débat*, vol. 196, n° 4, 2017, pp. 114-119.

JULIENNE (F.), « Transaction. - Domaine », *JurisClasseur* Fasc. 20, 7 sept. 2017.

KARILA DE VAN (J.), « Chose jugée », *Répertoire de droit civil*, Décembre 2022.

KORNPROBST (E.), « Niches fiscales ou dépenses budgétaires », *Revue de droit immobilier* 2012, p. 1.

KOVAR (R.), « Rapport entre le droit communautaire et les droits nationaux », in *Commission des Communautés européennes, Trente ans de droit communautaire*, Commission des communautés européennes, Luxembourg, OPOCE, coll. Perspectives européennes, 1981, p. 120.

KUGLER (J.), « L'élaboration d'une notion de sanction punitive dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel », *RSC* 1995, p. 505.

LAMARQUE (J.), « L'article L. 16 après l'arrêt *Ravon*. Libres propos d'un juriste libre », in *Mélanges Cozian, Litec*, 2009, p. 719-742.

LAMBERT (T.), « Effet de surprise et contrôle fiscal : le contrôle inopiné », *BF Lefebvre* 10/2003, p. 671-676.

LAMBERT (T.), « La transaction fiscale : une pratique autant qu'un droit », *Bulletin fiscal Francis Lefebvre* 5/1999, p. 271-276.

LAMURE (C.), « Les poursuites pénales en matière de fraude à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) : réflexion autour des délits d'escroquerie et de fraude fiscale », *RTD Com.* 2019, p. 829.

LAPÉROU-SCHNEIDER (B.), « Action civile exercée devant les tribunaux répressifs », *JurisClasseur Procédure pénale*, Fasc. 20, 12 Février 2023.

LAPÉROU-SCHNEIDER (B.), « Synthèse : Action publique et action civile », *JurisClasseur Procédure pénale*, 25 Mai 2022.

LAPÉROU-SCHNEIDER (B.), « Action publique et action civile », *JurisClasseur Procédure pénale*, 5 mai 2021.

LARONDE-CLÉRAC (C.), « La pratique jurisprudentielle des nullités en procédure pénale », *Droit pénal* n° 4, Avril 2013, étude 9.

LASCOUMES (P.), « Effectivité », in **ARNAUD (A.-J.)** (ss. la dir.), *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, LGDJ, 2^e éd., 1993, p. 217.

LASCOUMES (P.), SERVERIN (E.), « Théories et pratiques de l'effectivité du droit », *Droit et Société*, n° 2, 1986, p. 117.

LASSERRE CAPDEVILLE (J.), « Condamnation d'une banque suisse pour démarchage bancaire ou financier illicite et blanchiment aggravé de fraude fiscale », *La semaine Juridique Entreprise et Affaires* n° 19, 12 Mai 2022, 1182.

LASSERRE CAPDEVILLE (J.), « Le banquier et le risque de condamnation pénale pour blanchiment en droit français », *Revue de Droit bancaire et financier* n° 4, Juillet 2021, dossier 17.

LASSERRE CAPDEVILLE (J.), « Le délit d'escroquerie à la TVA », *Revue Lamy Droit des Affaires* 2012, n° 68, pp. 73-74.

LASSERRE-CAPDEVILLE (J.), « La comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité : présentation et interrogations juridiques », *Gaz. Pal.* n° 365, 31 déc. 2011, p. 5.

LASSERRE CAPDEVILLE (J.), « La saisie de patrimoine nécessite l'avis préalable du ministère public », *L'Essentiel Droit bancaire*, n° 01, p. 5.

LAVONDÈS (F.), « Quelques informations et réflexions sur la Commission des infractions fiscales », in **LAMBERT (T.)** (ss. la dir.), *Les sanctions pénales fiscales*, L'Harmattan, 2007, p. 107.

LAVRIC (S.), « Délit de blanchiment : autonomie de la prescription », *Recueil Dalloz* 2012, p. 1678.

LAZARIDIS (S.), « La rétribution dans la philosophie pénale anglo-saxonne d'aujourd'hui », *Archives de philosophie du droit*, t. 28, 1983, p. 98.

LAZERGUES (C.), « La présomption d'innocence en Europe », *Archives de politique criminelle*, vol. 26, n° 1, 2004, pp. 125-138.

LAZERGUES-COUSQUER (L.), « Tribunal correctionnel. Rédaction et prononcé des jugements », *JCI. Proc. pén.*, art. 485 et 486, Fasc. 20.

LEBÉHOT (T.), BAHANS (F.), « Les mesures alternatives. Une nouvelle étape dans la prévention de la récidive ? », *Les Cahiers Dynamiques*, vol. 53, n° 4, 2011, pp. 45-52.

LEBLOIS-HAPPE (J.), « Le droit de ne pas contribuer à sa propre accusation », in *Travaux de l'institut de sciences criminelles et de la justice de Bordeaux*, n° 1, Cujas, 2011, p. 295.

LEBRETON (T.), « Les actes d'enquête des procédures dérogatoires », *Gaz. Pal.* 26 nov. 2019, n° 41, p. 14.

LECLERC (H.), « Les limites de la liberté de la preuve ; aspects actuels en France », *RSC* 1992, p. 15.

LEFILS (B.), « Biens d'occasion, objets d'art, de collection ou d'antiquité. Définitions – Principes d'imposition », *JurisClasseur Fiscal Chiffre d'affaires*, Fasc. 2060-40, 21 Mars 2021.

LE FUR (A.-V.), SCHMIDT (D.), « La réforme du contentieux financier imposée par le Conseil constitutionnel », *D.* 23 avril 2015, n° 15, p. 894.

LE GUNEHÉC (F.), « Loi n° 2004-204 du 9 mars 2004 portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité », *La Semaine Juridique Edition Générale* n° 16, 14 Avril 2004, act. 200.

LEMAIRE (E.), « La vente des biens de l'État à la suite de leurs confiscations pénales », *Defrénois* 16 janv. 2020, n° 03, p. 17.

LEMASSON (S.), VALETEAU (M.), « « CumEX » / « CumCum » : optimisation fiscale rime-t-elle avec fraude fiscale ? », *Dr. pén.* n° 12, Décembre 2021, étude 24.

LEMOINE (P.), « Ministère public. Attributions. Compétence », *JurisClasseur Procédure pénale*, Fasc. 30., maj. 16 mai 2022.

LEMOINE (P.), « Ministère public. Organisation. Attributions du garde des sceaux », *JurisClasseur Procédure pénale*, Fasc. 20., maj. 25 Octobre 2021.

LÉNA (M.), « Escroquerie à la TVA : vers la prise en compte du simple mensonge écrit ? », *Dalloz actualité* 20 décembre 2007.

LENOIR (A.), GAUTRON (V.), « Les pratiques des parquets face l'injonction politique de réduire le taux de classement sans suite », *Droit et société*, vol. 88, n° 3, 2014, pp. 591-606.

LENOIR (A.), RETIÈRE (J.-N.), TRÉMEAU (C.), « La politique des nombres de la justice pénale », in Jean Danet (dir.), *La réponse pénale. Dix ans de traitement des délits*, Rennes : PUR, 2003, pp. 497-522.

LE PILLOUER (A.), « L'incompétence négative des autorités administratives : retour sur une notion ambivalente », *RFDA* 2009, p. 1203.

LEROY (J.), « Garde à vue », *JurisClasseur Procédure pénale*, Fasc. 30, 28 Octobre 2022.

LEROY (M.), « Réflexion sur la lutte contre l'évasion fiscale internationale (1). La régulation internationale de l'évasion fiscale », *Gestion & Finances Publiques*, vol. 5, n° 5, 2019, pp. 44-52.

LETURMY (L.), « Peines applicables aux personnes physiques », *JurisClasseur Pénal Code*, 27 Avril 2022.

LÉVY (A.), LEMASSON (S.), « Typologie pratique de la sanction du blanchiment de fraude fiscale », *Cahiers de Droit de l'Entreprise* n° 4, Juillet-Août 2017.

LÉVY (A.), MONIN DE FLAUGERGUES (J.), « Les récents mais perfectibles développements de la comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité en matière économique et financière – Entretien avec J.-M. Hayat, président du tribunal de grande instance de Paris », *Droit Pénal* n° 10, Octobre 2016, étude 21.

LIEB (J.-P.), « Fraude fiscale le « verrou de Bercy » en sursis ? », *Les Nouvelles Fiscales*, n° 1218, 15 mars 2018.

LIÉBERT-CHAMPAGNE (M.), « Le rôle de la Commission des infractions fiscales », *Dr. fisc.* n° 38, 22 Septembre 2016, 497.

LOPEZ (C.), « Le droit de visite et de saisie, une procédure d'investigation de l'administration fiscale », *Dr. fisc.* n° 51-52, 18 déc. 2014, 698.

LORRAIN (R.), « Verrou de Bercy allégé, justice pénale négociée et droits de la défense. Le nouveau visage de la justice pénale fiscale », *La Semaine Juridique Edition Générale* n° 16, 22 avril 2019, 441.

LOUIT (C.), « Le droit de visite et de saisie de l'article L. 16 B. Analyses et perspectives », *Gestion & finances publiques* 2012, n° 2, p. 109-113.

LUBIN (J.-J.), « Le nouvel arsenal répressif de la loi relative à la lutte contre la fraude », *La revue fiscale du patrimoine* n° 11, Novembre 2018, act. 176.

LUCHAIRE (F.), « [Note sous décision n° 71-44 DC] la décision du 16 juillet 1971 », *Annuaire international de la justice constitutionnelle*, 1991, n° VII-1991, p. 77.

MAGNANT (A.), « La neutralité de la TVA : Propos introductifs », *RFFP* n° 128, nov. 2014, p. 47.

MAISTRE DU CHAMBON (P.), « Loi et responsabilités pénales », *JurisClasseur Pénal des Affaires*, 6 Juin 2022.

MAISTRE DU CHAMBON (P.), « Régime de la réparation », *JurisClasseur Civil Code*, Fasc. 220, maj. 5 Septembre 2021.

MANACORDA (S.), « La réglementation du blanchiment de capitaux en droit international : les coordonnées du système », *RSC* 1999, p. 251.

MANDON (C.), « La guerre contre la fraude fiscale aura bien lieu, commentaire des décisions QPC n° 2016-545 et 546 », *Constitutions* 2016. 436.

MARÉCHAL (J.-Y.), « L'indépendance du parquet affirmée par le Conseil constitutionnel », *JCI. Procédure pénale*, Art. 30 à 44, Fasc. 20.

MARGUENAUD (J.-P.), « Non bis in idem – L'affirmation du principe du non-cumul des sanctions administratives et des sanctions pénales en matière économique », *RSC* 2015/1 N° 1, pp. 155-174.

MARIN (J.-C.), « Le rôle du ministère public en matière économique et financière », Allocation en ouverture du colloque organisé par le parquet général de la Cour de cassation, *Cahiers de droit de l'entreprise*, septembre 2015, n° 5.

MARINUCCI (G.), « Beccaria penalista, nostro contemporaneo », in Sergio Moccia (dir.), *Diritti dell'uomo e sistema penale*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2002, p. 15.

MARON (A.), « du verrou de Bercy au verrou de l'Élysée », *Droit pénal* n° 10, Octobre 2018, repère 9.

MARSAT (C.), « Recevabilité d'une citation directe devant le tribunal correctionnel », *Droit pénal* n° 10, Octobre 2002, chron. 36.

MARMISSE-D'ABBADIE D'ARRAST (A.), « Parquet européen », *Répertoire de droit européen*, Avril 2022.

MARTINET (F.), « Impartialité du juge et visites domiciliaires (LPF, art. L. 16 B) : Don Quichotte manque sa charge », *Dr. fisc.* n° 4, 27 Janvier 2011, comm. 135.

MARTINEZ-MEHLINGER (J.), « Recours pour excès de pouvoir », *JurisClasseur Procédures fiscales*, 24 Octobre 2018.

MASCALA (C.), « Escroquerie », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, Juin 2022.

MASCALA (C.), « L'élargissement de la responsabilité pénale des personnes morales : la fin du principe de spécialité », *Bulletin Joly Sociétés* n° 1, pp. 5-9.

MATRAY (A.), « Les niches fiscales : entre lobbying réussi et instrument de politique économique », *La Découverte* 2007, n° 1, pp. 87-90.

MATSOPOULOU (H.), « Le cumul de poursuites et de sanctions administratives et pénales, pour les mêmes faits, n'est pas conforme à la règle *ne bis in idem* », *Revue des sociétés* 2014, p. 675.

MATSOPOULOU (H.), « Infractions contre les biens », *Revue de science criminelle et de droit comparé*, vol. 4, n° 4, 2012, pp. 865-869.

MATSOPOULOU (H.), « Blanchiment : l'indépendance de la prescription du blanchiment de celle de l'infraction originaire », *RSC* 2012, p. 868.

MATSOPOULOU (H.), « Précisions jurisprudentielles sur le délit de blanchiment de fraude fiscale », *RSC* 2008, p. 607.

MATSOPOULOU (H.), note ss. Cass. crim., 14 janv. 2004, *JCP* 2004, II, 10081.

MATSOPOULOU (H.), « La généralisation de la responsabilité pénale des personnes morales », *Revue des sociétés* 2004, p. 283.

MATSOPOULOU (H.), « La répression du blanchiment d'argent », *Revue de droit bancaire et financier*, 2002, n° 6, p. 363.

MAUBLANC (J.-P.), « L'assujetti impliqué dans un carrousel de TVA », *Revue du Marché commun et de l'Union européenne* 2006, p. 691.

MAYAUD (Y.), « La crédibilité, critère du mensonge punissable en droit pénal », *AJ Pénal* 2008, p. 111.

MEIER (E.), VALETEAU (M.), « Assouplissement de la caractérisation du délit de blanchiment : quelles conséquences en matière de blanchiment de fraude fiscale ? », *Dr. fisc.* n° 40, 1^{er} Octobre 2020, comm. 394.

MÉLIN-SOUCRAMANIEN (F.), « Le principe d'égalité dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel. Quelles perspectives pour la question prioritaire de constitutionnalité ? », *Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel*, n° 29, 2010/3, pp. 89-100.

MENU (J.-L.), « Commentaire de la circulaire du 7 mars 2019. Des précisions attendues sur les modalités d'application de la loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude fiscale », *Revue Internationale de la Compliance et de l'Éthique des Affaires* n° 3, Juin 2019, comm. 98.

MENU (J.-L.), CLAVÉ (P.), PÈRE (D.), « Commentaire de la circulaire du 7 mars 2019. Des précisions attendues sur les modalités d'application de la loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude fiscale », *Revue Internationale de la Compliance et de l'Éthique des Affaires* n° 3, Juin 2019, comm. 98.

MET-DOMESTICI (A.), « The Hybrid Architecture of the EPPO. From the Commission's Proposal to the Final Act », *Eu crim*, 3/2017, p. 143.

MET-DOMESTICI (A.), « Les enjeux de la protection des intérêts financiers de l'Union européenne à la suite de l'entrée en fonction du Parquet européen », *Revue de l'Union européenne* 2023, p. 231.

MICHAUD (P.), « L'enquête fiscale judiciaire sous le contrôle du Parquet », *Gaz. Pal.* 30 janv. 2010, p. 13.

MIGNON COLOMBET (A.), BUTHIAU (F.), « Le *deferred prosecution agreement* américain, une forme inédite de justice négociée, Punir, surveiller, prévenir ? », *JCP* 2013, Étude 359.

MIGNON COLOMBET (A.), « La convention judiciaire d'intérêt public : vers une justice de coopération ? », *AJ Pénal* 2017, p. 68.

MIGNON COLOMBET (A.), « La justice négociée en France : un modèle en construction pour les entreprises », in **GAUDEMET (A)** (dir.), *La compliance : un monde nouveau ? Aspects d'une mutation du droit*, éd. Panthéon-Assas, 2016, p. 67.

MILBURN (P.), « Les procureurs de la République : passeurs de justice ou gestionnaires des « politiques pénales » ? », *Droit et société*, vol. 74, n° 1, 2010, pp. 73-90.

MILBURN (P.), « De la négociation dans la justice imposée », *Négociations*, vol. n° 1, 2004, pp. 27-38.

MINKOWSKI (J.), « La part de la négociation dans le procès pénal », *Gaz. Pal.* n° hors-série 2, 18 mai 2018, p. 19.

MISPELON (P.), « Réforme du verrou de Bercy : vers où va la CIF ? », *Dr. fisc.* n° 41, 11 octobre 2018, act. 448.

MOLINIER (J.), « Primauté du droit de l'Union européenne », *Répertoire de droit européen*, Septembre 2011 (actualisation octobre 2013).

MOLINS (F.), « Comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, Juin 2022.

MOLINS (F.), « Action publique – Mise en mouvement et exercice », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, Mai 2022.

MOLINS (F.), « Le parquet européen : entre présent et avenir », *Les Cahiers de la Justice*, vol. 3, n° 3, 2022, pp. 425-434.

MOLINS (F.), « Attributions du ministère public », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, Septembre 2020.

MOLINS (F.), « Ministère public – Organisation du ministère public », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, Juin 2020.

MOLINS (F.), « Plaidoyer pour le « plaider coupable » : des vertus d'une peine négociée », *AJ Pénal* 2003, p. 61.

MOREL-MAROGER (J.), « Affaire UBS : la banque condamnée mais le jugement partiellement infirmé », *Gaz. Pal.* n° 04, 8 févr. 2022, p. 59.

MOREL-MAROGER (J.), « Conformité de la procédure de saisie des dépôts bancaires aux droits fondamentaux », *Gaz. Pal.* 8 juin 2021, n° 21, p. 77.

MORVAN (P.), « Le droit pénal fiscal ou la rencontre du troisième type », *Gaz. Pal.* n° 71 du 12 mars 2002.

MOUMOUNI (I.), « Le principe de la rétroactivité des lois pénales plus douces : une rupture d'égalité devant la loi entre délinquants ? », *Revue internationale de droit pénal*, vol. 83, n° 1-2, 2012, pp. 173-194.

MUNOZ-PONS (V.), **MENNUCCI (A.)**, « Justice pénale négociée : la délicate question de la situation des personnes physiques », *Dalloz Actualité*, 7 avril 2023.

NAYFELD (N.), « La définition de la peine d'emprisonnement », *Revue d'études benthamiennes* [En ligne], 30 janvier 2021.

NOËL (G.), « Relations entre l'administration fiscale et les contribuables. Amélioration des relations. Encadrement des pouvoirs de l'administration », *JurisClasseur Procédures fiscales*, Fasc. 216-10, maj. 1^{er} Juin 2015.

NOËL (G.), « Vérification de comptabilité et autres procédures de contrôle fiscal », *JCI. Procédures fiscales*, Fasc. 323-43, n° 42.

NÉGRIN (O.), « Procédure judiciaire d'enquête fiscale », *Procédures* n° 4, Avril 2013, comm. 134.

NÉRAC (P.), « La répression de l'infraction générale de blanchiment », *AJ Pénal* 2006, p. 440.

NIORE (V.), **TOROSSIAN (S.)**, « Avocat-client : de la bande organisée à l'association de malfaiteurs », *Gaz. Pal.* n° 242, 30 août 2014, p. 15.

OTTENHOF (R.), « Le blanchiment, infraction de conséquence, nécessite la preuve préalable de l'infraction d'origine ; toutefois, il n'est pas nécessaire que l'auteur du blanchiment soit distinct de l'auteur de l'infraction d'origine », *RSC* 2004, p. 350.

UDENOT (P.), **LAUMONIER (A.)**, « Les nouveaux moyens de l'administration fiscale pour lutter contre la fraude fiscale », *Dr. fisc.* n° 46, 13 Novembre 2014, 618.

PANDO (A.), « Fraude aux prélèvements obligatoires : la Cour des comptes épingle Bercy », *LPA* 7 janv. 2020, N° 150b6, p. 3.

PANDO (A.), « Affaires des fichiers volés HSBC : la Cour de cassation confirme l'annulation des perquisitions fiscales », *LPA* 29 février 2012, n° 43, p. 3.

PARISOT (C.), « Le parquet européen : un organe particulièrement novateur », *Union Syndicale des Magistrats. Le nouveau pouvoir judiciaire*, mars 2021, n° 434.

PECH (T.), « Neutraliser la peine » in **GARAPON (A.)**, **GROS (F.)**, **PECH (T.)**, *Et ce sera justice. Punir en démocratie*, Odile Jacob, 2001, p. 160.

PELLAS (J.-R.), « Les garanties de procédure en droit fiscal français », *RFFP* nov. 2015, n° 132, p. 73.

PELLAS (J.-R.), « Les nouveaux outils de lutte contre la fraude fiscale », *Revue française de finances publiques* août 2014, n° 127, p. 121.

PELLAS (J.-R.), « Le délit d'escroquerie en matière de TVA », *Revue française de finances publiques* 2014, n° 128, p. 113.

PELLÉ (S.), « Le contrôle de la légalité criminelle par le Conseil constitutionnel », *RPDP*, avril-juin 2013, p. 265.

PELLEGRIN (G.), **DE FOUCHER (G.)**, « Fraude fiscale et blanchiment, quelques réflexions sur une valse-hésitation », *Dr. fisc.* n° 28, 9 Juillet 2020, p. 305.

PELLEGRIN (G.), **RUTSCHMANN (Y.)**, « Poursuite et sanction de la fraude fiscale : l'évolution du risque pénal à l'aune de la loi de lutte contre la fraude du 23 octobre 2018 », *Dr. fisc.* n° 11, 14 Mars 2019, 197.

PELLETIER (M.), « De quelques conséquences (inattendues) des décisions Alec W. et Jérôme C. », *Dr. fisc.* n° 30-35, 28 Juillet 2016, act. 466.

PELLETIER (M.), « Non bis in idem et cumul de sanctions fiscales et pénales : épilogue provisoire ? – À propos de CJUE, 1^{ère} ch., 5 mai 2022, aff. C-570/20, BV c/ DDFIP de la Haute-Savoie », *Dr. fisc.* n° 20, 19 Mai 2022, act. 176.

PELLOUX (R.), « Vrais et faux droits de l'homme, problèmes de définition et de classification », *Revue du droit public et de la science politique en France et à l'étranger*, 1981, n° 1, p. 54.

PÈRE (D.), « Infractions en matière économique et financière », *JurisClasseur Procédure Pénale*, Fasc. 20, 1^{er} Avril 2021.

PEREIRA (B.), « Justice négociée : efficacité répressive et droits de la défense ? », *Recueil Dalloz* 2005, p. 2041.

PEROT (J.), « Saisie de droit commun versus saisie spéciale : quels fondements textuels ? », *La lettre juridique*, septembre 2019.

PERRIER (J.-B.), « Transaction pénale et corruption : entre pragmatisme et dogmatisme », *Recueil Dalloz* 2016, p. 1318.

PERRIN (B.), « L'absolution », *AJDA* 2010. 1849.

PERROTIN (F.), « Le bilan de la réforme du verrou de Bercy », *LPA* 23 avril 2021, n° 157d4, p. 7.

PERROTIN (F.), « Zoom sur la police fiscale », *LPA* n° 074, 14 avril 2021, p. 3.

PERROTIN (F.), « Fraude fiscale aggravée : les modalités de la dénonciation au procureur », *LPA* n° 234, 22 nov. 2019, p. 7.

PERROTIN (F.), « La nouvelle police de Bercy », *LPA* n° 199, 4 oct. 2019, p. 4.

PERROTIN (F.), « La CIF publie son rapport d'activité », *Gaz. Pal. LPA*. N° 165, 17 août 2018, p. 4

PERROTIN (F.), « Pénalités fiscales et principe d'individualisation des peines », *LPA* 23 nov. 2018, n° 138e2, p. 3.

PERROTIN (F.), « Focus sur l'activité de l'AGRASC », *LPA* 25 juill. 2018, n° 148, p. 4.

PERROTIN (F.), « Les remises et transactions en matière fiscale », *LPA* 13 mars 2018, n° 052, p. 5.

PERROTIN (F.), « L'AGRASC publie son rapport annuel », *LPA* 5 juin 2015, n° 112, p. 4.

PERROTIN (F.), « Un bilan très positif pour la procédure d'enquête judiciaire fiscale », *LPA* 12 sept. 2014, n° 183, p. 4.

PERROTIN (F.), « L'AGRASC bilan 2013 », *LPA* 22 mai 2014, n° 102, p. 4.

PERROTIN (F.), « Fraude fiscale et régularisation », *LPA* 2 juill. 2013, n° 131, p. 4.

PERROTIN (F.), « L'AGRASC un instrument redoutable », *LPA* 2 janv. 2013, n° 2, p. 4.

PERROTIN (F.), « Les débuts de la police judiciaire fiscale », *LPA* 28 nov. 2011, n° 236, p. 4.

PERROTIN (F.), « Réforme des visites domiciliaires : le premier arrêt », *LPA* 21 déc. 2009, n° 253, p. 3.

PERROTIN (F.), « Chronique de contrôle et contentieux fiscal (II) : focus sur le droit de communication », *LPA* 28 sept. 2009, n° 193, p. 4.

PETIT (Y.), « L'arrêt Costa c/ Enel, grand arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes », *Revue de l'Union européenne* 2015, p. 554.

PEZET (P.), « Le verrou de Bercy entrouvert ? Remarques sur la décision AFEP du 27 septembre 2019 », *Dr. fisc.* n° 46, 15 novembre 2019, 436.

PICARD (B.), « La loi relative à la lutte contre la fraude. Poursuite du mouvement de pénalisation du droit fiscal », *Revue Internationale de la Compliance et de l'Éthique des Affaires* n° 5, Décembre 2018, comm. 163.

PICHET (E.), « La doctrine fiscale et budgétaire du quinquennat à l'épreuve des réalités sociales », *Dr. fisc.* n° 4, 24 Janvier 2019, 119.

PIERRE (J.-L.), « Prescription du droit de reprise de l'Administration », *JurisClasseur Notarial Formulaire*, Fasc. 305, maj. 28 Décembre 2021.

PIERRE (J.-L.), « Contrôle fiscal », *JurisClasseur Procédures fiscales*, 15 mai 2021.

PIERRE (J.-L.), « Délai spécial de reprise en cas d'instance devant les tribunaux (LPF, art. L.170 ancien. – LPF, art. L. 188 C) : précisions sur la notion d'insuffisance d'imposition révélée à l'administration par une procédure judiciaire », *Dr. fisc.* n° 13, 1^{er} Avril 2021, comm. 199.

PIN (X.), « Preuve et vérité(s) », in *Les transformations de la preuve pénale*, ss. la dir. de **BEAUVAIS (P.)**, **PARIZOT (R.)**, LGDJ, 2018, p. 13.

PIN (X.), « La privatisation du procès pénal », *RSC* 2002, p. 245.

PINAUD (P.-F.), « Chuchotements, cris et rébellions fiscales (1790-1814) », *Napoleonica. La Revue*, vol. 28, n° 1, 2017, pp. 36-45.

POISSONNIER (G.), « La convention judiciaire d'intérêt public, état des lieux d'une alternative aux poursuites pénales en développement », *AJCT* 2022. 497.

PONCELA (P.), « Éclipses et réapparition de la rétribution en droit pénal », in *Rétribution et justice pénale*, PUF, 1983, p. 11 et s.

PONCELA (P.), « Par la peine, dissuader ou rétribuer », *Archives de philosophie du droit*, t. 26, 1981, p. 65.

PORTIER (J.), « La notion d'arbitraire dans la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'Homme », *Les Cahiers de la Justice*, vol. 3, n° 3, 2016, pp. 521-531.

PRADEL (J.), « Le plaider coupable, confrontation des droits américain, italien et français », *Revue internationale de droit comparé*, 2005, pp. 473-491.

PRADEL (J.), **VARINARD (A.)**, *Les grands arrêts de la procédure pénale*, 10^e éd., Dalloz, p. 214 et s.

PRIEUR (J.), « La valorisation dans les opérations patrimoniales avec les sociétés : risques et sécurité », *La Semaine Juridique Notariale et Immobilière* n° 52, 25 Décembre 2020, 1267.

PRONIER (J.), « Saisies patrimoniales et saisies spéciales en matière pénale : une articulation complexe – Cour de cassation, crim. 11 juillet 2012 », *AJ pénal* 2012. 661.

RABAULT (H.), « La fraude fiscale aggravée : Vers une criminalisation de l'évitement de l'impôt ? », *LPA* 13 août 2014, p. 5.

RABAULT (H.), « La transaction en droit fiscal : quelques doutes sur la constitutionnalité de l'article L. 251 du Livre des procédures fiscales », *LPA* 28 avril 2014, n° 84, p. 7.

RASSAT (M.-L.), « Escroquerie », *JurisClasseur Pénal des Affaires*, Fasc. 10, 6 Juin 2022.

RASSAT (M.-L.), « Les officiers du ministère public », Michèle-Laure Rassat éd., *La justice en France*, PUF, 2007, pp. 88-95.

REBUT (D.), « La CJIP au service du budget de l'État », *La Semaine Juridique Edition Générale* n° 49, 4 décembre 2017, doct. 1297.

REBUT (D.), « Les entreprises au service de la lutte contre la corruption : commentaire des mesures anticorruption de la loi Sapin 2 », *Bull. Joly Bourse*, 2017, n° 1, p. 48.

REBUT (D.), « Localisation en France du recel réalisé à l'étranger de vols commis en France », *Recueil Dalloz* 2008, p. 1179.

RENAUT (M.-H.), « La contrainte par corps. Une voie d'exécution civile à coloris pénal », *RSC* 2002, p. 791.

RESTINO (V.), « Plainte et dénonciation automatique, deux clés pour un même verrou ? Interrogations sur la portée des termes « sans préjudice des plaintes dont elle prend l'initiative » figurant au premier alinéa du I de l'article L. 228 du LPF », *Dr. fisc.* n° 48, 28 novembre 2019, act. 497.

RIAS (N.), « Principes généraux de la loi pénale », *JurisClasseur Pénal Code*, 1^{er} Mars 2022.

RIAS (N.), « Application de la loi pénale », *JurisClasseur Pénal Code*, 1 Mars 2022.

RIBEYRE (C.), « Action publique », *JurisClasseur Procédure pénale*, Fasc. 20 : Action publique et action civile, 31 Décembre 2021.

RIVERO (J.), « [Note sous décision n° 71-44 DC] », *Actualité juridique. Droit administratif*, 1971, p. 537-542.

ROBACZEWSKI (C.), « Solidarité du dirigeant avec les sociétés redevables des impôts fraudés nonobstant la mise en liquidation judiciaire de ces dernières », *Gaz. Pal.* n° 280 du 7 oct. 2006, p. 42.

ROBERGE (I.), « La lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme aux États-Unis », in *Politique américaine*, L'Harmattan, 2008/1 (N° 10), pp. 59-69.

ROBERT (J.-H.), « Un arrêt beau comme du droit international privé », *Droit pénal* n° 4, Avril 2022, comm. 70.

ROBERT (J.-H.), « Un pied judiciaire dans la porte de la compétence administrative », *Droit pénal* n° 11, Novembre 2019, comm. 186.

ROBERT (J.-H.), « L'administration fiscale, un plaideur hors norme », *Droit pénal* n° 1, Janvier 2018, comm. 15.

ROBERT (J.-H.), « Les confiscations et les mesures de leur proportionnalité », *La Semaine Juridique Edition Générale* n° 1-2, 9 janvier 2017, act. 13.

ROBERT (J.-H.), « Après le verrou de Bercy, son fusil à deux coups », *Droit pénal* n° 10, Octobre 2016, comm. 144.

ROBERT (J.-H.), « La valeur constitutionnelle de l'indépendance du ministère public », *Droit pénal* n° 7-8, Juillet 2016, comm. 111.

ROBERT (H.), « Une nouvelle étape normative dans le renforcement des moyens de lutte contre la criminalité d'argent. À propos de la loi du 6 décembre 2013 », *La Semaine Juridique Edition Générale* n° 6, 10 février 2014, doct. 182.

ROBERT (J.-H.), « Une importante réforme de procédure pénale inachevée. À propos de la loi du 9 juillet 2010 », *JCP G* 2010, 1067.

ROBERT (H.), « Réflexions sur la nature de l'infraction de blanchiment d'argent », *La Semaine Juridique Edition Générale* n° 22, 28 mai 2008, I 146, n° 10.

ROBERT (J.), « Les lois du 11 juillet et du 6 août 1975 en matière pénale », *JCP G* 1975, 1, 2729.

ROCHER (G.), « L'effectivité du droit », in **Lajoie (A.), Macdonald (R. A.), Janda (R.), Rocher (G.),** *Théories et émergence du droit : pluralisme, surdétermination et effectivité*, Bruylant, 1998, p. 135.

ROETS (D.), « Le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination dans la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme », *AJ pénal*, 2008, p. 119.

RONTCHEVSKY (N.), Storck (M.), Goyet (C.), « Le Conseil constitutionnel met fin au cumul de poursuites et de sanctions pénales et administratives pour manquement et pour délit d'initié et impose une réforme du cadre répressif des abus de marché », *RTD Com.*, avril-juin 2015, p. 317.

ROSENFELD (E.), Veil (J.), « Sanctions administratives, sanctions pénales », *Pouvoirs*, vol. 128, n° 1, 2009, pp. 61-73.

ROSSIGNOL (J.-L.), « Attention transaction ! Du recours à la transaction lors d'un litige avec l'administration fiscale », *LPA* 17 févr. 2003, n° 34, p. 6.

ROUMIER (W.), « « Verrou de Bercy » : le Conseil constitutionnel juge conformes à la Constitution les dispositions issues de la loi du 23 octobre 2018 concernant la poursuite pénale des faits les plus graves de fraude fiscale », *Droit pénal* n° 11, Novembre 2019, alerte 60.

ROUMIER (W.), « Poursuite des infractions fiscales : réformer le « verrou de Bercy » », *Dr. pén.* n° 7-8, juillet 2018, alerte 24.

ROURE (S.), « L'élargissement du principe de publicité des débats judiciaires : une judiciarisation du débat public », *Revue française de droit constitutionnel*, vol. 68, n° 4, 2006, pp. 737-779.

ROUSSEAU (A.), « Lutte contre la fraude fiscale – Nouvelle circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale », *Dr. fisc.* n° 44, 4 Novembre 2021, act. 546.

ROUSSEAU (A.), « Comment est déterminé le montant de l'amende lorsque le contribuable décide de conclure une convention judiciaire d'intérêt public pour mettre fin aux poursuites pénales ? », *La Semaine Juridique Entreprise et Affaires* n° 52, 26 Décembre 2019, 1595.

ROUSSEAU (L.), MÉRIC (M.), « Les inconvénients de la justice négociée en matière de criminalité financière », *Dalloz actualité*, 15 Mars 2023.

ROUSSEAU (A.), PELLEGRIN (G.), « Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.* n° 7, 17 Février 2022, 115.

ROUSSEAU (A.), PELLEGRIN (G.), « Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.* n° 21, 27 mai 2022, p. 232.

ROYER (G.), « Analyse économique du droit et traitement négocié de la délinquance d'affaires », in **MASSÉ (M.), JEAN (J.-P.), GIUDICELLI (A.)**, *Un droit pénal postmoderne ? Mise en perspective des évolutions et ruptures contemporaines*, PUF, coll. Droit et justice, 2009, p. 313.

RRAPI (P.), « « L'incompétence négative » dans la QPC : de la double négation à la double incompréhension », *Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel* n° 34, Janvier 2012.

RUBI-CAVAGNA (E.), « Droits de l'homme – CEDH », *Revue de science criminelle et de droit pénal comparé*, vol. 2, n° 2, pp. 439-451.

RUBI-CAVAGNA (E.), ZEROUKI-COTTIN (D.), « Droits de l'homme – CEDH. La CEDH devant la chambre criminelle de la Cour de cassation (année 2020) », *Revue de science criminelle et de droit pénal comparé*, vol. 2, n° 2, pp. 507-530.

RUTSCHMANN (Y.), BILLARD (O.), PELLEGRIN (G.), « La présence et le rôle de l'avocat dans les opérations de visite et de saisie : examen comparé des procédures fiscales et de concurrence », *Dr. fisc.* n° 46, 16 nov. 2017, 540.

RUTSCHMANN (Y.), ROCH (P.-M.), « La nouvelle relation de confiance entre les entreprises et l'administration fiscale : le choix du pragmatisme pour initier une révolution culturelle », *Dr. fisc.* n° 48, 28 nov. 2019, 459.

SAENKO (L.), « Le « casse du siècle » : quand la fraude à la taxe carbone constitue une escroquerie et un blanchiment en bande(s) organisée(s) », *RTD Com.* 2022, p. 163.

SAINT-PAU (J.-C.), « Le ministère public concurrence-t-il le juge du siège ? », *Droit pénal* n° 9, Septembre 2007, étude 14.

SALOMON (R.), « Chronique de droit pénal fiscal (décembre 2021-juin 2022) », *La lettre juridique* n° 916, 15 septembre 2022.

SALOMON (R.), « L'élément moral du délit général de fraude fiscale peut se déduire de la qualité de professionnel de la vie des affaires », *La lettre juridique Chronique de droit pénal fiscal*, décembre 2021-juin 2022.

SALOMON (R.), « Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.* n° 21, 27 Mai 2021, 260.

SALOMON (R.), « Le verrou de Bercy », in « Droit pénal », *Dr. fisc.* n° 6-7, 6 février 2021, 131.

SALOMON (R.), « Chroniques - Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.* n° 6-7, 6 Février 2020, 131.

SALOMON (R.), « Droit pénal de l'entreprise », *La Semaine Juridique Entreprise et Affaires* n° 11, 14 mars 2019, 1118.

SALOMON (R.), « Droit pénal de l'entreprise (2^e partie). Droit pénal fiscal », *La semaine Juridique Entreprise et Affaires* n° 8-09, 22 Février 2018, 1106.

SALOMON (R.), « Droit pénal fiscal – Le particularisme de la procédure devant le juge pénal », *Dr. fisc.* n° 38, 22 Septembre 2016, 500.

SALOMON (R.), « La Cour de cassation renvoie une QPC sur le « verrou de Bercy » », *La Semaine Juridique Entreprise et Affaires* n° 24, 16 juin 2016, 1370.

SALOMON (R.), « Éléments constitutifs du délit d'escroquerie à la TVA », *La Semaine juridique Entreprise et Affaires* 2015, n° 30, pp. 25-26.

SALVAGE (P.), « Le consentement en droit pénal », *RSC* 1991, p. 699.

SAMUEL (X.), « Convention européenne des droits de l'homme. Application des dispositions de droit interne et des dispositions conventionnelles d'ordre essentiellement processuel », *JurisClasseur Procédure pénale*, Fasc. 30-10, 30 Juin 2021.

SAND (C.), DAOUD (E.), « Fraude fiscale : réflexions autour de la présomption d'innocence », *Droit pénal* n° 10, Octobre 2018, dossier 11.

SAUVÉ (J.-M.), « Les sanctions administratives en droit public français », *AJDA* 2001, 16.

SAVEY-CASARD (P.), « Le repentir actif en droit pénal français », *Revue de science criminelle et de droit pénal comparé* N° 3, Juillet-Septembre 1972, pp. 315-336.

SCHMITTER (G.), « L'incompétence négative du législateur et des autorités administratives », *Annuaire International de Justice Constitutionnelle*, Année 1991, pp. 137-176.

SCHOETTL (J.-E.), « La loi « Perben II » devant le Conseil constitutionnel – Décision n° 2004-492 DC du 2 mars 2004 (loi portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité) », *Gaz. Pal.* 15 avr. 2004, n° 106, p. 3.

SEGONDS (M.), « Blanchiment – Répression des infractions de blanchiment », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, Juin 2022, §§ 3-13.

SEGONDS (M.), « Convention judiciaire d'intérêt public – De l'art de l'ombre à l'art du clair-obscur », *Droit pénal* n° 1, Janvier 2018, comm. 14.

SEGONDS (M.), « Le périmètre d'intervention du parquet européen », *AJ Pénal* 2018, p. 287.

SEGONDS (M.), « Les métamorphoses de l'infraction de blanchiment... ou les enjeux probatoires de la lutte contre le blanchiment », *AJ Pénal* 2016, p. 168.

SÉRANDOUR (Y.), « Champ d'application matériel de la TVA. Opérations imposables par nature », *JurisClasseur Fiscal chiffre d'affaires*, Fasc. 2005, 14 Mars 2022.

- SERLOOTEN (P.)**, « Liberté de gestion et droit fiscal : la réalité et le renouvellement de l'encadrement de la liberté », *Dr. fisc.* 2007, p. 301.
- SERRAND (P.)**, « Le contrôle juridictionnel du pouvoir discrétionnaire de l'administration à travers la jurisprudence récente », *Revue de droit public* n° 4, p. 901.
- SEUVIC (J.-F.)**, « Article 324-1 à 324-9 du code pénal : infraction de blanchiment », *RSC* 1996, p. 899.
- SFEZ (L.)**, « La nature juridique des sanctions fiscales non pécuniaires », *Revue de science et de législation financière*, 1966, p. 361 et s.
- SIERACZEK (M.)**, « L'indépendance des procédures fiscales et pénales : un principe prétorien contestable », *Dr. fisc.* n° 50, 13 déc. 2007, 1039.
- SIERACZEK (M.)**, « La Commission des infractions fiscales : une garantie illusoire accordée aux contribuables », *Gaz. Pal.* n° 221, 8 août 2000, p. 2.
- SIERACZEK-ABITAN**, « La Commission des infractions fiscales : une garantie illusoire accordée aux contribuables », *Gaz. Pal.* 8 août 2000, p. 2.
- SIVIEUDE (O.), OUDENOT (P.)**, « Les délais de prescription en matière fiscale », *La revue du patrimoine* n° 5, Mai 2021, 5.
- SOUDOPLATOFF (A.-S.)**, « De la peine à la sanction », *La lettre de l'enfance et de l'adolescence*, vol. n° 57, n° 3, 2004, pp. 15-22.
- SOURZAT (C.)**, « Essai d'une analyse des rapports entre procédures fiscale et pénale », *RSC* 2016/2 n° 2, pp. 199 à 217.
- SOUSI (G.)**, « Affaire Cahuzac, ou la loi au service de la communication politique », *Gaz. Pal.* 30 mai 2013, n° 131g8.
- SPIRE (A.)**, « Des dominants à la barre. Stratégies de défense dans les procès pour fraude fiscale », *Sociétés contemporaines*, vol. 108, n° 4, 2017, pp. 41-67.
- SPIRE (A.), WEIDENFELD (K.)**, « Chapitre 5. Des peines invisibles » in *L'impunité fiscale. Quand l'État brade sa souveraineté*, ss. la dir. de Spire Alexis, Weidenfeld Katia, *La Découverte*, 2015, pp. 103-129.
- STASIAK (F.)**, « *Ne bis in idem* et abus de marché », *RSC* 2014, p. 106.
- STOLOWY (N.)**, « Responsabilité pénale : la disparition du principe des spécialités dans la mise en cause pénale des personnes morales », *Semaine Juridique Entreprise et affaires* n° 24, pp. 952-957.
- SUDRE (F.)**, « L'arrêt de la Cour européenne des droits de l'homme du 27 février 1992, Société Stenuit c. France : à propos des droits de l'entreprise », *Semaine juridique*, éd. gén., suppl. 4/92, 9 juill. 1992, pp. 26 à 30.

SUDRE (F.), « L'onde de choc de l'article 6 de la CEDH en matière de sanctions fiscales », *La Semaine Juridique Edition Générale* n° 43, 22 octobre 1997, II 22935.

TAIBI (A.), « La justification du pouvoir de sanction des AAI de régulation est-elle toujours pertinente ? », *Revue internationale de droit pénal*, vol. 84, n° 3-4, 2013, pp. 463-480.

TAUPIAC-NOUVEL (G.), BOTTON (A.), « Coopération renforcée pour la création du Parquet européen – Aspects procéduraux du règlement (UE) du 12 octobre 2017 », *JCP* 2018 n° 5, doct. 222.

THEVENET (B.), « Fraude fiscale : délit général », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, juin 2022.

THEVENET (B.), « Fraude fiscale : procédures – Renforcement des moyens de lutte contre la fraude fiscale », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, Octobre 2019.

THIERRY (J.-B.), « Synthèse - Juridictions correctionnelles », *JurisClasseur Procédure pénale*, 1 mai 2021.

THONY (J.-F.), CAMOUS (E.), « Gel, saisie et confiscation des avoirs criminels : les nouveaux outils de la loi française », *Revue internationale de droit pénal*, vol. 84, n° 1-2, 2013, pp. 205-216.

THONY (J.-F.), « Les politiques de lutte contre le blanchiment en Europe », *RPDP*, 1997, p. 307.

TIXIER (G.), « Les prérogatives de l'autorité administrative en matière fiscale », *Revue de science et de législation financière*, 1958, p. 112 et s.

TOUILLIER (M.), « Quelle politique criminelle en matière de droits de la défense dans les procédures pénales dérogatoires ? », *Archives de politique criminelle*, vol. 37, n° 1, 2015, pp. 41-68.

TOUILLER (M.), « L'interprétation stricte de la loi pénale et l'article 7 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales », *RDLF* 2014, chron. n° 08.

TREMEUR (M.), « La commission des infractions fiscales », *LPA* 22 déc. 1995, n° 153, p. 20.

TRESCHER (B.), « Taxe sur la valeur ajoutée », *Répertoire de droit européen*, Mai 2020.

TRICOT (J.), « Chronique de droit et de jurisprudence de l'Union européenne », *RSC* 2018, p. 203.

TRUCHET (D.), « Plaidoyer pour une cause perdue : la fin du dualisme juridictionnel », *AJDA* 2005, p. 1767.

TURCEY (V.), « La coopération internationale du ministère public en matière économique et financière », *Cahiers de droit de l'entreprise*, septembre 2015, n° 5, dossier 33.

TUROT (J.), « De la proportionnalité en matière de prescription », *Dr. fisc.* n° 27, 4 Juillet 2019, 312.

VABRES (R.), « Visite domiciliaire et principe du contradictoire », *Droit des sociétés* n° 7, juillet 2017, comm. 128.

VADELIÈVRE (G.), « La sécurité juridique - Le point de vue de l'avocat », Titre VII, n° 5, *La sécurité juridique*, Conseil constitutionnel, Publications octobre 2020.

VALETEAU (M.), TORLET (R.), « Affaire UBS : condamnation record pour blanchiment de fraude fiscale », *Dr. fisc.* n° 11, 14 Mars 2019, act. 114.

VAN DE KERCHOVE (M.), « Cesare Beccaria, marquis de Gualdrasco et Villaregio, père du droit pénal moderne », *Bulletin de l'Association de la noblesse du Royaume de Belgique*, n° 263, juill. 2010, p. 49 et s.

VAN DE KERCHOVE (M.), « Pour une éthique de l'intervention du droit pénal, entre moralisme et instrumentalisme », in : *Variations sur l'éthique. En hommage à Jacques Dabin*, Presses de l'Université de Saint-Louis, 1994, n° 6.

VAN DE KERCHOVE (M.), « Pour une éthique de l'intervention du droit pénal, entre moralisme et instrumentalisme », in **ACKERMANS (H.)**, *Variations sur l'éthique*, Presses de l'Université de Saint-Louis, pp. 449-467.

VAN DE KERCHOVE (M.), « Les fonctions de la sanction pénale. Entre droit et philosophie », *Informations sociales*, vol. 127, n° 7, 2005, pp. 22-31.

VERGÈS (E.), « La preuve pénale transformée ? », in *Les transformations de la preuve pénale*, **BEAUVAIS (P.), PARISOT (R.)** (dir.), LGDJ, 2018, p. 336.

VERGÈS (E.), « La procédure pénale hybride », *RSC* 2017, p. 579.

VERGÈS (E.), « Le procureur de la République financier : entre projet politique et recherche de l'efficacité », *RSC* 2014, p. 143.

VERGNET (N.), « Articulation des procédures fiscale et pénale : une symphonie inachevée », *Dr. fisc.* n° 11, 14 Mars 2019, 200.

VERNET (N.), « La fraude fiscale. Vers une pénalisation accrue du droit fiscal ? », *Cahiers de droit de l'entreprise* n° 1, Janvier 2020, dossier 1.

VERNIER (E.), « Paradis fiscaux et barrières juridiques », *Les Cahiers de la Justice*, vol. 2, n° 2, 2022, pp. 249-259.

VÉRON (M.), « Classement sans suite par le procureur de la République », *Droit pénal* n° 1, Janvier 2014, comm. 2.

VERPEAUX (M.), « Contentieux constitutionnel : normes de référence – Diversité des normes de référence constitutionnelles », *Répertoire de contentieux administratif*, Mars 2022.

VESSIO (F.), « L'influence de l'analyse économique du droit sur la lutte contre la corruption internationale : incitation de *l'homo economicus* à la négociation et « efficacité » de la politique pénale », *RSC* 2021, p. 263.

VESTRIS (I.), « Le droit à l'information de l'administration », *Dr. fisc.* 2007, n° 3, pp. 19 à 28.

VIDAL-NAQUET (A.), « L'état de la jurisprudence du Conseil constitutionnel sur l'incompétence négative », *Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel* N° 46 (L'incompétence en droit constitutionnel), Janv. 2015, pp. 7-20.

VILLEMOT (D.), « La subordination de la mise en mouvement de l'action publique au dépôt d'une plainte de l'administration en cas d'infraction fiscale est constitutionnelle. Le verrou de Bercy n'a pas sauté, (QPC 2016-555 du 22 juillet 2016) », *Gestion & Finances Publiques*, vol. 2, n° 2, 2017, pp. 97-100.

VON HIRSH (A.), « Doing Justice : The Choice of Punishments », *Hill and Wang, New York*, 1976, p. 48, publication en ligne par Cambridge University Press, 1 August 2014.

VULLIERME (J.-L.), « La fin de la justice pénale (Polysémie de la peine, pluralité des modes de réparation) », *Archives de philosophie pénale*, t. 28, 1983, p. 162.

WALINE (M.), « Nature juridique des pénalités fiscales », *Rev. sc. Fin.* 1949, p. 14.

WOLF (M.), « Lutte contre la fraude : un autre avenir pour la TVA », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2015/13, p. 362-363.

WOLF (M.), « Éradiquer la « fraude carrousel » à la TVA », *Dr. fisc.* n° 51-52, 18 Décembre 2014, 696.

ZEROUKI-COTTIN (D.), « Le principe de légalité des délits et des peines dans le droit européen », in *Cesare Beccaria : La controverse pénale (XVIII^e-XXI^e siècle)*, Presses universitaires de Rennes, 2015, pp. 297-312.

ZEROUKI-COTTIN (D.), « Chronique de droit pénal de l'Union européenne, 1^{er} janvier – 31 décembre 2012 », *Revue internationale de droit pénal*, vol. 83, n° 3, 2012, pp. 519-545.

JURISPRUDENCES DE LA CEDH

- CEDH, plén., 21 févr. 1975, n° 4451/70, *Golder c. Royaume-Uni*, § 36.
- CEDH, 6 juin 1976, n° 5100/71, 5101/71, 5102/7, *Engel c. Pays-Bas*, § 82.
- CEDH, 27 févr. 1980, n° 6903/75, *Deweert c. Belgique*, § 49.
- CEDH, plén., 23 juin 1981, n° 6878/75 et 7238/75, *Le Compte, Van Leuven et De Meyere c. Belgique*.
- CEDH, 21 févr. 1990, n° 11855/85, *Håkansson et Sturesson c. Suède*, § 66.
- CEDH, 12 oct. 1992, n° 12919/87, *Boddaert c. Belgique*, § 39.
- CEDH, 25 févr. 1993, n° 10828/84, *Funke c. France*, § 44.
- CEDH, 25 mai 1993, n° 14307/88, *Kokkinakis c. Grèce*, § 52.
- CEDH, 24 févr. 1994, n° 12547/86, *Bendenoun c. France*, § 47.
- CEDH, 23 oct. 1995, n° 15963/90, *Gradinger c. Autriche*, §§ 53-55
- CEDH, 26 sept. 1996, n° 18978/91, *Mialbe c/ France*, § 45.
- CEDH, 27 mars 1998, n° 21351/93, *J.J. c. Pays-Bas*, § 43.
- CEDH, 20 mai 1998, n° 21257/93, n° 21258/93, n° 21259/93, *Gautrin et autres c. France*, § 42
- CEDH, 30 juil. 1998, n° 25711/94, *Oliveira c. Suisse*, §§ 26 à 29.
- CEDH, déc., 30 mai 2000, n° 31982/96, *R.T. c. Suisse*.
- CEDH, 3 oct. 2000, n° 29477/95, *Eisenstecken c. Autriche*, §§ 29-30.
- CEDH, 30 nov. 2000, décision n° 52868/99, *Kwiatkowska c. Italie*.
- CEDH, 29 mai 2001, n° 37950/97, *Franz Fischer c. Autriche*, § 25.
- CEDH, gr. ch., 12 juill. 2001, n° 44759/98, *Ferrazzini c. Italie*, § 20.
- CEDH, 16 avr. 2002, n° 37971/97, *Sté Colas France et autres c. France*, § 41.
- CEDH, 20 juin 2002, décision n° 54767/00, *Borghi c. Italie*.
- CEDH, 2 juil. 2002, n° 33402/96, *Goktan c. France*, § 50.
- CEDH, 27 nov. 2003, n° 65436/01, *Hénaf c. France*, § 37.
- CEDH, 19 oct. 2004, n° 59335/00, *Makhfi c. France*, §§ 37-42.
- CEDH, déc., 13 déc. 2005, n° 73661/01, *Nilsson contre Suède*.
- CEDH, 23 févr. 2006, req. n° 25632, *Stere et autres c. Roumanie*, spéc. §28.
- CEDH, 4 mars 2008, n° 2529/04, *Michel Garetta c. France*, §§ 76-78.
- CEDH, 30 mars 2010, n° 44418/07, *Poncelet c. Belgique*, §§ 45-62.
- CEDH, 24 mai 2007, n° 77193/01 et n° 77196/01, *Dragotoniu et Militaru-Pidborni c. Roumanie*, § 40.
- CEDH, gr. ch., 10 févr. 2009, n° 14939/03, *Sergueï Zolotoukhine c. Russie*, §§ 78 à 84.
- CEDH, 17 sept. 2009, n° 10249/03, *Scoppola c. Italie*, § 106.
- CEDH, gr. ch., 29 mars 2010, n° 3394/03, *Medvedyev et autres c. France*, §§ 117-134.

- CEDH, 23 nov. 2010, n° 37104/06, *Moulin c. France*, § 57
- CEDH, 4 mars 2014, n° 18640/10, n° 18647/10, n° 18663/10, n° 18668/10, n° 18698/10, *Grande Stevens et autres c. Italie*, §§ 227-228.
- CEDH, 21 oct. 2014, n° 25129/06, *Lungu et autres c. Roumanie*, § 47.
- CEDH, 27 nov. 2014, n° 7356/10, *Lucky Dev c. Suède*, §§ 58 à 64.
- CEDH, 30 avr. 2015, n° 3453/12, n° 42941/12, n° 9028/13, *Kapetanios c. Grèce*, §§ 74-75.
- CEDH, gr. ch., 15 novembre 2016, n° 24130/11, n° 29758/11, *A et B c/ Norvège*, § 125.
- CEDH, 18 mai 2017, n° 22007/11, *Johannesson et autres c. Islande*, § 56.
- CEDH, 6 juin 2019, n° 47342/14, *Nodet c. France*, §§ 53-54 ; V.

JURISPRUDENCES DE LA CJUE

- CJCE, 16 déc. 1960, aff. 6/60, *Humblet c. État belge*.
- CJCE, 15 juil. 1964, aff. 6/64, *Flaminio Costa contre E.N.E.L.*, p. 1160.
- CJCE, 14 déc. 1971, aff. 43/71, *Politi c. Italie*, Sommaire pt. 2.
- CJCE, 9 mars 1978, aff. 106/77, *Administration des finances de l'État contre Société anonyme Simmenthal*, pt. 24.
- CJCE, 21 févr. 2006, aff. C-255/02, *Halifax plc*, §§ 71-73.
- CJCE, 9 mars 2006, aff. C-436/04, *Leopold Henri Van Esbroeck*, pt. 42.
- CJCE, 28 sept. 2006, aff. C-150/05, *Van Straaten*, pts. 55-56
- CJCE, 28 sept. 2006, aff. C-467/04, *Gasparini*, pts. 23-4
- CJCE, 22 déc. 2008, aff. C-491/07, *Turansky*, pt. 40
- CJUE, 17 juil. 2010, aff. C-132/06, *Commission / Italie*, pt. 37 et 46.
- CJUE, 28 oct. 2010, aff. C-367/09, *SGS Belgium e.a.*, pt. 40-42.
- CJUE, gr. ch., 26 févr. 2013, aff. C-617/10, *Akerberg Fransson*, pt. 25.
- CJUE, 5 juin 2014, aff. C-398/12, *M.*, pts. 28-30 ;
- CJUE, 11 déc. 2008, aff. C-297/07, *Klaus Bourquain*, pt. 35.
- CJUE, 11 déc. 2008, aff. C-297/07, *Klaus Bourquain*, pt. 35.
- CJUE, 28 oct. 2010, aff. C-367/09, *SGS Belgium e.a.*, pt. 40-42
- CJUE, 5 juin 2012, aff. C-489/10, *Lukasz Marcin Bonda*, pt. 37
- CJUE, gr. ch., 26 févr. 2013, aff. C-617/10, *Akerberg Fransson*, pt. 25.
- CJUE, gr. ch., 27 mai 2014, aff. C-129/14, *Zoran Spasic*.
- CJUE, 7 avr. 2016, aff. C-546/14, *Degano Trasporti Sas di Ferruccio*, pt. 19 et s.

CJUE, 5 déc. 2017, aff. C-42/17, *M.A.S. et M.B.*, pt. 33.

CJUE, gr. ch., 20 mars 2018, aff. C-524/15, *Luca Menci*, pt. 44.

CJUE, gr. ch., 28 mars 2018, aff. C-537/16, *Garlsson Real Estate SA et a.*

CJUE, gr. ch., 20 mars 2018, aff. jointes C-596/16 et C-597/16, *Enzo di Puma*.

CJUE, 2 sept. 2021, aff. C-790/19, *Parchetul contre LG, MH*, §§ 86-87.

CJUE, 5 mai 2022, aff. C-570/20, *BV contre Direction départementale des finances publiques de Haute-Savoie*, pt. 55

JURISPRUDENCES DU CONSEIL CONSTITUTIONNEL

Cons. const., 16 juil. 1971, n° 71-44 DC, *Loi complétant les dispositions des articles 5 et 7 de la loi du 1^{er} juillet 1901 relative au contrat d'association.*

Cons. const., 20 janv. 1981, n° 80-127 DC, *Loi renforçant la sécurité et protégeant la liberté des personnes.*

Cons. const., 30 déc. 1982, n° 82-155, *Loi de finances rectificative pour 1982.*

Cons. const., 20 juil. 1983, n° 83-162 DC, *Loi relative à la démocratisation du secteur public.*

Cons. const., 25 juil. 1984, n° 84-176 DC, *Loi modifiant la loi du 29 juillet 1982 sur la communication audiovisuelle et relative à certaines dispositions applicables aux services de communication audiovisuelle soumis à autorisation.*

Cons. const., 18 janv. 1985, n° 84-183, *Loi relative au redressement et à la liquidation judiciaire des entreprises.*

Cons. const., 10 juil. 1985, n° 85-191 DC, *Loi portant diverses dispositions d'ordre économique et financier.*

Cons. const., 17 janv. 1989, n° 88-248 DC, *Loi modifiant la loi n° 86-1067 du 30 septembre 1986 relative à la liberté de communication.*

Cons. const., 28 juill. 1989, n° 89-260 DC, *Loi relative à la sécurité et à la transparence du marché financier.*

Cons. const., 25 juil. 1990, n° 90-277 DC, *Loi relative à la révision générale des évaluations des immeubles retenus pour la détermination des bases des impôts directs locaux.*

Cons. const., 11 août 1993, n° 93-326 DC, *Loi modifiant la loi n° 93-2 du 4 janvier 1993 portant réforme du code de procédure pénale.*

Cons. const., 16 juil. 1996, n° 96-377 DC, *Loi tendant à renforcer la répression du terrorisme et des atteintes aux personnes dépositaires de l'autorité publique ou chargées d'une mission de service public et comportant des dispositions relatives à la police judiciaire.*

Cons. const., 2 mars 2004, n° 2004-492 DC, *Loi portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité*.

Cons. const., 1^{er} mars 2007, n° 2007-551 DC, *Loi organique relative au recrutement, à la formation et à la responsabilité des magistrats*.

Cons. const., 18 juin 2010, n° 2010-5 QPC, *SNC Kimberly Clark [Incompétence négative en matière fiscale]*.

Cons. const., 29 avr. 2011, n° 2011-124 QPC, *Mme Catherine B.*

Cons. const., 29 déc. 2012, n° 2012-661 DC, *Loi de finances rectificative pour 2012*.

Cons. const., 18 mars 2015, n° 2014-453/454 QPC et n° 2015-462 QPC, *M. John L. et autres [Cumul des poursuites pour délit d'initié et poursuites pour manquement d'initié]*.

Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *M. Jérôme C. [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale]*.

Cons. const., 22 juil. 2016, n° 2016-555 QPC, *M. Karim B. [Subordination de la mise en mouvement de l'action publique en matière d'infractions fiscales à une plainte de l'administration]*.

Cons. const., 8 déc. 2016, n° 2016-741 DC, *Loi relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique*.

Cons. const., 8 déc. 2017, n° 2017-680 QPC, *Union syndicale des magistrats [Indépendance des magistrats du parquet]*.

Cons. const., 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, *M. Thomas T. et autre [Pénalités fiscales pour omission déclarative et sanctions pénales pour fraude fiscale]*.

Cons. const., 27 sept. 2019, n° 2019-804 QPC, *Association française des entreprises privées*.

Cons. const., 14 septembre 2021, n° 2021-927 QPC, *Ligue des droits de l'homme [Transmission de rapports particuliers par les procureurs à leur autorité hiérarchique]*.

JURISPRUDENCES DE LA COUR DE CASSATION

Cour de cassation, 24 févr. 1820, J.P., tom. XV, p. 802.

Cour de cassation, 11 nov. 1826, J.P., tom. XX, p. 820.

Cour de cassation, 18 janv. 1828, J.P., tom. XXI, p. 1062.

Cass. civ., 9 juil. 1839, V. Sirey 1839, 1, p. 1686.

Cass. crim., 4 déc. 1836, Bull. crim. n° 260.

Cour de cassation, 1^{er} oct. 1842, J. cr., XV, p. 66.

- Cass. civ., 24 avr. 1854, D. 1854, I, 157.
- Cass. civ. 2^e, 28 oct. 1954, n° 1767, Bull. civ. II, n° 328.
- Cass. crim., 12 nov. 1864, DP 1865. 5. 158.
- Cass. civ., 20 août 1867, V. Sirey 1867, p. 407.
- Cass. crim., 8 déc. 1906, DP 1907.1.207, rapp. L. Atthalin.
- Cass. crim., 4 août 1933, Bull. crim. n° 132.
- Cass. crim., 15 avr. 1937, Bull. crim. n° 74.
- Cass. crim., 15 déc. 1949, Bull. crim. n° 350.
- Cass. crim., 27 avr. 1955, Bull. crim. n° 209.
- Cass. crim., 16 nov. 1957, Bull. crim. n° 636
- Cass. crim., 20 juil. 1960, Bull. crim. n° 382.
- Cass. crim., 16 janv. 1964, n° 63-90.263.
- Cass. crim., 25 mars 1965, Bull. crim. n° 89.
- Cass. crim., 16 juin 1966, Bull. crim. n° 174.
- Cass. crim., 25 janv. 1967, n° 66-92.968, Bull. crim. n° 39.
- Cass. crim., 17 oct. 1967, n° 66-92.187, Bull. crim. n° 252.
- Cass. crim., 16 mai 1968, n° 68-90.871.
- Cass. crim., 4 janv. 1969, Bull. crim. n° 5.
- Cass. crim., 6 févr. 1969, n° 66-91.594, Bull. crim. n° 65.
- Cass. crim., 16 mars 1970, Bull. crim. n° 107.
- Cass. crim., 16 avr. 1970, n° 68-92.344.
- Cass. crim., 13 oct. 1970, n° 70-92.124.
- Cass. civ. 2^e, 16 déc. 1970, n° 69-12.617.
- Cass. crim., 2 déc. 1971, n° 71-90.215.
- Cass. crim., 19 déc. 1973, n° 73-90.224, Bull. crim. n° 480.
- Cass. crim., 10 juil. 1974, n° 74-09.369.
- Cass. crim., 17 déc. 1974, Bull. crim. n° 374.
- Cass. crim., 20 janv. 1976, n° 75-91.685.
- Cass. crim., 26 mai 1976, 75-92.815.
- Cass. crim. 19 juin. 1978, n° 73-92.860.
- Cass. crim., 19 juin 1978, n° 73-92.900, Bull. crim. n° 201.
- Cass. crim., 12 mars 1979, n° 78-91.256.
- Cass. crim., 2 avr. 1979, n° 78-92.534.
- Cass. crim., 21 mai 1979, n° 1979-790178.

- Cass. crim., 6 juin 1979, n° 79-90.374, Bull. crim. n° 193.
- Cass. crim., 19 janv. 1981, n° 80-90.252.
- Cass. crim., 7 déc. 1981, n° 81-90.095.
- Cass. crim., 21 juin 1982, n° 81-93.586.
- Cass. crim., 24 oct. 1984, n° 84-90.673.
- Cass. crim., 12 nov. 1984, n° 83-92.805, Bull. Crim. n° 342.
- Cass. crim., 23 mars 1987, n° 86-90.441.
- Cass. crim., 25 mai 1987, n° 85-95.191.
- Cass. crim., 1^{er} oct. 1987, Bull. crim. 1987, n° 327.
- Cass. crim., 19 oct. 1987, n° 85-94.605.
- Cass. crim., 29 mars 1989, n° 87-81.891, Bull. crim. n° 153.
- Cass. crim., 17 avr. 1989, 88-81.189.
- Cass. com., 7 nov. 1989, n° 88-12.059.
- Cass. crim., 5 juin 1989, 88-85.685, Bull. crim. n° 236.
- Cass. crim., 15 nov. 1989, n° 88-82.343, Bull. crim. n° 422.
- Cass. crim., 13 déc. 1990, n° 89-87.032.
- Cass. crim., 28 janv. 1991, n° 90-81.606 et 90-81.526.
- Cass. crim., 4 févr. 1991, n° 90-81.058.
- Cass. crim., 28 oct. 1991, n° 90-84.643.
- Cass. crim., 6 nov. 1991, Bull. crim. N° 399.
- Cass. crim., 25 mai 1992, n° 90-87.391.
- Cass. crim., 21 févr. 1994, n° 92-81.421.
- Cass. crim., 27 avr. 1994, n° 93-83.261.
- Cass. crim., 14 nov. 1994, n° 93-81.294.
- Cass. crim., 12 déc. 1994, n° 94-80.328.
- Cass. crim., 28 févr. 1995, n° 94-81553.
- Cass. crim., 21 mars 1995, n° 93-84.597.
- Cass. crim., 23 nov. 1995, n° 94-85.302, *Giffard*.
- Cass. crim., 29 févr. 1996, n° 93-84.616 et n° 93-82.692, Bull. crim. n° 100 et 101.
- Cass. crim., 29 févr. 1996, n° 95-83.838.
- Cass. crim., 14 mars 1996, n° 94-83.395.
- Cass. crim., 20 juin 1996, n° 94-85.796, *M. Ponsetti*.
- Cass. crim., 20 août 1996, n° 95-84.139, Bull. crim. n° 306.
- Cass. crim., 14 janv. 1997, n° 96-82.901, Bull. crim. n° 9.

- Cass. crim., 23 janv. 1997, n° 96-80.729.
Cass. crim., 10 juil. 1997, n° 96-83.208.
Cass. crim., 19 août 1997, n° 96-83.944.
Cass. crim., 8 oct. 1998, n° 97-83.293.
Cass. plén., 2 juin 2000, n° 99-60.274.
Cass. crim., 21 juin 2000, n° 99-81.666.
Cass. crim., 14 déc. 2000, n° 99-87.015.
Cass. crim., 16 mai 2001, n° 00-82.649.
Cass. crim., 5 juin 2002, n° 00-87.901.
Cass., ass. plén., 4 oct. 2002, n° 93-81.533.
Cass. crim., 2 avr. 2003, n° 03-80.151, *Paneurolife*.
Cass. crim., 3 déc. 2003, n° 02-84.646, Bull. crim. n° 234.
Cass. crim., 14 janv. 2004, n° 03-81.165.
Cass. crim., 9 mars 2004, n° 03-82.851.
Cass. crim., 24 mars 2004, n° 03-83.345.
Cass. crim., 3 juin 2004, Bull. crim. n° 150.
Cass. crim., 22 sept. 2004, n° 03-85.248.
Cass. crim., 6 oct. 2004, n° 03-86.378.
Cass. crim., 4 nov. 2004, n° 03-87.503.
Cass. crim., 1^{er} déc. 2004, n° 04-83.940.
Cass. crim., 9 mars 2005, n° 04-87.507, Bull. crim. n° 85.
Cass. crim., 10 mai 2005, n° 04-84.481.
Cass. crim., 28 juin 2006, n° 05-86.759.
Cass. crim., 17 janv. 2007, n° 05-84.857.
Cass. crim., 14 févr. 2007, n° 06-84.366.
Cass. crim., 17 févr. 2007, n° 06-81.760.
Cass. crim., 29 mars 2007, n° 06-84.445.
Cass. crim., 14 nov. 2007, n° 07-83.208 ;
Cass. crim., 28 nov. 2007, n° 07-82.277
Cass. crim., 28 nov. 2007, n° 07-82.532
Cass. crim., 28 nov. 2007, n° 06-84.668.
Cass. crim., 20 févr. 2008, n° 07-82.977, *Talmon*.
Cass. crim., 16 avr. 2008, n° 07-86.244.
Cass. crim., 22 oct. 2008, n° 07-88.134, Bull. crim. n° 214.

- Cass. crim., 1^{er} juil. 2009, n° 08-86.520, Bull. Crim. n° 142.
- Cass. crim., 7 oct. 2009, n° 08-85.350.
- Cass. crim., 10 févr. 2010, n° 09-81.195.
- Cass. crim., 24 févr. 2010, n° 09-82.857.
- Cass. crim., 24 mars 2010, n° 09-84.1.
- Cass. crim., 8 avr. 2010, n° 09-85.514.
- Cass. crim., 19 mai 2010, n° 09-83.970.
- Cass. crim., 16 juin 2010, n° 01-86.962.
- Cass. crim., 6 oct. 2010, n° 09-87.835.
- Cass. crim., 12 janv. 2011, n° 10-90.114.
- Cass. crim., 9 févr. 2011, n° 10-82.446.
- Cass. crim., 23 févr. 2011, n° 10-81.431.
- Cass. crim., 6 avr. 2011, n° 10-85.209.
- Cass. crim., 4 mai 2011, n° 10-82.148.
- Cass. crim., 7 sept. 2011, n° 10-85.519.
- Cass. crim., 21 sept. 2011, n° 09-86.657.
- Cass. crim., 21 sept. 2011, n° 11-90.080.
- Cass. crim., 31 janv. 2012, n° 11-85.464.
- Cass. crim., 8 févr. 2012, n° 11-81.320.
- Cass. crim., 21 mars 2012, n° 11-86.317.
- Cass. crim., 31 mai 2012, n° 12-80.715.
- Cass. crim., 13 juin 2012, n° 11-84.092.
- Cass. crim., 12 sept. 2012, n° 12-80.574.
- Cass. crim., 27 mars 2013, n° 12-83.246.
- Cass. crim., 27 mars 2013, n° 12-85.115.
- Cass. crim., 23 avr. 2013, n° 12-81.830.
- Cass. crim., 19 juin 2013, n° 12-82.733.
- Cass. crim., 6 nov. 2013, n° 13-85.658.
- Cass. crim., 14 nov. 2013, n° 12-87.614.
- Cass. crim., 2 avr. 2014, n° 13-82.269.
- Cass. Crim., 28 mai 2014, n° 13-82.276.
- Cass. crim., 12 juin 2014, n° 13-81.362.
- Cass. crim., 18 juin 2014, n° 13-87.951, Bull. crim. 2014, n° 158.
- Cass. crim., 25 juin 2014, n° 13-87.692.

- Cass. crim., 10 sept. 2014, n° 13-82.657.
Cass. crim., 22 oct. 2014, n° 13-84.419, Bull. crim. n° 214.
Cass. crim., 22 oct. 2014, n° 13-82.048.
Cass. crim., 3 déc. 2014, n° 13-82.099.
Cass. crim., 3 déc. 2014, n° 14-82.526.
Cass. crim., 17 déc. 2014, n° 13-86.477.
Cass. crim., 17 déc. 2014, n° 14-86.560
Cass. crim., 25 févr. 2015, 14-85.300.
Cass. crim., 20 mai 2015, n° 14-81.964.
Cass. crim., 8 juil. 2015, n° 14-82.440.
Cass. crim., 16 sept. 2015, n° 15-83.204.
Cass. crim., 18 nov. 2015, n° 15-83.400
Cass. crim., 9 déc. 2015, n° 15-83.204.
Cass. crim., 9 déc. 2015, n° 15-90.019.
Cass. crim., 13 janv. 2016, n° 14-84.036.
Cass. crim., 3 févr. 2016, 14-86.954.
Cass. crim., 9 mars 2016, n° 15-81.073.
Cass. crim., 19 mai 2016, n° 16-81.857.
Cass. crim., 29 juin 2016, n° 15-85.759, Bull. crim. 2016, n° 207.
Cass. crim., 12 juil. 2016, n° 15-83.641.
Cass. crim., 23 nov. 2016, n° 15-84.627.
Cass. crim., 7 déc. 2016, 15-86.445.
Cass. crim., 5 janv. 2017, n° 15-82.435.
Cass. crim., 10 janv. 2017, n° 16-84.353.
Cass. crim., 29 mars 2017, n° 15-86.434.
Cass. crim., 20 avr. 2017, n° 15-86.742.
Cass. crim., 20 avr. 2017, n° 15-82.000.
Cass. crim., 20 avr. 2017, n° 16-83.199, Bull. crim. 2017, n° 112.
Cass. crim., 14 juin 2017, n° 16-84.921.
Cass. crim., 25 oct. 2017, n° 16-82.386.
Cass. crim., 8 nov. 2017, n° 17-82.968.
Cass. crim., 22 nov. 2017, n° 16-86.550.
Cass. crim., 6 déc. 2017, n° 16-85.307.
Cass. crim., 6 déc. 2017, n° 16-81.857.

- Cass. crim., 17 janv. 2018, n° 16-86.418.
Cass. crim., 31 janv. 2018, n° 17-81.675.
Cass. crim., 28 févr. 2018, n° 16-87.225.
Cass. crim., 21 mars 2018, n° 17-87.423.
Cass. crim., 16 mai 2018, n° 17-81.973.
Cass. crim., 27 juin 2018, n° 17-81.918.
Cass. crim., 27 juin 2018, n° 17-81.918.
Cass. crim., 12 sept. 2018, n° 18-81.040.
Cass. crim., 16 janv. 2019, n° 18-80.900.
Cass. crim., 6 mars 2019, n° 18-81.059.
Cass. crim., 15 mai 2019, n° 18-81.567.
Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.980, n° 18-82.430 et n° 18-81.067.
Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-83.484.
Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.040.
Cass. crim., 23 oct. 2019, n° 18-85.088.
Cass. crim., 5 nov. 2019, n° 18-80.554.
Cass. crim., 29 janv. 2020, n° 17-83.577.
Cass. crim., 1 avr. 2020, n° 18-85.958.
Cass. crim., 24 juin 2020, n° 19-81.134.
Cass. crim., 25 nov. 2020, n° 19-80.525.
Cass. crim., 6 janv. 2021, n° 19-85.133.
Cass. crim., 30 juin 2021, n° 20-83.355.
Cass. crim., 15 sept. 2021, n° 21-81.308.
Cass. crim., 1^{er} déc. 2021, n° 20-83.235.
Cass. crim., 12 janv. 2022, n° 20-85.849.
Cass. crim., 23 févr. 2022, n° 21-81.161.
Cass. crim., 13 avr. 2022, n° 19-84.831.
Cass. crim., 25 mai 2022, n° 20-86.306.

JURISPRUDENCES DU CONSEIL D'ÉTAT

- CE, 22 mars 1961, n° 47860.
CE, 28 nov. 1979, n° 10150.
CE, 5 nov. 1980, n° 16212, *Gaillard*.
CE, 1^{er} juin 1988, n° 82396.
CE, 20 mars 1989, *Société Malet Matériaux*, n° 56087.
CE, 26 juill. 1991, n° 79837.
CE, 8 juill. 1992, n° 92324.
CE, avis, 31 mars 1995, n° 164008, *Sarl Auto-Industrie Méric*
CE, avis, 8 juil. 1998, n° 195664, *Fatell*.
CE, ass., 30 oct. 1998, n° 200286
CE, 10 déc. 1999, n° 181977.
CE, 30 nov. 2007, n° 292705, *Société Sideme*
CE, 29 avr. 2009, n° 299949, *Aubry*.
CE, 26 mai 2010, n° 304621.
CE, 17 mai 2013, n° 348135.
CE, 10 juin 2013, n° 337137.
CE, 23 juin 2014, n° 355801, *Polynésie française c/ M. Zannier*.
CE, 24 mars 2016, n° 391.262.
CE, 8 déc. 2017, n° 414303.
CE, 22 mars 2018, avis n° 394440.

RAPPORTS ET COMMUNICATIONS DE LA COUR DES COMPTES

Cour des comptes, Rapport public annuel, « Les remises et transactions en matière fiscale : une égalité de traitement et une transparence à mieux assurer », février 2018.

Cour des comptes, Les moyens consacrés à la lutte contre la délinquance économique et financière, Réf. : S2018-3520, 12 décembre 2018.

Cour des comptes, *Les régularisations d'avoirs à l'étranger gérées par le service de traitement des déclarations rectificatives (STDR)*, Communication à la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire de l'Assemblée nationale, Octobre 2017.

Cour des Comptes, Rapport public annuel, « Les remises et transactions en matière fiscale : une égalité de traitement et une transparence à mieux assurer », février 2018.

Cour des comptes, *La fraude aux prélèvements obligatoires*, Communication au Premier ministre, Synthèse, Novembre 2019.

TRAVAUX PARLEMENTAIRES

Assemblée nationale

Ass. nat., Rapport sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale par le biais de paradis fiscaux, à la demande de M. Migaud et M. Carrez, 4 avril 2008.

Ass. nat., rapport N° 2132 sur le projet de loi de finances rectificative pour 2009 (n° 2070), 2 décembre 2009.

Ass. nat., Rapport N° 1689, sur la proposition de loi (N° 1255) visant à faciliter la saisie et la confiscation en matière pénale, 20 mai 2009.

Ass. nat., Rapport d'information sur les paradis fiscaux, N° 1902, 10 septembre 2009.

Ass. nat., rapport N° 2132 sur le projet de loi de finances rectificative pour 2009 (n° 2070), 2 décembre 2009.

Ass. nat., Rapport N° 1902 d'information sur les paradis fiscaux, 10 septembre 2009.

Ass. nat., Projet de loi relatif à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, Étude d'impact, 23 avril 2013, introduction.

Ass. nat., Rapport N°s 1348 et 1349 relatif à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, 11 septembre 2013.

Ass. nat., Rapport fait au nom de la commission des lois constitutionnelles, de la législation et de l'administration générale de la République, sur le projet de loi (n° 3623), Après engagement de la procédure accélérée, relatif à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique, N° 3785 et 3786, 26 mai 2016.

Ass. nat., Projet de loi relatif à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique, 8 juillet 2016.

Ass. nat., Texte adopté n° 818 « *Petite loi* », Projet de loi relatif à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique, Adopté par l'Assemblée nationale en nouvelle lecture, 29 septembre 2016.

Ass. nat., Rapport n° 1212 fait au nom de la Commission des finances, relatif à la lutte contre la fraude (n° 1142), par Mme Émilie Cariou, 25 juillet 2018.

Ass. nat., rapport d'information par la Commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire en conclusion des travaux d'une mission d'information relative à l'évasion fiscale des entreprises, 12 septembre 2018.

Assemblée nationale, Rapport n° 3341, sur l'application de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, 16 septembre 2020.

Sénat

Sénat, Projet de loi de finances rectificative pour 2008, Rapport n° 135 (2008-2009), tome I, 16 décembre 2008.

Sénat, Projet de loi de finances rectificative pour 2009 : Rapport, Septembre 2009.

Sénat, Rapport n° 673 (2011-2012), Commission d'enquête sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France, tome I, 17 juillet 2012.

Sénat, N° 691, Projet de loi relatif à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique, 15 juin 2016.

Sénat, N° 866, Projet de loi relatif à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique, 30 septembre 2016.

Sénat, Rapport n° 602, M. Albéric de Montgolfier, 27 juin 2018.

Sénat, Rapport d'information n° 72 (2022-2023), 25 octobre 2022.

CIRCULAIRES ET DÉCRETS

Ministère de la Justice, circulaire n° 99-02 du 19 février 1999 relative à la mise en place de pôles économiques et financiers dans certaines juridictions spécialisées, CRIM 99-02 G3/19-02-99.

Ministère de la Justice, circulaire relative à la « Présentation des dispositions concernant la composition pénale issues de la loi du 23 juin 1999 renforçant l'efficacité de la procédure pénale et du décret du 29 janvier 2001, CRIM 2001 -14 F1/11-07-2001.

Ministère de la Justice, circulaire du 2 septembre 2004 relative à la CRPC, JUS-D-04-30176C, CRIM-04-12-E8-02.09.04, S.D.J.P.G. n° 02-L-242.

Ministère de la Justice, circulaire du 2 sept. 2004, CRIM 04-13/G1-02-09-04, Circulaire CRIM n° 04-11/G3 du 2 septembre 2004 relative aux dispositions économiques et financières de la loi n°

2004-204 du 9 mars 2004 portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité (NOR : JUSD0430175C).

Ministère de la Justice, circulaire du 15 décembre 2010 relative à la lutte contre la grande fraude fiscale ; mise en place d'une procédure judiciaire d'enquête fiscale, NOR : JUSD1032427C.

Ministère de la Justice, circulaire du 23 janvier 2014 relative à la présentation de la loi n° 2013-1117 en date du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, Annexe 1.

Ministère des Finances et des Comptes publics, ministère de la Justice, Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, NOR : FCPE1412006C, 22 mai 2014.

Ministère de la Justice, Circulaire relative à la présentation et la mise en œuvre des dispositions pénales prévues par la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique, N° CRIM/2018-01/G3-31.01.2018.

Ministère de l'Action et des Comptes publics, ministère de la Justice, circulaire du 7 mars 2019 relative à la réforme de la procédure de poursuite pénale de la fraude fiscale et au renforcement de la coopération entre l'administration fiscale et la Justice en matière de lutte contre la fraude fiscale, NOR : CPAE1832503C.

Ministère de la Justice, circulaire du 17 décembre 2019 relative à la compétence nationale concurrente du tribunal de grande instance et de la cour d'assises de Paris dans la lutte contre la criminalité organisée de très grande complexité, et à l'articulation du rôle des différents acteurs judiciaires en matière de lutte contre la criminalité organisée, Crim – 2019 – 21/G1/29.11.2019.

Ministère de la Justice, Circulaire relative à l'entrée en fonction opérationnelle du Parquet européen, N° 2021-00045, 3 juin 2021.

Ministère de la Justice, circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, N° CRIM »2021 « -10 / G3 – 04/10/2021.

Décret n° 2010-914 du 3 août 2010 relatif à la participation des agents des services fiscaux à certaines missions de police judiciaire.

Décret n° 2019-460 du 16 mai 2019 portant création d'un service à compétence nationale dénommé « service d'enquêtes judiciaires des finances ».

INDEX ALPHABÉTIQUE

Les numéros indiqués renvoient aux numéros de paragraphes

-A-

Action civile :

- De droit commun, **33, 498**
- De l'administration fiscale, **205, 209, 218, 406**

Action publique : **33, 43, 92, 105, 108, 114, 119, 498**

Aggravation des peines : **126**

Amende d'intérêt public : **457**
- Montant, **476, 478, 526**

Assistant spécialisé : **339**

Autorité de la chose jugée : **21, 254, 532**
- Au fiscal sur le pénal, **284,**

Auto-blanchiment : **418, 422**

Aveu : **460, 464, 500**

- auto-incrimination, **541, 542**

-B-

Blanchiment : **412, 413**
- De fraude fiscale, **414**

-C-

Célérité : **84, 456, 463**
- De la procédure fiscale : **84**

Chose jugée : **21, 254, 532**

Classement : **131, 132**
- Sans suite, **133, 134**
- Sous condition, **155**

Commission des infractions fiscales : **53, 64, 65**

Comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité : **26, 454, 455, 456**

Composition pénale : **531, 548**

Concessions réciproques : **502, 561**

Constitution de partie civile : **46, 159**
- De l'administration fiscale, **205, 209, 218, 406**

Contractualisation : **550**

Contrainte : **552, 553, 555**

Contentieux de masse : **475, 500**

Convention judiciaire d'intérêt public : **457, 466, 510**

Criminalité organisée : **338, 339**

-D-

Délit privé : **89, 97**

Dénonciation obligatoire : **55, 112**

Dépenses publiques : **95**

Détournement de pouvoir : **111**

Droits de la défense : **66, 182, 200**

-E-

Égalité (V. Principe d'égalité) : **137, 138, 522, 523, 524, 525, 526**

Élément intentionnel : **206, 313, 314**

Élément matériel : **207, 312**

Enquête fiscale : **129, 257**

Enquête judiciaire fiscale : **172, 469, 174**

Erreur manifeste d'appréciation : **111**

Escroquerie fiscale : **379, 380, 388**

Exemplarité de la sanction pénale : **123**

-F-

Fraude fiscale (Définitions) : **5, 6, 7, 8, 9**

-G-

Garanties du procès pénal : **84, 237, 528, 554**

Gravité : **70, 250, 251, 278, 286**

-H-

Homologation de CRPC : **456**

- effets, **494, 496**
- décision de refus, **529, 530, 533, 545**

-I-

Impartialité : **184, 547, 549**

Inapplicabilité de l'article 6 de la Conv. EDH : **86**

Incitation à la transaction fiscale : **123, 129**

Incompétence négative : **162**

Indemnisation de l'État français : **406, 410, 445, 447**

Indépendance des procédures : **258, 259**

Influence intellectuelle de l'administration : **82, 83**

Interprétation stricte de la loi pénale : **424**

-J-

Juridictions spécialisées : **337, 342**

Justice pénale négociée : **454, 459, 462, 479**

-L-

Légalité criminelle : **154, 164**

Lien matériel et temporel : **268, 269, 270, 271, 272, 273**

-M-

Majorations fiscales : **25, 169, 226, 409, 446**

Manœuvres frauduleuses : **22, 368, 381, 383, 389**

Ministère public : **13, 24, 45, 47, 95, 103, 131**

Montant des droits fraudés : **249**

Moyens d'enquête dérogatoires : **125, 177**

-N-

Négociation : **502, 514**

Non bis in idem : **254, 256, 258**

Nécessité de l'impôt : **9**

Nécessité des délits et des peines : **280, 286**

-O-

Opportunité des poursuites : **76, 134, 356, 522**

Opprobre : **4, 20, 129, 168, 245, 246, 247, 248**

-P-

Parquet national financier : **24, 302, 349, 356, 375**

Peine complémentaire : **197, 247, 404, 442, 444, 493**

Perquisitions fiscales : **86**

Plaider coupable : **26, 456**

Police fiscale : **124**

Préjudice :

- financier, **11, 150, 249, 250**
- moral, **377, 507**

Prescription : **23, 159, 187, 188, 189, 372, 429**

Présomption d'innocence : **541, 542, 543, 544**

Publicité du procès pénal : **129, 304, 513**

-R-

Recours pour excès de pouvoir : **110, 111**

Redevable de l'impôt : **34, 228, 492**

Régularisation fiscale : **116, 117**

Renonciation : **503, 504, 521**

- Aux droits de la défense, **528**
- Á un recours, **529**
- Á une justice indépendante, **533, 535, 536**

Repentir actif : **121**

Réserves constitutionnelles :

- Au Protocole n°7 à la Conv. EDH, **260**
- Sur le cumul des sanctions de nature pénale, **281, 282, 283, 286**

-S-

Saisies pénales spéciales : **197, 198**

Séparation des pouvoirs : **133, 134, 142, 145, 149**

Sanctions fiscales : **196, 251, 255**

Sanctions pénales : **257, 264**

Soit transmis : **327, 328**

Solidarité fiscale : **224, 225, 226, 232**

Sursis à statuer : **287**

-T-

Taxe sur la valeur ajoutée : **357, 382, 386**

Transaction fiscale : **116, 117, 118, 119**

Transaction pénale : **45, 457, 490**

-V-

Visites domiciliaires : **17, 401**

Verrou de Bercy : **41, 99, 106, 107, 109**