



FRAUDE FISCALE : VERS DE NOUVELLES PRATIQUES

20 :02 :2017 v1

Les réflexions de **Monsieur Robert GELLI, directeur des affaires criminelles**
et de **Monsieur Jean-Claude MARIN, Procureur général près la Cour de cassation**

Le Rapport d'information sur l'évaluation 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 présenté par **Mme Sandrine Mazetier et M. Jean-Luc Warsmann** Députés et publié le 13 février 2017 nous a livré les réflexions de **Monsieur Robert GELLI, directeur des affaires criminelles** et de **Monsieur Jean-Claude MARIN, Procureur général près la Cour de cassation** sur les critères de qualification de la fraude fiscale stricto sensu aux sens de l'article 1741 du code des impôts et ce après les décisions du conseil constitutionnel

[Le rapport est mis en ligne.](#)

[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.](#)

C'est cette nouvelle analyse de la nécessité de punir pénalement uniquement les cas de fraude fiscale les plus graves qui fait débat

Dans un but d'information didactique et prise à la source (ce qui la politique de ce blog)- je vous diffuse la partie du rapport sur ce point avec les interventions de **M. Robert Gelli** directeur des affaires criminelles et des grâces et de M. **Jean-Claude Marin** Procureur général près la Cour de cassation

I Rappel de la procédure spéciale de fraude fiscale stricto sensu	1
le principe légal de l'opportunité des poursuites (article 40-1 du CPPrP)	
II Sur le cumul des procédures administratives et pénales.....	3
1. Un cumul admis par le Conseil constitutionnel et appliqué avec discernement en pratique	
2. le caractère imprécis du critère de gravité crée une insécurité juridique indéniable.....	5
III Sur la nécessité du renforcement du dispositif à l'encontre des personnes morales.....	6

I Rappel de la procédure spéciale de fraude fiscale stricto sensu

Le ministre du budget a seul l'autorité et l'opportunité des poursuites sous le contrôle actif de la commission des infractions fiscales et ce uniquement pour le délit de fraude fiscale stricto sensu

Le délit de fraude fiscale prévu à l'article 1741 du Code Général des Impôts est un délit particulier puisque la seule et unique Autorité des poursuites est le Ministre du Budget et ce, conformément à [l'article 228 § 2 du Livre des Procédures Fiscales](#) qui stipule

« La commission examine les affaires qui lui sont soumises par le ministre chargé du budget »

Autorité unique des poursuites de fraude fiscale, le ministre est donc maître de l'opportunité des poursuites comme l'est chacun des procureurs de France et ce conformément [à l'article 40-1 du Code de procédure pénale.](#)

Toutefois ces poursuites ministérielles sont contrôlées par la Commission des Infractions fiscales qui donne un avis obligatoire de poursuivre ou de ne pas poursuivre

Le principe légal de l'opportunité des poursuites

[Article 40-1 Modifié par LOI n°2016-1691 du 9 décembre 2016 - art. 22](#)

Lorsqu'il estime que les faits qui ont été portés à sa connaissance en application des dispositions de l'article 40 constituent une infraction commise par une personne dont l'identité et le domicile sont connus et pour laquelle aucune disposition légale ne fait obstacle à la mise en mouvement de l'action publique, le procureur de la République 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 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.

En cas d'avis favorable de la CIF aux poursuites pour fraude fiscale, l'administration des impôts est alors chargée de poursuivre et ni le Parquet ni les parties civiles ne peuvent ouvrir l'action publique contrairement à ce qui se passe en matière de blanchiment pour fraude fiscale ou d'escroquerie à la TVA, procédures pénales pour lesquelles le droit de poursuivre appartient aussi tant au parquet qu' à des parties civiles par exemple des organisations professionnelles

[Commission des infractions fiscales Rapport 2015](#)

[Le verrou de Bercy n 'a pas sauté ? QPC du 22 juillet 2016](#)

ACTIVITÉ DE LA COMMISSION DES INFRACTIONS FISCALES

	Nombre de dossiers transmis à la CIF	Dont dossiers d'enquête fiscale	Nombre d'avis rendus	Dont avis défavorables	Part des avis défavorables
2010	1046	44	1076	93	8,6 %
2011	1043	38	1068	101	9,5 %
2012	1125	58	1081	92	8,5 %
2013	1182	80	1113	95	8,5 %
2014	1139	89	1155	86	7,4 %
2015	1061	100	1086	59	5,4 %

Source des données : rapport d'activité 2015 de la CIF.

CONDAMNATIONS POUR FRAUDE FISCALE

	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Nombre de décisions de justice rendues	1067	965	972	869	883	886
Condammations prononcées	1207	1110	1130	1004	1027	1024
Dont condammations définitives	606	602	564	472	514	507
Relaxes définitives	56	52	40	36	35	47

Source : DGFIP.

[Le ministère de la justice vient de publier des données intéressantes sur le quantum des sanctions \(lire page 65 et suivantes\) cliquez](#)

II Sur le cumul des procédures administratives et pénales

La majorité des professionnels considère que ce droit exclusif est une garantie puisqu' il est contrôlé par la commission des infractions fiscales, organisme totalement indépendant

Ce monopole de l' Autorité des poursuites – et de son opportunité similaire à celle des procureur a fait l'objet d'une analyse approfondie du Conseil Constitutionnel en juin 2016, notamment en ce qui concerne l'application de la règle non bis in idem qui a admis le cumul des poursuites administratives et pénales tout en le limitant aux cas les plus graves.

[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.](#)

Dans un but d'information didactique et prise à la source (ce qui la politique de ce blog- je vous diffuse la partie du rapport sur ce point avec les interventions de M. Robert Gelli directeur des affaires criminelles et des grâces et de M. Jean-Claude Marin

Reproduction du rapport

Si le cumul des procédures administratives et pénales a été, moyennant certaines réserves, jugé conforme à la Constitution, et si son application concrète ne semble pas avoir pour l'instant soulevé de difficultés majeures, il n'en est pas moins empreint d'une incontestable insécurité juridique.

1. Un cumul admis par le Conseil constitutionnel et appliqué avec discernement en pratique

La question de la constitutionnalité du cumul de l'application des majorations d'impôt prévues par l'article 1729 du code général des impôts et des sanctions pénales établies par l'article 1741 du même code a été soumise au Conseil constitutionnel par la Cour de cassation dans le cadre de deux questions prioritaires de constitutionnalité transmises le 30 mars 2016.

Dans ses deux décisions rendues le 24 juin 2016 ⁽¹⁰²⁾, le Conseil, aménageant la règle du *non bis in idem*, a admis le cumul des poursuites administratives et pénales, tout en le limitant aux cas les plus graves.

Dans ses considérants, il souligne que les dispositions des articles 1729 et 1741 permettent d'assurer ensemble la protection des intérêts financiers de l'État ainsi que l'égalité devant l'impôt, en poursuivant des finalités communes, à la fois dissuasives et répressives. Il s'ensuit 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* » et qu' « *aux contrôles à l'issue desquels l'administration fiscale applique des sanctions pécuniaires peuvent ainsi s'ajouter des poursuites pénales dans des conditions et selon des procédures organisées par la loi* ».

S'agissant du principe de nécessité des délits et des peines, il « *ne saurait interdire au législateur de fixer des règles distinctes permettant l'engagement de procédures conduisant à l'application de plusieurs sanctions afin d'assurer une répression effective des infractions. Ce principe impose néanmoins que les dispositions de l'article 1741 ne s'appliquent qu'aux cas les plus graves de dissimulation frauduleuse de sommes soumises à l'impôt* ».

C'est donc en s'appuyant sur le principe de nécessité des délits et des peines que le Conseil constitutionnel formule une réserve d'interprétation aux termes de laquelle seuls les manquements les plus graves pourront être soumis au régime répressif prévu par l'article 1741.

Sous cette réserve, l'application combinée des dispositions contestées ne peut être regardée comme conduisant à l'engagement de poursuites différentes et n'est donc pas contraire au principe rappelé plus haut.

La gravité, précise le Conseil, « *peut résulter du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention* ».

Soucieux de garantir le respect du principe de proportionnalité des peines, le Conseil a émis **une seconde réserve d'interprétation** selon laquelle le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne pourra dépasser, en tout état de cause, le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues.

Dans la pratique, le cumul des sanctions pénales et administratives semble avoir trouvé un point d'équilibre. **Mme Monique Liebert-Champagne**, présidente de la commission des infractions fiscales (CIF), a ainsi indiqué à vos Rapporteurs que « *la CIF avait anticipé ces décisions par une jurisprudence informelle, sur cette notion de cas les plus graves, jurisprudence que suit l'administration, qui ne transmet que les dossiers les plus lourds, et c'est la raison pour laquelle la plupart des dossiers présentés sont acceptés par la CIF (le taux de rejet doit être de un ou deux dossiers sur 20) et la grande majorité des dossiers adressés au juge pénal finissent par une condamnation* ».

Le double filtre constitué par la plainte préalable de l'administration fiscale et l'avis conforme de la CIF⁽¹⁰³⁾ est donc de nature à sélectionner les faits les plus graves de fraude fiscale, qui seuls sont transmis aux parquets.

Au demeurant, les procédures pour lesquelles il apparaîtrait ultérieurement qu'elles ne répondent pas au critère de gravité requis pourront faire l'objet d'un classement sans suite, compte tenu de l'existence d'autres poursuites de nature non pénale.

De son côté, **la direction des affaires criminelles et des grâces** a demandé aux parquets, dans **une dépêche de politique pénale du 20 septembre 2016**, que les poursuites pénales sur le fondement de l'article 1741 au titre d'une dissimulation volontaire de sommes sujettes à l'impôt soient réservées aux cas les plus graves, en fonction « *du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention* », reprenant mot pour mot les critères avancés par le Conseil constitutionnel dans ses décisions du 24 juin 2016.

Dans ses réponses écrites à vos Rapporteurs, **M. Robert Gelli** a cité également les « *fonctions exercées au moment de la commission des faits* ». Il a par ailleurs énuméré une série d'éléments susceptibles de caractériser la gravité requise :

- l'utilisation ou l'interposition à l'étranger, notamment dans des États non coopératifs, de comptes bancaires, de contrats d'assurance-vie ou d'entités telles que les trusts, les fondations, les sociétés-écrans ou les sociétés fiduciaires ;
- le recours à des manœuvres tendant à égarer l'administration telles que les déclarations de cessation de paiements en cours ou après le contrôle, l'organisation d'insolvabilité, l'utilisation de gérants « de paille », la rétention de TVA, l'exercice d'une activité occulte, des défaillances déclaratives répétées, la mise en œuvre d'un « carrousel » de TVA, l'utilisation de factures fictives ou la dissimulation de recettes au moyen d'un logiciel de caisse frauduleux ;
- l'existence de délits connexes – tels que le blanchiment – précédant, accompagnant ou suivant la dissimulation des sommes soumises à l'impôt ;

- la dissimulation frauduleuse de sommes dont l'origine est elle-même frauduleuse (résultant, par exemple, d'un abus de biens sociaux, d'un abus de confiance, d'une banqueroute, etc.) ;
- une attitude du contribuable pendant le contrôle traduisant manifestement l'absence de toute volonté de coopérer avec l'administration ;
- l'existence d'antécédents administratifs, fiscaux ou judiciaires de la personne poursuivie.

En résumé, l'application des pénalités fiscales suffira le plus souvent à sanctionner, par une réparation pécuniaire appropriée, les manquements aux obligations prescrites par le code général des impôts. Cependant, compte tenu de l'exemplarité que confère une condamnation pénale, les poursuites correctionnelles constitueront dans certaines hypothèses la seule réponse adaptée au préjudice de la collectivité et aux agissements du fraudeur.

2. le caractère imprécis du critère de gravité crée u ne insécurité juridique indéniable

Si l'application concrète du cumul des sanctions administratives et des poursuites pénales ne semble pas créer à ce jour de difficultés majeures tant du côté de la commission des infractions fiscales que de celui de la Chancellerie, il n'en demeure pas moins que le caractère imprécis du critère de la gravité est en lui-même susceptible de fragiliser les procédures.

Comme M. Robert Gelli le reconnaît, « *il reste qu'en l'état, il est très difficile de mesurer le caractère opératoire et la pertinence de cette jurisprudence [constitutionnelle] qui laisse une importante faculté d'appréciation aux magistrats des juridictions judiciaires. Dit autrement, ce critère [de la gravité] ne favorise pas la sécurité juridique des procédures.* »

M. Jean-Claude Marin va plus loin en affirmant qu' « *il est impossible de se satisfaire de l'état du droit tel qu'il résulte de ces décisions* ». L'absence de définition législative de la « gravité », seule susceptible d'entraîner un cumul des procédures, paraît au procureur général près la Cour de cassation s'éloigner à la fois :

- du principe de clarté de la loi, qui a valeur constitutionnelle ⁽¹⁰⁴⁾ mais que l'on peut également rattacher à l'article 111-3 du code pénal posant le principe de la légalité des délits et des peines ;
- de l'objectif de valeur constitutionnelle d'intelligibilité de la loi ⁽¹⁰⁵⁾.

On pourrait ajouter que cette imprécision est également susceptible de poser des difficultés au regard du principe d'égalité devant la loi, compte tenu de la latitude laissée aux magistrats judiciaires dans l'appréciation de la gravité.

Selon M. Jean-Claude Marin, « *sans intervention du législateur pour définir le champ d'application pénal de l'article 1741 du code général des impôts, tous les litiges relatifs au traitement pénal de la fraude fiscale commenceront par une question préalable soulevée par les défendeurs, quant à savoir si la fraude litigieuse fait partie des cas les plus graves. Cette stratégie de défense [peut] soit annihiler la procédure pénale, soit la retarder* ».

L'on pourrait s'inspirer, pour définir dans la loi les critères permettant d'identifier les cas « *les plus graves* » de fraude fiscale, des critères figurant dans le décret n° 2009-874 du 16 juillet 2009 ⁽¹⁰⁶⁾. Rappelons en effet que, en application de l'article L. 561-15 II du code monétaire et financier, lorsqu'un professionnel sait, soupçonne ou a de bonnes raisons de soupçonner que des sommes ou opérations suspectes proviennent d'une fraude fiscale, il n'effectue de déclaration de soupçon à TRACFIN qu'en présence d'au moins l'un des seize critères définis par l'article 2 du décret n° 2009-874 du 16 juillet 2009 ⁽¹⁰⁷⁾. Ces critères recoupent d'ailleurs en partie les éléments mis en avant par M. Robert Gelli pour caractériser la gravité ⁽¹⁰⁸⁾. Toute liste présente toutefois l'inconvénient d'être par définition limitative et court le risque de laisser en dehors de son champ telle ou telle hypothèse qui, compte tenu du principe d'interprétation stricte de la loi pénale, ne pourra plus dès lors donner lieu au cumul des procédures.

III Sur la nécessité du renforcement du dispositif à l'encontre des personnes morales

La recherche d'une véritable gravité pour engager la responsabilité pénale pour fraude fiscale et en conséquence éviter de poursuivre les mâcons turcs doit être effectuée avec un nécessaire renforcement du dispositif à l'encontre des personnes morales

Plusieurs propositions on été étudiées

a. Augmenter les montants maximaux encourus par les personnes morales notamment pour la fraude fiscale aggravée, prévoir une deuxième modalité de fixation de la peine d'amende consistant en la faculté de prononcer une amende dont le montant serait susceptible d'être porté au double du produit tiré de l'infraction

b. Assouplir les conditions requises pour engager la responsabilité pénale des personnes morales

Les conditions d'engagement de la responsabilité des personnes morales sont aujourd'hui fixées de manière assez restrictive par l'article 121-2 alinéa 1^{er} du code pénal. Celui-ci dispose en effet que « *les personnes morales, à l'exclusion de l'État, sont responsables pénalement, selon les distinctions des articles 121-4 à 121-7, des infractions commises, pour leur compte, par leurs organes ou représentants* ». Une double condition doit donc aujourd'hui être réunie pour pouvoir rechercher la responsabilité d'une personne morale.

Lors de son audition, le procureur de la République financier a décrit cette exigence comme éloignée de la réalité économique.

La condition tenant à une commission de l'infraction par les « *organes ou représentants* » de la personne morale peut ainsi être source de difficultés, notamment dans les dossiers mettant en cause des groupes de sociétés. Un groupe de sociétés est en effet dépourvu de la personnalité morale, à la différence de la holding et des filiales qui le constituent. Pourtant, en pratique, ce sont bien souvent à l'échelon du groupe que les décisions stratégiques se prennent. Il y a ici un premier décalage entre la législation et les usages des entreprises.

Il convient de noter que certains assouplissements sont déjà intervenus en ce sens dans d'autres domaines du droit, tels que le droit de la concurrence, souvent précurseur en la matière. Ainsi, dans une décision du 10 septembre 2009 ⁽⁴⁰⁾, la Cour de justice des communautés européennes (CJCE) a confirmé la condamnation d'une société-mère au paiement d'une amende solidairement avec sa filiale, bien que la première n'ait pas directement participé aux ententes incriminées. Pour la Cour, le fait pour la société-mère de détenir 100 % du capital d'une filiale créait, à lui seul, une présomption simple que la première exerçait une influence déterminante sur la politique commerciale et la stratégie de la seconde.

Dans le même ordre d'idées, on peut citer la loi n° 2014-790 du 10 juillet 2014 visant à lutter contre la concurrence sociale déloyale qui permet de poursuivre l'entreprise donneuse d'ordre pour les fraudes commises par l'un de ses sous-traitants (travailleurs non déclarés, salaires incomplets, utilisation d'une société écran installée dans un autre pays de l'Union européenne pour l'emploi en France de Français sous le statut de travailleur détaché, *etc.*).