

La politique pénale de l'administration fiscale

The criminal policy of the tax authority

Thèse de doctorat de l'université Paris-Saclay

École doctorale n° 630, Droit, Économie, Management (DEM)
Spécialité de doctorat : Droit public

Graduate School : Droit. Référent : Université de Versailles-Saint-Quentin-en-Yvelines

Thèse préparée dans le **Centre de Recherche Versailles Saint-Quentin Institutions
Publiques (VIP)** (Université Paris-Saclay, UVSQ), sous la direction de **Pascale BERTONI**,
Maître de conférences - HDR

Thèse soutenue à Guyancourt, le 6 novembre 2024, par

Liora COHEN

Composition du Jury

Membres du jury avec voix délibérative

MARIE MASCLET DE BARBARIN

Professeur des universités,
Université Aix-Marseille

Présidente

Ludovic AYRAULT

Professeur des universités,
Université Paris I Panthéon-
Sorbonne

Rapporteur et Examineur

Martin COLLET

Professeur des universités,
Université Paris II Panthéon-Assas

Rapporteur et Examineur

Julie GALLOIS

Maître de conférences,
Université Paris-Saclay

Examinatrice

Thierry LAMBERT

Professeur des universités émérite,
Université Aix-Marseille

Examineur

Laurence VAPAILLE

Maître de conférences - HDR
Université Cergy-Pontoise

Examinatrice

Titre : La politique pénale de l'administration fiscale

Mots clés : fraude fiscale, verrou de Bercy, détection de la fraude fiscale, cumul des poursuites, contrôle fiscal, coopération administrative internationale

Résumé : Le ministre de la Justice conduit la politique pénale déterminée par le Gouvernement. Celle-ci s'est progressivement imposée comme une stratégie de poursuite. En matière de délits de fraude fiscale, l'administration fiscale endosse un rôle clé dans la détermination de la politique pénale. En effet, depuis la création du délit de fraude fiscale en 1920, un mécanisme procédural emblématique appelé le « *verrou de Bercy* » a permis à l'administration de sélectionner les affaires susceptibles de donner lieu à l'engagement de poursuites correctionnelles. Le législateur a ainsi confié à l'administration un monopole de l'initiative des poursuites, lui permettant de disposer d'un rôle prééminent en matière de fraude fiscale.

Toutefois, à la suite de la crise financière mondiale déclenchée en juillet 2007 aux États-Unis, les pouvoirs publics ont pris conscience de l'ampleur de la fraude, de plus en plus internationale et complexe, et ont souhaité renforcer le rôle de l'autorité judiciaire dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale.

À cet effet, l'une des principales mesures adoptées par le législateur a porté sur la modification du mécanisme du verrou de Bercy. Le monopole de l'initiative des poursuites a alors été transféré au parquet, uniquement pour les cas de fraude les plus graves.

Ces dernières évolutions législatives conduisent à réinterroger le rôle de l'administration fiscale et sa politique pénale en matière de fraude fiscale.

La présente étude tend à démontrer que l'administration est indissociable de la politique pénale en matière de fraude fiscale dans la mesure où son rôle est toujours prépondérant sur celui de l'autorité judiciaire et que l'action administrative demeure prépondérante sur l'action pénale.

Title : The criminal policy of the tax authority

Keywords : tax fraud, *verrou de Bercy*, tax fraud detection, cumulative prosecution, tax audit, international administrative cooperation

Abstract : The Minister of Justice leads the criminal policy set by the Government. This has gradually become a prosecution strategy. Regarding tax fraud offenses, the tax authority plays a key role in setting criminal policy. Since the creation of tax fraud offense in 1920, an emblematic procedural mechanism known as the "*verrou de Bercy*" (Bercy locking) has enabled the tax authority to select cases likely to lead to criminal prosecution. The legislator has thus given the administration a monopoly on initiating prosecutions, giving it a preeminent role in tax fraud.

However, in the wake of the global financial crisis triggered in the United States in July 2007, the public authority became aware of the scale of the increasingly international and complex fraud, and decided to strengthen the role of the judicial authorities in the fight against tax fraud.

To this end, one of the main measures the legislator adopted was to modify the *verrou de Bercy* mechanism. The monopoly on initiating prosecutions was then transferred to the public prosecutor's office, for the most serious cases of fraud only.

These latest legislative developments lead us to reexamine the role of the tax authority and its criminal policy with regard to tax fraud.

Ultimately, this research seeks to demonstrate that the administration is indissociable from criminal policy in the field of tax fraud. Indeed, its role is always preponderant over that of the judicial authority, and administrative action remains preponderant over criminal action.

L'Université Paris-Saclay n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans cette thèse. Ces opinions doivent être considérées comme propres à leur auteur.

À ma grand-mère Yvonne.

À mes parents.

REMERCIEMENTS

Je tiens à adresser mes plus vifs remerciements à ma directrice de thèse, Pascale Bertoni, pour la confiance qu'elle m'a accordée tout au long de cette expérience, son soutien, ainsi que ses précieux conseils.

Je remercie également le cabinet Earth Avocats pour m'avoir accueillie dans le cadre d'une Convention industrielle de formation par la recherche durant trois années de mon doctorat et plus particulièrement Maître Debats, pour son partage d'expérience.

Je remercie sincèrement mes relectrices, Maître Girondeau et Maître Ouaknine.

Mes remerciements vont également à Jean-Antonin Cahéric du service des archives de l'Assemblée nationale, Emmanuel Courtine de la bibliothèque Cujas, Maryse Chomette de l'Université Paris-Saclay, pour leur aide précieuse.

Je tiens également à remercier mes parents, ma famille, ainsi que mes amis pour leur soutien indéfectible.

LISTE DES PRINCIPALES ABRÉVIATIONS

AN	Assemblée nationale
ART	Article
BNEE	Brigade nationale d'enquête économique
BNRDF	Brigade nationale de répression de la délinquance financière
BODGI	Bulletin officiel de la Direction générale des impôts
BOFIP	Bulletin officiel des finances publiques-Impôts
C. instr. crim.	Code d'instruction criminelle
Cah. dr. entr.	Cahiers de droit de l'entreprise
Cass.	Cour de cassation
CEDH	Cour européenne des droits de l'homme
CFE	Contrôle fiscal externe
CFVR	Ciblage de la fraude et valorisation des requêtes
CGI	Code général des impôts
CIF	Commission des infractions fiscales
CIRC	Circulaire
CJA	Code de justice administrative
CJIP	Convention judiciaire d'intérêt public
CJUE	Cour de justice de l'Union européenne
Cons. Const.	Conseil constitutionnel
CPP	Code de procédure pénale
CRPC	Comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité
CSP	Contrôle sur pièces
D.	Recueil Dalloz
D. actualité	Dalloz actualité
DGDDI	Direction générale des douanes et droits indirects
DGFîP	Direction générale des Finances publiques
Dr. fisc.	Revue de Droit fiscal
Dr. pén.	Revue de Droit pénal
FATCA	Foreign Account Tax Compliance Act
FR	Feuillet rapide fiscal social

HATVP	Haute Autorité de la Transparence de la Vie Publique
IA	Intelligence artificielle
JCI	JurisClasseur
JCP E	La Semaine Juridique Entreprise et Affaires
JCP G	La Semaine juridique – Edition générale
JIRS	Juridictions interrégionales spécialisées
JOCE	Journal officiel des Communautés européennes
JORF	Journal officiel de la République française
JOUE	Journal officiel de l'Union européenne
JUNALCO	Juridiction nationale chargée de la lutte contre la criminalité organisée
LPA	Les Petites Affiches
LPF	Livre des procédures fiscales
MRV	Mission requêtes et valorisation
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
OLAF	Office européen de lutte antifraude
ONAF	Office national anti-fraude
OPJ	Officier de police judiciaire
PNF	Parquet national financier
QPC	Question prioritaire de constitutionnalité
RA	Revue administrative
REIDF	Revue européenne et internationale de droit fiscal
Rev. Trésor	Revue du Trésor
RFAP	Revue française d'administration publique
RFDA	Revue française de droit administratif
RFP	Revue fiscale du patrimoine
RJF	Revue de jurisprudence fiscale
RSC	Revue de science criminelle et de droit pénal comparé
RSC	Revue de science criminelle et de droit pénal comparé
SDN	Société des Nations
SEJF	Service d'enquêtes judiciaires des finances
TRACFIN	Traitement du renseignement et action contre les circuits financiers clandestins
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
UE	Union européenne

SOMMAIRE

Introduction

Partie I : La prépondérance du rôle de l'administration fiscale sur l'autorité judiciaire

Titre I : La primauté du rôle de l'administration dans la détection de la fraude fiscale

Chapitre I : La détection préalable et nécessaire par l'administration fiscale

Chapitre II : La détection inefficace par les autorités pénales en charge de l'enquête

Titre II : Le rôle déterminant de l'administration dans la poursuite de la fraude fiscale

Chapitre I : La décision d'orientation du parquet nécessairement influencée par le travail de
l'administration

Chapitre II : La décision du juge pénal largement influencée par la position de
l'administration et du juge de l'impôt

Partie II : La prédominance de l'action administrative sur l'action pénale

Titre I : La prépondérance de la répression fiscale sur la répression pénale

Chapitre I : L'encadrement juridique du cumul des poursuites fiscales et pénales

Chapitre II : L'action limitée de la répression pénale

Titre II : La nécessaire amélioration de l'action administrative

Chapitre I : Vers une nouvelle orientation du contrôle fiscal

Chapitre II : Vers une nouvelle coopération administrative internationale ?

Conclusion générale

INTRODUCTION

Le courage, c'est d'aller à l'idéal et de comprendre le réel (Jean Jaurès, Discours à la jeunesse, Albi, 1903).

1. Ainsi que l'a écrit Gaston Jèze, la fraude « *doit être rigoureusement réprimée : non seulement elle fait perdre au Trésor un produit considérable, mais elle aboutit à faire retomber sur les contribuables plus honnêtes ou moins habiles le fardeau des charges publiques* »¹.

2. Dans son rapport intitulé « *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle* » de 2007, le Conseil des prélèvements obligatoires a relevé qu'« *en France, le terme de « fraude » est souvent utilisé pour faire référence à l'ensemble des cas de non-respect, par un contribuable, de ses obligations fiscales* »². Or, « *l'application de ce terme à des situations extrêmement variées et dont le degré de gravité peut être très différent, n'est pas satisfaisant* »³.

¹ JÈZE G., *Cours de finances publiques 1930-1931*, Paris, Giard & Brière, 1931, p. 523-524.

² Conseil des prélèvements obligatoires, Rapport, *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, 2007, p. 2.

³ *Ibid.*

3. En outre, les notions de fraude, d'optimisation et d'évasion peuvent se confondre dans la mesure où la frontière entre ces différents concepts n'est pas toujours très clairement établie⁴.

4. Ainsi, la notion de fraude fiscale, prévue par le Code général des impôts (CGI) visant le comportement par lequel une personne se soustrait frauduleusement à l'établissement ou au paiement de l'impôt, apparaît trop étroite⁵.

5. Le Conseil des prélèvements obligatoires a alors proposé « *de retenir les définitions suivantes pour caractériser les différents comportements d'évitement face aux prélèvements obligatoires* »⁶. L'irrégularité fiscale « *regroupe l'ensemble des cas où le contribuable n'a pas respecté ses obligations, qu'il ait agi de façon volontaire ou involontaire, de bonne foi ou de mauvaise foi* »⁷. S'agissant de la fraude, celle-ci « *suppose un acte intentionnel de la part du contribuable, décidé à contourner la loi pour éluder le paiement du prélèvement. Pour reprendre une définition utilisée par le conseil des impôts en 1977, « il y a fraude dès lors qu'il s'agit d'un comportement délictuel délibéré »*. La fraude est donc un sous-ensemble de l'irrégularité »⁸. L'optimisation « *concerne les cas où le contribuable parvient volontairement à minorer le montant d'impôt ou de cotisations qu'il aurait dû payer s'il n'avait pas eu recours à l'optimisation, sans pour autant violer la loi ou se soustraire à ses obligations en matière de prélèvements obligatoires* »⁹. Et l'évasion renvoie à « *l'ensemble des comportements du contribuable qui visent à réduire le montant des prélèvements dont il doit normalement s'acquitter. S'il a recours à des moyens légaux, l'évasion entre alors dans la catégorie de l'optimisation. A 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* »¹⁰.

⁴ Conseil des prélèvements obligatoires, Rapport, *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, 2007, p. 2.

⁵ *Ibid.*

⁶ *Ibid.*

⁷ *Ibid.*

⁸ *Ibid.*

⁹ *Ibid.*, p. 3 ; « aucune sanction n'est encourue – contrairement à la fraude – mais la frontière entre ces deux concepts n'en reste pas moins difficile à cerner dans la mesure où la finalité reste commune, à savoir, minorer son imposition ou échapper à l'impôt. Ainsi, lorsque l'optimisation va trop loin et que les opérations réalisées par le contribuable n'ont aucun fondement économique mais visent seulement à réduire le niveau de ses prélèvements, on bascule alors dans l'abus ou la fraude ou l'évasion fiscale », LOPEZ C., *Droit pénal fiscal*, LGDJ, coll. Systèmes, 2012, p. 16.

¹⁰ Conseil des prélèvements obligatoires, Rapport, *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, 2007, p. 3.

6. Il revient à l'Administration de vérifier que chaque contribuable s'acquitte de ses obligations fiscales. À cet effet, « *l'administration dispose d'un pouvoir de contrôle et de rectification des déclarations des contribuables, qui s'accompagne du pouvoir de prononcer des sanctions pécuniaires venant s'ajouter au montant des rectifications* ». Dans les cas de fraudes les plus graves, des poursuites pénales peuvent être engagées à l'encontre du contribuable.

7. Le délit de fraude fiscale prévu à l'article 1741 du CGI est alors doublement puni, d'une part, par des sanctions fiscales appliquées par l'administration sous le contrôle du juge de l'impôt, et d'autre part, par des sanctions pénales prononcées par les juridictions répressives¹¹. Ainsi que l'ont relevé Florence Deboissy et Stéphane Detraz, « *le droit pénal vient alors au renfort du droit fiscal dans sa lutte contre la fraude fiscale* »¹².

8. Selon le Conseil constitutionnel, la lutte contre la fraude fiscale est un objectif à valeur constitutionnelle¹³, découlant de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, aux termes duquel « *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* ».

9. L'évaluation de la fraude est constamment au cœur du débat d'orientation de la politique de lutte contre la fraude fiscale¹⁴. En effet, la fraude a toujours été difficile à chiffrer puisque « *toutes les fraudes ne sont pas détectées ni correctement mesurées* »¹⁵. Le Conseil des prélèvements obligatoires avait évalué la fraude à l'ensemble des prélèvements obligatoires¹⁶

¹¹ DEBOISSY F., DETRAZ S., « Droit pénal et droit fiscal », in SAINT-PAU J.C., *Droit pénal et autres branches du droit*, Paris, Cujas, coll. Actes et Etudes, 2012, p. 235 ; DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, 890 p ; v. aussi, TIXIER G., ROBERT J.M., *Droit pénal fiscal*, Paris, Dalloz, coll. Manuel Dalloz de droit usuel, 1980, 135 p.

¹² DEBOISSY F., DETRAZ S., « Droit pénal et droit fiscal », in SAINT-PAU J.C., *Droit pénal et autres branches du droit*, Paris, Cujas, coll. Actes et Etudes, 2012, p. 235.

¹³ Cons. const., 29 déc. 1999, n° 99-424 DC, paragr. 52 ; Sur le sujet, v. OLIVA É., « La lutte contre la fraude fiscale : principe à valeur constitutionnelle ou simple objectif ? », in LAMBERT T. (dir.), *Le contentieux fiscal en débats*, Paris, LGDJ, coll. Grands colloques, 2014, p. 6-7.

¹⁴ LOPEZ C., *Droit pénal fiscal*, Paris, LGDJ, coll. Systèmes, 2012, p. 16.

¹⁵ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, op. cit., p. 12, n° 31.

¹⁶ Les prélèvements obligatoires comprennent les prélèvements fiscaux ainsi que les prélèvements sociaux ; V. Tableau de synthèse du chiffrage de la fraude, Conseil des prélèvements obligatoires, Rapport, *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, 2007, p. 325.

entre 29 et 40 milliards d'euros en 2007, soit de 1,7 % à 2,3 % du PIB¹⁷. Dans un rapport publié en 2018, le Syndicat « *Solidaires finances publiques* » a estimé la fraude entre 80 et 100 milliards d'euros par an¹⁸.

10. S'agissant de la Cour des comptes, cette dernière n'a pas su chiffrer la fraude fiscale puisque contrairement à la majorité des pays de l'OCDE, la France « *ne dispose pas d'une estimation statistique de la fraude* »¹⁹. Il s'agit, selon la Cour des comptes, « *d'une carence persistante et regrettable, qui empêche toute appréciation de l'efficacité des dispositifs de lutte contre la fraude* »²⁰. Une évaluation de la fraude à la TVA effectuée par l'administration fiscale en partenariat avec l'Insee, devrait être publiée prochainement²¹. En outre, « *d'autres estimations, pour chacun des grands impôts, devraient être engagées sur la base de méthodologies rigoureuses* »²².

11. Afin de lutter contre la fraude fiscale, s'est alors dessinée au fil des années, une véritable politique pénale de l'administration fiscale, objet de la présente étude, dont il faut d'abord préciser le cadre (section I) puis l'intérêt (section II).

Section I : Le cadre de la recherche

12. Il est nécessaire de définir la notion de politique pénale (I) avant de constater l'existence d'une véritable politique pénale de l'administration fiscale, qui s'est construite sur plusieurs années (II).

¹⁷ Conseil des prélèvements obligatoires, Rapport, *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, 2007, p. 325 ; LOPEZ C., *Droit pénal fiscal*, LGDJ, coll. Systèmes, 2012, p. 16 ; DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, op. cit., p. 12-13, n° 31.

¹⁸ Solidaires Finances Publiques, Rapport, *Quand la baisse des moyens du contrôle fiscal entraîne une baisse de sa présence*, 2018, p. 8.

¹⁹ Cour des comptes, Rapport public thématique, *La détection de la fraude fiscale des particuliers, Une incontestable modernisation des méthodes, des résultats encore insuffisants*, 2023, p. 46 ; Cour des comptes, Rapport, *La fraude aux prélèvements obligatoires*, 2019.

²⁰ Cour des comptes, Rapport public thématique, *La détection de la fraude fiscale des particuliers, Une incontestable modernisation des méthodes, des résultats encore insuffisants*, 2023, p. 46 ; Cour des comptes, Rapport, *La fraude aux prélèvements obligatoires*, 2019.

²¹ Cour des comptes, Rapport public thématique, *La détection de la fraude fiscale des particuliers, Une incontestable modernisation des méthodes, des résultats encore insuffisants*, 2023, p. 47.

²² *Ibid.*

I. La notion de politique pénale

13. La politique est « *ce qui concerne l'organisation, l'exercice du pouvoir, le gouvernement des hommes, par un État, au sein d'une société organisée, de la « Cité* »²³. Cette notion peut également désigner la ligne ou le principe d'action, la nature et le contenu de l'action d'une autorité, les formes de mise en œuvre de cette action, susceptibles de s'appliquer au domaine juridique (« *legal policy* ») ou au sein desquels le droit et ses institutions de mise en œuvre (la Justice, l'administration, etc.) peuvent avoir à jouer un rôle, notamment dans le domaine des politiques publiques²⁴.

14. Yves Mény et Jean-Claude Thoenig ont défini la politique publique comme le « *produit de l'activité d'une autorité investie de puissance publique et de légitimité gouvernementale* »²⁵. En d'autres termes, il s'agit de « *l'ensemble d'actes et de non-actes qu'une autorité publique choisit d'engager pour intervenir (ou de ne pas intervenir) dans un domaine spécifique* »²⁶.

15. Longtemps ignorée par la doctrine²⁷, la politique pénale est une expression relativement récente²⁸. Deux conceptions de la politique pénale peuvent être distinguées, l'une extensive, l'autre restrictive.

16. Dans son acception extensive, la politique pénale est conçue comme « *le réseau de décisions et d'actions concrètes qui dynamisent la réponse pénale au phénomène criminel* »²⁹. Yann Aguila a ainsi considéré que « *la politique pénale se décompose en six éléments majeurs, qui concernent successivement le législatif, l'exécutif et le judiciaire* :

- *l'élaboration de la norme pénale, qui est de la responsabilité du législateur pour les crimes et les délits et du pouvoir réglementaire pour les contraventions ;*

²³ V. Sens n° 1 de « Politique » in ARNAUD A.J. (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, Paris, LGDJ, coll. Anthologie du droit, 2^e éd., 2018, p. 453.

²⁴ V. Sens n° 2 de « Politique » in ARNAUD A.J. (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, op. cit., p. 453.

²⁵ ALCAUD D., BOUVET L., *Dictionnaire de sciences politiques*, Paris, Sirey, coll. Dictionnaires Sirey, 2^e éd., 2010, p. 322.

²⁶ V. « Politique publique » in ARNAUD A.J. (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, op. cit., p. 457.

²⁷ BRUSCHI C., *Parquet et politique pénale depuis le XIX^e siècle*, Paris, PUF, coll. Droit et justice, 2002, p. 12 et s.

²⁸ BRUSCHI C., *Parquet et politique pénale depuis le XIX^e siècle*, op. cit., p. 12.

²⁹ ENGUÉLÉGUÉLÉ S., *Les politiques pénales (1958-1995)*, Paris, L'Harmattan, coll. Logiques politiques, 1998, p. 22.

- *la prévention des infractions : il ne faut pas perdre de vue le but final de la politique pénale, qui est d'assurer la paix sociale, et donc d'éviter que les infractions soient commises ;*
- *la recherche des auteurs des infractions, lorsque la précédente politique a échoué ; c'est l'œuvre de la police judiciaire ;*
- *la poursuite de ces auteurs devant le juge, c'est-à-dire la mise en œuvre de l'action publique ;*
- *le jugement des délinquants ;*
- *enfin, l'exécution de la peine, qui est pour l'essentiel confiée à l'administration pénitentiaire. (...) les enjeux de la politique pénale dépassent largement le seul Parquet ou le Ministère de la Justice. Elle concerne tous les organes de l'État, et même chaque citoyen »³⁰.*

17. Dans son acception restrictive, la politique pénale « *comprend la définition des priorités dans le déclenchement des poursuites et la mise en œuvre de l'action publique, et répond ainsi à la nécessité d'adapter les normes pénales aux évolutions des politiques publiques (criminalisation primaire) et de hiérarchiser le contentieux (criminalisation secondaire)* »³¹. En d'autres termes, celle-ci est « *une politique d'application de la loi pénale qui fixe, en tenant compte des moyens disponibles et des enjeux de sécurité, le traitement des affaires pénales en précisant les orientations qui doivent guider la conduite et l'exercice de l'action publique* »³². La politique pénale s'est alors progressivement imposée comme « *une stratégie de poursuite définie, au plus haut, par le garde des Sceaux chargé d'assurer l'exécution des orientations arrêtées par le Gouvernement* »³³.

³⁰ AGUILA Y., « La politique pénale est-elle une politique publique comme les autres ? », *RA*, 1993, p. 8 ; Cette définition de la politique pénale se rapproche de la notion de « *politique criminelle* » qui est définie par Feuerbach comme « *l'ensemble des procédés par lesquels le corps social organise les réponses au phénomène criminel* », DELMAS-MARTY M., *Modèles et mouvements de politique criminelle*, Paris, Economica, 1983, p. 13.

³¹ BOURGOIN N., *La révolution sécuritaire (1976-2012)*, Nîmes, Champ social, coll. Questions de société, 2013, p. 18 ; Prise en ce sens, la politique pénale « *n'est plus qu'un sous-ensemble de la politique criminelle* », BOURGOIN N., *La révolution sécuritaire (1976-2012)*, Nîmes, Champ social, coll. Questions de société, 2013, p. 18 ; V. Aussi, BRUSCHI C., *Parquet et politique pénale depuis le XIXe siècle*, *op. cit.*, p. 19.

³² BERNARD G., DESCHODT J.P., VERPEAUX M., *Dictionnaire de la politique et de l'administration*, Belin Éducation, coll. Major, 2011, p. 214.

³³ DEROUSSIN D., « Politique criminelle et politique pénale », in BRUSCHI C., MOROZ X., (dir.), *Parquet et politique pénale depuis le XIXe siècle*, Mission de recherche Droit et justice et Université Lyon 3, 2011 ; BERNARD G., DESCHODT J.P., VERPEAUX M., *Dictionnaire de la politique et de l'administration*, Belin Éducation, coll. Major, 2011, p. 214 ; HUET J.M., « La politique pénale fiscale », in LAMBERT T. (dir.), *Les sanctions pénales fiscales*, Paris, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2007, p. 31 ; CPP, art. 30.

18. En matière de délits de fraude fiscale, l'administration fiscale endosse un rôle clé dans la détermination de la stratégie de poursuite. En effet, très tôt³⁴, le législateur lui a confié le monopole de l'initiative des poursuites, avant que la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018³⁵ vienne quelque peu bouleverser cette situation.

19. La poursuite des délits de fraude fiscale était alors subordonnée à une plainte préalable de l'administration fiscale qui ne pouvait sous peine d'irrecevabilité être déposée qu'après un avis conforme de la CIF saisie par le ministre du Budget³⁶. Ce mécanisme procédural, dénommé le « *verrou de Bercy* » a donc permis à l'administration fiscale de sélectionner les affaires susceptibles de donner lieu à l'engagement de poursuites correctionnelles, sur la base de critères jugés assez vagues et établis par circulaires³⁷.

20. La Professeure Delmas-Marty a alors relevé que le système pénal se trouvait dépossédé, d'une part, « *en droit, de son pouvoir d'apprécier l'opportunité et la légalité des poursuites* »³⁸ et d'autre part, en fait, de la très grande majorité des infractions, dans la mesure où les poursuites pénales ne sont engagées que dans un nombre de cas très limités de dossiers, examinés par l'administration³⁹. Seuls les cas de fraudes les plus graves sont visés par l'administration, la répression pénale est ainsi utilisée comme « *un élément essentiel de la lutte contre la fraude par l'exemplarité liée au prononcé de toute sanction pénale et par l'affirmation du caractère socialement répréhensible des comportements frauduleux* »⁴⁰.

³⁴ Art. 112, dernier al., de la loi du 25 juin 1920, « *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* ».

³⁵ Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, JORF n° 0246 du 24 oct. 2018.

³⁶ Art. L. 228, al.1^{er} du LPF (dans sa version en vigueur du 8 décembre 2013 au 25 octobre 2018), « *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* ».

³⁷ Circ., intermin., 30 oct. 1981, n° 13 N-3-81, Circulaire (Justice-Budget) du 30 octobre 1981 de la Direction générale des Impôts relative aux infractions et sanctions pénales, BODGI, *Dr. fisc.*, 1982, n° 1, comm. 7147 ; BRURON J., *Droit pénal fiscal*, Paris, LGDJ, coll. Systèmes Droit public, 1993, p. 16 ; DELMAS-MARTY M., *Les grands systèmes de politique criminelle*, Paris, Puf, coll. Hémis, 1992, p. 99.

³⁸ DELMAS-MARTY M., *Les grands systèmes de politique criminelle*, Paris, Puf, coll. Hémis, 1992, p. 99.

³⁹ *Ibid.* ; En outre, la Professeure Delmas-Marty s'est interrogée sur la question de savoir « *si cette autonomie, de droit et de fait, de l'Administration, d'ailleurs variable d'un secteur à l'autre, ne serait pas la simple expression, avec le passage « de la sanction à l'injonction », du « pluralisme des formes juridiques sanctionnatrices », qui renouerait avec la spécialisation des administrations de l'Ancien régime (Lascoumes et Barberger, 1988). Quelle que soit la cause profonde de ce phénomène, cette autonomie facilite le glissement en politique criminelle de la variante pénale à la variante administrative* », *Ibid.*, p. 100.

⁴⁰ LAMBERT T., *Procédures fiscales*, Paris, LGDJ, coll. Précis Domat, 5^e éd., 2022, p. 300, n° 761 ; Circ., intermin., 30 oct. 1981, n° 13 N-3-81, Circulaire (Justice-Budget) du 30 octobre 1981 de la Direction générale des Impôts relative aux infractions et sanctions pénales, BODGI, *Dr. fisc.*, 1982, n° 1, comm. 7147 ; Circ. intermin., 22 mai 2014, NOR : FCPE1412006C, Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale.

21. En intervenant en premier pour sélectionner les dossiers à profil pénal, l'administration fiscale a sans aucun doute été l'actrice principale dans le cadre de l'élaboration de la politique pénale en matière de fraude fiscale. Une véritable politique pénale (au sens d'une stratégie de poursuite en matière de fraude fiscale) de l'administration fiscale a alors progressivement été mise en place.

II. L'affirmation d'une politique pénale de l'administration fiscale

22. Au XX^{ème} siècle, l'administration fiscale disposait incontestablement d'un rôle prééminent dans le cadre de l'élaboration de la politique pénale en matière de fraude fiscale (A). Néanmoins, les dernières évolutions législatives ont renforcé considérablement le rôle de l'autorité judiciaire afin d'améliorer la lutte contre la fraude fiscale nationale et internationale (B), ce qui conduit à réinterroger la place de l'administration fiscale dans le cadre de la détermination de la politique pénale en matière de fraude fiscale.

A. Le rôle prééminent de l'administration fiscale au XX^e siècle

23. La répression pénale en matière fiscale est ancienne⁴¹ et a des origines différentes selon les types d'impôts en cause⁴².

24. Tout au long du XIX^e siècle, celle-ci a été réservée aux contributions indirectes⁴³, sous la forme d'une série de dispositions particulières sans qu'il existe un régime unique de sanctions⁴⁴. En effet, les quatre impôts directs d'État créés par la révolution, appelés les « *quatre vieilles* », à savoir la contribution foncière, la contribution mobilière, la contribution des patentes ainsi que la contribution des portes et fenêtres, étant peu susceptibles d'être fraudées, celles-ci n'ont donc pas nécessité « *la mise en place d'un appareil répressif spécifique* »⁴⁵. Cela s'explique

⁴¹. KLEIN G., *La répression de la fraude fiscale, étude sur le particularisme du droit pénal des impôts*, Thèse, Nancy, 1975, p. 11 ; DEBOISSY F. DETRAZ S., « Droit pénal et droit fiscal », in SAINT-PAU J.C., *Droit pénal et autres branches du droit*, Paris, Cujas, coll. Actes & études, 2012, p. 221.

⁴² KLEIN G., *La répression de la fraude fiscale, étude sur le particularisme du droit pénal des impôts*, Thèse, Nancy, 1975, p. 11.

⁴³ TRISTRAM F., « La sanction fiscale pénale aux 19^{ème} et 20^{ème} siècles », in LAMBERT T. (dir.), *Les sanctions pénales fiscales*, Paris, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2007, p. 11 ; Pour plus de précisions, *Ibid.*, p. 13 et s.

⁴⁴ *Ibid.*, p. 13.

⁴⁵ *Ibid.*, p. 12.

par le fait que les quatre vieilles étaient des impôts analytiques⁴⁶, non déclaratifs. La contribution foncière⁴⁷ reposait sur la valeur locative des immeubles, la contribution mobilière⁴⁸ était assise sur le loyer de l'habitation du contribuable, la contribution des patentes⁴⁹ frappait les revenus du commerce, de l'industrie et des professions libérales et la dernière contribution portait sur les portes et les fenêtres⁵⁰. Et l'évaluation de la valeur locative cadastrale de ces impositions ne résultait pas d'une déclaration du contribuable « *mais du seul travail de l'administration* »⁵¹, ce qui laissait peu de place à la fraude.

25. Le rendement des quatre vieilles était toutefois trop faible pour combler les charges publiques⁵², le système fiscal a dû être réformé.

26. La première guerre mondiale a alors marqué « *un tournant majeur dans l'histoire de l'impôt* »⁵³. Pendant la guerre, le déficit de l'État⁵⁴ a principalement été financé par l'emprunt, « *dans la proportion de 77% sous les formes suivantes : avances de la Banque de France (12,5%), dette intérieure à court terme (38%), dette intérieure à long terme (12%), dette extérieure (21%)* »⁵⁵. Ce mode de financement ayant entraîné une crise monétaire⁵⁶, les pouvoirs publics ont finalement accepté de recourir davantage à la fiscalité. Dans ce contexte,

⁴⁶ Les impôts analytiques portent sur un élément d'une richesse, DE LA MARDIÈRE C., *Droit fiscal général*, Paris, Flammarion, coll. Champs, 2^e éd., 2015, p. 82.

⁴⁷ La contribution foncière correspond aujourd'hui aux taxes foncières actuelles sur les propriétés bâties et non bâties.

⁴⁸ La contribution mobilière renvoie à la taxe d'habitation actuelle.

⁴⁹ La contribution des patentes est devenue la taxe professionnelle, puis la contribution économique territoriale actuelle.

⁵⁰ DE LA MARDIÈRE C., *Droit fiscal général*, Paris, Flammarion, coll. Champs, 2^e éd., 2015, p. 81.

⁵¹ *Ibid.*, p. 48.

⁵² *Ibid.*, p. 82 ; « en 1900, les impôts directs représentaient moins de 20 % des rentrées budgétaires », *Ibid.*, p. 82 ; v. notamment BELTRAME P., *La fiscalité en France*, Paris, Hachette Supérieur, coll. Les Fondamentaux, 27^e éd., 2023, 166 p.

⁵³ DELALANDE N., *Les batailles de l'impôt : Consentement et résistances de 1789 à nos jours*, Paris, Seuil, coll. Univers Historique, 1^{ère} éd., 2011, p. 245.

⁵⁴ En 1919, l'État présentait un déficit total de 135 milliards de francs en raison de dépenses importantes engendrées par la guerre, BOTTIN M., *Histoire des Finances publiques*, Paris, Economica, coll. Poche finances publiques, 1997, p. 86-87 ; Les recettes fiscales permettaient de financer seulement 15 % des frais de guerre en 1914-1918, DELALANDE N., *Les batailles de l'impôt : Consentement et résistances de 1789 à nos jours*, op. cit., p. 374.

⁵⁵ BOTTIN M., *Histoire des finances publiques*, op. cit., 1999, p. 86-87.

⁵⁶ En 1920, les parlementaires ont indiqué que « *ce qui rend la dette de l'État plus particulièrement dangereuse, ce n'est pas le poids de ses arrérages, si lourd soit-il, c'est son caractère partiel de dette extérieure et de dette flottante. Nous devons, en effet, des sommes considérables à l'étranger et, d'autre part, une partie importante de la dette peut être appelée à un remboursement rapide. Les nombreux milliards qui nous ont été avancés par la Banque de France, contribuent, en outre, à l'affaiblissement de notre monnaie par l'inflation fiduciaire, qui en a été la conséquence* », Débats Sénat CR, 21 mai 1920, p. 595.

un nouveau système fiscal a été mis en place, avec l'instauration de l'impôt sur le revenu (impôt général progressif sur le revenu) par la loi du 15 juillet 1914⁵⁷.

27. Cet impôt devait servir à financer la guerre mais son entrée en vigueur a été reportée au 1^{er} janvier 1916, par le ministre Alexandre Ribot. L'impôt sur le revenu n'a alors été perçu pour la première fois qu'en mars 1916, sur les revenus de l'année 1915 avec un taux d'imposition très faible s'élevant à 2 %. Les contribuables passibles de cet impôt souscrivaient une déclaration, qui n'a pas été rendue obligatoire par la loi du 15 juillet 1914⁵⁸. Des majorations étaient appliquées en cas d'insuffisance de déclaration⁵⁹. Deux moyens de contrôles étaient prévus par le législateur afin de s'assurer de l'exactitude des déclarations souscrites, à savoir la « *procédure générale du redressement des déclarations, caractérisée par une demande d'éclaircissements adressée au contribuable* »⁶⁰ et le « *contrôle du bénéfice net déclaré par les dépenses personnelles notoires du contribuable, aboutissant en cas de désaccord à la taxation d'office* »⁶¹. Pour autant, l'impôt sur le revenu n'a pas eu le rendement escompté⁶².

28. La loi du 1^{er} juillet 1916 a alors institué une contribution extraordinaire sur les bénéfices exceptionnels ou supplémentaires réalisés pendant la guerre⁶³. Le législateur a également augmenté de manière significative les taux d'imposition de l'impôt sur le revenu et de la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre. Des impôts cédulaires ont été créés par la loi du 31 juillet 1917⁶⁴, s'ajoutant à l'impôt sur le revenu global et frappant proportionnellement les différentes catégories de revenus (impôt proportionnel dit cédulaire).

⁵⁷ Loi du 15 juillet 1914 portant fixation du budget général des dépenses et des recettes de l'exercice 1914 (*Bull. légi.* 1914, n° 133, p. 1924).

⁵⁸ DELALANDE N., *Les batailles de l'impôt : Consentement et résistances de 1789 à nos jours*, op. cit., p. 269.

⁵⁹ Art. 18 de la loi du 15 juill. 1914.

⁶⁰ BESSON E., *Traité pratique des impôts cédulaires et de l'impôt général sur le revenu*, Paris, Dalloz, coll. Bibliothèque fiscale, 1927, p. 299.

⁶¹ *Ibid.*

⁶² « le nombre des déclarations s'élève au 1^{er} mai 1916 à 165 394 (sans compter les déclarations des combattants bénéficiant de délais), tandis que l'administration estimait que le nombre des assujettis serait d'environ 310 000. L'impôt de 1916 porte en définitive sur 260 000 contribuables imposables (1,7 % des 15,2 millions de foyers de l'époque). Le rendement de ce premier exercice est faible : au total, l'impôt général sur le revenu ne rapporte que 32 millions de francs en 1916 », DELALANDE N., *Les batailles de l'impôt : Consentement et résistances de 1789 à nos jours*, op. cit., p. 270.

⁶³ Cette contribution s'appliquait aux bénéfices réalisés durant la guerre jusqu'au 30 juin 1920 mais n'a été collectée qu'en 1920 et 1921. Son rendement était de 18 milliards de francs, DELALANDE N., *Les batailles de l'impôt : Consentement et résistances de 1789 à nos jours*, op. cit., p. 245.

⁶⁴ DELALANDE N., *Les batailles de l'impôt : Consentement et résistances de 1789 à nos jours*, op. cit., p. 245.

29. Les quatre vieilles sont devenues des impôts locaux, qui ont donné lieu à la fiscalité locale actuelle conservant de nombreuses caractéristiques communes⁶⁵. La taxe sur le chiffre d'affaires a également été adoptée par la loi du 25 juin 1920.

30. L'instauration de l'impôt sur le revenu a alors marqué « *le grand tournant dans le passage d'un système d'imposition essentiellement analytique à un système d'imposition essentiellement synthétique* »⁶⁶ et constitue ainsi la première étape de l'histoire du contrôle fiscal⁶⁷. Le développement des impôts synthétiques a permis d'améliorer le rendement de l'impôt et « *manifeste la volonté du législateur de coller au plus près des capacités contributives « réelles » de chaque particulier comme de chaque entreprise, en fonction de sa situation spécifique* »⁶⁸. Ces nouveaux impôts ont nécessité la mise en place d'un système déclaratif, ayant comme inconvénient d'engendrer une augmentation significative de la fraude. Par conséquent, il a fallu adopter de nouvelles dispositions pénales pour lutter contre la fraude.

31. La loi du 1^{er} juillet 1916 instituant la contribution extraordinaire sur les bénéfices exceptionnels ou supplémentaires réalisés pendant la guerre prévoyait des sanctions pénales⁶⁹. Mais le premier texte ayant une portée générale fut la loi du 25 juin 1920 portant création de nouvelles ressources fiscales, qui a institué le délit général de fraude fiscale.

32. Ainsi, conformément aux dispositions du premier alinéa de l'article 112 de la loi du 25 juin 1920, « *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 sera puni d'une amende de 1 000 francs au moins et de 5 000 francs au plus, sans préjudice des droits du Trésor. 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. Le tribunal pourra, de plus, ordonner que le jugement sera publié intégralement ou par extraits dans les journaux qu'il désignera et qu'il sera affiché dans*

⁶⁵ Par principe, les impôts locaux actuels ne sont pas déclaratifs « *car tout le travail d'assiette, liquidation et recouvrement est assuré par l'administration (...) Les quatre vieilles se reconnaissent donc facilement dans les impôts locaux actuels* », DE LA MARDIÈRE C., *Droit fiscal général*, op. cit., p. 161.

⁶⁶ COLLET M., *Droit fiscal*, Paris, Puf, coll. Thémis, 12^e éd., 2024, p. 8, n° 14.

⁶⁷ TREMEUR M., *La politique publique du contrôle fiscal, analyse rétrospective sur les deux dernières décennies*, Paris, Economica, coll. Finances publiques, 1993, p. 17.

⁶⁸ COLLET M., *Droit fiscal*, op. cit., p. 8, n° 14.

⁶⁹ TIXIER G. et ROBERT J.M., *Droit pénal fiscal*, Paris, Dalloz, coll. Manuel Dalloz de droit usuel, 1980, p. 13.

*les lieux qu'il indiquera, le tout aux frais du condamné, sans toutefois que les frais de publication et de l'affichage puisse dépasser 5000 francs »*⁷⁰. Ce texte était « d'application relativement restreinte puisqu'il se contente de sanctionner « les manœuvres frauduleuses »⁷¹.

33. L'article 52 de la loi du 22 mars 1924⁷² a alors complété l'article 112 de la loi de 1920 en élargissant le champ d'application des sanctions pénales aux cas d'omission volontaire de déclaration et de dissimulation volontaire d'une partie des sommes soumises à l'impôt, dès lors que l'insuffisance atteignait au moins 10 %⁷³.

34. Ce n'est donc qu'à partir du XX^{ème} siècle, que la sanction pénale des infractions fiscales a trouvé une réelle unité⁷⁴. Son application a toutefois fait l'objet de vives critiques. D'abord, en raison du monopole de l'initiative des poursuites confié à l'administration fiscale par la loi du 25 juin 1920⁷⁵, « *perçu comme une survivance archaïque du passé* »⁷⁶. Mais surtout, parce que le contribuable n'avait plus la possibilité de rectifier sa déclaration avant l'engagement des poursuites⁷⁷. La loi de 1924 a alors prévu un délai de repentir permettant au contribuable de compléter sa déclaration avant l'engagement des poursuites⁷⁸.

35. Pour autant, l'action pénale était exceptionnelle avant 1945. Cela se justifiait par l'efficacité limitée du contrôle fiscal, celui-ci était « *inorganisé* »⁷⁹. L'administration centrale des finances était inadaptée pour assurer un contrôle efficace. Le personnel manquait et n'était pas suffisamment formé en matière comptable.

⁷⁰ Art. 112 de la loi du 25 juin 1920 ; Sur le sujet, 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.*, 2016, n° 10, ét. 207.

⁷¹ TRISTRAM F., « La sanction fiscale pénale aux 19^{ème} et 20^{ème} siècles », in LAMBERT T. (dir.), *Les sanctions pénales fiscales*, Paris, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2007, p. 20.

⁷² Loi du 22 mars 1924 ayant pour objet la réalisation d'économies, la création de nouvelles ressources fiscales et diverses mesures d'ordre financier, JO 23 mars 1924.

⁷³ DI MALTA P., *Droit fiscal pénal*, Paris, PUF, coll. Fiscalité, 1992, p. 23.

⁷⁴ TRISTRAM F., « La sanction fiscale pénale aux 19^{ème} et 20^{ème} siècles », art. cité, p. 11.

⁷⁵ Art. 112, 6^{ème} al., de la loi du 25 juin 1920, « *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* ».

⁷⁶ TRISTRAM F., « La sanction fiscale pénale aux 19^{ème} et 20^{ème} siècles », art. cité, p. 22 ; Pour plus de précisions, v. *infra*, p. 49 et s.

⁷⁷ *Ibid.*

⁷⁸ *Ibid.*

⁷⁹ TREMEUR M., *La politique publique du contrôle fiscal, analyse rétrospective sur les deux dernières décennies*, Paris, Economica, coll. Finances publiques, 1993, p. 17.

36. En outre, « *l'administration fiscale se caractérisait par son manque d'unité* »⁸⁰. En effet, depuis la révolution, cette dernière était composée de quatre régies financières :

- la Direction générale des contributions indirectes ;
- la Direction générale des contributions directes ;
- la Direction générale de l'enregistrement des domaines et du timbre ;
- la Direction générale des douanes⁸¹.

37. Ainsi qu'il a été relevé, « *le cloisonnement des structures de contrôle des anciennes régies financières aboutissait à un règlement fragmenté de la situation fiscale du contribuable. Ainsi, l'agent de chacune des régies contrôlait le contribuable sur l'impôt pour lequel il avait compétence dans se préoccuper des autres impôts. Cette fragmentation pouvait alors aboutir à des incohérences* »⁸². Aucune transmission d'information n'avait lieu entre ces quatre régies⁸³. L'instauration de l'impôt sur le revenu et le passage des impôts analytiques aux impôts synthétiques « *a montré que cette structure était dépassée* »⁸⁴. Entre 1921 et 1936, trois régies⁸⁵ ont tenté de fusionner, sans succès⁸⁶.

38. Il a fallu attendre 1948 pour que l'administration soit réformée⁸⁷. Le décret n° 48-689 du 16 avril 1948⁸⁸ a ainsi supprimé les anciennes régies et a créé la Direction générale des impôts (DGI) ainsi que la Direction générale des douanes et droits indirectes (DGDDI). Néanmoins, la DGI était en réalité la superposition de trois anciennes régies, à savoir les Directions générales des contributions directes, des contributions indirectes, ainsi que de l'enregistrement. Ce n'est qu'en 1960, que ces anciennes structures ont véritablement disparu.

⁸⁰ LOPEZ C., *Droit pénal fiscal*, LGDJ, coll. Systèmes, 2012, p. 108.

⁸¹ *Ibid.*, p. 108-109.

⁸² DJOUHRI M., *L'évolution du contrôle fiscal depuis 1945 : aspects juridiques et organisationnels*, Paris, LGDJ, coll. Thèses, t. 57, 2012, p. 97.

⁸³ LOPEZ C., *Droit pénal fiscal*, *op. cit.*, 2012, p. 109.

⁸⁴ DE LA MARDIÈRE C., *Droit fiscal général*, Paris, Flammarion, coll. Champs, 2^e éd., 2015, p. 257 ; V. aussi, BERTONI P., « La réorganisation de l'administration fiscale depuis 1914 », *Rev. Trésor*, 1995, n° 8-9, p. 522.

⁸⁵ Les trois régies sont, l'administration des contributions directes, des contributions indirectes et l'administration de l'Enregistrement.

⁸⁶ Pour plus de précisions, LOPEZ C., *Droit pénal fiscal*, *op. cit.*, p. 109 ; LAMBERT T., « La réforme de 1948 : 60 ans de pérégrinations », in *Mélanges en l'honneur de Pierre BELTRAME*, Aix-en-Provence, PUAM, 2010, p. 259-272.

⁸⁷ DE LA MARDIÈRE C., *Droit fiscal général*, *op. cit.*, p. 257.

⁸⁸ Décret n° 48-689 du 16 avril 1948 relatif à l'organisation de l'administration centrale du ministère des finances, JORF n° 0095 du 20 avril 1948.

39. Cette réforme de 1948 « répond à un double objectif : celui, d'une part, de s'adapter à un nouveau système d'imposition né entre 1914 et 1920 pour mieux contrôler l'impôt sur le revenu et les taxes sur le chiffre d'affaires et d'autre part, de permettre un retournement politique et économique »⁸⁹. La réorganisation des administrations a alors annoncé « le changement vers un renforcement de l'impôt »⁹⁰.

40. L'année 1948 est également marquée par une série de mesures prises pour faciliter la lutte contre la fraude⁹¹, et constitue ainsi « la deuxième étape de l'histoire du contrôle fiscal »⁹².

41. Dans chaque département, un ou plusieurs centres de casier fiscal ont été institués, par l'article 45 de la loi du 6 janvier 1948⁹³, sous l'autorité du ministère des Finances, et réunissaient « les divers documents et informations intéressant la situation fiscale des redevables »⁹⁴. La refonte des codes fiscaux et la création d'un Code général des impôts ont été prévues par le décret du 9 décembre 1948⁹⁵. Le contrôle fiscal a également été réorganisé en vue d'assurer l'unité ou la simultanéité des vérifications de la situation fiscale des contribuables⁹⁶. Le contrôle polyvalent a été créé⁹⁷. L'enjeu était « de permettre un contrôle d'ensemble de la situation du contribuable et non plus, comme par le passé, une simple estimation de son comportement au regard de chaque type d'impôts »⁹⁸. Il existait alors trois types de contrôles fiscaux, à savoir « le contrôle traditionnel ou contrôle de base, le contrôle simultané lorsque plusieurs contrôleurs spécialisés dans les diverses branches du droit fiscal travaillent en même temps et le contrôle exercé par un fonctionnaire polyvalent compétent pour l'ensemble du droit fiscal »⁹⁹.

⁸⁹ LOPEZ C., *Droit pénal fiscal*, LGDJ, coll. Systèmes, 2012, p. 109-110.

⁹⁰ TREMEUR M., *La politique publique du contrôle fiscal, analyse rétrospective sur les deux dernières décennies*, Paris, Economica, coll. Finances publiques, 1993, p. 19.

⁹¹ *Ibid.*

⁹² *Ibid.*

⁹³ Loi n° 48-23 du 6 janvier 1948 relative à certaines dispositions d'ordre fiscal, JORF n° 0006 du 7 janv. 1948.

⁹⁴ Art. 45 de la loi n° 48-23 du 6 janvier 1948.

⁹⁵ Décret n° 48-1986 du 9 décembre 1948 portant réforme fiscale, JORF n° 0001 du 1^{er} janv. 1949.

⁹⁶ Art. 46 de la loi n° 48-23 du 6 janvier 1948.

⁹⁷ BERTONI P., « La réorganisation de l'administration fiscale depuis 1914 », *Rev. Trésor*, 1995, n° 8-9, p. 522 ; GOUMY P., *Le contrôle polyvalent*, Thèse Paris, 1960, 266 p.

⁹⁸ TRISTRAM F., *Une fiscalité pour la croissance, La direction générale des Impôts et la politique fiscale en France de 1948 à la fin des années 1960*, Vincennes, Institut de la gestion publique et du développement économique, Comité pour l'histoire économique et financière de la France, 2005, p. 296 ; LOPEZ C., *Droit pénal fiscal*, *op. cit.*, p. 111.

⁹⁹ TREMEUR M., *La politique publique du contrôle fiscal, analyse rétrospective sur les deux dernières décennies*, *op. cit.*, p. 19 ; v. aussi, BERTONI P., « La réorganisation de l'administration fiscale depuis 1914 », *Rev. Trésor*, 1995, n° 8-9, p. 522.

42. De surcroît, afin de lutter contre la fraude¹⁰⁰, la loi n° 52-401 du 14 avril 1952¹⁰¹ a mis en place une amnistie fiscale pour le passé¹⁰², initiée par Antoine Pinay, et a adopté pour l'avenir une série de mesures draconiennes, telles que l'interdiction provisoire d'exercer toute profession commerciale, industrielle ou libérale¹⁰³, le retrait provisoire du permis de conduire¹⁰⁴, le durcissement des peines d'affichage et de publication des condamnations¹⁰⁵, l'exclusion des marchés publics¹⁰⁶ et le doublement des peines d'amendes pénales fiscales¹⁰⁷.

43. Le développement du contrôle fiscal dans les années 1950 a alors rendu la sanction pénale des infractions fiscales plus efficace¹⁰⁸. Le nombre de poursuites pénales pour fraude fiscale, initiées par la DGI, a augmenté et s'est élevé à une centaine de cas par an entre 1950 et 1960¹⁰⁹.

44. Face à ce renforcement inédit du contrôle fiscal, plusieurs révoltes antifiscales ont été menées au début des années 1950, par un mouvement politique et syndical d'extrême droite, appelé le « *poujadisme* ». Ce mouvement a débuté le 23 juillet 1953, à Saint-Céré dans le Lot, lorsque Pierre Poujade alors papetier, suivi de plusieurs commerçants et artisans se sont opposés à un contrôle fiscal. Cette pratique s'est ensuite répétée dans l'ensemble du département du Lot jusqu'à s'étendre dans le sud de la Loire en 1954. Des meetings de protestation ont été organisés « *contre la fiscalité excessive et les contrôles répétés* »¹¹⁰ subis par les commerçants. Plusieurs causes fiscales ont justifié ce mouvement, telles que la création de la taxe sur le chiffre

¹⁰⁰ Débats AN, séance du 6 mars 1952, JOAN 7 mars 2012, p. 1182, « *il faut rétablir le civisme devant l'impôt. La fraude doit être combattue avec la dernière rigueur. [...]. Le nombre de déclarations de revenus supérieurs à 4 millions de francs par an est infime. Le nombre de Français qui mènent un train de vie bien supérieur est considérable. Ces dépenses somptuaires sont intolérables lorsqu'elles se font aux dépens des contribuables honnêtes. Il ne s'agit pas de poursuivre la fraude comme le chasseur poursuit le gibier, en gardant la réserve. Pour mettre un terme à la fraude, il faut qu'elle cesse d'être un pari qui rapporte et qu'elle devienne aux yeux de tous un acte antisocial stigmatisé comme une désertion. Les sanctions doivent aller, au-delà de la condamnation infamante, jusqu'à la déchéance professionnelle* ».

¹⁰¹ Loi n° 52-401 du 14 avril 1952 de finances pour l'exercice 1952, JORF n° 0092 du 15 avr. 1952.

¹⁰² Art. 46 de la loi n° 52-401 du 14 avril 1952 de finances pour l'exercice 1952.

¹⁰³ Art. 47, 1, de la loi n° 52-401 du 14 avril 1952 de finances pour l'exercice 1952.

¹⁰⁴ Art. 47, 5, de la loi n° 52-401 du 14 avril 1952 de finances pour l'exercice 1952.

¹⁰⁵ Art. 48 de la loi n° 52-401 du 14 avril 1952 de finances pour l'exercice 1952.

¹⁰⁶ Art. 50 de la loi n° 52-401 du 14 avril 1952 de finances pour l'exercice 1952.

¹⁰⁷ Art. 70 de la loi n° 52-401 du 14 avril 1952 de finances pour l'exercice 1952 ; AYRAULT, « Le renforcement des sanctions », *Dr. fisc.*, 2014, n° 51-52, comm. 701, § 3.

¹⁰⁸ TRISTRAM F., « La sanction fiscale pénale aux 19^{ème} et 20^{ème} siècles », in LAMBERT T. (dir.), *Les sanctions pénales fiscales*, Paris, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2007, p. 24.

¹⁰⁹ *Ibid.*, p. 23.

¹¹⁰ Le monde, « Les commerçants de la Corrèze protestent contre la fiscalité », 27 avril 1954.

d'affaires en 1954 installant un véritable climat de méfiance, l'accroissement de la charge fiscale des petits travailleurs indépendants ainsi que la création du contrôle polyvalent¹¹¹.

45. Un mouvement appelé l'Union de défense des commerçants et des artisans (UDCA), dirigé par Pierre Poujade, a alors été créé et obtiendra près de 2,5 millions de voix et 52 députés aux élections législatives de 1956¹¹². Ce mouvement a ensuite disparu avec le retour au pouvoir du général de Gaulle¹¹³.

46. Quelques années plus tard, pour pallier les pertes budgétaires liées aux crises économiques et aux contestations fiscales, les impôts ont été augmentés, ce qui a eu pour conséquence « *de renforcer la fraude et de dégrader encore davantage les relations entre les contribuables et l'administration* »¹¹⁴. Le législateur a alors durci la répression fiscale et pénale, par les lois du 28 décembre 1959¹¹⁵ et du 27 décembre 1963¹¹⁶, pour lutter contre la déviance fiscale¹¹⁷.

47. Il en est notamment ainsi, de l'augmentation du quantum de plusieurs pénalités fiscales¹¹⁸ par la loi du 28 décembre 1959. Afin de renforcer également la répression pénale en matière fiscale, le législateur de 1959 a notamment augmenté le plancher et le plafond de l'amende encourue en cas de délit de fraude fiscale ou encore créé des circonstances aggravantes pour ce délit¹¹⁹. Des pénalités relatives au contrôle sanctionnant l'opposition individuelle ou collective à l'exercice du contrôle fiscal ont été instaurées par la loi du 27 décembre 1963¹²⁰, plusieurs pénalités fiscales ont été unifiées et diverses majorations fiscales ont été créées. Ce

¹¹¹ TRISTRAM F., *Une fiscalité pour la croissance, La direction générale des Impôts et la politique fiscale en France de 1948 à la fin des années 1960*, Vincennes, Institut de la gestion publique et du développement économique, Comité pour l'histoire économique et financière de la France, 2005, p. 293.

¹¹² LOPEZ C., *Droit pénal fiscal*, op.cit., p. 110 ; TRISTRAM F., *Une fiscalité pour la croissance, La direction générale des Impôts et la politique fiscale en France de 1948 à la fin des années 1960*, op.cit., p. 292.

¹¹³ TRISTRAM F., *Une fiscalité pour la croissance, La direction générale des Impôts et la politique fiscale en France de 1948 à la fin des années 1960*, op.cit., p. 292.

¹¹⁴ HARDY C.H., *La répression en matière fiscale en France 1789-2019*, Paris, IRJS éditions, coll. Bibliothèque de l'IRJS - André Tunc, 2023, p. 398, n° 567.

¹¹⁵ Loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959 portant réforme du contentieux fiscal et divers aménagements, JORF n° 0301 du 29 déc. 1959.

¹¹⁶ Loi n° 63-1316 du 27 décembre 1963 portant unification ou harmonisation des procédures, délais et pénalités en matière fiscale, JORF n° 0304 du 29 déc. 1963.

¹¹⁷ HARDY C.H., *La répression en matière fiscale en France 1789-2019*, Paris, IRJS éditions, coll. Bibliothèque de l'IRJS - André Tunc, 2023, p. 397, n° 565.

¹¹⁸ Art. 80 de la loi n° 59-1472 du 28 déc. 1959.

¹¹⁹ Loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959 portant réforme du contentieux fiscal et divers aménagements, JORF n° 0301 du 29 déc. 1959.

¹²⁰ Loi n° 63-1316 du 27 décembre 1963 portant unification ou harmonisation des procédures, délais et pénalités en matière fiscale, JORF n° 0304 du 29 déc. 1963 ; Pour plus de précisions, DI MALTA P., *Droit fiscal pénal*, Paris, PUF, coll. Fiscalité, 1992, p. 30-31.

durcissement de la répression permettant de lutter contre la déviance fiscale, a ainsi été justifié par la nécessité de répondre aux difficultés budgétaires liées aux crises économiques et aux contestations fiscales¹²¹.

48. Face aux multiples réformes fiscales, l'administration a dû adapter de nouveau sa structure. En 1969, les services extérieurs ont fusionné et des directions régionales visant à coordonner l'action des directions départementales ont été créées¹²². Cette réorganisation des services fiscaux a permis de renforcer la lutte contre la fraude¹²³. De nouvelles méthodes d'action ont été mises en œuvre, un outil statistique a été créé permettant d'appréhender les résultats du contrôle fiscal et la répression de la fraude s'est davantage développée¹²⁴.

49. Le contrôle fiscal a alors réalisé des progrès considérables. En effet, ainsi que l'a relevé Muriel Trémur, il faut compter « 25 780 vérifications de comptabilité en 1969 contre 44 216 en 1975 (+ 93 %). Le total des rappels de droits simples mis en recouvrement progresse rapidement jusqu'en 1975 et double entre 1973 et 1975. La vérification générale a remplacé progressivement la vérification simple qui ne visait que certains impôts dus par l'entreprise. La taxation d'après les signes extérieurs de richesse voit son barème renforcé, la taxation d'office et la taxation d'après les éléments du train de vie sont réaménagées. À partir de 1973, une nouvelle organisation du contrôle sur pièces est mise en œuvre »¹²⁵. Enfin, le nombre de poursuites correctionnelles est passé de 64 en 1969 à 740 en 1975¹²⁶.

50. Néanmoins, le travail de l'administration fiscale fut perturbé par un mouvement similaire au poujadisme, né dans les années 1970 en Isère, composé d'artisans et de commerçants avec à leur tête Gérard Nicoud, alors cafetier restaurateur. La Confédération intersyndicale de défense et d'union nationale des travailleurs indépendants (CIDUNATI), née de la fusion de deux

¹²¹ HARDY C.H., *La répression en matière fiscale en France 1789-2019*, Paris, IRJS éditions, coll. Bibliothèque de l'IRJS - André Tunc, 2023, p. 396, n° 564.

¹²² BOUVIER M., *Introduction du droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, Paris, LGDJ, coll. Systèmes, 14^{ème} éd., 2020, p.

¹²³ TREMEUR M., *La politique publique du contrôle fiscal, analyse rétrospective sur les deux dernières décennies*, op.cit., p. 46 ; Pour plus de précisions, v. LAMBERT T., « La réforme de 1948 : 60 ans de pérégrinations », in *Mélanges en l'honneur de Pierre BELTRAME*, Aix-en-Provence, PUAM, 2010, p. 261-266.

¹²⁴ Pour plus de précisions, TREMEUR M., *La politique publique du contrôle fiscal, analyse rétrospective sur les deux dernières décennies*, op.cit., p. 46-52.

¹²⁵ TREMEUR M., *La politique publique du contrôle fiscal, analyse rétrospective sur les deux dernières décennies*, op.cit., p. 52.

¹²⁶ *Ibid.* ; TRISTRAM F., « La sanction fiscale pénale aux 19^{ème} et 20^{ème} siècles », in LAMBERT T. (dir.), *Les sanctions pénales fiscales*, Paris, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2007, p. 23.

mouvements CIDCAPL et UNATI, a alors été créée et a organisé plusieurs manifestations antifiscales dénonçant la « *gestapo fiscale* ». L'administration était alors accusée d'arbitraire et d'employer des méthodes inquisitoriales. De nombreuses oppositions à contrôle fiscal ont eu lieu, jusqu'à l'agression physique d'agents des impôts. Un climat de méfiance régnait donc entre le contribuable et l'administration.

51. En réponse à ce mouvement antifiscal, le législateur a souhaité améliorer les relations entre le fisc et les contribuables en leur accordant des garanties de procédures en matière fiscale. La Charte du contribuable vérifié a alors été créée en 1975. La loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977¹²⁷ a institué une Commission des infractions fiscales (CIF)¹²⁸ composée de magistrats, chargée de délivrer un avis, préalable aux poursuites pénales, qui lie le ministre des Finances¹²⁹. Un Comité du contentieux fiscal a également été créé, constitué de magistrats, chargé d'émettre des avis sur les demandes en remise gracieuse ou sur les propositions de transaction les plus importantes¹³⁰. D'autres mesures ont été prises, telles que l'envoi obligatoire d'un avis de vérification avant le début des opérations¹³¹. La loi du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés¹³² ainsi que la loi du 17 juillet 1978, portant diverses mesures d'amélioration des relations entre l'administration et le public¹³³ notamment en favorisant l'accès aux documents administratifs ont été prises en compte par l'administration fiscale¹³⁴. Enfin, à l'issue des travaux de la Commission Aicardi¹³⁵, la loi de finances rectificative n° 86-824 du 11 juillet 1986, la loi de finances n° 86-1317 du 30 décembre 1986 pour 1987 et la loi

¹²⁷ Loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière, JORF n° 0302 du 30 déc. 1977.

¹²⁸ V. *infra*, n° 151 et s.

¹²⁹ DI MALTA P., *Droit fiscal pénal*, Paris, PUF, coll. Fiscalité, 1992, p. 32.

¹³⁰ *Ibid.*

¹³¹ L. n° 77-1453, 29 déc. 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière, JORF n° 0302 du 30 déc. 1977, *Dr. fisc.*, 1978, n° 1, comm. 3.

¹³² Loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés, JORF n° 0006 du 7 janv. 1978.

¹³³ Loi n° 78-753 du 17 juillet 1978 portant diverses mesures d'amélioration des relations entre l'administration et le public et diverses dispositions d'ordre administratif, social et fiscal, JORF n° 0166 du 18 juill. 1978.

¹³⁴ LAMBERT T., « La réforme de 1948 : 60 ans de pérégrinations », in *Mélanges en l'honneur de Pierre BELTRAME*, Aix-en-Provence, PUAM, 2010, p. 267.

¹³⁵ Cette Commission a été créée par le Gouvernement en avril 1986 et avait pour mission d'améliorer les rapports entre les citoyens et les administrations fiscales et douanières. La Commission était présidée par M. Maurice Aicardi et comprenait des spécialistes en droit fiscal et douanier, des membres de l'administration et des tribunaux compétents. La Commission a remis son rapport en juillet 1986, comprenant plusieurs propositions. Certaines de ces propositions ont été reprises par les lois de 1986 et 1987, FOSSET A., Rapport Sénat n° 267, *sur le projet de loi modifiant les procédures fiscales et douanières*, 1987, p. 3.

n° 87-502 du 8 juillet 1987 dite Aicardi¹³⁶ modifiant les procédures fiscales et douanières ont été adoptées afin d'améliorer les garanties du contribuable¹³⁷.

52. La répression en matière fiscale n'a cessé, malgré tout, de s'intensifier¹³⁸. Le développement de l'informatique a permis à l'administration de moderniser ses moyens de traitement de l'information¹³⁹. Les directions nationales spécialisées ont pris en charge « *la répression des fraudes, dont les enjeux fiscaux sont les plus emblématiques ou les plus importants* »¹⁴⁰. Ainsi, le nombre de poursuites pénales déclenchées par l'administration fiscale a considérablement augmenté depuis la création de la Commission des infractions fiscales en passant de 543 en 1977 à 992 en 2008.

53. En définitive, la sanction pénale a trouvé une réelle unité depuis l'apparition des impôts synthétiques¹⁴¹. L'action pénale n'a cessé d'être exceptionnelle qu'avec le développement du contrôle fiscal dans les années 1950 et s'intensifiera à partir des années 1970¹⁴². La réorganisation de l'administration datant de 1948 et de 1969 a donc permis de développer l'action pénale. L'élaboration de la politique pénale en matière de fraude fiscale a ainsi été tributaire de l'administration fiscale, de son organisation ainsi que de l'efficacité du contrôle fiscal.

54. La prééminence du pouvoir administratif en matière de fraude fiscale se justifie par son rôle fondamental dans le « *domaine des finances de l'État moderne intervenant soit directement avec l'État providence, soit par l'intermédiaire d'autorités administratives indépendantes avec un « État régulateur* » »¹⁴³. L'administration représentant l'ensemble des agents et des services

¹³⁶ La loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 dite Aicardi modifiant les procédures fiscales et douanières, JORF n° 0157 du 9 juill. 1987 ; L. n° 87-502, 8 juill. 1987, *Dr. fisc.*, 1987, n° 31-32, comm. 1489.

¹³⁷ Pour plus de précisions, v. BRURON J., *Droits et garanties du contribuable vérifié*, Paris, LGDJ, coll. Systèmes, 1991, p. 10-15.

¹³⁸ HARDY C.H., *La répression en matière fiscale en France 1789-2019*, Paris, IRJS éditions, coll. Bibliothèque de l'IRJS - André Tunc, 2023, p. 403-404.

¹³⁹ LAMBERT T., « La réforme de 1948 : 60 ans de pérégrinations », in *Mélanges en l'honneur de Pierre BELTRAME*, Aix-en-Provence, PUAM, 2010, p. 267.

¹⁴⁰ *Ibid.*, p. 268.

¹⁴¹ TRISTRAM F., « La sanction fiscale pénale aux 19^{ème} et 20^{ème} siècles », in LAMBERT T. (dir.), *Les sanctions pénales fiscales*, Paris, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2007, p. 24.

¹⁴² *Ibid.* ; V. le tableau des statistiques 1991 de la DGI, TREMEUR M., *La politique publique du contrôle fiscal, analyse rétrospective sur les deux dernières décennies*, Paris, Economica, coll. Finances publiques, 1993, p. 197.

¹⁴³ LOPEZ C., *Droit pénal fiscal*, LGDJ, coll. Systèmes, 2012, p. 12 ; L'État providence « *est celui qui intervient activement dans les domaines économique et social dans le but d'assurer un bien-être à ses citoyens et de les protéger contre un certain nombre de risques liés à la vie en société (...) C'est à la suite des deux guerres et de la crise économique de 1929 que l'intervention de l'État s'est avérée indispensable et qu'il s'est imposé comme*

publics, est apparue essentielle dans la construction de l'État¹⁴⁴. Ainsi, selon Pierre Beltrame, « l'administration fiscale qui perçoit la quasi-totalité des recettes de l'État, qui participe à l'élaboration d'une foisonnante réglementation et qui interfère quotidiennement dans la vie des collectivités, des entreprises et des citoyens, constitue un élément essentiel du pouvoir de l'État. À ce titre, son rôle dépasse de loin celui d'une institution technique ».

55. Néanmoins, les dernières évolutions législatives ont renforcé considérablement le rôle de l'autorité judiciaire afin d'améliorer la lutte contre la fraude fiscale internationale.

B. Le renforcement du rôle de l'autorité judiciaire au XXI^e siècle

56. La crise financière mondiale, aussi appelée la « crise des subprimes », déclenchée en juillet 2007 aux États-Unis, a accentué les difficultés budgétaires de l'État français¹⁴⁵ et a ainsi marqué un tournant dans l'histoire de la lutte contre la fraude fiscale. En effet, face à la complexité et à l'internationalisation de la fraude, les pouvoirs publics ont pris conscience de son ampleur et ont manifesté leur souhait de renforcer les moyens de lutte contre la fraude.

57. Moins d'un an plus tard, une réorganisation inédite de l'administration fiscale a été mise en place ayant permis de renforcer la lutte contre la fraude. La Direction générale des Finances publiques (DGFIP) a alors été instituée par un décret d'avril 2008. Celle-ci est née de la fusion de la Direction générale des impôts (DGI) et de la Direction générale de la comptabilité publique (DGCP)¹⁴⁶ et est rattachée au ministère chargé de l'Économie et des Finances. La

la « providence » de la Société. (...) La période 1946-1974 est celle de l'apogée de l'État providence, de l'État garant de l'équilibre et du progrès sociaux, (...) l'État providence subit dans les années 80 une crise de légitimité, liée à son incapacité à produire de la solidarité », ALCAUD D., BOUVET L., *Dictionnaire de sciences politiques*, Paris, Sirey, coll. Dictionnaires Sirey, 2^e éd., 2010, p. 149-152 ; Pour plus de précisions sur la notion d'État providence, v. notamment, EWALD F., *L'État providence*, Paris, Grasset, 1986, 609 p. ; ESPING-ANDERSEN G., *Trois leçons sur l'État-providence*, Paris, Le Seuil, coll. La République des idées, 2008, 144 p. ; ROSANVALLON P., *La nouvelle question sociale. Repenser l'État providence*, Paris, Le Seuil, 1998, 223 p. ; S'agissant de l'« État régulateur », la formule « évoque la vision nouvelle de l'État consécutive au déclin de l'État-providence : à un État omniprésent dans la vie sociale aurait succédé un État « modeste », dont la fonction serait avant tout d'assurer la préservation des grands équilibres économiques et sociaux dans un monde où l'incertitude domine ; l'État régulateur romprait ainsi avec l'interventionnisme et le dirigisme qui ont été la marque de l'État-providence », CHEVALLIER J., « L'État régulateur », *RFAP*, 2004/3, n° 111, p. 473 ; V. également, CHEVALLIER J., *Science administrative*, Paris, Puf, coll. Themis, 2019, p. 222.

¹⁴⁴ ALCAUD D., BOUVET L., *Dictionnaire de sciences politiques*, op. cit., p. 7 ; Selon Max Weber, « le grand État moderne dépend techniquement de manière absolue de sa base bureaucratique », ALCAUD D., BOUVET L., *Dictionnaire de sciences politiques*, op. cit., p. 7.

¹⁴⁵ V. HARDY C.H., *La répression en matière fiscale en France 1789-2019*, Paris, IRJS éditions, coll. Bibliothèque de l'IRJS - André Tunc, 2023, p. 405, n° 577-578.

¹⁴⁶ Décret n° 2008-310 du 3 avril 2008 relatif à la direction générale des finances publiques, JORF n° 0080 du 4 avr. 2008.

DGFiP était composée de 130 000 agents en 2008¹⁴⁷ contre 95 000 agents¹⁴⁸ en 2023¹⁴⁹. La fusion de 2008, « lancée dans le cadre de la révision générale des politiques publiques (RGPP), a été une des plus grandes réformes de l'administration d'État de ces dernières années »¹⁵⁰, et a ainsi eu pour conséquence d'améliorer l'organisation du contrôle fiscal et de renforcer les moyens de lutte contre la fraude¹⁵¹.

58. Outre la modernisation de l'administration fiscale, la répression pénale de la fraude fiscale s'est considérablement intensifiée ces dernières années. En effet, le législateur a adopté plusieurs mesures permettant de renforcer les moyens de lutte contre la fraude fiscale, tant sur le plan national qu'international¹⁵².

59. Il en est ainsi de la procédure de flagrance fiscale¹⁵³, de la création de la procédure judiciaire d'enquête fiscale¹⁵⁴, de l'instauration d'une Brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF)¹⁵⁵, de la mise en place d'un procureur de la République financier¹⁵⁶, de la création de circonstances aggravantes du délit de fraude fiscale¹⁵⁷, du

¹⁴⁷ DGFiP, *Rapport d'activité 2008*, p. 3.

¹⁴⁸ DGFiP, *Rapport d'activité 2023*, p. 52.

¹⁴⁹ Depuis le 4 mars 2024, la DGFiP est dirigée par Amélie Verdier.

¹⁵⁰ Cour des comptes, Rapport public thématique, *La DGFiP, dix ans après la fusion, une transformation à accélérer*, 2018, p. 10.

¹⁵¹ Cour des comptes, Rapport public annuel 2016, t. II, p. 357-394.

¹⁵² Cour des comptes, Rapport, *La fraude aux prélèvements obligatoires*, 2019, p. 87 et s. ; BOUSARDO V., MAES M., « Pénalisation de la fraude fiscale : la fin justifie-t-elle les moyens ? », *Dr. pén.*, 2018, n° 10, dossier 9 ; GUTMANN D., « La pénalisation du droit fiscal : mythe ou réalité ? », *Dr. fisc.*, 2011, n° 4, 122 ; VERGNET N., « La fraude fiscale. Vers une pénalisation accrue du droit fiscal ? », *Cah. dr. entr.*, 2020, n° 1, dossier 1 ; AYRAULT L., « La pénalisation de la lutte contre la fraude fiscale », *REIDF*, 2015, n° 1, p. 36-42 ; GIRONDEAU L., *Contribution à l'étude de la pénalisation du droit fiscal*, Paris, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2021, 514 p.

¹⁵³ Art. 15 de la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007.

¹⁵⁴ Loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, JORF n° 0303 du 31 déc. 2009 ; Ainsi que l'a souligné le Professeur Ayrault, la création de la qualité d'officier fiscal judiciaire traduit seulement la volonté politique de doter les services de police judiciaire d'un appui technique. Il ne s'agit pas d'une pénalisation de l'Administration fiscale mais plutôt d'une « fiscalisation » de la police judiciaire, AYRAULT L., « La pénalisation de la lutte contre la fraude fiscale », *REIDF*, 2015, n° 1, p. 36-39.

¹⁵⁵ Décret n° 2010-1318 du 4 novembre 2010 portant création d'une brigade nationale de répression de la délinquance fiscale, JORF n° 0257 du 5 nov. 2010.

¹⁵⁶ Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, JORF n° 0284 du 7 déc. 2013 ; Loi organique n° 2013-1115 du 6 décembre 2013 relative au procureur de la République financier, JORF n° 0284 du 7 déc. 2013.

¹⁵⁷ Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, JORF n° 0284 du 7 déc. 2013.

renforcement des pouvoirs d'enquête¹⁵⁸, de l'aggravation des sanctions pénales¹⁵⁹, ou encore du renforcement de la coopération internationale¹⁶⁰.

60. Toutes ces mesures s'inscrivent dans le cadre d'un mouvement dit de « *pénalisation* » du droit fiscal, entendue au sens large¹⁶¹, désigné par la doctrine ainsi que les praticiens¹⁶². Ces mesures visent essentiellement à renforcer le rôle de l'autorité judiciaire afin de mieux lutter contre la fraude fiscale internationale¹⁶³.

61. La loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 a poursuivi le mouvement de pénalisation du droit fiscal en modifiant l'arsenal législatif destiné à renforcer la lutte contre la fraude¹⁶⁴. Un triple objectif a été visé par la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018, à savoir « *mieux détecter, appréhender, et sanctionner la fraude* »¹⁶⁵.

62. Des moyens de détection de la fraude ont ainsi été renforcés, avec notamment la création d'une police fiscale dénommée le Service d'enquêtes judiciaires des finances (SEJF), qui a été institué par décret n° 2019-460 du 16 mai 2019¹⁶⁶ et rattaché au ministère du Budget. Les dispositifs d'échanges d'informations entre administrations, organismes et autorités chargées

¹⁵⁸ Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, JORF n° 0284 du 7 déc. 2013.

¹⁵⁹ Loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012, JORF n° 0064 du 15 mars 2012 ; Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, JORF n° 0284 du 7 déc. 2013 ; Loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018, JORF n° 0305 du 31 déc. 2017 ; Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, JORF n° 0246 du 24 oct. 2018.

¹⁶⁰ GUTMANN D., « La pénalisation du droit fiscal : mythe ou réalité ? », *Dr. fisc.*, 2011, n° 4, 122.

¹⁶¹ V. les différentes acceptions du terme pénalisation, GIRONDEAU L., *Contribution à l'étude de la pénalisation du droit fiscal*, Paris, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2021, p. 15-21.

¹⁶² BOUSARDO V., MAES M., « Pénalisation de la fraude fiscale : la fin justifie-t-elle les moyens ? », *Dr. pén.*, 2018, n° 10, dossier 9 ; GUTMANN D., « La pénalisation du droit fiscal : mythe ou réalité ? », *Dr. fisc.*, 2011, n° 4, 122 ; VERGNET N., « La fraude fiscale. Vers une pénalisation accrue du droit fiscal ? », *Cah. dr. entr.*, 2020, n° 1, dossier 1 ; Pour une conception restrictive du terme pénalisation de la lutte contre la fraude fiscale, v. AYRAULT L., « La pénalisation de la lutte contre la fraude fiscale », *REIDF*, 2015, n° 1, p. 36-42.

¹⁶³ Cour des comptes, Référé n° 67603, *sur les services de l'État et la lutte contre la fraude fiscale internationale*, 2013 ; Cour des comptes, Rapport, *La fraude aux prélèvements obligatoires*, 2019.

¹⁶⁴ Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, JORF n° 0246 du 24 oct. 2018 ; GIRONDEAU L., *Contribution à l'étude de la pénalisation du droit fiscal*, Paris, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2021, 514 p.

¹⁶⁵ DARMANIN G., *Projet de loi SENAT n° 385, relatif à la lutte contre la fraude*, 2018, p. 5 ; GALLOIS J., « Fraude fiscale : non-cumul des sanctions pénales et fiscales en présence de faits de faible gravité », *D. actualité*, 2022.

¹⁶⁶ Décret n° 2019-460 du 16 mai 2019 portant création d'un service à compétence nationale dénommé « service d'enquêtes judiciaires des finances », JORF n° 0114 du 17 mai 2019 ; Le SEJF a été remplacé par un service à compétence nationale dénommé « *Office national anti-fraude* » (ONAF), institué décret n° 2024-235 du 18 mars 2024 et rattaché conjointement au directeur général des douanes et droits indirects et au directeur général des finances publiques.

de la lutte contre la fraude ont également été renforcés par le législateur en ouvrant un accès direct à certains fichiers de la DGFIP contenant des données patrimoniales utiles à la lutte contre la fraude¹⁶⁷.

63. Afin de mieux appréhender les infractions, les procédures judiciaires accélérées, à savoir la comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC)¹⁶⁸ et la convention judiciaire d'intérêt public (CJIP)¹⁶⁹ ont été étendues au délit de fraude fiscale¹⁷⁰. Le verrou de Bercy a également été modifié¹⁷¹, ce qui constitue une des innovations majeures de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018.

64. Les sanctions ont également été durcies par la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018. Sur le volet fiscal, le « *name and shame* »¹⁷² a été mis en place permettant la publication des sanctions fiscales appliquées aux personnes morales sur le site internet de l'administration à raison de manquements graves¹⁷³, une sanction administrative pour les tiers concourant à la réalisation de la fraude a été créée¹⁷⁴ et la faculté transactionnelle de l'administration fiscale a été rétablie en cas de poursuites pénales¹⁷⁵. Sur le volet pénal, le montant de l'amende a pu être porté au double du produit tiré de l'infraction tant en cas de fraude fiscale simple qu'aggravée¹⁷⁶, la peine de publication du jugement de condamnation est devenue obligatoire¹⁷⁷.

65. Toutes ces mesures tendent principalement à renforcer le rôle de l'autorité judiciaire dans la lutte contre la fraude fiscale.

¹⁶⁷ Art. 6 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018, Désormais, bénéficient notamment de cet accès direct à certains fichiers de la DGFIP (tels que la base PATRIM (recherche des transactions immobilières), la base BNDP (base nationale des données patrimoniales), le fichier FICOPA (fichier national des comptes bancaires et assimilés), le fichier FICOVIE (fichier des contrats d'assurance vie)), les assistants spécialisés affectés au sein des juridictions (il s'agit « *des agents de l'administration fiscale affectés, par application de l'article 706 du code de procédure pénale, au sein des juridictions spécialisées dans la lutte contre la délinquance économique et financière* », CARIOU É., Rapport AN n° 1212, *sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude*, 2018, p. 96), ou encore les officiers et agents de police judiciaire qui bénéficiaient déjà de l'accès aux fichiers FICOPA et FICOVIE.

¹⁶⁸ Art. 24 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018.

¹⁶⁹ Art. 25 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018.

¹⁷⁰ GALLOIS J., « Fraude fiscale : non-cumul des sanctions pénales et fiscales en présence de faits de faible gravité », D. *actualité*, 2022.

¹⁷¹ V. *infra*, n° 257 et s.

¹⁷² Littéralement, « *nommer et couvrir de honte* ».

¹⁷³ Art. 18 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018.

¹⁷⁴ Art. 19 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018.

¹⁷⁵ Art. 35 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018.

¹⁷⁶ Art. 23 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018.

¹⁷⁷ Art. 16 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018.

66. En définitive, après avoir constaté la prééminence de l'administration fiscale, les derniers changements législatifs semblent marquer un retour prééminent de l'autorité judiciaire dans la lutte contre la fraude fiscale¹⁷⁸.

Section II : L'intérêt de la recherche

67. Afin d'appréhender au mieux l'intérêt de la recherche, il convient de préciser les prémices de la réflexion (I), la délimitation du sujet (II), la méthodologie retenue (III), l'intérêt du sujet (IV) ainsi que sa problématisation (V).

I. Les prémices de la réflexion

68. Une des mesures principales prises par la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018, semblerait être l'illustration parfaite du renforcement du rôle de l'autorité judiciaire en matière de fraude fiscale. Il s'agit de la modification du mécanisme emblématique du verrou de Bercy.

69. À l'origine, le verrou de Bercy a été instauré par la loi du 25 juin 1920¹⁷⁹ et permettait à l'administration fiscale de disposer du monopole de l'initiative des poursuites en matière de fraude fiscale. Seule cette dernière avait donc la faculté de demander l'engagement des poursuites en la matière. Afin d'éviter le risque d'arbitraire de l'administration fiscale et d'encadrer ses pouvoirs en cas de poursuites judiciaires, la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière¹⁸⁰ a créé la Commission des infractions fiscales. La poursuite du délit de fraude fiscale a alors été subordonnée à une plainte préalable de l'administration fiscale, qui ne pouvait « *sous peine d'irrecevabilité* »¹⁸¹ être déposée qu'après un avis conforme de la CIF, saisie par le ministre du Budget.

¹⁷⁸ V. LOPEZ C., *Droit pénal fiscal*, LGDJ, coll. Systèmes, 2012, p. 12.

¹⁷⁹ Article 112 de la loi du 25 juin 1920 portant création de nouvelles ressources fiscales.

¹⁸⁰ Loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière, JORF n° 0302 du 30 déc. 1977.

¹⁸¹ Art. L. 228, al. 1^{er} du LPF modifié par l'article 9 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013, « *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* ».

70. Près d'un siècle après la création du verrou de Bercy, le législateur a souhaité modifier ce mécanisme dans le but « *d'accroître les prérogatives du parquet concernant le déclenchement des poursuites des infractions de fraude fiscale* »¹⁸². Cela conduit nécessairement à s'interroger, sur les raisons qui ont justifié, d'abord l'instauration du verrou de Bercy, ou l'octroi du monopole de l'initiative des poursuites à l'administration fiscale, puis la modification de ce mécanisme. Enfin, se pose la question de savoir s'il était nécessaire de modifier le verrou de Bercy.

71. Afin de « *« desserrer » le « verrou de Bercy »* »¹⁸³, l'article 36 de la loi du 23 octobre 2018 a instauré un dispositif de dénonciation obligatoire pour les faits de fraude fiscale les plus graves par l'administration fiscale au parquet, ce qui a eu pour conséquence de transférer le monopole de l'initiative des poursuites au parquet pour ce type de fraude¹⁸⁴.

72. Par conséquent, il convient de se demander, s'agissant de la sélection des dossiers à profil pénal, si un éventuel changement de philosophie de l'administration fiscale a eu lieu après la réforme du verrou de Bercy. En outre, l'administration ne disposant plus du monopole de l'initiative des poursuites pour les cas de fraude fiscale les plus graves, cela signifie-t-il que cette dernière n'endosse plus qu'un rôle secondaire dans la détermination de la stratégie de poursuite ? Autrement dit, le rôle de l'autorité judiciaire est-il devenu prééminent sur celui de l'administration fiscale dans le cadre de la détermination de la politique pénale en matière de fraude fiscale ?

73. Par ailleurs, la réforme du verrou de Bercy a entraîné un accroissement des dossiers transmis au parquet, conformément à l'objectif poursuivi par le législateur.

74. Il est ainsi légitime de se demander si le parquet ainsi que les services d'enquête de police disposent des capacités adéquates pour traiter d'un volume de dossiers de fraude fiscale plus important. Une analyse portant sur l'organisation et les moyens mis à disposition des différents

¹⁸² CARIOU É., Rapport AN n° 1212, *sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude*, 2018, p. 363 Pour une comparaison internationale des procédures de poursuites des infractions fiscales, réalisée par la DGFIP, v. CARIOU É., Rapport AN n° 982, *sur les procédures de poursuite des infractions fiscales*, 2018, p. 97 et s.

¹⁸³ Cons. const., Commentaire de la décision n° 2019-804 QPC du 27 septembre 2019, *Association française des entreprises privées (AFEP)*, p. 6.

¹⁸⁴ Pour plus de précisions, sur la modification du verrou de Bercy, v. *infra*, n° 257 et s.

parquets et services d'enquête en matière de délinquance économique et financière a alors été menée dans la présente étude.

75. Il est apparu dans le cadre de cette analyse, que la majorité des affaires de fraude fiscale, de faible ou moyenne complexité, est traitée par des parquets ainsi que des services d'enquête de droit commun, non spécialisés. Des référents fraude fiscale¹⁸⁵ ont été mis à disposition des parquets afin de faciliter le traitement des dossiers.

76. Seule une minorité des affaires de fraude fiscale, qui sont les plus complexes, est traitée par les parquets près les tribunaux spécialisés¹⁸⁶ ou par un nouvel acteur devenu incontournable, instauré par la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013¹⁸⁷ et la loi organique n° 2013-1115 du 6 décembre 2013¹⁸⁸, le procureur national financier spécialisé.

77. L'apparition relativement récente de services d'enquête spécialisés, que sont la Brigade nationale de répression de la délinquance financière (BNRDF)¹⁸⁹ et le Service d'enquêtes judiciaires des finances (SEJF)¹⁹⁰ devenu l'Office national anti-fraude (ONAF)¹⁹¹ à compter du 1^{er} mai 2024, ont permis la prise en charge des dossiers de fraude fiscale les plus complexes. Ces services se caractérisent par l'affectation d'officiers fiscaux judiciaires qui sont habilités à effectuer des enquêtes judiciaires en utilisant les prérogatives de police judiciaire dans le cadre de la procédure dite de « *police fiscale* ».

¹⁸⁵ Ils constituent les interlocuteurs privilégiés de la DGFIP, v. *infra*, n° 370.

¹⁸⁶ Sont visés les parquets des Juridictions interrégionales spécialisées (JIRS), et de la Juridiction nationale chargée de la lutte contre la criminalité organisée (JUNALCO).

¹⁸⁷ Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, JORF n° 0284 du 7 déc. 2013

¹⁸⁸ Loi organique n° 2013-1115 du 6 décembre 2013 relative au procureur de la République financier, JORF n° 0284 du 7 déc. 2013.

¹⁸⁹ Créée par le décret n° 2010-1318 du 4 novembre 2010 portant création d'une brigade nationale de répression de la délinquance fiscale, JORF n° 0257 du 5 nov. 2010, et rattachée au ministère de l'Intérieur.

¹⁹⁰ Créé par l'article 2 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 ainsi que par le décret n° 2019-460 du 16 mai 2019 portant création d'un service à compétence nationale dénommé « service d'enquêtes judiciaires des finances », JORF n° 0114 du 17 mai 2019, et rattaché au ministère du Budget.

¹⁹¹ Créé par la loi n° 2023-610 du 18 juillet 2023 visant à donner à la douane les moyens de faire face aux nouvelles menaces, JORF n° 0165 du 19 juill. 2023 ainsi que par le décret n° 2024-235 du 18 mars 2024 portant création d'un service à compétence nationale dénommé « Office national anti-fraude », JORF n° 0067 du 20 mars 2024, et rattaché conjointement au directeur général des douanes et droits indirects et au directeur général des finances publiques.

78. D'une manière générale, l'organisation des parquets et des services d'enquête précités¹⁹² qui constituent les autorités pénales compétentes en la matière, en charge de l'enquête, semble dès ce stade, inadaptée pour détecter efficacement les affaires de fraude fiscale.

79. Ces éléments constituent les bases de la réflexion de la présente étude et ont justifié de mener un travail de recherche. À travers ces éléments, il est alors possible de procéder à la délimitation du sujet.

II. La délimitation du sujet

80. Le mécanisme du verrou de Bercy, étant au cœur de la présente étude, l'analyse de son champ d'application permet de déduire la délimitation du sujet.

81. S'agissant des impôts concernés par le mécanisme du verrou de Bercy, il est indiqué, aux termes des dispositions du premier alinéa de l'ancien article L. 228 du LPF¹⁹³, 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'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* ». L'article 36 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 a repris ces dispositions au II du nouvel article L. 228 du LPF, uniquement pour des faits de fraude fiscale de moindre importance, ne répondant pas aux critères de dénonciation obligatoire issus du I de l'article L. 228 du LPF. Les procédures de dénonciation obligatoire pour les faits de fraude fiscale les plus graves¹⁹⁴, de plainte d'office (sans avis de la CIF) en cas de présomptions caractérisées de fraude fiscale¹⁹⁵, et

¹⁹² À titre de précision, l'article 12 du Code de procédure pénale (CPP) dispose que « *la police judiciaire est exercée sous la direction du procureur de la République* ». La police judiciaire est rattachée à l'autorité judiciaire. Conformément aux dispositions de l'article 15 du CPP, la police judiciaire comprend les officiers de police judiciaire, les agents de police judiciaire et les agents de police judiciaire adjoints, ainsi que les fonctionnaires et agents auxquels sont attribués par la loi certaines fonctions de police judiciaire. Cette dernière catégorie vise les agents des services fiscaux, habilités à effectuer des enquêtes judiciaires sur réquisition du procureur de la République ou sur commission rogatoire du juge d'instruction. Ces agents des services fiscaux sont alors placés exclusivement sous la direction du procureur de la République, sous la surveillance du procureur général et sous le contrôle de la chambre de l'instruction (CPP, art. 28-2), v. notamment, DESPORTES F., LAZERGES-COUSQUER L., *Traité de procédure pénale*, Paris, Économica, coll. Corpus droit privé, 4^{ème} éd., 2015, 2464 p. 611 et s.

¹⁹³ LPF, art. L. 228, dans sa version en vigueur du 8 déc. 2013 au 25 oct. 2018.

¹⁹⁴ LPF, art. L. 228, I.

¹⁹⁵ LPF, art. L. 228, II, al. 5.

d'« *aubaine* »¹⁹⁶ en cas de fraudes fiscales connexes, modifiées par la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018, ont en principe le même champ d'application¹⁹⁷.

82. La présente étude concerne alors les impôts directs, la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et les autres taxes sur le chiffre d'affaires, les droits d'enregistrement, la taxe de publicité foncière et les droits de timbre. Une attention toute particulière sera portée à la TVA en raison de l'instauration récente du Parquet européen¹⁹⁸ qui est compétent en matière de fraude transfrontalière à la TVA. Les enjeux financiers pour ce type de fraude sont très élevés pour les États membres et constituent ainsi une de leurs préoccupations majeures. Selon la Commission européenne, « *la fraude représente annuellement une perte d'environ 140 milliards d'euros de recettes de TVA pour les États membres* »¹⁹⁹.

83. S'agissant des infractions visées, sont soumis au mécanisme du verrou de Bercy, le délit général de fraude fiscale prévu à l'article 1741 du CGI, les délits assimilés au délit général de fraude fiscale²⁰⁰ comme le délit comptable issu des dispositions du 1° de l'article 1743 du CGI ainsi que les « *délits spéciaux afférents à des infractions particulières à chaque groupe d'impôts ou taxes* »²⁰¹.

84. Afin de mesurer l'efficacité du mécanisme du verrou de Bercy, il a été jugé judicieux d'analyser également les infractions qui échappent à ce mécanisme. Il en est ainsi des délits de droit commun de nature fiscale (tels que le blanchiment de fraude fiscale²⁰² ou encore l'escroquerie à la TVA²⁰³) ainsi que des fraudes fiscales connexes (sous réserve de certaines conditions) depuis la loi du 23 octobre 2018, pour lesquels le ministère public peut librement mettre en mouvement l'action publique sans formalité administrative préalable.

¹⁹⁶ LPF, art. L. 228 C.

¹⁹⁷ V. DETRAZ S., « Impôts.- Procédure », *JCl. Lois pénales spéciales*, fasc. 50, n° 126.

¹⁹⁸ Règlement (UE) 2017/1939 du Conseil du 12 octobre 2017 mettant en œuvre une coopération renforcée concernant la création du Parquet européen, JOUE du 31 octobre 2017, L 283/1.

¹⁹⁹ TANGUY L., Rapport d'information n° 3585, *sur le projet de loi relatif au Parquet européen et à la justice pénale spécialisée*, 2020, p. 8 ; Commission européenne, *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States*, 2020.

²⁰⁰ Pour plus de précisions, sur le champ d'application relatif aux infractions visées en fonction des quatre procédures précitées V. DETRAZ S., « Impôts.- Procédure », *JCl. Lois pénales spéciales*, fasc. 50, n° 126.

²⁰¹ BOI-CF-INF-40-10 §10 dans sa version en vigueur du 27 juin 2019 à aujourd'hui ; CGI, art. 1771 à 1778, 1783 A et 1783 B, 1789, 1837 à 1839 et 1840 O à 1840 Q.

²⁰² Cass. crim., 20 févr. 2008, n° 07-82.977, *Talmon*, D. 2008. 1585, note C. Cutajar.

²⁰³ Cass. crim., 19 oct. 1987, n° 85-94.605, *Giraud et a.*, *Bull. crim.* n° 353 ; Dr. fisc. 1988, comm. 1293 ; RJF 10/1988, n° 1175.

85. Néanmoins, en matière d'infractions pénales fiscales, l'outil statistique permettant de mesurer l'efficacité de la politique pénale, présente de nombreuses lacunes²⁰⁴. Pour cette raison, la présente étude traite à titre principal du délit de fraude fiscale et procède à des comparaisons avec les autres infractions précitées uniquement lorsque l'outil statistique le permet, ce qui permet de mieux mesurer l'efficacité du verrou de Bercy et de mieux appréhender le rôle de l'administration fiscale.

86. Une fois les bases de la réflexion posées et la délimitation du sujet fixée, la méthodologie retenue dans la présente étude peut être précisée.

III. La méthodologie retenue

87. À l'aune des dernières évolutions législatives renforçant le rôle de l'autorité judiciaire, la présente étude consiste à réinterroger la place de l'administration fiscale dans la détermination de la politique pénale en matière de fraude fiscale. Les derniers changements législatifs ont-ils réellement remis en cause le caractère prééminent du rôle de l'administration fiscale par rapport à celui de l'autorité judiciaire ?

88. Pour répondre à cette question, il a fallu appréhender le rôle de l'administration fiscale et celui de l'autorité judiciaire, à chaque stade de la procédure pénale fiscale. D'abord, au stade de la détection de la fraude fiscale²⁰⁵, puis de la poursuite de la fraude.

89. Pendant la phase de poursuite, le dossier de fraude fiscale passe des mains du parquet à celles du juge pénal. Ont alors successivement été examinées les décisions prises par ces deux acteurs, en observant l'éventuelle influence que pouvaient avoir l'administration fiscale et le juge de l'impôt sur les décisions du parquet et du juge pénal.

90. Ont ensuite fait l'objet d'une analyse approfondie, plus généralement les actions administrative et pénale. Dans cette perspective, en tout premier lieu, il est apparu nécessaire, six ans après la réforme de 2018, de réinterroger la pratique de l'administration fiscale sous l'angle de la répression fiscale et pénale. La loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 a-t-elle changé cette pratique ? Les jurisprudences constitutionnelle et européenne ont-elles contraint celle-ci ?

²⁰⁴ V. *infra*, n° 98.

²⁰⁵ Cette phase a déjà été abordée, v. *supra*, n° 68 et s.

Ou, au contraire, la pratique de l'administration fiscale a-t-elle inspiré la position du Conseil constitutionnel, de la Cour européenne des droits de l'homme ou encore celle de la Cour de justice de l'Union européenne ?

91. En deuxième lieu, une analyse a dû être menée afin de mesurer l'efficacité de la répression pénale. Dans ce cadre, un examen particulier et attentif a été porté sur le prononcé de la sanction pénale par le juge, en cas de cumul des sanctions pénale et fiscale, à la lumière du principe de proportionnalité des peines. Une décision récente du 5 février 2024 rendue par le Conseil d'État²⁰⁶ autorisant le juge administratif de l'impôt à moduler les sanctions fiscales doit être ici signalée dans la mesure où celle-ci a clairement modifié les solutions retenues en pratique.

92. La répression pénale, cette fois prise dans son ensemble, a ensuite été analysée dans le cadre du procès pénal ou d'une justice négociée.

93. Cette analyse approfondie a permis de conclure que la répression fiscale est prépondérante sur la répression pénale. Par conséquent, il en a été déduit que la lutte contre la fraude supposait nécessairement, et à titre principal, d'améliorer l'action administrative tant sur le plan national qu'international.

94. À cet effet, et en définitive, un état des lieux de l'action administrative a d'abord dû être dressé, avant d'identifier les pistes d'amélioration de celle-ci.

95. Sur le plan national, une analyse des résultats bruts du contrôle est alors apparue indispensable. Des pistes d'amélioration de ces résultats ont également été identifiées, à travers un examen des moyens technologiques et humains de détection de la fraude, mis à disposition de la DGFIP, ainsi que des outils fiscaux et pénaux de négociation permettant d'améliorer le recouvrement du contrôle fiscal.

96. Sur le plan international, un bilan de la coopération administrative internationale a été établi, permettant de dégager les évolutions majeures tendant à renouveler l'assistance administrative en matière fiscale. Face aux lacunes constatées de la coopération administrative internationale, le développement de son réseau et de ses moyens technologiques a alors fait

²⁰⁶ CE, 5 févr. 2024, n° 472284.

l'objet d'un examen attentif. Cette analyse a conduit d'une part, à questionner la place des services d'enquête administratifs, des signalements privés (tels que les aviseurs fiscaux et les lanceurs d'alerte) ainsi que de la coopération judiciaire pénale, qui permettent de mieux lutter contre la fraude fiscale internationale en apportant leur appui, et d'autre part à prendre conscience de la puissance des outils technologiques et de leur nécessaire adaptation à l'échelle nationale et internationale.

97. En définitive, se pose la question de savoir si les efforts déjà fournis dans le cadre de l'amélioration de l'action administrative tendent vers une nouvelle orientation du contrôle fiscal ainsi que vers une nouvelle coopération administrative internationale ?

98. La méthodologie retenue dans la présente étude a toutefois été contrainte par l'insuffisance des statistiques publiées en matière fiscale et pénale. En effet, en France, l'absence d'une estimation statistique de la fraude empêche d'apprécier l'efficacité des dispositifs de lutte contre la fraude²⁰⁷. De plus, les statistiques publiées en matière pénale, apparaissent également insuffisantes dans la mesure où celles-ci, soit ne visent pas uniquement la fraude fiscale, soit ne sont pas suffisamment détaillées.

99. Les résultats présentés dans la présente étude rendent compte de cette difficulté.

100. À ce stade, il convient désormais de préciser l'intérêt du sujet.

IV. L'intérêt du sujet

101. Plusieurs thèses ont été réalisées en droit pénal fiscal²⁰⁸. Mais aucune de ces thèses n'a analysé cette matière à travers le prisme de l'administration fiscale. C'est tout l'intérêt de la présente étude.

²⁰⁷ Cour des comptes, Rapport public thématique, *La détection de la fraude fiscale des particuliers, Une incontestable modernisation des méthodes, des résultats encore insuffisants*, 2023, p. 46 ; Cour des comptes, Rapport, *La fraude aux prélèvements obligatoires*, 2019.

²⁰⁸ KLEIN G., *La répression de la fraude fiscale, étude sur le particularisme du droit pénal des impôts*, Thèse, Nancy, 1975, 657 p. ; CHIARI J., *La répression des infractions fiscales : sanctions administratives et sanctions pénales*, Thèse, Toulouse I, 1999, 431 p. ; TURPIN M., *La légitime répression de la fraude fiscale*, Thèse, Aix-Marseille III, 2011, 487 p. ; BURGER J., *Les délits pénaux fiscaux : une mise en perspective des droits français, luxembourgeois et internationaux*, Thèse, Nancy II, 2011, 385 p. ; GIRONDEAU L., *Contribution à l'étude de la pénalisation du droit fiscal*, Paris, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2021, 514 p. ; DE SAINT-LÉGER M., *L'articulation des procédures pénale et fiscale*, Thèse, Bordeaux, 2022, 506 p. ; HARDY C.H., *La répression en matière fiscale en France 1789-2019*, Paris, IRJS éditions, coll. Bibliothèque de l'IRJS - André Tunc, 2023, 816

102. L'administration occupe une place centrale dans la construction de l'État. Le concept d'État « est généralement utilisé pour faire référence à des formes d'organisation politique caractérisées par une forte spécialisation des rôles de gouvernement, et par l'existence d'une bureaucratie »²⁰⁹. Or, la bureaucratie « désigne littéralement un mode de gouvernement par les bureaux, c'est-à-dire par l'Administration »²¹⁰. Cette notion a conduit à l'émergence de deux visions antagonistes portées par Hegel et Marx. Selon Hegel, la bureaucratie est un « instrument de rationalisation de la société »²¹¹, tandis que pour Marx, il s'agirait d'un « instrument au service d'intérêts particuliers »²¹².

103. Cette opposition a nourri également les débats entre sociologues. En effet, le sociologue allemand Max Weber a considéré la bureaucratie « comme l'exemple même d'un système rationnel et efficace »²¹³. Selon lui, la légitimité de la bureaucratie « découle de l'émergence d'une rationalité de type technique et légal comme principe de gestion des affaires publiques. La bureaucratie comme idéal type se caractérise par un certain nombre de traits dont l'impersonnalité des fonctions, l'universalisme des règles, la hiérarchie de l'autorité et la compétence professionnelle spécialisée »²¹⁴. Cette vision de la bureaucratie a été critiquée par R. K Merton, sociologue américain, qui a estimé que « ce mode d'organisation tend à produire une « personnalité bureaucratique », c'est-à-dire un comportement purement routinier qui suit la lettre du règlement au détriment de son esprit »²¹⁵. Aussi, le sociologue français Michel Crozier en 1963, a affirmé qu'une « organisation bureaucratique serait une organisation qui n'arrive pas à se corriger en fonction de ses erreurs »²¹⁶. L'organisation bureaucratique serait « un système qui, à force d'impersonnalité et de centralisation, deviendrait contre-

p. ; LUCIDARME A., *Fraude fiscale et droit pénal : méthode pour une meilleure articulation des répressions*, Thèse, Lille, 2023, 596 p.

²⁰⁹ ALCAUD D., BOUVET L., *Dictionnaire de sciences politiques*, Paris, Sirey, coll. Dictionnaires Sirey, 2^e éd., 2010, p. 140 ; v. CHEVALLIER J., *L'État post-moderne*, Paris, LGDJ, coll. Droit et société, 2023, 336 p.

²¹⁰ ALCAUD D., BOUVET L., *Dictionnaire de sciences politiques*, op. cit., p. 21 ; CHEVALLIER J., *Science administrative*, Paris, Puf, coll. Themis, 2019, p. 22-23.

²¹¹ ALCAUD D., BOUVET L., *Dictionnaire de sciences politiques*, op. cit., p. 21 ; v. HEGEL, *Principes de la philosophie du droit*, 1821.

²¹² ALCAUD D., BOUVET L., *Dictionnaire de sciences politiques*, op. cit., p. 21, v. MARX, *Contribution à la critique de la philosophie du droit d'Hegel*, 1844.

²¹³ ALCAUD D., BOUVET L., *Dictionnaire de sciences politiques*, op. cit., p. 22, v. WEBER M., *Économie et société*, 1922 ; CHEVALLIER J., *Science administrative*, op. cit., p. 22-23 ; BEZES P. *Réinventer l'État. Les réformes de l'administration française (1962-2008)*, Paris, Puf, coll. Le lien social, 2009, p. 17.

²¹⁴ DUPUY F., THOENIG J.C., *Sociologie de l'administration française*, Paris, A. Colin, coll. U., p. 60.

²¹⁵ ALCAUD D., BOUVET L., *Dictionnaire de sciences politiques*, op. cit., p. 23, v. *Bureaucratic Structure and Personality*, Social Forces, 1940 ; CHEVALLIER J., *Science administrative*, op. cit., p. 23.

²¹⁶ CROZIER M., *Le phénomène bureaucratique*, 1963, p. 229 ; DUPUY F., THOENIG J.C., *Sociologie de l'administration française*, op. cit., p. 61.

productif»²¹⁷. En raison de son rôle essentiel dans la construction de l'État, l'Administration est en réalité perçue comme un enjeu politique²¹⁸.

104. À travers la réforme du verrou de Bercy, c'est évidemment le rôle de l'administration fiscale qui a été remis en cause. Il a été reproché à l'administration fiscale « *de protéger la classe politique au détriment des petits contribuables du fait de son pouvoir discrétionnaire dans l'engagement des poursuites pénales face à l'autorité judiciaire qui n'est pas en mesure d'engager des poursuites pour fraude fiscale* »²¹⁹. La bureaucratie, dans son acception la plus critiquée, est ainsi dénoncée. Celle-ci désignerait alors un mode d'organisation qui tendrait à favoriser certains aux dépens d'autres, et « *c'est cet effet pervers que dénoncent ceux qui s'inquiètent de la monopolisation du pouvoir par une caste bureaucratique aux dépens des citoyens* »²²⁰. La réforme portant sur le mécanisme du verrou de Bercy est donc l'arbre qui cache la forêt et constitue ainsi une tentative de récupération du pouvoir par la fonction judiciaire.

105. Par conséquent, il convient de vérifier, dans le cadre de la présente étude, si les dernières évolutions législatives renforçant le rôle de l'autorité judiciaire, ont réellement remis en cause le caractère prééminent du rôle de l'administration fiscale par rapport à celui de l'autorité judiciaire, dans la détermination de la politique pénale en matière de fraude fiscale ?

106. La problématisation du sujet reste à être précisée.

V. La problématisation du sujet

107. Pendant plus d'un siècle, l'administration fiscale a été l'actrice principale dans le cadre de l'élaboration de la politique pénale en matière de fraude fiscale. Néanmoins, les dernières évolutions législatives ayant permis de renforcer le rôle de l'autorité judiciaire, conduisent nécessairement à questionner le rôle de l'administration fiscale et sa politique pénale en matière de fraude fiscale.

²¹⁷ ALCAUD D., BOUVET L., *Dictionnaire de sciences politiques, op. cit.*, p. 24.

²¹⁸ *Ibid.*, p. 9.

²¹⁹ BAUDU A., « Contribution à un éclairage historique et juridique sur le « verrou de Bercy » », *Gestion & Finances publiques*, 2018, n° 3, p. 100.

²²⁰ ALCAUD D., BOUVET L., *Dictionnaire de sciences politiques, op. cit.*, p. 24.

108. Ainsi, à l'aune des derniers changements législatifs tendant à renforcer le rôle de l'autorité judiciaire, serait-il judicieux de dissocier la politique pénale en matière de fraude fiscale de l'administration fiscale ?

109. Dans le cadre de la présente étude, il sera répondu à cette question par la négative. Ainsi, la thèse soutenue est que la politique pénale en matière de fraude fiscale est indissociable de l'administration fiscale.

110. En effet, il a d'abord été observé qu'en dépit de la réforme du verrou de Bercy, l'administration fiscale assure toujours la sélection des « *dossiers à profil pénal* »²²¹, puisque cette dernière est en charge du contrôle fiscal, maîtrise la technicité fiscale et est alors la mieux placée pour apprécier l'atteinte aux intérêts financiers du Trésor. Une fois le dossier transmis au parquet, il est apparu que les autorités pénales en charge de l'enquête sont inefficaces dans la détection de la fraude fiscale. Le rôle de l'administration fiscale est alors prédominant sur celui de l'autorité judiciaire dans le cadre de la détection de la fraude. Pour cette raison, l'administration conserve un rôle déterminant lors de la phase de poursuite, tant à l'égard du ministère public que du juge pénal. En effet, leurs décisions se trouvent être logiquement influencées par le travail de l'administration fiscale et le cas échéant du juge de l'impôt. En somme, le rôle de l'administration est prépondérant sur celui de l'autorité judiciaire tout au long de la procédure pénale fiscale (partie I).

111. Ensuite, il a été constaté que la pratique de l'administration fiscale qui consiste à privilégier la répression fiscale et à mobiliser la répression pénale seulement pour les cas de fraude les plus graves, n'a pas été remise en cause par la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018.

112. Aussi, le cumul des poursuites fiscales et pénales a été encadré par le Conseil constitutionnel²²² qui a considéré que « *la répression pénale ne fait que prolonger, dans les cas les plus graves, la répression administrative* »²²³. Sa jurisprudence a d'ailleurs inspiré celle de

²²¹ CARIOU É., Rapport AN n° 982, *sur les procédures de poursuite des infractions fiscales*, 2018, p. 57.

²²² Cons. const., 24 juin 2016, n°s 2016-545 QPC, et 2016-546 QPC, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.*

²²³ COLLET M., COLLIN P., *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, Paris, PUF, coll. Thémis droit, 5^{ème} éd., 2024, p. 200, n° 281.

la Cour européenne des droits de l'homme²²⁴ et de la Cour de justice de l'Union européenne²²⁵ qui ont, jusqu'à présent, peu contraint la pratique de l'administration fiscale.

113. Enfin, lorsque la répression pénale a vocation à s'appliquer, son action apparaît limitée. En effet, le nombre de condamnations pour fraude fiscale est en baisse depuis 2008, les sanctions pénales prononcées sont inopérantes et les délais de traitement des affaires sont trop longs, le procès pénal présente alors une efficacité très limitée. De plus, si les outils de « *justice pénale négociée* »²²⁶ sont à juste titre en plein essor, ces outils nécessitent un délai de traitement des affaires encore trop long.

114. Pour toutes ces raisons, la répression fiscale est prépondérante sur la répression pénale, ce qui justifie d'améliorer en priorité l'action administrative, tant sur le plan national qu'international, afin de mieux lutter contre la fraude fiscale. L'action administrative est donc bien prédominante sur l'action pénale (partie II).

²²⁴ CEDH, 15 novembre 2016, *A et B c. Norvège*, n^{os} 24130/11 et 29758/11 ; CEDH, 18 mai 2017, *Johannesson et autres c. Islande*, n^o 22007/11.

²²⁵ CJUE, 20 mars 2018, *Menci*, aff. C-524/15 ; *Garlsson Real Estate e.a.*, aff. C-537/16 ; *Di Puma et Zecca*, aff. jointes C-596/16 et C-597/16.

²²⁶ ROUSSEAU A., PELLEGRIN G., « Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.*, 2023, n^o 14, 151, § 4.

PARTIE I :

LA PRÉPONDÉRANCE DU RÔLE DE L'ADMINISTRATION FISCALE SUR L'AUTORITÉ JUDICIAIRE

115. Tout au long de la procédure pénale fiscale, le rôle de l'administration apparaît prépondérant sur celui de l'autorité judiciaire.

116. Pour s'en convaincre, il convient d'analyser le rôle de l'administration à l'égard de l'autorité judiciaire, tant dans la phase de détection que de poursuite de la fraude fiscale.

117. Dans le cadre des développements ci-après, cette analyse est menée à travers les dernières évolutions législatives tendant à renforcer le rôle de l'autorité judiciaire.

118. Cette analyse permet de conclure que le rôle de l'administration prime sur celui de l'autorité judiciaire lors de la détection de la fraude fiscale (titre I) et apparaît déterminant lors de la poursuite de ce délit (titre II).

TITRE I : LA PRIMAUTÉ DU RÔLE DE L'ADMINISTRATION DANS LA DÉTECTION DE LA FRAUDE FISCALE

119. En matière de détection de fraude fiscale, le rôle de l'administration fiscale prime sur celui du parquet.

120. En effet, il incombe d'abord à cette dernière de sélectionner le « *dossier à profil pénal* »²²⁷ qu'elle transmettra ensuite au parquet, par une dénonciation ou une plainte préalable aux poursuites (chapitre I).

121. Ensuite, conformément aux dispositions de l'article 40 du CPP, le procureur de la République reçoit les plaintes et les dénonciations « *et apprécie la suite à leur donner conformément aux dispositions de l'article 40-1* »²²⁸. Ce dernier est ainsi, quel que soit le type de fraude et le mode de saisine de ce dernier, libre de poursuivre ou non les faits portés à son attention.

122. Avant de prendre une telle décision sur l'action publique, le parquet peut décider d'ouvrir une enquête pénale, ce qui est souvent le cas, afin de vérifier les faits recueillis par l'administration fiscale, d'obtenir des preuves supplémentaires et d'appréhender tous les suspects.

123. Toutefois, il apparaît que le parquet et les services d'enquête sont inefficaces dans cette phase de détection de la fraude (chapitre II). Celle-ci repose donc principalement sur l'administration fiscale.

²²⁷ CARIOU É., Rapport AN n° 982, *sur les procédures de poursuite des infractions fiscales*, 2018, p. 57.

²²⁸ CPP, art. 40.

CHAPITRE I : LA DÉTECTION PRÉALABLE ET NÉCESSAIRE PAR L'ADMINISTRATION FISCALE

124. Jusqu'à la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018²²⁹, la poursuite des délits de fraude fiscale était subordonnée à une plainte préalable de l'administration fiscale qui ne pouvait « *sous peine d'irrecevabilité* »²³⁰ être déposée qu'après un avis conforme de la CIF saisie par le ministre du Budget. Ce mécanisme procédural est dénommé le « *verrou de Bercy* »²³¹.

125. Celui-ci impose que l'administration fiscale, suivie de la CIF, sélectionnent les dossiers de fraude fiscale à profil pénal préalablement aux éventuelles poursuites. L'administration fiscale par sa plainte, et la CIF par son avis, constituent donc un « *double filtre administratif* »²³² préalable aux poursuites.

²²⁹ Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, JORF n° 0246 du 24 oct. 2018.

²³⁰ Art. L. 228, al. 1^{er} du LPF (dans sa version en vigueur du 8 décembre 2013 au 25 octobre 2018), « *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* ».

²³¹ Sont soumis à ce mécanisme procédural, le délit général de fraude fiscale prévu à l'article 1741 du CGI, les délits assimilés au délit général de fraude fiscale issus de l'article 1743 du CGI (tels que le délit comptable (CGI, art. 1743, 1^o) ainsi que les « *délits spéciaux afférents à des infractions particulières à chaque groupe d'impôts ou taxes* », BOI-CF-INF-40-10 §10 dans sa version en vigueur du 12 septembre 2012 au 27 juin 2019 ; v. sur le sujet, 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.*, 2016, n° 7-8, ét. 172 ; CABON S.M., « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du « verrou de Bercy » », *Dr. fisc.*, 2014, n° 46, ét. 620 ; BAUDU A., « Contribution à un éclairage historique et juridique sur le « verrou de Bercy » », *Gestion & Finances publiques*, 2018, n° 3, p. 94-102 ; AYRAULT L., « Le « verrou de Bercy » après la loi du 23 octobre 2018 », *RFDA*, 2018, p. 1186 ; KLEIN G., *La répression de la fraude fiscale, étude sur le particularisme du droit pénal des impôts*, Thèse, Nancy, 1975, 657 p ; DETRAZ S., « Les temps modernes de la poursuite de la fraude fiscale : le ministère public et les engrenages du « verrou de Bercy » », *Dr. pén.*, 2018, n° 10, dossier 10 ; AYRAULT L., SIERACZEK M., « La Commission des infractions fiscales : analyse critique après trente ans d'existence », in CHADEFaux M., DEBOISSY F., DE LA MARDIÈRE C. (dir.), *Écrits de fiscalité des entreprises. Études à la mémoire du Professeur Maurice Cozian*, Paris, Litec, 2009, p. 682 ; CUTAJAR C., « Partiellement déverrouillé, le verrou de Bercy résiste ! », *D.*, 2018, p. 2029 ; CUTAJAR C., « L'impérative nécessité d'abolir le « Verrou de Bercy » », *JCP G*, 2018, n° 5, 98, p. 171

²³² Le « *double filtre administratif* » est une expression utilisée dans le cadre de cette thèse et désigne la plainte préalable de l'administration fiscale ainsi que l'avis de la CIF.

126. La loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018²³³ a aménagé ce mécanisme du double filtre administratif dit « *initial* »²³⁴. Le mécanisme ainsi issu de la réforme, dénommé ici le « *double filtre administratif aménagé* »²³⁵, intervient toujours préalablement aux poursuites. Celui-ci a consisté d'une part, à desserrer le « *double filtre administratif initial* », pour les faits de fraude fiscale les plus graves devant être dénoncés obligatoirement par l'administration fiscale au parquet²³⁶, et d'autre part, à maintenir partiellement le double filtre administratif initial à quelques aménagements près, lorsque les conditions de dénonciations obligatoires ne sont pas remplies²³⁷.

127. Le double filtre administratif aménagé impose également que l'administration fiscale opère la sélection des dossiers à profil pénal.

128. Il convient alors dans les développements ci-après, d'analyser et de comprendre la nécessité du mécanisme du double filtre administratif préalable aux poursuites avant (Section I) et après la loi du 23 octobre 2018 (Section II).

Section I : Le « *double filtre administratif* » : un préalable aux poursuites nécessaire avant 2018

129. Le double filtre administratif initial a été mis en place à l'origine par les lois du 25 juin 1920²³⁸ et du 29 décembre 1977²³⁹ (Paragraphe I). Malgré plusieurs critiques formulées à l'encontre de ce mécanisme²⁴⁰, le Conseil constitutionnel a, par une décision du 22 juillet 2016²⁴¹, jugé que le double filtre administratif initial était conforme à la Constitution (Paragraphe II).

²³³ Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, JORF n° 0246 du 24 octobre 2018.

²³⁴ Le mécanisme du « *double filtre administratif initial* » désigne ici le verrou de Bercy existant avant la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018.

²³⁵ Le mécanisme du « *double filtre administratif aménagé* » désigne ici le verrou de Bercy aménagé après la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018, qui sera développé dans les développements ci-après.

²³⁶ Art. L. 228, I, al. 1^{er} du LPF, modifié par l'article 36 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018.

²³⁷ Art. L. 228, II, du LPF, modifié par l'article 36 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018.

²³⁸ Article 112 de la loi du 25 juin 1920 portant création de nouvelles ressources fiscales.

²³⁹ Loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière, JORF n° 0302 du 30 déc. 1977.

²⁴⁰ CABON S.M., « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du « verrou de Bercy » », *Dr. fisc.*, 2014, n° 46, ét. 620.

²⁴¹ Cons. const., 22 juill. 2016, n° 2016-555 QPC, *M. Karim B.*

Paragraphe I : La mise en place d'un double filtre administratif obligatoire prévu par le législateur

130. Le mécanisme du double filtre administratif est le fruit d'une longue construction législative (I). Depuis la création de ce mécanisme jusqu'à la loi du 23 octobre 2018, les critiques à l'égard du double filtre administratif n'ont eu de cesse de se multiplier. Malgré les reproches formulés, le double filtre administratif a été maintenu et a d'ailleurs été jugé conforme par le Conseil constitutionnel dans une décision n° 2016-555 QPC du 22 juillet 2016²⁴² (II).

I. La construction législative du double filtre administratif préalable aux poursuites

131. Le mécanisme du double filtre administratif préalable aux poursuites, existant avant la loi du 23 octobre 2018, s'est construit en plusieurs étapes. La première, résulte des dispositions du dernier alinéa de l'article 112 de la loi du 25 juin 1920²⁴³, prévoyant que les poursuites du délit de fraude fiscale ne pourront être engagées par le parquet qu'à la requête de l'administration. Par ces dispositions, le législateur de 1920 consacre un premier filtre obligatoire intervenant préalablement aux poursuites (A). La deuxième étape, consiste à encadrer les pouvoirs de l'administration fiscale en cas de poursuites pénales, en créant par la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977²⁴⁴ un second filtre appelé la Commission des infractions fiscales (B). Enfin, la troisième étape correspond à la codification des dispositions de l'article 112 de la loi du 25 juin 1920 dans le Code général des impôts, suivie de la codification du Livre des procédures fiscales qui a jeté le trouble sur le fondement textuel du double filtre administratif (C).

A. 1^{ère} étape : la consécration législative d'un premier filtre administratif obligatoire

132. Pour créer le premier filtre administratif préalable aux poursuites (1), le législateur de 1920 s'est inspiré d'une jurisprudence ancienne en matière de contraventions aux lois sur les

²⁴² Cons. const., 22 juill. 2016, n° 2016-555 QPC, *M. Karim B.*

²⁴³ Article 112 de la loi du 25 juin 1920 portant création de nouvelles ressources fiscales.

²⁴⁴ Loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière, JORF n° 0302 du 30 déc. 1977.

contributions indirectes passibles d'amendes et de confiscations. Cette jurisprudence a longtemps été critiquée puisque la Cour de cassation a octroyé à la Régie un droit exclusif de poursuivre la répression de ces infractions, excluant ainsi tout acte de poursuite du parquet (2).

1. La création d'un filtre administratif par le législateur

133. Conformément aux dispositions de l'alinéa 1^{er} de l'article 1^{er} du Code d'instruction criminelle²⁴⁵, « l'action pour l'application des peines n'appartient qu'aux fonctionnaires auxquels elle est confiée par la loi »²⁴⁶.

134. Le ministère public était ainsi investi « d'un droit général de poursuivre directement et d'office »²⁴⁷ tous les faits auxquels la loi avait attribué le caractère de crime, délit ou de contravention²⁴⁸.

135. Conformément à la jurisprudence de l'époque de la Cour de cassation, ce droit de poursuite ne pouvait recevoir de restriction à moins qu'une disposition formelle d'une loi en eût modifié l'exercice ou l'eût soumis à des conditions spéciales²⁴⁹.

136. Or, l'article 112 de la loi du 25 juin 1920²⁵⁰ instituant le délit général de fraude fiscale prévoyait, en son dernier alinéa que « les poursuites seront engagées à la requête de

²⁴⁵ C. instr. crim., art. 1^{er} ; Le Code d'instruction criminelle a été promulgué en 1808, abrogé en 1958 et remplacé par le Code de procédure pénale.

²⁴⁶ LE POITTEVIN G., *Code d'instruction criminelle annoté*, Paris, Sirey, t.1, 1911, p. 5 ; Il est nécessaire de distinguer à ce stade l'exercice de l'action publique appartenant exclusivement au ministère public et aux agents de certaines administrations expressément et limitativement spécifiés par la loi (il en est ainsi du cas ci-après de la Régie des contributions indirectes), de la mise en mouvement de cette action qui leur appartient et appartient également à d'autres personnes qui sont « investies d'un droit d'impulsion qui leur permet de mettre l'action publique en mouvement en saisissant la juridiction de répression. – Garraud, I, 90-III ; Faustin Hélie, I, 465 », LE POITTEVIN G., *Code d'instruction criminelle annoté*, Paris, Sirey, t.1, 1911, p. 8 ; Les dispositions de l'alinéa 1^{er} de l'article 1^{er} du Code de procédure pénale (dans sa version en vigueur du 8 avril 1958 inchangée jusqu'à aujourd'hui), aux termes desquelles « 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 », distinguent expressément la mise en mouvement de l'action publique et l'exercice de cette action, V. BOULOC B., *Procédure pénale*, Paris, Dalloz, coll. Précis, 29^e éd., 2023, 168, n° 190.

²⁴⁷ LE POITTEVIN G., *Code d'instruction criminelle annoté*, Paris, Sirey, t.1, 1911, p. 16.

²⁴⁸ C. instr. crim., art. 22 et 145 ; LE POITTEVIN G., *Code d'instruction criminelle annoté*, Paris, Sirey, t.1, 1911, p. 16.

²⁴⁹ Cass., 2 nov. 1820 (B. n.140) ; 31 oct. 1822 (B. n. 159, S. chr.).

²⁵⁰ Article 112 de la loi du 25 juin 1920 portant création de nouvelles ressources fiscales, « 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 sera puni d'une amende de 1 000 francs au moins et de 5 000 francs au plus, sans préjudice des droits du Trésor. 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 ».

l'administration compétente et portées devant le tribunal correctionnel dans le ressort duquel l'impôt aurait dû être acquitté ». En utilisant cette formulation générale « à la requête »²⁵¹ de l'administration, le législateur de 1920 prive le ministère public de la possibilité d'exercer l'action publique sans une démarche préalable de l'administration²⁵², et instaure ainsi un « filtre »²⁵³ administratif obligatoire.

137. Autrement dit, les dispositions du dernier alinéa de l'article 112 de la loi du 25 juin 1920 subordonnent la mise en mouvement de l'action publique²⁵⁴ à une plainte préalable de l'administration fiscale. Néanmoins, la décision de mise en mouvement de l'action publique reste réservée au parquet.

138. Le filtre administratif consacré par le législateur en 1920 trouve son origine dans une jurisprudence ancienne en matière de contraventions aux lois sur les contributions indirectes.

2. Les origines controversées du filtre administratif

139. Aux termes des dispositions de l'article 23 du décret du 5 germinal an XII, la Régie des contributions indirectes disposait d'un droit de transiger avec le prévenu en matière de contraventions donnant lieu à des amendes et à des confiscations²⁵⁵.

140. En commentant ces dispositions ayant octroyé un droit de transaction à la Régie, Faustin Hélie alors magistrat, criminaliste et jurisconsulte français, a précisé dans son *Traité de l'instruction criminelle*, qu'« il a paru logique d'en conclure qu'elle pouvait poursuivre l'application de ces peines »²⁵⁶ et que le décret du 1^{er} germinal an XIII confirmait cette « induction »²⁵⁷.

²⁵¹ Article 112 de la loi du 25 juin 1920 portant création de nouvelles ressources fiscales.

²⁵² AYRAULT L., « Le « verrou de Bercy » après la loi du 23 octobre 2018 », *RFDA*, 2018, p. 1186.

²⁵³ BAUDU A., « Contribution à un éclairage historique et juridique sur le « verrou de Bercy » », *Gestion & Finances publiques*, 2018, n° 3, p. 97.

²⁵⁴ Pour une définition de la mise en mouvement, v. BOULOC B., *Procédure pénale*, Paris, Dalloz, coll. Précis, 29^e éd., 2023, p. 169, n° 191, « la mise en mouvement est l'acte initial de la poursuite, celui par lequel l'action publique est déclenchée et qui saisit la juridiction d'instruction (...) ou la juridiction de jugement (...). Elle est le premier acte de l'exercice ; mais elle ne constitue pas à elle seule l'exercice. C'est qu'en effet l'exercice proprement dit comprend l'ensemble des actes par lesquels l'action, une fois mise en mouvement, se poursuit jusqu'à la décision définitive ».

²⁵⁵ HÉLIE F., *Traité de l'instruction criminelle, ou Théorie du Code d'instruction criminelle*, Paris, Henri Plon, t.1, 2^e éd, 1866, p. 596-587.

²⁵⁶ *Ibid.*

²⁵⁷ *Ibid.* p. 597, n° 504.

141. Pour justifier ce droit de poursuivre de la Régie, Faustin Hélie a expliqué que « *le législateur a craint, avec quelque fondement peut-être, que les procureurs impériaux n'apportassent pas à la protection des droits du fisc toute la vigilance et tout le zèle que ces intérêts exigent : il a craint que les contraventions multiples que cette matière fait naître ne fussent pas poursuivies avec assez de fermeté, parce qu'elles ne touchent pas des matières spéciales et qu'elles n'ont qu'une gravité relative ; et il leur a adjoint, en conséquence, les administrations elles-mêmes qui, chargées de la gestion des intérêts pécuniaires de l'État, sont plus à portée d'apprécier la gravité des faits qui les lèsent et l'importance de la répression de ces faits* »²⁵⁸.

142. Toutefois, la Cour de cassation a jugé de manière constante, en se fondant sur l'article 90 de la loi du 5 ventôse an XII et l'article 23 du décret du 5 germinal suivant, que le droit de la Régie de poursuivre la répression de ces contraventions était exclusif de toute autre action²⁵⁹, signifiant que le ministère public ne pouvait exercer aucun acte de poursuite²⁶⁰.

143. En d'autres termes, la Régie des contributions indirectes détenait l'action publique « *que seule elle peut mettre en œuvre et exercer* »²⁶¹ à l'exclusion du ministère public, en présence de contraventions passibles seulement d'amendes et de confiscations.

144. Marcel Roger, a précisé, dans sa thèse intitulée « *Le droit pénal fiscal : étude de législation financière française* » que « *le droit exclusif des régies des contributions indirectes et des octrois peut s'expliquer par des raisons historiques : la répression de la fraude, à un moment où tous les impôts n'étaient exploités qu'en ferme, n'intéressait qu'indirectement le roi : il n'eût donc pas été logique que ses procureurs se substituassent aux agents des fermiers pour des poursuites qui avaient un caractère purement fiscal* »²⁶². Cette disposition nous vient

²⁵⁸ HÉLIE F., *Traité de l'instruction criminelle, ou Théorie du Code d'instruction criminelle*, Paris, Henri Plon, t.1, 2^e éd, 1866, p. 595, n° 503.

²⁵⁹ Cass., 18 janv. 1828, J.P., Tom XXI, p. 1062 ; 24 févr. 1820, J.P., Tom XV, p. 802 ; 11 nov. 1826, J.P., Tom XX, p. 820 ; 1^{er} oct. 1842, J. cr., XV, p. 66 : « *qu'aux termes de l'article 90 de la loi du 5 ventôse an XII et 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* ».

²⁶⁰ HÉLIE F., *Traité de l'instruction criminelle, ou Théorie du Code d'instruction criminelle*, op.cit., p. 597, n° 505.

²⁶¹ KLEIN G., *La répression de la fraude fiscale, étude sur le particularisme du droit pénal des impôts*, Thèse, Nancy, 1975, p. 487, n° 498.

²⁶² Art. 8 du Titre XII de l'ordonnance de 1687.

*donc de l'ancien régime »*²⁶³.

145. Cette interprétation de la Cour de cassation n'a pas manqué d'attirer les critiques de plusieurs auteurs. Ces derniers ont considéré que le caractère exclusif du droit de poursuivre la répression des contraventions aux lois sur les contributions indirectes par la Régie ne reposait sur aucun fondement légal²⁶⁴.

146. En effet, le Journal du palais indiquait déjà que « *l'action pour l'application des peines, ajouterons-nous, appartient au ministère public d'une manière générale et absolue, à moins d'une exception formellement établie par la loi. On trouve bien des dispositions qui lui adjoignent certaines administrations ; mais cela ne suffit pas : où est la loi qui, en matière de contributions indirectes, le dépouille d'un droit inné ? A défaut d'un texte tant soit peu formel, on se fonde d'abord sur le droit de transiger, qui appartient à l'administration, et on prétend conclure du pouvoir implicite qu'elle a de faire cesser toute poursuite au moyen d'une transaction que le ministère public n'a jamais le droit d'agir. Tout ce que l'on pourrait induire de là, c'est que l'action publique s'éteint pour le ministère public, comme pour l'administration, par une transaction définitive ; mais il n'en résulte nullement que l'exercice de cette action lui soit refusé lorsqu'aucune transaction n'est intervenue »*²⁶⁵.

147. Dans le même sens, d'après Faustin Hélie, le droit exclusif accordé à la Régie des contributions indirectes en matière de contraventions passibles d'amendes et de confiscations n'avait pas de fondement textuel²⁶⁶ et contredisait même l'article 34 du décret du 1^{er} germinal an XIII admettant « *dans la poursuite le concours de la régie et du ministère public »*²⁶⁷.

²⁶³ ROGER M., *Le droit pénal fiscal : étude de législation financière française*, Paris, Librairie Nouvelle de Droit et de Jurisprudence Arthur Rousseau, 1904, p. 77-78.

²⁶⁴ Cass., 24 févr. 1820, J.P., Tom XV, p. 802 ; HÉLIE F., *Traité de l'instruction criminelle, ou Théorie du Code d'instruction criminelle, op.cit.*, p. 598, n° 505 ; AYRAULT L., « Le « verrou de Bercy » après la loi du 23 octobre 2018 », *RFDA*, 2018, p. 1186-1187.

²⁶⁵ Cass., 24 févr. 1820, J.P., Tom XV, p. 802.

²⁶⁶ HÉLIE F., *Traité de l'instruction criminelle, ou Théorie du Code d'instruction criminelle, op.cit.*, p. 598, n° 505, Faustin Hélie souligne que les dispositions de l'article 90 de la loi du 5 ventôse an XII sur lesquelles se fonde la Cour de cassation, prévoient seulement que les contraventions passibles d'amendes et de confiscations relèvent de la compétence des tribunaux correctionnels sans discuter du mode de poursuite. Et les dispositions de l'article 23 du décret du 5 germinal an XII octroient uniquement le droit de transiger et non de poursuivre les contraventions donnant lieu à des amendes et des confiscations.

²⁶⁷ HÉLIE F., *Traité de l'instruction criminelle, ou Théorie du Code d'instruction criminelle*, Paris, Henri Plon, t.1, 2^e éd, 1866, p. 598, n° 505.

148. Ludovic Ayrault a également réitéré la critique en rappelant « *alors qu'aucune disposition ne permettait, d'une manière évidente, de conclure à l'interdiction faite au ministère public de mettre en mouvement l'action publique en ce domaine, la chambre criminelle fondait cette solution notamment sur l'article 90 de la loi du 5 ventôse an XII et l'article 23 de l'arrêté du 5 germinal an XII*²⁶⁸. Or, si l'article 23 de l'arrêté du 5 germinal reconnaissait certes à la régie de l'enregistrement le pouvoir de transiger, aucune de ces dispositions ne prévoyait une limitation des droits du ministère public. Il en va de même pour l'arrêt - cité par Jean-Henri-Claude Mangin²⁶⁹ - rendu par la Cour de cassation le 26 août 1825²⁷⁰ avec une solution fondée sur le décret du 1^{er} germinal an XIII permet guère de soutenir. Elle infère même l'inverse par ses articles 28 et surtout 34²⁷¹, comme l'avait justement relevé Faustin Hélie²⁷² »²⁷³.

149. Si la limitation des droits du ministère public en matière de contraventions aux lois sur les contributions indirectes était dépourvue de fondement légal, « *l'intervention du législateur en 1920 a cependant réglé cette question par la formulation générale retenue (...) à savoir que les poursuites sont engagées « à la requête » de l'administration* »²⁷⁴ en matière de délit de fraude fiscale.

150. Le législateur de 1920, lui-même, a ainsi repris la jurisprudence antérieure en matière de contraventions aux lois sur les contributions indirectes en l'infléchissant puisqu'il a octroyé à l'administration la faculté de demander l'engagement des poursuites en matière de délit de fraude fiscale sans qu'elle puisse exercer les poursuites²⁷⁵. La décision de mettre en mouvement l'action publique et son exercice relèvent alors du ministère public.

²⁶⁸ J.-H.-C. Mangin, *Traité de l'action publique et de l'action civile*, 1837, n° 41, p. 76 s. ; F. Hélie, *Traité de l'instruction criminelle ou théorie du code d'instruction criminelle*, 2^e éd., t. 1, 1866, n° 505, p. 597 ; E. Trébutien, *Cours élémentaire de droit criminel*, 2^e éd., t. 2, 1884, n° 105, p. 92.

²⁶⁹ J.-H.-C. Mangin, *Traité de l'action publique et de l'action civile*, préc., p. 77.

²⁷⁰ *Crim.*, 26 août 1825, *Min. pub. c/ Delpech*, D. 1825. 415 (« il n'appartient qu'à l'administration des contributions indirectes de faire constater, par des procès-verbaux de ses employés, les contraventions commises en pareille matière et de les poursuivre devant les tribunaux, conformément aux règles établies dans le décret du 1^{er} germinal an 13 »).

²⁷¹ Conformément à l'art. 34 du décret du 1^{er} germinal an XIII, « dans le cas où le procès-verbal portant saisie d'objets prohibés, serait annulé pour vice de forme, la confiscation desdits objets sera néanmoins prononcée sans amende, sur les conclusions du poursuivant ou du procureur impérial ».

²⁷² HÉLIE F., *Traité de l'instruction criminelle, ou Théorie du Code d'instruction criminelle*, préc., p. 598.

²⁷³ AYRAULT L., « Le « verrou de Bercy » après la loi du 23 octobre 2018 », *RFDA*, 2018, p. 1186-1187.

²⁷⁴ *Ibid.*, p. 1187.

²⁷⁵ Cons. const., Commentaire de la décision n° 2016-555 QPC du 22 juillet 2016, *M. Karim B.*, p. 3 ; DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 622, n° 1471.

B. 2^{ème} étape : la consécration législative d'un second filtre administratif, la CIF

151. À la lecture du rapport du Sénat datant de 1977, établi par Maurice BLIN sénateur, il est possible de relever qu'« *en cas de contentieux portant sur les sanctions fiscales, le mode de règlement le plus habituel est celui de la transaction (en 1975 : 3 359 pour les impôts directs, 4 666 pour les taxes sur le chiffre d'affaires, 1 302 pour les droits d'enregistrement). Dès lors, le nombre des litiges tranchés par les tribunaux reste faible (en 1975 : 740 du total dont 138 pour les impôts directs, 598 pour les taxes sur le chiffre d'affaires et 4 pour les droits d'enregistrement). C'est assez dire que l'Administration fiscale n'engage des poursuites judiciaires que dans un nombre limité de cas* »²⁷⁶.

152. L'administration fiscale procédait donc généralement à des transactions fiscales et transmettait très peu de dossiers à l'autorité judiciaire. La voie fiscale était ainsi très tôt privilégiée par l'administration, à la voie pénale.

153. Toutefois, ce tri administratif des dossiers susceptibles de faire l'objet de poursuites pénales relevait uniquement du pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale et est ainsi apparu comme arbitraire aux yeux des contribuables.

154. À la suite de plusieurs scandales fiscaux révélés dans les années 1970 concernant des personnalités politiques, il a été, en outre, reproché à l'administration fiscale « *de protéger la classe politique au détriment des petits contribuables du fait de son pouvoir discrétionnaire dans l'engagement des poursuites pénales face à l'autorité judiciaire qui n'est pas en mesure d'engager des poursuites pour fraude fiscale* »²⁷⁷.

155. Afin d'éviter le risque d'arbitraire de l'administration fiscale et d'encadrer ses pouvoirs en cas de poursuites judiciaires, la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière²⁷⁸ a créé la Commission des

²⁷⁶ BLIN M., Rapport Sénat n°11, sur le projet de loi accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière, 1977, p. 11.

²⁷⁷ BAUDU A., « Contribution à un éclairage historique et juridique sur le « verrou de Bercy » », *Gestion & Finances publiques*, 2018, n° 3, p. 100.

²⁷⁸ Loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière, JORF n° 0302 du 30 déc. 1977.

infractions fiscales. Cette dernière a été qualifiée, par le Conseil d'État, d'autorité administrative indépendante²⁷⁹.

156. Désormais, aux termes des dispositions de l'article 1^{er} de la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977, « *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 droit de timbre sont, à compter du 1er janvier 1978, déposées par l'administration sur avis conforme d'une commission des infractions fiscales* »²⁸⁰.

157. Les travaux parlementaires relatifs au projet de loi accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière de 1977 ont précisé que, la formulation « *sous peine d'irrecevabilité* » issue de l'article 1^{er} de la loi du 29 décembre 1977, résulte d'un amendement apporté par le Sénat. Cet amendement permet de souligner « *le caractère obligatoire de la consultation de la commission des infractions fiscales en précisant qu'elle serait saisie par le Ministre* » *« sous peine d'irrecevabilité »*²⁸¹. L'irrecevabilité concerne ainsi la plainte²⁸² et non les poursuites comme l'a ensuite interprété à tort la Cour de cassation²⁸³.

158. Autrement dit, à défaut d'avis conforme de la CIF, la plainte de l'administration fiscale serait irrecevable.

159. Dès lors que la CIF est saisie (facultativement par le ministre du Budget), elle constitue un second « *filtre* »²⁸⁴ administratif préalable aux poursuites qui a pour objectif principal de limiter le pouvoir de l'administration. Ce second filtre est consacré là encore par le législateur.

²⁷⁹ Conseil d'État, Rapport public 2001, *Les autorités administratives indépendantes*, Paris, La Documentation française, coll. Études & Documents, n° 52, 2001, p. 303.

²⁸⁰ Article 1^{er} de la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière.

²⁸¹ PAPON M., Rapport AN n° 3280, *sur le projet de loi accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière*, 1977, p. 4, « à l'article premier le Sénat a apporté quatre modifications au texte adopté par l'Assemblée nationale. 1° Au premier alinéa, le Sénat a tenu à préciser le caractère obligatoire de la consultation de la commission des infractions fiscales en précisant qu'elle serait saisie par le Ministre » *« sous peine d'irrecevabilité »*. Cet amendement apporte une précision qui n'est pas inutile sur le plan juridique ».

²⁸² AYRAULT L., « Le « verrou de Bercy » après la loi du 23 octobre 2018 », *RFDA*, 2018, p. 1187.

²⁸³ Cass. crim., 19 oct. 1987, n° 85-94.605, *Giraud et a.*, Bull. crim. n° 353 ; Dr. fisc. 1988, comm. 1293 ; RJF 10/1988, n° 1175 ; v. *infra*, n° 162.

²⁸⁴ BRURON J., « La répression pénale de la fraude fiscale », *Rev. Trésor*, 1994, n° 7, p. 424.

Toutefois, la garantie²⁸⁵ que constituerait la CIF pour le contribuable « *n'a pas totalement désarmé la critique, certains auteurs estimant, en effet, que la pratique actuelle de la sélection des poursuites par le service des impôts ne met pas entièrement le contribuable à l'abri de l'arbitraire administratif*²⁸⁶ »²⁸⁷.

C. 3^{ème} étape : le maintien d'un fondement législatif du filtre administratif

160. Les dispositions de l'article 112 de la loi du 25 juin 1920 consacrant le filtre administratif, ont ensuite été codifiées à l'article 1835 du CGI par le décret n° 50-478 du 6 avril 1950²⁸⁸ puis à l'article 1741 du CGI par le décret n° 65-1060 du 3 décembre 1965²⁸⁹.

161. Avant le décret d'incorporation n° 81-866 du 15 septembre 1981²⁹⁰, les dispositions du dernier alinéa de l'article 1741 du CGI²⁹¹ visaient encore expressément le filtre administratif en prévoyant que « *les poursuites sont engagées sur la plainte du service chargé de l'assiette ou du recouvrement de l'impôt* ». Cette mention expresse du filtre administratif a toutefois disparu avec le décret d'incorporation n° 81-866 du 15 septembre 1981²⁹² remplaçant le dernier alinéa de l'article 1741 du CGI par « *les poursuites sont engagées dans les conditions prévues aux articles L. 229 à L. 231 du livre des procédures fiscales* ».

²⁸⁵ LAVONDÈS F., « Quelques informations et réflexions sur la commission des infractions fiscales », in LAMBERT T. (dir.), *Les sanctions pénales fiscales*, Paris, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2007, p. 107.

²⁸⁶ Cf. TIXIER G., DEROUIN P., *Droit pénal de la fiscalité*, Paris, Dalloz, coll. Manuel Dalloz de droit usuel, 1989, p. 156, n° 195.

²⁸⁷ BRURON J., « La répression pénale de la fraude fiscale », *Rev. Trésor*, 1994, n° 7, p. 424 ; v. *infra*, n° 179 et s. ; v. également, VAPAILLE L., « De la pertinence de l'étude des sanctions fiscales pénales en droit comparé ou « de l'intérêt d'aller voir ailleurs » », in LAMBERT T. (dir.), *Les sanctions pénales fiscales*, Paris, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2007, p. 50 et s. ; 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.*, 2016, n° 7-8, ét. 172, § 6 et s.

²⁸⁸ Décret n° 50-478 du 6 avril 1950 portant règlement d'administration publique pour la refonte des codes fiscaux et la mise en harmonie de leurs dispositions avec celles du décret du 9 décembre 1948 et des lois subséquentes, JORF n° 0103 du 30 avril 1950 ; Cons. const., Commentaire de la décision n° 2016-555 QPC du 22 juillet 2016, *M. Karim B.*, p. 3-4.

²⁸⁹ Décret n° 65-1060 du 3 décembre 1965 apportant aux dispositions du code général des impôts les compléments et adaptations rendus nécessaires par la loi n° 63-1316 du 27 décembre 1963 portant unification ou harmonisation des procédures, délais et pénalités en matière fiscale ; Cons. const., Commentaire de la décision n° 2016-555 QPC du 22 juillet 2016, *M. Karim B.*, p. 3-4.

²⁹⁰ Décret n° 81-866 du 15 septembre 1981 portant incorporation dans le code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code, à compter du 01-07-1981, JORF du 20 sept. 1981.

²⁹¹ Art 1741 CGI dans la version en vigueur du 1^{er} juillet 1979 au 1^{er} janvier 1982.

²⁹² Décret n° 81-866 du 15 septembre 1981 portant incorporation dans le code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code, à compter du 01-07-1981, JORF du 20 sept. 1981.

162. Pour le Conseil constitutionnel, cette nouvelle formulation du dernier alinéa de l'article 1741 du CGI aurait supprimé le fondement textuel du filtre administratif²⁹³. Celui-ci reposerait plutôt sur l'interprétation jurisprudentielle constante de la Cour de cassation de l'article L. 228 du LPF²⁹⁴. En effet, par une jurisprudence constante²⁹⁵, la Cour de cassation a, en interprétant de manière erronée la formule « *sous peine d'irrecevabilité* » issue de l'article L. 228 du LPF, considéré que le fondement textuel du verrou de Bercy (appelé ici le double filtre administratif) ne se trouvait pas à l'article 1741 du CGI mais aux dispositions du 1^{er} alinéa de l'article L. 228 du LPF issu de l'article 1^{er} de la loi n°77-1453 du 29 décembre 1977 codifié par le décret n° 81-859 du 15 septembre 1981²⁹⁶. Selon la Cour de cassation, la formule « *sous peine d'irrecevabilité* » prévue à l'article L. 228 du LPF subordonnerait ainsi la mise en mouvement de l'action publique au dépôt d'une plainte par l'administration²⁹⁷. Or, comme l'a relevé le Conseil constitutionnel « *le premier alinéa de l'article L. 228 du livre des procédures fiscales impose à l'administration, pour certaines infractions fiscales, de recueillir l'avis conforme de la commission des infractions fiscales préalablement au dépôt d'une plainte auprès du procureur de la République, sous peine d'irrecevabilité de la plainte* »²⁹⁸. L'irrecevabilité porte donc sur la plainte et non sur les poursuites.

163. L'analyse du Conseil constitutionnel portant sur le changement de fondement juridique du verrou de Bercy, est reprise dans le rapport d'information de 2018 sur les procédures de poursuite des infractions fiscales²⁹⁹. Il y est indiqué que « *le procureur général près la Cour de cassation a regretté que la jurisprudence n'ait pas saisi à l'époque de la suppression du*

²⁹³ Cons. const., Commentaire de la décision n° 2016-555 QPC du 22 juillet 2016, *M. Karim B.*, p. 4-5, « *les articles L. 229 à L. 231 mentionnés précisaient alors les conditions et délais dans lesquelles l'administration pouvait déposer plainte ainsi que le tribunal correctionnel compétent pour statuer en cas de poursuites. Il ne résultait pas de ces articles une subordination de la mise en mouvement de l'action publique au dépôt d'une plainte par l'administration. Ces articles ne le prévoient toujours pas. En conséquence, depuis la suppression du dernier alinéa de l'article 1741 du CGI par le décret du 15 septembre 1981, 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* ».

²⁹⁴ V. notamment, Cass. crim., 19 oct. 1987, n° 85-94.605, *Giraud et a.*, Bull. crim. n° 353 ; Dr. fisc. 1988, comm. 1293 ; Cons. const., Commentaire de la décision n° 2016-555 QPC du 22 juillet 2016, *M. Karim B.*, p. 5 ; AYRAULT L., « Le « verrou de Bercy » après la loi du 23 octobre 2018 », *RFDA*, 2018, p. 1187.

²⁹⁵ Cass. crim., 19 oct. 1987, n° 85-94.605, *Giraud et a.*, Bull. crim. n° 353 ; Dr. fisc. 1988, comm. 1293 ; Cette jurisprudence constante n'a pas été rompue par la décision de renvoi de la QPC du 22 juillet 2016 qui s'aligne sur l'interprétation constante de l'article L. 228 du LPF de la Cour de cassation.

²⁹⁶ Décret n° 81-859 du 15 septembre 1981 portant codification des textes législatifs concernant les procédures fiscales, JORF du 18 sept. 1981.

²⁹⁷ Cass. crim., 19 oct. 1987, n° 85-94.605, *Giraud et a.*, Bull. crim. n° 353 ; Dr. fisc. 1988, comm. 1293 ; RJF 10/1988, n° 1175 ; Conseil Constitutionnel, commentaire de la décision n° 2016-555 QPC du 22 juillet 2016, *M. Karim B.*, p. 7.

²⁹⁸ Cons. const., 22 juill. 2016, n° 2016-555 QPC, *M. Karim B.*, paragr. 7.

²⁹⁹ CARIOU É., Rapport AN n° 982, *sur les procédures de poursuite des infractions fiscales*, 2018, p. 22.

fondement textuel par le décret de codification cette opportunité pour mettre un terme, de façon prétorienne, au « verrou de Bercy » »³⁰⁰.

164. L'analyse du Conseil constitutionnel n'est cependant pas partagée par le Professeur Ayrault qui considère que le décret d'incorporation n° 81-866 du 15 septembre 1981³⁰¹ remplaçant le dernier alinéa de l'article 1741 du CGI, n'a pas supprimé mais simplement occulté, la disposition législative sur laquelle repose le verrou de Bercy demeurant donc toujours dans l'ordonnancement juridique³⁰². En conséquence, le Professeur Ayrault considère que la suppression de façon prétorienne du verrou de Bercy n'aurait pas été possible et souligne que *« quand bien même le décret d'incorporation n'avait-il nullement supprimé sa base juridique, ce qui est désormais le cas depuis l'entrée en application de l'article 36 de la loi du 23 octobre 2018 précitée, la chambre criminelle a fait montre de constance face à un dispositif restrictif des prérogatives du ministère public. Là est le paradoxe devant les critiques exprimées à son sujet par des magistrats de l'ordre judiciaire »*³⁰³.

165. Bien que le fondement juridique du double filtre administratif ait été discuté, celui-ci a été maintenu par des dispositions législatives. Ce mécanisme a, malgré tout, continué d'être critiqué.

II. Le double filtre administratif jugé conforme à la Constitution

166. L'affaire Cahuzac a marqué un tournant dans l'histoire du verrou de Bercy. En décembre 2012, Jérôme Cahuzac, alors ministre du Budget, a été accusé par le site Mediapart de détenir des comptes non déclarés. Ce scandale politico-financier a *« mis en lumière certaines failles du verrou de Bercy »*³⁰⁴. Le ministre du Budget n'allant pas déposer une plainte préalable pour des faits de fraude fiscale contre lui-même, seul le blanchiment de fraude fiscale était envisageable³⁰⁵. Jérôme Cahuzac a fini par démissionner en mars 2013, il a ensuite été mis en examen pour blanchiment de fraude fiscale et finalement condamné, en appel pour blanchiment

³⁰⁰ *Ibid.*

³⁰¹ Décret n° 81-866 du 15 septembre 1981 portant incorporation dans le code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code, à compter du 01-07-1981, JORF du 20 sept. 1981.

³⁰² Pour plus de précisions sur la démonstration, v. AYRAULT L., « Le « verrou de Bercy » après la loi du 23 octobre 2018 », *RFDA*, 2018, p. 1187.

³⁰³ AYRAULT L., « Le « verrou de Bercy » après la loi du 23 octobre 2018 », *RFDA*, 2018, p. 1187.

³⁰⁴ Le monde, « Fraude fiscale : qu'est-ce que le « verrou de Bercy » ? », 2018.

³⁰⁵ *Ibid.*

et fraude fiscale en mai 2018, à 4 ans d'emprisonnement dont 2 ans avec sursis, à 300 000 € d'amende et 5 ans d'inéligibilité. Un aménagement de peine a été accepté en avril 2019 permettant à Jérôme Cahuzac d'éviter la prison en étant placé sous surveillance électronique³⁰⁶.

167. Depuis cette affaire Cahuzac, les critiques à l'encontre du filtre administratif n'ont cessé de se multiplier. Ce mécanisme procédural est régulièrement présenté comme « *un obstacle à la justice, comme une atteinte à l'égalité entre les citoyens et les justiciables, à la séparation des pouvoirs et à la liberté de poursuite des magistrats* »³⁰⁷.

168. Par la décision n° 2016-555 QPC du 22 juillet 2016³⁰⁸, le Conseil constitutionnel a été amené à se prononcer sur la conformité des mots « *sous peine d'irrecevabilité* » issus des dispositions du 1^{er} alinéa de l'ancien article L. 228 du LPF. Or, la Cour de cassation, dans sa décision de renvoi de la QPC du 22 juillet 2016, s'est alignée sur l'interprétation constante de la Cour de cassation en interprétant les mots « *sous peine d'irrecevabilité* » « *comme imposant une plainte préalable de l'administration, et pas seulement comme imposant que cette plainte soit précédée d'un avis conforme de la CIF* »³⁰⁹. Le Conseil constitutionnel a donc examiné la conformité du double filtre administratif et non la question de l'irrecevabilité de la plainte de l'administration³¹⁰.

169. Par la décision du 22 juillet 2016, le Conseil constitutionnel a d'abord jugé que « *les dispositions contestées n'instituent, par elles-mêmes, aucune différence de traitement entre les auteurs présumés d'infractions contre lesquels l'administration porte plainte* »³¹¹. Le filtre administratif ne méconnaît donc pas le principe d'égalité devant la loi.

170. Sur ce point, à la lumière du commentaire officiel de la décision du Conseil constitutionnel, « *les dispositions contestées telles qu'interprétées déterminent uniquement une règle processuelle relative à la capacité du procureur de la République d'engager des*

³⁰⁶ Le monde, « Jérôme Cahuzac, placé sous bracelet électronique, échappe à la prison », 2019.

³⁰⁷ CARIOU É., Rapport AN n° 982, *sur les procédures de poursuite des infractions fiscales*, 2018, p. 7 ; CABON S.M., « Entre particularisme et idéalisme, quelle place pour la négociation en droit pénal fiscal », *Dr. fisc.*, 2019, n° 11, ét. 199.

³⁰⁸ Cons. const., 22 juill. 2016, n° 2016-555 QPC, *M. Karim B.*

³⁰⁹ Cons. const., Commentaire de la décision n° 2016-555 QPC du 22 juillet 2016, *M. Karim B.*, p. 5.

³¹⁰ PELLETIER M., « Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2016 », *Dr. fisc.*, 2017, n° 12, étude 209, § 21 ; DETRAZ S., « Un an de droit pénal fiscal et douanier (septembre 2015 – août 2016) », *Dr. pén.*, 2016, n° 6, chron. 9 ; DETRAZ S., « Validation du régime des poursuites de la fraude fiscale », *RSC*, 2016, n° 3, p. 530.

³¹¹ Cons. const., 22 juill. 2016, n° 2016-555 QPC, *M. Karim B.*, paragr. 8.

*poursuites. Elles ne fixent aucune règle de sélection des personnes contre lesquelles l'administration dépose plainte »*³¹².

171. Ensuite, selon les juges de la rue de Montpensier « *les dispositions contestées telles qu'interprétées par une jurisprudence constante 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 de publicité foncière et de droits de timbre »* »³¹³, mais l'atteinte au principe constitutionnel de libre exercice de l'action publique par le ministère public n'a pas été jugée contraire à la Constitution pour trois raisons³¹⁴.

172. D'abord, cette atteinte est limitée puisqu'en premier lieu, « *si les dispositions contestées n'autorisent pas le procureur de la République à mettre en mouvement l'action publique en l'absence de 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 »*³¹⁵.

173. Autrement dit, l'atteinte au principe constitutionnel de libre exercice de l'action publique par le ministère public est limitée « *puisque'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 habituelles pour toutes les étapes ultérieures »*³¹⁶.

174. En deuxième lieu, les juges de la rue de Montpensier ont jugé 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. Ainsi, en l'absence de dépôt d'une plainte de l'administration, à même d'apprécier la gravité des atteintes portées à ces intérêts collectifs protégés par la loi*

³¹² Cons. const., Commentaire de la décision n° 2016-555 QPC du 22 juillet 2016, *M. Karim B.*, p. 9.

³¹³ Cons. const., 22 juill. 2016, n° 2016-555 QPC, *Karim B.*, paragr. 11.

³¹⁴ Cons. const., 22 juill. 2016, n° 2016-555 QPC, *Karim B.*, paragr. 11 à 15 ; Cons. const., Commentaire de la décision n° 2016-555 QPC du 22 juillet 2016, *M. Karim B.*, p. 12.

³¹⁵ Cons. const., 22 juill. 2016, n° 2016-555 QPC, *Karim B.*, paragr. 12.

³¹⁶ Cons. const., Commentaire de la décision n° 2016-555 QPC du 22 juillet 2016, *M. Karim B.*, p. 12.

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 »³¹⁷.

175. Et en dernier lieu, *« 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 et dans le respect du principe d'égalité »³¹⁸.*

176. Par conséquent, le Conseil constitutionnel a jugé que le double filtre administratif ne porte pas une atteinte disproportionnée au principe de libre exercice de l'action publique par le ministère public et ne méconnaît donc pas les principes d'indépendance de l'autorité judiciaire et de séparation des pouvoirs³¹⁹.

177. Par la décision du 22 juillet 2016, le verrou de Bercy appelé ici le double filtre administratif a donc bien été jugé conforme à la Constitution.

178. En dépit de la conformité du double filtre administratif prononcée par le Conseil constitutionnel, les critiques ont persisté jusqu'à la loi du 23 octobre 2018, réformant alors le mécanisme.

Paragraphe II : La remise en cause du double filtre administratif préalable aux poursuites

179. À l'origine, l'administration fiscale constituait le seul filtre administratif obligatoire intervenant préalablement aux poursuites. Accusée de demander à sa discrétion l'engagement des poursuites, l'administration a vu ses pouvoirs encadrés par la CIF constituant le second filtre administratif préalable aux poursuites. Toutefois, si le législateur de 1977 a cru répondre à la défiance développée par les contribuables à l'égard de l'administration fiscale en créant cette commission, cette dernière n'a pas non plus échappé aux critiques. En effet, le rôle de l'administration fiscale a toujours primé sur celui de la CIF, qui n'a endossé finalement qu'un rôle secondaire, dans la mesure où elle intervient uniquement sur saisine de l'administration et

³¹⁷ Cons. const., 22 juill. 2016, n° 2016-555 QPC, *Karim B.*, paragr. 13.

³¹⁸ Cons. const., 22 juill. 2016, n° 2016-555 QPC, *Karim B.*, paragr. 14.

³¹⁹ Cons. const., 22 juill. 2016, n° 2016-555 QPC, *Karim B.*, paragr. 15.

sur les seuls dossiers que cette dernière décide de lui transmettre (I). Il a fallu attendre qu'une mission d'information commune soit constituée en octobre 2017, présidée par Éric DIARD, « afin d'étudier le verrou de Bercy et de déterminer s'il est nécessaire de le maintenir en l'état, de le réformer, ou encore de le supprimer »³²⁰ (II).

I. La primauté du rôle du 1^{er} sur le 2nd filtre administratif

180. Il résulte de l'analyse relative au fonctionnement du mécanisme du double filtre administratif que le premier filtre administratif prime sur le second.

181. En effet, ce mécanisme suppose d'abord, de sélectionner les dossiers susceptibles de faire l'objet de poursuites pénales par l'administration (A). Une fois les dossiers sélectionnés, il appartient au ministre du Budget ou une personne déléguée, de saisir la CIF en lui soumettant un projet de plainte relatif au dossier sélectionné.

182. En cas de saisine et d'avis favorable de la CIF, le ministre du Budget est alors tenu de déposer plainte. Si la faculté de demander l'engagement des poursuites pénales appartient d'abord au ministre du Budget (ou une personne déléguée) puis à la CIF³²¹, il n'en reste pas moins que l'activité de cette dernière se trouve être totalement dépendante de celle de l'administration fiscale (B).

A. La sélection préalable des dossiers par l'administration

183. Les critères de sélection des dossiers diffèrent selon la procédure mise en œuvre par l'administration fiscale.

184. Dans le cadre de la procédure dite de « *droit commun* », la poursuite des infractions de fraude fiscale est subordonnée à une plainte préalable de l'administration fiscale qui ne peut

³²⁰ Sur le sujet : CARIOU É., Rapport AN n° 982, *sur les procédures de poursuite des infractions fiscales*, 2018, p. 45-50.

³²¹ À ce sujet, le Professeur Ayrault décrit le verrou de Bercy comme « *l'obstacle - surmontable - dressé entre le parquet et un supposé fraudeur que l'administration souhaiterait voir prévenu* » dont « *la serrure comporte, non pas une, mais deux clés : si le ministre chargé du budget ou une personne déléguée détient la première, la seconde est entre les mains des membres de la commission des infractions fiscales* », AYRAULT L., « Le « verrou de Bercy » après la loi du 23 octobre 2018 », *RFDA*, 2018, p. 1185.

« sous peine d'irrecevabilité »³²² être déposée qu'après un avis conforme de la CIF, saisie par le ministre du Budget à l'issue des opérations de contrôle fiscal. Ce mécanisme de double filtre administratif suppose d'abord, pour la mise en œuvre du premier filtre, qu'une sélection préalable de dossiers de fraude les plus graves soit opérée par des filtres dits successifs (1) afin que le ministre du Budget, sur la base de ces dossiers, puisse décider ou non de saisir la CIF.

185. En vue de la mise en œuvre de la procédure judiciaire d'enquête fiscale dite de « *police fiscale* »³²³, créée par la loi du 30 décembre 2009³²⁴ et codifiée aux articles L. 228 et L. 188 B du LPF ainsi qu'à l'article 28-2 du CPP, l'administration peut déposer plainte sur avis conforme de la CIF, avant ou au cours des opérations de contrôle fiscal, afin de faire rechercher et constater par des agents de services fiscaux maîtrisant la technicité fiscale, des cas de fraudes complexes nécessitant les prérogatives de police judiciaire. Ce mécanisme du double filtre administratif, condition préalable pour mettre en œuvre la procédure de « *police fiscale* », suppose donc la sélection préalable par l'administration de dossiers de présomptions caractérisées de fraude (2) qu'elle devra ensuite adresser à la CIF en vue de la mise en œuvre de la procédure judiciaire d'enquête fiscale.

1. La sélection des dossiers de fraude « les plus graves » à l'issue du contrôle fiscal

186. À la lecture des travaux parlementaires de 2018³²⁵, l'administration fiscale effectuée entre 900 000 et 1 000 000 de contrôles sur pièces et plus de 50 000 contrôles fiscaux externes par an. Sur ces contrôles fiscaux, 15 000 dossiers environ font l'objet de pénalités d'au moins 40%,

³²² Art. L. 228, al. 1^{er} du LPF modifié par l'article 9 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013, « 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 ».

³²³ Dans le cadre cette procédure, des agents des services fiscaux peuvent être habilités depuis la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009, à effectuer des enquêtes judiciaires sur réquisition du procureur de la République ou sur commission rogatoire du juge d'instruction. À cet effet, ces agents des services fiscaux disposent alors des mêmes prérogatives et obligations que celles attribuées aux officiers de police judiciaire, conformément aux dispositions du IV de l'article 28-2 du CPP et sont affectés dans des services d'enquête spécialisés, à savoir soit la BNRDF, rattachée au ministère de l'Intérieur, soit le SEJF rattaché au ministère du Budget, récemment remplacé par l'ONAF, Pour plus de précisions, v. *infra*, n° 433 et s.

³²⁴ Article 23 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, JORF n° 0303 du 31 déc. 2009 ; Sur le sujet, v. AYRAULT L., « Procédure judiciaire d'enquête fiscale », *Procédures 2011*, n° 1, comm. 45.

³²⁵ BASCHER J., Rapport Sénat n° 446, sur la proposition de loi renforçant l'efficacité des poursuites contre les auteurs d'infractions financières et supprimant le « verrou de Berçy », 2018, p. 12-13.

comprenant plus de 4 000 dossiers dits « répressifs » dont le montant des droits éludés est supérieur à 100 000 euros avec des pénalités appliquées d’au moins 40 %.

187. Maïté Gabet, alors cheffe du service du contrôle fiscal à la Direction générale des Finances publiques, a indiqué que les dossiers dits répressifs « *sont instruits et qualifiés dans les pôles locaux de l’administration fiscale ou dans d’autres directions nationales et non pas à la direction centrale* »³²⁶. Elle a précisé que la direction centrale « *ne reçoit en fait que 1 100 dossiers environ par an* »³²⁷ sur lesquels, le bureau de l’action pénale « *procède à une ultime sélection* »³²⁸, permettant de transmettre à la CIF uniquement les dossiers susceptibles d’être poursuivis pénalement.

188. Avant la transmission du dossier à la CIF, de nombreux filtres successifs interviennent donc, afin de cibler les dossiers de fraude les plus solides sur le plan technique, susceptibles de faire l’objet de poursuites pénales. Parmi ces filtres successifs, le rapporteur a indiqué dans le rapport sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude fiscale en date de 2018, que la Direction régionale des Finances publiques d’Île-de-France, dispose du volume d’activité en la matière le plus important parmi les directions locales³²⁹. En revanche, il a été constaté que, les poursuites correctionnelles étaient envisagées dans un nombre de cas relativement limité par les grandes directions nationales spécialisées lors d’un contrôle sur place³³⁰.

189. Les critères de sélection des dossiers, pouvant être transmis à la CIF, figuraient déjà dans une note administrative en date du 3 octobre 1972 adressée par l’ancien Directeur général des impôts aux directeurs régionaux et aux directeurs des services fiscaux, indiquant que seules « *les fraudes caractérisées* » devaient être poursuivies pénalement, c’est-à-dire « *celles qui, soit par leur ampleur, soit par leur répétition, soit encore par la nature des moyens mis en œuvre, ont causé un préjudice important au Trésor ou sont susceptibles de faire école* »³³¹.

³²⁶ BASCHER J., Rapport Sénat n° 446, sur la proposition de loi renforçant l’efficacité des poursuites contre les auteurs d’infractions financières et supprimant le « verrou de Berçy », 2018, p. 13.

³²⁷ *Ibid.*

³²⁸ CARIOU É., Rapport AN n° 982, sur les procédures de poursuite des infractions fiscales, 2018, p. 28.

³²⁹ MONTGOLFIER (DE) A., Rapport Sénat n° 602, sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude fiscale, 2018, p. 169.

³³⁰ *Ibid.*, « Direction des vérifications nationales et internationales (DVNI, chargée du contrôle fiscal des plus grandes entreprises), direction nationale des vérifications de situations fiscales (DNVSF, qui exerce le contrôle fiscal des ménages dont les revenus ou le patrimoine sont les plus élevés) et direction nationale d’enquêtes fiscales (DNEF, chargée de la recherche, du renseignement et des enquêtes tant au niveau national qu’international) ».

³³¹ BODGI (Bulletin officiel de la Direction générale des impôts), 3 octobre 1972, n° 13-6-72 ; DE SAINT-LÉGER M., *L’articulation des procédures pénale et fiscale*, Thèse, Bordeaux, 2022, p. 190, n° 214.

190. Une circulaire « *Justice-Budget* » appelée aussi « *Badinter-Fabius* » du 30 octobre 1981, élaborée conjointement par la Direction des affaires criminelles et des grâces du ministère de la Justice et la Direction générale des impôts du ministère de l'Économie et des Finances, a ensuite pris le soin de préciser clairement que, le « *choix des affaires susceptibles de donner lieu à l'engagement de poursuites correctionnelles s'effectue essentiellement en considération de la nature, de l'importance et de la gravité de la fraude, sans qu'il soit fait exception de la qualité sociale ou professionnelle de ses auteurs. Ceci n'exclut pas, bien entendu, qu'il soit tenu compte, le cas échéant, des circonstances humaines notamment, propres à chaque cas particulier* »³³².

191. Suite à la circulaire « *Badinter-Fabius* », une note destinée aux services de base de l'administration en date du 3 novembre 1981³³³ a ainsi explicité la philosophie générale, poursuivie par l'administration fiscale en matière d'engagement des poursuites correctionnelles du délit de fraude fiscale, selon laquelle « *d'une façon générale, l'Administration fiscale estime que l'application des pénalités fiscales encourues doit suffire dans la grande majorité des cas à sanctionner par une réparation pécuniaire appropriée les manquements aux obligations prescrites par le C.G.I., et qu'une utilisation sélective des poursuites correctionnelles, réservée aux cas de fraude les plus répréhensibles, est plus conforme à leur finalité propre que la poursuite massive du délit, telle que pourrait l'autoriser une stricte application des seuils quantitatifs visés à l'article 1741 (1.000 F de droits ou 10% de la base imposable)* »³³⁴.

192. Plus récemment, une nouvelle circulaire commune à la Direction générale des Finances publiques du ministère des Finances et des Comptes publics et à la Direction des affaires criminelles et des grâces du ministère de la Justice en date du 22 mai 2014³³⁵, s'est inscrite dans la continuité de la circulaire de 1981³³⁶ et a rappelé que l'engagement des poursuites correctionnelles poursuit un double objectif :

³³² Circ., intermin., 30 oct. 1981, n° 13 N-3-81, Circulaire (Justice-Budget) du 30 octobre 1981 de la Direction générale des Impôts relative aux infractions et sanctions pénales, BODGI, *Dr. fisc.*, 1982, n° 1, comm. 7147 ; BRURON J., *Droit pénal fiscal*, Paris, LGDJ, coll. Systèmes Droit public, 1993, p. 16.

³³³ Note BODGI, 3 novembre 1981, n° 13 N-3-81 ; LAMBERT T., *Procédures fiscales*, Paris, LGDJ, coll. Précis Domat, 5^e éd., 2022, p. 299, n° 761.

³³⁴ Note BODGI, 3 novembre 1981, n° 13 N-3-81.

³³⁵ Circ. intermin., 22 mai 2014, NOR : FCPE1412006C, Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale.

³³⁶ La circulaire du 22 mai 2014 énonce les mêmes critères d'engagement des poursuites correctionnelles que la circulaire de 1981 en précisant que « *Le choix des affaires susceptibles de faire l'objet d'un dépôt de plainte pour fraude fiscale s'effectue essentiellement en considération de la nature de la fraude et des enjeux sans qu'il soit fait acception de la qualité sociale ou professionnelle de ses auteurs, de la nature de l'impôt fraudé et de l'existence*

- « apporter une réponse proportionnée aux actes reprochés et aux attitudes de certains contribuables destinées à empêcher, de manière directe ou indirecte, les agents des finances publiques d'accomplir leurs missions ;
- faire sanctionner systématiquement les comportements les plus graves dès lors que les poursuites sont, dans certains cas, le seul moyen effectif dont dispose l'État à l'égard des contribuables non respectueux de leurs obligations fiscales »³³⁷.

193. Ainsi, l'administration fiscale sélectionne les dossiers susceptibles de faire l'objet de poursuites pénales en fonction de plusieurs critères alternatifs tels que la nature de la fraude, les procédés mis en œuvre ou encore le montant des droits fraudés³³⁸. Ces critères se cumulent souvent au cours d'une affaire pénale.

194. Enfin, les critères de la sélection administrative se retrouvent dans deux récentes décisions du 24 juin 2016³³⁹ du Conseil constitutionnel par lesquelles ce dernier a validé le cumul de sanctions fiscales ayant le caractère de punition et de sanctions pénales³⁴⁰. Cette déclaration de conformité est assortie notamment d'une réserve d'interprétation, aux termes de laquelle le Conseil constitutionnel a jugé, en application du principe de nécessité des délits et des peines, 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 »³⁴¹. Il est précisé que « cette gravité peut résulter du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention »³⁴². Ces critères de gravité formulés par le Conseil constitutionnel dans sa réserve d'interprétation sont ceux qu'appliquaient déjà l'administration fiscale et la CIF. En application des deux décisions du 24 juin 2016, cette réserve d'interprétation s'appliquait initialement pour les cas de dissimulations frauduleuses de

ou non de manœuvres dès lors que l'impôt a été délibérément éludé. Ceci n'exclut pas, bien entendu, qu'il soit tenu compte, le cas échéant, des situations individuelles et particulières, propres à chaque affaire », *Ibid.* p. 13.

³³⁷ Circ. intermin., 22 mai 2014, NOR : FCPE1412006C, Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, p. 14.

³³⁸ LAMBERT T., *Procédures fiscales*, Paris, LGDJ, coll. Précis Domat, 5^e éd., 2022, p. 300, n° 762.

³³⁹ Cons. const., 24 juin 2016, n°s 2016-545 QPC et n° 2016-546 QPC, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.*, paragr. 20 à 23.

³⁴⁰ Pour plus de précisions, v. *infra*, p. 282 et s.

³⁴¹ Cons. const., 24 juin 2016, n°s 2016-545 QPC et n° 2016-546 QPC, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.*, paragr. 20 à 23.

³⁴² *Ibid.*

sommes soumises à l'impôt puis a été étendue par une décision du 23 novembre 2018 aux faits d'omission déclarative volontaire³⁴³.

195. Aussi, le commentaire officiel des décisions du 24 juin 2016 du Conseil constitutionnel a précisé que, « *par cette réserve, le Conseil constitutionnel n'impose pas au législateur de réserver, en toute hypothèse, la qualification d'infraction pénale en matière de fraude fiscale aux seuls cas les plus graves. Il déduit seulement du principe de nécessité des peines que seuls les manquements les plus graves peuvent être soumis à l'intégralité du régime répressif qu'il a décrit et qui est formé de l'article 1729 et des dispositions contestées de l'article 1741* »³⁴⁴.

196. Ainsi que l'a souligné Marc PELLETIER, le Conseil constitutionnel par ses décisions du 24 juin 2016, a donc renoué avec l'esprit de la circulaire « *Badinter-Fabius* » du 30 octobre 1981 en limitant, « *par le biais d'une réserve, la possibilité d'appliquer l'intégralité de ce « même ensemble répressif » aux seuls « cas les plus graves de dissimulation frauduleuse de sommes soumises à l'impôt* » »³⁴⁵.

197. L'administration fiscale procède également à la sélection des dossiers de présomptions caractérisées de fraude fiscale qu'elle transmettra à la CIF en vue de la mise en œuvre de la procédure judiciaire d'enquête fiscale dite de « *police fiscale* ».

2. La sélection de dossiers de présomptions caractérisées de fraude avant ou au cours du contrôle fiscal

198. La procédure judiciaire d'enquête fiscale « *se justifie par le fait que l'administration fiscale ne dispose pas, en l'état actuel, des moyens d'enquête lui permettant d'établir la fraude dans un certain nombre de cas* »³⁴⁶.

³⁴³ Cons. const., 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, *M. Thomas T. et a.*

³⁴⁴ Cons. const., Commentaires des décisions n° 2016-545 QPC et n° 2016-546 QPC du 24 juin 2016, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.*, p. 24.

³⁴⁵ PELLETIER M., « De quelques conséquences (inattendues) des décisions Alec W et Jérôme C. », *Dr. fisc.*, 2016, n° 30-35, act. 466, § 1.

³⁴⁶ CARIOU É., Rapport AN n° 982, *sur les procédures de poursuite des infractions fiscales*, 2018, p. 30.

199. La mise en œuvre de la procédure judiciaire d'enquête fiscale est subordonnée à trois conditions cumulatives qui doivent, préalablement à la saisine de la CIF, être vérifiées par l'administration fiscale :

- il doit exister des présomptions caractérisées de fraude fiscale ;
- le contribuable doit avoir eu recours à un des procédés de fraude mentionnés au 1° à 5° de l'article L. 228 du LPF ;
- et il doit y avoir un risque de dépérissement des preuves³⁴⁷.

200. S'agissant de la première condition, la doctrine administrative a précisé que « *la Commission des infractions fiscales peut rendre un avis sur un dossier faisant état, non pas d'une fraude établie et démontrée à l'issue d'une procédure de contrôle menée par l'administration fiscale, mais de l'existence de présomptions caractérisées de fraude, à l'encontre d'une personne physique ou morale, mises au jour à l'occasion d'une enquête, d'un contrôle ou de toute autre activité de gestion ou comptable* »³⁴⁸.

201. Concernant la deuxième condition, la doctrine administrative vise « *les fraudes résultant :*

- *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 ;*
- *soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis à l'étranger ;*
- *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 ;*
- *soit de toute autre manœuvre destinée à égarer l'administration* »³⁴⁹.

202. Pour la dernière condition, la notion de risque de dépérissement « *renvoie aux situations dans lesquelles il y a un risque d'altération ou de disparition des éléments matériels qui*

³⁴⁷ BOI-CF-INF-40-10-10-30 § 40.

³⁴⁸ BOI-CF-INF-40-10-10-30 § 50.

³⁴⁹ *Ibid.*, § 80.

permettraient de caractériser la fraude fiscale et justifie la mise en œuvre de moyens judiciaires d'investigation en complément des moyens administratifs classiques »³⁵⁰.

203. Ainsi, une fois les dossiers de présomptions caractérisées de fraude fiscale sélectionnés conformément à la doctrine administrative précitée, l'administration fiscale peut les transmettre à la CIF, puis déposer plainte en cas d'avis conforme de cette dernière, en vue de la mise en œuvre de la procédure judiciaire d'enquête fiscale.

204. Par ailleurs, cette procédure aura des conséquences sur la procédure de contrôle fiscal au profit de l'administration fiscale³⁵¹. En effet, le délai de reprise sera prorogé au plus tard jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due³⁵², l'interdiction de procéder à de nouvelles rectifications ou de renouveler un contrôle fiscal³⁵³ sera levée dans les cas prévus à l'article L. 188 B du LPF et la limitation de la durée de contrôle sur place fixée à trois mois³⁵⁴ ne sera pas opposable à l'administration fiscale³⁵⁵.

205. En définitive, à l'issue de la sélection des dossiers, de fraude fiscale « *les plus graves* » ou de présomptions caractérisées de fraude, les services de la DGFIP alertent le ministre du Budget à qui il appartient de saisir ou non la CIF en lui soumettant un projet de plainte relatif au dossier sélectionné³⁵⁶.

B. L'activité de la CIF dépendante de l'administration fiscale

206. La CIF, qualifiée d'autorité administrative indépendante par le Conseil d'État³⁵⁷, n'est pas soumise à l'autorité hiérarchique du ministre des Finances. Sa composition est

³⁵⁰ *Ibid.*, § 90.

³⁵¹ BOI-CF-INF-40-10-10-30, § 140 à 170.

³⁵² LPF, art. L. 188 B.

³⁵³ LPF, art. L. 50 et L. 51.

³⁵⁴ LPF, art. L. 52.

³⁵⁵ BOI-CF-INF-40-10-10-30 § 140 à 170.

³⁵⁶ Sur le sujet, DETRAZ S., « Les temps modernes de la poursuite de la fraude fiscale : le ministère public et les engrenages du « verrou de Bercy » », *Dr. pén.*, 2018, n° 10, dossier 10.

³⁵⁷ Conseil d'État, Rapport public 2001, *Les autorités administratives indépendantes*, Paris, La Documentation française, coll. Études & Documents, n° 52, 2001.

« indiscutable »³⁵⁸, et il n'est pas question de contester l'indépendance et l'impartialité de ses membres³⁵⁹.

207. Toutefois, l'activité de la CIF est totalement dépendante de l'administration fiscale puisque la CIF ne peut être saisie que par le ministre du Budget (ou une personne déléguée) (1) et uniquement sur les « *dossiers que lui transmet l'administration fiscale* »³⁶⁰, sans pouvoir disposer de moyens d'investigation propres³⁶¹.

208. Pour ces raisons, le Professeur Ayrault et Manon Sieraczek qualifient la CIF d'« *auxiliaire de l'administration fiscale* »³⁶² qui, sans surprise, rend quasi-systématiquement des avis favorables à l'encontre du contribuable (2).

1. La saisine de la CIF subordonnée à l'administration fiscale

209. La saisine de la CIF est subordonnée à l'administration fiscale dans la mesure où, conformément aux dispositions de l'article R. 228-1 du LPF³⁶³, la CIF ne peut être saisie que par le ministre du Budget ou une personne déléguée. La CIF ne peut pas s'autosaisir³⁶⁴ ni être saisie par le ministère public.

210. Dans la majorité des cas, la CIF est saisie après les opérations de contrôle fiscal diligentées par l'administration, c'est-à-dire après la notification des rectifications d'imposition³⁶⁵ (procédure dite de « *droit commun* »), de dossiers de fraude fiscale (a). Dans des cas très limités, la CIF est saisie avant ou parallèlement aux opérations de contrôle³⁶⁶ pour

³⁵⁸ AYRAULT L., SIERACZEK M., « La Commission des infractions fiscales : analyse critique après trente ans d'existence », in CHADEFAX M., DEBOISSY F., DE LA MARDIÈRE C. (dir.), *Écrits de fiscalité des entreprises. Études à la mémoire du Professeur Maurice Cozian*, Paris, Litec, 2009, p. 682 ; CGI, art. 1741 A ; Ann. II, art. 384 septies-0 A et s.

³⁵⁹ AYRAULT L., SIERACZEK M., « La Commission des infractions fiscales : analyse critique après trente ans d'existence », art. cité, p. 682.

³⁶⁰ COLLET M., COLLIN P., *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, Paris, PUF, coll. Thémis droit, 5^{ème} éd., 2024, p. 206, n° 279.

³⁶¹ AYRAULT L., SIERACZEK M., « La Commission des infractions fiscales : analyse critique après trente ans d'existence », art. cité, p. 682-689 ; COLLET M., COLLIN P., *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, Paris, op. cit., p. 206, n° 279.

³⁶² AYRAULT L., SIERACZEK M., « La Commission des infractions fiscales : analyse critique après trente ans d'existence », art. cité, p. 682.

³⁶³ Article R. 228-1 du LPF, modifié par l'article 1^{er} du décret n° 2008-752 du 29 juillet 2008.

³⁶⁴ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 634, n° 1490.

³⁶⁵ CARIOU É., Rapport AN n° 982, *sur les procédures de poursuite des infractions fiscales*, 2018, p. 32.

³⁶⁶ *Ibid.*, p. 30.

des dossiers dans lesquels il existe des présomptions caractérisées de fraude fiscale (procédure dite de « *police fiscale* ») (b).

a. La saisine de la CIF à l'issue du contrôle fiscal achevé dans la majorité des cas

211. Il ressort des travaux parlementaires de 2018, qu'entre 2012 et 2017, seulement 1 000 dossiers environ sont transmis par l'administration fiscale à la CIF chaque année à l'issue d'un contrôle fiscal achevé sur environ 50 000 contrôles fiscaux dits « *externes* » (voir le tableau ci-après³⁶⁷)³⁶⁸.

DOSSIERS ISSUS DU CONTRÔLE FISCAL TRANSMIS À LA CIF

Année	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Nombre de contrôles fiscaux externes	51 529	51 452	50 968	49 661	48 540	47 900
Nombre de dossiers répressifs*	16 194	16 166	15 943	15 374	15 065	14 228
Nombre de dossiers répressifs avec des droits notifiés supérieurs à 100 000 €	4 124	4 406	4 480	4 520	4 423	4 785
Nombre de dossiers transmis à la CIF	1 068	1 102	1 050	961	874	946

* Il s'agit, d'une part, des dossiers faisant l'objet d'une proposition de poursuites pénales et, d'autre part, des dossiers pour lesquels sont appliquées des pénalités exclusives de bonne foi :

- dont le montant est supérieur à 50 % du total des montants des sanctions ;

- ou bien dont le montant est d'au moins 7 500 euros et supérieur à 30 % des droits rappelés.

Source : Direction générale des finances publiques (citée par le rapport de la mission d'information commune de l'Assemblée nationale sur les procédures de poursuite des infractions fiscales).

212. Pour ces dossiers, aux termes des dispositions de l'article L. 228 du LPF, « *la commission examine les affaires qui lui sont soumises par le ministre chargé du budget. Le contribuable est avisé de la saisine de la commission qui l'invite à lui communiquer, dans un délai de trente jours, les informations qu'il jugerait nécessaires* »³⁶⁹.

b. La saisine de la CIF avant ou parallèlement au contrôle fiscal dans la minorité des cas

213. À la lecture des travaux parlementaires de 2018, il est possible de constater qu'entre 2012 et 2017, moins d'une centaine de dossiers de présomptions caractérisées de fraude fiscale

³⁶⁷ CARIOU É., Rapport AN n° 982, sur les procédures de poursuite des infractions fiscales, 2018, p. 29.

³⁶⁸ *Ibid.*, p. 29.

³⁶⁹ Article L. 228 du LPF modifié par l'article 9 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013, devenu le nouvel article L. 228, II du LPF modifié par l'article 36 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 ; la version de l'article L. 228 du LPF modifié par l'article 1 de la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 était identique sauf qu'elle visait « *le ministre chargé des finances* ».

ont été transmis par l'administration fiscale à la CIF avant ou au cours des opérations de contrôle fiscal (voir le tableau ci-après³⁷⁰).

DOSSIERS DE PRÉSUMPTIONS CARACTÉRISÉES TRANSMIS À LA CIF

Année	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Nombre	57	80	89	100	70	27

Source : Direction générale des finances publiques.

214. Le nombre de dossiers est peu élevé en raison des conditions particulières fixées par l'article L. 228 du LPF, qui conduisent à mettre en œuvre dans des cas très limités la procédure judiciaire d'enquête fiscale³⁷¹.

215. En raison du risque de dépérissement des preuves, le contribuable n'est pas avisé de la saisine de la CIF et de son avis³⁷², ce qui rend efficace les investigations menées telles que les perquisitions ou les écoutes téléphoniques mises en place.

216. Au total, entre 2012 et 2017, la CIF a reçu en moyenne 1 070 dossiers adressés par le ministre du Budget (ou une personne déléguée) (voir le tableau ci-après³⁷³) conformément aux dispositions de l'article R. 228-1 du LPF³⁷⁴.

NOMBRE DE DOSSIERS TRANSMIS À LA CIF

Année	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Total	1 125	1 182	1 139	1 061	944	973
Dossiers de droit commun*	1 068	1 102	1 050	961	874	946
Dossiers de police fiscale	57	80	89	100	70	27

* dossiers issus de contrôles fiscaux achevés.

Source : commission des infractions fiscales.

³⁷⁰ CARIOU É., Rapport AN n° 982, *sur les procédures de poursuite des infractions fiscales*, 2018, p. 30.

³⁷¹ Cour des comptes, Référé n° 67603, *sur les services de l'État et la lutte contre la fraude fiscale internationale*, 2013, p. 11.

³⁷² Article L. 228 du LPF modifié par l'article 9 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 devenu le nouvel article L. 228, II du LPF modifié par l'article 36 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018.

³⁷³ CARIOU É., Rapport AN n° 982, *sur les procédures de poursuite des infractions fiscales*, 2018, p. 32.

³⁷⁴ Article R. 228-1 du LPF, modifié par l'article 1^{er} du décret n° 2008-752 du 29 juillet 2008.

2. L'avis favorable quasi-systématique de la CIF

217. L'activité de la CIF est dépendante de l'administration en ce qu'elle est saisie par le ministre du Budget, uniquement sur le dossier transmis et composé par l'administration fiscale. La CIF ne dispose d'aucun moyen d'investigation propre. Le contribuable ne peut faire parvenir à la CIF, que des observations écrites³⁷⁵ et non orales³⁷⁶.

218. Depuis la loi du 6 décembre 2013³⁷⁷, conformément aux dispositions de l'article L. 228 B du LPF³⁷⁸, la CIF « *élabore chaque année à l'attention du Gouvernement et du Parlement un rapport d'activité, qui fait l'objet d'une publication, dans lequel figurent notamment le nombre de dossiers reçus et examinés, le nombre d'avis favorables et défavorables émis, répartis par impôts et taxes, ainsi que par catégories socio-professionnelles, en précisant le montant des droits visés pénalement* ».

219. Or, il est possible de constater, à la lecture du rapport d'activité de la CIF de 2017, que cette dernière « *émet un avis favorable aux projets de l'administration dans 90 à 95 % des cas* »³⁷⁹ (voir le tableau-ci-après³⁸⁰).

NOMBRE ET SENS DES AVIS RENDUS PAR LA CIF

Année	1978	1980	2000	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Dossiers examinés	96	435	928	1 081	1 113	1 155	1 086	1 063	992
Avis favorables	78	393	860	987	1 018	1 069	1 027	997	944
Avis défavorables	18	42	68	92	95	86	59	66	47
Pourcentage d'avis favorables	81,3 %	90,3 %	92,7 %	91,3 %	91,5 %	92,6 %	94,6 %	93,8 %	95,0 %

Source : commission des infractions fiscales.

220. Ainsi que l'ont souligné le Professeur Ayrault et Manon Sieraczek, le pourcentage élevé d'avis favorables de la CIF ne doit pas être interprété « *comme traduisant une partialité des membres de la commission des infractions fiscales en ce qu'ils privilégieraient l'action* ».

³⁷⁵ Pour plus de précisions, sur la portée limitée du droit de formuler des observations écrites : v. AYRAULT L., SIERACZEK M., « La Commission des infractions fiscales : analyse critique après trente ans d'existence », in CHADEFAUX M., DEBOISSY F., DE LA MARDIÈRE C. (dir.), *Écrits de fiscalité des entreprises. Études à la mémoire du Professeur Maurice Cozian*, Paris, Litec, 2009, p. 688.

³⁷⁶ LPF, art. R. 228-3.

³⁷⁷ Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, JORF n° 0284 du 7 déc. 2013.

³⁷⁸ Créé par l'article 16 de la loi n° 2013-1117 du 6 déc. 2013.

³⁷⁹ CIF, *rapport 2017*, p. 7.

³⁸⁰ CARIOU É., *Rapport AN n° 982, sur les procédures de poursuite des infractions fiscales*, 2018, p. 33.

publique. Ils ont ajouté qu'« *il est effectivement difficile d'imaginer un taux plus faible lorsque se trouvent combinés une sélection des dossiers, un champ large du délit de fraude fiscale et la maîtrise, par l'administration, du dossier transmis aux membres de la commission. Qu'il nous soit même permis d'être surpris de ne pas constater un taux d'avis favorables égal à 100 %* »³⁸¹.

221. En conséquence, eu égard au soutien quasi-systématique de la CIF apporté à l'action de l'administration, la commission s'est vue qualifier de « *garantie en trompe l'œil* »³⁸² ou de « *fausse garantie* »³⁸³.

222. Pour la CIF, ce taux élevé d'avis favorables montre que « *l'administration tient compte de la jurisprudence de la commission dans la sélection des dossiers qu'elle lui transmet* »³⁸⁴. Si dans 5 à 10 % des cas, la Commission rend un avis défavorable et permet ainsi aux contribuables d'échapper aux éventuelles poursuites pénales, cette dernière ne remplit pas son rôle de garantie à l'égard du contribuable, assigné par le législateur, au regard des conditions d'exercice de sa mission³⁸⁵. L'idée de réformer le second filtre administratif était donc déjà dans les esprits en 2009³⁸⁶.

223. Par ailleurs, si l'activité de la CIF dépend de celle de l'administration fiscale, la faculté de demander l'engagement des poursuites appartenant d'abord à l'administration fiscale est également accordée à la CIF puisque « *le ministre est lié par les avis de la commission* » qui lui sont notifiés sans être motivés³⁸⁷, conformément aux dispositions de l'article L. 228 du

³⁸¹ AYRAULT L., SIERACZEK M., « La Commission des infractions fiscales : analyse critique après trente ans d'existence », art. cité, p. 682.

³⁸² AYRAULT L., SIERACZEK M., « La Commission des infractions fiscales : analyse critique après trente ans d'existence », art. cité, p. 682.

³⁸³ TUROT J., « Droits et garanties du contribuable en cas de contrôle », in COZIAN M., DIBOUT P., PIERRE J.L., *Droits et garanties du contribuable. Évolutions et perspectives vingt ans après le rapport Aicardi*, Litec, 2008, p. 16.

³⁸⁴ CIF, *rapport 2017*, p. 7 ; « Les critères de sélection dérivent « de la jurisprudence informelle élaborée par les membres de la commission des infractions fiscales » et « sont également utilisés par l'administration fiscale », BASCHER J., *Rapport Sénat n° 446, sur la proposition de loi renforçant l'efficacité des poursuites contre les auteurs d'infractions financières et supprimant le « verrou de Berçy »*, 2018, p. 28.

³⁸⁵ AYRAULT L., SIERACZEK M., « La Commission des infractions fiscales : analyse critique après trente ans d'existence », in CHADEFAUX M., DEBOISSY F., DE LA MARDIÈRE C. (dir.), *Écrits de fiscalité des entreprises. Études à la mémoire du Professeur Maurice Cozian*, Paris, Litec, 2009, p. 682.

³⁸⁶ AYRAULT L., SIERACZEK M., « La Commission des infractions fiscales : analyse critique après trente ans d'existence », art. cité, p. 691.

³⁸⁷ BOI-CF-INF-40-10-10-20 § 130 ; LPF, art. R. 228-6, al. 2. - V. Cass. crim., 22 oct. 2003, n° 02-87.876.

LPF³⁸⁸. Ce dernier est donc tenu de déposer plainte en cas d'avis favorable ou de s'abstenir en cas d'avis défavorable.

II. Le souhait de réformer le double filtre administratif

224. Suite aux nombreuses critiques formulées à l'encontre du double filtre administratif, plusieurs propositions isolées, de suppression ou d'aménagement de ce mécanisme, ont été faites avant de toutes avorter³⁸⁹.

225. C'est à la suite de l'adoption du projet de la loi sur la confiance dans la vie publique qu'il a été décidé de constituer une mission d'information commune, en octobre 2017, présidée par Éric DIARD, « afin d'étudier le verrou de Bercy et de déterminer s'il est nécessaire de le maintenir en l'état, de le réformer, ou encore de le supprimer »³⁹⁰. Cette mission a mis en lumière les arguments en faveur du maintien (A) ou de la suppression du double filtre administratif (B), sans oublier de traiter la question incontournable de l'éventuelle incompatibilité du double filtre administratif avec l'arrivée du parquet européen (C).

226. À l'issue des travaux menés par la mission d'information commune, le mécanisme du double filtre administratif n'a pas échappé à un aménagement prévu par l'article 36 de la loi du 23 octobre 2018, largement inspiré des propositions formulées dans le cadre de la mission d'information commune et perçu *in fine* comme une solution de compromis (D).

³⁸⁸ Article L. 228 du LPF modifié par l'article 9 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 ; Ces dispositions sont devenues les dispositions du II de l'article L. 228 du LPF modifié par l'article 36 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 et sont rédigées de manière identique.

³⁸⁹ Il en est ainsi d'un amendement adopté par le Sénat en 2016 dont l'objet était de permettre au ministère public d'agir sans plainte préalable de l'administration en cas de découverte de faits de fraude fiscale à l'occasion d'une enquête portant sur des faits connexes (Sénat, séance du 30 juill. 2016, amendement n° 165 au projet de loi renforçant la lutte contre le crime organisé, le terrorisme et leur financement, et améliorant l'efficacité et les garanties de la procédure pénale). La commission mixte paritaire a finalement supprimé l'article qui a créé l'amendement (BASCHER J., Rapport Sénat n° 446, *sur la proposition de loi renforçant l'efficacité des poursuites contre les auteurs d'infractions financières et supprimant le « verrou de Bercy »*, 2018, p. 25).

Plusieurs amendements ont également été déposés dans le cadre des débats sur les lois pour la confiance dans la vie publique de juillet 2017 visant la suppression du « verrou de Bercy » mais n'ont pas été adoptés (CUTAJAR C., « Partiellement déverrouillé, le verrou de Bercy résiste ! », *D.*, 2018, p. 2029).

³⁹⁰ Sur le sujet : CARIOU É., Rapport AN n° 982, *sur les procédures de poursuite des infractions fiscales*, 2018, p. 45-50.

A. Les partisans du double filtre administratif

227. Dans le cadre des travaux menés par la mission d'information commune, plusieurs arguments ont été avancés en faveur du maintien du verrou de Bercy, appelé ici le double filtre administratif³⁹¹.

228. Tout d'abord, l'administration fiscale « *serait mieux placée que le Parquet pour apprécier l'atteinte aux intérêts financiers du Trésor et pour mesurer l'intérêt de la voie pénale* »³⁹².

229. En 1866, Faustin Hélie, dans son « *Traité de l'instruction criminelle* », invoquait déjà cette raison pour justifier du droit de poursuivre de la Régie des contributions indirectes en matière de contraventions donnant lieu à des amendes et à des confiscations³⁹³.

230. En outre, maintenir le double filtre administratif préalablement aux poursuites pénales constitue pour beaucoup un gage d'efficacité³⁹⁴.

231. En effet, l'administration fiscale est chargée du contrôle fiscal et maîtrise ainsi la technicité fiscale, ce qui justifie de lui confier la sélection des dossiers susceptibles d'être poursuivis pénalement. Aussi, la fraude fiscale suppose nécessairement l'établissement de l'impôt par l'administration fiscale³⁹⁵.

232. La suppression du double filtre administratif entraînerait également un engorgement des tribunaux répressifs, un allongement du délai moyen de jugement ainsi qu'une surcharge de travail pour le parquet³⁹⁶. Les travaux de la mission d'information commune ont indiqué clairement que « *les effectifs du Parquet ne sont pas adaptés pour analyser les près de 50 000 dossiers de contrôle fiscal externe et sélectionner ceux qui méritent une action pénale. Ce travail de sélection préalable ne peut être accompli que par l'administration fiscale* »³⁹⁷. Éliane

³⁹¹ *Ibid.*, p. 45.

³⁹² CARIOU É., Rapport AN n° 982, *sur les procédures de poursuite des infractions fiscales*, 2018, p. 45.

³⁹³ HÉLIE F., *Traité de l'instruction criminelle, ou Théorie du Code d'instruction criminelle*, Paris, Henri Plon, t.1, 2^e éd, 1866, p. 596-597, n° 504.

³⁹⁴ CARIOU É., Rapport AN n° 982, *sur les procédures de poursuite des infractions fiscales*, 2018, p. 46.

³⁹⁵ CARIOU É., Rapport AN n° 982, *sur les procédures de poursuite des infractions fiscales*, 2018, p. 46

³⁹⁶ *Ibid.*, p. 46.

³⁹⁷ *Ibid.*, p. 46.

Houlette, ancienne procureure nationale financière, pourtant opposée au verrou de Bercy a reconnu également que le PNF serait « *dans l'incapacité de traiter l'ensemble des plaintes* »³⁹⁸.

233. Enfin, l'administration et la CIF permettent, pour les partisans du double filtre administratif, de protéger les contribuables d'éventuelles poursuites abusives³⁹⁹. Le secret fiscal a également été invoqué pour maintenir le filtre administratif⁴⁰⁰.

B. Les opposants du double filtre administratif

234. À la lecture de la mission d'information commune, plusieurs critiques ont été formulées à l'encontre de la sélection des dossiers opérée par l'administration fiscale⁴⁰¹.

235. En premier lieu, les opposants au verrou de Bercy ont regretté qu'il y ait seulement environ 1000 dossiers par an transmis à la CIF depuis 1990. Ce nombre constant de dossiers transmis à la Commission peut s'expliquer par les « *capacités d'absorption limitées de la CIF* »⁴⁰².

236. En deuxième lieu, le seuil des droits fraudés des dossiers susceptibles d'être pénalement poursuivis a également fait l'objet de critiques. Celui-ci a été fixé par l'usage entre l'administration fiscale et la CIF et s'élèverait à 100 000 €. Ce seuil n'est pas absolu puisque des dossiers présentant des droits fraudés inférieurs à 100 000 € peuvent être transmis à la CIF en raison de la gravité des faits ou de la qualité de la personne en cause⁴⁰³. Or, il a été constaté que « *le montant moyen des fraudes transmises à la CIF (...) se situe aux environs de 350 000 euros* »⁴⁰⁴. Ce montant moyen des droits fraudés de 350 000 € issus des dossiers transmis à la CIF, a été reproché à l'administration fiscale puisque celui-ci est nettement supérieur au seuil de 100 000 € fixé par l'usage.

237. Aussi, les opposants au double filtre administratif ont regretté que seuls les dossiers « *simples* » soient renvoyés devant le juge pénal à l'exclusion des dossiers complexes, réglés

³⁹⁸ Libération, « Fraude fiscale : de l'art de contourner le verrou de Bercy », 2018.

³⁹⁹ CARIOU É., Rapport AN n° 982, *sur les procédures de poursuite des infractions fiscales*, 2018, p. 47.

⁴⁰⁰ *Ibid.*, p. 49.

⁴⁰¹ *Ibid.*, p. 50.

⁴⁰² *Ibid.*, p. 52.

⁴⁰³ CARIOU É., Rapport AN n° 982, *sur les procédures de poursuite des infractions fiscales*, 2018, p. 50.

⁴⁰⁴ *Ibid.*, p. 50.

prioritairement par la voie administrative en raison d'un aléa contentieux important devant le juge pénal⁴⁰⁵. En outre, ces dossiers « *simples* » transmis à la CIF relèvent toujours des mêmes secteurs à savoir, le bâtiment et travaux publics, le commerce ainsi que les services⁴⁰⁶.

238. Pour ces raisons, le Syndicat de la Magistrature n'a pas manqué de dénoncer ce mécanisme de double filtre administratif qui instituerait une justice à deux vitesses entre les fraudeurs fiscaux et les délinquants de droit commun, alimentée par le contexte « *d'impunité fiscale* » à l'égard des plus grands fraudeurs.

239. Il peut également être relevé, à la lecture du document de politique transversale annexé au projet de loi de finances de 2019, que la nature des faits de fraude fiscale issus des plaintes de l'administration en 2017, relevait principalement soit d'un défaut de déclaration soit de la constatation de dissimulations (voir le tableau ci-après⁴⁰⁷)⁴⁰⁸.

Répartition par nature d'infractions

Suivant leur nature, les infractions ayant motivé en 2017 l'engagement de poursuites correctionnelles se répartissent comme suit :

Nature des infractions	Nombre	Pourcentage
Défaut de déclaration	424	44,9
Constatation de dissimulations	409	43,3
Réalisation d'opérations fictives	58	6,1
Autres procédés de fraude	53	5,7
Totaux	944	100,0

240. Selon Éliane Houlette, principale opposante du verrou de Bercy, « *le verrou bloque toute la chaîne pénale. Il empêche la variété des poursuites et constitue un obstacle théorique, juridique, constitutionnel et républicain, en plus d'être un handicap sur le plan pratique* »⁴⁰⁹.

241. En dernier lieu, la mission d'information commune a critiqué le rôle du parquet, amené à contourner le verrou de Bercy ou à rester passif lors de l'enquête⁴¹⁰ et n'a pas fait l'économie de la question de savoir, si le mécanisme du verrou de Bercy était compatible avec l'arrivée du Parquet européen.

⁴⁰⁵ *Ibid.*, p. 51.

⁴⁰⁶ Gouvernement, *Document de politique transversale. Projet de loi de finances pour 2019*, 2018, p. 30.

⁴⁰⁷ Gouvernement, *Document de politique transversale. Projet de loi de finances pour 2019*, 2018, p. 29.

⁴⁰⁸ *Ibid.*, p. 29.

⁴⁰⁹ Libération, « *Fraude fiscale : de l'art de contourner le verrou de Bercy* », 2018.

⁴¹⁰ CARIOU É., *Rapport AN n° 982, sur les procédures de poursuite des infractions fiscales*, 2018, p. 54-55 ; Pour plus de précisions, v. *infra*, p. 112 et s.

C. La question de l'incompatibilité du double filtre administratif avec le parquet européen

242. Dans le cadre de la mission d'information commune, s'est posée la délicate question de la compatibilité du verrou de Bercy avec le Parquet européen⁴¹¹.

243. Pour rappel, ce dernier a été institué par le règlement (UE) 2017/1939 du Conseil du 12 octobre 2017⁴¹². Aux termes des dispositions de l'article 6 §1 du règlement (UE) 2017/1939, *« le Parquet européen est indépendant. Le chef du Parquet européen, ses adjoints, les procureurs européens, les procureurs européens délégués, le directeur administratif ainsi que le personnel du Parquet européen, dans l'exercice des fonctions qui leur sont dévolues par le présent règlement, agissent dans l'intérêt de l'Union dans son ensemble, au sens de la législation, et 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. Les États membres de l'Union européenne et les institutions, organes et organismes de l'Union respectent l'indépendance du Parquet européen et ne cherchent pas à l'influencer dans l'exercice de ses missions »*.

244. Le maintien du double filtre administratif (subordonnant la poursuite de la fraude fiscale à une plainte préalable de l'administration déposée sur avis conforme de la CIF) serait donc incompatible avec l'article 6 §1 du règlement (UE) 2017/1939⁴¹³. Raison pour laquelle Chantal CUTAJAR a considéré qu'il était nécessaire d'abolir le verrou de Bercy *« avec l'arrivée à l'horizon 2020 du nouveau Parquet européen »*⁴¹⁴, compétent pour rechercher, poursuivre et renvoyer en jugement les auteurs et complices des infractions pénales portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union européenne⁴¹⁵. Ainsi que cette dernière l'a fait remarquer, la

⁴¹¹ CARIOU É., Rapport AN n° 982, *sur les procédures de poursuite des infractions fiscales*, 2018, p. 41-43.

⁴¹² Règlement (UE) 2017/1939 du Conseil du 12 octobre 2017 mettant en œuvre une coopération renforcée concernant la création du Parquet européen, JOUE du 31 octobre 2017, L 283/1.

⁴¹³ CARIOU É., Rapport AN n° 982, *sur les procédures de poursuite des infractions fiscales*, 2018, p. 42 ; CUTAJAR C., « L'impérative nécessité d'abolir le « Verrou de Bercy » », *JCP G*, 2018, n° 5, 98, p. 171 ; Dans le même sens : SALOMON R., « Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.*, 2020, n° 6-7, chron. 131, § 8.

⁴¹⁴ CUTAJAR C., « L'impérative nécessité d'abolir le « Verrou de Bercy » », art. cité, p. 170 ; v. également : CUTAJAR C., « Partiellement déverrouillé, le verrou de Bercy résiste ! », *D.*, 2018, p. 2029.

⁴¹⁵ Article 4 du règlement (UE) 2017/1939 du Conseil du 12 octobre 2017 mettant en œuvre une coopération renforcée concernant la création du Parquet européen, JOUE du 31 octobre 2017, L 283/1.

nécessité d'abolir le verrou de Bercy relève « *de la crédibilité de la France sur le terrain de la construction de l'Europe de la Justice* »⁴¹⁶.

245. En droit interne, les dispositions relatives au parquet européen sont prévues aux articles 698-108 et suivants du CPP, par la loi n° 2020-1672 du 24 décembre 2020⁴¹⁷. Ce dernier est compétent en matière de fraude à la TVA, dès lors que l'infraction est en lien avec le territoire d'au moins deux États membres de l'Union participant à la coopération renforcée concernant la création du Parquet européen, et que le montant du préjudice total en résultant s'élève à au moins 10 millions d'euros⁴¹⁸. En-deçà de ce seuil, l'infraction relève de la compétence des juridictions nationales.

246. Aucune disposition interne ne précise si le parquet européen peut poursuivre les faits de fraude à la TVA, sous la qualification de fraude fiscale ou uniquement sous celle d'escroquerie à la TVA.

247. L'incompatibilité du verrou de Bercy avec le parquet européen ne se poserait donc qu'en présence d'une fraude transfrontière à la TVA dont le préjudice en résultant serait supérieur à 10 millions d'euros, poursuivie sous la qualification de fraude fiscale.

248. À l'issue des travaux menés par la mission d'information commune présidée par Éric DIARD, le double filtre administratif a bien donné lieu à un aménagement, par les dispositions de l'article 36 de la loi du 23 octobre 2018. Cet aménagement est apparu comme une solution de compromis.

D. Un mécanisme de compromis retenu

249. Dans le cadre des travaux menés par la mission d'information commune, plusieurs pistes de réforme ont été analysées afin de « *moderniser les procédures de sélection des dossiers à profil pénal* »⁴¹⁹.

⁴¹⁶ CUTAJAR C., « L'impérative nécessité d'abolir le « Verrou de Bercy » », art. cité, p. 171 ; v. également, CUTAJAR C., « Partiellement déverrouillé, le verrou de Bercy résiste ! », *D.*, 2018, p. 2029.

⁴¹⁷ Loi n° 2020-1672 du 24 décembre 2020 relative au Parquet européen, à la justice environnementale et à la justice pénale spécialisée, JORF n° 0312 du 26 déc. 2020.

⁴¹⁸ CPP, art. D. 47-1-32.

⁴¹⁹ CARIOU É., Rapport AN n° 982, *sur les procédures de poursuite des infractions fiscales*, 2018, p. 57.

250. Tout d’abord, le maintien en l’état du dispositif du double filtre administratif a été écarté par la mission d’information commune en raison de la sélection jugée opaque des dossiers à profil pénal par l’administration fiscale dont le rôle s’apparenterait à celui d’un Parquet⁴²⁰. La doctrine administrative considérait d’ailleurs que l’administration fiscale était le « *juge de l’opportunité des poursuites* »⁴²¹ en matière de fraude fiscale.

251. Le transfert de l’intégralité de la mission de sélection des dossiers au parquet, n’a pas non plus été retenue par la mission d’information commune considérant que « *la fraude fiscale est une délinquance de masse et d’une grande technicité qui nécessite des moyens dont seule dispose l’administration fiscale* »⁴²².

252. Enfin, l’instauration d’une transmission automatique des dossiers en fonction d’un critère unique relatif au seuil des droits fraudés a également été écarté puisque le « *dépassement d’un montant déterminé ne traduit pas à lui seul l’intentionnalité de l’omission* »⁴²³.

253. À l’issue des travaux menés, la mission d’information commune a finalement recommandé « *une réappropriation par le législateur du processus de sélection des dossiers présentant un profil pénal à l’issue d’un contrôle fiscal* »⁴²⁴, en lui confiant le soin de déterminer « *les critères auxquels doivent répondre les dossiers issus d’un contrôle fiscal pour donner lieu à un examen systématique de l’opportunité d’engager des poursuites pénales pour fraude fiscale* »⁴²⁵. La mission a également préconisé « *de mieux coordonner l’action de la justice et de l’administration par une redéfinition de leur rôle respectif en matière de recherche et de lutte contre la fraude fiscale* »⁴²⁶ par une série de mesures proposées.

254. Quelques mois plus tard, sur la base de ces travaux menés par la mission d’information commune, le Sénat a introduit en première lecture du projet de loi relatif à la lutte contre la fraude fiscale, un titre III portant sur la « *Réforme de la procédure de poursuite pénale de la fraude fiscale* »⁴²⁷. L’article 13 a ainsi été introduit par la commission des finances du Sénat à

⁴²⁰ CARIOU É., Rapport AN n° 982, *sur les procédures de poursuite des infractions fiscales*, 2018, p. 57.

⁴²¹ BOI-CF-INF-40-10-10-20 § 10.

⁴²² CARIOU É., Rapport AN n° 982, *sur les procédures de poursuite des infractions fiscales*, 2018, p. 58.

⁴²³ *Ibid.*, p. 58.

⁴²⁴ CARIOU É., Rapport AN n° 982, *sur les procédures de poursuite des infractions fiscales*, 2018, p. 14.

⁴²⁵ *Ibid.*, p. 14.

⁴²⁶ *Ibid.*, p. 58.

⁴²⁷ Sur le sujet, VERGÈS E., « L’outil procédural au service de l’efficacité (à propos de la lutte contre la fraude) », *RSC*, 2019, p. 155.

la suite d'un amendement de son rapporteur général, Albéric de Montgolfier, visant à aménager, et non supprimer, le verrou de Bercy « *dans le but d'accroître les prérogatives du parquet concernant le déclenchement des poursuites des infractions de fraude fiscale* »⁴²⁸.

255. Après plusieurs modifications de cet article s'inspirant des travaux de la mission d'information commune, l'article 36 de la loi du 23 octobre 2018 a finalement été adopté, créant notamment un « *dispositif de dénonciation obligatoire* » par l'administration fiscale au parquet pour les faits de fraude fiscale les plus graves, et maintenant pour les faits de fraude fiscale de moindre importance, le mécanisme du double filtre administratif lorsque les critères de dénonciations obligatoires ne sont pas remplis.

256. Ainsi que l'a précisé le Professeur Ayrault, l'article 36 de la loi du 23 octobre 2018 constitue un « *texte de compromis* »⁴²⁹, « *en ce qu'il renforce l'information des parquets, il tend à dissiper les craintes quant à son éventuelle rétention de la part des services fiscaux. En ce qu'il maintient pour partie le dispositif existant, il permet d'éviter un afflux d'informations que ces mêmes parquets auraient sans doute eu des difficultés à gérer, du moins sans moyens supplémentaires* »⁴³⁰.

Section II : Le « *double filtre administratif aménagé* » : un préalable aux poursuites toujours nécessaire après 2018

257. Le « *double filtre administratif initial* », conçu par les lois du 25 juin 1920⁴³¹ et du 29 décembre 1977⁴³², n'a pas résisté aux critiques. Toutefois, celui-ci n'a pas été supprimé mais seulement aménagé par la loi du 23 octobre 2018⁴³³. L'étude du fonctionnement du mécanisme issu de la réforme, appelé ci-après le « *double filtre administratif aménagé* » (paragraphe I), permet d'anticiper et de mieux appréhender les incidences de la réforme sur ce mécanisme (paragraphe II).

⁴²⁸ CARIOU É., Rapport AN n° 1212, *sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude*, 2018, p. 363.

⁴²⁹ AYRAULT L., « Le « verrou de Bercy » après la loi du 23 octobre 2018 », *RFDA*, 2018, p. 1186.

⁴³⁰ AYRAULT L., « Le « verrou de Bercy » après la loi du 23 octobre 2018 », *RFDA*, 2018, p. 1186.

⁴³¹ Loi du 25 juin 1920 portant création de nouvelles ressources fiscales.

⁴³² Loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière, JORF n° 0302 du 30 déc. 1977.

⁴³³ Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, JORF n° 0246 du 24 oct. 2018.

258. Il ressort de l'analyse ci-après relative au fonctionnement du double filtre administratif aménagé et des incidences de la réforme sur ce mécanisme, que celui-ci est toujours nécessaire après la loi du 23 octobre 2018.

Paragraphe I : L'aménagement du double filtre administratif initial par la loi du 23 octobre 2018

259. La loi du 23 octobre 2018 a aménagé le double filtre administratif initial donnant lieu au « *double filtre administratif aménagé* », qui intervient toujours préalablement aux poursuites pénales. Ce mécanisme consiste d'une part, à desserrer le « *double filtre administratif initial* », pour les faits de fraude fiscale les plus graves devant être dénoncés obligatoirement par l'administration fiscale au parquet (I), et d'autre part, à maintenir partiellement le « *double filtre administratif initial* », sous réserve de quelques aménagements (II).

I. Le desserrement du double filtre administratif initial prévu par le législateur

260. Afin de « *desserrer* » le « *verrou de Bercy* »⁴³⁴, l'article 36 de la loi du 23 octobre 2018 a instauré un dispositif de dénonciation obligatoire pour les faits de fraude fiscale les plus graves par l'administration fiscale au parquet (A). Ce nouveau dispositif de dénonciation obligatoire a été jugé conforme à la Constitution (B).

A. L'instauration du dispositif de dénonciation obligatoire

261. Conformément aux dispositions du I de l'article L. 228 du LPF⁴³⁵, l'administration « *est tenue de dénoncer au procureur de la République* » les faits de fraude fiscale les plus graves, examinés dans le cadre de son pouvoir de contrôle prévu à l'article L. 10 du LPF⁴³⁶, répondant à deux conditions cumulatives :

- avoir un montant de droits éludés supérieur en principe à 100 000 €⁴³⁷ ou à 50 000 € pour les contribuables soumis aux obligations de déclaration de leur

⁴³⁴ Cons. const., Commentaire de la décision n° 2019-804 QPC du 27 septembre 2019, *Association française des entreprises privées (AFEP)*, p. 6.

⁴³⁵ LPF, art. L. 228 I, modifié par l'article 36 de la loi n°2018-898 du 23 octobre 2018.

⁴³⁶ LPF, art. L. 10, modifié par l'article 86 de la loi n°2015-1785 du 29 décembre 2015.

⁴³⁷ LPF, art. L. 228 I, al. 1.

situation patrimoniale auprès de la Haute Autorité de la Transparence de la Vie Publique (HATVP)⁴³⁸;

- et avoir donné lieu à l'application des pénalités fiscales suivantes⁴³⁹ :
 - soit dès la première application, à la majoration de 100 % en cas d'opposition à contrôle fiscal⁴⁴⁰, ou à la majoration de 80 % en cas de découverte d'une activité occulte⁴⁴¹, en cas d'abus de droit ou de manœuvres frauduleuses ou de dissimulation du prix stipulé dans un contrat⁴⁴², pour comptes ouverts, détenus, utilisés ou clos à l'étranger non-déclarés⁴⁴³, ou encore en cas de taxation forfaitaire en fonction des éléments de train de vie⁴⁴⁴ ;
 - soit à la majoration de 40 % en cas de défaut de dépôt, de déclaration ou d'acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt, dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure de produire ceux-ci⁴⁴⁵, en cas de manquement délibéré dans une déclaration ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt ou la restitution d'une créance de nature fiscale dont le versement a été indûment obtenu de l'État⁴⁴⁶, ou en cas d'abus de droit sans que soit établi que le contribuable a eu l'initiative principale de l'acte constitutif de l'abus de droit ou qu'il en a été le principal bénéficiaire⁴⁴⁷, lorsqu'au cours des six années civiles précédant son application le contribuable a déjà fait l'objet lors d'un précédent contrôle de l'application des majorations de 100 %, 80 % et 40 % visés par le dispositif ou d'une plainte de l'administration⁴⁴⁸.

⁴³⁸ LPF, art. L. 228, I, al. 5 ; Il en est ainsi notamment, des députés (*C. élec., art. LO 135-1*), des membres du Gouvernement, des représentants français au Parlement européen, des titulaires d'une fonction de président du conseil régional, des conseillers régionaux, des membres des cabinets ministériels, des membres des autorités administratives indépendantes (*L. n° 2013-907, 11 oct. 2013, art. 4 et 11*).

⁴³⁹ LPF, art. L. 228, I, al. 2 à 4.

⁴⁴⁰ CGI, art. 1732.

⁴⁴¹ CGI, art. 1728.

⁴⁴² CGI, art. 1729, b et c.

⁴⁴³ CGI, art. 1729-0 A.

⁴⁴⁴ CGI, art. 1758, in fine.

⁴⁴⁵ CGI, art. 1728, 1, b.

⁴⁴⁶ CGI, art. 1729, a.

⁴⁴⁷ CGI, art. 1729, b.

⁴⁴⁸ Fraude fiscale, « Assouplissement des conditions de dépôt de plainte pour fraude fiscale », *Dr. fisc.*, 2018, n° 46, comm. 460, § 7.

262. Le dispositif de dénonciation obligatoire pour les cas de fraude les plus graves, mis en place par la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude⁴⁴⁹, est donc subordonné à l'application d'un montant minimum de droits éludés ainsi que des pénalités fiscales infligées par l'administration⁴⁵⁰.

263. De surcroît, conformément aux dispositions de l'alinéa 7 du I de l'article L. 228 du LPF, pour ces faits de fraude fiscale les plus graves visés par le dispositif de dénonciation obligatoire, « *l'action publique pour l'application des sanctions pénales est exercée sans plainte préalable de l'administration* »⁴⁵¹. L'avis de la CIF n'est pas non plus requis. Autrement dit, la mise en mouvement de l'action publique n'est plus subordonnée à une plainte préalable de l'administration ni à un avis de la CIF⁴⁵².

264. Par conséquent, deux observations peuvent être formulées concernant la sélection préalable des dossiers à profil pénal.

265. Première observation, en supprimant l'exigence de plainte préalable de l'administration fiscale et d'avis conforme de la CIF, pour les faits de fraude fiscale les plus graves devant être désormais dénoncés par l'administration fiscale au parquet, le législateur de 2018 a desserré le double filtre administratif initial, tout en maintenant alors la sélection préalable des dossiers à profil pénal par l'administration.

266. Pour mémoire, dans le cadre des travaux menés par la mission d'information commune, l'administration fiscale constituait un gage d'efficacité pour effectuer la sélection des dossiers à profil pénal, là où le Parquet était dans l'incapacité de traiter un volume aussi important de dossiers. Ainsi, il a été souhaité « *de faire évoluer la procédure dans le sens d'une plus grande coopération entre l'autorité judiciaire et l'administration fiscale, sans pour autant exclure celle-ci de l'instruction des dossiers, du chiffrage des infractions et du processus de sélection* ».

⁴⁴⁹ Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, JORF n° 0246 du 24 oct. 2018.

⁴⁵⁰ L'article L. 228 du LPF précise que « *l'application des majorations s'apprécie au stade de la mise en recouvrement* », pour plus de précisions, v. *infra*, p. 322 et s.

⁴⁵¹ Article L. 228, I, al. 7 du LPF ; Circ. intermin., 7 mars 2019, NOR : CPAE1832503C, 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.

⁴⁵² PEZET F., « Le verrou de Bercy entrouvert ? Remarques sur la décision *AFEP* du 27 septembre 2019 », *Dr. fisc.*, n° 46, 2019, étude 436, § 4.

*des dossiers relevant d'une politique pénale, compte tenu de son expertise en matière d'établissement de la base fiscale et de liquidation de l'impôt »*⁴⁵³.

267. Seconde observation, les critères de dénonciation obligatoire retenus par le législateur de 2018 s'inspirent très nettement de la réserve d'interprétation formulée à l'occasion des deux décisions du 24 juin 2016⁴⁵⁴, puisque l'administration fiscale est de manière constante, tenue de sélectionner les dossiers de fraude fiscale les plus graves, en fonction d'un montant de droits éludés et de la nature des agissements en cause⁴⁵⁵. La loi du 23 octobre 2018 s'inscrit ainsi dans la continuité des décisions du 24 juin 2016 et de la circulaire « *Badinter-Fabius* » de 1981.

268. Après la sélection préalable des dossiers par l'administration fiscale en fonction des critères déterminés par le législateur, cette dernière est donc tenue de dénoncer obligatoirement les faits de fraude fiscale répondant aux conditions cumulatives prévues aux dispositions du I de l'article L. 228 du LPF.

269. Depuis l'instauration des cas de dénonciation obligatoire, leur nombre a connu une progression significative, s'élevant à plus de la moitié des dossiers transmis à l'autorité judiciaire en 2019 et 2020⁴⁵⁶, et passant à plus de deux tiers de la totalité des dossiers transmis en 2021 et 2022⁴⁵⁷.

270. À la lecture du rapport d'information sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales de 2022, il est possible de relever qu'en 2021, sur 1 217 dossiers ayant fait l'objet d'une dénonciation obligatoire, 48,1 % ont fait l'objet de majoration de 100 % (soit 586 dossiers), 27,2 % ont fait l'objet de majoration de 80 % (soit 331 dossiers), 22,8 % ont fait l'objet de

⁴⁵³ CARIOU É., Rapport AN n° 982, *sur les procédures de poursuite des infractions fiscales*, 2018, p. 13.

⁴⁵⁴ Cons. const., 24 juin 2016, n°s 2016-545 QPC et n° 2016-546 QPC, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.*, paragr. 20 à 23.

⁴⁵⁵ Ce qui correspond à l'application de pénalités fiscales prévues par les dispositions du I de l'article L. 228 du LPF modifié par l'article 36 de la loi du 23 octobre 2018.

⁴⁵⁶ DGFIP, *Cahier statistiques 2021*, p. 19, en 2020, sur 1 489 dossiers transmis à l'autorité judiciaire (comprenant les dénonciations obligatoires, les plaintes sur avis conforme de la CIF, les dossiers de « *police fiscale* », les plaintes pour escroquerie), 823 dossiers sont des dénonciations obligatoires, soit 55,3 % du nombre total de dossiers transmis à l'autorité judiciaire. En 2019, sur un total de 1 826 de dossiers transmis à l'autorité judiciaire, 965 dossiers sont des dénonciations obligatoires, soit 52,8% du nombre total de dossiers transmis à l'autorité judiciaire.

⁴⁵⁷ DGFIP, *Rapport d'activité 2022*, p. 75, en 2022, sur 1 770 dossiers transmis à l'autorité judiciaire, 1 373 sont des dossiers de dénonciations obligatoires, soit 77,6 % du nombre total de dossiers transmis à l'autorité judiciaire. En 2021, sur 1 620 dossiers transmis à l'autorité judiciaire, 1 217 dossiers sont des dénonciations obligatoires, soit 75,1 % du nombre total de dossiers transmis à l'autorité judiciaire.

majoration de 40 % (soit 278 dossiers) et 1,7 % ont fait l'objet de majorations multiples (soit 21 dossiers)⁴⁵⁸.

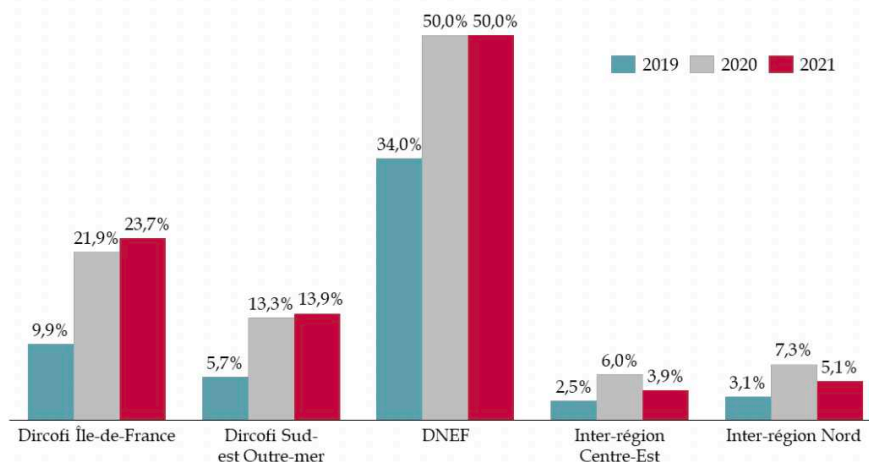
271. Le rapporteur de la mission d'information sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales de 2022 a précisé également que, « *la majorité des dénonciations obligatoires au parquet provient de la région Île-de-France – à hauteur de 41 %, tandis que la région concentre dans le même temps 26 % des contrôles répressifs. Le pourcentage des contrôles répressifs ayant donné lieu à dénonciations obligatoires varient ainsi selon les directions spécialisées du contrôle fiscal (Dircofi) – celle d'Île-de-France se distinguant nettement avec un taux de 23,7 % en 2021 – et selon les directions nationales de contrôle fiscal. La direction nationale d'enquêtes fiscales (DNEF), chargée notamment de la détection des procédés de fraude et de la réalisation de contrôles dans les secteurs économiques à risque, a dénoncé environ 50 % de ses contrôles ayant conduit à l'application de pénalités répressives*⁴⁵⁹. Si la direction des vérifications nationales et internationales (DVNI) n'a en revanche transmis que très peu de dossiers – d'un à deux par an depuis l'entrée en vigueur de la réforme du « verrou de Bercy » - c'est parce que les procédures de contrôle des grands groupes nationaux et internationaux sont extrêmement longues, les entreprises utilisant par ailleurs généralement toutes les voies de recours possibles en cas d'application des pénalités de 40 %, 80 % ou 100 % » (voir le graphique ci-après)⁴⁶⁰.

⁴⁵⁸ HUSSON J.F., Rapport d'information Sénat n° 72, *sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*, 2022, p. 54, ce rapport d'information indique un graphique relatif à la typologie des dossiers ayant fait l'objet d'une dénonciation obligatoire sur les années 2019 à 2021.

⁴⁵⁹ Sont qualifiés de contrôles fiscaux « répressifs » les contrôles comportant des pénalités exclusives d'erreurs de bonne foi et donc l'application de majorations de 40 %, 80 % ou 100 %, ou des pénalités appliquées en cas de défaillance déclarative après mise en demeure ou des amendes qualifiées de répressives, HUSSON J.F., Rapport d'information Sénat n° 72, *sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*, 2022, p. 56.

⁴⁶⁰ *Ibid.*, p. 56-57.

**Part des contrôles fiscaux répressifs ayant fait
l'objet d'une dénonciation obligatoire selon la nature
et la situation géographique des directions**



Source : commission des finances, d'après les réponses de la DGFIP au questionnaire du rapporteur

272. Enfin, le dispositif de dénonciation obligatoire ne s'applique pas « *aux contribuables ayant déposé spontanément une déclaration rectificative* »⁴⁶¹, conformément aux dispositions de l'alinéa 8 du I de l'article L. 228 du LPF.

273. Très récemment, le Conseil constitutionnel s'est prononcé sur la constitutionnalité du dispositif de dénonciation obligatoire.

B. Le dispositif de dénonciation obligatoire jugé conforme à la Constitution

274. Par une décision du 27 septembre 2019, le Conseil constitutionnel s'est prononcé sur la conformité du mécanisme de dénonciation obligatoire prévu aux dispositions de l'alinéa 1^{er} et les 1^o et 3^o du I de l'article L. 228 du LPF⁴⁶².

275. En premier lieu, le Conseil constitutionnel a jugé que la différence de traitement entre les faits de fraude fiscale les plus graves (dont les droits éludés sont supérieurs à 100 000 € assortis de pénalités fiscales importantes) devant être dénoncés automatiquement au procureur de la République par l'administration, et les autres fraudes, toujours soumis au verrou de Bercy, est conforme au principe d'égalité prévu à l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme

⁴⁶¹ LPF, art. L. 228, I, al. 8.

⁴⁶² Cons. const., 27 sept. 2019, n° 2019-804 QPC, *Association française des entreprises privées (AFEP)*.

et du citoyen de 1789⁴⁶³, dès lors qu'elle est fondée sur des critères objectifs et rationnels, en lien avec le but poursuivi par le législateur⁴⁶⁴.

276. En deuxième lieu, l'association requérante considérait que la dénonciation dépendant seulement de l'application des pénalités fiscales, était subordonnée à l'appréciation discrétionnaire de l'administration. En réponse à la critique formulée par l'association requérante, le Conseil constitutionnel a jugé que *« l'administration est soumise, pour l'application des pénalités fiscales correspondant aux agissements précités, au respect des principes de légalité et d'égalité »*⁴⁶⁵.

277. Ainsi, l'administration fiscale *« demeure, en tout état de cause, en principe tenue, en vertu du principe d'égalité, de traiter de façon identique des contribuables ayant commis les mêmes infractions dès lors qu'ils sont dans la même situation. Le principe de légalité s'impose également à l'administration dans l'application des pénalités fiscales, étant précisé qu'elle agit toujours sous le contrôle du juge de l'impôt qui exerce un plein contrôle sur les faits sanctionnés et la qualification retenue »*⁴⁶⁶.

278. Le commentaire officiel du Conseil constitutionnel a souligné que *« le renvoi à ces principes applicables en matière fiscale fait partiellement écho à la décision n° 2016-555 QPC précitée, dans laquelle le Conseil avait déjà affirmé, à propos de la compétence reconnue à l'administration pour déposer plainte en cas de fraude fiscale, qu'elle devait être exercée « dans le respect d'une politique pénale déterminée par le Gouvernement conformément à l'article 20 de la Constitution et dans le respect du principe d'égalité » »*⁴⁶⁷.

⁴⁶³ DDHC, art. 6, *« La loi est l'expression de la volonté générale. Tous les citoyens ont droit de concourir personnellement ou par leurs représentants à sa formation. Elle doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse. Tous les citoyens, étant égaux à ses yeux, sont également admissibles à toutes dignités, places et emplois publics, selon leur capacité et sans autre distinction que celle de leurs vertus et de leurs talents »*.

⁴⁶⁴ Cons. const., 27 sept. 2019, n° 2019-804 QPC, *Association française des entreprises privées (AFEP)*, paragr. 6 ; LIGNEREUX B., *Précis de droit constitutionnel fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 2^{ème} éd., 2023, p. 775, n° 1194 ; Cons. const., Commentaire de la décision n° 2019-804 QPC du 27 septembre 2019, *Association française des entreprises privées (AFEP)*, p. 14-15.

⁴⁶⁵ Cons. const., 27 sept. 2019, n° 2019-804 QPC, *Association française des entreprises privées (AFEP)*, paragr. 7 ; LIGNEREUX B., *Précis de droit constitutionnel fiscal*, op. cit., p. 775, n° 1194 ; Cons. const., Commentaire de la décision n° 2019-804 QPC du 27 septembre 2019, *Association française des entreprises privées (AFEP)*, p. 15.

⁴⁶⁶ Cons. const., Commentaire de la décision n° 2019-804 QPC du 27 septembre 2019, *Association française des entreprises privées (AFEP)*, p. 15.

⁴⁶⁷ *Ibid.*, p. 15 ; Cons. const., 22 juill. 2016, n° 2016-555 QPC, *M. Karim B.*, paragr. 14.

279. En dernier lieu, le Conseil constitutionnel a d'abord jugé que, les sociétés bénéficiaires n'étant pas dans la même situation que celles déficitaires dont les manquements ne causent pas de préjudice financier au Trésor public, ces manquements (causés par les sociétés déficitaires) *« n'entrent pas dans les catégories retenues par le législateur pour définir les cas de fraude fiscale les plus graves appelant une transmission automatique au parquet »*⁴⁶⁸. Toutefois, pour ce type de manquement, l'administration fiscale dispose toujours de la faculté de déposer une plainte sur avis conforme de la CIF. Enfin, il a jugé que *« le caractère réitéré des manquements des contribuables faisant l'objet d'une majoration de 40 % pour certaines omissions ou insuffisances déclaratives ne pouvant être établi qu'à l'égard d'un même contribuable, les sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré, au sein duquel chaque société demeure contribuable, ne sont pas traitées différemment des autres sociétés »*⁴⁶⁹.

280. En conséquence, le Conseil constitutionnel a conclu que le législateur n'a pas instauré de discrimination injustifiée en retenant les critères de dénonciation obligatoire prévu aux dispositions de l'alinéa 1^{er} et les 1^o et 3^o du I de l'article L. 228 du LPF⁴⁷⁰.

281. Le Conseil constitutionnel a ajouté que *« dès lors que les dispositions contestées instituent un mécanisme de dénonciation de plein droit au procureur de la République, l'absence d'avis conforme de la commission des infractions fiscales, qui a pour objet de filtrer parmi les dossiers transmis par l'administration ceux justifiant effectivement des poursuites pénales, ne prive les contribuables d'aucune garantie »*⁴⁷¹ avant de conclure qu'il *« résulte de tout ce qui précède que les dispositions contestées ne portent pas atteinte au principe d'égalité devant la procédure pénale. Ces dispositions qui ne méconnaissent ni le principe de personnalité des peines, ni aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent être déclarées conformes à la Constitution »*⁴⁷².

⁴⁶⁸ Cons. const., 27 sept. 2019, n° 2019-804 QPC, *Association française des entreprises privées (AFEP)*, paragr. 8 ; LIGNEREUX B., *Précis de droit constitutionnel fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 2^{ème} éd., 2023, p. 775, n° 1194 ; Cons. const., Commentaire de la décision n° 2019-804 QPC du 27 septembre 2019, *Association française des entreprises privées (AFEP)*, p. 15-16.

⁴⁶⁹ Cons. const., 27 sept. 2019, n° 2019-804 QPC, *Association française des entreprises privées (AFEP)*, paragr. 9.

⁴⁷⁰ Cons. const., 27 sept. 2019, n° 2019-804 QPC, *Association française des entreprises privées (AFEP)*, paragr. 10.

⁴⁷¹ Cons. const., 27 sept. 2019, n° 2019-804 QPC, *Association française des entreprises privées (AFEP)*, paragr. 11.

⁴⁷² *Ibid.*, paragr. 12.

II. Le maintien partiel du double filtre administratif initial

282. La réforme a maintenu partiellement le « *double filtre administratif initial* » à quelques aménagements près. En effet, la loi du 23 octobre 2018 a maintenu d'une part, le double filtre administratif initial uniquement pour des faits de fraude fiscale de moindre importance, ne répondant pas aux critères de dénonciation obligatoire (A), et d'autre part, uniquement le premier filtre administratif initial pour les dossiers de présomptions caractérisées de fraude fiscale (B).

A. Le maintien du double filtre administratif initial pour des faits de fraude fiscale de moindre importance

283. L'article 36 de la loi du 23 octobre 2018 a maintenu le double filtre administratif initial (soit la procédure de plainte préalable de l'administration fiscale sur avis conforme de la CIF)⁴⁷³ codifié aux dispositions du II de l'article L. 228 du LPF, pour les faits de fraude fiscale de moindre importance transmis à l'issue d'une procédure de contrôle, ne répondant pas aux critères de dénonciation obligatoire fixés par les dispositions du I de l'article L. 228 du LPF.

284. Le rapport d'activité de la CIF de 2022 a précisé que cette dernière est ainsi saisie :

- *soit de dossiers de montants de droits fraudés supérieurs à 100 000 € ayant donné lieu à des majorations de droits de 40 % sans réitération de même faits lors de contrôles intervenus au cours des six dernières années, ou ayant donné lieu à des majorations de 10 % ;*
- *soit de dossiers de montants de droits fraudés inférieurs à ce seuil et ayant donné lieu à des majorations de droits ;*
- *soit de dossiers d'organisation d'insolvabilité pour lesquels sa saisine est obligatoire »*⁴⁷⁴.

285. En 2022, sur 1 770 dossiers transmis à l'autorité judiciaire, 257 plaintes pour fraude fiscale sur avis conforme de la CIF ont été déposées par l'administration fiscale, soit 14,5 % de

⁴⁷³ LPF, art. L. 228, II, al 1^{er} LPF.

⁴⁷⁴ CIF, *Rapport 2022*, p. 9.

la totalité des dossiers transmis à l'autorité judiciaire⁴⁷⁵. Le nombre de plaintes sur avis conforme de la CIF a sensiblement baissé depuis 2019 en raison notamment de la progression des dénonciations obligatoires⁴⁷⁶.

286. Concernant la sélection des dossiers de faits de fraude fiscale de moindre importance par l'administration, la circulaire du 7 mars 2019 a précisé que celle-ci, « *continuera à s'opérer dans le respect des circulaires publiques communes au Garde des Sceaux et au Ministre du Budget des 5 novembre 2010 et 22 mai 2014 et des critères posés par le Conseil constitutionnel dans ses décisions QPC n°2016-545, 2016-546 du 24 juin 2016 et 2018-745 du 23 novembre 2018* »⁴⁷⁷.

287. Eu égard au lien de dépendance persistant de la CIF vis-à-vis de l'administration fiscale⁴⁷⁸, il n'est pas surprenant de constater, de nouveau, un taux très faible d'avis défavorables émis par la CIF, s'élevant à 7,2 % du total des avis en 2022, contre 3,4 % en 2021 et 3,1 % en 2020⁴⁷⁹. Ce taux d'avis défavorables se situe toujours entre 5 % et 10 % du total des avis émis par la CIF.

288. Par ailleurs, les avis de la CIF continuent de « *porter sur des montant très significatif de droits élundés (289 224 € en moyenne en 2022)* »⁴⁸⁰, « *ce qui correspond au souci des pouvoirs publics de concentrer la lutte contre la fraude fiscale sur les cas les plus caractérisés* »⁴⁸¹.

B. Maintien du 1^{er} filtre administratif initial pour des présomptions caractérisées de fraude fiscale

289. L'article 36 de la loi du 23 octobre 2018, dans les cas où les critères de dénonciation obligatoire ne sont pas remplis, a supprimé l'avis de la CIF pour les dossiers de présomptions caractérisées de fraude fiscale réunissant les conditions posées par les dispositions des alinéas

⁴⁷⁵ DGFIP, *Rapport d'activité 2022*, p. 75.

⁴⁷⁶ CIF, *Rapport 2022*, p. 4 ; v. *infra*, n° 307 et s.

⁴⁷⁷ Circ. intermin., 7 mars 2019, NOR : CPAE1832503C, 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, p. 6.

⁴⁷⁸ Pour plus de précisions, v. *supra*, n° 206 et s.

⁴⁷⁹ CIF, *Rapport 2022*, p. 21.

⁴⁸⁰ *Ibid.*, p. 9, il s'agirait a priori de dossiers dont le montant des droits fraudés est supérieur à 100 000 € ayant donné lieu à des majorations de droits de 40 % sans réitération de même faits lors de contrôles intervenus au cours des six dernières années, ou ayant donné lieu à des majorations de 10 %.

⁴⁸¹ *Ibid.*, p. 23.

5 et 6 du II de l'article L. 228 du LPF⁴⁸². Seule une plainte préalable déposée par l'administration fiscale auprès du procureur de la République suffit pour mettre en œuvre la procédure judiciaire d'enquête. La circulaire du 7 mars 2019 a souligné que la suppression de l'avis de la CIF a pour effet d'accélérer le dépôt de plainte⁴⁸³.

290. Ainsi que l'a fait remarquer Stéphane Detraz, depuis la suppression de l'avis de la CIF pour ce type de dossiers, « *l'Administration peut librement porter plainte* », la « *plainte demeure (...) un préalable nécessaire à la mise en mouvement de l'action publique (ou à l'ouverture d'une enquête) par le parquet. Il y a donc là un retour à la situation antérieure à la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 ayant instauré la CIF* »⁴⁸⁴.

291. En 2022, sur 1 770 dossiers transmis à l'autorité judiciaire, seulement 48 plaintes sur des présomptions caractérisées de fraude ont été déposées⁴⁸⁵, soit 2,7 % de la totalité des dossiers transmis à l'autorité judiciaire.

292. Pour ces dossiers, le montant des droits fraudés n'est pas connu avant leur transmission aux services d'enquête compétents. La plainte ne fait pas état d'une fraude établie mais seulement de l'existence de présomptions caractérisées de fraude⁴⁸⁶.

293. Après l'analyse du fonctionnement du double filtre administratif aménagé, il convient de s'interroger sur les incidences engendrées par la réforme de 2018.

Paragraphe II : Les incidences de la réforme sur le double filtre administratif aménagé

294. Il résulte de l'analyse ci-après portant sur les incidences de la réforme sur le mécanisme du double filtre administratif aménagé, que le nombre de dossiers à profil pénal détectés

⁴⁸² LPF, art. L. 228, II, al. 5 et al. 6., les conditions de mise en œuvre de la procédure judiciaire d'enquête fiscale, outre la suppression de la CIF, restent inchangées après la réforme. Pour plus de précisions, v. *supra*, n° 199 et s.

⁴⁸³ Circ. intermin., 7 mars 2019, NOR : CPAE1832503C, 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, p. 6.

⁴⁸⁴ 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 », *JCP G*, 2018, n°52, étude 1393, p. 2388, § 11.

⁴⁸⁵ DGFIP, *Rapport d'activité 2022*, p. 75.

⁴⁸⁶ BOI-CF-INF-40-10-10-30 § 50, dans sa version en vigueur du 27 juin 2019 à aujourd'hui.

diffèrent selon les infractions en cause et plus précisément, en fonction de la présence ou non du double filtre administratif.

295. En effet, il peut être relevé que les infractions relevant du double filtre administratif aménagé sont détectées dans la majorité des cas (I) contrairement aux infractions exclues de ce mécanisme qui ne sont détectées par le parquet et les services d'enquête que dans des cas très limités (II).

296. Pour rappel, le délit général de fraude fiscale prévu à l'article 1741 du CGI, les délits assimilés au délit général de fraude fiscale⁴⁸⁷ comme le délit comptable issu des dispositions du 1° de l'article 1743 du CGI ainsi que les « *délits spéciaux afférents à des infractions particulières à chaque groupe d'impôts ou taxes* »⁴⁸⁸ sont soumis au double filtre administratif aménagé.

297. Ne relèvent pas du double filtre administratif aménagé, les délits de droit commun de nature fiscale (tels que le blanchiment de fraude fiscale⁴⁸⁹ ou encore l'escroquerie à la TVA⁴⁹⁰) ainsi que les fraudes fiscales connexes depuis la loi du 23 octobre 2018, sous réserve de certaines conditions.

I. La détection des infractions relevant du double filtre administratif aménagé dans la majorité des cas

298. Il convient de s'interroger sur les incidences engendrées par la loi du 23 octobre 2018 en matière de détection des infractions relevant du double filtre administratif aménagé.

299. Malgré les objectifs poursuivis par les parlementaires⁴⁹¹, la réforme opérée par la loi du 23 octobre 2018 n'a pas eu pour effet de modifier la sélection des dossiers susceptibles de faire l'objet de poursuites pénales (A). En outre, le rôle de la CIF a considérablement été affaibli par la réforme (B), et la question de l'incompatibilité du Parquet européen avec le filtre

⁴⁸⁷ CGI, art. 1743.

⁴⁸⁸ BOI-CF-INF-40-10 §10 dans sa version en vigueur du 27 juin 2019 à aujourd'hui ; CGI, art. 1771 à 1778, 1783 A et 1783 B, 1789, 1837 à 1839 et 1840 O à 1840 Q.

⁴⁸⁹ Cass. crim., 20 févr. 2008, n° 07-82.977, *Talmon*, D. 2008. 1585, note C. Cutajar.

⁴⁹⁰ Cass. crim., 19 oct. 1987, n° 85-94.605, *Giraud et a.*, *Bull. crim.* n° 353 ; Dr. fisc. 1988, comm. 1293 ; RJF 10/1988, n° 1175.

⁴⁹¹ CARIOU E., Rapport AN n° 1212, *sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude*, 2018, p. 364.

administratif intervenant dans les cas de dénonciation obligatoire n'a toujours pas été réglée (C).

A. Une sélection identique des dossiers par l'administration fiscale

300. La mesure principale prise pour aménager le double filtre administratif initial résulte de l'instauration du mécanisme de dénonciation obligatoire pour les faits de fraude fiscale les plus graves.

301. À la lecture des travaux menés par la mission d'information commune de 2018, ce mécanisme permettrait de répondre à trois préoccupations. La première, permettre « *au législateur de se réapproprier les critères de sélection des dossiers présentant un profil pénal à l'issue d'un contrôle fiscal* »⁴⁹². La deuxième, mettre fin « *à la suspicion infondée selon laquelle certains dossiers importants seraient hors de la vue des parquets* ». La dernière, accroître « *le périmètre des dossiers sur lesquels le parquet pourra exercer ses prérogatives de juge de l'opportunité des poursuites* »⁴⁹³.

302. Toutefois, il a été constaté que l'article 36 de la loi du 23 octobre 2018 a maintenu le filtre administratif quel que soit le type de fraude (les cas de fraude fiscale les plus graves, de moindre importance ou encore les cas de présomptions caractérisées de fraude fiscale). En outre, les critères de sélection des dossiers posés par le Conseil constitutionnel dans les décisions du 24 juin 2016⁴⁹⁴ renouant avec l'esprit de la circulaire de 1981⁴⁹⁵, persistent en cas de plainte sur avis conforme de la CIF et sont repris par le législateur pour les cas de dénonciation obligatoire.

303. De ce fait, il est possible de s'interroger sur la question de savoir si un réel changement de pratique administrative a eu lieu postérieurement à la loi du 23 octobre 2018.

304. Tout d'abord, il convient de rappeler que sur 4 000 dossiers dits répressifs, 1 770 dossiers ont été transmis à l'autorité judiciaire en 2022 (comprenant les dénonciations obligatoires, les

⁴⁹² CARIOU E., Rapport AN n° 1212, *sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude*, 2018, p. 364.

⁴⁹³ *Ibid.*

⁴⁹⁴ Cons. const., 24 juin 2016, n°s 2016-545 QPC et n° 2016-546 QPC, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.*

⁴⁹⁵ Circ., intermin., 30 oct. 1981, n° 13 N-3-81, Circulaire (Justice-Budget) du 30 octobre 1981 de la Direction générale des Impôts relative aux infractions et sanctions pénales, BODGI, *Dr. fisc.*, 1982, n° 1, comm. 7147.

plaintes sur avis conforme de la CIF, les dossiers de présomptions caractérisées de fraude fiscale et les plaintes pour escroquerie).

305. Ce nombre a augmenté conformément à l'objectif attendu par la réforme du double filtre administratif initial, à savoir permettre au parquet d'examiner systématiquement l'opportunité d'engager des poursuites pénales pour fraude fiscale⁴⁹⁶.

306. Toutefois, il a été précédemment relevé que, quel que soit le type de fraude, le dossier est identifié et transmis par l'administration fiscale. L'augmentation du nombre de dossiers transmis à l'autorité judiciaire constatée postérieurement à la réforme est donc uniquement le fruit du travail de l'administration fiscale.

307. Entre 2018 et 2022, le nombre total de dossiers transmis à l'autorité judiciaire est passé respectivement de 935⁴⁹⁷ à 1 770⁴⁹⁸, soit une augmentation de 89,3 %.

308. Toutefois, cette augmentation de dossiers transmis au parquet peut être relativisée. En effet, depuis 2016, une baisse des dossiers transmis est enregistrée, en raison probablement de l'anticipation par l'administration fiscale de la réforme.

309. En outre, en 2014, alors même que l'administration fiscale disposait du monopole de la faculté de demander l'engagement des poursuites⁴⁹⁹, le nombre de dossiers transmis à l'autorité judiciaire était déjà important et s'élevait à 1 206⁵⁰⁰ dossiers. Entre 2014 et 2022, le nombre de dossiers transmis à l'autorité judiciaire est passé donc respectivement de 1 206 à 1 770 dossiers, soit une augmentation de 46,8 %.

⁴⁹⁶ MONTGOLFIER (DE) A., Rapport Sénat n° 602, *sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude fiscale*, 2018, p. 176.

⁴⁹⁷ DGFIP, *Le rapport d'activité 2018 et son cahier statistiques*, p. 58, 935 dossiers transmis à l'autorité judiciaire comprenant 879 plaintes pour fraude fiscale, 44 dossiers de présomptions caractérisées de fraude fiscale et 141 plaintes pour escroquerie.

⁴⁹⁸ DGFIP, *Rapport d'activité 2022*, p. 75, 1 770 dossiers transmis à l'autorité judiciaire comprenant 1 373 dénonciations obligatoires, 257 plaintes pour fraude fiscale, 48 dossiers de présomptions caractérisées de fraude fiscale et 92 plaintes pour escroquerie.

⁴⁹⁹ AYRAULT L., « Le « verrou de Bercy » après la loi du 23 octobre 2018 », *RFDA*, 2018, p. 1185 ; Cons. const., Commentaire de la décision n° 2019-804 QPC du 27 septembre 2019, *Association française des entreprises privées (AFEP)*, p. 11.

⁵⁰⁰ DGFIP, *Cahier statistiques 2015*, p. 12, 1 206 dossiers transmis à l'autorité judiciaire comprenant 989 plaintes sur avis conforme de la CIF, 80 dossiers de présomptions caractérisées de fraude fiscale et 137 plaintes pour escroquerie.

310. En conséquence, le nombre de dossiers transmis à l'autorité judiciaire a augmenté plus précisément, de moins de la moitié après la réforme (entre 2014 et 2022) et en dépit de l'instauration des dénonciations obligatoires, le recours à la voie fiscale est toujours privilégié par l'administration fiscale dans la majorité des cas tandis que le recours à la voie pénale reste exceptionnel.

311. Ensuite, si avant la loi du 23 octobre 2018, les dossiers de fraude fiscale provenaient principalement des secteurs du bâtiment et travaux publics, du commerce ainsi que des services, le document de politique transversale annexé au projet de loi de finances de 2023 a indiqué que les dossiers de fraude fiscale en 2021 relèvent toujours de ces secteurs (voir le tableau ci-après⁵⁰¹).

• **Répartition par catégorie socioprofessionnelle**

Les dossiers de fraude fiscale en 2021 sont répartis de la manière suivante :

Catégorie socioprofessionnelle	Nombre de dossiers de fraude fiscale*	Pourcentage
Agriculture	7	0,45 %
Industrie	17	1,10 %
Bâtiment et travaux publics	343	22,16 %
Commerce	354	22,87 %
Services	456	29,46 %
Professions libérales	82	5,29 %
Dirigeants de sociétés salariés**	289	18,67 %
Totaux	1 548	100,00 %

312. Malgré la réforme, l'administration fiscale vise ainsi les mêmes catégories socioprofessionnelles en vue de l'engagement des poursuites pénales. La réforme n'a donc pas permis d'assurer une égalité entre les contribuables.

313. En outre, l'engagement de poursuites correctionnelles en 2022 reposait principalement sur des faits de fraude fiscale pour défaut de déclaration et constatation de dissimulations (voir tableau ci-après⁵⁰²). Ce qui était déjà le cas avant la réforme. La nature des faits de fraude fiscale susceptibles de faire l'objet de poursuites pénales reste donc inchangée.

⁵⁰¹ Gouvernement, *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2023*, 2022, p. 74.

⁵⁰² Gouvernement, *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2024*, 2023, p. 75.

• Répartition par nature d'infractions

Suivant leur nature, les infractions ayant motivé en 2022 l'engagement de poursuites correctionnelles se répartissent comme suit :

Nature des infractions	Nombre*	Pourcentage
Défaut de déclaration	935	55,72 %
Constatation de dissimulations	588	35,04 %
Réalisation d'opérations fictives	37	2,21 %
Autres procédés de fraude**	118	7,03 %
Totaux	1 678	100 %

314. En conclusion, l'administration fiscale a permis de détecter et transmettre au parquet près de la moitié de dossiers en plus depuis 2014. Toutefois, la réforme opérée par la loi du 23 octobre 2018, n'a pas eu pour effet de modifier la sélection des dossiers susceptibles de faire l'objet de poursuites pénales dans la mesure où il appartient toujours à l'administration de procéder à cette sélection en mettant en œuvre les mêmes critères de sélection existant avant la loi de 2018.

B. Le rôle affaibli de la CIF après la réforme

315. Dans son rapport de 2022, la CIF a enregistré une baisse sensible de son activité⁵⁰³ en raison de l'instauration du dispositif de dénonciation obligatoire par la loi du 23 octobre 2018, n'exigeant ni plainte de l'administration ni avis de la CIF. Cette baisse d'activité s'explique également par le fait que la CIF soit toujours « *tributaire des dossiers que lui transmet l'administration* »⁵⁰⁴, « *en fonction de la politique pénale qu'elle met en œuvre et qui peut lui conduire dans certains dossiers à ne pas privilégier les poursuites pénales au profit notamment de la mise en recouvrement plus diligente des sommes dues par les contribuables concernés* »

⁵⁰⁵.

316. Le changement du mode de saisine de la CIF peut aussi expliquer la baisse d'activité de celle-ci puisqu'elle est désormais saisie, non seulement par le ministre du Budget ou une

⁵⁰³ CIF, *Rapport 2022*, p. 4, il est indiqué que « la CIF a été saisie en 2022 de 270 propositions de poursuites pénales, contre 286 en 2021, 309 en 2020, 575 en 2019, 964 en 2018, 973 en 2017, 944 en 2016 et 1061 en 2015. Elle a tenu 24 séances contre 25 séances en 2021, 34 en 2020, 53 en 2019 et de 60 à 70 au cours des années précédentes ». En outre, « l'année 2022 a confirmé la baisse très marquée des saisines constatée depuis 2019. Cette tendance semble désormais stabilisée, une fois passé l'épisode de la pandémie qui a pu expliquer des saisines différées en 2020 et 2021. La CIF doit désormais s'attendre à recevoir de l'ordre de 300 dossiers par an ».

⁵⁰⁴ CIF, *Rapport 2022*, p. 4.

⁵⁰⁵ *Ibid.* p. 4.

personne déléguée de l'administration centrale mais également par « *les directeurs ou directeurs adjoints des directions nationales ou spécialisées de contrôle fiscal de la direction générale des finances publiques* »⁵⁰⁶. Or, ces services déconcentrés nécessitent un délai d'adaptation et sont également « *absorbés par la transmission directe de dossiers de dénonciation obligatoire* »⁵⁰⁷.

317. La loi du 23 octobre 2018 a, par ailleurs, attribué une compétence consultative supplémentaire à la CIF en matière de décisions de publication des sanctions fiscales pécuniaires.

318. En effet, aux termes des dispositions du I du nouvel article 1729 A bis du CGI⁵⁰⁸, une nouvelle sanction a été créée par la loi du 23 octobre 2018, appelée « *name and shame* »⁵⁰⁹. Cette sanction consiste à publier les sanctions fiscales appliquées aux personnes morales sur le site internet de l'administration fiscale, pour une durée qui ne peut excéder un an, à raison de manquements graves caractérisés par un montant minimum de droit fraudés de 50 000 euros et par le recours à une manœuvre frauduleuse entraînant une majoration de 80 % au sens des b et c de l'article 1729 du CGI. Cette sanction est exclue en cas de dépôt de plainte pour fraude fiscale par l'administration.

319. Conformément aux dispositions du 3^{ème} alinéa du I de l'article 1729 A bis du CGI, « *la décision de publication est prise par l'administration après avis conforme et motivé de la commission prévue au II de l'article L. 228 du livre des procédures fiscales qui apprécie, au vu des manquements et des circonstances dans lesquels ils ont été commis, si la publication est justifiée. La décision de publication prise par l'administration est notifiée au contribuable* ».

⁵⁰⁶ LPF, art. R*228-1 modifié par l'article 1^{er} du décret n°2019-567 du 7 juin 2019 ; CIF, *Rapport 2021*, p. 4.

⁵⁰⁷ CIF, *Rapport 2022*, p. 9.

⁵⁰⁸ CGI, art. 1729 A bis, créé par l'article 18 de la loi n°2018-898 du 23 octobre 2018.

⁵⁰⁹ Conseil d'État, *Avis sur un projet de loi relatif à la lutte contre la fraude*, n° 394 440, NOR : CPAE1805937L, 2018, p. 7, n° 34, « *le Conseil d'Etat estime que, dans son principe, cette sanction de publication n'est pas contraire au principe d'individualisation des peines, dès lors que, conformément aux décisions n° 2013-329 QPC du 28 juin 2013 et n° 2016-741 DC du 8 décembre 2013, les dispositions qui la permettent ne font pas obstacle à ce que sa durée ainsi que ses modalités soient fixées en fonction des circonstances propres à chaque espèce. Il considère également que cette sanction ne revêt pas un caractère manifestement hors de proportion avec la gravité du manquement constaté, puisqu'elle ne peut être décidée, comme il été mentionné ci-dessus, qu'en cas de manquements d'une particulière gravité* ».

320. Il s'agit donc d'une nouvelle attribution consultative de la CIF qui a été saisie en 2022 de 5 dossiers en la matière⁵¹⁰.

321. Malgré cette compétence consultative supplémentaire de la CIF, son activité a nettement baissé depuis la réforme. Raison pour laquelle le rapporteur, dans son rapport sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales en date de 2022, a recommandé de réduire le nombre de membres de la commission de 28 à 16⁵¹¹. Ainsi, « *le nombre de membres du Conseil d'État, de magistrats de la Cour des comptes et de magistrats honoraires à la Cour de cassation serait divisé par deux, passant de huit à quatre pour chacun. Cette nouvelle composition serait équilibrée et suffisante par rapport au volume d'activités de la commission* »⁵¹².

322. Enfin, la question de l'incompatibilité du Parquet européen avec le filtre administratif intervenant dans les cas de dénonciation obligatoire n'a toujours pas été réglée par la loi du 23 octobre 2018.

C. La question de l'incompatibilité du filtre administratif avec le parquet européen

323. Tout d'abord, le parquet « *comporte deux échelons* »⁵¹³ :

- l'un au niveau central comprenant « *le bureau central du Parquet européen, dont le siège est à Luxembourg, avec à sa tête le Procureur en Chef du Parquet européen* »⁵¹⁴ et « *le Collège des procureurs comprenant le Chef du Parquet européen et 22 Procureurs européens délégués (un par État membre participant)* »⁵¹⁵;
- l'autre au niveau national, avec « *22 Procureurs européens délégués (PED)* »⁵¹⁶ qui « *agissent au nom du Parquet européen dans leurs États membres*

⁵¹⁰ CIF, *Rapport 2022*, p. 10.

⁵¹¹ HUSSON J.F., *Rapport d'information Sénat n°72, sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*, 2022, p. 23.

⁵¹² *Ibid.*, p. 71.

⁵¹³ CLERGERIE J.L., GRUBER A., RAMBAUD P., RAMBAUD T., *Droit institutionnel et matériel de l'Union européenne*, Paris, Dalloz, coll. Précis, 14^e éd., 2022, p. 968, n° 1041.

⁵¹⁴ CLERGERIE J.L., GRUBER A., RAMBAUD P., RAMBAUD T., *Droit institutionnel et matériel de l'Union européenne*, Paris, Dalloz, coll. Précis, 14^e éd., 2022, p. 968, n° 1041.

⁵¹⁵ *Ibid.*, p. 968, n° 1041.

⁵¹⁶ *Ibid.*, p. 968, n° 1041.

respectifs et sont investis des mêmes pouvoirs que les procureurs nationaux dans le domaine des enquêtes, des poursuites et de la mise en état des affaires »⁵¹⁷.

324. En France, conformément à la lecture combinée des articles 696-111 du CPP et D. 47-1-35 du CPP, le procureur européen délégué français peut recevoir des signalements provenant des autorités judiciaires nationales et des administrations nationales telles que l'administration fiscale.

325. Pour rappel, les signalements en matière d'infractions sur la TVA ne peuvent avoir lieu que si les deux conditions cumulatives suivantes sont remplies :

- le montant du préjudice total est supérieur ou égal à 10 millions d'euros ;
- l'infraction a un lien avec le territoire d'au moins deux des 22 États qui participent à ce jour à la coopération renforcée concernant le parquet européen⁵¹⁸.

326. Or, aux termes des dispositions du I du nouvel article L. 228 du LPF⁵¹⁹, la poursuite des faits de fraude fiscale nécessite toujours une formalité préalable administrative, à savoir une dénonciation des faits de l'administration fiscale⁵²⁰.

327. En conséquence, comme pour le double filtre administratif initial, la question de la compatibilité du filtre administratif, intervenant dans les cas de dénonciation obligatoire, avec l'exigence d'indépendance du Parquet européen prévue à l'article 6 §1 du règlement (UE) 2017/1939 se pose également, uniquement en présence d'une fraude transfrontière à la TVA dont le préjudice en résultant serait supérieur à 10 millions d'euros, qui serait poursuivie sous la qualification de fraude fiscale⁵²¹.

⁵¹⁷ Article 13 du Règlement (UE) 2017/1939 du Conseil du 12 octobre 2017 mettant en œuvre une coopération renforcée concernant la création du Parquet européen, JOUE du 31 octobre 2017, L 283/1.

⁵¹⁸ CPP, art. D. 47-1-32,1°.

⁵¹⁹ LPF, art. L. 228 I, modifié par l'article 36 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018.

⁵²⁰ Concernant les infractions sur la TVA à signaler, le montant du préjudice devant être supérieur ou égal à 10 millions d'euros, seul le dispositif de dénonciation obligatoire est susceptible d'être mis en œuvre. En effet, les faits de fraude fiscale les plus graves devant être dénoncés obligatoirement par l'administration au parquet doivent avoir un montant de droits fraudés supérieurs à 100 000 € assorties de pénalités fiscales importantes.

⁵²¹ DETRAZ S., « Impôts.- Procédure », *JCl. Lois pénales spéciales*, fasc. 50, § 109.

II. La détection des infractions ne relevant pas du double filtre administratif aménagé dans la minorité des cas

328. Sous réserve d'une première plainte ou dénonciation, le parquet est autorisé, depuis la loi du 23 octobre 2018, à poursuivre sans nouvelle dénonciation ou plainte, les fraudes fiscales connexes⁵²² (A). S'agissant des délits de droit commun de nature fiscale (tels que le blanchiment de fraude fiscale ou encore l'escroquerie à la TVA), le parquet peut également librement mettre en mouvement l'action publique sans formalité administrative préalable (B).

329. Pour autant, ces infractions échappant au double filtre administratif aménagé ne sont détectées que dans des cas très limités par le parquet et les services d'enquête.

A. La détection de fraudes fiscales connexes dans des cas très limités

330. Avant la loi du 23 octobre 2018, le procureur de la République devait solliciter une seconde plainte, en cas de découverte de fraudes fiscales connexes.

331. Bruno Parent, alors directeur général des finances publiques en 2018, indiquait déjà que *« la DGFIP n'est presque jamais saisie de demandes de plainte complémentaire. Et que les rares fois où elle ont été formulées, elles ont rapidement été délivrées »*⁵²³.

332. L'article 36 de la loi du 23 octobre 2018 a créé les dispositions de l'article L. 228 C du LPF, aux termes desquelles, *« lorsque l'administration a déposé une plainte tendant à l'application de sanctions pénales en matière d'impôts directs, de taxe sur la valeur ajoutée et autres taxes sur le chiffre d'affaires, de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière et de droits de timbre ou dénoncé les faits au procureur de la République, l'action publique peut être exercée sans nouvelle plainte ou dénonciation en cas de découverte de faits de fraude fiscale concernant le même contribuable et portant sur d'autres impôts ou taxes ou sur une période différente »*⁵²⁴.

⁵²² LPF, art. L. 228 C, créé par l'article 36 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 ; Circ. intermin., 7 mars 2019, NOR : CPAE1832503C, 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.

⁵²³ JANUEL P., « L'administration répond à la justice », *D. actualité*, 2018.

⁵²⁴ LPF, art. L. 228 C, créé par l'article 36 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018.

333. Depuis la loi du 23 octobre 2018, sous réserve d'une plainte ou dénonciation initiale, le procureur de la République est désormais libre de mettre en mouvement l'action publique sans nouvelle dénonciation ou plainte, en cas de découverte de faits de fraude fiscale dits connexes, c'est-à-dire concernant le même contribuable et portant sur d'autres impôts ou taxes ou sur une période différente.

334. Il est fort probable que les cas de fraudes fiscales connexes, pour lesquels le procureur de la République poursuit librement sans plainte ni dénonciation, sont rarement détectés par le procureur de la République en raison même de l'absence du double filtre administratif aménagé.

B. La détection des délits de droit commun de nature fiscale dans des cas limités

335. Certains délits de droit commun de nature fiscale sont exclus du mécanisme du double filtre administratif aménagé tels que le blanchiment de fraude fiscale⁵²⁵ et l'escroquerie à la TVA⁵²⁶, pour lesquels le ministère public peut engager d'office les poursuites conformément aux règles de droit commun du Code de procédure pénale.

336. Pour autant, si le délit de blanchiment de fraude fiscale apparaît comme un moyen de contourner le mécanisme du double filtre administratif, ce délit n'est en réalité que très rarement détecté (1). L'escroquerie de nature fiscale est également détectée dans des cas limités, pour lesquels l'administration fiscale constitue un filtre administratif préalable aux poursuites par la plainte qu'elle dépose dans la pratique, malgré la faculté du parquet de mettre en mouvement l'action publique sans formalité administrative préalable (2).

1. Le rare contournement du double filtre administratif par le délit de blanchiment de fraude fiscale

337. En matière de blanchiment,⁵²⁷ la chambre criminelle de la Cour de cassation a jugé, par un arrêt « *Talmon* » en date du 20 février 2008⁵²⁸, que « *la poursuite du délit de blanchiment, infraction générale, distincte et autonome, n'est pas soumise aux dispositions de l'article L. 228*

⁵²⁵ Cass. crim., 20 févr. 2008, n° 07-82.977, *Talmon*, D. 2008, 1585, note C. Cutajar.

⁵²⁶ Cass. crim., 19 oct. 1987, n° 85-94.605, *Giraud et a.*, *Bull. crim.* n° 353 ; Dr. fisc. 1988, comm. 1293 ; RJF 10/1988, n° 1175.

⁵²⁷ CP, art. 324-1.

⁵²⁸ Cass. crim., 20 févr. 2008, n° 07-82.977, *aff. Talmon*, *Bull. crim.* 2008, n° 43 ; D. 2008, p. 1585, note C. Cutajar.

du livre des procédures fiscales ». Le procureur de la République peut donc d’office poursuivre les faits de blanchiment de fraude fiscale, sans dénonciation ni plainte préalable déposée par l’administration fiscale. Cette solution signifie que « *la poursuite du blanchiment peut se faire même si la fraude fiscale à son origine n’a quant à elle pas été poursuivie* »⁵²⁹.

338. Pour ces différentes raisons, le délit de blanchiment de fraude fiscale est apparu comme un moyen de contournement de double filtre administratif initial par le parquet. Aux termes des travaux menés par la mission d’information commune de 2018, il a d’ailleurs été précisé que « *l’intention des Parquets n’était pas tant de contourner l’administration fiscale – avec laquelle ils collaborent aisément – que de ne pas ralentir leurs investigations à cause du délai inhérent à la saisine et à l’obtention de l’avis de la CIF* »⁵³⁰.

339. Si avant la loi du 23 octobre 2018, le délit de blanchiment de fraude fiscale était rarement détecté, il en est de même après la réforme. En effet, ce délit est détecté par les services d’enquête compétents, à savoir la BNRDF et le SEJF devenu l’ONAF à compter du 1^{er} mai 2024, qui sont saisis d’office par le procureur de la République.

340. Or, s’agissant de la BNRDF, le document de politique fiscale annexé au projet de loi de finances pour 2024⁵³¹ a indiqué que cette dernière est très rarement saisie par la justice pour des faits de blanchiment de fraude fiscale.

341. Et concernant le SEJF, le rapport d’information sur la lutte contre la fraude et l’évasion fiscales de 2022 a indiqué que 5 % seulement des dossiers (soit 7 dossiers) relèvent de faits de blanchiment (voir le graphique ci-après)⁵³².

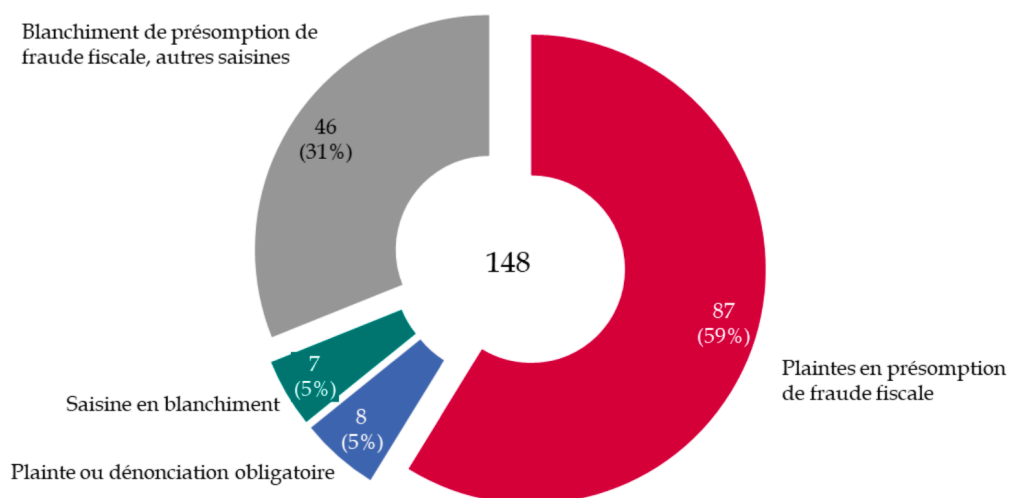
⁵²⁹ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, op. cit., p. 513, n° 1326.

⁵³⁰ CARIOU E., Rapport AN n° 1212, *sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude*, 2018, p. 54.

⁵³¹ Gouvernement, *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2024*, 2023, p. 124-125.

⁵³² HUSSON J.F., Rapport d’information Sénat n°72, *sur la lutte contre la fraude et l’évasion fiscales*, 2022, p. 81.

Répartition des dossiers en cours du SEJF



Source : commission des finances, d'après les réponses de la direction des affaires criminelles et des grâces au questionnaire du rapporteur

342. Le SEJF est saisi par les parquets compétents. Dans la majorité des cas, le SEJF est saisi par le PNF (68,6 %), et dans une faible proportion, par le Parquet de Paris (13,1 %), par les parquets provinciaux (10,5 %) ainsi que par les JIRS (7,8 %) ⁵³³.

343. En conclusion, la BNRDF et le SEJF traitent peu de dossiers de blanchiment en matière fiscale. La détection du délit de blanchiment de fraude fiscale est donc très rare. Cela peut s'expliquer par l'absence du double filtre administratif, dont l'efficacité a été démontrée.

2. Le 1^{er} filtre administratif initial : un préalable aux poursuites nécessaire en pratique pour des délits d'escroquerie de nature fiscale

344. Si le délit d'escroquerie de nature fiscale ⁵³⁴ peut être poursuivi d'office par le ministère public, l'administration fiscale porte plainte, dans la pratique, « afin de fournir au Parquet les éléments d'information qu'elle a pu recueillir, sur l'escroquerie fiscale, ainsi que les documents en sa possession » ⁵³⁵.

⁵³³ HUSSON J.F., Rapport d'information Sénat n°72, sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, 2022, p. 82.

⁵³⁴ CP, art. 313-1 ; Le délit d'escroquerie peut être constitué en matière de fraude à l'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés mais ce délit est surtout rencontré en matière de fraude à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

⁵³⁵ BOI-CF-INF-40-30 § 170, dans sa version en vigueur du 18 juin 2019 à aujourd'hui.

345. Le document de politique transversale annexé au projet de loi de finances pour 2024 a communiqué le tableau ci-après indiquant le nombre de plaintes pour escroquerie fiscale déposées depuis 2014 et le montant des droits correspondants⁵³⁶.

Le nombre de plaintes pour escroquerie fiscale déposées depuis 2014 et le total des montants des droits en jeu sont présentés dans le tableau ci-dessous :

						(Montants en millions €)			
	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Nombre de plaintes déposées	137	135	133	141	119	127	212	72	92
Total des droits en jeu (en M€)	30,28	30,75	21,02	12,1	16,03	11,31	6,89	3,27	6,45
Moyenne des droits en jeu par affaire (en M€)	0,22	0,22	0,15	0,11	0,17	0,12	0,03	0,08	0,07

En 2022, 26 signalements ont ainsi été effectués (contre 32 en 2021 et 39 en 2020).

346. Pour le délit d’escroquerie de nature fiscale, alors même que le procureur de la République peut poursuivre d’office, le 1^{er} filtre administratif initial intervient toujours et permet de recouvrer plusieurs millions d’euros.

⁵³⁶ Gouvernement, *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2024*, 2023, p. 76.

CONCLUSION DU CHAPITRE I

347. Ainsi que l'a souligné le Professeur Gutmann, le monopole de l'initiative des poursuites de l'administration fiscale jusqu'en 2018, s'expliquait « *par le fait que l'Administration est composée d'experts en matière fiscale et qu'il convenait de s'assurer que les poursuites pénales ne pourraient intervenir qu'après constat préalable d'un manquement à la loi fiscale* »⁵³⁷. En effet, l'administration fiscale étant chargée du contrôle fiscal, elle maîtrise la technicité fiscale et était ainsi la mieux placée pour apprécier l'atteinte aux intérêts financiers du Trésor et sélectionner les dossiers à profil pénal par le mécanisme initial du double filtre administratif.

348. Au regard des critiques formulées à l'égard de ce mécanisme, le législateur de 2018 a souhaité aménager celui-ci en conférant désormais le monopole de l'initiative des poursuites au parquet par un dispositif de dénonciation obligatoire des faits de fraude fiscale les plus graves par l'administration. Le monopole de l'initiative des poursuites a, toutefois été maintenu partiellement par le législateur, au profit de l'administration fiscale uniquement pour les fraudes de moindre importance et pour les faits de présomptions caractérisées de fraude fiscale.

349. Malgré cette réforme, pour les cas de dénonciation obligatoire, l'administration fiscale est certes « *obligée de dénoncer automatiquement un certain nombre de situations au Parquet, mais après leur identification et le diagnostic d'un manquement suffisamment grave pour qu'il soit assorti de pénalités et qu'ainsi la dénonciation automatique soit justifiée* »⁵³⁸. La loi du 23 octobre 2018 a donc maintenu la sélection des dossiers à profil pénal par l'administration fiscale en raison principalement de sa maîtrise de la technicité fiscale résultant du contrôle fiscal.

350. En outre, il a été relevé que le législateur de 2018 a repris les mêmes critères de sélection des dossiers à profil pénal qui existaient avant la loi du 23 octobre 2018. La sélection opérée par l'administration fiscale est donc identique à celle effectuée avant la réforme, et peut ainsi

⁵³⁷ GUTMANN D., « Propos conclusifs », in BRADBURN S., CABON S.M., DEBOISSY F., OUDENOT P., *Cinq ans d'application de la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale : bilan et perspectives*, *Dr.fisc.*, n° 51-52, 2023, 368, § 2.

⁵³⁸ *Ibid.*

faire l'objet des mêmes critiques recueillies avant 2018, comme celle de l'impunité fiscale à l'égard des plus grands fraudeurs.

351. Néanmoins, les difficultés rencontrées par l'administration fiscale pour détecter les cas de fraudes complexes justifient-elles de conférer partiellement (comme l'a souhaité le législateur de 2018) ou intégralement (comme le souhaitent les opposants du double filtre administratif) le monopole de l'initiative des poursuites au parquet ? Il a été constaté que les infractions qui ne relèvent pas du double filtre administratif ne sont détectées que dans des cas très limités. La sélection des dossiers à profil pénal ne peut donc se faire efficacement que par celle qui est en charge du contrôle fiscal, qui maîtrise la technicité fiscale, soit l'administration fiscale.

352. Il convient alors de s'interroger sur l'efficacité du parquet ainsi que des services d'enquête, dans le cadre du traitement du dossier transmis par l'administration, lorsqu'une enquête pénale est ouverte à la demande du parquet ?

CHAPITRE II : LA DÉTECTION INEFFICACE PAR LES AUTORITÉS PÉNALES EN CHARGE DE L'ENQUÊTE

353. Aux termes des dispositions de l'article 40 du CPP, *« le procureur de la République reçoit les plaintes et les dénonciations et apprécie la suite à leur donner conformément aux dispositions de l'article 40-1 »*.

354. Or, pour rappel, lorsque l'administration dénonce des faits en application des dispositions du I de l'article L. 228 du LPF, l'action publique pour l'application des sanctions pénales est exercée sans plainte préalable de l'administration, ni avis de la CIF⁵³⁹. Dans cette hypothèse, le monopole de l'initiative des poursuites est alors confié au parquet qui recouvre ainsi *« la pleine faculté d'examiner l'opportunité des poursuites (le ministre du Budget et la CIF ne peuvent plus faire barrage), et se trouve même dans une situation de monopole à cet égard, puisque l'administration fiscale n'a pas la possibilité de se constituer partie civile par voie d'action »*⁵⁴⁰.

355. En revanche, lorsque les critères de dénonciation obligatoire ne sont pas remplis, la mise en mouvement de l'action publique est subordonnée à la plainte préalable de l'administration sur avis conforme de la CIF, conformément aux dispositions du II de l'article L. 228 du LPF. Dans ce cas, le monopole de l'initiative des poursuites est confié à l'administration⁵⁴¹, ce qui justifiait pour la doctrine administrative que cette dernière soit considérée comme le *« juge de l'opportunité des poursuites »*⁵⁴². Aussi, les juges de la rue de Montpensier ont considéré que, ce mécanisme de double filtre administratif limite le libre exercice de l'action publique par le procureur de la République qui est un principe constitutionnel, tout en estimant que, cette atteinte *« est limitée puisqu'elle ne porte que sur la première étape de l'exercice de l'action*

⁵³⁹ LPF, art. L. 228, I ; PEZET F., « Le verrou de Bercy entrouvert ? Remarques sur la décision *AFEP* du 27 septembre 2019 », *Dr. fisc.*, 2019, n° 46, étude 436, § 4.

⁵⁴⁰ 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 », *JCP G*, 2018, n° 52, étude 1393, p. 2390, § 18 ; BETCH M., « Contentieux pénal. - Procédure fiscale », *JCl Procédures fiscales*, fasc. 720, § 339.

⁵⁴¹ V. *supra*, n° 347.

⁵⁴² BOI-CF-INF-40-10-10-20 § 10.

publique – sa mise en mouvement – et que le ministère public conserve l'ensemble de ses prérogatives et compétences habituelles pour toutes les étapes ultérieures »⁵⁴³. Ainsi, le Conseil constitutionnel a, par la décision du 22 juillet 2016, jugé que, « *si les dispositions contestées n'autorisent pas le procureur de la République à mettre en mouvement l'action publique en l'absence de 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* »⁵⁴⁴. Une fois la plainte déposée, le parquet recouvre alors la pleine faculté d'examiner l'opportunité des poursuites.

356. En somme, ce n'est qu'une fois la dénonciation ou la plainte déposée par l'administration, que le parquet exerce son pouvoir d'opportunité des poursuites conformément aux dispositions de l'article 40 du CPP⁵⁴⁵. Il est fréquent, en pratique, que le parquet ordonne l'ouverture d'une enquête pénale afin notamment de vérifier les faits recueillis par l'administration fiscale et d'obtenir des preuves supplémentaires, avant de prendre sa décision sur l'action publique en application des dispositions de l'article 40-1 du CPP. Toutefois, il apparaît, dans les développements ci-après, que la détection des infractions pénales fiscales par les autorités pénales en charge de l'enquête est inefficace (ci-après la cartographie des principaux acteurs en la matière⁵⁴⁶).

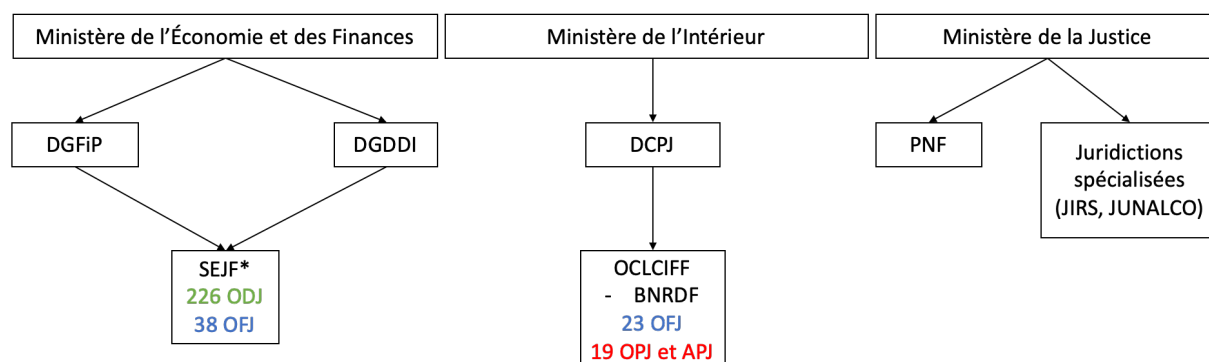
⁵⁴³ Cons. const., Commentaire de la décision n° 2016-555 QPC du 22 juillet 2016, *M. Karim B.*, p. 12.

⁵⁴⁴ Cons. const., 22 juill. 2016, n° 2016-555 QPC, *Karim B.*, paragr. 12.

⁵⁴⁵ Il faut relever que la poursuite de l'infraction ne peut intervenir avant la dénonciation ou le dépôt de plainte qui « *doit avoir lieu avant écoulement du délai de prescription de l'action publique, étant observé que la dénonciation et la plainte n'ont pas d'effet interruptif* », DETRAZ S., « Impôts.- Procédure », *JCl. Lois pénales spéciales*, fasc. 50, § 225.

⁵⁴⁶ Cette cartographie est issue de l'annexe n°26 du rapport de l'Assemblée nationale relatif au projet de loi de finances pour 2023, sous une version simplifiée et actualisée pour les besoins de la démonstration dans le cadre de la présente étude, CAZENEUVE J.R., Rapport AN n° 292, *sur le projet de loi de finances pour 2023*, n° 273, LEDUC C., Annexe n° 26, *Lutte contre l'évasion fiscale : Gestion des finances publiques*, 2022, p. 27.

CARTOGRAPHIE DES PRINCIPAUX ACTEURS



Source : Assemblée nationale, commission des finances (version simplifiée et actualisée).

* À compter du 1^{er} mai 2024, le Service d'enquêtes judiciaires des finances (SEJF) a été remplacé par l'Office national anti-fraude (ONAF).

- ODJ : Officiers de douane judiciaire

- OFJ : Officiers fiscaux judiciaires

- BNRDF : Brigade nationale de répression de la délinquance fiscale

357. En effet, ces autorités sont inadaptées en matière d'infractions pénales fiscales (section I) et ne procèdent donc pas ou très peu à des actes d'investigations (section II).

Section I : Des autorités en charge de l'enquête inadaptées en matière d'infractions pénales fiscales

358. À la lecture des travaux parlementaires et de ceux de la Cour des comptes, il ressort que les parquets (paragraphe I) et les services d'enquête (paragraphe II) manquent d'organisation et de moyens pour lutter contre la délinquance économique et financière, notamment en matière d'infractions pénales fiscales.

Paragraphe I : L'organisation et les moyens insuffisants des parquets

359. En matière d'infractions pénales fiscales, plusieurs parquets peuvent être saisis. Il peut s'agir des procureurs de la République près les tribunaux judiciaires (spécialisés ou non) lesquels exercent une compétence de droit commun ou encore du procureur de la République financier, spécialisé en matière de lutte contre la corruption et la fraude fiscale complexe.

360. Les saisines des procureurs de la République (I) et du procureur de la République financier (II) apparaissent inadaptées ou encore limitées en raison de la spécialisation partielle

de ces derniers en la matière, de leurs compétences concurrentes et non exclusives pour ces infractions et de leur manque constant de moyens humains.

I. La saisine inadaptée des procureurs de la République

361. À l'origine, les magistrats étaient généralistes. La spécialisation de ces derniers est apparue par la suite, nécessaire pour traiter certains contentieux spécifiques, tels que les affaires économiques et financières⁵⁴⁷. Plusieurs juridictions spécialisées en matière économique et financière ainsi qu'en criminalité organisée ont alors été créées, disposant pour certaines infractions d'une compétence concurrente à celles des juridictions de droit commun.

362. Il résulte de l'analyse ci-après qu'en matière d'infractions pénales fiscales, la majorité des dossiers sont réceptionnés et traités par les parquets près les tribunaux non spécialisés (A) et une minorité seulement est traitée par les parquets près les tribunaux spécialisés (B).

A. Une majorité d'affaires reçues par les parquets près les tribunaux judiciaires non spécialisés

363. Par un référé en date du 12 décembre 2018, la Cour des comptes « *a examiné l'évolution de la délinquance économique et financière au moyen des informations disponibles sur les « escroqueries et infractions économiques et financières »* »⁵⁴⁸ regroupant notamment les infractions fiscales. Cette dernière a indiqué que « *ce champ comprend (...) un grand nombre d'affaires de complexité limitée relevant de la délinquance « de masse »* »⁵⁴⁹, qui sont traitées par les tribunaux judiciaires non spécialisés⁵⁵⁰.

364. Dans le même sens, la circulaire en date du 4 octobre 2021, a précisé, en matière de fraude fiscale, que les parquets près les tribunaux judiciaires non spécialisés sont destinataires de la majorité des dossiers adressés par l'administration à l'autorité judiciaire et constituent ainsi « *le niveau pertinent de traitement de la plupart des dossiers de fraude fiscale* »⁵⁵¹.

⁵⁴⁷ DESPORTES F., LAZERGES-COUSQUER L., *Traité de procédure pénale*, Paris, Économica, coll. Corpus droit privé, 4^{ème} éd., 2015, p. 501, n° 675.

⁵⁴⁸ Cour des comptes, Référé n° S 2018-3520, *sur les moyens consacrés à la lutte contre la délinquance économique et financière*, 2018, p. 2.

⁵⁴⁹ *Ibid.* p. 2.

⁵⁵⁰ *Ibid.* p. 5.

⁵⁵¹ Circ., 4 oct. 2021, NOR : JUSD2129778C, Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, p. 4.

365. Toutefois, le traitement des dossiers de fraude fiscale les plus graves transmis par l'administration fiscale nécessite de maîtriser la technicité fiscale. Or, il apparaît que les parquets près les tribunaux judiciaires non spécialisés ne disposent pas de cette technicité.

366. En effet, s'agissant du recrutement et de la formation des magistrats, la Cour des comptes a relevé dans le référé en date du 12 décembre 2018, que « *le recrutement initial des magistrats ne tient pas (...) compte de la spécificité des affaires économiques et financières. Le statut de la magistrature prévoit plusieurs voies de recrutement sur titre qui pourraient potentiellement permettre de sélectionner des juristes expérimentés en ces matières. Ces possibilités n'ont pas été utilisées, de même que le détachement judiciaire qui pourrait jouer un rôle analogue. De plus, la formation initiale (31 mois), assurée par l'école nationale de la magistrature (ENM), est construite sur un concept de magistrat « généraliste », assumé par l'école. Elle exclut toute spécialisation à l'exception de la préparation au premier poste dans les dernières semaines de la scolarité* »⁵⁵². La Cour des comptes a ainsi, vivement recommandé d'assurer « *un suivi des magistrats spécialisés en matière économique et financière, portant sur l'évolution de leurs effectifs, les processus d'affectation et de mobilité, et l'offre de formation continue* »⁵⁵³.

367. Toutefois, par une réponse au référé du 12 décembre 2018, formulée par le ministère de la Justice en 2019, Nicole Belloubet, alors ministre de la Justice, a précisé que « *l'école nationale de la magistrature a considérablement développé l'offre de formation continue en matière de lutte contre la délinquance économique et financière, qui permet aux magistrats d'approfondir leurs connaissances et compétences, avec près d'une quinzaine de sessions. Outre des séminaires spécifiques sur des thèmes économiques et financiers (...), un cycle approfondi d'études en droit de l'entreprise sur deux ans propose également un parcours qualifiant en matière économique et financière. Des stages collectifs ou individuels dans différentes entreprises ou autorités permettent aussi aux magistrats de mieux appréhender l'environnement du droit économique et financier (...). Ainsi, la qualité de la formation continue, que vous avez soulignée dans votre rapport, permet de garantir un haut niveau de formation des magistrats dans tous les domaines du droit, tout en permettant aux magistrats*

⁵⁵² Cour des comptes, Référé n° S 2018-3520, sur les moyens consacrés à la lutte contre la délinquance économique et financière, 2018, p. 6.

⁵⁵³ *Ibid.* p. 10.

engagés dans la lutte contre la délinquance économique et financière d'acquérir et de développer un haut niveau de technicité »⁵⁵⁴.

368. Si l'ENM a, en effet, développé l'offre de formation continue en matière de lutte contre la délinquance économique et financière, il ressort par exemple, que le cycle approfondi en droit pénal économique et financier proposé sur deux ans est composé de sessions et de stages laissés au choix du magistrat, comme indiqué dans le tableau ci-après⁵⁵⁵.

DURÉE : 2 ANS POUR UNE DURÉE TOTALE DE 17 À 24 JOURS		
SESSIONS DE DROIT PÉNAL SPÉCIAL / PROCÉDURE PÉNALE	SESSIONS TRANSVERSALES	STAGES INDIVIDUELS
2 sessions au choix minimum	1 session au choix minimum	1 ou 2 stages dans la limite de 7 jours
• Approche du droit pénal économique et financier - 9 jours • Approfondissement du droit pénal économique et financier - 9 jours • Grande délinquance économique et financière : techniques et stratégies d'enquête - 5 jours • L'argent du crime : blanchiment et circuits financiers - 3 jours • La corruption : détection, prévention, répression - 5 jours • Juge pénal et commande publique - 3 jours • La responsabilité pénale des personnes morales - 3 jours • Le droit pénal du travail - 3 jours - 1 an/2, années impaires • Le droit pénal fiscal - 2,5 jours - distanciel • La lutte contre les différentes formes de fraude aux finances publiques - 5 jours • Le Parquet européen - 3 jours - 1 an/2, années paires	• La lecture des pièces comptables par le magistrat - initiation - 3 jours • La lecture des pièces comptables par le magistrat - approfondissement - 3 jours • L'entreprise aujourd'hui : gouvernance, stratégie et nouveaux modèles - 3 jours • Le parquet commercial - 4 jours - 1 an/2, années paires • Le magistrat et le procédures collectives - 5 jours • Intelligence économique et protection du secret des affaires - 3 jours - 1 an/2, années paires • Le magistrat et les nouvelles formes d'économie - 3 jours • Les contentieux du harcèlement et de la discrimination au travail - 3 jours - 1 an/2, années paires	• Stage individuel en entreprise - 2 jours • Stage en étude d'administrateur ou de mandataire judiciaire - 2 jours • Brigade financière - Paris - 5 jours • Brigade de répression de la délinquance économique - Paris - 5 jours • Brigade de recherches et d'investigations financières - Paris - 5 jours • Office central pour la répression de la grande délinquance financière - (OCRGDF) - Nanterre - 5 jours • Service des enquêtes judiciaires des finances (SEJF) - Ville au choix : Paris, Ivry, Metz, Toulouse, Bordeaux, Marseille - 5 jours
		STAGES COLLECTIFS • Tribunal de commerce de Paris - 4 jours • Découverte de la caisse des dépôts et consignations - Paris - 3 jours • Groupe TOTAL - 5 jours • VEOLIA - Aubervilliers - 5 jours • Autorité des marchés financiers - Paris - 5 jours - 1 an/2, années impaires • Comité interministériel de restructuration industrielle (CIRI) - 3 jours - NOUVEAU

369. De ce fait, l'ENM n'impose pas une véritable offre de formation continue, complète et cohérente, permettant aux magistrats de se spécialiser en matière de droit pénal économique et financier.

⁵⁵⁴ Ministère de la justice, Réponse du ministère de la justice au référé n° S 2018-3520, sur « Les moyens consacrés à la lutte contre la délinquance économique et financière », 2019, p. 3.

⁵⁵⁵ ENM, catalogue « Magistrats, Formation continue », 2024, p. 14.

370. Afin de faciliter le traitement des dossiers de fraude fiscale et de fluidifier les échanges entre l'administration fiscale et les parquets⁵⁵⁶, la circulaire interministérielle du 7 mars 2019 a prévu la mise en place de « *référénts fraude fiscale* »⁵⁵⁷, désignés au sein de chaque parquet, afin qu'ils constituent les interlocuteurs privilégiés de la DGFIP. Les référénts fraude fiscale « *ont vocation à connaître de l'ensemble des dossiers en provenance de l'administration fiscale* »⁵⁵⁸ et peuvent de ce fait bénéficier d'une formation. En effet, « *afin de favoriser une meilleure connaissance des cultures professionnelles et des cadres juridiques d'intervention, il est souhaitable que des actions de formation réciproques soient envisagées, à l'initiative du magistrat réfèrent du parquet général* »⁵⁵⁹, a précisé la circulaire commune du 7 mars 2019.

371. Par ailleurs, la loi n'impose pas le transfert des dossiers de fraude fiscale vers une juridiction spécialisée⁵⁶⁰. Plusieurs circulaires ont néanmoins précisé l'articulation des compétences entre les différents parquets⁵⁶¹.

372. Ainsi, afin d'assurer « *une réponse dynamique aux signalements, dénonciations obligatoires et plaintes transmises par l'administration fiscale* », la circulaire en date du 4 octobre 2021 a précisé « *qu'il est demandé aux procureurs de la République de réorienter rapidement les dossiers graves ou particulièrement complexes vers les juridictions spécialisées - juridiction nationale chargée de la lutte contre la criminalité organisée (Junalco), juridictions interrégionales spécialisées (JIRS) dans la lutte contre la criminalité organisée et la délinquance financière et Parquet national financier (PNF)* »⁵⁶².

⁵⁵⁶ HUSSON J.F., Rapport d'information Sénat n° 72, sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, 2022, p. 66.

⁵⁵⁷ Circ. intermin., 7 mars 2019, NOR : CPAE1832503C, 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, p. 10-11.

⁵⁵⁸ Circ., 4 oct. 2021, NOR : JUSD2129778C, Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, p. 4.

⁵⁵⁹ Circ. intermin., 7 mars 2019, NOR : CPAE1832503C, 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, p. 11.

⁵⁶⁰ Cour des comptes, Référé n° S 2018-3520, sur les moyens consacrés à la lutte contre la délinquance économique et financière, 2018, p. 5.

⁵⁶¹ Circ., 17 déc. 2019, NOR : JUSD1934576C, Circulaire 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 ; Circ., 4 oct. 2021, NOR : JUSD2129778C, Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale.

⁵⁶² HUSSON J.F., Rapport d'information Sénat n° 72, sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, 2022, p. 57 ; Circ., 4 oct. 2021, NOR : JUSD2129778C, Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, p. 4.

373. Hormis les cas où l'administration fiscale adresse directement le dossier à une juridiction spécialisée, il est possible d'imaginer que la tâche confiée aux procureurs de la République près les tribunaux non spécialisés, consistant à réorienter le dossier vers une juridiction spécialisée, puisse s'avérer difficile compte tenu de leur manque de spécialisation. Dans la pratique, des tableaux de suivi des échanges d'informations⁵⁶³, sont partagés entre l'administration et les parquets⁵⁶⁴, et indiquent notamment le parquet destinataire, tel que « *Lyon* » ou encore « *Paris* »⁵⁶⁵. Il serait souhaitable, si tel n'est pas le cas, que l'administration fiscale puisse, à tout le moins, proposer la saisine d'une juridiction spécialisée pour chaque dossier.

B. Une minorité d'affaires traitées par les parquets près les tribunaux spécialisés

374. Plusieurs juridictions spécialisées ont été créées par le législateur pour connaître d'affaires économiques et financières ainsi que d'affaires relevant de la criminalité organisée.

375. Il en est ainsi des juridictions interrégionales spécialisées (JIRS) créées par la loi n° 2004-204 du 9 mars 2004 dite « *Perben II* », spécialisées en matière de délinquance économique et financière ainsi qu'en criminalité organisée, dans les affaires « *de grande complexité* »⁵⁶⁶.

376. La loi n° 2019-222 du 23 mars 2019⁵⁶⁷ a également créé la Juridiction nationale chargée de la lutte contre la criminalité organisée (JUNALCO) en lui conférant une compétence nationale en matière de criminalité organisée pour les affaires de « *très grande complexité* »⁵⁶⁸.

⁵⁶³ Circ. intermin., 7 mars 2019, NOR : CPAE1832503C, 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, p. 6.

⁵⁶⁴ « *Le tableau commun de suivi des affaires de fraude fiscale est apprécié des services, même s'il y a encore des critiques de chaque côté sur la célérité de son remplissage par chacune des parties impliquées* », HUSSON J.F., Rapport d'information Sénat n° 72, sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, 2022, p. 65-66.

⁵⁶⁵ Circ. intermin., 7 mars 2019, NOR : CPAE1832503C, 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, p. 14-15.

⁵⁶⁶ CPP, art. 706-75, al.1^{er} ; CPP, art. 704, modifié par l'article 63 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013, JORF n° 0284 du 7 déc. 2013.

⁵⁶⁷ Loi n° 2019-222 du 23 mars 2019 de programmation 2018-2022 et de réforme pour la justice, JORF n° 0071 du 24 mars 2019 ; Circ., 17 déc. 2019, NOR : JUSD1934576C, Circulaire 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, p. 2-3.

⁵⁶⁸ CPP, art. 706-75, al.4, modifié par l'article 68 de la loi n° 2019-222 du 23 mars 2019.

377. S'agissant des juridictions spécialisées, la Cour des comptes, par un référé en date du 12 décembre 2018, a souligné que celles-ci « *traitent les affaires les plus complexes, qui ne représentent que 2 à 3 % de la masse des dossiers* »⁵⁶⁹ en matière de délinquance économique et financière et a précisé que le traitement de ces dossiers était « *particulièrement consommateur de ressources* »⁵⁷⁰.

378. Plus précisément, il apparaît que les parquets des JIRS (1) et de la JUNALCO (2) sont rarement saisis dans la mesure où d'une part, ces derniers sont partiellement spécialisés en matière d'infractions pénales fiscales et n'exercent, en la matière, qu'une compétence concurrente à celles des juridictions de droit commun. D'autre part, leur manque d'effectifs justifie que peu de dossiers soient traités.

1. Les parquets des JIRS rarement saisis

379. Depuis 1975, un mouvement de spécialisation des juridictions pénales de droit commun a été entrepris par le législateur⁵⁷¹. La loi n° 75-701 du 6 août 1975 a ainsi attribué à certains tribunaux de grande instance « *une compétence territoriale étendue pour connaître d'affaires économiques et financières* »⁵⁷². Dans ce cadre, plusieurs pôles spécialisés ont été créés, à compter de 1999, siégeant dans les juridictions spécialisées, et bénéficiaient de l'affectation d'assistants spécialisés en matière de lutte contre la délinquance économique et financière⁵⁷³.

380. Dans la continuité de ce mouvement de spécialisation⁵⁷⁴, la loi n° 2004-204 du 9 mars 2004 dite « *Perben II* » a ensuite créé les juridictions interrégionales spécialisées (JIRS)⁵⁷⁵.

⁵⁶⁹ Cour des comptes, Référé n° S 2018-3520, sur les moyens consacrés à la lutte contre la délinquance économique et financière, 2018, p. 5.

⁵⁷⁰ *Ibid.*, p. 2.

⁵⁷¹ DESPORTES F., LAZERGES-COUSQUER L., *Traité de procédure pénale*, Paris, Économica, coll. Corpus droit privé, 4^{ème} éd., 2015, p. 502, n° 677.

⁵⁷² *Ibid.*

⁵⁷³ *Ibid.* p. 501, n° 676.

⁵⁷⁴ *Ibid.* p. 501 à 503 ; WARSMANN J.L., Rapport AN n° 856, *sur le projet de loi portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité*, t. 1, part. 2, 2003, p. 9-13.

⁵⁷⁵ Loi n° 2004-204 du 9 mars 2004 portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité, JORF n° 59 du 10 mars 2004.

381. Aux termes du décret n°2004-984 du 16 septembre 2004⁵⁷⁶, huit juridictions interrégionales spécialisées⁵⁷⁷ existent, qui sont les tribunaux de grande instance devenus les tribunaux judiciaires depuis 2020⁵⁷⁸, situés à Bordeaux, Fort-de-France, Lille, Lyon, Marseille, Nancy, Paris et Rennes.

382. Ces juridictions sont composées de magistrats désignés selon une procédure particulière⁵⁷⁹ et bénéficient du « *renfort d'assistants spécialisés* »⁵⁸⁰. En effet, ces derniers sont « *détachés ou mis à disposition par l'administration fiscale* »⁵⁸¹ et « *permettent aux juridictions spécialisées de disposer de fines capacités d'analyse tant des informations transmises par la DGFIP, que des éléments collectés par les services enquêteurs ou obtenus par le biais de l'entraide pénale internationale* »⁵⁸², ainsi que l'a indiqué la circulaire du 4 octobre 2021. Pour faciliter le traitement des dossiers complexes de fraude fiscale, le secret professionnel des agents des finances publiques a d'ailleurs été récemment levé, sur autorisation du procureur de la République, à l'égard des assistants spécialisés lorsqu'ils accomplissent les missions confiées par les magistrats mentionnées à l'article 706 du code de procédure pénale⁵⁸³.

383. Les JIRS ont une compétence territoriale étendue au ressort d'une ou plusieurs cours d'appel pour l'enquête, la poursuite, l'instruction et le jugement dans les affaires qui sont ou apparaîtraient d'une grande complexité⁵⁸⁴, en raison notamment du grand nombre d'auteurs, de complices ou de victimes ou du ressort géographique sur lequel elles s'étendent⁵⁸⁵.

384. Toutefois, la circulaire du 4 octobre 2021 a indiqué que les saisines des JIRS en matière de fraude fiscale sont limitées⁵⁸⁶. Trois explications peuvent être relevées.

⁵⁷⁶ 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, JORF n° 218 du 18 sept. 2004 ; CPP, art. D. 47-3 et D. 47-13.

⁵⁷⁷ Chaque juridiction spécialisée comprend une section du parquet, des formations d'instruction et de jugement spécialisées (CPP, art. 706-75, al. 3 et 704).

⁵⁷⁸ À compter du 1^{er} janvier 2020 (loi n° 2019-222 du 23 mars 2019 de programmation 2018-2022 et de réforme pour la justice, JORF n° 0071 du 24 mars 2019), il faut noter que les tribunaux de grande instance et les tribunaux d'instance ont fusionné, en une juridiction unique appelée le tribunal judiciaire.

⁵⁷⁹ DESPORTES F., LAZERGES-COUSQUER L., *Traité de procédure pénale*, Paris, Économica, coll. Corpus droit privé, 4^{ème} éd., 2015, p. 504, n° 680.

⁵⁸⁰ *Ibid.*

⁵⁸¹ Circ., 4 oct. 2021, NOR : JUSD2129778C, Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, p. 9.

⁵⁸² *Ibid.*

⁵⁸³ LPF, art. L. 142 A, modifié par l'article 37 de la loi n° 2023-1059 du 20 novembre 2023. L'entrée en vigueur de cette mesure est prévue au plus tard le 1^{er} novembre 2024.

⁵⁸⁴ CPP, art. 706-75, al.1^{er} et 704 al.1^{er}.

⁵⁸⁵ CPP, art. 704, al.1^{er}.

⁵⁸⁶ Circ., 4 oct. 2021, NOR : JUSD2129778C, Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, p. 5.

385. Tout d'abord, les JIRS ne sont que partiellement⁵⁸⁷ spécialisées dans la délinquance financière.

386. En effet, ces juridictions sont compétentes pour connaître d'affaires relevant de la criminalité organisée⁵⁸⁸, tant financière que non financière (par exemple trafic de stupéfiants) ainsi que de la délinquance économique et financière⁵⁸⁹.

387. En matière de délinquance économique et financière, conformément aux dispositions de l'article 704 du CPP, les JIRS ne sont compétentes pour connaître des délits prévus par les articles 1741 à 1753 bis A du CGI, initialement qu'en cas de « *très grande complexité* »⁵⁹⁰ des affaires, et depuis la loi du 6 décembre 2013 ayant supprimé les pôles spécialisés⁵⁹¹, qu'en cas de « *grande complexité, en raison notamment du grand nombre d'auteurs, de complices ou de victimes ou du ressort géographique sur lequel elles s'étendent* »⁵⁹².

388. S'agissant de la criminalité organisée financière, aux termes des dispositions du 1^{er} alinéa de l'article 706-75 du CPP, les JIRS sont compétentes pour connaître des délits prévus par les articles 706-73-1 et 706-74 de ce code, dans les affaires d'une grande complexité. Il peut s'agir d'escroquerie à la TVA ou de fraude fiscale dès lors que l'infraction est commise en bande organisée.

389. La circulaire a d'ailleurs, précisé à ce sujet que, « *la saisine des JIRS doit (...) être envisagée dans chaque dossier transmis par l'administration fiscale relevant des critères de la « grande complexité » et plus particulièrement lorsque (...) des liens avec des réseaux de criminalité organisée ou des infractions connexes relevant de la criminalité organisée paraissent pouvoir être établis. Il en sera ainsi d'éventuelles plaintes ou dénonciations obligatoires visant des personnes connues pour leurs liens avec des organisations criminelles*

⁵⁸⁷ BERNALICIS U., MAIRE J., Rapport d'information AN n° 1822, sur l'évaluation de la lutte contre la délinquance financière, 2019, p. 167.

⁵⁸⁸ CPP, art. 706-73 à 706-74.

⁵⁸⁹ CPP, art. 704.

⁵⁹⁰ CPP, art. 704, modifié par l'article 4 de la loi n° 2007-1598 du 13 novembre 2007, JORF n° 264 du 14 nov. 2007.

⁵⁹¹ Sauf celui de Bastia.

⁵⁹² CPP, art. 704, modifié par l'article 63 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013, JORF n° 0284 du 7 déc. 2013 ; « *les dossiers d'escroqueries à la TVA de type carrousel, les fraudes à la TVA sur la marge, ou encore les escroqueries au crédit impôt recherche constituent des exemples de dossiers qui, lorsqu'ils ne relèvent pas de la « très grande complexité » peuvent faire utilement l'objet d'un traitement par les JIRS* », Circ., 4 oct. 2021, NOR : JUSD2129778C, Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, p. 5.

*ou laissant soupçonner des pratiques importantes de travail illégal en bande organisée ou encore portant sur des réseaux organisés de blanchiment polyvalents »*⁵⁹³.

390. Néanmoins, d'après la Cour des comptes, « *le contentieux économique et financier ne représente qu'environ un cinquième de l'activité* » des JIRS⁵⁹⁴. Plus précisément, dans le rapport d'information sur l'évaluation de la lutte contre la délinquance financière en date de 2019, il est indiqué « *que la criminalité organisée est prédominante dans le portefeuille des JIRS puisqu'elle totalise 79 % des affaires contre seulement 21 % pour les affaires économiques et financières selon la Cour des comptes* »⁵⁹⁵.

391. Ainsi, les parquets des JIRS sont saisis de manière limitée en raison d'une spécialisation partielle de ces juridictions en matière financière⁵⁹⁶.

392. En outre, pour les infractions précitées relevant du champ de compétence matérielle des JIRS, ces juridictions exercent une compétence concurrente à celles des juridictions de droit commun pour l'enquête, la poursuite, l'instruction et le jugement⁵⁹⁷. Or, la loi n'impose pas le transfert des dossiers relevant de la compétence des JIRS vers ces dernières. La circulaire du 4 octobre 2021 a seulement recommandé de privilégier la saisine des JIRS, dans chaque dossier relevant de leurs compétences, transmis par l'administration, compte tenu de « *la présence au sein de celles-ci d'assistants spécialisés en matière fiscale, de leur compétence en matière de traitement de la grande délinquance économique et financière et de leur maîtrise des mécanismes d'entraide internationale* »⁵⁹⁸.

393. Enfin, la saisine des parquets des JIRS est limitée en raison du manque d'effectifs de ces juridictions. En effet, dans le référé en date du 12 décembre 2018, la Cour des comptes a relevé que les JIRS sont « *saturées en dépit d'une progression des effectifs* »⁵⁹⁹ et a conclu que

⁵⁹³ Circ., 4 oct. 2021, NOR : JUSD2129778C, Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, p. 5.

⁵⁹⁴ Cour des comptes, Référé n° S 2018-3520, sur les moyens consacrés à la lutte contre la délinquance économique et financière, 2018, p. 5.

⁵⁹⁵ BERNALICIS U., MAIRE J., Rapport d'information AN n° 1822, *sur l'évaluation de la lutte contre la délinquance financière*, 2019, p. 171.

⁵⁹⁶ *Ibid.*, p. 167.

⁵⁹⁷ DESPORTES F., LAZERGES-COUSQUER L., *Traité de procédure pénale*, Paris, Économica, coll. Corpus droit privé, 4^{ème} éd., 2015, p. 504, n° 680 ; CPP, art. 704, al. 1^{er} ; Circ., 31 janv. 2014, NOR : JUSD1402887C, Circulaire de politique pénale relative au procureur de la République financier, p. 2 ; CPP, art. 706-75.

⁵⁹⁸ Circ., 4 oct. 2021, NOR : JUSD2129778C, Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, p. 5.

⁵⁹⁹ Cour des comptes, Référé n° S 2018-3520, sur les moyens consacrés à la lutte contre la délinquance économique et financière, 2018, p. 5.

« l'utilité du dispositif n'est pas contestée mais un renforcement de son animation paraît nécessaire »⁶⁰⁰.

394. Dans le même sens, dans le rapport d'information sur l'évaluation de la lutte contre la délinquance financière de 2019, « *les rapporteurs tiennent à rappeler le manque structurel de procureurs en France qui entrave largement l'efficacité de la lutte contre la délinquance financière. Ces faibles moyens expliquent une certaine sélectivité des dossiers par les parquets des JIRS, constatée par la Cour des comptes à Lyon et à Marseille et dans une moindre mesure à Paris ou à Bordeaux, au détriment des autres parquets du ressort* »⁶⁰¹.

395. Les parquets des JIRS opèrent ainsi une sélection des dossiers en raison du manque d'effectifs, ce qui limite la saisine de ces juridictions.

2. Les parquets de JUNALCO rarement saisis

396. Avant la réforme opérée par la loi n° 2019-222 du 23 mars 2019⁶⁰², le parquet de Paris disposait d'une seule section composée de 20 magistrats et « *recevait la totalité du flux, soit 3 000 procédures par mois sans aucun rapport les unes avec les autres, ni dans leur objet, ni dans leur dimension. Elles allaient de la vente à la sauvette au pied de la tour Eiffel aux escroqueries internationales en ligne, ou aux signalements et aux dénonciations émanant d'administrations comme les URSSAF ou Tracfin* »⁶⁰³.

397. Afin de renforcer l'action judiciaire dans la lutte contre la criminalité organisée, la loi n° 2019-222 du 23 mars 2019⁶⁰⁴ a créé une Juridiction nationale chargée de la lutte contre la

⁶⁰⁰ Cour des comptes, Référé n° S 2018-3520, sur les moyens consacrés à la lutte contre la délinquance économique et financière, 2018, p. 5.

⁶⁰¹ BERNALICIS U., MAIRE J., Rapport d'information AN n°1822, *sur l'évaluation de la lutte contre la délinquance financière*, 2019, p. 170 ; Pour le détail des effectifs des JIRS, v. Gouvernement, *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2024*, 2023, p. 144-145.

⁶⁰² Loi n° 2019-222 du 23 mars 2019 de programmation 2018-2022 et de réforme pour la justice, JORF n° 0071 du 24 mars 2019.

⁶⁰³ BERNALICIS U., MAIRE J., Rapport d'information AN n° 4314, *sur la mise en œuvre des conclusions du rapport d'information (n° 1822) du 28 mars 2019 sur l'évaluation de la lutte contre la délinquance financière*, 2021, p. 94.

⁶⁰⁴ Loi n° 2019-222 du 23 mars 2019 de programmation 2018-2022 et de réforme pour la justice, JORF n° 0071 du 24 mars 2019 ; Circ., 17 déc. 2019, NOR : JUSD1934576C, Circulaire 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, p. 2-3.

criminalité organisée (JUNALCO) composée actuellement de 22 magistrats⁶⁰⁵ en lui conférant une compétence nationale et concurrente pour les affaires de « *très grande complexité* »⁶⁰⁶.

398. Désormais, le Tribunal de Paris, dispose donc de deux sections spécialisées en charge des affaires de criminalité économique et financière incluant les faits de fraude fiscale.

399. La première est la section F2 appelée « *Affaires économiques, financières et commerciales* », issue de la 2^{ème} division dite « *Action publique spécialisée de Paris* ». Dans le rapport d'information sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales en date de 2022, le rapporteur a souligné que cette section « *traite 38 000 nouvelles affaires par an* »⁶⁰⁷. La seconde est la section J2 dénommée « *JIRS criminalité financière* », relevant de la 3^{ème} division dite « *JIRS/ JUNALCO* »⁶⁰⁸.

400. Toutefois, il convient également de relever, s'agissant des parquets de la JUNALCO, que ces derniers sont rarement saisis pour plusieurs raisons.

401. D'abord, la JUNALCO n'est que partiellement spécialisée dans la criminalité organisée financière. Son champ de compétence matérielle correspond en partie à celui des JIRS.

402. En effet, la JUNALCO est compétente en matière de délits prévus aux dispositions du 1^{er} alinéa de l'article 706-75 du CPP. Il peut ainsi s'agir d'infractions relevant de la criminalité organisée financière, visées par les articles 706-73-1 et 706-74 du CPP, comme l'escroquerie, la fraude fiscale ou encore le blanchiment, dès lors que l'infraction est commise en bande organisée. Mais, comme les JIRS, la JUNALCO est aussi compétente pour les infractions relevant de la criminalité organisée non financière prévues à l'article 706-73, sauf exceptions indiquées par les dispositions de l'alinéa 1^{er} de l'article 706-75 du CPP. En revanche, contrairement aux JIRS, la JUNALCO n'est pas compétente en matière d'infractions économiques et financières visées aux dispositions de l'article 704 du CPP.

⁶⁰⁵ LARTIGUE M., « La JUNALCO, quatre ans après sa création », *Gaz. Pal.*, 2024, n° 2, p. 3.

⁶⁰⁶ CPP, art. 706-75, al. 4, modifié par l'article 68 de la loi n° 2019-222 du 23 mars 2019, « *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* ».

⁶⁰⁷ HUSSON J.F., Rapport d'information Sénat n° 72, sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, 2022, p. 58.

⁶⁰⁸ Tribunal de Paris, L'organisation du parquet de Paris, Justice.fr, 2023.

403. Par ailleurs, pour les délits relevant de la compétence matérielle de la JUNALCO, cette dernière dispose uniquement d'une compétence concurrente pour les affaires de « *très grande complexité* »⁶⁰⁹, « *par comparaison avec la notion de grande complexité présidant à la saisine des JIRS* »⁶¹⁰. Cette compétence concurrente devrait constituer « *un levier pour optimiser l'action des juridictions spécialisées dans leur ensemble, dans l'objectif partagé d'améliorer le traitement judiciaire des procédures et de mieux prendre en compte la lutte contre « le haut du spectre » de la criminalité organisée* »⁶¹¹.

404. Toutefois, la loi n'impose pas le transfert du dossier vers la JUNALCO. Seules les circulaires ont précisé l'articulation des compétences entre la JUNALCO et les autres juridictions. Il en est ainsi pour la circulaire du 17 décembre 2019, apportant des précisions sur l'articulation de la compétence de la JUNALCO avec celle des JIRS⁶¹².

405. La JUNALCO a également un champ de compétence qui recoupe celui du PNF en matière notamment d'escroquerie à la TVA, de fraude fiscale ou encore de blanchiment d'escroquerie à la TVA, dès lors que l'infraction est commise en bande organisée⁶¹³. Dans ce cas, la circulaire du 4 octobre 2021 a seulement indiqué que « *la compétence de la JUNALCO pourra être privilégiée dans les dossiers portant sur des agissements résultant de l'action planifiée et concertée d'une organisation ou d'un groupe criminel structuré (activités de type mafieux)* »⁶¹⁴.

406. Enfin, il ressort du rapport d'information de 2021 que la réforme relative à la création de la JUNALCO « *s'est faite à effectifs constants puisque les 7 magistrats JIRS/JUNALCO ont été prélevés sur l'ancienne section « à tout faire* » »⁶¹⁵. Une sélection des dossiers doit alors probablement s'opérer par les parquets afin de pouvoir traiter les dossiers reçus. Selon Laure

⁶⁰⁹ Circ., 17 déc. 2019, NOR : JUSD1934576C, Circulaire 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, p. 2.

⁶¹⁰ *Ibid.*, p. 4.

⁶¹¹ *Ibid.*, p. 3.

⁶¹² *Ibid.*, p. 7-8.

⁶¹³ *Ibid.*, p. 4 ; Circ., 4 oct. 2021, NOR : JUSD2129778C, Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, p. 5.

⁶¹⁴ Circ., 4 oct. 2021, NOR : JUSD2129778C, Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, p. 5.

⁶¹⁵ BERNALICIS U., MAIRE J., Rapport d'information AN n°4314, *sur la mise en œuvre des conclusions du rapport d'information (n° 1822) du 28 mars 2019 sur l'évaluation de la lutte contre la délinquance financière*, 2021, p. 95.

Beccau, alors procureure de la République près le tribunal judiciaire de Paris, la JUNALCO « traite 137 dossiers, dont 71 de criminalité organisée et 31 relatifs au trafic de stupéfiants »⁶¹⁶.

II. La saisine limitée du PNF

407. La loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013⁶¹⁷ et la loi organique n° 2013-1115 du 6 décembre 2013⁶¹⁸ ont instauré un procureur de la République financier. Cette réforme dite « structurelle » « vise à spécialiser le ministère public de façon à accroître l'efficacité de son action contre la fraude de grande complexité »⁶¹⁹. Le procureur de la République financier spécialisé, est compétent sur toute l'étendue du territoire national et devra incarner la politique pénale de lutte contre la corruption et la fraude fiscale complexe⁶²⁰. Il est placé sous l'autorité du procureur général de Paris, nommé pour sept ans et est autonome du procureur de la République près le tribunal judiciaire de Paris⁶²¹.

408. Le parquet national financier (PNF) est composé de 20 magistrats travaillant en binôme, 8 assistants spécialisés, 2 juristes assistantes, 1 assistante de justice, 13 fonctionnaires de greffe ainsi que 2 adjoints techniques⁶²².

409. Toutefois, la saisine du PNF apparaît limitée en matière d'infractions pénales fiscales pour plusieurs raisons.

410. Tout d'abord, le PNF est compétent non seulement en présence d'atteintes aux finances publiques, mais également en matière d'atteintes à la probité, d'atteintes au bon fonctionnement des marchés financiers ou encore, d'atteintes au libre jeu de la concurrence.

⁶¹⁶ Sénat, Comptes rendus de la Commission d'enquête sur l'impact du Narcotrafic en France et les mesures à prendre pour y remédier, Audition de la JUNALCO, séance du jeudi 7 décembre 2023 ; LARTIGUE M., « La JUNALCO, quatre ans après sa création », *Gaz. Pal.*, 2024, n° 2, p. 3.

⁶¹⁷ Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, JORF n° 0284 du 7 déc. 2013

⁶¹⁸ Loi organique n° 2013-1115 du 6 décembre 2013 relative au procureur de la République financier, JORF n° 0284 du 7 déc. 2013.

⁶¹⁹ Circ., 31 janv. 2014, NOR : JUSD1402887C, Circulaire de politique pénale relative au procureur de la République financier.

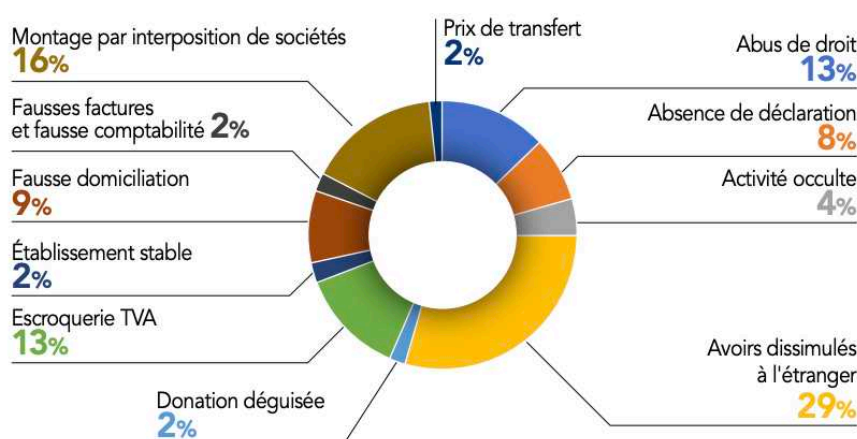
⁶²⁰ Pour plus de précisions, v. GALUT Y., Rapport AN n° 1130 et 1131, *sur le projet de loi (n°s 1011 et 1021) relatif à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière et le projet de loi organique (n° 1019) relatif au procureur de la République financier*, 2013, p. 26-27.

⁶²¹ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, op.cit., p. 675, n° 1547.

⁶²² PNF, *Synthèse* 2023, p. 3.

411. La synthèse de 2023 du PNF a indiqué que les contentieux en matière d’atteintes aux finances publiques représentent 43,65 % de la totalité des dossiers traités par le PNF⁶²³. Ce dernier n’est donc que partiellement spécialisé en matière d’infractions pénales fiscales.

412. Pour information, s’agissant des dossiers portant sur des atteintes aux finances publiques, le PNF dans sa synthèse de 2022, a communiqué le graphique ci-après indiquant les principales problématiques visées par ces dossiers au 30 septembre 2022.



413. La saisine du PNF est également limitée dans la mesure où ce dernier n’exerce en la matière qu’une compétence concurrente à celle des JIRS et des tribunaux judiciaires territorialement compétents notamment pour les infractions suivantes :

- les escroqueries à la TVA lorsqu’elles apparaissent d’une grande complexité⁶²⁴ ;
- les délits de fraude fiscale complexe et de fraude fiscale commise en bande organisée⁶²⁵ ;
- le blanchiment de ces délits susvisés et les infractions connexes⁶²⁶.

414. Le PNF exerce aussi une compétence concurrente à celle de la JUNALCO en matière d’escroquerie en bande organisée lorsqu’elles portent sur la TVA, de fraude fiscale en bande organisée, de blanchiment simple ou aggravé d’escroquerie portant sur la TVA en bande

⁶²³ PNF, *Synthèse 2023*, p. 4.

⁶²⁴ CPP, art. 705, al. 1^{er}, 3^o ; Circ., 31 janv. 2014, NOR : JUSD1402887C, Circulaire de politique pénale relative au procureur de la République financier, p. 3.

⁶²⁵ CPP, art. 705, al. 1^{er}, 5^o ; Circ., 31 janv. 2014, NOR : JUSD1402887C, Circulaire de politique pénale relative au procureur de la République financier, p. 3.

⁶²⁶ CPP, art. 705, al. 1^{er}, 6^o ; Circ., 31 janv. 2014, NOR : JUSD1402887C, Circulaire de politique pénale relative au procureur de la République financier, p. 3.

organisée, de fraude fiscale en bande organisée ou lorsqu'il existe des présomptions caractérisées que les infractions de fraude fiscale résultent d'un des comportements mentionnés aux 1° à 5° du II de l'article L. 228 du LPF⁶²⁷.

415. Or, ainsi qu'il a été précédemment relevé, la loi n'impose pas le transfert des dossiers au PNF.

416. Toutefois, la circulaire du 31 janvier 2014 indiquait déjà que le PNF aura vocation à être saisi des dossiers de fraude fiscale complexe ou internationale, ou commise en bande organisée⁶²⁸. Des mécanismes de dessaisissement et le règlement des conflits de compétence étaient également précisés⁶²⁹.

417. Plus récemment, la circulaire du 4 octobre 2021 a notamment rappelé que « *le PNF est rendu destinataire par l'administration fiscale de l'ensemble des plaintes sur présomptions caractérisées de fraude fiscale. Il lui appartient de se dessaisir dans de brefs délais, le cas échéant au profit de la JIRS territorialement compétente, lorsque les dossiers ne lui apparaissent pas répondre pas aux critères de complexité justifiant qu'il demeure saisi* »⁶³⁰.

418. Enfin, le rapport sur l'évaluation de la lutte contre la délinquance financière de 2019, a souligné qu'« *au regard des chiffres caractérisant son activité, les rapporteurs craignent cependant que le PNF ne soit victime de son succès et de son ambition légitime. Ils estiment ainsi que, sauf à mettre en place rapidement un plan d'actions volontaire, la montée en puissance rapide ne débouche sur un véritable engorgement* »⁶³¹.

⁶²⁷ Circ., 17 déc. 2019, NOR : JUSD1934576C, Circulaire 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, p. 4.

⁶²⁸ Circ., 31 janv. 2014, NOR : JUSD1402887C, Circulaire de politique pénale relative au procureur de la République financier, p. 4.

⁶²⁹ *Ibid.*, p. 7.

⁶³⁰ Circ., 4 oct. 2021, NOR : JUSD2129778C, Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, p. 6.

⁶³¹ BERNALICIS U., MAIRE J., Rapport d'information AN n° 1822, *sur l'évaluation de la lutte contre la délinquance financière*, 2019, p. 175.

419. En 2021, le PNF ne dispose toujours pas d'effectifs suffisants compte tenu de son volume d'activité qui ne cesse de croître au fil des années (tableau ci-après)⁶³².

RATIO NOMBRE DE DOSSIERS/MAGISTRAT

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Nombre de procédures en cours	211	315	392	478	508	582	601
Nombre de magistrats opérationnels en poste*	8	14	13	16	16	16	15
Nombre moyen de dossiers par magistrat	26,4	22,5	30,2	29,9	31,8	36,4	40,1

* Hors le procureur de la République financier et la secrétaire générale qui ne suivent pas en propre de procédures.

Source : PNF.

420. En 2022, le PNF est composé de 20 magistrats qui travaillent en binômes. Chaque binôme de magistrats traite 90 dossiers en moyenne⁶³³.

421. Ainsi, le nombre de dossiers ne fait qu'augmenter au fil des années, et le nombre de magistrats est encore insuffisant pour le traitement de ces dossiers. Si les parquets disposent d'une organisation et de moyens insuffisants, il en est de même pour les services d'enquête.

Paragraphe II : L'organisation et les moyens insuffisants des services d'enquête

422. En matière d'infractions pénales fiscales, il apparaît que la majorité des affaires sont de faible ou de moyenne complexité, et sont traitées par les services d'enquête de droit commun qui ne se sont pas spécialisés. Seules les affaires les plus complexes, qui sont minoritaires, sont traitées par les services d'enquête spécialisés.

423. Or, à la lecture du rapport d'information sur l'application de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2019 relative à la lutte contre la fraude, publié en 2020, les rapporteurs ont partagé le constat fait par la Cour des comptes, relevant notamment un manque de spécialisation des

⁶³² BERNALICIS U., MAIRE J., Rapport d'information AN n° 4314, *sur la mise en œuvre des conclusions du rapport d'information (n° 1822) du 28 mars 2019 sur l'évaluation de la lutte contre la délinquance financière*, 2021, p. 94.

⁶³³ PNF, *Synthèse 2023*, p. 3.

services d'enquête, une saturation des services spécialisés en la matière et un manque de suivi et de fléchage des moyens humains déployés dans les services d'enquête⁶³⁴.

424. Ainsi, il peut être relevé que les services d'enquête de droit commun sont inadaptés pour traiter des affaires de faible ou de moyenne complexité en matière d'infractions pénales fiscales qui nécessitent malgré tout, la maîtrise de la technicité fiscale (I). En outre, le traitement des dossiers les plus complexes pose également difficulté dans la mesure où les services d'enquête spécialisés en charge de ces dossiers sont limités par un manque de moyens humains (II).

I. Les services d'enquête non spécialisés inadaptés

425. Les directions départementales de la sécurité publique et les groupements départementaux de gendarmerie traitent les affaires de faible ou moyenne complexité. Or, dans le rapport sur l'évaluation de la lutte contre la délinquance financière de 2019, les rapporteurs ont soulevé que « *les unités territoriales de premier ressort, tant les directions départementales de la direction centrale de la sécurité publique (DCSP) de la police que les groupements de gendarmerie, sont réputés polyvalentes et généralistes et ne disposent pas systématiquement d'enquêteurs spécialisés alors qu'elles traitent la grande masse des affaires de faible ou moyenne complexité (95 % des faits constatés)* »⁶³⁵.

426. Tandis que « *les affaires complexes relèvent au niveau territorial de la direction centrale de la police judiciaire (DCPJ) dont les unités (11 directions régionales ou interrégionales, 8 services régionaux et 38 antennes) disposent toutes de divisions ou d'unités spécialisées en matière financière* »⁶³⁶. S'agissant de la gendarmerie, si les groupements départementaux de gendarmerie « *ne disposent pas d'unités spécialisées, ils peuvent mobiliser des renforts de personnel formés en faisant appel en tant que de besoin aux brigades de recherche* »⁶³⁷. Suite à la publication du Livre blanc de la sécurité intérieure en 2020, plusieurs

⁶³⁴ CARIOU É., DIARD É., Rapport d'information AN n° 3341, *sur l'application de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude*, 2020, p. 41.

⁶³⁵ BERNALICIS U., MAIRE J., Rapport d'information AN n° 1822, *sur l'évaluation de la lutte contre la délinquance financière*, 2019, p. 143 ; La Cour des comptes indique également qu'« *au niveau territorial, les services d'enquêtes sont (...) peu spécialisés alors qu'ils traitent la grande masse des affaires* », Cour des comptes, Référé n° S 2018-3520, *sur les moyens consacrés à la lutte contre la délinquance économique et financière*, 2018, p. 7.

⁶³⁶ BERNALICIS U., MAIRE J., Rapport d'information AN n° 1822, *sur l'évaluation de la lutte contre la délinquance financière*, 2019, p. 143.

⁶³⁷ *Ibid.*, p. 144.

propositions ont été formulées dont une portant sur la nécessité de mener une « *réforme profonde et nécessaire de la gouvernance de la Police nationale* »⁶³⁸. La loi n° 2023-22 du 24 janvier 2023 dite « LOPMI »⁶³⁹ d'orientation et de programmation du ministère de l'Intérieur a alors prévu notamment de départementaliser la police judiciaire en la fondant dans une direction unique et départementale de la police nationale⁶⁴⁰.

427. En matière d'infractions pénales fiscales, et plus particulièrement concernant les dossiers de fraude fiscale les plus graves transmis par l'administration au parquet, les services d'enquête ont besoin de maîtriser la technicité fiscale.

428. Afin de faciliter le traitement des dossiers par ces services d'enquête de droit commun, les officiers de police judiciaire (OPJ) peuvent alors bénéficier de l'assistance des agents de l'administration fiscale.

429. En effet, il existe la brigade nationale d'enquête économique (BNEE) créée en 1948, qui est un service de la DGFIP, composé de fonctionnaires des finances publiques aussi appelés « *attachés d'enquête de la police nationale* »⁶⁴¹ exerçant leurs fonctions au sein de la direction centrale de la police judiciaire. Ainsi, dans le cadre d'enquêtes pénales en matière d'infractions économiques et financières, les inspecteurs des finances publiques de la BNEE assistent les OPJ, et plus particulièrement les services régionaux de police judiciaire, sur tout le territoire national en leur apportant un soutien technique grâce à leur expertise en matière fiscale et financière. Ils participent également à la programmation du contrôle fiscal⁶⁴².

430. Il ressort du document de politique transversale annexé au projet de loi de finances pour 2024 que les agents de la BNEE « *ont participé à plus de 310 perquisitions et plus de 620 auditions. Grâce aux informations recueillies lors de leurs enquêtes, ils ont été à l'origine de 400 propositions de contrôle fiscal. Le résultat des contrôles fiscaux issus de la programmation*

⁶³⁸ Ministère de l'Intérieur, *Livre blanc de la sécurité intérieure*, 2020, p. 7.

⁶³⁹ Loi n° 2023-22 du 24 janvier 2023 d'orientation et de programmation du ministère de l'intérieur, JORF n° 0021 du 25 janv. 2023.

⁶⁴⁰ BOTTON A., « La police judiciaire dans la loi LOPMI : ses nouveaux acteurs et ses nouveaux actes », *Lexbase*, 2023, La fusion des polices est intervenue le 1^{er} janvier 2024, pour plus de précisions, v. aussi, DAJEAN S., « La réforme « organique » de la police judiciaire : non-dits et perspectives », *D. actualité*, 2023.

⁶⁴¹ Arrêté du 25 novembre 1997 relatif à l'appellation des fonctionnaires de la direction générale des impôts du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie exerçant leurs fonctions au sein de la direction générale de la police nationale (direction nationale de la police judiciaire) du ministère de l'intérieur, JORF n° 94 du 22 avril 1998.

⁶⁴² LAMBERT T., *Procédures fiscales*, Paris, LGDJ, coll. Précis Domat, 5^e éd., 2022, p. 71.

de la BNEE a donné lieu à des rappels de près de 78 M€ de droits et de 60 M€ de pénalités, avec un taux de dossiers à finalité répressive de 72,3 % »⁶⁴³.

431. Enfin, les magistrats et les OPJ peuvent avoir recours à toutes personnes qualifiées afin de procéder à des constatations et examens techniques. Il en est ainsi des agents de l'administration fiscale qui peuvent être requis « *pour la constatation d'infractions pénales à caractère économique, financière, ou en matière de travail clandestin dans le cadre des procédures de flagrant délit (art. 60, CPP), d'enquête préliminaire (art. 77-1, CPP), de commission rogatoire (art. 151 à 155, CPP)* »⁶⁴⁴.

432. S'agissant des services d'enquête spécialisés, ceux-là apparaissent limités.

II. Les services d'enquête spécialisés limités

433. Par un référé en date du 12 décembre 2018, la Cour des comptes a relevé que « *les forces de sécurité disposent de services d'enquêtes à compétence nationale en matière économique et financière, ou sur une partie de ce champ, et qui ont vocation à prendre en charge les affaires les plus complexes* »⁶⁴⁵. Ainsi, en matière d'infractions pénales fiscales, des services d'enquête spécialisés, à compétence nationale, ont été créés afin de traiter les affaires les plus complexes. Ces services d'enquête se caractérisent par l'affectation d'officiers fiscaux judiciaires, permettant de maîtriser la technicité fiscale (A). Toutefois, malgré la spécialisation de ces services d'enquête, ceux-ci manquant constamment de moyens humains se révèlent limités (B).

A. L'affectation d'officiers fiscaux judiciaires

434. Pour rappel, la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 a institué une procédure judiciaire d'enquête fiscale codifiée aux articles L. 228 et L. 188 B du LPF ainsi qu'à l'article 28-2 du CPP⁶⁴⁶. Dans le cadre cette procédure, des agents des services fiscaux peuvent être habilités,

⁶⁴³ Gouvernement, *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2024*, 2023, p. 60.

⁶⁴⁴ LAMBERT T., *Procédures fiscales*, Paris, LGDJ, coll. Précis Domat, 5^e éd., 2022, p. 71, n° 106.

⁶⁴⁵ Cour des comptes, Référé n° S 2018-3520, *sur les moyens consacrés à la lutte contre la délinquance économique et financière*, 2018, p. 7.

⁶⁴⁶ v. *supra*, n° 185.

depuis la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009⁶⁴⁷, à effectuer des enquêtes judiciaires sur réquisition du procureur de la République ou sur commission rogatoire du juge d'instruction.

435. Ces derniers sont, conformément aux dispositions du I de l'article 28-2 du CPP, « *des agents des services fiscaux de catégories A et B, spécialement désignés par arrêté des ministres chargés de la justice et du budget, pris après avis conforme d'une commission dont la composition et le fonctionnement sont déterminés par décret en Conseil d'État* ». Aussi, ils sont « *habilités personnellement en vertu d'une décision du procureur général* »⁶⁴⁸ et « *placés exclusivement sous la direction du procureur de la République, sous la surveillance du procureur général et sous le contrôle de la chambre de l'instruction dans les conditions prévues par les articles 224 à 230* »⁶⁴⁹.

436. Conformément aux dispositions du IV de l'article 28-2 du CPP, les agents de services fiscaux disposent alors « *des mêmes prérogatives et obligations que celles attribuées aux officiers de police judiciaire, y compris lorsque ces prérogatives et obligations sont confiées à des services ou unités de police ou de gendarmerie spécialement désignés* ». Les OFJ peuvent officier soit seuls soit aux côtés des OPJ⁶⁵⁰.

437. Si les OPJ ont une « *compétence générale sur l'ensemble du champ infractionnel* »⁶⁵¹, les OFJ ont une compétence légale d'attribution, c'est-à-dire qu'ils sont compétents seulement pour les infractions limitativement énumérées par la loi.

438. En effet, les agents des services fiscaux avaient initialement compétence pour rechercher et constater, sur l'ensemble du territoire national, conformément aux dispositions de l'article 28-2 du CPP, uniquement les infractions prévues aux articles 1741 et 1743 du CGI et le blanchiment de ces infractions lorsqu'il existe des présomptions caractérisées que les infractions prévues aux mêmes articles 1741 et 1743 résultent d'un des cas prévus aux 1° à 5° du II de l'article L. 228 du LPF, ainsi que les infractions qui leur sont connexes.

⁶⁴⁷ Loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, JORF n° 0303 du 31 décembre 2009.

⁶⁴⁸ CPP, art. 28-2, II.

⁶⁴⁹ CPP, art. 28-2, III.

⁶⁵⁰ DETRAZ S., « Impôts.- Procédure », *JCl. Lois pénales spéciales*, fasc. 50, § 240.

⁶⁵¹ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 717, n° 1601.

439. La compétence de ces agents a ensuite été étendue, à compter du 1^{er} janvier 2023⁶⁵², en matière d'escroquerie à la TVA⁶⁵³ et infractions connexes, réservée jusqu'alors aux ODJ, puis à compter du 20 juillet 2023⁶⁵⁴, en matière d'escroqueries commises au préjudice d'une personne publique ou d'un organisme public pour l'obtention d'un avantage indu, ainsi que les infractions connexes⁶⁵⁵ et enfin, à compter du 1^{er} janvier 2024⁶⁵⁶ au nouveau délit autonome de mise à disposition d'instruments de facilitation de la fraude fiscale⁶⁵⁷.

440. Ces agents des services fiscaux maîtrisant la technicité fiscale sont alors affectés dans les différents services d'enquête spécialisés à compétence nationale.

B. La saturation des services d'enquête spécialisés

441. Les officiers fiscaux judiciaires sont affectés soit à la BNRDF, instituée par le décret n° 2010-1318 du 4 novembre 2010⁶⁵⁸, et rattachée au ministère de l'Intérieur, soit à l'ancien SEJF relevant du ministère du Budget, créé par le décret n° 2019-460 du 16 mai 2019⁶⁵⁹, qui a été remplacé par l'ONAF par le décret n° 2024-235 du 18 mars 2024⁶⁶⁰. À la lecture des rapports parlementaires, la BNRDF (1) et le SEJF (2) manquent d'effectifs, ce qui sera probablement le cas de l'ONAF dont le champ de compétences a été étendu à toutes les infractions portant atteinte aux finances publiques y compris les infractions portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union européenne (3).

⁶⁵² CPP, art. 28-2, modifié par l'article 84 de la loi n° 2022-1726 du 30 décembre 2022 de finances pour 2023, JORF n° 0303 du 31 déc. 2022.

⁶⁵³ CP, art. 313-1 à 313-3.

⁶⁵⁴ CPP, art. 28-2, modifié par l'article 16 de la loi n° 2023-610 du 18 juillet 2023, visant à donner à la douane les moyens de faire face aux nouvelles menaces, JORF n° 0165 du 19 juillet 2023.

⁶⁵⁵ CP, art. 313-2, 5°.

⁶⁵⁶ CPP, art. 28-2, modifié par l'article 113 de la loi n° 2023-1322 du 29 décembre 2023 de finances pour 2024, JORF n° 0303 du 30 déc. 2023.

⁶⁵⁷ CGI. Art. 1744.

⁶⁵⁸ Décret n° 2010-1318 du 4 novembre 2010 portant création d'une brigade nationale de répression de la délinquance fiscale, JORF n° 0257 du 5 nov. 2010.

⁶⁵⁹ Décret n° 2019-460 du 16 mai 2019 portant création d'un service à compétence nationale dénommé « service d'enquêtes judiciaires des finances », JORF n° 0114 du 17 mai 2019.

⁶⁶⁰ Décret n° 2024-235 du 18 mars 2024 portant création d'un service à compétence nationale dénommé « Office national anti-fraude », JORF n° 0067 du 20 mars 2024.

1. La saturation de la BNRDF

442. Au sein de la direction générale de la police nationale (DGPN) du ministère de l'Intérieur, la direction centrale de la police judiciaire (DCPJ) est composée de deux sous-directions spécialisées en matière économique et financière. La première, est la sous-direction de la lutte contre la criminalité organisée (SDLCO), chargée de la lutte contre la criminalité organisée. La seconde, est la sous-direction de la lutte contre la criminalité financière (SDLCF) dédiée exclusivement à la lutte contre les infractions financières et fiscales. Cette sous-direction, réorganisée à compter du 1^{er} juillet 2019, comprend deux offices centraux. Le premier est l'Office central pour la répression de la grande délinquance financière (OCRGDF), créé en 1990, le second est l'Office central de lutte contre la corruption et les infractions financières et fiscales (OCLCIFF), créé en 2013.

443. L'Office central de lutte contre la corruption et les infractions financières et fiscales (OCLCIFF) comprend deux brigades, la Brigade nationale de lutte contre la corruption et la criminalité financière (BNLCCF) spécialisée dans la lutte contre les atteintes à la probité, la corruption, les infractions en matière du droit pénal des sociétés et les infractions aux règles de financement de la vie politique ainsi que la Brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF).

444. La BNRDF, « *appelée « police fiscale »* »⁶⁶¹, instituée au sein du ministère de l'Intérieur, par l'article 1^{er} du décret n° 2010-1318 du 4 novembre 2010⁶⁶², « *est compétente pour rechercher et constater les infractions définies à l'article 28-2 du code de procédure pénale.*

A ce titre, elle est chargée :

1° D'animer et coordonner, à l'échelon national et au plan opérationnel, les investigations de police judiciaire et les recherches entrant dans son domaine de compétence ;

2° D'effectuer ou poursuivre à l'étranger les recherches liées aux infractions entrant dans son domaine de compétence ;

3° De centraliser les informations relatives à cette forme de délinquance en favorisant leur meilleure circulation ;

⁶⁶¹ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 716, n° 1600.

⁶⁶² Décret n° 2010-1318 du 4 novembre 2010 portant création d'une brigade nationale de répression de la délinquance fiscale, JORF n° 0257 du 5 nov. 2010.

4° De fournir une assistance documentaire et analytique, à leur demande, aux services de la police nationale et de la gendarmerie nationale.

*Les services et directions concernés du ministère chargé du budget sont associés aux activités de cette brigade nationale »*⁶⁶³.

445. La brigade nationale est composée d'une part, d'officiers et d'agents de police judiciaire, et d'autre part d'agents des services fiscaux habilités à effectuer des enquêtes judiciaires en application de l'article 28-2 du CPP⁶⁶⁴, appelés officiers fiscaux judiciaires (OFJ).

446. Cette brigade permet une « *spécialisation toujours plus grande des intervenants* »⁶⁶⁵. En effet, le rapport sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude de 2018 a indiqué que « *les OPJ affectés à la brigade reçoivent une formation à l'école nationale des finances publiques avant leur prise de fonction, tandis que les officiers fiscaux judiciaires suivent une formation à l'école nationale de la police nationale* »⁶⁶⁶.

447. Toutefois, la BNRDF présente l'inconvénient de ne pas pouvoir s'autosaisir, celle-ci ne peut en effet agir, que sur saisine des parquets⁶⁶⁷. Enfin, si le nombre d'officiers fiscaux judiciaires ainsi que d'officiers et d'agents de police judiciaire au sein de la BNRDF, a doublé entre 2011 et 2022 en passant respectivement de 21 à 42 (voir le tableau ci-après⁶⁶⁸), les effectifs sont toujours insuffisants face au nombre de dossiers transmis pour enquête⁶⁶⁹.

⁶⁶³ Article 1^{er} du décret n° 2010-1318 du 4 novembre 2010 portant création d'une brigade nationale de répression de la délinquance fiscale, JORF n° 0257 du 5 nov. 2010.

⁶⁶⁴ Article 4 du décret n° 2010-1318 du 4 novembre 2010 portant création d'une brigade nationale de répression de la délinquance fiscale, JORF n° 0257 du 5 nov. 2010.

⁶⁶⁵ BOUSARDO V., MAES M., « Pénalisation de la fraude fiscale : la fin justifie-t-elle les moyens ? », *Dr. pén.*, 2018, n° 10, dossier 9, § 15.

⁶⁶⁶ CARIOU É., Rapport AN n° 1212, *sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude*, 2018, p. 55 ; CPP, art. R. 15-33-29-5 à 17.

⁶⁶⁷ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 716, n° 1600.

⁶⁶⁸ Gouvernement, *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2024*, 2023, p. 122.

⁶⁶⁹ HUSSON J.F., Rapport d'information Sénat n°72, *sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*, 2022, p. 84.

Année	Nombre d'OFJ	Nombre de policiers	Total
2011	13	8	21
2012	13	9	22
2013	13	9	22
2014	28	20	48
2015	27	18	45
2016	24	18	42
2017	33	15	48
2018	24	18	42
2019	21	22	43
2020	21	25	46
2021	21	21	42
2022	23	19	42

2. La saturation du SEJF

448. En supprimant la dernière phrase du III de l'article 28-2 du CPP, l'article 1^{er} de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 a permis d'affecter des officiers fiscaux judiciaires au sein du ministère chargé du Budget, en créant un second service d'enquête judiciaire fiscale, qui vient « *en complément des moyens dont dispose la police judiciaire du ministère de l'intérieur. Cela renforce les outils de l'État pour détecter et sanctionner les fraudes les plus complexes* »⁶⁷⁰.

449. Le Conseil d'État a, par un avis en date du 22 mars 2018, estimé que « *la création d'un second service d'enquête judiciaire fiscale hors du ministère de l'intérieur ne serait pas conforme aux impératifs de bonne administration et susciterait de sérieux problèmes de concurrence entre services et de coordination de leurs interventions* »⁶⁷¹. A la lecture du rapport d'information de 2018, l'éventuel risque de conflit entre les deux services a également été soulevé par les sénateurs⁶⁷² puis écarté par le ministre de l'Action et des Comptes publics, considérant qu'« *il ne s'agit pas d'une guerre des polices mais d'un élargissement des moyens affectés au juge* »⁶⁷³.

⁶⁷⁰ CARIOU É., Rapport AN n° 1212, *sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude*, 2018, p. 11.

⁶⁷¹ Conseil d'État, *Avis sur un projet de loi relatif à la lutte contre la fraude*, n° 394 440, NOR : CPAE1805937L, 2018, p. 2, n° 8.

⁶⁷² CARIOU É., Rapport AN n° 1212, *sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude*, 2018, p. 58.

⁶⁷³ *Ibid.*

450. Ainsi, aux termes des dispositions de l'article 2 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 et du décret n° 2019-460 du 16 mai 2019⁶⁷⁴, a été créé, à compter du 1^{er} juillet 2019, un service à compétence nationale dénommé « *service d'enquêtes judiciaires des finances* » (SEJF) rattaché conjointement au directeur général des douanes et droits indirects et au directeur général des finances publiques. Ce service est dirigé par un magistrat de l'ordre judiciaire.

451. Conformément aux dispositions de l'article 2 du décret du décret n° 2019-460 du 16 mai 2019, le SEJF était « *compétent pour rechercher et constater les infractions définies aux articles 28-1 et 28-2 du code de procédure pénale. A ce titre, il est également chargé :*

1° D'effectuer ou de poursuivre à l'étranger des recherches afférentes aux infractions entrant dans son domaine de compétence ;

2° De recueillir et d'exploiter les renseignements nécessaires à l'exercice de ses missions ;

*3° D'effectuer des analyses stratégiques nationales et internationales portant sur les fraudes et les phénomènes criminels mis en évidence dans le cadre des enquêtes qui lui sont confiées par l'autorité judiciaire »*⁶⁷⁵.

452. Le SEJF, issu de la transformation du service national de douane judiciaire (SNDJ) était alors composé d'une part, d'officiers de douane judiciaire (ODJ), et d'autre part, d'officiers fiscaux judiciaires (OFJ)⁶⁷⁶ habilités conformément aux articles R. 15-33-29-10 et suivants du CPP, lorsqu'ils sont placés au sein du ministère chargé du Budget. Ces derniers présentaient « *un haut degré de technicité pour enquêter sur des infractions économiques, financières, douanières et fiscales le plus souvent complexes et aux enjeux financiers importants* »⁶⁷⁷.

453. Comme les OFJ, les ODJ ont une compétence légale d'attribution. En effet, aux termes des dispositions de l'article 28-1 du CPP, les ODJ sont compétents pour rechercher et constater sur l'ensemble du territoire national, notamment les escroqueries sur la TVA, les infractions de blanchiment prévues par les articles 324-1 à 324-9 du Code pénal.

⁶⁷⁴ Décret n° 2019-460 du 16 mai 2019 portant création d'un service à compétence nationale dénommé « service d'enquêtes judiciaires des finances », JORF n° 0114 du 17 mai 2019.

⁶⁷⁵ Article 2 du décret n° 2019-460 du 16 mai 2019 portant création d'un service à compétence nationale dénommé « service d'enquêtes judiciaires des finances », JORF n° 0114 du 17 mai 2019.

⁶⁷⁶ Article 4 du décret n° 2019-460 du 16 mai 2019 portant création d'un service à compétence nationale dénommé « service d'enquêtes judiciaires des finances », JORF n° 0114 du 17 mai 2019.

⁶⁷⁷ CAZENEUVE J.R., Rapport AN n° 292, *sur le projet de loi de finances pour 2023*, n° 273, LEDUC C., Annexe n° 26, *Lutte contre l'évasion fiscale : Gestion des finances publiques*, 2022, p. 34.

454. La compétence des ODJ a également été étendue, à compter du 20 juillet 2023⁶⁷⁸, en matière d'escroqueries commises au préjudice d'une personne publique ou d'un organisme public pour l'obtention d'un avantage indu, ainsi que les infractions connexes⁶⁷⁹ et enfin à compter du 1^{er} janvier 2024⁶⁸⁰, au nouveau délit autonome de mise à disposition d'instruments de facilitation de la fraude fiscale⁶⁸¹.

455. Néanmoins, la saisine du SEJF était également limitée. D'abord, comme la BNRDF, le SEJF ne pouvait agir que sur saisine des parquets.

456. En outre, à l'issue des travaux menés par le rapporteur spécial, dans le récent rapport sur le projet de loi de finances pour 2024, il est indiqué que le SEJF est composé de « 226 *officiers de douane judiciaire (ODJ) issus de l'ancien service national de douane judiciaire (SNDJ) et 38 officiers fiscaux judiciaires (OFJ) affectés par la DGFIP* »⁶⁸². Or, depuis sa création, le nombre de saisines du SEJF a considérablement augmenté⁶⁸³, le rapporteur en a conclu, dans son rapport d'information sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales de 2022, que « *face à cette situation, le SEJF apparaît sous-dimensionné pour traiter dans des délais raisonnables l'ensemble des dossiers qui lui sont transmis et/ou pour lesquels les juridictions souhaiteraient le saisir* »⁶⁸⁴. Le SEJF a fini par être remplacé par l'ONAF à compter du 1^{er} mai 2024.

3. La saturation probable de l'ONAF

457. En application de la loi n° 2023-610 du 18 juillet 2023⁶⁸⁵ et du décret n° 2024-235 du 18 mars 2024⁶⁸⁶, a été créé au ministère du Budget, un service à compétence nationale

⁶⁷⁸ CPP, art. 28-1, modifié par l'article 16 de la loi n° 2023-610 du 18 juillet 2023, visant à donner à la douane les moyens de faire face aux nouvelles menaces, JORF n° 0165 du 19 juill. 2023.

⁶⁷⁹ CPP, art. 28-2, modifié par l'article 16 de la loi n° 2023-610 du 18 juillet 2023, visant à donner à la douane les moyens de faire face aux nouvelles menaces, JORF n° 0165 du 19 juill. 2023.

⁶⁸⁰ CPP, art. 28-1, modifié par l'article 113 de la loi n° 2023-1322 du 29 décembre 2023 de finances pour 2024, JORF n° 0303 du 30 déc. 2023.

⁶⁸¹ CGI ; art. 1744.

⁶⁸² CAZENEUVE J.R., Rapport AN n° 1745, *sur le projet de loi de finances pour 2024*, n° 1680, MARGUERITTE L., Annexe n°25, *Gestion des finances publiques*, 2023, p. 29.

⁶⁸³ Le nombre de saisines du SEJF a augmenté de « 43 % entre 2020 et 2021 et de 25 % entre les mois de mai 2021 et 2022 », HUSSON J.F., Rapport d'information Sénat n° 72, *sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*, 2022, p. 81.

⁶⁸⁴ HUSSON J.F., Rapport d'information Sénat n° 72, *sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*, 2022, p. 82.

⁶⁸⁵ Loi n° 2023-610 du 18 juillet 2023 visant à donner à la douane les moyens de faire face aux nouvelles menaces, JORF n° 0165 du 19 juill. 2023.

⁶⁸⁶ Décret n° 2024-235 du 18 mars 2024 portant création d'un service à compétence nationale dénommé « Office national anti-fraude », JORF n° 0067 du 20 mars 2024.

dénommé « *Office national anti-fraude* » (ONAF), rattaché conjointement au directeur général des douanes et droits indirects et au directeur général des finances publiques, qui s'est substitué au SEJF⁶⁸⁷.

458. En effet, à compter du 1^{er} mai 2024, l'ONAF demeure saisi des procédures dont était saisi le SEJF « *dans le cadre des enquêtes de police judiciaire ou en exécution de commissions rogatoires sans qu'il y ait lieu de renouveler les actes et formalités afférents, sauf décision contraire prise par le procureur de la République ou le juge d'instruction* »⁶⁸⁸.

459. Il est précisé par le décret n° 2024-235 du 18 mars 2024 que l'ONAF « *entend améliorer la lutte contre les fraudes aux finances publiques, qu'elles soient nationales ou commises au préjudice de l'Union européenne, le démantèlement des structures de fraude et contre le blanchiment par l'identification des flux financiers illicites générés par ces fraudes et la saisie des avoirs criminels* »⁶⁸⁹. Dans cette perspective, l'office est chargé notamment de procéder sur l'ensemble du territoire national à des enquêtes judiciaires, ou encore d'animer et de coordonner, sous la direction de l'autorité judiciaire dans la conduite des enquêtes, à l'échelon national et au plan opérationnel, les recherches et les investigations de police judiciaire⁶⁹⁰.

460. A cet effet, sont affectés à l'office, les officiers de douane judiciaire⁶⁹¹, les officiers fiscaux judiciaires⁶⁹² lorsqu'ils sont placés au sein du ministère du Budget, ainsi que les nouveaux agents de police judiciaire des finances (APJ-F) mentionnés à l'article 28-1-1 du CPP.

461. Le champ de compétences de l'office a été étendu « *à toutes les infractions portant atteinte aux finances publiques, qu'elles se rapportent aux recettes, aux dépenses et aux fonds ou aux avoirs publics, y compris les infractions portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union européenne* »⁶⁹³.

⁶⁸⁷ Décret n° 2024-235 du 18 mars 2024 portant création d'un service à compétence nationale dénommé « Office national anti-fraude », JORF n° 0067 du 20 mars 2024.

⁶⁸⁸ Article 9 du décret n° 2024-235 du 18 mars 2024 portant création d'un service à compétence nationale dénommé « Office national anti-fraude », JORF n° 0067 du 20 mars 2024.

⁶⁸⁹ Notice du décret n° 2024-235 du 18 mars 2024 portant création d'un service à compétence nationale dénommé « Office national anti-fraude », JORF n° 0067 du 20 mars 2024.

⁶⁹⁰ Article 3 du décret n° 2024-235 du 18 mars 2024 portant création d'un service à compétence nationale dénommé « Office national anti-fraude », JORF n° 0067 du 20 mars 2024.

⁶⁹¹ CPP, art. 28-1.

⁶⁹² CPP, art. 28-2.

⁶⁹³ <https://www.economie.gouv.fr/renforcer-capacite-judiciarisation-fraudes-finances-publiques>.

462. Ainsi, conformément aux dispositions du I de l'article 2 du décret n° 2024-235 du 18 mars 2024, « dans le cadre de sa mission de lutte contre la fraude aux finances publiques, l'office a pour domaine d'intervention, parmi les infractions relevant de son champ de compétence au titre des articles 28-1 et 28-2 du code de procédure pénale :

1° Les infractions prévues au code des douanes ;

2° Les infractions en matière de contributions indirectes ;

3° Les infractions prévues aux articles 1741 et 1743 du code général des impôts lorsqu'il existe des présomptions caractérisées que ces infractions résultent d'un des cas prévus aux 1° à 5° du II de l'article L. 228 du livre des procédures fiscales ;

4° Les escroqueries sur la taxe sur la valeur ajoutée ;

5° Les escroqueries prévues au 5° de l'article 313-2 du code pénal ;

6° Les infractions relatives à la protection des intérêts financiers de l'Union européenne ».

463. Les agents des douanes et des services fiscaux affectés à l'ancien SEJF ont été transférés à l'ONAF. Le plan de lutte contre les fraudes prévoit que les effectifs de la police fiscale seront doublés dès 2025, soit 40 ETP supplémentaires⁶⁹⁴. Toutefois, au regard de l'extension du champ de compétence de l'ONAF, ce dernier risque très probablement d'être saturé comme la BNRDF et l'ancien SEJF.

464. Les parquets ainsi que les services d'enquête disposant d'une organisation et de moyens insuffisants, ne peuvent pas mener de manière efficace des actes d'investigations lorsqu'une enquête pénale est ouverte.

Section II : Le manque d'investigations des autorités en charge de l'enquête

465. Avant de prendre une décision sur l'action publique, le parquet peut ordonner l'ouverture d'une enquête pénale. L'enquête peut être ouverte pour des faits de fraude fiscale (paragraphe I) ou encore de délits de droit commun de nature fiscale (paragraphe II).

⁶⁹⁴ CAZENEUVE J.R., Rapport AN n° 1745, sur le projet de loi de finances pour 2024, n° 1680, MARGUERITTE L., Annexe n°25, *Gestion des finances publiques*, 2023, p. 28 ; Ministère chargé des comptes publics, Communiqué de presse, 9 mai 2023.

Paragraphe I : L'ouverture d'une enquête pénale en matière de fraude fiscale

466. Selon la Cour des comptes, dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale internationale, « *les services fiscaux, compte tenu de leur organisation, peuvent difficilement appréhender la totalité d'une fraude* »⁶⁹⁵ et « *peuvent passer à côté de certains cas complexes* »⁶⁹⁶, tandis que « *l'autorité judiciaire dispose de moyens d'enquête (perquisitions, saisies, écoutes judiciaires, etc.) beaucoup plus importants qui lui permettent d'appréhender la totalité d'un réseau de fraude* »⁶⁹⁷.

467. Toutefois, il ressort de l'analyse ci-après, concernant les dossiers de fraude fiscale transmis dans le cadre de la procédure dite de « *droit commun* », c'est-à-dire à l'issue des opérations de contrôle fiscal, que le rôle du parquet et des services d'enquête de droit commun compétents est passif dans la mesure où ces derniers n'effectuent pas d'actes d'investigation complémentaire permettant de consolider le dossier de l'administration fiscale ou de poursuivre toutes les personnes ayant participé à la fraude (I).

468. S'agissant des dossiers transmis dans le cadre de la procédure dite de « *police fiscale* », depuis la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009, des agents des services fiscaux peuvent être habilités à effectuer « *des enquêtes judiciaires sur réquisition du procureur de la République ou sur commission rogatoire du juge d'instruction* »⁶⁹⁸ et sont affectés à des services d'enquête dits spécialisés pour traiter les dossiers les plus complexes. Ces agents des services fiscaux disposent alors « *des mêmes prérogatives et obligations que celles attribuées aux officiers de police judiciaire* »⁶⁹⁹. Pour ce type de dossiers, le rôle de l'administration fiscale s'avère donc indispensable pour détecter les fraudes les plus difficiles à appréhender (II).

⁶⁹⁵ Cour des comptes, Référé n° 67603, *sur les services de l'État et la lutte contre la fraude fiscale internationale*, 2013, p. 12.

⁶⁹⁶ *Ibid.*

⁶⁹⁷ Cour des comptes, Référé n° 67603, *sur les services de l'État et la lutte contre la fraude fiscale internationale*, 2013, p. 12.

⁶⁹⁸ CPP, art. 28-2, I.

⁶⁹⁹ CPP, art. 28-2, IV.

I. Le rôle passif des autorités pénales en charge de l'enquête en cas de procédure de « *droit commun* »

469. Dans le cadre des dossiers de fraude fiscale transmis à l'issue d'un contrôle fiscal achevé, le législateur a renforcé les pouvoirs d'enquête des services de police, dès lors que la fraude fiscale est commise en bande organisée (A). Toutefois, il apparaît que les services d'enquête de droit commun ne font pas usage de leurs pouvoirs ni pour consolider le dossier de l'administration fiscale ni pour poursuivre toutes les personnes ayant participé à la fraude (B).

A. Le renforcement apparent des pouvoirs d'enquête des services d'enquête

470. Une fois le dossier de fraude fiscale transmis par l'administration (par une dénonciation ou une plainte de l'administration) au parquet à l'issue d'un contrôle fiscal achevé, ce dernier peut, « *si un doute subsiste* », ordonner une enquête préliminaire « *en vue de vérifier certains faits* »⁷⁰⁰, avant de prendre une décision sur l'action publique⁷⁰¹. Il s'agit pour le parquet « *d'obtenir des preuves supplémentaires, de rechercher d'éventuels comparses ou encore d'examiner le patrimoine des suspects* »⁷⁰², « *malgré les éléments d'ores et déjà recueillis par l'Administration fiscale* »⁷⁰³.

471. Ces dossiers de fraude fiscale transmis à l'issue d'un contrôle achevé sont considérés comme de faible ou moyenne complexité, et de ce fait sont traités par les services d'enquête de droit commun⁷⁰⁴. Le parquet adresse alors à ces services de police le « *soit-transmis* » pour enquête⁷⁰⁵, permettant de suivre des « *consignes méthodologiques d'enquête afin de normaliser le processus notamment par les services non spécialisés* »⁷⁰⁶. La circulaire en date du 4 octobre 2021 a d'ailleurs précisé que « *les parquets peuvent recourir au modèle de soit-transmis et aux trames d'auditions mis à leur disposition par la direction des affaires criminelles et des*

⁷⁰⁰ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 691, n° 1564.

⁷⁰¹ CPP, art. 40, al. 1^{er}, modifié par l'article 74 de la loi n° 2004-204 du 9 mars 2004, JORF du 10 mars 2004, « *Le procureur de la République reçoit les plaintes et les dénonciations et apprécie la suite à leur donner conformément aux dispositions de l'article 40-1* ».

⁷⁰² DETRAZ S., « Impôts.- Procédure », *JCl. Lois pénales spéciales*, fasc. 50, § 231.

⁷⁰³ *Ibid.*

⁷⁰⁴ V. *supra*, n° 425 et s.

⁷⁰⁵ BERNALICIS U., MAIRE J., Rapport d'information AN n° 1822, *sur l'évaluation de la lutte contre la délinquance financière*, 2019, p. 193.

⁷⁰⁶ HUSSON J.F., Rapport d'information Sénat n° 72, *sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*, 2022, p. 82.

grâces »⁷⁰⁷, « afin de faciliter et d'uniformiser sur leur ressort les pratiques des services d'enquête »⁷⁰⁸.

472. Pour les faits de fraude fiscale, seule l'enquête préliminaire peut être mise en œuvre par les services d'enquête, à l'exclusion de l'enquête de flagrance⁷⁰⁹. Les actes d'investigations des services d'enquête s'opèrent ainsi en application du régime de droit commun de l'enquête préliminaire⁷¹⁰.

473. Toutefois, la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 a renforcé les pouvoirs des services d'enquête compétents en matière d'infractions économiques et financières puisque ces derniers peuvent désormais utiliser les techniques spéciales d'enquête, réservées jusqu'alors à la criminalité organisée, à la corruption et au trafic d'influence⁷¹¹.

474. En effet, aux termes des dispositions de l'article 706-1-1 du CPP⁷¹², depuis le 1^{er} février 2014, les services d'enquête peuvent ainsi recourir aux mesures d'investigation dérogatoires du droit commun, pour les délits de fraude fiscale visés aux articles 1741 et 1743 du CGI lorsqu'ils sont commis en bande organisée⁷¹³.

⁷⁰⁷ Circ., 4 oct. 2021, NOR : JUSD2129778C, Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, p. 8.

⁷⁰⁸ *Ibid.*

⁷⁰⁹ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 722-723 et 730 ; L'enquête flagrante « a pour caractéristique de conférer à la police judiciaire des pouvoirs exorbitants, plus étendus qu'au cours de l'enquête préliminaire », Plus précisément, il est traditionnellement enseigné que, l'enquête flagrante est coercitive et par opposition l'enquête préliminaire est non coercitive. Mais depuis la loi du 9 mars 2004, il est possible d'effectuer dans le cadre d'une enquête préliminaire, des actes coercitifs avec l'autorisation d'un magistrat. Ainsi, « la véritable différence avec l'enquête de flagrance tient à ce que, dans celle-ci, la contrainte peut être mise en œuvre proprio motu par la police judiciaire », DESPORTES F., LAZERGES-COUSQUER L., *Traité de procédure pénale*, Paris, Economica, coll. Corpus droit privé, 4^{ème} éd., 2015, p. 1036-1037, n° 1530-1531.

⁷¹⁰ CPP, art. 75 à 78.

⁷¹¹ Circ., 23 janv. 2014, NOR : JUSD1402112C, 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, p. 4 ; BOUSARDO V., MAES M., « Pénalisation de la fraude fiscale : la fin justifie-t-elle les moyens ? », *Dr. pén.*, 2018, n° 10, dossier 9 § 14.

⁷¹² CPP, art. 706-1-1, modifié par l'article 66 de loi n° 2013-1117 du 6 déc. 2013.

⁷¹³ Circ. intermin., 22 mai 2014, NOR : FCPE1412006C, Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, p. 2, la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière a modifié l'article 1741 du code général des impôts afin que soit considérées dorénavant comme des circonstances aggravantes, notamment la circonstance de bande organisée. Or, l'étude d'impact en date du 22 avril 2013 souligne que « la création d'une infraction de fraude fiscale commise en bande organisée (...) donnera juridiquement la possibilité aux services judiciaires d'enquête de mettre en œuvre des techniques spéciales d'enquête », Étude d'impact, sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, 22 avril 2013, p. 15 ; Conformément aux dispositions de l'article 132-71 du Code pénal, « 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 ». Pour plus de précisions sur l'interprétation jurisprudentielle de cette notion par la Cour de cassation, v. DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 277, n° 762.

475. Il s'agit des techniques spéciales d'enquête ci-après :

- l'extension de compétence aux fins de surveillance⁷¹⁴ ;
- l'infiltration⁷¹⁵ ;
- les interceptions de correspondances⁷¹⁶ ;
- la captation, fixation, transmission et enregistrement de paroles dans des lieux ou véhicules privés ou publics, ou d'images dans un lieu privé⁷¹⁷ ;
- la captation, conservation et transmission de données informatiques⁷¹⁸ ;
- les saisies conservatoires⁷¹⁹.

476. Cependant, la circulaire du 23 janvier 2014 a précisé que « *les dispositions dérogatoires en matière de perquisitions, visites domiciliaires et saisies de nuit, prévues aux articles 706-89 à 706-94 du code de procédure pénale, ne sont pas applicables aux infractions visées par l'article 706-1-1 du code de procédure pénale dans la rédaction issue de la nouvelle loi et, en particulier, à la fraude fiscale* »⁷²⁰.

477. Le législateur a donc renforcé les pouvoirs des services d'enquête en matière de fraude fiscale commise en bande organisée. Pour autant, les services d'enquête utilisent-ils réellement leurs pouvoirs pour traiter les dossiers de fraude transmis à l'issue d'un contrôle achevé, afin de mieux lutter contre la fraude fiscale ?

B. L'absence d'utilisation réelle des pouvoirs d'enquête

478. À l'issue des travaux menés par la mission d'information commune en 2018, la rapporteure a relevé que « *le travail d'enquête des Parquets, lorsqu'ils sont saisis d'une plainte de l'administration à la suite d'un contrôle fiscal achevé, peut se limiter à une audition de la personne mise en cause. Le dossier transmis au tribunal comporte essentiellement les pièces*

⁷¹⁴ CPP, art. 706-80.

⁷¹⁵ CPP, art. 706-81 à 706-87.

⁷¹⁶ CPP, art. 706-95.

⁷¹⁷ CPP, art. 706-96 à 706-102.

⁷¹⁸ CPP, art. 706-102-1 à 706-102-9.

⁷¹⁹ CPP, art. 706-103 ; Circ., 23 janv. 2014, NOR : JUSD1402112C, 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, p. 5.

⁷²⁰ Circ., 23 janv. 2014, NOR : JUSD1402112C, 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.

de la procédure administrative ainsi que le procès-verbal d'audition du prévenu. Le Parquet n'effectue pas une réelle contre-expertise des arguments de l'administration, s'en remettant manifestement en la matière à l'avis de la CIF »⁷²¹. Dans le même sens, il ressort du rapport d'information de 2020 sur l'application de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude qu'« *auparavant, le parquet était passif. Il se bornait à saisir un tribunal correctionnel pour tous les dossiers qui lui étaient transmis, sans réaliser de véritables actes d'enquête complémentaire. La plus-value des procureurs était très faible voire inexistante en matière de répression de la fraude fiscale* »⁷²².

479. Ainsi, dans l'hypothèse où le parquet était saisi d'une plainte sur avis conforme de la CIF avant la loi du 23 octobre 2018, le rôle de ce dernier⁷²³ et des services d'enquête⁷²⁴ était donc passif puisque ces derniers ne réalisaient pas de véritables actes d'enquête complémentaire et se contentaient de saisir le tribunal correctionnel sur la base d'arguments provenant de l'administration fiscale dans sa plainte déposée, et de la CIF dans son avis. Le taux de poursuite de ces dossiers étant élevé, la détection des faits de fraude fiscale par la seule administration fiscale sans l'aide du parquet, semble suffire.

480. Toutefois, l'utilisation des techniques spéciales d'enquête des services de police s'avère utile pour détecter l'ensemble des personnes ayant participé à la fraude, et pas uniquement celles qui ont été visées par l'administration fiscale ou la CIF.

481. En effet, la saisine du parquet étant *in rem* et non *in personam*, ce dernier peut, selon la Cour de cassation, déférer devant le tribunal correctionnel « *le ou les auteurs des faits ayant justifié cette saisine, ainsi que leurs complices, sans être lié par le fait que la commission, qui a suivi régulièrement la procédure à l'égard des personnes concernées, ait rendu un avis favorable seulement à l'égard de certaines d'entre elles* »⁷²⁵. Le ministère public peut donc poursuivre toutes les personnes ayant participé à la fraude comme auteur, coauteur ou complice, y compris celles non visées par l'administration fiscale ou la CIF.

⁷²¹ CARIOU É., Rapport AN n° 982, *sur les procédures de poursuite des infractions fiscales*, 2018, p. 55.

⁷²² CARIOU É., DIARD É., Rapport d'information AN n° 3341, *sur l'application de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude*, 2020, p. 47.

⁷²³ Conformément aux dispositions de l'article 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. A cette fin, il dirige l'activité des officiers et agents de la police judiciaire dans le ressort de son tribunal* ».

⁷²⁴ La police judiciaire est exercée, sous la direction du procureur de la République (CPP, art. 12) et le contrôle du procureur général (CPP, art. 13).

⁷²⁵ Cass. crim., 14 nov. 2002, n° 02-80.330 : Bull. crim. n° 206.

482. Or, dans la majorité des dossiers de fraude fiscale, le tribunal correctionnel prononce des condamnations pour fraude fiscale simple⁷²⁶, les circonstances aggravantes sont donc rarement retenues par le juge pénal.

483. Par conséquent, il est possible d'en déduire que le parquet et les services d'enquête n'endossent qu'un rôle passif pour détecter l'ensemble des personnes ayant participé à la fraude, en raison notamment de leur manque de spécialisation en la matière.

484. Concernant les dossiers transmis après la loi du 23 octobre 2018, il en est probablement de même dans la mesure où le parquet et les services d'enquête manquent encore d'organisation et disposent toujours de moyens insuffisants⁷²⁷.

II. Le rôle actif de l'administration fiscale en cas de procédure de « *police fiscale* »

485. Dans le cadre d'une enquête fiscale judiciaire, conformément aux dispositions du I de l'article 28-2 du CPP, les agents des services fiscaux sont compétents pour rechercher et constater, sur l'ensemble du territoire, les délits prévus aux articles 1741 et 1743 du CGI et le blanchiment de ces infractions lorsqu'il existe des présomptions caractérisées que les infractions prévues aux articles précités résultent d'un des cas prévus aux 1° à 5° du II de l'article L. 228 du LPF. Il en résulte que le rôle de l'administration fiscale est actif en cas de procédure dite de « *police fiscale* », à des fins de détection de faits de présomptions caractérisées de fraude fiscale (A) et de blanchiment de présomption de fraude fiscale (B), étant précisé que la procédure de « *police fiscale* » a vocation à s'appliquer dans des cas très limités au regard des conditions particulières fixées par les dispositions du II de l'article L. 228 du LPF.

A. Dans les dossiers de présomptions caractérisées de fraude fiscale

486. La loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 a renforcé les techniques spéciales d'enquête des agents des services fiscaux afin de mieux détecter les fraudes dans les affaires les plus complexes (1). Ces agents sont affectés au sein de la BNRDF, rattaché au ministère de

⁷²⁶ Gouvernement, *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2022*, 2021, p. 143.

⁷²⁷ V. *supra*, p. 114 et s.

l'Intérieur ou au SEJF, rattaché au ministère du Budget, qui a été remplacé par l'ONAF. Dans la pratique, le parquet a privilégié la saisine de l'ancien SEJF rattaché au ministère du Budget s'agissant des faits de présomptions caractérisées de fraude fiscale (2), ce qui démontre la confiance de l'autorité judiciaire à l'égard de l'administration.

1. Le renforcement des pouvoirs d'enquête de l'administration fiscale

487. Une fois saisi de faits de présomptions caractérisées de fraude fiscale, en amont ou en cours de contrôle fiscal par une plainte préalable de l'administration, le parquet peut ordonner l'ouverture d'une procédure judiciaire d'enquête fiscale. Cette procédure permet à des agents des services fiscaux d'effectuer des enquêtes judiciaires notamment sur réquisition du procureur de la République. Les OFJ peuvent travailler avec les OPJ ou au contraire officier seuls. Le cas échéant, il est courant de parler d'« *enquête fiscale judiciaire* »⁷²⁸. Les OFJ disposent dans le cadre de cette procédure, « *des mêmes prérogatives et obligations que celles attribuées aux officiers de police judiciaire* »⁷²⁹.

488. En présence de faits de présomptions caractérisées de fraude fiscale, l'enquête fiscale judiciaire suit les règles de droit commun de l'enquête préliminaire⁷³⁰ puisque les conditions de la flagrance ne peuvent pas être réunies⁷³¹.

489. À compter du 1^{er} février 2014, aux termes des dispositions de l'article 706-1-1 du CPP, les agents des services fiscaux peuvent également recourir aux mesures d'investigation dérogatoires du droit commun notamment en matière de délits de fraude fiscale visés aux articles 1741 et 1743 du code général des impôts, lorsqu'il existe des présomptions caractérisées que ces infractions résultent d'un des comportements mentionnés aux 1^o à 5^o du II de l'article L. 228 du LPF, à savoir :

- l'utilisation, aux fins de se soustraire à l'impôt, de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ;

⁷²⁸ DETRAZ S., « Impôts.- Procédure », *JCl. Lois pénales spéciales*, fasc. 50, § 240.

⁷²⁹ CPP, art. 28-2, IV.

⁷³⁰ CPP, art. 75 à 78.

⁷³¹ DETRAZ S., « Impôts.- Procédure », *JCl. Lois pénales spéciales*, fasc. 50, § 241 ; DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 729 à 731.

- l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis à l'étranger ;
- l'usage d'une fausse identité ou de faux documents au sens de l'article 441-1 du code pénal, ou de toute autre falsification ;
- une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ;
- toute autre manœuvre destinée à égarer l'administration⁷³².

490. Ainsi, le législateur a bien renforcé les pouvoirs d'enquête des agents de services fiscaux pour ce type de faits. Ces derniers sont alors affectés dans des services d'enquête spécialisés chargés des affaires les plus complexes (soit à la BNRDF rattachée au ministère de l'Intérieur, soit au SEJF devenu l'ONAF à compter du 1^{er} mai 2024, relevant du ministère du Budget), choisis indifféremment par le parquet. Dans la pratique, le parquet privilégie le service d'enquête rattaché au ministère du Budget pour traiter des dossiers les plus complexes.

2. La saisine privilégiée du SEJF

491. Le document de politique transversale annexé au projet de loi de finances pour 2024 a indiqué une baisse importante du nombre de saisines de la BNRDF à partir de l'année 2018,

⁷³² Circ., 23 janv. 2014, NOR : JUSD1402112C, 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, p. 5 ; L'étude d'impact sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière de 2013 précise que « la création d'une infraction de fraude fiscale commise (...) dans les conditions prévues par l'article L. 228 du livre des procédures fiscales donnera juridiquement la possibilité aux services judiciaires d'enquête de mettre en œuvre des techniques spéciales d'enquête », Étude d'impact, sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, 22 avril 2013, p. 15. En effet, la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière a modifié l'article 1741 du code général des impôts afin que soit considérées dorénavant comme des circonstances aggravantes notamment :

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

En conséquence, la circulaire du 22 mai 2014 prend le soin de préciser que « ces circonstances aggravantes constituent par ailleurs, pour l'essentiel, les critères d'application de la procédure judiciaire d'enquête fiscale et de saisine de la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale énumérés aux 1° à 5° de l'article L. 228 du livre des procédures fiscales, à l'exception du critère relatif à l'existence de manœuvres destinées à égarer l'administration », Circ. intermin., 22 mai 2014, NOR : FCPE1412006C, Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, p. 2.

pour des faits de présomptions caractérisées de fraude fiscale⁷³³. Cette baisse s'explique par la promulgation de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 ayant permis d'affecter des officiers fiscaux judiciaires au sein du ministère chargé du budget, et donnant lieu à la création du SEJF par le décret n° 2019-460 du 16 mai 2019⁷³⁴. Le parquet privilégie donc le SEJF pour traiter les dossiers de présomptions caractérisées de fraude fiscale.

492. Depuis sa création, le SEJF « a été saisi de 198 affaires relevant de la compétence des OFJ à titre exclusif ou partagé avec les ODJ, soient 27 saisines en 2019, 48 en 2020, 69 en 2021 et 54 en 2022. Ces saisines ont concerné 123 affaires de présomptions caractérisées de fraude fiscale pour lesquelles l'administration fiscale a porté plainte dont 41 plaintes en 2022 représentant 36 affaires »⁷³⁵.

493. Il ressort des travaux parlementaires que le SEJF est majoritairement saisi de dossiers de présomptions caractérisées de fraude fiscale⁷³⁶. Le parquet a donc privilégié la saisine de l'ancien SEJF, soit du service d'enquête rattaché au ministère du Budget, pour traiter des faits de présomptions caractérisées de fraude fiscale, ce qui démontre la confiance de l'autorité judiciaire à l'égard de l'administration fiscale.

B. Dans les dossiers de blanchiment de présomption de fraude fiscale

494. La loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 a renforcé les techniques spéciales d'enquête des agents des services fiscaux afin de mieux détecter les faits de blanchiment de présomption de fraude fiscale (1). Là encore, le parquet a privilégié la saisine de l'ancien SEJF pour détecter ce type de faits (2).

⁷³³ Gouvernement, *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2024*, 2023, p. 124.

⁷³⁴ Décret n° 2019-460 du 16 mai 2019 portant création d'un service à compétence nationale dénommé « service d'enquêtes judiciaires des finances », JORF n° 0114 du 17 mai 2019.

⁷³⁵ Gouvernement, *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2024*, 2023, p. 40.

⁷³⁶ HUSSON J.F., Rapport d'information Sénat n° 72, *sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*, 2022, p. 81 ; CARIOU É., DIARD É., Rapport d'information AN n° 3341, *sur l'application de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude*, 2020, p. 40.

1. Le renforcement des pouvoirs d'enquête de l'administration fiscale

495. En matière de blanchiment de fraude fiscale, le parquet peut, en l'absence de dénonciation ou de plainte, ordonner l'ouverture d'une enquête⁷³⁷. Il en est de même pour les faits de blanchiment de présomption de fraude fiscale.

496. Pour les faits de blanchiment, les agents des services fiscaux peuvent procéder à des investigations en application du régime de droit commun de l'enquête de flagrance⁷³⁸.

497. En outre, les agents des services fiscaux peuvent, à compter du 1^{er} février 2014, recourir aux mesures d'investigation dérogatoires du droit commun, aux termes des dispositions de l'article 706-1-1 du CPP, pour les délits de fraude fiscale visés aux articles 1741 et 1743 du CGI, lorsqu'il existe des présomptions caractérisées que ces infractions résultent d'un des comportements mentionnés aux 1^o à 5^o du II de l'article L. 228 du LPF, ainsi qu'au blanchiment de ces délits⁷³⁹.

498. S'agissant des faits de blanchiment de présomption de fraude fiscale, le parquet a privilégié de nouveau la saisine du service d'enquête de police fiscale rattaché au ministère du Budget.

2. La saisine privilégiée du SEJF

499. Depuis la loi du 6 décembre 2013, la BNRDF peut être saisie « *sur le fondement de la seule infraction de blanchiment de fraude fiscale complexe telle que définie par l'article L. 228 du LPF* »⁷⁴⁰. Le document de politique transversale annexé au projet de loi de finances pour 2024 a indiqué que la BNRDF est de moins en moins saisie, depuis 2018, de faits de blanchiment de présomption de fraude fiscale⁷⁴¹, en raison de l'instauration du SEJF en 2019.

⁷³⁷ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 513, n° 1326.

⁷³⁸ *Ibid.*, p. 731, n° 1622 ; CPP, art. 53 et s.

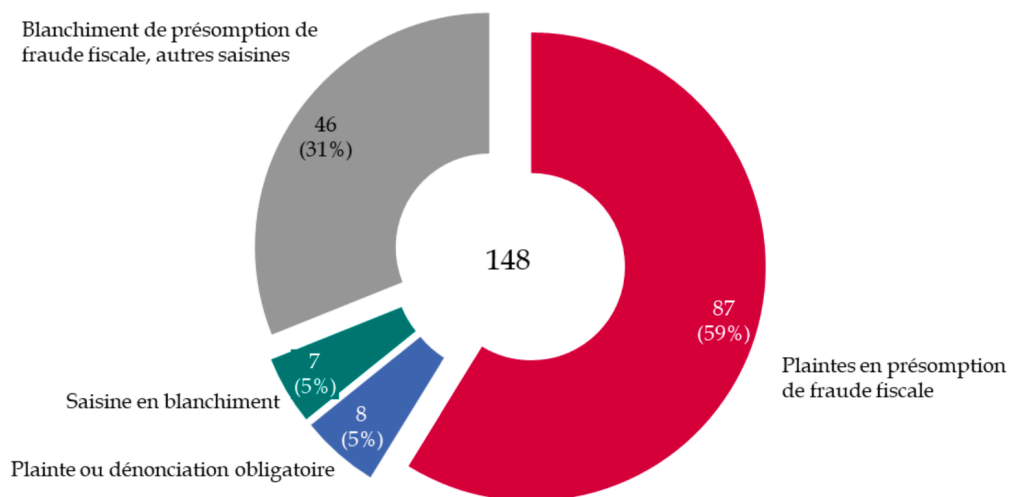
⁷³⁹ Circ., 23 janv. 2014, NOR : JUSD1402112C, Circulaire relative à la présentation de la loi n° 2013-1117 en date du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, p. 5.

⁷⁴⁰ Circ. intermin., 22 mai 2014, NOR : FCPE1412006C, Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, p. 7.

⁷⁴¹ Gouvernement, *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2024*, 2023, p. 124.

500. Concernant le SEJF, à la lecture du rapport d'information sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales de 2022, il est indiqué qu'entre le 1^{er} juillet 2019 et le 31 mai 2022, sur les 148 dossiers en cours de traitement, 31% (soit 46 dossiers) sont des cas de « *blanchiment de présomption de fraude fiscale et autres saisines* » (voir le graphique ci-après)⁷⁴².

Répartition des dossiers en cours du SEJF



Source : commission des finances, d'après les réponses de la direction des affaires criminelles et des grâces au questionnaire du rapporteur

501. Ainsi, le parquet a aussi privilégié le SEJF pour les faits de blanchiment de présomption de fraude fiscale.

502. Les rapporteurs spéciaux, dans le rapport d'information sur les moyens du contrôle fiscal de 2020, indiquaient déjà que « *si le champ de compétences est le même, les affaires sont réparties en fonction du « positionnement » de ces services : priorité est donnée à la BNRDF lorsque la fraude ne constitue qu'une partie des infractions constatées, priorité est donnée à la SEJF pour les cas les plus complexes de fraude douanière, fiscale et financière* »⁷⁴³.

⁷⁴² HUSSON J.F., Rapport d'information Sénat n°72, sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, 2022, p. 81.

⁷⁴³ NOUGEIN C., CARCENAC T., Rapport d'information Sénat n° 668, sur les moyens du contrôle fiscal, 2020, p. 77.

Paragraphe II : L'ouverture d'une enquête pénale en matière de délits de droit commun

503. Traditionnellement, les délits de droit commun sont détectés par l'autorité judiciaire. Depuis de nombreuses années, cette autorité coopère également avec l'administration fiscale qui est tenue de signaler les délits de droit commun dont elle a eu connaissance au cours des contrôles fiscaux externes. Afin d'améliorer la détection de ces délits, le rôle de l'administration fiscale a été renforcé par le législateur qui a conféré aux agents des services fiscaux le soin de rechercher et de constater certains délits de droit commun limitativement énumérés par la loi (I). Les éléments recueillis dans le cadre d'une enquête ouverte en matière de délits de droit commun peuvent également laisser présumer l'existence d'une fraude fiscale, susceptible d'être transmis à l'administration fiscale au titre de son droit de communication (II).

I. Le renforcement du rôle de l'administration dans la détection de certains délits de droit commun

504. Le législateur a progressivement impliqué l'administration fiscale dans la détection des délits de droit commun. D'abord, cette dernière est tenue, conformément aux dispositions de l'article 40 du CPP, de signaler au procureur de la République les délits de droit commun dont elle a eu connaissance au cours des contrôles fiscaux externes (A). Le législateur a ensuite conféré aux agents des services fiscaux la compétence pour rechercher et constater, sur l'ensemble du territoire national, d'abord les délits de blanchiment des fraudes fiscales complexes, puis récemment les délits d'escroquerie à la TVA, les infractions aux finances publiques, ainsi que celles relatives à la protection des intérêts financiers de l'Union européenne (B).

A. Le signalement des délits de droit commun par l'administration

505. Aux termes des dispositions de l'alinéa 2 de l'article 40 du CPP, « *tout (...) fonctionnaire qui, dans l'exercice de ses fonctions, acquiert la connaissance (...) 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* ». Ces dispositions, par ses termes généraux, n'excluent pas l'administration fiscale qui est ainsi tenue de signaler au procureur de la République les délits dont elle a eu connaissance au cours des contrôles fiscaux externes.

506. Avant la loi du 23 octobre 2018, les agents des finances publiques étaient déliés du secret professionnel à l'égard du procureur de la République⁷⁴⁴, en cas d'application des dispositions de l'article 40 du CPP. Dans le cadre des travaux menés par la mission d'information commune de 2018, il est indiqué que, « *selon les informations fournies par M. Bruno Parent, la direction générale des finances publiques (DGFIP) procède à environ 300 transmissions chaque année sur le fondement de l'article 40 du code de procédure pénale, saisissant la justice d'infractions annexes révélées à l'occasion de contrôles fiscaux* »⁷⁴⁵.

507. Depuis la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018, le secret fiscal des agents des finances publiques à l'égard du procureur de la République a, de manière générale, été levé. En effet, aux termes des dispositions du nouvel article L. 142 A du LPF⁷⁴⁶ créé par la loi du 23 octobre 2018, « *les agents des finances publiques sont déliés du secret professionnel à l'égard du procureur de la République avec lequel ils peuvent échanger des informations couvertes par ce secret indépendamment de l'existence d'une plainte ou d'une dénonciation déposée en application de l'article L. 228 ou d'une procédure judiciaire en cours* ».

508. La circulaire interministérielle en date du 17 mars 2019 a ensuite pris le soin de rappeler qu'« *au cours des contrôles fiscaux externes*⁷⁴⁷, *un examen systématique des faits recueillis sera effectué, afin d'identifier ceux susceptibles de relever des dispositions de l'article 40 du code de procédure pénale. (...) Les délits les plus susceptibles d'être signalés sont notamment les suivants :*

- *les infractions au droit des sociétés, tels que les abus de biens sociaux, les présentations de bilans inexacts ;*
- *les faux et usage de faux*⁷⁴⁸, *les escroqueries ;*
- *les délits de banqueroute ;*
- *les faits de blanchiment, les détournements de fonds publics, les délits de prise illégale d'intérêt ou de corruption ;*
- *l'abus de confiance, l'exercice illégal d'une profession ;*

⁷⁴⁴ LPF, art. 141 A.

⁷⁴⁵ CARIOU É., Rapport AN n° 982, *sur les procédures de poursuite des infractions fiscales*, 2018, p. 38.

⁷⁴⁶ LPF, art. L. 142 A, créé par l'article 36 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018.

⁷⁴⁷ Il s'agit des procédures de vérification de comptabilité, d'examen de comptabilité ou d'examen de la situation fiscale personnelle (ESFP).

⁷⁴⁸ Notamment des fausses factures, fausses attestations ou faux relevés bancaires.

- *les vols et recels d'objets volés*⁷⁴⁹ »⁷⁵⁰.

509. Outre le signalement des délits de droit commun par l'administration fiscale à l'autorité judiciaire en application de l'article 40 du CPP, des agents des services fiscaux sont compétents pour détecter certains délits de droit commun.

B. Le renforcement des compétences et des pouvoirs d'enquête de l'administration pour certains délits de droit commun

510. En présence de délits de droit commun, le parquet peut ordonner d'office, sans plainte ni dénonciation, l'ouverture d'une enquête. Ce dernier peut être saisi par l'administration fiscale en application de l'article 40 du CPP, ou par d'autres acteurs tels que TRACFIN, ou même à son initiative.

511. Les services d'enquête spécialisés, caractérisés par l'affectation d'agents de services fiscaux, sont compétents en matière de blanchiment de fraude fiscale. Pour rappel, la compétence des agents des services fiscaux a été étendue à d'autres délits de droit commun. En effet, ils sont compétents à compter du 1^{er} janvier 2023⁷⁵¹, en matière d'escroquerie à la TVA⁷⁵² et infractions connexes, réservée jusqu'alors aux ODJ, puis à compter du 20 juillet 2023⁷⁵³, en matière d'escroqueries commises au préjudice d'une personne publique ou d'un organisme public pour l'obtention d'un avantage indu, ainsi que les infractions connexes⁷⁵⁴. Ces derniers sont affectés à la BNRDF, ou au SEJF, devenu l'ONAF, à compter du 1^{er} mai 2024. La compétence de l'ONAF a également été étendue aux infractions relatives à la protection des intérêts financiers de l'Union européenne.

⁷⁴⁹ Dans le cadre des contrôles de stocks notamment, Circ. intermin., 17 mars 2019, NOR : CPAE1832503C, 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. p. 9.

⁷⁵⁰ Circ. intermin., 17 mars 2019, NOR : CPAE1832503C, 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, p. 9.

⁷⁵¹ CPP, art. 28-2, modifié par l'article 84 de la loi n° 2022-1726 du 30 décembre 2022 de finances pour 2023, JORF n° 0303 du 31 déc. 2022.

⁷⁵² CP, art. 313-1 à 313-3.

⁷⁵³ CPP, art. 28-2, modifié par l'article 16 de la loi n° 2023-610 du 18 juillet 2023, visant à donner à la douane les moyens de faire face aux nouvelles menaces, JORF n° 0165 du 19 juill. 2023.

⁷⁵⁴ CP, art. 313-2, 5°.

512. En conséquence, il est fort probable que le parquet privilégie la saisine de l'ONAF pour les délits de droit commun relevant de son champ de compétences, ce qui démontre le renforcement du rôle de l'administration fiscale en la matière.

513. Pour les délits de droit commun, les services d'enquête peuvent mener des investigations en application des règles de droit commun de l'enquête flagrante. En cas de délit d'escroquerie en bande organisée, prévu au dernier alinéa de l'article 313-2 du Code pénal, et de blanchiment de ce délit, les services de police peuvent également recourir aux mesures d'investigation dérogatoires du droit commun.

514. Ainsi, à l'aune des dernières évolutions législatives, les domaines de compétences et les pouvoirs de l'administration fiscale ont été étendus afin de faciliter la détection de certains délits de droit commun.

II. La détection d'infractions fiscales par le droit de communication de l'administration

515. L'administration fiscale peut exercer son droit de communication auprès des tribunaux, afin que les agents des finances publiques qui recueillent ces renseignements, puissent détecter des infractions fiscales.

516. En effet, aux termes des dispositions de l'article L. 101 du LPF, l'autorité judiciaire a l'obligation de communiquer à l'administration fiscale *« toute indication qu'elle recueille, à l'occasion de toute procédure judiciaire, de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale ou une manœuvre quelconque ayant eu pour objet ou pour résultat de frauder ou de compromettre un impôt »*.

517. La doctrine administrative a précisé que l'article L. 101 du LPF *« porte sur toute indication de nature à laisser présumer :*

- soit une fraude fiscale ;*
- soit même une simple manœuvre ayant pour objet une fraude fiscale.*

Il vise toute indication recueillie au cours :

- d'une instance civile ou commerciale ;*

-d'une information criminelle ou correctionnelle (qu'il s'agisse d'une enquête préliminaire ou de flagrance ou d'une procédure d'information proprement dite) même terminée par un non-lieu.

Il concerne indifféremment :

- les affaires ayant déjà donné lieu à un jugement ;*
- les affaires en cours d'instruction »⁷⁵⁵.*

518. En outre, le ministère public a la faculté, conformément aux dispositions de l'article L. 82 C du LPF de communiquer les dossiers à l'administration fiscale, à l'occasion de toute instance devant les juridictions civiles ou criminelles, de manière spontanée ou sur demande préalable⁷⁵⁶.

519. Il peut s'agir d'« *informations recueillies durant une enquête préliminaire, une information judiciaire ou toute autre instance susceptibles de révéler des omissions ou insuffisances d'imposition* »⁷⁵⁷.

520. Ainsi, dans le cadre des procédures décrites par les articles L. 101 du LPF et L. 82 C du même code, les autorités judiciaires transmettent notamment à l'administration fiscale les informations recueillies lors d'une enquête ouverte pour des faits de délits de droit commun.

521. Depuis la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013⁷⁵⁸, l'administration fiscale doit informer les autorités judiciaires de l'état d'avancement des recherches de nature fiscale auxquelles elle a procédé à la suite de la communication des dossiers, par les procédures des articles L. 101 du LPF et L. 82 C du même code.

522. Le document de politique transversale annexé au projet de loi de finances pour 2024 a indiqué qu'« *en 2022, l'autorité judiciaire a transmis, spontanément ou sur demande, 1 354 informations aux services de la DGFIP* »⁷⁵⁹ (contre 1362 en 2021), dont la « *majorité (82 %)*

⁷⁵⁵ BOI-CF-COM-10-50 § 40.

⁷⁵⁶ *Ibid.*, § 10.

⁷⁵⁷ Circ. intermin., 22 mai 2014, NOR : FCPE1412006C, Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, p. 11.

⁷⁵⁸ Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, JORF n° 0284 du 7 déc. 2013.

⁷⁵⁹ Gouvernement, *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2024*, 2023, p. 83.

*est à destination des directions régionales/départementales des finances publiques ; 5 % des dossiers sont de la compétence des directions spécialisées de contrôle fiscal (DIRCOFI) et 13 % de celle des directions nationales »*⁷⁶⁰. Après traitement des informations par la DGFîP, « *les contrôles achevés en 2022, ayant pour origine des informations transmises par l'autorité judiciaire, ont permis d'effectuer des rehaussements à hauteur de 318,1 M€ en droits et pénalités, tout impôt confondu* »⁷⁶¹. Il est indiqué que « *parmi les dossiers ayant fait l'objet d'une mise en recouvrement en 2022, au moins 41 dossiers ont fait l'objet d'une dénonciation obligatoire à l'autorité judiciaire (article L. 228-I du Livre des Procédures Fiscales), soit 6 %* »⁷⁶².

⁷⁶⁰ Gouvernement, *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2024*, 2023, p. 83.

⁷⁶¹ *Ibid.*, p. 84.

⁷⁶² *Ibid.*

CONCLUSION DU CHAPITRE II

523. Une fois le dossier de fraude fiscale transmis au parquet, ce dernier peut décider d'ordonner l'ouverture d'une enquête pénale. Il ressort des travaux de la Cour des comptes et des travaux parlementaires que, les parquets et les services d'enquête en charge de l'enquête sont inadaptés pour traiter des infractions pénales fiscales.

524. En effet, la majorité des affaires de fraude fiscale, qui sont de faible ou moyenne complexité, est traitée par des parquets ainsi que les services d'enquête de droit commun, non spécialisés. Leur manque de spécialisation justifie la présence de référents fraude fiscale au sein des parquets et l'intervention d'agents des finances publiques qui assistent les OPJ affectés aux services d'enquête de droit commun. Toutefois, malgré l'aide de spécialistes en matière fiscale, ces autorités pénales en charge de l'enquête ne permettent pas de consolider le dossier constitué par l'administration fiscale ou encore d'appréhender la totalité des suspects.

525. Les affaires de fraude fiscale les plus complexes, qui sont en minorité, sont traitées par les parquets près les tribunaux spécialisés ou par le procureur national financier spécialisé. Cette multitude de parquets compétents complexifie le traitement de ces infractions et affecte son efficacité. Ces parquets sont également inadaptés en raison de leur spécialisation partielle en matière d'infractions pénales fiscales, de leur compétence concurrente exercée en la matière et de leur manque constant de moyens humains. S'agissant des services d'enquête en charge de ces dossiers, ceux-là sont spécialisés en raison principalement de la présence d'agents de services fiscaux. L'intervention de ces agents maîtrisant la technicité fiscale permet alors de détecter les cas de fraudes les plus complexes en utilisant les prérogatives de police judiciaire dans le cadre de la procédure dite de « *police fiscale* ».

526. La détection de fraude fiscale peut également avoir lieu à la suite d'une enquête ouverte pour des faits de délits de droit commun de nature fiscale. Pour ces délits, le rôle de l'administration fiscale a d'ailleurs été renforcé puisque si cette dernière est traditionnellement tenue de signaler ces infractions dont elle a pris connaissance au cours des contrôles fiscaux externes, des agents de services fiscaux peuvent désormais constater et rechercher certains de

ces délits de droit commun conformément aux dispositions de l'article 28-2 du CPP. L'administration fiscale peut ensuite exercer son droit de communication auprès de l'autorité judiciaire afin d'obtenir des renseignements lui permettant de détecter des faits de fraude fiscale.

CONCLUSION DU TITRE I

527. Dans les développements précédents, il a été démontré que le rôle de l'administration fiscale primait sur celui de l'autorité judiciaire en matière de détection de la fraude fiscale. En effet, chargée du contrôle fiscal et maîtrisant ainsi la technicité fiscale, l'administration fiscale s'est vue confier dès 1920, la mission de sélectionner les dossiers à profil pénal et de les transmettre au parquet par le biais d'une plainte préalable sur avis conforme de la CIF, appelé ici le mécanisme du « *double filtre administratif initial* ». Le législateur de 1920 a ainsi estimé que l'administration fiscale était la mieux placée pour apprécier l'atteinte aux intérêts financiers du Trésor.

528. Au regard des critiques formulées à l'encontre du mécanisme du double filtre administratif initial et face à la défiance développée par les contribuables à l'égard de l'administration fiscale, le législateur de 2018 a souhaité aménager ce mécanisme, essentiellement en conférant le monopole de l'initiative des poursuites au parquet pour les faits de fraude fiscale les plus graves devant désormais être dénoncés par l'administration fiscale au parquet. Néanmoins, la sélection des dossiers reste opérée par l'administration fiscale, selon les mêmes critères déjà existants avant la réforme.

529. Le desserrement du double filtre administratif initial permet-il alors de mieux détecter la fraude fiscale, et plus particulièrement les fraudes complexes ? Sans trancher cette question à ce stade précoce de la démonstration, il a été constaté, une fois le dossier transmis par l'administration au parquet, que la détection de la fraude fiscale par les autorités pénales en charge de l'enquête est inefficace. En effet, ces autorités apparaissent inadaptées en matière d'infractions pénales fiscales et ne procèdent donc pas ou très peu à des actes d'investigations en la matière. L'administration fiscale dont le rôle a été renforcé ces dernières années, permet en revanche, d'améliorer la détection de la fraude en mettant sa parfaite maîtrise de la technicité fiscale au service des autorités pénales en charge de l'enquête.

530. Si le rôle de l'administration fiscale prime ainsi sur celui des autorités pénales en charge de l'enquête lors de la détection de la fraude fiscale, qu'en est-il au stade de la poursuite de ce délit ?

TITRE II : LE RÔLE DÉTERMINANT DE L'ADMINISTRATION DANS LA POURSUITE DE LA FRAUDE FISCALE

531. L'administration fiscale dispose d'un rôle déterminant dans la poursuite de la fraude fiscale, aussi bien lorsque le dossier de fraude fiscale se trouve dans les mains du parquet que dans celles du juge pénal.

532. En effet, le parquet comme le juge pénal⁷⁶³ sont saisis *in rem*, c'est-à-dire qu'ils ne peuvent poursuivre que les faits mentionnés dans la dénonciation, dans la plainte sur avis conforme, dans la plainte d'office⁷⁶⁴ ou encore ceux qui apparaissent dans les conditions d'application de la procédure « *d'aubaine* »⁷⁶⁵ visant les faits de fraudes fiscales connexes⁷⁶⁶. En outre, si le parquet et le juge d'instruction ne sont pas saisis *in personam*⁷⁶⁷, il est rare en pratique que ces derniers aient renvoyé devant la juridiction de jugement des personnes ayant participé à la fraude, qui n'ont pas été visées par l'administration ou la CIF. Le juge pénal saisi *in personam*⁷⁶⁸ aura donc rarement l'occasion de juger d'autres personnes que celles visées par l'administration et la CIF.

533. Par ailleurs, si le parquet est libre de poursuivre ou non les faits dont il est saisi conformément aux dispositions de l'article 40 du CPP, il résulte de l'analyse ci-après que sa décision d'orientation est nécessairement influencée par le travail de l'administration en raison de la primauté du rôle de l'administration dans la détection de la fraude fiscale, précédemment constatée (chapitre I).

⁷⁶³ CPP, art. 388 ; Pour plus de détails, DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 757-760.

⁷⁶⁴ LPF, art. L. 228.

⁷⁶⁵ LPF, art. L. 228 C.

⁷⁶⁶ DETRAZ S., « Impôts.- Procédure », *JCl. Lois pénales spéciales*, fasc. 50, § 224.

⁷⁶⁷ Ce qui signifie, pour rappel, que toutes les personnes ayant participé à la fraude comme auteur, coauteur ou complice sans être visées par l'administration ou la CIF peuvent être déférées devant le tribunal correctionnel.

⁷⁶⁸ Pour plus de détails, DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 760-761.

534. Enfin, lorsque le juge pénal est saisi, directement par le ministère public ou par renvoi de la juridiction d'instruction, il conserve plénitude de juridiction et décide alors d'après son intime conviction, par application des articles 384 et 427 du Code de procédure pénale. Toutefois, sa décision est en réalité largement influencée par la position de l'administration et du juge de l'impôt (chapitre II).

CHAPITRE I : LA DÉCISION D'ORIENTATION DU PARQUET NÉCESSAIREMENT INFLUENCÉE PAR LE TRAVAIL DE L'ADMINISTRATION

535. Une fois la dénonciation ou la plainte de l'administration déposée, le procureur de la République apprécie la suite à lui donner, conformément aux dispositions de l'article 40-1 du CPP. Il rend alors une décision d'orientation qui souvent a lieu à l'issue d'une enquête pénale, et qui consiste soit à classer sans suite l'affaire soit à lui apporter une réponse pénale.

536. Grâce à la phase de détection préalable des dossiers de fraude fiscale, assurée par l'administration fiscale ayant une parfaite maîtrise de la technicité fiscale, le parquet décide rarement de classer sans suite ces affaires (section I) et réserve une réponse pénale dans un nombre très élevé de cas (section II). La décision d'orientation du parquet est alors nécessairement influencée par le travail préalable de l'administration fiscale.

Section I : Le faible nombre de classements sans suite en matière de fraude fiscale

537. La décision d'orientation du parquet dépend nécessairement de la teneur du dossier, qui en matière de fraude fiscale, est établi par l'administration fiscale (paragraphe I). Il a précédemment été constaté⁷⁶⁹ que son rôle était indispensable en raison de sa maîtrise de la technicité fiscale. L'intervention de l'administration dans la sélection et la constitution des dossiers justifie alors qu'il y ait très peu de classements sans suite en la matière (paragraphe II).

⁷⁶⁹ V. les chapitres I et II du titre I de la partie I.

Paragraphe I : La décision d'orientation influencée par la teneur du dossier établi par l'administration

538. La décision d'orientation du parquet dépend de la teneur du dossier. Or, il ressort des développements ci-après que, les dossiers de fraude fiscale (les plus graves et de moindre importance) sont sélectionnés et constitués principalement voire exclusivement par l'administration fiscale (I). Tandis que les dossiers de présomptions caractérisées de fraude fiscale et de certains délits de droit commun de nature fiscale, sont sélectionnés et constitués par l'administration fiscale ainsi que par l'autorité judiciaire (II). Pour l'ensemble de ces infractions transmises par l'administration fiscale (par dénonciation obligatoire, plainte sur avis conforme, plainte d'office, signalement de l'article 40 du CPP) ou détectées par les agents des services fiscaux, la décision d'orientation du parquet est donc nécessairement influencée par le travail de l'administration fiscale.

I. La sélection et la constitution du dossier par l'administration fiscale

539. Les dossiers de fraude fiscale les plus graves (A) et de moindre importance (B) transmis au parquet, respectivement par une dénonciation obligatoire ou une plainte de l'administration fiscale sur avis conforme de la CIF, sont sélectionnés par l'administration et constitués majoritairement voire exclusivement par cette dernière.

A. Pour les dossiers de fraude fiscale les plus graves

540. Pour rappel, la majorité des dossiers transmis à l'autorité judiciaire sont des cas de dénonciation obligatoire⁷⁷⁰.

541. Tout d'abord, si le parquet dispose pour ces dossiers, depuis la loi du 23 octobre 2018, du monopole de l'initiative des poursuites, l'administration fiscale assure toujours la sélection des faits de fraude fiscale les plus graves répondant aux critères cumulatifs posés par le législateur⁷⁷¹ qu'elle est ensuite tenue de dénoncer au parquet.

⁷⁷⁰ DGFIP, *Rapport d'activité 2022*, p. 75, en 2022, sur 1 770 dossiers transmis à l'autorité judiciaire, 1 373 sont des dossiers de dénonciations obligatoires, soit 77,6 % du nombre total de dossiers transmis à l'autorité judiciaire.

⁷⁷¹ LPF, art. L. 228, I ; Pour plus de précisions, v. *supra*, p. 66 et s.

542. En outre, ces dossiers sont exclusivement composés de pièces issues de la procédure administrative.

543. La circulaire interministérielle en date du 7 mars 2019 a communiqué la liste des pièces du dossier de dénonciation obligatoire, à savoir :

- « *un courrier d'accompagnement, daté et signé par le directeur (ou son adjoint) de la direction ayant effectué le contrôle, lequel précisera la nature de l'infraction (défaut de déclaration ou minoration de déclaration), l'impôt concerné, le montant des droits éludés, la base légale de la majoration fiscale ainsi que son taux et son montant, les antécédents fiscaux en cas d'application d'une majoration au taux de 40 %, le cas échéant, la qualité de contribuable soumis à une obligation de déclaration auprès de la HATVP, le cas échéant, la conclusion d'une transaction ;*
- *la proposition de rectification définitive notifiée au contribuable, qui décrit les faits, précise les motifs de droit ayant conduit l'administration à procéder à des rehaussements d'impôts, et les motivations pour l'application de pénalités, ainsi que leurs conséquences financières ;*
- *la réponse de l'administration fiscale aux observations du contribuable »*⁷⁷².

544. La circulaire du 4 octobre 2021 relative à la lutte contre la fraude fiscale a précisé que la réponse du contribuable à la proposition de rectification sera également systématiquement jointe à ces documents⁷⁷³.

545. Enfin, à la lecture de la circulaire interministérielle du 7 mars 2019, il est indiqué que « *les courriers de dénonciation obligatoire signés et les pièces de procédure seront adressés par voie dématérialisée. Les dénonciations seront effectuées selon une périodicité trimestrielle, au cours de la première quinzaine de chaque trimestre suivant celui de la mise en recouvrement des droits et majorations* »⁷⁷⁴.

⁷⁷² Circ. intermin., 17 mars 2019, NOR : CPAE1832503C, 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, p. 5.

⁷⁷³ Circ., 4 oct. 2021, NOR : JUSD2129778C, Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, p. 7.

⁷⁷⁴ Circ. intermin., 17 mars 2019, NOR : CPAE1832503C, 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, p. 5.

546. De surcroît, afin de compléter le dossier et apporter une aide à la direction d'enquête, des « *rencontres opérationnelles régulières* »⁷⁷⁵ peuvent être organisées entre les procureurs de la République et l'administration fiscale afin d'échanger sur :

- « *les éventuels contentieux administratifs en cours et/ou les dégrèvements éventuellement obtenus ;*
- *les transactions conclues ou envisagées par l'administration fiscale et le règlement éventuel des droits et pénalités ;*
- *les éventuelles mesures conservatoires prises par l'administration fiscale ;*
- *la sensibilité particulière de certains dossiers (procédé de fraude inhabituel, ampleur du préjudice, caractère sériel, exemplarité, etc.) ;*
- *l'intention ou non de l'administration fiscale de se constituer, à terme, partie civile* »⁷⁷⁶.

547. Lors de ces rencontres, la nécessité d'établir des fiches d'accompagnement des dossiers de dénonciation obligatoire par les services fiscaux est également un sujet abordé.

548. Ces fiches ont « *pour objet d'aider les parquets, ainsi que les services d'enquête, à appréhender de manière plus aisée certains dossiers pour apprécier la matérialité et l'intentionnalité des infractions commises en matière de fraude fiscale*⁷⁷⁷ »⁷⁷⁸. Il existe deux modèles de fiches, l'un concerne la personne physique, l'autre la personne morale, et comprennent la description succincte et objective du procédé de fraude, les renseignements généraux sur le contribuable et ses dirigeants pour les personnes morales, ainsi que les renseignements relatifs au contrôle⁷⁷⁹. L'administration ne peut, en revanche, dans ces fiches, se prononcer sur « *l'opportunité des poursuites pénales ni sur la qualification pénale des faits dénoncés* »⁷⁸⁰.

⁷⁷⁵ Circ., 4 oct. 2021, NOR : JUSD2129778C, Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, p. 7.

⁷⁷⁶ *Ibid.*

⁷⁷⁷ Voir annexe 4, Le contenu des fiches est articulé autour d'une description succincte et objective du procédé de fraude, de renseignements généraux concernant le contribuable (et ses dirigeants pour les personnes morales) permettant d'éclairer le parquet sur l'environnement du dossier, et de renseignements relatifs au contrôle faisant l'objet de la dénonciation obligatoire (suites du contrôle après réponse aux observations du contribuable et situation du recouvrement).

⁷⁷⁸ Circ., 4 oct. 2021, NOR : JUSD2129778C, Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, p. 7.

⁷⁷⁹ HUSSON J.F., Rapport d'information Sénat n° 72, *sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*, 2022, p. 64.

⁷⁸⁰ *Ibid.*

549. Le rapporteur de la mission d'information sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales de 2022 a, toutefois, indiqué que l'instauration de ces nouvelles fiches d'accompagnement des dénonciations obligatoires a suscité de vifs débats⁷⁸¹.

550. En effet, pour les magistrats, ces fiches d'accompagnement leur permettent de mieux traiter les dossiers, tandis que pour les agents du contrôle fiscal, celles-ci constituent une *« charge supplémentaire dans le traitement des dossiers et surtout le risque que cela soit analysé comme le retour d'une certaine sélection des dossiers, que l'assouplissement du « verrou de Bercy » avait pourtant cherché à remettre en cause »*⁷⁸².

551. Le rapporteur de la mission d'information de 2022 a finalement conclu qu'il s'agissait d'un *« outil destiné à faciliter le traitement des dossiers de fraude fiscale, et en particulier des plus complexes d'entre eux »*⁷⁸³, puisque *« les agents du contrôle fiscal disposent en la matière d'une expertise que n'ont pas forcément les procureurs, alors que la magistrature fait face, pour reprendre les termes du président du Tribunal de Paris, à un déficit de compétences spécialisées en délinquance financière et économique (manque de formation, manque d'attractivité pour cette matière technique et chronophage). De plus, les parquets avaient l'habitude des plaintes après avis conforme de la CIF, lesquelles étaient accompagnée d'une fiche « complète et pédagogique »*⁷⁸⁴.

552. Ainsi, la circulaire en date du 4 octobre 2021 a précisé que les affaires faisant l'objet de cette fiche d'accompagnement *« seront celles qui présenteront des circonstances particulières ou révéleront une fraude fiscale grave ou complexe »*⁷⁸⁵.

553. Le dossier de dénonciation obligatoire est donc exclusivement composé de pièces issues de la procédure administrative mise en œuvre par l'administration. La décision d'orientation du parquet est ainsi nécessairement influencée par le travail de l'administration. Autrement dit, la question de la forme de la dénonciation *« est, en réalité, une question de fond, tant la teneur du*

⁷⁸¹ HUSSON J.F., Rapport d'information Sénat n° 72, sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, 2022, p. 64.

⁷⁸² *Ibid.*

⁷⁸³ *Ibid.*

⁷⁸⁴ *Ibid.*

⁷⁸⁵ Circ., 4 oct. 2021, NOR : JUSD2129778C, Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, p. 7.

dossier adressé par l'administration fiscale est susceptible de déterminer, ou à tout le moins d'orienter, l'existence ou l'absence de poursuites futures »⁷⁸⁶.

554. De surcroît, une fois le dossier transmis au parquet, ce dernier peut ordonner l'ouverture d'une enquête afin de consolider le dossier de l'administration fiscale et d'appréhender tous les suspects. Or, il a été précédemment relevé que le parquet et les services d'enquête de droit commun n'ont qu'un rôle passif dans la détection de faits de fraude fiscale transmis à l'issue d'un contrôle fiscal achevé en raison principalement de leur manque de spécialisation en la matière⁷⁸⁷. Les autorités en charge de l'enquête n'opérant pas véritablement d'actes d'investigation complémentaire, le dossier sur lequel le parquet prendra sa décision d'orientation est donc principalement, voire exclusivement constitué par l'administration fiscale.

555. Par conséquent, si l'administration fiscale ne se prononce pas sur l'opportunité des poursuites pénales, la décision d'orientation du parquet est nécessairement influencée par le teneur du dossier constitué par l'administration et composé de pièces de cette dernière et du contribuable vérifié.

556. Il en est également ainsi, s'agissant des plaintes sur avis conforme de la CIF.

B. Pour les dossiers de fraude fiscale de moindre importance

557. Les plaintes sur avis conforme de la CIF constituent le deuxième volume le plus important des dossiers transmis à l'autorité judiciaire⁷⁸⁸. Pour rappel, il s'agit des dossiers de faits de fraude fiscale de moindre importance, ne répondant pas aux critères de dénonciation obligatoire prévus par le législateur, qui sont sélectionnés par l'administration « *dans le respect des circulaires publiques communes au Garde des Sceaux et au Ministre du Budget des 5*

⁷⁸⁶ 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.*, 2019, n° 11, 197, § 3.

⁷⁸⁷ Pour plus de précisions, v. *supra*, p. 114 et s.

⁷⁸⁸ DGFIP, *Rapport d'activité 2022*, p. 75, en 2022, sur 1 770 dossiers transmis à l'autorité judiciaire, 257 plaintes pour fraude fiscale sur avis conforme de la CIF ont été déposées par l'administration fiscale, soit 14,5 % de la totalité des dossiers transmis à l'autorité judiciaire.

novembre 2010 et 22 mai 2014 et des critères posés par le Conseil constitutionnel dans ses décisions QPC n°2016-545, 2016-546 du 24 juin 2016 et 2018-745 du 23 novembre 2018 »⁷⁸⁹.

558. Ces dossiers sont ensuite transmis au parquet par le dépôt d'une plainte préalable de l'administration fiscale sur avis conforme de la CIF.

559. La doctrine administrative a précisé que la plainte « *se présente sous la forme d'une lettre au procureur de la République, dans laquelle sont analysés les faits constitutifs du délit tant dans ses éléments matériels que dans son élément intentionnel* »⁷⁹⁰ et « *précise, bien entendu, qu'elle est déposée en conformité avec l'avis de la commission des infractions fiscales* »⁷⁹¹. En outre, il est indiqué que « *la date de la saisine et celle de l'avis de la commission y sont mentionnées afin de permettre à l'autorité judiciaire d'apprécier la régularité de la procédure au regard de la prescription de l'action publique* »⁷⁹² et « *la plainte mentionne que l'administration se constituera partie civile soit au cours de l'audience correctionnelle, soit en cours d'information judiciaire* »⁷⁹³.

560. La plainte sur avis conforme de la CIF est également accompagnée d'une fiche complémentaire d'information établie par les services fiscaux, « *qui permet au juge judiciaire de prendre connaissance des éléments de l'affaire qui conditionnent la qualification pénale des infractions dénoncées dans la plainte. Ce document est composé d'une fiche de renseignements généraux, de l'analyse du contrôle fiscal et des suites du contrôle* »⁷⁹⁴.

561. Enfin, comme pour les cas de dénonciation obligatoire, lorsqu'une enquête pénale est ouverte, il a été relevé que le parquet et les services d'enquête de droit commun n'effectuent pas de réels actes d'investigation complémentaire en raison de leur manque de spécialisation.

⁷⁸⁹ Circ. intermin., 7 mars 2019, NOR : CPAE1832503C, 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, p. 6 ; Pour plus de précisions, v. *supra*, n° 192 à 196.

⁷⁹⁰ BOI-CF-INF-40-10-10-20 § 180.

⁷⁹¹ *Ibid.*, § 190.

⁷⁹² *Ibid.* § 190.

⁷⁹³ *Ibid.* § 210.

⁷⁹⁴ Cass. crim., 22 févr. 2006, n° 05-85.092 : JurisData n° 2006-032711 ; Dr. fisc. 2007, n° 12, comm. 316 ; Bull. crim., n° 54 ; BETCH M., « Contentieux pénal. - Procédure fiscale », *JCI Procédures fiscales*, fasc. 720, § 413.

562. En conséquence, les dossiers de faits de fraude fiscale de moindre importance sur lesquels le parquet prendra sa décision d'orientation, sont constitués principalement, voire exclusivement de pièces provenant de l'administration fiscale.

563. Par conséquent, la décision d'orientation du parquet repose donc nécessairement sur le travail effectué par l'administration fiscale pour les cas de plaintes sur avis conforme de la CIF.

564. En revanche, pour les dossiers de présomptions caractérisées de fraude fiscale ainsi que les dossiers relatifs à certains délits de droit commun de nature fiscale, la sélection et la constitution des dossiers sont opérées par l'administration ainsi que par l'autorité judiciaire.

II. La sélection et la constitution des dossiers par l'administration fiscale et l'autorité judiciaire

565. Les dossiers de présomptions caractérisées de fraude fiscale (A) ainsi que les dossiers relatifs à certains délits de droit commun de nature fiscale (B) sont sélectionnés et constitués par l'administration fiscale ainsi que par l'autorité judiciaire.

A. Pour les dossiers de présomptions caractérisées de fraude fiscale

566. Pour rappel, les plaintes pour présomptions caractérisées de fraude fiscale sont déposées dans des cas très limités⁷⁹⁵.

567. Tout d'abord, l'administration fiscale sélectionne ces dossiers qu'elle transmet au parquet par le dépôt d'une plainte, avant ou au cours des opérations de contrôle fiscal, en vue de la mise en œuvre de la procédure judiciaire d'enquête fiscale dite de « *police fiscale* »⁷⁹⁶.

568. La rédaction des plaintes de ces dossiers est particulière étant donné que l'administration fiscale ne fait pas état d'une fraude établie et démontrée mais seulement de l'existence de présomptions caractérisées de fraude.

⁷⁹⁵ DGFIP, *Rapport d'activité 2022*, p. 75, en 2022, sur 1 770 dossiers transmis à l'autorité judiciaire, seulement 48 plaintes sur des présomptions caractérisées de fraude ont été déposées, soit 2,7 % de la totalité des dossiers transmis à l'autorité judiciaire.

⁷⁹⁶ Pour plus de précisions, v. *supra*, n° 198 et s.

569. En effet, la circulaire interministérielle en date du 22 mai 2014, s'agissant de ces dossiers, a indiqué que « *les contours de la fraude ne sont, par définition, pas connus et, par conséquent, le champ des impôts et taxes concernés et de la période non prescrite à laquelle ils se rattachent ne peuvent pas être déterminés de manière précise. Les investigations judiciaires sont en effet susceptibles de révéler des omissions relatives à des périodes ou des impositions qui ne pouvaient être connues à partir de la seule constatation des faits ayant motivé le dépôt de la plainte. Dès lors, la rédaction des plaintes est adaptée afin que les présomptions caractérisées de fraude fiscale concernent, sauf exception, tous les impôts ou taxes pour lesquels la procédure judiciaire révélerait des omissions ou des insuffisances relatives à une période non affectée par la prescription* »⁷⁹⁷.

570. Enfin, une fois les dossiers transmis au parquet, les services d'enquête spécialisés sont en charge de l'enquête judiciaire fiscale. Il a été précédemment constaté que l'ancien SEJF (devenu l'ONAF) est davantage saisi par le parquet pour effectuer des actes d'investigations en matière de faits de présomptions caractérisées de fraude fiscale. Il est fort probable qu'il en soit de même en présence de l'ONAF. Ces dossiers sur lequel le parquet prendra sa décision d'orientation sont ainsi constitués par l'administration fiscale ainsi que par l'autorité judiciaire. La décision d'orientation du parquet est donc nécessairement, pour ces dossiers, influencée par le travail de l'administration.

571. Si les dossiers de présomptions caractérisées de fraude fiscale sont constitués par l'administration et l'autorité judiciaire, il en est de même des dossiers portant sur certains délits de droit commun de nature fiscale.

B. Pour les délits de droit commun de nature fiscale

572. Pour rappel, les délits de droit commun sont traditionnellement détectés par l'autorité judiciaire.

573. Afin d'améliorer la détection de ces délits, l'administration fiscale est également tenue de dénoncer ces infractions dont elle a pris connaissance au cours des contrôles fiscaux externes, en application des dispositions de l'article 40 du CPP.

⁷⁹⁷ Circ. intermin., 22 mai 2014, NOR : FCPE1412006C, Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, p. 19.

574. En outre, si le parquet peut engager d'office les poursuites des délits de droit commun de nature fiscale sans dénonciation ni plainte préalable, l'administration fiscale va jusqu'à déposer plainte, dans la pratique, en matière d'escroquerie fiscale « *afin de fournir au Parquet les éléments d'information qu'elle a pu recueillir ainsi que les documents en sa possession* »⁷⁹⁸.

575. Aussi, le rôle de l'administration fiscale n'a cessé d'être renforcé par le législateur qui a conféré aux agents des services fiscaux le soin de rechercher et constater certains délits de droit commun limitativement énumérés par la loi. Il en a d'abord été ainsi des délits de blanchiment des fraudes fiscales complexes, puis récemment des délits d'escroquerie à la TVA, des infractions aux finances publiques, ainsi que de celles relatives à la protection des intérêts financiers de l'Union européenne. Ces agents des services fiscaux sont affectés soit à la BNRDF soit à l'ancien SEJF devenu l'ONAF. Il a été relevé que la saisine de l'ancien SEJF est privilégiée par le parquet pour les faits de blanchiment de fraude fiscale complexe et qu'il en sera probablement de même de l'ONAF pour ces faits ainsi que pour les autres délits précités.

576. Par conséquent, les dossiers de délits de droit commun précités, sur lesquels le parquet prendra sa décision d'orientation, sont constitués tant par l'administration fiscale que par l'autorité judiciaire. La décision d'orientation du parquet sera donc pour ces délits également influencée par le travail de l'administration fiscale.

577. En conclusion, pour l'ensemble de ces infractions transmises par l'administration fiscale (par dénonciation obligatoire, plainte sur avis conforme, plainte d'office, signalement de l'article 40 du CPP) ou détectées par les agents des services fiscaux, la décision d'orientation du parquet est donc nécessairement influencée par le travail de l'administration fiscale.

578. Des outils de coopération entre l'administration et l'autorité judiciaire ont également été mis en place, permettant notamment d'aiguiller le parquet sur les suites à donner à ces dossiers.

579. En effet, la circulaire interministérielle du 17 mars 2019 a mis en place un comité de suivi des échanges qui permet au procureur de la République, à la direction régionale ou départementale des finances publiques et à la direction spécialisée du contrôle fiscal de dresser

⁷⁹⁸ BOI-CF-INF-40-30 § 170.

« le bilan des échanges entre leurs services et l'état des procédures en cours »⁷⁹⁹ lors de réunions et d'évoquer les suites judiciaires données par le parquet à l'ensemble des dossiers transmis par l'administration ainsi que les suites données par l'administration aux transmissions du parquet sur le fondement des articles L. 101 et L. 82 C du LPF⁸⁰⁰. Ces sujets sont abordés lors de réunions qui ont lieu « en amont des dossiers avant leur transmission automatique ou le dépôt d'une plainte pour présomption de fraude fiscale aggravée »⁸⁰¹. Par conséquent, ces réunions permettent certainement au parquet d'être aiguillé par l'administration dans les suites judiciaires à donner.

580. Afin de faciliter la coopération entre les deux institutions, la circulaire du 17 mars 2019 a également communiqué des modèles de tableaux de suivi des échanges d'informations entre chaque parquet et l'administration fiscale locale qui permettent « à chaque institution de renseigner les évolutions de sa procédure »⁸⁰².

581. Enfin, une rencontre annuelle des procureurs généraux et des directeurs des finances publiques a aussi lieu permettant :

- « d'établir le bilan annuel des affaires judiciaires en cours ou définitivement jugées ;
- d'établir le bilan annuel des suites données par l'administration fiscale aux informations transmises par l'autorité judiciaire ;
- d'apprécier l'effectivité du nouveau dispositif de traitement des cas de présomptions de fraude fiscale connexes à une affaire de droit commun ;
- d'établir le bilan annuel des suites données par les parquets aux informations transmises par l'administration fiscale ;

⁷⁹⁹ Circ. intermin., 17 mars 2019, NOR : CPAE1832503C, 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, p. 10.

⁸⁰⁰ *Ibid.*

⁸⁰¹ HUSSON J.F., Rapport d'information Sénat n° 72, sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, 2022, p. 64.

⁸⁰² Circ. intermin., 17 mars 2019, NOR : CPAE1832503C, 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, p. 11.

- *de dégager les perspectives locales en matière de lutte contre la fraude fiscale* »⁸⁰³.

582. L'intervention de l'administration fiscale dans la sélection et la constitution des dossiers justifie alors que le parquet décide dans une minorité des cas, de classer sans suite l'affaire.

Paragraphe II : Un classement sans suite dans la minorité des affaires

583. Conformément aux dispositions de l'article 40 du CPP, « *le procureur de la République reçoit les plaintes et les dénonciations et apprécie la suite à leur donner conformément aux dispositions de l'article 40-1* ». Le parquet est donc, quel que soit le type de fraude et le mode de saisine de ce dernier, libre de poursuivre ou non les faits.

584. Ainsi, aux termes des dispositions de l'article 40-1 du CPP, lorsque le parquet « *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 parquet peut alors décider de classer sans suite la procédure « *dès lors que les circonstances particulières liées à la commission des faits le justifient* »⁸⁰⁴ et aviser l'administration fiscale de sa décision en indiquant les raisons juridiques ou d'opportunité qui la justifient⁸⁰⁵. Cette dernière peut former un recours auprès du procureur général contre la décision de classement sans suite prise à la suite de cette dénonciation⁸⁰⁶.

585. Deux types de classements sans suite doivent alors être distingués, le classement sans suite inéluctable des affaires non poursuivables, pris pour des motifs de légalité (I) et le classement sans suite d'opportunité des affaires poursuivables, pris pour des motifs d'opportunité (II).

⁸⁰³ Circ. intermin., 17 mars 2019, NOR : CPAE1832503C, 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, p. 12.

⁸⁰⁴ CPP, art. 40-1, 3°.

⁸⁰⁵ CPP, art. 40-2 ; DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 692, n° 1597 ; DESPORTES F., LAZERGES-COUSQUER L., *Traité de procédure pénale*, Paris, Économica, coll. Corpus droit privé, 4^{ème} éd., 2015, p. 798-800.

⁸⁰⁶ CPP, art. 40-3, « *Le procureur général peut, dans les conditions prévues à l'article 36, enjoindre au procureur de la République d'engager des poursuites. S'il estime le recours infondé, il en informe l'intéressé* ».

I. Le classement sans suite des affaires non poursuivables

586. Le parquet doit d'abord examiner la légalité des poursuites. Il lui appartient donc de « *rechercher, pour chaque affaire portée à sa connaissance, si les éléments constitutifs d'une infraction sont réunis et, si c'est le cas, si l'infraction peut être poursuivie, c'est-à-dire s'il peut engager l'action publique et s'il n'y a aucune cause qui éteigne celle-ci : amnistie, prescription, transaction dans les cas où elle est possible, décès de la personne mise en cause, autorité de la chose jugée résultant d'une précédente décision de justice* »⁸⁰⁷.

587. Ainsi, si le parquet estime que les éléments constitutifs de l'infraction sont réunis et qu'aucune cause d'extinction de l'action publique n'existe, l'affaire est poursuivable. A contrario, s'il considère que les éléments constitutifs de l'infraction ne sont pas réunis ou qu'une cause d'extinction de l'action publique existe, les poursuites ne sont pas possibles et le parquet doit alors classer sans suite l'affaire en application de l'article 40-1 du CPP. Il s'agit alors d'un « *classement sans suite inéluctable* »⁸⁰⁸ d'une affaire dite « *non poursuivable* »⁸⁰⁹.

588. Plusieurs motifs de classement sans suite d'une affaire non poursuivable existent, dont certains sont applicables en matière d'infractions pénales fiscales⁸¹⁰.

589. Toutefois, il convient de relever qu'aucune statistique publiée n'indique le nombre global d'affaires non poursuivables ainsi que le nombre d'affaires non poursuivables pour chaque motif de classement sans suite, en matière d'infractions pénales fiscales, pour lesquelles l'administration fiscale a eu un rôle actif dans la sélection des dossiers.

590. Néanmoins, il est fort probable que très peu d'affaires sont considérées en la matière comme non poursuivables par le parquet, en raison de l'intervention de l'administration dans la détection de ces infractions et de sa maîtrise de la technicité fiscale.

⁸⁰⁷ MOLINS F., « Attributions du ministère public », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, 2020, § 89.

⁸⁰⁸ DESPORTES F., LAZERGES-COUSQUER L., *Traité de procédure pénale*, Paris, Économica, coll. Corpus droit privé, 4^{ème} éd., 2015, p. 799, n° 1155.

⁸⁰⁹ RSJ 2023 – glossaire – sigles, p. 174, l'affaire non poursuivable correspond à une « *affaire traitée par le parquet qui a été classée sans suite parce que la poursuite était impossible, soit pour un motif de fait (auteur inconnu par exemple), soit pour un motif de droit (prescription de l'action publique par exemple)* ».

⁸¹⁰ Sont visées ici les infractions pénales fiscales qui sont transmises par l'administration fiscale (par dénonciation obligatoire, plainte sur avis conforme, plainte d'office, signalement de l'article 40 du CPP) ou détectées par les agents des services fiscaux.

591. En outre, l'extinction de l'action publique qui est un motif de classement sans suite est certainement le motif le plus probable en cas d'infractions pénales fiscales, car celui-ci est dans la majorité des cas indépendant de la volonté de l'administration. Il en est ainsi des causes d'extinction de l'action publique ci-après : le décès de l'auteur, l'abrogation de la loi pénale, ou encore l'amnistie⁸¹¹. Toutefois, la prescription et l'autorité de la chose jugée sont des causes d'extinction de l'action publique, susceptibles de dépendre de la volonté de l'administration et sont par conséquent probablement, plus rares en la matière. Ne constitue pas, en revanche, une cause d'extinction de l'action publique, la transaction fiscale⁸¹².

592. L'absence d'infraction⁸¹³, l'infraction insuffisamment caractérisée⁸¹⁴, le défaut d'élucidation ou auteur inconnu⁸¹⁵, et l'irrégularité de procédure⁸¹⁶ sont les motifs de classement sans suite probablement les moins rencontrés en matière d'infractions pénales fiscales, en raison de la sélection préalable des dossiers opérée par l'administration fiscale.

593. Les travaux parlementaires⁸¹⁷ ou encore le document de politique fiscale annexé au projet de loi de finances⁸¹⁸ ne font mention du nombre d'affaires non poursuivables qu'en retenant un champ infractionnel plus large que la fraude fiscale et que les délits de droit commun de nature fiscale détectés par les agents des services fiscaux. Or, la publication des statistiques en la matière permettrait de mieux appréhender la sélection des dossiers par l'administration fiscale et de mesurer l'impact de la loi du 23 octobre 2018 sur celle-ci. En effet, depuis la loi de 2018, il est possible que le nombre de classements sans suite pour affaires non poursuivables

⁸¹¹ RSJ 2023 – glossaire – sigles, p. 174.

⁸¹² DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 666, n° 1535.

⁸¹³ RSJ 2023 – glossaire – sigles, p. 174, l'absence d'infraction est le « motif de classement sans suite fondé sur le fait qu'aucune infraction n'est relevée dans la plainte, la dénonciation ou dans les procès-verbaux de police ».

⁸¹⁴ RSJ 2023 – glossaire – sigles, p. 174, l'infraction insuffisamment caractérisée est le « motif de classement sans suite fondé sur le fait que les circonstances de l'infraction sont indéterminées ou que les preuves de sa commission sont insuffisantes ».

⁸¹⁵ RSJ 2023 – glossaire – sigles, p. 174, le défaut d'élucidation ou auteur inconnu est le « motif de classement sans suite fondé sur le fait que l'auteur de l'infraction n'a pas été identifié ».

⁸¹⁶ RSJ 2023 – glossaire – sigles, p. 174, l'irrégularité de procédure est le « motif de classement sans suite fondé sur le fait qu'après analyse de la procédure, le parquet relève une irrégularité (...) et décide en conséquence de classer le dossier ».

⁸¹⁷ BERNALICIS U., MAIRE J., Rapport d'information AN n° 1822, *sur l'évaluation de la lutte contre la délinquance financière*, 2019, p. 189-190.

⁸¹⁸ Gouvernement, *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2024*, 2023, p. 150.

augmente légèrement dans la mesure où l'administration fiscale transmet davantage de dossiers sans l'avis de la CIF⁸¹⁹.

594. Après avoir examiné la légalité des poursuites, et dans le cas où le parquet a considéré que l'affaire était poursuivable, ce dernier dispose d'un pouvoir d'appréciation consacré par l'article 40-1 du CPP, « *aux termes duquel le procureur de la République décide « s'il est opportun » de poursuivre ou de classer l'affaire, le cas échéant après avoir mis en œuvre une alternative aux poursuites* »⁸²⁰.

II. Le classement sans suite des affaires poursuivables

595. A l'issue de l'examen de la légalité des poursuites, le parquet peut estimer que les faits portés à sa connaissance constituent une infraction poursuivable, c'est-à-dire « *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* », conformément aux dispositions de l'article 40-1 du CPP. Dans ce cas, il « *dispose du droit d'apprécier l'opportunité des poursuites* »⁸²¹ et peut ainsi décider de ne pas engager les poursuites.

596. Ainsi, aux termes des dispositions de l'article 40-1 du CPP, le parquet peut décider « *s'il est opportun* »⁸²², « *soit de classer sans suite la procédure dès lors que les circonstances particulières liées à la commission des faits le justifient* »⁸²³, « *soit de mettre en œuvre une procédure alternative aux poursuites en application des dispositions des articles 41-1, 41-1-2 ou 41-2* »⁸²⁴.

⁸¹⁹ Sont visés les cas de dénonciations obligatoires ainsi que les dossiers de présomptions caractérisées de fraude fiscale.

⁸²⁰ DESPORTES F., LAZERGES-COUSQUER L., *Traité de procédure pénale*, Paris, Économica, coll. Corpus droit privé, 4^{ème} éd., 2015, p. 788, n° 1138.

⁸²¹ *Ibid.*

⁸²² CPP, art. 40-1.

⁸²³ *Ibid.*

⁸²⁴ *Ibid.*

597. Le classement sans suite d'opportunité des affaires poursuivables distingue alors deux catégories de classement sans suite :

- le classement « *sec* » intervenant d'emblée sans être précédé d'une quelconque réponse pénale ⁸²⁵ , appelé aussi le « *classement sans suite pour inopportunité* » (A) ;
- le classement sous condition décidé « *à la suite de la réussite de l'une des mesures alternatives aux poursuites énumérées par l'article 41-1 du CPP et donc, après qu'une réponse pénale a été apportée à l'infraction* »⁸²⁶ (B).

A. Le classement sans suite pour inopportunité

598. Le classement sans suite pour inopportunité des poursuites correspond à un classement « *sec* » intervenant sans être précédé d'une réponse pénale, par lequel le procureur de la République « *décide de ne pas poursuivre un mis en cause dans une affaire poursuivable* »⁸²⁷.

599. Plusieurs motifs de classement sans suite pour inopportunité des poursuites existent, dont certains pourraient, semble-t-il, trouver application en matière d'infractions pénales fiscales⁸²⁸.

600. Il en est ainsi de :

- la recherche infructueuse, qui est un « *motif de classement sans suite fondé sur le fait que l'enquête n'a pas permis de localiser l'auteur de faits dont le peu de gravité ne justifie pas de recherches plus développées* »⁸²⁹ ;
- la victime désintéressée d'office, qui est un « *motif de classement sans suite fondé sur le fait que l'auteur a indemnisé la victime de sa propre initiative* »⁸³⁰ ;

⁸²⁵ DESPORTES F., LAZERGES-COUSQUER L., *Traité de procédure pénale*, Paris, Économica, coll. Corpus droit privé, 4^{ème} éd., 2015, p. 800, n° 1156.

⁸²⁶ *Ibid.*

⁸²⁷ RSJ 2023 – glossaire – sigles, p. 178.

⁸²⁸ Sont visées les infractions pénales fiscales qui sont transmises par l'administration fiscale (par dénonciation obligatoire, plainte sur avis conforme, plainte d'office, signalement de l'article 40 du CPP) ou détectées par les agents des services fiscaux.

⁸²⁹ RSJ 2023 – glossaire – sigles, p. 178.

⁸³⁰ *Ibid.*

- la régularisation d'office, qui est un « *motif de classement sans suite fondé sur le fait que l'auteur s'est mis en conformité avec la loi de sa propre initiative* »⁸³¹ ;
- du préjudice ou trouble peu important qui est un « *motif de classement en opportunité lié à la faiblesse du préjudice subi par la victime ou, en l'absence de victime, de la faible gravité des faits* »⁸³².

601. S'agissant des infractions pénales fiscales, dès lors que l'administration fiscale opère une sélection préalable aux poursuites, rares seraient les cas où le procureur de la République décide de classer sans suite pour inopportunité au motif d'une recherche infructueuse ou d'un préjudice ou trouble peu important. En effet, l'administration, étant la mieux placée pour apprécier l'atteinte aux intérêts financiers du Trésor, constitue elle-même le dossier dans la majorité des cas et s'assure que celui-ci soit suffisamment solide sur le plan technique.

602. Aussi, les motifs de classement sans suite pour inopportunité relatifs à la victime désintéressée d'office et à la régularisation d'office semblent renvoyer aux notions de transaction fiscale, de régularisation ou encore de règlements d'ensemble.

603. S'agissant de la transaction fiscale, si la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013⁸³³ a interdit la conclusion d'une telle transaction par l'administration lorsque cette dernière envisage de mettre en mouvement l'action publique, la loi du 23 octobre 2018⁸³⁴ a rétabli cette faculté transactionnelle en cas de poursuites pénales. À compter de cette dernière loi, la transaction fiscale ne ferme donc plus la voie pénale.

604. Or, le rapporteur de la mission d'information sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales de 2022 a précisé à ce sujet que « *les données disponibles montrent ainsi que le fait que l'administration fiscale ait déjà conclu une transaction avec la personne mise en cause n'apparaît pas comme un motif prioritaire de classement des dossiers par le parquet. Selon la*

⁸³¹ RSJ 2023 – glossaire – sigles, p. 178.

⁸³² *Ibid.*

⁸³³ Article 15 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, JORF n° 0284 du 7 déc. 2013.

⁸³⁴ Article 35 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, JORF n° 0246 du 24 oct. 2018.

*direction des affaires criminelles et des grâces, le motif « transaction » n'a été visé qu'au soutien de 0 à 3 classements annuels depuis 2019 »*⁸³⁵.

605. Qu'en est-il, toutefois, des régularisations ou des règlements d'ensemble ? Constituent-ils, dans la pratique, des motifs de classement sans suite par le parquet ? Aucune statistique publiée ne permet d'éclairer cette question.

606. Sont, en revanche, inapplicable aux délits de fraude fiscale, le motif de classement sans suite relatif au désistement du plaignant, *« fondé sur le fait que la victime a retiré sa plainte »*⁸³⁶. En effet, aux termes des dispositions L. 228 du LPF, le ministre est lié par les avis de la CIF, ce qui l'empêche de pouvoir retirer sa plainte, *« quels que soient les événements susceptibles d'affecter, postérieurement à son dépôt, le bien-fondé des impositions établies. (...) Aussi, tout événement de cette nature, quel que soit le stade de la procédure pénale auquel il est intervenu, doit-il être porté à la connaissance de l'autorité judiciaire qui appréciera s'il y a lieu de classer l'affaire sans suite ou de rendre une ordonnance de non-lieu ou un jugement de relaxe »*⁸³⁷.

607. En définitive, comme pour les affaires non poursuivables, aucune statistique publiée ne permet de renseigner le nombre d'affaires rendues en matière d'infractions pénales fiscales ayant été classées sans suite pour inopportunité en fonction de chaque motif de classement sans suite pour inopportunité des poursuites. Néanmoins, le nombre d'affaires classées sans suite pour inopportunité doit être faible eu égard à la sélection et la constitution des dossiers par l'administration fiscale en la matière.

608. Le classement d'une affaire poursuivable peut également avoir lieu à la suite de la réussite de l'une des mesures alternatives aux poursuites énumérées par l'article 41-1 du CPP, celui-ci est alors appelé le *« classement sous condition »*⁸³⁸.

⁸³⁵ HUSSON J.F., Rapport d'information Sénat n° 72, *sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*, 2022, p. 80.

⁸³⁶ RSJ 2023 – glossaire – sigles, p. 178.

⁸³⁷ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 650, n° 1509.

⁸³⁸ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, *op. cit.*, p. 699, n° 1579.

B. Le classement sous condition

609. Le procureur de la République peut également classer sous condition l'affaire, c'est-à-dire « à la suite de la réussite de l'une des mesures alternatives aux poursuites énumérées par l'article 41-1 du CPP et donc, après qu'une réponse pénale a été apportée à l'infraction »⁸³⁹.

610. En matière d'infractions pénales fiscales, le champ d'application des alternatives dites « réparatrices »⁸⁴⁰ est toutefois limité à l'avertissement pénal probatoire, la régularisation, la réparation et la médiation pénale⁸⁴¹.

611. Ainsi, aux termes des dispositions de l'article 41-1 du CPP, s'il apparaît au parquet qu'une mesure alternative aux poursuites « est susceptible 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 procureur de la République peut, préalablement à sa décision sur l'action publique, directement ou par l'intermédiaire d'un officier de police judiciaire, d'un délégué ou d'un médiateur du procureur de la République :

1° Adresser à l'auteur de l'infraction qui a reconnu sa culpabilité un avertissement pénal probatoire lui rappelant les obligations résultant de la loi ou du règlement ainsi que les peines encourues et lui indiquant que cette décision est revue en cas de commission d'une nouvelle infraction dans un délai de deux ans (...) ;

3° Demander à l'auteur des faits de régulariser sa situation au regard de la loi ou des règlements (...) ;

4° Demander à l'auteur des faits de réparer le dommage résultant de ceux-ci (...) ;

5° Faire procéder, à la demande ou avec l'accord de la victime, à une mission de médiation entre l'auteur des faits et la victime ».

612. En cas de réussite de la mesure prise par le parquet, la procédure est classée sans suite et n'est pas inscrite au casier judiciaire national⁸⁴². Néanmoins, l'exécution d'une mesure alternative est sans incidence sur l'action publique⁸⁴³. Par conséquent, la chambre criminelle a

⁸³⁹ DESPORTES F., LAZERGES-COUSQUER L., *Traité de procédure pénale*, Paris, Économica, coll. Corpus droit privé, 4^{ème} éd., 2015, p. 800, n° 1156.

⁸⁴⁰ V. *infra*, p. 188 et s.

⁸⁴¹ L'applicabilité des trois dernières mesures citées diffère selon le délit qui est en cause, v. *infra*, p. 189.

⁸⁴² RSJ 2023 – glossaire – sigles, p. 174.

⁸⁴³ DESPORTES F., LAZERGES-COUSQUER L., *Traité de procédure pénale*, *op.cit.*, 2015, p. 812, n° 1175.

jugé que « *le procureur de la République a toujours la possibilité, en vertu de ses pouvoirs propres, d'engager des poursuites en cas d'exécution d'une mesure imposée en application de l'article 41-1 du code de procédure pénale, une telle exécution n'éteignant pas l'action publique* »⁸⁴⁴.

613. En cas de non-exécution de la mesure alternative aux poursuites, le procureur de la République, sauf élément nouveau, met en œuvre une composition pénale ou engage des poursuites⁸⁴⁵.

614. Stéphane Detraz et Renaud Salomon ont fait remarquer que la procédure de classement sans suite a vocation à s'appliquer pour les faits qui « *ne sont pas trop graves et lorsque le délinquant est primaire* »⁸⁴⁶ et en déduisent que « *le classement sous condition sera difficile en matière fiscale, dans la mesure où, depuis les décisions du Conseil constitutionnel du 24 juin 2016, le parquet ne peut être saisi que des cas de fraudes fiscales les plus graves* »⁸⁴⁷ »⁸⁴⁸.

615. Concernant les statistiques publiées, à la lecture du rapport sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude fiscale, la rapporteure a indiqué qu'« *en 2016, le taux de réponse pénale s'élevait à 93,4 % (au lieu de 83 % en moyenne pour les autres infractions), ce qui signifie que les classements sans suite sont peu nombreux en matière de fraude fiscale. Cela s'explique en grande partie par le processus de sélection préalable des dossiers par l'administration* »⁸⁴⁹. Plus précisément, le taux de réponse pénale « *correspond au rapport entre le nombre des classements sans suite après réussite d'une procédure alternative, des compositions pénales et des poursuites sur un ensemble d'affaires poursuivables et le nombre d'affaires poursuivables correspondant* »⁸⁵⁰. La Cour des comptes, dans le rapport portant sur la fraude aux prélèvements obligatoires en date de 2019, a précisé aussi que « *le taux de réponse pénale en matière de fraude fiscale en baisse en 2018, reste particulièrement élevé, à 91,8 %* »⁸⁵¹.

⁸⁴⁴ Cass. crim., 13 juin 2018, n° 17-81.849 : JurisData n° 2018-010262.

⁸⁴⁵ CPP, art. 41-1, dernier alinéa.

⁸⁴⁶ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 699, n° 1579.

⁸⁴⁷ Cons. const., n°s 2016-545 QPC et n° 2016-546 QPC, aff. *W. et C. : Dr. fisc.* 2016, comm. 405, note Detraz ; *Dr. fisc.* 2016, chron. 439, R. Salomon.

⁸⁴⁸ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 699, n° 1579.

⁸⁴⁹ CARIOU É., Rapport AN n° 1212, *sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude*, 2018, p. 359.

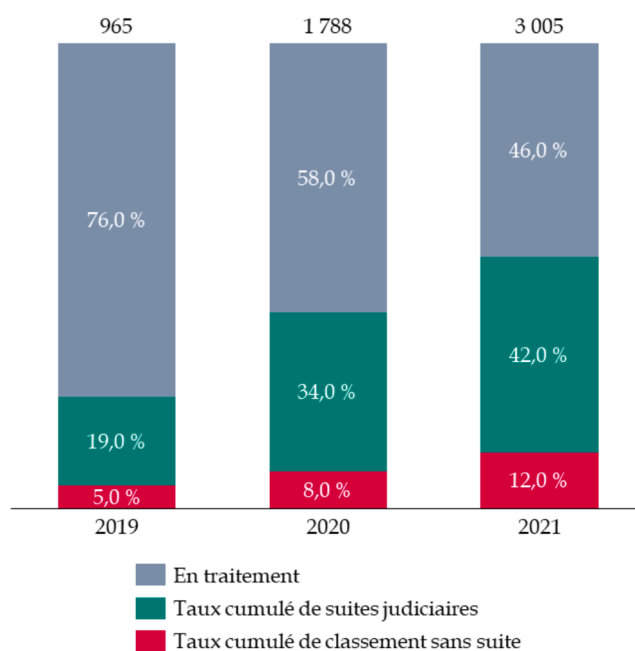
⁸⁵⁰ RSJ 2023 – glossaire – sigles, p. 181.

⁸⁵¹ Cour des comptes, Rapport, *La fraude aux prélèvements obligatoires*, 2019, p. 121.

616. En somme, la sélection préalable des dossiers par l'administration fiscale et la gravité des faits transmis au parquet justifient qu'il y ait peu de classement sans suite en la matière.

617. Plus récemment, le rapporteur de la mission d'information relative à la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales en date de 2022 a souligné que « *d'après les observations recueillies en audition et en déplacement, les parquets tendent aujourd'hui à classer sans suite, sur le volet pénal, les dossiers de fraude les moins graves et portant sur un montant de droits éludés proche du seuil de la dénonciation obligatoire* »⁸⁵² et a communiqué le graphique ci-après indiquant le nombre cumulé de dénonciations obligatoires, et le taux cumulé des suites judiciaires ou des classements sans suite depuis 2019⁸⁵³.

Nombre cumulé de dénonciations obligatoires et taux cumulé des suites judiciaires ou des classements sans suite depuis 2019



Source : commission des finances, d'après les réponses de la DGFIP au questionnaire du rapporteur

618. À la lecture du graphique ci-dessus, il peut être constaté qu'entre 2019 et 2021, 12 % des dénonciations cumulées sur ces trois années ont été classées sans suite.

⁸⁵² HUSSON J.F., Rapport d'information Sénat n° 72, sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, 2022, p. 60, La police en gras est dans le rapport d'information.

⁸⁵³ Ibid.

619. En définitive, il résulte des travaux parlementaires et de ceux de la Cour des comptes, que le nombre de classements sans suite en matière de fraude fiscale reste faible en raison de la sélection préalable des dossiers opérée par l'administration fiscale et de la gravité des faits transmis au parquet. Pour les autres infractions, le nombre de classements sans suite est plus important, ce qui démontre le rôle indispensable de l'administration fiscale⁸⁵⁴. Le renforcement du rôle de l'administration dans la détection de certains délits de droit commun de nature fiscale⁸⁵⁵ permettra donc très probablement de réduire le nombre de classement sans suite en la matière.

620. Il faut enfin relever que « *le procureur de la République peut, jusqu'à l'expiration du délai de prescription, revenir sur son appréciation première et exercer des poursuites sans avoir à s'en expliquer et sans avoir à justifier de la survenance de faits nouveaux* »⁸⁵⁶.

621. Si en matière de fraude fiscale, peu d'affaires sont classées sans suite, le parquet décide alors d'une réponse pénale dans un nombre très élevé de cas.

Section II : Le nombre élevé de réponses pénales en matière de fraude fiscale

622. Dans l'hypothèse où l'affaire est considérée comme poursuivable, le procureur de la république peut, conformément aux dispositions de l'article 40-1 du CPP, décider s'il est opportun soit d'engager des poursuites, soit de mettre en œuvre une procédure alternative aux poursuites en application des dispositions des articles 41-1, 41-1-2 ou 41-2 du même code. Autrement dit, il s'agit ainsi pour le parquet d'apprécier l'opportunité de la réponse pénale qui consiste, soit en l'engagement des poursuites, soit en la mise en œuvre d'une alternative aux poursuites.

623. En matière de fraude fiscale, le parquet engage dans presque la totalité des cas, des poursuites à l'encontre des auteurs poursuivables et ne met en œuvre que très rarement une alternative aux poursuites⁸⁵⁷.

⁸⁵⁴ CARIOU É., Rapport AN n° 1212, *sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude*, 2018, p. 359.

⁸⁵⁵ V. *supra*, n° 503 et s.

⁸⁵⁶ Cass. crim., 5 déc. 1972, B. n° 375 - 12 mai 1992, B. n° 186.

⁸⁵⁷ Ministère de la Justice, *Infostat justice*, « Infractions économiques et financières : leur traitement judiciaire en 2016 et 2017 », mai 2019, n° 169, p. 2, en matière de fraude fiscale, 90 % des auteurs ont fait l'objet d'un engagement des poursuites par le parquet en 2016 et 2017, et 10 % ont fait l'objet d'une mesure alternative.

624. Ce constat n'est pas surprenant dans la mesure où l'arsenal des mesures alternatives aux poursuites est soit inadapté à la matière fiscale, soit incomplet (paragraphe I). Dans cette perspective, le parquet ne peut que recourir à l'engagement des poursuites (paragraphe II).

Paragraphe I : L'arsenal inadapté ou incomplet des mesures alternatives aux poursuites

625. Deux sortes d'alternatives aux poursuites peuvent être relevées, celles qualifiées de « réparatrices »⁸⁵⁸, dont « leur finalité et leur objet, (...) tendent à la réparation du tort fait à la société ou à la victime, par une indemnisation de celle-ci ou par le reclassement de son auteur »⁸⁵⁹, et celles « punitives »⁸⁶⁰ visant « à sanctionner la personne impliquée »⁸⁶¹ en ayant recours à un juge qui valide alors la mesure prise.

626. L'arsenal des alternatives dites « réparatrices » est inadapté en matière de fraude fiscale dans la mesure où, pour les principaux délits de fraude fiscale, les pénalités fiscales permettent déjà la réparation du préjudice causé au Trésor public. En outre, seules les fraudes fiscales les plus graves sont transmises au parquet, celles-ci nécessitent donc, à tout le moins une sanction de la personne impliquée (I). Par ailleurs, l'arsenal des alternatives dites « punitives » est incomplet puisque celui-ci ne couvre pas toutes les situations pouvant être rencontrées dans la pratique (II).

I. L'arsenal des alternatives « réparatrices » inadapté

627. Les alternatives « réparatrices » sont décidées préalablement à la décision sur l'action publique du procureur de la République. Celles-ci sont inadaptées en la matière, puisque d'une part, les mesures susceptibles d'être prescrites par le procureur de la République visant une régularisation, une réparation ou une médiation pénale, sont inapplicables en matière de délit de fraude fiscale issu de l'article 1741 du CGI (A), et d'autre part, l'avertissement pénal

⁸⁵⁸ GUINCHARD S., BUISSON J., *Procédure pénale*, Paris, LexisNexis, coll. Manuels, 16^e éd., 2023, p. 1001, n° 1658.

⁸⁵⁹ *Ibid.*

⁸⁶⁰ *Ibid.*, p. 1007, n° 1679.

⁸⁶¹ *Ibid.*

probatoire susceptible d'être appliqué, constitue une réponse pénale inefficace pour traiter des cas de fraude fiscale les plus graves (B).

A. L'inapplicabilité de la régularisation, la réparation et la médiation pénale aux délits de fraude fiscale prévus par l'article 1741 du CGI

628. Conformément aux dispositions de l'article 41-1 du CPP, « *s'il lui apparaît qu'une telle mesure est susceptible 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 procureur de la République peut, préalablement à sa décision sur l'action publique, décider d'une régularisation de la situation de l'auteur des faits au regard de la loi ou des règlements⁸⁶², demander à l'auteur des faits de réparer le dommage résultant de ceux-ci⁸⁶³, ou faire procéder à une mission de médiation pénale entre l'auteur des faits et la victime⁸⁶⁴.

629. Toutefois, ainsi que l'a soulevé Martine Betch, « *le procureur de la République ne peut pas (...) recourir aux formules de médiation pénale et de régularisation ou réparations envisagées par l'article 41-1 du CPP en ce qui concerne le délit de l'article 1741 du CGI. En revanche, comme le délit fiscal comptable de l'article 1743 du CGI ne lie pas le juge répressif en matière de peines complémentaires, ces mesures pourraient être utilisées* »⁸⁶⁵.

630. Ces alternatives aux poursuites réparatrices ne sont donc pas applicables s'agissant du délit de fraude fiscale prévu par l'article 1741 du CGI dans la mesure où « *ce sont les pénalités fiscales qui assurent la réparation du préjudice issu de la fraude* »⁸⁶⁶. Concernant le délit de fraude fiscale prévu par l'article 1743 du CGI, ces alternatives réparatrices constituent une réponse pénale insuffisante étant donné que seules les fraudes fiscales les plus graves sont transmises au parquet.

631. Il en est de même pour l'avertissement pénal probatoire qui est susceptible d'être applicable en matière de fraude fiscale, constituant pour les mêmes raisons une réponse pénale insuffisante.

⁸⁶² CPP, art. 41-1, 3°.

⁸⁶³ CPP, art. 41-1, 4°.

⁸⁶⁴ CPP, art. 41-1, 5°.

⁸⁶⁵ BETCH M., « Contentieux pénal. – Procédure pénale », *JCl Procédures fiscales*, fasc. 721, § 47.

⁸⁶⁶ DETRAZ S., « Impôts.- Procédure », *JCl. Pénal des Affaires*, fasc. 40, § 251.

B. L'inefficacité de l'avertissement pénal probatoire

632. Depuis la loi n° 2021-1729 du 22 décembre 2021⁸⁶⁷, aux termes des dispositions du 1° de l'article 41-1 du CPP, le procureur de la République peut, préalablement à sa décision sur l'action publique, « *1° Adresser à l'auteur de l'infraction qui a reconnu sa culpabilité un avertissement pénal probatoire lui rappelant les obligations résultant de la loi ou du règlement ainsi que les peines encourues et lui indiquant que cette décision est revue en cas de commission d'une nouvelle infraction dans un délai de deux ans* »⁸⁶⁸.

633. La loi n° 2021-1729 du 22 décembre 2021 a ainsi remplacé l'ancien rappel à la loi par l'avertissement pénal probatoire. Aux termes des dispositions de l'article 41-1 du CPP, « *cet avertissement ne peut être adressé que par le procureur de la République ou son délégué ; il ne peut intervenir à l'égard d'une personne qui a déjà été condamnée ou à la suite d'un délit de violences contre les personnes ou d'un délit commis contre une personne dépositaire de l'autorité publique ou investie d'un mandat électif public* ».

634. Contrairement au rappel à la loi, l'avertissement pénal probatoire implique que l'auteur reconnaisse sa culpabilité.

635. Néanmoins, le rappel à la loi comme l'avertissement pénal probatoire constituent une réponse pénale insuffisante étant donné que seules les fraudes fiscales les plus graves sont transmises au parquet, celles-ci nécessitent donc a minima une sanction de la personne impliquée.

636. En définitive, que les alternatives réparatrices précitées s'appliquent ou pas à tous les délits de fraude fiscale, celles-ci constituent une réponse pénale inadaptée puisque seules les fraudes fiscales les plus graves sont transmises au parquet nécessitant donc une sanction de la personne impliquée. Aucune statistique publiée ne permet d'identifier le nombre d'affaires ayant fait l'objet d'une alternative réparatrice en matière de fraude fiscale, mais il est très probable que dans la pratique, le nombre d'affaires concernées soit extrêmement faible.

⁸⁶⁷ Loi n° 2021-1729 du 22 décembre 2021 pour la confiance dans l'institution judiciaire, JORF n° 0298 du 23 décembre 2021.

⁸⁶⁸ CPP, art. 41-1, 1°, modifié par l'article 14 de la loi n° 2021-1729 du 22 décembre 2021.

637. Si l'arsenal des alternatives dites « *réparatrices* » est inadaptée à la fraude fiscale, l'arsenal des alternatives dites « *punitives* » apparaît également incomplet.

II. L'arsenal des alternatives punitives incomplet

638. Tant que l'action publique n'a pas été mise en mouvement, la composition pénale ou la CJIP peut être proposée par le procureur de la République⁸⁶⁹ et constitue une alternative dite « *punitif* » tendant « à sanctionner la personne impliquée »⁸⁷⁰.

639. Toutefois, l'arsenal de ces alternatives punitives est incomplet dans la mesure où leur application est limitée soit à certaines infractions soit à l'égard de certaines personnes.

640. En effet, la composition pénale visant aussi bien les personnes physiques que morales, s'applique uniquement pour les infractions pénales fiscales punies d'une peine d'emprisonnement dont la durée est inférieure ou égale à 5 ans excluant ainsi la fraude fiscale aggravée ou encore l'escroquerie à la TVA aggravée. Néanmoins, cette mesure nécessite la reconnaissance des faits par l'auteur et une fois la composition pénale exécutée, celle-ci est inscrite au bulletin n° 1 du casier judiciaire⁸⁷¹. Pour ces raisons et en l'absence de statistique publiée, la composition pénale s'applique, probablement dans des cas très limités (A). De surcroît, la CJIP ne s'applique qu'à l'égard des personnes morales, pour tous les types de dossiers de fraude fiscale et son blanchiment, et leur permettent alors d'échapper à un jugement de condamnation emportant déclaration de culpabilité et à l'inscription de la mesure au bulletin n°1 du casier judiciaire. Aussi, la CJIP présente cette particularité d'être conditionnée par le règlement préalable ou concomitant de la situation fiscale de la personne morale (B).

641. Par conséquent, il n'existe pas d'alternative punitive en cas de fraude fiscale aggravée ou de délits de droit commun de nature fiscale punis d'une peine d'emprisonnement dont la durée est supérieure à 5 ans, qui s'appliquerait à l'égard des personnes physiques.

⁸⁶⁹ CPP, art. 41-2, 41-1-2.

⁸⁷⁰ GUINCHARD S., BUISSON J., *Procédure pénale*, Paris, LexisNexis, coll. Manuels, 16^e éd., 2023, p. 1007, n° 1679.

⁸⁷¹ CPP, art. 41-2, al. 32.

A. L'application limitée de la composition pénale

642. Aux termes des dispositions de l'article 41-2 du CPP, *« le procureur de la République, tant que l'action publique n'a pas été mise en mouvement, peut proposer, directement ou par l'intermédiaire d'une personne habilitée, une composition pénale à une personne physique qui reconnaît avoir commis un ou plusieurs délits punis à titre de peine principale d'une peine d'amende ou d'une peine d'emprisonnement d'une durée inférieure ou égale à cinq ans, ainsi que, le cas échéant, une ou plusieurs contraventions connexes qui consiste en une ou plusieurs des mesures »* notamment celle de *« verser une amende de composition au Trésor public (...) »*.

643. Ainsi, la composition pénale s'applique en présence d'*« un ou plusieurs délits punis à titre de peine principale d'une peine d'amende ou d'une peine d'emprisonnement d'une durée inférieure ou égale à cinq ans »*, tels que les *« infractions fiscales, tant prévues par Code général des impôts que par le Code pénal, à l'exclusion de la fraude fiscale aggravée (eu égard à la peine de sept ans d'emprisonnement encourue) ainsi que de l'escroquerie à la TVA aggravée⁸⁷² »*⁸⁷³.

644. En outre, cette procédure ne s'appliquait initialement qu'à l'égard de la personne physique qui reconnaît avoir commis un ou plusieurs délits visés par les dispositions de l'article 41-2 du CPP.

645. Ce n'est que récemment, en application de l'article 41-3-1 A du CPP, créé par la loi n° 2019-222 du 23 mars 2019⁸⁷⁴, que la composition pénale est applicable également à *« une personne morale dont le représentant légal ou toute personne bénéficiant, conformément à la loi ou à ses statuts, d'une délégation de pouvoir à cet effet reconnaît sa responsabilité pénale pour les faits qui lui sont reprochés »*⁸⁷⁵.

⁸⁷² En effet, ces deux derniers délits sont punis de plus de cinq ans d'emprisonnement, alors que l'article 41-2 du Code de procédure pénale n'est applicable qu'aux délits punis *« d'une peine d'emprisonnement d'une durée inférieure ou égale à cinq ans »*.

⁸⁷³ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 700, n° 1580.

⁸⁷⁴ Loi n° 2019-222 du 23 mars 2019 de programmation 2018-2022 et de réforme pour la justice, JORF n° 0071 du 24 mars 2019.

⁸⁷⁵ CPP, art. 41-3-1 A.

646. Pour les personnes physiques, le montant de l'amende de composition pénale, « *ne peut excéder le montant maximum de l'amende encourue* »⁸⁷⁶ et « *est fixé en fonction de la gravité des faits ainsi que des ressources et des charges de la personne. Son versement peut être échelonné, selon un échéancier fixé par le procureur de la République, à l'intérieur d'une période qui ne peut être supérieure à un an* »⁸⁷⁷. Pour les personnes morales, « *le montant maximal de l'amende de composition pouvant être proposée est alors égal au quintuple de l'amende encourue par les personnes physiques* »⁸⁷⁸. Enfin, la réparation du préjudice commis par l'auteur des faits à l'égard de l'administration fiscale prévue à l'article 41-2 du CPP n'a pas vocation à s'appliquer en matière de fraude fiscale.

647. Conformément aux dispositions de l'article 41-2 du CPP, « *la personne à qui est proposée une composition pénale est informée qu'elle peut se faire assister par un avocat avant de donner son accord à la proposition du procureur de la République. (...) Lorsque l'auteur des faits donne son accord aux mesures proposées, le procureur de la République saisit par requête le président du tribunal aux fins de validation de la composition. (...) Si ce magistrat rend une ordonnance validant la composition, les mesures décidées sont mises à exécution. Dans le cas contraire, la proposition devient caduque. (...) Si la personne n'accepte pas la composition pénale ou si, après avoir donné son accord, elle n'exécute pas intégralement les mesures décidées, le procureur de la République met en mouvement l'action publique, sauf élément nouveau. (...) Les actes tendant à la mise en œuvre ou à l'exécution de la composition pénale sont interruptifs de la prescription de l'action publique. (...) L'exécution de la composition pénale éteint l'action publique* »⁸⁷⁹.

648. Si aucune statistique publiée ne permet de connaître le nombre de composition pénale conclue en matière d'infractions pénales fiscales rentrant dans le champ d'application de cette alternative punitive, il est fort probable que le nombre de composition pénale soit faible.

649. En effet, l'application de la composition pénale est limitée dans la mesure où d'abord elle ne vise que les délits punis à titre de peine principale d'une peine d'amende ou d'une peine d'emprisonnement d'une durée inférieure ou égale à cinq ans à l'exclusion de la fraude fiscale

⁸⁷⁶ CPP, art. 41-2, 1°.

⁸⁷⁷ *Ibid.*

⁸⁷⁸ CPP, art. 41-3-1 A, al. 2.

⁸⁷⁹ CPP, art. 41-2.

aggravée et de l'escroquerie à la TVA aggravée. Mais plus encore, la composition pénale nécessite que l'auteur des faits reconnaisse avoir commis les faits qui lui sont reprochés et une fois la composition pénale exécutée, celle-ci est inscrite au bulletin n° 1 du casier judiciaire⁸⁸⁰.

650. Par conséquent, la composition pénale a vocation à s'appliquer dans des cas très limités. Enfin, il convient de rester vigilant sur le fait que le Conseil constitutionnel ne s'est pas encore prononcé sur la question du cumul des sanctions fiscales ayant le caractère d'une punition et les alternatives aux poursuites *« dont l'usage permet pourtant de recourir à des mesures sanctionnatrices à caractère pécuniaire. La Cour de cassation aura donc un jour l'occasion de dire si, pour les fraudes fiscales simples déjà sanctionnées fiscalement, le recours à ces alternatives est permis »*⁸⁸¹.

B. La CJIP subordonnée à un règlement de la situation fiscale de la personne morale

651. Aux termes des dispositions du I de l'article 41-1-2 du CPP créé par l'article 22 de la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016⁸⁸² dite loi « Sapin 2 », a été instaurée une procédure permettant au procureur de la République, tant que l'action publique n'a pas été mise en mouvement, de proposer à une personne morale mise en cause pour des faits d'atteinte à la probité, de blanchiment de fraude fiscale⁸⁸³, ainsi que pour des infractions connexes, une convention judiciaire d'intérêt public (CJIP) imposant une ou plusieurs des obligations suivantes :

- « 1° Verser une amende d'intérêt public au Trésor public (...) ;
- 2° Se soumettre, pour une durée maximale de trois ans et sous le contrôle de l'Agence française anticorruption, à un programme de mise en conformité destiné à s'assurer de l'existence et de la mise en œuvre en son sein des mesures et procédures énumérées au II de l'article 131-39-2 du code pénal. (...) 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

⁸⁸⁰ CPP, art. 41-2, al. 32.

⁸⁸¹ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 196, n° 522.

⁸⁸² 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, JORF n° 0287 du 10 déc. 2016.

⁸⁸³ Circ., 31 janv. 2018, NOR : JUSD1802971C, 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, p. 10.

les modalités de la réparation des dommages causés par l'infraction dans un délai qui ne peut être supérieur à un an »⁸⁸⁴.

652. L'article 25 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 a étendu l'application de la CJIP aux « *délits prévus aux articles 1741 et 1743 du code général des impôts et leur blanchiment, ainsi que pour des infractions connexes* »⁸⁸⁵.

653. Cette procédure vise uniquement les personnes morales, ce qui réduit considérablement son champ d'application. En effet, s'agissant des auteurs des affaires de fraude fiscale et blanchiment de capitaux traitées en 2016 et 2017 par les parquets, 13 % seulement étaient des personnes morales (voir le tableau ci-après⁸⁸⁶).

Figure 1 : Répartition par nature d'affaire des auteurs dans les affaires traitées en 2016 et 2017 par les parquets

Nature d'affaire	Nombre d'affaires	% Affaires	Nombre d'auteurs	% Auteurs	Dont personnes morales	Part des personnes morales %
Infractions financières	72 750	69 %	97 423	72 %	27 394	28 %
Infraction à la législation sur les sociétés	32 135	31 %	47 850	35 %	24 311	51 %
Falsification, utilisation de moyen de paiement volé, falsifié	18 674	18 %	21 108	16 %	873	4 %
Autres infractions sur les moyens de paiement	12 800	12 %	14 317	11 %	776	5 %
Infraction douanière	4 490	4 %	6 851	5 %	457	7 %
Fraude fiscale et blanchiment de capitaux	2 930	3 %	5 350	4 %	710	13 %
Infraction sur les établissements de crédit et les assurances	1 609	2 %	1 760	1 %	195	11 %
Infraction boursière et épargne	112	0 %	187	0 %	72	39 %
Infractions économiques et commerciales	31 946	31 %	38 071	28 %	9 564	25 %
Atteinte à la réglementation des professions industrielles, commerciales et agricoles	16 317	16 %	17 680	13 %	1 286	7 %
Infraction en matière de consommation	10 100	10 %	13 530	10 %	6 755	50 %
Contrefaçon	3 513	3 %	4 292	3 %	867	20 %
Infraction en matière de concurrence et prix	2 016	2 %	2 569	2 %	656	26 %
Total	104 696	100 %	135 494	100 %	36 958	27 %

Champ : auteurs dans des affaires économiques ou financières terminées au parquet en 2016 et 2017

Source : ministère de la Justice-SG-SEM-SDSE-SID statistiques pénales

Unité de compte : affaire et personne-affaire

654. Toutefois, il faut noter qu'aux termes des dispositions du I de l'article 41-1-2 du CPP, « *les représentants légaux de la personne morale mise en cause demeurent responsables en tant que personnes physiques. Ils sont informés, dès la proposition du procureur de la*

⁸⁸⁴ CPP, art. 41-1-2, créé par l'article 22 de la loi n° 2016-1691 du 9 déc. 2016.

⁸⁸⁵ CPP, art. 41-1-2, I, modifié par l'article 25 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018.

⁸⁸⁶ Ministère de la Justice, *Infostat justice*, « Infractions économiques et financières : leur traitement judiciaire en 2016 et 2017 », mai 2019, n° 169, p. 1.

République, qu'ils peuvent se faire assister d'un avocat avant de donner leur accord à la proposition de convention ».

655. Par ailleurs, la CJIP peut être mise en œuvre à l'issue d'une enquête préliminaire ou au cours d'une information judiciaire, alors même que l'action publique a déjà été mise en mouvement⁸⁸⁷.

656. La circulaire du 4 octobre 2021 a précisé aussi que *« l'opportunité de mettre en œuvre une CJIP pourra s'apprécier en fonction de plusieurs critères relatifs à la personne morale mise en cause :*

- *antécédents ;*
- *contexte de révélation des faits, et notamment le caractère volontaire de la révélation ;*
- *degré de coopération avec l'autorité judiciaire et avec l'administration fiscale dont la personne morale fait preuve »*⁸⁸⁸ et qu'*« en raison de sa relative complexité d'utilisation, impliquant une phase de négociation, la détermination d'une amende transactionnelle adaptée, ainsi qu'une bonne articulation avec l'administration fiscale, le recours à la CJIP doit être envisagé en priorité dans des dossiers à fort enjeu financier »*⁸⁸⁹.

657. L'administration fiscale informée de la conclusion de la CJIP transmet alors au procureur de la République *« tout élément permettant d'établir la réalité et l'étendue de son préjudice »*⁸⁹⁰.

658. Pour les dossiers de présomptions caractérisées de fraude fiscale, la circulaire du 4 octobre 2021 a relevé qu'*« il apparaît nécessaire que la conclusion d'une telle convention n'intervienne qu'à l'issue d'investigations judiciaires permettant d'asseoir clairement les manquements reprochés et de chiffrer précisément l'avantage tiré de l'infraction. La nécessaire coordination de l'action judiciaire avec celle de l'administration fiscale implique en tout état*

⁸⁸⁷ Circ., 31 janv. 2018, NOR : JUSD1802971C, 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, p. 10.

⁸⁸⁸ Circ., 4 oct. 2021, NOR : JUSD2129778C, Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, p. 11.

⁸⁸⁹ *Ibid.*

⁸⁹⁰ CPP, art. 41-1-2, 4°.

de cause des échanges avec cette dernière, victime de la fraude, dans le processus de CJIP. Ces échanges 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 »⁸⁹¹. Ainsi, la circulaire de 2021 privilégiait déjà, la conclusion d'une CJIP postérieurement au chiffrage de l'impôt élué par l'administration fiscale pour les dossiers de présomptions caractérisées de fraude fiscale.

659. Or, les lignes directrices de 2023 du ministère de la Justice indiquent désormais clairement qu'un règlement préalable ou concomitant de la situation fiscale de la personne morale doit avoir lieu en cas de conclusion d'une CJIP pour fraude fiscale. En effet, *« sauf exception, dans le cas de faits de fraude fiscale, le recouvrement des droits élués, intérêts de retard et pénalités imposés par l'administration fiscale conditionne la conclusion d'une CJIP. Une issue fiscale doit être trouvée préalablement ou concomitamment à la signature de la CJIP »⁸⁹². La conclusion d'une CJIP proposée par le parquet dépend ainsi directement du travail de l'administration fiscale dont l'issue fiscale trouvée, « peut revêtir la forme d'une acceptation expresse des rectifications proposées, d'une transaction fiscale, d'un règlement d'ensemble ou d'un dépôt de déclarations rectificatives de la situation fiscale antérieure ou en cours »⁸⁹³.*

660. Ensuite, en cas d'accord de la personne morale mise en cause, le procureur de la République saisit par requête le président du tribunal judiciaire aux fins de validation. A l'issue d'une audience publique, au cours de laquelle la personne morale et l'administration sont entendues, assistées, le cas échéant, de leur avocat, le président du tribunal judiciaire valide ou non la proposition de CJIP.

661. Conformément aux dispositions du II et du III de l'article 41-1-2 du CPP, *« si le président du tribunal rend une ordonnance de validation, la personne morale mise en cause dispose, à compter du jour de la validation, d'un délai de dix jours pour exercer son droit de rétractation. (...) Si le président du tribunal ne valide pas la proposition de convention, si la personne morale mise en cause décide d'exercer son droit de rétractation ou si, dans le délai*

⁸⁹¹ Circ., 4 oct. 2021, NOR : JUSD2129778C, Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, p. 11.

⁸⁹² Ministère de la Justice, *Lignes directrices sur la mise en œuvre de la convention judiciaire d'intérêt public*, 2023, p. 10, pt 2.1.5.

⁸⁹³ *Ibid.*

prévu par la convention, la personne morale mise en cause ne justifie pas de l'exécution intégrale des obligations prévues, le procureur de la République met en mouvement l'action publique, sauf élément nouveau ».

662. Il est toutefois précisé que dans l'hypothèse où le président du tribunal ne valide pas la proposition de convention ou si la personne morale exerce son droit de rétractation, « *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 la procédure prévue au présent article* »⁸⁹⁴. Les échanges lors de la CJIP sont alors confidentiels.

663. Les lignes directrices de 2023 ont relevé à ce sujet que « *les échanges oraux se font sous le sceau de la confidentialité et de la foi du palais ; les éléments de preuve restent utilisables en procédure lorsqu'ils sont obtenus par voie de réquisition ou de saisie ; les pièces remises pendant la négociation, telles que les courriels, documents comptables, extractions de données numériques, les présentations et notes d'avocats ne sont, sauf accord de la personne morale, pas versées dans la procédure* »⁸⁹⁵.

664. Enfin, la CJIP présente des avantages permettant de préserver la réputation de la personne morale en cause puisque l'ordonnance de validation n'emporte pas déclaration de culpabilité, n'a ni la nature ni les effets d'un jugement de condamnation et la CJIP n'est pas inscrite au bulletin n° 1 du casier judiciaire.

665. En revanche, la CJIP fait l'objet d'un communiqué de presse du procureur de la République et depuis la loi n° 2020-1672 du 24 décembre 2020, l'ordonnance de validation, le montant de l'amende d'intérêt public et la convention sont publiés sur les sites internet des ministères de la Justice et du Budget.

666. La CJIP constitue ainsi une alternative punitive avantageuse, tant pour l'administration fiscale par le recouvrement de l'amende d'intérêt public dont le montant est très élevé⁸⁹⁶, que pour la personne morale mise en cause, échappant à un jugement de condamnation emportant

⁸⁹⁴ CPP, art. 41-1-2, III, 2^{ème} al.

⁸⁹⁵ Ministère de la Justice, *Lignes directrices sur la mise en œuvre de la convention judiciaire d'intérêt public*, 2023, p. 11, pt 2.2.1.

⁸⁹⁶ Pour plus de précisions, v. *infra*, p. 371 et s., p. 433 et s.

déclaration de culpabilité et à la mention de la CJIP au bulletin n° 1 du casier judiciaire. Par conséquent, il est fort probable que l'administration fiscale sélectionnera à l'avenir davantage de dossiers à profil pénal impliquant des personnes morales dans la perspective d'une conclusion d'une CJIP.

667. Enfin, en cas d'inexécution de la composition pénale et de la CJIP, le procureur de la République met en mouvement l'action publique.

668. Pour conclure, dès lors que d'une part, la composition pénale vise aussi bien les personnes physiques que morales et s'applique uniquement en matière d'infractions pénales fiscales punies d'une peine d'emprisonnement d'une durée inférieure ou égale à 5 ans, et d'autre part que la CJIP s'applique pour tous les dossiers de fraude fiscale et son blanchiment mais uniquement à l'égard des personnes morales, il en résulte que les personnes physiques ne peuvent pas faire l'objet d'une alternative punitive lorsqu'elles sont impliquées dans des affaires relatives à des infractions pénales fiscales punies d'une peine d'emprisonnement dont la durée est supérieure à 5 ans. Dans ce cas, seul l'engagement des poursuites est envisageable.

Paragraphe II : Un engagement des poursuites dans la majorité des cas

669. Conformément aux dispositions de l'article 40-1 du CPP, le procureur de la République peut décider d'engager les poursuites. Cette réponse pénale est donnée dans la majorité des cas par le parquet en matière de fraude fiscale⁸⁹⁷.

670. Si l'affaire est complexe et qu'elle n'est pas en état d'être jugée immédiatement par la juridiction de jugement, le procureur de la République peut décider de requérir l'ouverture d'une information judiciaire afin que des investigations complémentaires soient réalisées.

671. À l'inverse, si l'affaire est immédiatement en état d'être soumise à la juridiction de jugement, le procureur de la République saisit directement celle-ci en recourant « *soit au mode*

⁸⁹⁷ Ministère de la Justice, *Infostat justice*, « Infractions économiques et financières : leur traitement judiciaire en 2016 et 2017 », mai 2019, n° 169, p. 1.

de poursuite classique que constitue la citation directe »⁸⁹⁸, soit au mode de poursuites dit rapide que constitue la CRPC⁸⁹⁹.

672. En raison de la sélection préalable des dossiers par l'administration, du faible nombre d'affaires complexes détectées, et de la longueur de la procédure en cas d'ouverture d'une information judiciaire, le parquet requiert dans des cas limités l'ouverture d'une instruction préparatoire (I) et saisit ainsi dans la majorité des cas, immédiatement la juridiction de jugement (II).

I. L'ouverture d'une information judiciaire dans une minorité de cas

673. Il a été précédemment relevé que 90 % des affaires faisant l'objet d'une condamnation devant les juridictions répressives relèvent d'une fraude fiscale simple. À l'instar de l'enquête pénale, l'information judiciaire ne permet pas de caractériser davantage de circonstances aggravantes ou encore d'identifier la totalité des suspects, dans la mesure où celle-ci est inadaptée en matière de fraude fiscale (A). Si l'administration a le « *droit* »⁹⁰⁰ depuis plus d'un siècle de se constituer partie civile, et dispose alors d'un rôle indispensable à l'égard des magistrats, elle ne permet pas que davantage de dossiers de fraudes complexes soient renvoyés devant la juridiction de jugement⁹⁰¹ (B).

A. L'information judiciaire inadaptée en matière de fraude fiscale

674. L'information judiciaire apparaît être inadaptée en matière de fraude fiscale, en raison de délais de procédure trop longs (1) et du manque de spécialisation en la matière du juge d'instruction, l'empêchant de traiter efficacement les dossiers complexes qui lui sont soumis (2).

⁸⁹⁸ DESPORTES F., LAZERGES-COUSQUER L., *Traité de procédure pénale*, Paris, Économica, coll. Corpus droit privé, 4^{ème} éd., 2015, p. 793, n° 1146.

⁸⁹⁹ *Ibid.*

⁹⁰⁰ Cass. crim., 6 mai 1980, n° 79-94.420 : Bull. crim. n° 136.

⁹⁰¹ Gouvernement, *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2022*, 2021, p. 143.

1. Une procédure longue, réservée aux dossiers complexes

675. Conformément aux dispositions de l'article 79 du CPP, l'instruction préparatoire revêt un caractère facultatif. Dès lors que le parquet est saisi d'une dénonciation ou d'une plainte en matière de délits de fraude fiscale prévus aux articles 1741 et 1743, 1° du CGI, ce dernier peut requérir l'ouverture d'une instruction préparatoire, en application des dispositions de l'article 40 du CPP⁹⁰². Il est le seul à pouvoir saisir le juge d'instruction, par un réquisitoire introductif d'instance⁹⁰³ ou par un réquisitoire supplétif⁹⁰⁴ pour des faits nouveaux, inclus dans une instruction déjà ouverte⁹⁰⁵. La saisine du juge d'instruction « *est donc laissée à l'appréciation en opportunité du ministère public (cf. CPP, art. 40)* »⁹⁰⁶. L'ouverture d'une instruction préparatoire entraîne la mise en mouvement de l'action publique.

676. La méthode choisie par le parquet national financier « *consiste à traiter les procédures majoritairement en enquête préliminaire et à consacrer les informations judiciaires – et partant la saisine d'un juge d'instruction – aux affaires nécessitant un recours aux mesures de sûreté, ou revêtant un caractère de complexité ou de sensibilité particulier* »⁹⁰⁷.

677. Ainsi, en 2023, le PNF a traité 781 procédures en cours, dont 14 % ont été traitées en information judiciaire et 86 % en enquête préliminaire⁹⁰⁸.

678. Le recours aux enquêtes préliminaires est privilégié par le PNF car leur issue, « *contrairement aux informations judiciaires, n'est pas retardée par l'examen de recours multiples et ce choix peut avoir un impact significatif sur la durée de traitement des procédures* »⁹⁰⁹.

⁹⁰² CPP, art. 40 ; DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 733, n° 1630.

⁹⁰³ CPP, art. 80, al. 1^{er}.

⁹⁰⁴ CPP, art. 80, al. 3.

⁹⁰⁵ GUINCHARD S., BUISSON J., *Procédure pénale*, Paris, LexisNexis, coll. Manuels, 16^e éd., 2023, p. 1022-1023, n° 1738 ; DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, *op.cit.*, p. 733, n° 1630.

⁹⁰⁶ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, *op.cit.*, p. 733, n° 1631.

⁹⁰⁷ PNF, *Synthèse 2023*, p. 1.

⁹⁰⁸ *Ibid.*, p. 4.

⁹⁰⁹ BERNALICIS U., MAIRE J., Rapport d'information AN n° 1822, *sur l'évaluation de la lutte contre la délinquance financière*, 2019, p. 178.

679. En effet, à la lecture du tableau ci-après⁹¹⁰, il peut être constaté pour les années 2017 et 2018, que la durée de traitement des informations judiciaires ayant conduit à une réponse pénale est plus de 2 à 3 fois plus longue que celle des enquêtes préliminaires.

DURÉE DE TRAITEMENT DE LA PROCÉDURE

Durée de traitement de la procédure (en mois)	2017	2018
Enquêtes préliminaires ayant conduit à une réponse pénale	32	26
Informations judiciaires ayant conduit à une réponse pénale	77	81

Source : Parquet national financier.

680. Ainsi que l'ont souligné les rapporteurs, dans le rapport d'information sur l'évaluation de la lutte contre la délinquance financière de 2019, « *dès le début de son activité, le parquet national financier (PNF) a fait de la réduction des délais de procédures un objectif prioritaire de politique pénale* »⁹¹¹ et a donc réservé l'ouverture d'une information judiciaire, dans une minorité de cas, pour les « *affaires nécessitant un recours aux mesures de sûreté, ou revêtant un caractère de complexité ou de sensibilité particulier* »⁹¹².

681. Toutefois, le rôle du juge d'instruction apparaît insuffisant pour traiter des dossiers complexes au cours d'une information judiciaire.

2. Le rôle insuffisant du juge d'instruction

682. L'instruction préparatoire a souvent lieu après l'enquête pénale et « *se révélera utile que si les éléments de preuve nécessaires à la caractérisation de l'existence, de l'ampleur et de l'imputation de l'infraction ne résultent d'ores et déjà suffisamment des actes d'enquête et des opérations de contrôle fiscal qui ont pu être réalisées en amont, respectivement, par la police judiciaire et par l'administration fiscale (ce qui n'est pas fréquent)* »⁹¹³.

⁹¹⁰ BERNALICIS U., MAIRE J., Rapport d'information AN n° 1822, sur l'évaluation de la lutte contre la délinquance financière, 2019, p. 178.

⁹¹¹ *Ibid.*

⁹¹² PNF, Synthèse 2023, p. 1.

⁹¹³ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 733-734, n° 1631.

683. Tout d’abord, le juge d’instruction est saisi *in rem*, et ne peut donc informer que sur des faits visés dans le réquisitoire introductif ou supplétif. Néanmoins, la chambre criminelle « *admet classiquement que soient virtuellement compris dans la saisine tous les faits indivisibles à ceux qui sont ainsi mentionnés : non seulement les circonstances aggravantes, mais également les actes de complicité et même les infractions indivisibles. Toutefois, la troisième hypothèse est à écarter en matière de fraude fiscale, eu égard à la nécessité d’une dénonciation ou d’une plainte préalable, sauf dans le cas où de telles formalités ne sont pas requises* »⁹¹⁴. La requalification par le juge de l’instruction est également limitée en matière de fraude fiscale, puisque ce dernier peut requalifier des faits de fraude fiscale en délit de droit commun, mais l’inverse n’est pas possible en raison des formalités nécessaires prévues à l’article L. 228 du LPF⁹¹⁵.

684. En outre, comme le ministère public, le juge d’instruction n’est pas saisi *in personam* et peut donc renvoyer devant la juridiction de jugement toutes les personnes, considérées comme auteur, coauteur, ou complice, y compris celles non visées dans l’acte de poursuite⁹¹⁶.

685. Enfin, le juge d’instruction qui procède à tous les actes d’information qu’il juge utiles à la manifestation de la vérité en instruisant à charge et à décharge⁹¹⁷, « *dispose en règle générale de pouvoirs d’investigation plus amples que le procureur de la République et l’officier de police judiciaire durant l’enquête policière* »⁹¹⁸, permettant de régler des affaires complexes.

⁹¹⁴ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 745-746, n° 1665.

⁹¹⁵ *Ibid.*, p. 746, n° 1667.

⁹¹⁶ Cass. crim., 6 mars 1989, n° 88-82.765, la chambre criminelle a ainsi jugé que « *de la combinaison des articles L. 228 du Livre des procédures fiscales, 80 alinéa 3 et 201 du Code de procédure pénale, il résulte que, pour les délits visés aux articles 1741 et 1743 du Code général des impôts, lorsque les plaintes déposées au Parquet par l’administration des Impôts concernant des fraudes fiscales imputables, soit à un contribuable personne physique, soit aux dirigeants d’un contribuable, personne morale, ont été précédées de l’avis favorable de la Commission des infractions fiscales, le juge d’instruction, en vertu de l’article 80 alinéa 3 du Code de procédure pénale et la chambre d’accusation, en application des pouvoirs que lui confère l’article 201 du même Code, peuvent inculper tous auteurs, coauteurs ou complices de ces infractions, même si la Commission des infractions fiscales n’a pas eu à se prononcer sur le rôle particulier de ces derniers* ».

⁹¹⁷ CPP, art. 81.

⁹¹⁸ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 735, n° 1631.

686. En effet, s'ajoutent aux pouvoirs classiques du juge d'instruction⁹¹⁹, des prérogatives spécifiques telles que la délivrance de mandats de justice à l'égard des personnes suspectées⁹²⁰, le placement sous contrôle judiciaire, l'assignation à résidence ou encore le placement en détention provisoire.

687. Comme pour l'enquête pénale, les actes d'investigation en matière de fraude fiscale, se déroulent, lors de l'instruction, en application des règles de droit commun. Aux termes des dispositions de l'article 706-1-1 du CPP, les mesures d'investigation dérogatoires du droit commun sont applicables depuis le 1^{er} février 2014 aux délits de fraude fiscale visés aux articles 1741 et 1743 du CGI (de même que le blanchiment consécutif), 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^o à 5^o du II de l'article L. 228 du LPF⁹²¹.

688. Le juge d'instruction peut aussi donner commission rogatoire à des officiers fiscaux judiciaires en application de l'article 28-2 du CPP, ou encore « *obtenir de l'administration la communication des renseignements utiles de nature financière ou fiscale, sans que puisse être opposée l'obligation au secret* »⁹²². Aussi, les agents des finances publiques sont déliés du secret professionnel, « *vis-à-vis du juge d'instruction qui les interroge sur les faits faisant l'objet de la plainte* »⁹²³ régulièrement déposée par l'administration, mais également à l'égard du procureur de la République avec lequel ils peuvent échanger des informations couvertes par ce secret, y compris au cours d'une information judiciaire⁹²⁴.

689. Toutefois, il a été précédemment relevé que les magistrats ne disposent pas d'une spécialisation suffisante en matière de délinquance économique et financière, il est donc fort possible que ces pouvoirs ne soient que très peu utilisés par le juge d'instruction. De surcroît, il est possible de s'interroger sur le caractère pertinent des mesures de contrainte en matière de

⁹¹⁹ Le juge d'instruction peut ainsi : procéder à des perquisitions et saisies (CPP, art. 92 à 99) ; procéder à l'audition d'un suspect sous régime d'audition libre ou de garde à vue (CPP, art. 154), à un interrogatoire du suspect (CPP, art. 114) et à une confrontation avec la victime ou les témoins (CPP, art. 120) ; se transporter sur les lieux (CPP, art. 93) ; procéder à des réquisitions auprès « *de toute personne, de tout établissement ou organisme privé ou public ou de toute administration publique qui sont susceptibles de détenir des documents intéressant l'instruction* » (CPP, art. 99-3) ; recourir à des écoutes téléphoniques (CPP, art. 100 et s.) ; autoriser une géolocalisation (art 230-32 du CPP) ; ordonner des expertises (CPP, art. 156 et s.).

⁹²⁰ CPP, art. 122.

⁹²¹ DETRAZ S., « Impôts.- Procédure », *JCl. Lois pénales spéciales*, fasc. 50, § 286.

⁹²² LPF, art. L.141 A ; DETRAZ S., « Impôts.- Procédure », *JCl. Lois pénales spéciales*, fasc. 50, § 287.

⁹²³ LPF, art. L.142 ; DETRAZ S., « Impôts.- Procédure », *JCl. Lois pénales spéciales*, fasc. 50, § 287.

⁹²⁴ LPF, art. L. 142 A ; DETRAZ S., « Impôts.- Procédure », *JCl. Lois pénales spéciales*, fasc. 50, § 287.

fraude fiscale. En effet, au regard du poids économique de certaines personnes soupçonnées de fraude fiscale, il est peu probable que ces dernières aient le désir d'échapper à la justice.

690. En définitive, l'instruction préparatoire est inadaptée en raison de délais de procédure trop longs et du manque de spécialisation en la matière du juge d'instruction. L'administration fiscale peut depuis plus d'un siècle, intervenir à ce stade de la procédure en se constituant partie civile, lui permettant alors d'avoir un rôle indispensable à l'égard des magistrats.

B. Le rôle indispensable de l'administration fiscale comme partie intervenante

691. Aux termes des dispositions de 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* ».

692. La faculté de l'administration fiscale de se constituer partie civile n'est pas nouvelle puisque la loi du 29 mai 1922, réglant la procédure applicable en vue de la répression des dissimulations frauduleuses des bénéfices de guerre, autorisait déjà par son article 1^{er} que, l'Administration des Contributions directes se constitue partie civile dans le cas d'une information ouverte par application de l'article 20 de la loi du 1^{er} juillet 2016⁹²⁵. La Cour d'appel de Paris, dans un arrêt en date du 10 octobre 1923, avait alors jugé que l'intervention de l'administration « *a pour but, non de demander des réparations civiles, mais de permettre à l'administration de rester en contact avec les juges statuant exclusivement sur l'action publique, et de fournir tous documents et renseignements de nature à les éclairer, non seulement pour la prévention, mais aussi pour la défense* »⁹²⁶. L'administration était donc considérée « *plutôt comme une partie jointe à l'action publique* »⁹²⁷. Plus d'un siècle après, le rôle de l'administration fiscale lors du procès pénal n'a pas changé.

693. En effet, l'administration fiscale peut se constituer partie civile en matière de fraude fiscale, « *quelle que soit la nature de l'infraction et de l'impôt en cause, et donc notamment à*

⁹²⁵ CA, Paris, 9^e ch., 10 oct. 1923, *Gaz Pal*, 1923.2.571, note, *Gaz Pal*, 1923.2.573.

⁹²⁶ *Ibid.*; KLEIN G., *La répression de la fraude fiscale, étude sur le particularisme du droit pénal des impôts*, Thèse, Nancy, 1975, p. 529, n° 534 ; DE SAINT-LÉGER M., *L'articulation des procédures pénale et fiscale*, Thèse, Bordeaux, 2022, p. 139, n°157.

⁹²⁷ CA, Paris, 9^e ch., 10 oct. 1923, *Gaz Pal*, 1923.2.571, note, *Gaz Pal*, 1923.2.573.

*propos des délits des articles 1741 et 1743, 1^o, du Code général des impôts »*⁹²⁸, dès lors que l'information judiciaire a été ouverte sur dénonciation⁹²⁹ ou sur une plainte⁹³⁰ de l'administration⁹³¹. Cette faculté est en revanche exclue pour les délits de droit commun de nature fiscale tels que l'escroquerie à la TVA, le blanchiment de fraude fiscale, pour lesquels l'État peut se constituer partie civile en application des règles de droit commun⁹³².

694. S'agissant du fondement de l'action civile de l'administration fiscale, la chambre criminelle a précisé 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* »⁹³³, devenu l'article L. 232 du LPF. Par conséquent, l'administration fiscale « *n'a pas à justifier son intervention dans les termes du droit commun, au stade de l'instruction, en s'appuyant sur des circonstances qui permettraient au juge d'admettre comme possible l'existence d'un préjudice et la relation directe de celui-ci avec l'infraction poursuivie ; qu'il en résulte notamment que le fait pour le contrevenant de s'être acquitté de l'intégralité des sommes qui lui étaient réclamées est sans incidence sur la recevabilité de la constitution de partie civile de l'administration* »⁹³⁴.

695. L'administration fiscale ne pouvant pas mettre en mouvement l'action publique, la constitution de partie civile ne peut se faire que par voie d'intervention et non par voie d'action. La plainte avec constitution de partie civile est alors impossible.

696. L'administration peut se constituer partie civile à tout moment de l'instruction⁹³⁵. Et si elle n'intervient pas au cours de l'instruction, elle peut toujours, conformément aux dispositions de l'article 418 du CPP⁹³⁶, se constituer partie civile devant le tribunal correctionnel

⁹²⁸ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 737, n° 1639.

⁹²⁹ LPF, L. 228, I.

⁹³⁰ LPF, L. 228, II.

⁹³¹ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 737, n° 1640.

⁹³² CPP, art. 2.

⁹³³ Cass. crim., 16 avr. 1970, n° 68-92.344 : Bull. crim. n° 132.

⁹³⁴ Cass. Crim., 25 mars 1980.

⁹³⁵ CPP, art. 87.

⁹³⁶ LOPEZ C., *Droit pénal fiscal*, Paris, LGDJ, coll. Systèmes, 1^{er} éd., 2012, p. 171.

préalablement saisi, « *soit par citation directe du procureur de la République, soit par ordonnance de renvoi* »⁹³⁷.

697. La chambre criminelle a récemment jugé que l'administration fiscale pouvait également se constituer partie civile pour la première fois en cause d'appel⁹³⁸.

698. Si en droit commun, l'action civile tend « *à obtenir des juridictions la fixation du préjudice subi et l'allocation d'une réparation pécuniaire* »⁹³⁹, la nature de l'action civile de l'administration est particulière puisque la constitution de partie civile de cette dernière « *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* »⁹⁴⁰.

699. L'administration fiscale a toutefois, « *le droit de solliciter du juge d'instruction l'accomplissement d'actes d'information utiles à la manifestation de la vérité* »⁹⁴¹, d'agir en nullité devant la chambre de l'instruction⁹⁴², de « *produire les éléments de preuve qu'elle détient et qui n'avaient pas déjà été communiqués au procureur de la République* »⁹⁴³, ou encore de solliciter la solidarité fiscale prévue aux dispositions de l'article 1745 du CGI, permettant lorsque le débiteur principal des impositions est une personne morale, que les prévenus soient condamnés au paiement solidaire des impositions fraudées et des pénalités fiscales⁹⁴⁴. L'administration fiscale n'a pas la qualité de partie poursuivante, mais doit comme le procureur de la République, en vertu de l'article L. 227 du LPF, apporter la preuve du caractère intentionnel de la soustraction à l'impôt.

⁹³⁷ Cass. crim., 20 mai 1985, n° 84-92.585 : Bull. crim. n° 191, « *qu'en effet, si l'article l. 232 du livre des procédures fiscales, invoqué par le prévenu, permet la constitution de partie civile de l'administration des impôts devant le juge d'instruction, lorsque le ministère public a choisi de requérir l'ouverture d'une information judiciaire, et s'il exclut ainsi la possibilité, pour cette administration, de mettre elle-même l'action publique en mouvement, en revanche ce texte ne fait pas obstacle au droit que l'article 418 du code de procédure pénale accorde à celui qui se prétend lésé par un délit, de se constituer partie civile devant la juridiction répressive préalablement saisie, soit par citation directe du procureur de la République, soit par ordonnance de renvoi* ».

⁹³⁸ Cass. crim., 8 nov. 2017, n° 17-82.968 : JurisData n° 2017-022202.

⁹³⁹ LOPEZ C., *Droit pénal fiscal*, Paris, LGDJ, coll. Systèmes, 1^{er} éd., 2012, p. 171.

⁹⁴⁰ Cass. crim. 17 avril 1989, n° 88-81189, *Azira*.

⁹⁴¹ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 738, n° 1645 ; CPP, art. 81, 82-1 et 89-1, al. 1^{er}.

⁹⁴² CPP, art. 173, al. 3.

⁹⁴³ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 738, n° 1645.

⁹⁴⁴ La solidarité, prévue à l'article 1745 du Code général des impôts, ne peut être prononcée par les juridictions répressives qu'à la requête de l'administration fiscale (Cass. crim., 18 sept. 2002, n° 01-87.824 ; Cass. crim. 15 juin 2005, 04-86.254).

700. Ainsi, la doctrine administrative a précisé alors que *« l'intervention de l'administration en qualité de partie civile a pour principal intérêt de lui permettre d'être présente à tous les stades de la procédure, de fournir tous documents et renseignements de nature à éclairer les magistrats, de répondre aux arguments injustifiés des personnes poursuivies, de s'opposer à leurs manœuvres dilatoires et, d'une façon générale, de provoquer les mesures les plus efficaces pour la répression du délit. Son rôle s'apparente en fait à celui d'une partie jointe au ministère public »*⁹⁴⁵. Cette doctrine administrative précitée fait alors bien écho à la jurisprudence ancienne de 1923⁹⁴⁶.

701. Stéphane Detraz a récemment qualifié l'Administration de *« partie civile « publique » »* et va jusqu'à considérer que *« le contribuable est confronté, à deux « parquets », l'un ordinaire (le ministère public), l'autre « spécialisé » (l'Administration fiscale), à l'occasion d'une procédure pénale judiciaire présentant un caractère administratif accusé »*⁹⁴⁷.

702. L'intervention de l'administration fiscale, à ce stade de la procédure, permet donc de faciliter le traitement des dossiers présentant un degré important de complexité, en mettant au service des magistrats sa maîtrise de la matière fiscale.

703. Les magistrats ne disposant pas d'une spécialisation suffisante en la matière, l'intervention de l'administration est alors indispensable mais n'est pas suffisante pour que, davantage d'affaires fassent l'objet d'une condamnation pour fraude fiscale aggravée.

704. L'ouverture d'une instruction préparatoire ne permet donc pas au juge d'instruction de caractériser la circonstance aggravante du délit de fraude fiscale et de renvoyer devant le tribunal correctionnel la totalité du réseau de fraude.

II. La saisine immédiate de la juridiction de jugement dans la majorité des cas

705. Si l'affaire est immédiatement en état d'être soumise à la juridiction de jugement, comme c'est souvent le cas en pratique, le procureur de la République saisit directement la

⁹⁴⁵ BOI-CF-INF-40-10-10-20 § 250.

⁹⁴⁶ CA, Paris, 9^e ch., 10 oct. 1923, *Gaz Pal*, 1923.2.571, note, *Gaz Pal*, 1923.2.573.

⁹⁴⁷ 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 ? », *RSC*, 2019, p. 48.

juridiction compétente, sans requérir l'ouverture d'une information judiciaire, en recourant « soit au mode de poursuite classique que constitue la citation directe »⁹⁴⁸, soit au mode de poursuites dit rapide que constitue la CRPC⁹⁴⁹.

706. Le parquet privilégie l'utilisation de la citation directe en cas de dossiers simples ne présentant pas de difficulté particulière, ou de dossiers plus complexes, suffisamment étayés par l'administration fiscale (A).

707. La CRPC, s'applique uniquement à tous les délits punis à titre principal d'une peine d'amende ou d'une peine d'emprisonnement d'une durée inférieure ou égale à cinq ans, et à l'égard tant des personnes physiques que morales, reconnaissant les faits reprochés. Le parquet recourt à cette procédure dans le cadre d'affaires simples et en état d'être jugées (B).

A. La citation directe

708. Le procureur de la République peut, à l'issue d'une enquête préliminaire, saisir directement le tribunal correctionnel par une citation directe⁹⁵⁰ et « *déférer à la juridiction correctionnelle les personnes contre lesquelles il estime devoir exercer l'action publique à raison du ou des délits dénoncés* »⁹⁵¹.

709. La citation directe est alors un acte d'huissier qui met en mouvement l'action publique et saisit la juridiction de jugement. La saisine du tribunal correctionnel clôt alors l'enquête⁹⁵². La citation peut être utilisée « *pour tous les délits, quels que soient la nature et le quantum de la peine (...) dès lors, évidemment, que la ou les personnes susceptibles d'en être l'auteur sont identifiées (CPP, art. 390 et 533)* »⁹⁵³.

710. S'agissant des mentions exigées sur la citation, aux termes des dispositions de l'article 551 du CPP, « *la citation énonce le fait poursuivi et vise le texte de loi qui le réprime* ». La

⁹⁴⁸ DESPORTES F., LAZERGES-COUSQUER L., *Traité de procédure pénale*, Paris, Économica, coll. Corpus droit privé, 4^{ème} éd., 2015, p. 793, n° 1146.

⁹⁴⁹ *Ibid.*

⁹⁵⁰ CPP, art. 388.

⁹⁵¹ Cass. crim., 4 janv. 1988, n° 86-92.257 : Dr. fisc. 1988, n° 28, comm. 1481.

⁹⁵² BETCH M., « Contentieux pénal. – Procédure pénale », *JCI Procédures fiscales*, fasc. 721, § 24.

⁹⁵³ GUINCHARD S., BUISSON J., *Procédure pénale*, Paris, LexisNexis, coll. Manuels, 16^e éd., 2023, p. 1053, n° 1820.

chambre criminelle a eu, à ce sujet, l'occasion de préciser que dès lors qu'il « *appartient uniquement aux juridictions correctionnelles de statuer sur la constitution de l'infraction pénale et non sur le montant des impôts fraudés, (...) la citation n'a pas à préciser le montant des droits éludés* »⁹⁵⁴. En outre, la chambre criminelle a jugé que l'obligation d'énoncer le fait poursuivi n'impose pas « *d'identifier dans la citation, l'organe ou le représentant ayant commis l'infraction pour le compte de la personne morale poursuivie* »⁹⁵⁵.

711. Par ailleurs, Martine Betch a indiqué que « *le ministère de la Justice recommande l'utilisation de la procédure de citation directe devant le tribunal correctionnel pour des dossiers ne présentant pas de difficultés particulières, notamment lorsque la preuve des infractions résulte d'éléments matériels incontestables, tels le défaut de déclaration ou l'existence d'une comptabilité occulte, et que leur auteur, parfaitement identifié, n'a bénéficié d'aucune complicité* »⁹⁵⁶. Or, la majorité des dossiers transmis au parquet sont des cas de dénonciations obligatoires ainsi que des plaintes sur avis conforme de la CIF, et sont principalement voire exclusivement constitués par l'administration fiscale. Il s'agit donc de dossiers solides sur le plan technique pour lesquels la procédure de citation directe est alors recommandée.

712. La procédure de citation directe est également privilégiée pour les affaires les plus complexes, « *notamment par le Parquet national financier, dès lors que le dossier de l'administration fiscale est très bien étayé comme reposant sur les éléments de preuve utilisés par les vérificateurs fiscaux pour engager la procédure de rectification des impositions du contribuable poursuivi* »⁹⁵⁷. Le rôle de l'administration fiscale dans la constitution des dossiers les plus complexes est donc crucial pour permettre une saisine directe de la juridiction de jugement par le ministère public.

713. Très peu de dossiers de fraude fiscale aggravée sont renvoyés devant la juridiction de jugement car ni l'administration fiscale ni l'autorité judiciaire n'arrivent à détecter ce type de délit.

⁹⁵⁴ Cass. crim., 20 mai 2015, n° 14-80.410 : JurisData n° 2015-011802 ; BETCH M., « Contentieux pénal. – Procédure pénale », *JCI Procédures fiscales*, fasc. 721, § 26.

⁹⁵⁵ Cass. crim., 24 mai 2005, n° 04-86.813 : JurisData n° 2005-028781 ; Bull. crim. n° 154.

⁹⁵⁶ BETCH M., « Contentieux pénal. – Procédure pénale », *JCI Procédures fiscales*, fasc. 721, § 23.

⁹⁵⁷ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 694, n° 1571.

B. L'application limitée de la CRPC

714. La procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC)⁹⁵⁸, autrement appelée procédure de « *plaider coupable* » d'inspiration anglo-saxonne⁹⁵⁹, a été instituée par la loi Perben II du 9 mars 2004⁹⁶⁰, et permet, à la personne qui reconnaît les faits reprochés et accepte d'exécuter les peines proposées par le procureur de la République, d'éviter un procès.

715. À l'origine, cette procédure ne s'appliquait pas, conformément aux anciennes dispositions de l'article 495-16 du CPP⁹⁶¹, aux « *délits dont la procédure de poursuite est prévue par une loi spéciale* », tels que les délits de fraude fiscale dont les règles de poursuites relèvent du Livre de procédures fiscales.

716. Ce n'est qu'à partir de la loi du 23 octobre 2018 que la procédure de CRPC a été étendue à la fraude fiscale. Le procureur de la République peut recourir à cette procédure, d'office ou à la demande de l'intéressé ou de son avocat.

717. S'agissant des mises en cause susceptibles de CRPC, cette procédure s'applique d'une part, à l'égard tant des personnes physiques que des personnes morales contrairement à la CJIP, et d'autre part, à l'égard des personnes qui comparaissent devant le procureur de la République⁹⁶², des personnes antérieurement poursuivies par la voie de citation directe⁹⁶³, mais aussi des personnes mises en examen pour un délit, qui ont reconnu les faits, accepté la qualification pénale retenue et le renvoi de l'affaire devant le procureur, par une ordonnance du juge d'instruction aux fins de mise en œuvre d'une telle procédure⁹⁶⁴. Dans ce dernier cas, la CRPC est mise en œuvre postérieurement à l'ouverture d'une information judiciaire.

⁹⁵⁸ CPP, art. 495-7 à 495-16.

⁹⁵⁹ GUINCHARD S., BUISSON J., *Procédure pénale*, Paris, LexisNexis, coll. Manuels, 16^e éd., 2023, p. 1041, n° 1787.

⁹⁶⁰ Loi n° 2004-204 du 9 mars 2004 portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité, JORF n° 59 du 10 mars 2004.

⁹⁶¹ CPP, art. 495-16, créé par l'article 137 de la loi n° 2004-204 du 9 mars 2004.

⁹⁶² CPP, art. 495-7.

⁹⁶³ CPP, art. 495-7, in fine.

⁹⁶⁴ CPP, art. 180-1 ; GUINCHARD S., BUISSON J., *op.cit.*, p. 1043, n° 1789.

718. Concernant les délits pouvant faire l'objet d'une CRPC, cette procédure s'applique à « *tous les délits* »⁹⁶⁵ punis à titre principal d'une peine d'amende ou d'une peine d'emprisonnement d'une durée inférieure ou égale à cinq ans, tels que les délits de fraude fiscale depuis la loi du 23 octobre 2018, à l'exclusion des délits de fraude fiscale aggravée et d'escroquerie à la TVA aggravée qui sont punis d'une peine d'emprisonnement supérieure à cinq ans.

719. La circulaire d'application du ministère de la Justice du 2 septembre 2004 a précisé que la CRPC est « *destinée à être mise en œuvre dans le cadre du traitement en temps réel des procédures en cas de faits simples et reconnus, pour lesquels le prévenu est prêt à assumer une sanction dès lors qu'elle intervient rapidement* »⁹⁶⁶, et « *doit permettre une meilleure régulation des flux pénaux, en mettant à la disposition des juridictions correctionnelles plus de temps pour se consacrer à l'examen des procédures les plus complexes* »⁹⁶⁷.

720. En effet, celle-ci s'applique aux affaires simples et « *en état d'être jugées, et qui, s'il n'avait pas été recouru à la CRPC, auraient pu être immédiatement examinées par le tribunal correctionnel, sans qu'il soit nécessaire de recourir à une instruction ou de procéder à un complément d'enquête* »⁹⁶⁸. En outre, dans l'affaire susceptible d'une CRPC, il doit exister une certaine prévisibilité de la sanction, « *il doit donc en pratique s'agir de faits qui, même s'ils ne relèvent pas nécessairement d'un contentieux de masse, sont poursuivis de façon suffisamment fréquente devant le tribunal correctionnel, et pour lesquels il existe une jurisprudence relativement établie* »⁹⁶⁹. Enfin, l'affaire ne doit pas justifier une audience devant le tribunal correctionnel, « *tel peut être le cas non seulement en raison de la complexité des faits (...), mais également parce qu'au regard de l'intérêt de la société, la nature des faits rend opportun la saisine du tribunal correctionnel* »⁹⁷⁰.

721. Aussi, la circulaire du 4 octobre 2021 a précisé que la CRPC peut être utilisée « *quels que soient les montants fraudés* »⁹⁷¹.

⁹⁶⁵ CPP, art. 495-7.

⁹⁶⁶ Circ., 2 sept. 2004, NOR : JUSD0430176C, Présentation des dispositions de la loi n° 2004-204 du 9 mars 2004 portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité relatives à la procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité.

⁹⁶⁷ *Ibid.*

⁹⁶⁸ *Ibid.*, « 1.2.2.2. Affaire simple et en état d'être jugée ».

⁹⁶⁹ *Ibid.*, « 1.2.2.3. Affaire dans laquelle il existe une certaine prévisibilité de la sanction ».

⁹⁷⁰ *Ibid.*, « 1.2.2.4. Affaire ne justifiant pas une audience devant le tribunal correctionnel ».

⁹⁷¹ Circ., 4 oct. 2021, NOR : JUSD2129778C, Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, p. 10.

722. En matière de fraude fiscale, la mise en œuvre de la CRPC est subordonnée aux formalités administratives préalables prévues aux dispositions du I et du II de l'article L. 228 du LPF. Si le parquet décide de mettre en œuvre une telle procédure, il doit choisir la peine que l'intéressé devra exécuter en application des dispositions de l'article 495-8 du CPP⁹⁷².

723. En cas d'acceptation de la peine proposée, l'intéressé est aussitôt présenté devant le président du tribunal judiciaire qui est saisi par le procureur de la République d'une requête en homologation⁹⁷³. Après vérification de la réalité des faits et leur qualification, de la reconnaissance par la personne des faits et de la peine, le président du tribunal judiciaire statue le jour même de la saisie par le procureur et décide ou non d'homologuer la peine proposée par le procureur de la République⁹⁷⁴.

724. Dans l'hypothèse d'une homologation de la peine proposée, l'ordonnance a les effets d'un jugement de condamnation, et est immédiatement exécutoire⁹⁷⁵.

725. En cas de non-acceptation de la peine proposée ou d'une ordonnance de refus d'homologation du président du tribunal judiciaire, le procureur de la République saisit, sauf élément nouveau, le tribunal correctionnel par voie de citation directe ou requiert l'ouverture d'une information⁹⁷⁶.

⁹⁷² Pour plus de précisions, v. *infra*, n° 1268.

⁹⁷³ CPP, art. 495-9.

⁹⁷⁴ *Ibid.*

⁹⁷⁵ CPP, art. 495-11.

⁹⁷⁶ CPP, art. 495-12.

CONCLUSION DU CHAPITRE I

726. Une fois la dénonciation ou la plainte déposée par l'administration fiscale, le parquet apprécie la suite à donner à celle-ci, conformément aux dispositions de l'article 40-1 du CPP. Il rend alors une décision d'orientation qui a souvent lieu à l'issue d'une enquête pénale, et qui en matière fiscale est nécessairement influencée par le travail de l'administration fiscale.

727. En effet, la décision du parquet dépend nécessairement de la teneur du dossier. Or, l'administration fiscale sélectionne préalablement aux poursuites les dossiers à profil pénal et constitue dans la majorité des cas, principalement voire exclusivement les dossiers de fraude fiscale étant donné le rôle passif en la matière des autorités pénales en charge de l'enquête. Par conséquent, grâce à l'intervention de l'administration fiscale dans la phase de détection de la fraude et de sa maîtrise de la technicité fiscale, le parquet décide seulement dans des cas très limités de classer sans suite l'affaire en matière de fraude fiscale.

728. Le renforcement du rôle de l'administration dans la détection de certains délits de droit commun de nature fiscale⁹⁷⁷ réduira donc probablement le nombre d'affaires classées sans suite pour ces délits. Il a toutefois été relevé que, l'analyse des différents types et motifs de classements sans suite des affaires pénales fiscales pour lesquelles l'administration fiscale intervient dans la phase de détection, est limitée en raison de l'absence de statistique publiée en la matière. La publication de ces chiffres permettrait pourtant de mieux appréhender la sélection des dossiers par l'administration et de mesurer l'impact de la loi du 23 octobre 2018 sur celle-ci.

729. Dans la majorité des cas⁹⁷⁸, grâce au travail effectué par l'administration, le parquet décide au contraire, qu'il est opportun de prescrire une réponse pénale. Il engage alors

⁹⁷⁷ V. *supra*, p. 154 et s.

⁹⁷⁸ En 2018, le taux de réponse pénale s'élevait à 91,8 % des cas, Cour des comptes, Rapport, *La fraude aux prélèvements obligatoires*, 2019, p. 121.

généralement les poursuites en matière de fraude fiscale et met donc en œuvre très rarement une alternative aux poursuites⁹⁷⁹.

730. Ce constat n'est pas surprenant. En effet, tout d'abord, il résulte de l'analyse ci-dessus, que l'arsenal des alternatives réparatrices est inadapté dans la mesure où seules les fraudes fiscales les plus graves sont transmises au parquet nécessitant donc à tout le moins, une mesure sanctionnatrice et non réparatrice de la personne impliquée.

731. En outre, pour la majorité des dossiers à profil pénal issus de la sélection préalable de l'administration⁹⁸⁰, l'arsenal des alternatives punitives apparaît incomplet. En effet, pour ces dossiers où la durée de la peine d'emprisonnement est inférieure ou égale à 5 ans, les personnes physiques et morales disposent d'une alternative punitrice qu'est la composition pénale⁹⁸¹, présentant toutefois plusieurs inconvénients, à savoir la reconnaissance des faits par son auteur et l'inscription de la mesure une fois exécutée, au bulletin n° 1 du casier judiciaire⁹⁸².

732. Seules les personnes morales peuvent bénéficier d'une autre alternative punitrice qu'est la CJIP leur permettant, d'échapper à un jugement de condamnation emportant déclaration de culpabilité et à la mention de la CJIP au bulletin n°1 du casier judiciaire, en acceptant notamment de payer une amende d'intérêt public. La CJIP doit être envisagée par le parquet en priorité dans des dossiers à fort enjeu financier⁹⁸³ et a pour particularité d'être conditionnée au règlement préalable ou concomitant de la situation fiscale de la personne morale.

733. En cas d'échec de la composition pénale ou de la CJIP de l'intéressé, seul l'engagement des poursuites est alors envisageable⁹⁸⁴. Ainsi, le parquet peut, sous réserve que le dossier soit en état d'être jugé, saisir la juridiction de jugement par citation directe ou recourir à une CRPC. Si des investigations complémentaires sont nécessaires (ce qui n'est pas souvent le cas), le parquet peut requérir l'ouverture d'une information judiciaire.

⁹⁷⁹ Ministère de la Justice, *Infostat justice*, « Infractions économiques et financières : leur traitement judiciaire en 2016 et 2017 », mai 2019, n° 169, p. 2, en matière de fraude fiscale, 90 % des auteurs ont fait l'objet d'un engagement des poursuites par le parquet en 2016 et 2017, et 10 % ont fait l'objet d'une mesure alternative.

⁹⁸⁰ Sont visés les délits de fraude fiscale punis d'une peine d'emprisonnement dont la durée est inférieure ou égale à 5 ans.

⁹⁸¹ Pour rappel, la composition pénale s'applique pour les délits punis d'une peine d'emprisonnement d'une durée inférieure ou égale à 5 ans tels que la fraude fiscale simple, à l'exclusion de la fraude fiscale aggravée.

⁹⁸² CPP, art. 41-2, al. 32.

⁹⁸³ Circ., 4 oct. 2021, NOR : JUSD2129778C, Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, p. 11.

⁹⁸⁴ CPP, art. 41-2.

734. Aussi, l'administration a le droit de se constituer partie civile. Son rôle s'apparente à celui d'une partie jointe au ministère public⁹⁸⁵. Cette faculté permet à « *l'administration de rester en contact avec les juges statuant exclusivement sur l'action publique, et de fournir tous documents et renseignements de nature à les éclairer* »⁹⁸⁶. Dans le rapport d'information sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales de 2022, il est précisé que dans les cas de dénonciation obligatoire, « *la DGFIP ne se porte pas systématiquement partie civile* »⁹⁸⁷.

735. Toutefois, il convient de s'interroger, en définitive, sur l'efficacité du procès pénal et sa nécessité ⁹⁸⁸. Ne faudrait-il pas plutôt que d'engager les poursuites (comme c'est majoritairement le cas), aménager la composition pénale afin que les personnes physiques et les personnes morales (pour les dossiers dont les enjeux financiers sont de moindre importance que lors d'une CJIP) puissent éviter le procès pénal en acceptant de payer une amende dont le montant pourrait excéder le montant maximum de l'amende encourue, sans qu'il y ait de déclaration de culpabilité à l'encontre de la personne mise en cause s'inspirant de la CJIP⁹⁸⁹ ? À l'instar de la CJIP, d'autres mesures entachant la réputation de l'intéressé pourront en revanche être mises en place.

736. S'agissant des délits punis d'une peine d'emprisonnement dont la durée est supérieure à 5 ans, il ressort également des développements ci-dessus, qu'il n'existe pas d'alternative punitive pour les personnes physiques ayant commis ces délits. La CJIP visant tous les délits de fraude fiscale et leur blanchiment dont ceux punis d'une peine d'emprisonnement avec une durée supérieure à 5 ans, s'applique en effet uniquement à l'égard des personnes morales.

737. En cas d'engagement des poursuites, il faut relever que la CRPC ne s'applique pas aux délits punis d'une peine d'emprisonnement dont la durée est supérieure à 5 ans. Si le dossier est en état d'être jugé, la citation directe est envisageable. En effet, celle-ci est alors privilégiée pour les dossiers simples ne présentant pas de difficulté particulière ou les dossiers complexes, suffisamment étayés par l'administration fiscale. Toutefois, il a été relevé que l'administration

⁹⁸⁵ BOI-CF-INF-40-10-10-20 § 250.

⁹⁸⁶ CA, Paris, 9^e ch., 10 oct. 1923, *Gaz Pal*, 1923.2.571, note, *Gaz Pal*, 1923.2.573.

⁹⁸⁷ HUSSON J.F., Rapport d'information Sénat n° 72, *sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*, 2022, p. 66.

⁹⁸⁸ V. *infra*, p. 357 et s.

⁹⁸⁹ V. *supra*, n° 664 et s.

fiscale comme l'autorité judiciaire ne détectaient que rarement les délits de fraude fiscale aggravée.

738. En cas d'ouverture d'une information judiciaire, il a également été constaté que le juge d'instruction analysait dans la grande majorité des cas que des fraudes fiscales simples.

739. Ainsi, dans la perspective d'une amélioration de la détection de la fraude fiscale aggravée en France, il est souhaitable que les personnes physiques puissent recourir à une alternative aux poursuites dite punitive en étendant par exemple, la CJIP aux personnes physiques. Et en cas d'engagement des poursuites, il est indispensable que les magistrats, bien qu'aidés par l'administration fiscale, soient formés en la matière afin de juger les personnes impliquées dans des affaires de fraude fiscale aggravée.

CHAPITRE II : LA DÉCISION DU JUGE PÉNAL LARGEMENT INFLUENCÉE PAR LA POSITION DE L'ADMINISTRATION ET DU JUGE DE L'IMPÔT

740. Lorsque le juge pénal est saisi directement par le ministère public ou par renvoi de la juridiction d'instruction, il est tenu de statuer sur l'action publique et l'action civile, en examinant la validité de la procédure antérieure⁹⁹⁰ avant de s'assurer de l'existence de l'infraction et de déterminer la responsabilité du prévenu et la peine associée. Or dans cette perspective, si aux termes des articles 384 et 427 du Code de procédure pénale, le juge pénal conserve plénitude de juridiction et décide d'après son intime conviction, il résulte de l'analyse ci-après que, la décision du juge pénal est largement influencée par la position de l'administration et du juge de l'impôt.

741. Pour s'en convaincre, les procédures fiscale et pénale pouvant se succéder dans le temps ou se dérouler simultanément, il convient de s'interroger sur leur articulation, afin d'analyser la prise de décision du juge pénal et d'identifier les éventuelles sources d'influence exercées sur ce dernier.

742. Les rapports entre les deux procédures fiscale et pénale sont alors gouvernés par un principe prétorien, celui de l'indépendance des procédures fiscale et pénale⁹⁹¹. Ce principe se

⁹⁹⁰ Cass. crim., 13 sept. 2023, n° 22-82.288, la chambre criminelle s'est prononcée pour la première fois sur la procédure de dénonciation obligatoire et a jugé qu'en cas de saisie de la juridiction de jugement d'une demande d'annulation des poursuites tirée du non-respect des critères légaux pour procéder à la dénonciation obligatoire, le juge pénal doit être en mesure, à partir des pièces de la procédure et de celles qui lui sont soumises par les parties, de s'assurer que les conditions tenant au montant des droits élundés et aux majorations appliquées telles qu'appréciées au stade de la mise en recouvrement sont réunies.

⁹⁹¹ V. sur le sujet, DEBOISSY F., « Retour sur un principe controversé : l'indépendance des procédures pénale et fiscale », *Dr. fisc.*, 2014, n° 51-52, étude 692 ; GUTMANN D., « La véritable signification de l'indépendance des procédures fiscale et pénale », *FR 6/11*, inf. 23, p. 29 ; JOANNARD-LARDANT E., « Indépendance des procédures *versus* autorité de la chose jugée : vers un nouvel équilibre ? », *Dr. fisc.*, 2023, n° 30-34, comm. 262 ; MEIER E., TORLET R., « L'indépendance des procédures fiscale et pénale, ou quand un train peut en cacher un autre », *Dr. fisc.*, 2012, n° 42, comm. 488 ; BOUSTA R., « De la créativité du juge fiscal : l'exemple de l'indépendance des procédures fiscale et pénale », *Dr. fisc.*, 2011, n° 16, 310 ; SIERACZEK M., « L'indépendance des procédures pénale et fiscale : un principe prétorien contestable », *Dr. fisc.*, 2007, n° 50, 1039 ; PHILIP P., « Le principe d'indépendance des procédures en matière fiscale », *Dr. fisc.*, 2004, n° 21, 23 ; GOULARD G., « L'indépendance des procédures : retour à un principe traditionnel », *RJF*, 1996, p. 2 ; AYRAULT L., *Le contrôle*

fonde, sur la différence de leur objet et de leur nature⁹⁹². Ainsi que l'a relevé Florence Deboissy, « les juges ont déduit de cette différence de nature et d'objet que les deux procédures se poursuivent en parallèle, à leur rythme propre, sans que les résultats de l'une n'aient à être pris en compte par l'autre »⁹⁹³.

743. Toutefois, à la lecture des développements ci-après, l'application du principe de l'indépendance des procédures fiscale et pénale apparaît complexe en raison d'une part, de son interprétation qui diffère selon que celle-ci relève de la chambre criminelle ou du Conseil d'État, et d'autre part, de sa portée limitée en pratique, eu égard aux rôles déterminants de l'administration fiscale et du juge de l'impôt en la matière (section I). Par ailleurs, face aux risques de contrariété entre les décisions fiscale et pénale résultant de ce principe, plusieurs aménagements ont été portés au principe (section II).

Section I : L'application complexe du principe de l'indépendance des procédures fiscale et pénale

744. Selon la jurisprudence traditionnelle de la chambre criminelle de la Cour de cassation, le juge pénal est libre de statuer sans tenir compte de la décision du juge de l'impôt, quel que soit l'ordre d'intervention entre les deux juges. Toutefois, il apparaît dans les développements ci-après, que cette autonomie décisionnelle du juge pénal n'est en réalité qu'apparente (paragraphe I).

745. Par ailleurs, à la lumière de la jurisprudence constante du Conseil d'État, le juge de l'impôt est lié par ce qui a été tranché au fond par le juge pénal. Pourtant, il ressort des développements ci-après, que le juge de l'impôt préserve dans la majorité des cas son

juridictionnel de la régularité de la procédure d'imposition, Thèse, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2004, n° 513 et s.

⁹⁹² Conformément à la jurisprudence constante de la chambre criminelle de la Cour de cassation, « les poursuites pénales instaurées sur la base de l'article 1741 du CGI et la procédure administrative tendant à la fixation de l'assiette et de l'étendue des impositions sont par leur nature et leur objet différentes et indépendantes l'une de l'autre », Cass. crim., 16 mai 1968, n° 68-90.871 ; Cass. crim., 9 avr. 1970, n° 68-92.282 ; Cass. crim., 4 juin 1970, n° 69- 93.414 ; Cass. crim., 12 mai 1976, n° 75-91.792, *Lecomte* ; Cass. crim., 5 juill. 1976, n° 75-93.347 ; Cass. crim., 4 sept. 2002, n° 01-85.598 ; Cass. crim., 11 janv. 2006, n° 05-82.674 ; Cass. crim., 13 juin 2012, n° 11-84.092 ; Cass. crim., 13 juin 2012, n° 11-86.163 ; En présence de l'article 1835 du CGI, Cass. crim., 12 févr. 1958 : Bull. crim., n° 147 ; Cass. crim., 24 mai 1967, n° 63-92.376 ; DE SAINT-LÉGER M., *L'articulation des procédures pénale et fiscale*, Thèse, Bordeaux, 2022, 506 p.

⁹⁹³ DEBOISSY F., « Retour sur un principe controversé : l'indépendance des procédures pénale et fiscale », *Dr. fisc.*, 2014, n° 51-52, étude 692, § 1.

autonomie décisionnelle (paragraphe II). Pour ces raisons détaillées ci-après, l'application du principe de l'indépendance des procédures fiscale et pénale est ainsi complexe à appréhender.

Paragraphe I : L'autonomie décisionnelle apparente du juge pénal

746. S'il résulte de la jurisprudence traditionnelle de la Cour de cassation que, le juge pénal est libre de statuer sans tenir compte de la décision du juge de l'impôt, quel que soit l'ordre d'intervention entre les deux juges (I), il ressort de la pratique que, le juge répressif est en réalité tributaire des constatations et appréciations de l'administration ou du juge de l'impôt (II). L'autonomie décisionnelle du juge pénal n'est ainsi qu'apparente.

I. La traditionnelle autonomie décisionnelle du juge pénal

747. Il ressort de la jurisprudence traditionnelle de la chambre criminelle que le juge pénal statue librement sans tenir compte de la décision du juge de l'impôt, quel que soit l'ordre d'intervention entre les deux juges.

748. En effet, dans l'hypothèse où le juge de l'impôt statue en premier, sa décision n'a pas l'autorité de la chose jugée à l'égard du juge répressif (A). Dans l'hypothèse inverse (où le juge de l'impôt statue en dernier), le recours en révision de la décision pénale est par principe prohibé (B), sauf en cas de décision définitive du juge de l'impôt déchargeant pour un motif de fond le contribuable⁹⁹⁴.

A. L'absence d'autorité de la chose jugée au fiscal sur le pénal

749. Selon la jurisprudence constante de la chambre criminelle de la Cour de cassation, il résulte du principe de l'indépendance des procédures fiscale et pénale que, la décision de la juridiction administrative n'a pas l'autorité de chose jugée à l'égard du juge répressif⁹⁹⁵.

⁹⁹⁴ V. *infra*, p. 251 et s.

⁹⁹⁵ Cass. crim., 13 juin 2012, n° 11-84.092 ; Cass. crim., 5 nov. 2003, n° 03-80.398 ; Cass. crim., 2 oct. 2002, n° 01-87.886 ; Cass. crim., 30 juin 1999, n° 98-84.396, « *en raison de l'indépendance existant entre la poursuite pénale fondée sur l'article 1741 du Code général des impôts et la procédure administrative tendant à la fixation de l'assiette ou de l'étendue des impositions fiscales, ainsi que de leur différence de nature et d'objet, la décision de la juridiction administrative n'a pas l'autorité de chose jugée à l'égard du juge répressif* » ; Cass. crim., 20 juin 1983, n° 82-92.593 : Bull. crim. n° 189 ; Cass. crim., 21 juill. 1982, inédit, pourvoi c/ CA Paris, 10 déc. 1980 ; Cass. crim., 1^{er} oct. 1979, n° 78-93.884 : Bull. crim. n° 264 ; Cass. crim., 5 juill. 1976, n° 75-93.347 : Bull. crim.

Florence Deboissy a précisé que « *cette solution est fondée sur le principe de plénitude de juridiction du juge répressif, gardien des libertés individuelles* »⁹⁹⁶ dans la mesure où ce dernier « *statuant en fonction de son intime conviction, il ne saurait renoncer au profit du juge de l'impôt à exercer son pouvoir propre d'appréciation des éléments constitutifs de l'infraction* »⁹⁹⁷.

750. L'absence d'autorité de la chose jugée au fiscal sur le pénal emporte alors des conséquences sur la décision prise par le juge répressif. En effet, la chambre criminelle a, par sa jurisprudence traditionnelle, jugé que le juge pénal n'est pas lié par la décision du juge de l'impôt (1), et qu'il lui est interdit de surseoir à statuer dans l'attente de la décision du juge de l'impôt (2).

1. L'absence d'incidence de la décision du juge de l'impôt

751. En application du principe de l'indépendance des procédures fiscale et pénale, la décision du juge de l'impôt n'ayant pas au pénal l'autorité de la chose jugée, le juge répressif n'est pas lié par la décision du juge de l'impôt et peut donc statuer quel que soit le sens de la décision de ce dernier⁹⁹⁸.

752. Le juge de l'impôt peut alors se prononcer aussi bien sur des questions de soumission de l'impôt, de validité de la procédure fiscale ou encore d'application des pénalités fiscales, le juge répressif ne sera pas davantage lié par la décision du juge de l'impôt⁹⁹⁹.

753. Ainsi, s'agissant de la soumission de l'impôt, la chambre criminelle a jugé que le juge répressif n'est pas tenu de considérer « *que l'impôt est applicable du seul fait que le juge de l'impôt a statué en ce sens* »¹⁰⁰⁰. À l'inverse, il a été jugé que « *la décision administrative (...) ne s'impose pas aux juridictions correctionnelles, qui ne sauraient être tenues d'en déduire que*

n° 246 ; Cass. crim., 4 juin 1970, n° 69-93.414 : Bull. crim., n° 186 ; Cass. crim., 9 avr. 1970, n° 68-92.282 : Bull. crim., n° 114.

⁹⁹⁶ DEBOISSY F., « Retour sur un principe controversé : l'indépendance des procédures pénale et fiscale », *Dr. fisc.*, 2014, n° 51-52, étude 692, § 8.

⁹⁹⁷ DEBOISSY F., « Retour sur un principe controversé : l'indépendance des procédures pénale et fiscale », *Dr. fisc.*, 2014, n° 51-52, étude 692, § 8.

⁹⁹⁸ Cass. crim., 9 avr. 1970, n° 68-92.282 : Bull. crim. 1970, n° 114.

⁹⁹⁹ DETRAZ S., « Impôts.- Procédure », JCl. Lois pénales spéciales, fasc. 50, § 42.

¹⁰⁰⁰ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 62, n° 156 ; Cass. crim., 28 nov. 2007, n° 07-82.532.

le contribuable ainsi exonéré n'en a pas pour autant fraudé ou tenté de frauder »¹⁰⁰¹ ou encore que « *l'intervention d'une décision de la juridiction administrative par laquelle sont définitivement annulés les titres de perception établis par l'administration des impôts, ne saurait faire échec à une condamnation définitive prononcée par le juge répressif sur la base de l'article 1835 susvisé* »¹⁰⁰².

754. Eu égard à la jurisprudence traditionnelle, le juge répressif peut alors condamner un contribuable du délit de fraude fiscale prévu à l'article 1741 du CGI alors même qu'il a été déchargé de toute imposition par le juge de l'impôt pour un motif de forme ou de fond¹⁰⁰³. Toutefois, la jurisprudence a récemment opéré à ce sujet, un revirement de jurisprudence uniquement en cas de décharge prononcée par le juge de l'impôt pour un motif de fond¹⁰⁰⁴.

755. En matière de validité de la procédure fiscale, la chambre criminelle a également jugé que « *la décision du juge de l'impôt, lorsqu'elle constate une irrégularité pouvant avoir une incidence sur la détermination de l'assiette ou de l'étendue de l'imposition, ne possède au pénal aucune autorité de la chose jugée et ne saurait s'imposer au juge répressif* »¹⁰⁰⁵.

756. Enfin, concernant les décisions du juge de l'impôt portant sur l'application des pénalités fiscales, la chambre criminelle a jugé que celles-ci ne disposaient non plus de l'autorité de la chose jugée sur le pénal¹⁰⁰⁶.

757. En définitive, en application du principe de l'indépendance des procédures fiscale et pénale, la chambre criminelle a jugé, de manière constante, que la décision du juge de l'impôt n'a pas l'autorité de la chose jugée sur le pénal, et en a déduit que, le juge répressif n'est pas lié par la décision du juge de l'impôt, et qu'il lui est également interdit de surseoir à statuer dans l'attente de la décision définitive du juge de l'impôt.

¹⁰⁰¹ Cass. crim., 9 avr. 1970, n° 68-92.282 : *Bull. crim.* n° 114.

¹⁰⁰² Cass. crim., 4 juin 1970, n° 69-93.414 : *Bull. crim.* n° 186.

¹⁰⁰³ Cass. crim., 18 nov. 1976 : *Bull. cass.* 1976, p. 846 n° 332 ; Cass. crim., 23 nov. 1995, n° 6337 : RJF 11/96 n° 1353 ; Cass. crim. 13 juin 2012, n° 11-84.092, note E. Meier et R. Torlet Dr. fisc. n° 42/12 c. 488.

¹⁰⁰⁴ V. *infra*, p. 241 et s.

¹⁰⁰⁵ Cass. crim., 10 mars 1986, n° 84-95.510 : JurisData n° 1986-000694 ; Dr. fisc. 1986, n° 45, comm. 1986 ; *Bull. crim.* n° 96.

¹⁰⁰⁶ Cass. crim., 10 déc. 1969, n° 67-91.046 : *Bull. crim.* n° 335.

2. La prohibition de surseoir à statuer du juge pénal

758. Aux termes des dispositions de l'article 386 du CPP, une exception préjudicielle, « *de nature à retirer au fait qui sert de base à la poursuite le caractère d'une infraction* »¹⁰⁰⁷, peut être présentée avant toute défense au fond et oblige la juridiction répressive à surseoir à statuer jusqu'à ce que la juridiction compétente (civile, répressive ou administrative) ait jugé de cette exception¹⁰⁰⁸. S'est posée la question de savoir si le contribuable pouvait « *soulever une exception préjudicielle sur le fondement de l'article 386 du Code de procédure pénale pour obtenir un sursis à statuer du juge pénal dans l'attente d'une décision définitive du juge de l'impôt* »¹⁰⁰⁹.

759. La chambre criminelle a répondu par la négative à cette question, en jugeant que « *la procédure pénale exercée sur le fondement des articles 1741 et 1743 du code général des impôts et la procédure administrative tendant à la fixation de l'assiette et de l'étendue des impositions étant, par leur nature et par leur objet, différentes et indépendantes l'une de l'autre, la décision de la juridiction administrative ne saurait avoir l'autorité de la chose jugée à l'égard du juge répressif, lequel n'est tenu que de rechercher, en se fondant sur tous les moyens de preuve propres à former sa conviction, si le prévenu s'est soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement de l'impôt par les procédés prévus par la loi ; que, des lors, l'exception soulevée qui, selon les termes de l'article 386 du code de procédure pénale invoque par le demandeur, n'était pas de nature à retirer aux faits servant de base à la poursuite leur caractère d'infractions, était irrecevable* »¹⁰¹⁰.

760. Ainsi, selon la chambre criminelle dont la jurisprudence est constante¹⁰¹¹, l'existence d'une procédure pendante devant le juge de l'impôt ne constitue pas une exception préjudicielle admissible pour obtenir un sursis à statuer du juge pénal, au motif que la décision du juge de l'impôt, n'ayant pas l'autorité de la chose jugée à l'égard du juge répressif, n'est pas de nature

¹⁰⁰⁷ CPP, art. 386.

¹⁰⁰⁸ BOULOC B., *Procédure pénale*, Paris, Dalloz, coll. Précis, 29^e éd., 2023, p. 660, n° 729.

¹⁰⁰⁹ DEBOISSY F., « Retour sur un principe controversé : l'indépendance des procédures pénale et fiscale », *Dr. fisc.*, 2014, n° 51-52, étude 692, § 9 ; Cass. crim., 15 févr. 1991, n° 90-80.672.

¹⁰¹⁰ Cass. crim., 1^{er} oct. 1979, n° 78-93.884.

¹⁰¹¹ Cass. crim., 15 févr. 1991, n° 90-80.672.

à retirer aux faits servant de base à la poursuite leur caractère d'infractions, conformément aux dispositions de l'article 386 du CPP¹⁰¹².

761. Il en résulte « *que le juge répressif saisi d'une infraction prévue et réprimée par ledit article 1741 n'a pas à surseoir à statuer jusqu'à ce que la juridiction administrative ait décidé sur l'assiette et l'étendue des impositions contestées* »¹⁰¹³. Les mots « *n'a pas* », renvoient en réalité à une interdiction de surseoir à statuer du juge répressif, selon l'interprétation constante de la chambre criminelle¹⁰¹⁴. En effet, le juge pénal n'a pas l'obligation, mais surtout ne peut pas surseoir à statuer jusqu'à la décision définitive du juge de l'impôt dans la mesure où il est « *tenu que de rechercher, en se fondant sur tous les moyens de preuves propres à fonder sa conviction, si le prévenu s'est soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement de l'impôt par les procédés que prévoit la loi* »¹⁰¹⁵.

762. Ainsi, il est interdit au juge pénal de surseoir à statuer jusqu'à la décision définitive du juge de l'impôt¹⁰¹⁶, et il n'a pas non plus à réviser sa décision en cas de décharge prononcée postérieurement par le juge de l'impôt.

B. La prohibition de réviser la décision pénale définitive

763. Aux termes des dispositions de l'article 622 du CPP, « *la révision d'une décision pénale définitive peut être demandée au bénéfice de toute personne reconnue coupable (...) d'un délit lorsque, après une condamnation, vient à se produire un fait nouveau (...) de nature (...) à faire naître un doute sur sa culpabilité* ». Le contribuable peut-il alors demander une révision de la décision pénale définitive intervenue préalablement à la décision de décharge prononcée par le juge de l'impôt, en application des dispositions de l'article 622 du CPP ?

¹⁰¹² DEBOISSY F., « Retour sur un principe controversé : l'indépendance des procédures pénale et fiscale », art. cité., § 9 ; BETCH M., « Contentieux pénal. – Procédure pénale », *JCI Procédures fiscales*, fasc. 721, § 94.

¹⁰¹³ Cass. crim., 16 mai 1968, n° 68-90.871 : *Bull. crim.* n° 161 ; À propos de l'ancienne procédure de mise en demeure préalable, v. DE SAINT-LÉGER M., *L'articulation des procédures pénale et fiscale*, Thèse, Bordeaux, 2022, p. 273, n° 310.

¹⁰¹⁴ Cass. crim., 14 déc. 1954 : *Bull. crim.*, n° 389, p. 672 ; Cass. crim., 12 févr. 1958 : *Bull. crim.*, n° 147, p. 246 ; Cass. crim., 19 mai 1960 : *Bull. crim.*, n° 274, p. 563 ; Cass. crim., 4 juin 1970, n° 93-41.469 ; Cass. crim., 5 juill. 1976, n° 75-93.347 ; Cass. crim., 1 oct. 1979 : *Bull. cass.* 1979 p. 716 n° 264 ; Cass. crim., 25 févr. 1991, n° 90-80.672 ; Cass. crim., 20 nov. 1997, n° 96-84.425 ; Cass. crim., 2 oct. 2002, n° 01-87.996 ; Cass. crim., 11 janv. 2006, n° 05-82.674.

¹⁰¹⁵ Cass. crim., 20 juin 1983, n° 82-92.593 : *Bull. crim.* n° 189.

¹⁰¹⁶ Cass. crim., 30 juin 2010, n° 09-86.249 (n° 4152 F-D) : *RJF* 12/10 n° 1233.

764. Par une jurisprudence constante, après avoir rappelé le principe de l'indépendance des procédures fiscale et pénale et l'absence d'autorité de la chose jugée au fiscal sur le pénal, la chambre criminelle a jugé que le contribuable condamné pénalement pour dissimulations frauduleuses de sommes sujettes à l'impôt par une décision définitive, ne peut obtenir la révision de celle-ci au motif qu'il a obtenu postérieurement une décision de décharge des impositions établies à raison desdites dissimulations, dans la mesure où « *l'interprétation nouvelle donnée par la juridiction administrative à des circonstances purement matérielles ne constitue pas un fait rentrant dans les prévisions de l'article 622 du code de procédure pénale* »¹⁰¹⁷. Ainsi que l'a souligné Gérard Klein, l'arrêt précité de la chambre criminelle « *ne doit pas surprendre parce qu'il est la conséquence logique de sa jurisprudence en matière de sursis à statuer et d'autorité de la chose jugée* »¹⁰¹⁸.

765. Récemment, la Commission de révision des condamnations pénales a également jugé, en s'appuyant sur le principe de l'indépendance des procédures fiscale et pénale, « *qu'une décision de la juridiction administrative prononçant la décharge des compléments de TVA (...) ne saurait ainsi faire échec à une condamnation définitive prononcée par le juge répressif sur le fondement de l'article 1741 du Code général des impôts* »¹⁰¹⁹.

766. Ainsi, selon la jurisprudence traditionnelle de la chambre criminelle, le juge pénal n'a pas, et surtout ne peut pas, réviser sa décision en cas de décision de décharge - même pour un motif de fond - prononcée par le juge de l'impôt postérieurement à la décision du juge pénal¹⁰²⁰.

767. En définitive, si conformément à la jurisprudence traditionnelle de la Cour de cassation, le juge pénal est libre de statuer sans tenir compte de la décision du juge de l'impôt quel que soit l'ordre d'intervention des deux juges, il ressort de la pratique, que le juge pénal est en réalité tributaire des constatations et appréciations de l'administration ou du juge de l'impôt.

¹⁰¹⁷ Cass. crim., 4 juin 1970, n° 69-93.414, *Delfaux* : *Bull. crim.* 1970, n° 186 ; LEFEBVRE F., *Documentation pratique fiscale*, CF (Contrôle fiscal) – Division VIII Sanctions, n° 44775.

¹⁰¹⁸ KLEIN G., *La répression de la fraude fiscale, étude sur le particularisme du droit pénal des impôts*, Thèse, Nancy, 1975, p. 151, n° 176.

¹⁰¹⁹ Comm. révision des condamnations pénales, 14 mai 2012, n° 11-REV.103 ; LOUIT C., « L'échec d'un recours en révision : un transporteur dans la tempête », *Dr. fisc.*, 2012, n° 25, comm. 344.

¹⁰²⁰ Cass. crim., 4 juin 1970, n° 69-93.414, *Delfaux* : *Bull. crim.* 1970, n° 186 ; Il faut toutefois noter que la jurisprudence a récemment changé en cas de décision de décharge pour un motif de fond, v. *infra*, p. 251 et s.

II. Le juge pénal tributaire des constatations et appréciations opérées par l'administration et le juge de l'impôt

768. Au regard du principe de la plénitude de juridiction du juge répressif, ce dernier « *n'est pas lié par les constatations et appréciations opérées par le juge de l'impôt et ne peut fonder directement sa décision sur les constatations et appréciations opérées par l'administration fiscale ou le juge de l'impôt* »¹⁰²¹.

769. Néanmoins, il ressort de l'analyse ci-après que, le juge pénal est en réalité tributaire des constatations et appréciations opérées par l'administration ainsi que par le juge de l'impôt en raison d'une part, du rôle prépondérant de l'administration dans la preuve du délit de fraude fiscale (A) et d'autre part, du lien de dépendance qui existe entre la caractérisation dudit délit par le juge pénal et l'analyse du juge de l'impôt de la situation litigieuse au regard de la loi fiscale (B).

A. Le rôle prépondérant de l'administration dans la preuve du délit de fraude fiscale

770. Ainsi que l'a rappelé la doctrine, au regard du principe de la plénitude de juridiction du juge répressif, ce dernier « *n'est pas lié par les constatations et appréciations opérées par le juge de l'impôt et ne peut fonder directement sa décision sur les constatations et appréciations opérées par l'administration fiscale ou le juge de l'impôt* »¹⁰²². En effet, conformément aux dispositions de l'article 427 du CPP, le juge pénal « *décide d'après son intime conviction* »¹⁰²³ et « *ne peut fonder sa décision que sur des preuves qui lui sont apportées au cours des débats et contradictoirement discutées devant lui* »¹⁰²⁴.

771. Devant la juridiction pénale, la doctrine administrative a précisé que la charge de la preuve « *incombe dans tous les cas à l'accusation, c'est-à-dire au Ministère public auquel se joint, le cas échéant, l'administration partie civile* »¹⁰²⁵. Il leur appartient « *d'établir la*

¹⁰²¹ BETCH M., « Contentieux pénal. – Procédure pénale », *JCI Procédures fiscales*, fasc. 721, § 100 ; DEBOISSY F., « Retour sur un principe controversé : l'indépendance des procédures pénale et fiscale », *Dr. fisc.*, 2014, n° 51-52, étude 692, § 10.

¹⁰²² BETCH M., « Contentieux pénal. – Procédure pénale », *préc.*, § 100 ; DEBOISSY F., « Retour sur un principe controversé : l'indépendance des procédures pénale et fiscale », art. cité, § 10.

¹⁰²³ CPP, art. 427, et art. 384.

¹⁰²⁴ CPP, art. 427.

¹⁰²⁵ BOI-CF-INF-40-10-10-20 § 470.

*matérialité du délit ainsi que la responsabilité personnelle de l'inculpé, qui bénéficie toujours de la présomption d'innocence »*¹⁰²⁶ et d'apporter conformément aux dispositions de l'article L. 227 du LPF, en matière de délit de fraude fiscale prévu aux articles 1741 et 1743 du CGI, 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 articles¹⁰²⁷. L'infraction peut être établie par tout moyen¹⁰²⁸.

772. Or, il résulte des développements précédents, que l'administration fiscale est celle qui apporte les principaux éléments permettant d'établir l'existence du délit de fraude fiscale. En outre, les magistrats du parquet ne disposent pas d'une spécialisation suffisante en matière de délinquance économique et financière et ne maîtrisent pas assez la technicité fiscale pour prouver, sans l'aide de l'administration fiscale, l'existence du délit de fraude fiscale. Il en résulte donc en pratique que, le juge pénal est tributaire des constatations et appréciations opérées par l'administration fiscale.

773. De nombreuses décisions jurisprudentielles illustrent alors la possibilité pour le juge pénal de se référer, sous certaines conditions, aux constatations de fait de l'administration fiscale.

774. En effet, la chambre criminelle a eu l'occasion de juger que *« si le juge répressif ne peut fonder l'existence du délit de fraude fiscale sur les seules conclusions du rapport de vérification établi par l'Administration selon ses procédures propres, il a, en revanche, le droit de puiser les éléments de sa conviction dans les constatations de fait relevées par les vérificateurs fiscaux, et contradictoirement débattues devant lui, s'il en reconnaît l'exactitude par une appréciation exempte d'insuffisance »*¹⁰²⁹.

775. De surcroît, ainsi que l'a rappelé la doctrine administrative, il résulte aussi de la jurisprudence de la Cour de cassation que, *« l'existence des délits visés à l'article 1741 du CGI ne peut se déduire des seules évaluations que l'Administration a été amenée à faire selon ses*

¹⁰²⁶ BOI-CF-INF-40-10-10-20 § 470.

¹⁰²⁷ *Ibid.*

¹⁰²⁸ *Ibid.*, § 480.

¹⁰²⁹ Cass. crim., 9 oct. 1997, n° 96-83.681, *M. Bonnaïfous, Dr. fisc.*, 1998, n° 9, comm. 154 ; Dans le même sens, cass. crim., 25 sept. 1987, n° 86-90.760, Cass. crim., 27 nov. 2002, n° 02-80.910.

*procédures propres, mais doit résulter des constatations puisées par les magistrats dans les éléments soumis aux débats judiciaires contradictoires »*¹⁰³⁰.

776. Il a alors par exemple été jugé que « *les juges d'appel se sont essentiellement fondés, pour établir l'existence des dissimulations dont ils ont déclaré le prévenu coupable, non sur les seules évaluations faites par l'administration en vue des redressements d'office qu'elle a opérés, mais sur les constatations qu'ils ont puisées dans les éléments de preuve résultant de la procédure pénale et qui faisaient ressortir que les déclarations souscrites par x..., à partir de documents comptables inexacts et incomplets, n'ont pas compris la totalité des recettes encaissées par lui* »¹⁰³¹. À l'inverse, il a été jugé que « *le juge répressif ne saurait, en l'absence de toute constatation puisée par lui dans les éléments de preuve qui ont été soumis aux débats contradictoires, fonder l'existence de dissimulations volontaires de sommes sujettes à l'impôt sur les seules évaluations que l'administration a été amenée à faire, selon ses procédures propres, pour établir les valeurs d'assiette en vue de rehaussements d'office* »¹⁰³².

777. Ainsi, les constatations de fait relevées par les vérificateurs fiscaux permettent donc au juge pénal d'établir l'existence du délit de fraude fiscale, à condition pour ce dernier d'en reconnaître ou même d'en vérifier¹⁰³³ l'exactitude « *et de les faire siennes au terme d'un débat contradictoire* »¹⁰³⁴. Il convient toutefois de relever que, le juge pénal ne contredit généralement pas les constatations et appréciations opérées par l'administration fiscale, dont il est tributaire, en raison de la primauté du rôle de l'administration dans la détection de la fraude et du rôle déterminant qu'elle occupe dans la poursuite de la fraude.

778. Afin de faciliter la preuve du délit de fraude fiscale, le juge pénal peut également se référer à la jurisprudence du juge de l'impôt, conformément à la jurisprudence de la chambre criminelle.

¹⁰³⁰ BOI-CF-INF-40-10-10-20 § 490.

¹⁰³¹ Cass. crim., 27 févr. 1978, n° 77-91.750.

¹⁰³² Cass. crim., 12 mai 1976, n° 75-91.792 ; Dans le même sens, Cass. crim., 8 févr. 1988, n° 87-82.777.

¹⁰³³ Cass. crim., 30 mai 2001, n° 00-83.862.

¹⁰³⁴ BETCH M., « Contentieux pénal. – Procédure pénale », JCl Procédures fiscales, fasc. 721, § 102 ; Cass. crim., 27 févr. 1978, n° 77-91.750 : Dr. fisc. 1978, n° 42, comm. 1625 . - V. dernièrement, Cass. crim., 25 oct. 2017, n° 16-83.133 : Dr. fisc. 2017, chron. 566 , R. Salomon. - Cass. crim., 31 janv. 2018, n° 16-86.484 ; DEBOISSY F., « Retour sur un principe controversé : l'indépendance des procédures pénale et fiscale », *Dr. fisc.*, 2014, n° 51-52, étude 692, § 10.

B. L'existence du délit de fraude fiscale dépendante de l'analyse du juge de l'impôt

779. Afin de permettre au juge pénal d'établir l'existence du délit de fraude fiscale, la chambre criminelle a jugé, que le juge pénal peut, sans méconnaître les principes de la plénitude de juridiction du juge répressif, justifier sa décision de relaxe en retenant notamment plusieurs décisions rendues par les juridictions administratives ayant déchargé certaines des sociétés en cause des impositions auxquelles elles avaient été assujetties¹⁰³⁵.

780. Dans cet arrêt en date du 4 novembre 2010, il s'agissait d'un dirigeant d'un groupe de sociétés dont l'activité consistait « à acquérir, moyennant une décote, les titres détenus par des personnes physiques, actionnaires d'entreprises en fin de vie dont l'actif n'était plus composé que d'un compte bancaire ou de valeurs négociables sur un marché réglementé, puis à les revendre en revendiquant le bénéfice des déficits reportables et des avoirs fiscaux attachés aux dividendes distribués »¹⁰³⁶. Le dirigeant de ce groupe de sociétés a été relaxé du chef de fraude fiscale, par la Cour d'appel dans un arrêt en date du 27 janvier 2010¹⁰³⁷. La chambre criminelle, saisie alors d'un pourvoi en cassation, a jugé que la cour d'appel a justifié sa décision de relaxe, en relevant « qu'il n'est pas établi que les opérations d'achat et de revente de titres, qui n'ont pas été dissimulées et n'ont pas été réalisées en méconnaissance des dispositions légales, aient été fictives ou contraires aux objectifs poursuivis par le législateur ; que les juges ajoutent que plusieurs décisions rendues par les juridictions administratives ont déchargé certaines des sociétés en cause des impositions auxquelles elles avaient été assujetties »¹⁰³⁸.

781. Le Professeur Gutmann a livré une analyse de l'arrêt précité, qui ne peut être qu'approuvée et partagée. Tout d'abord, ce dernier a souligné, qu'en indiquant que « le juge pénal est libre de prendre en considération l'état de la jurisprudence fiscale pour statuer sur l'existence de la fraude fiscale »¹⁰³⁹, la Cour de cassation « dévoile ainsi la véritable signification de l'indépendance des procédures fiscale et pénale »¹⁰⁴⁰.

¹⁰³⁵ Cass. crim., 4 nov. 2010, n° 10-81.233.

¹⁰³⁶ Cass. crim., 4 nov. 2010, n° 10-81.233 ; SALOMON R., « Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.*, 2011, n° 3, 111, § 1.

¹⁰³⁷ CA Paris, pôle 5, ch. 12, arrêt, 27 janv. 2010, n° 08/08272, 2.

¹⁰³⁸ Cass. crim., 4 nov. 2010, n° 10-81.233.

¹⁰³⁹ GUTMANN D., « La véritable signification de l'indépendance des procédures fiscale et pénale », *FR 6/11*, inf. 23, p. 29, § 5.

¹⁰⁴⁰ *Ibid.*

782. En effet, pour cet auteur « *l'élément matériel de l'infraction de fraude fiscale - à savoir la soustraction frauduleuse à l'établissement ou au paiement de l'impôt - ne peut être totalement détaché de l'analyse du droit fiscal applicable à la situation litigieuse. Il en va de même de l'élément intentionnel : la volonté de frauder suppose que l'état du droit fiscal soit suffisamment clair pour que le contribuable ait sciemment souhaité s'y soustraire. On ne saurait donc empêcher le juge pénal de forger son intime conviction sur la base d'éléments dont la pertinence peut difficilement être contestée* »¹⁰⁴¹.

783. Ensuite, le Professeur Gutmann a précisé que cet arrêt ne constitue pas un revirement de jurisprudence¹⁰⁴², en ce que le juge pénal n'est pas « *lié par les décisions prises par le juge fiscal* »¹⁰⁴³, puisqu'il lui est seulement « *loisible (...) de tenir compte, pour apprécier les éléments matériel et intentionnel de l'infraction de fraude fiscale, de l'état de la jurisprudence fiscale et notamment de l'existence de décisions concluant à l'absence d'abus de droit* »¹⁰⁴⁴. Il a alors conclu que cet arrêt « *ne supprime pas les inconvénients de la liberté laissée au juge pénal* »¹⁰⁴⁵ qui « *laisse subsister, en particulier, la possibilité pour celui-ci de faire abstraction des décisions éventuellement prises par le juge fiscal ou de statuer sans attendre la décision du juge fiscal* »¹⁰⁴⁶ et souligne enfin que « *le risque maintes fois dénoncé de contradiction entre jugement pénal (concluant à la fraude) et jugement fiscal (concluant à l'absence de violation de la loi fiscale) demeure donc entier* »¹⁰⁴⁷.

784. En définitive, l'appréciation des éléments constitutifs du délit de fraude fiscale relevant du juge pénal dépend donc en partie de « *l'analyse du droit fiscal applicable à la situation litigieuse* »¹⁰⁴⁸ du juge de l'impôt. Or, si la chambre criminelle a autorisé le juge pénal à prendre en considération la jurisprudence du juge de l'impôt, cette dernière ne l'y oblige pas, et la possibilité de surseoir à statuer en attendant la décision définitive du juge de l'impôt lui est également interdite.

¹⁰⁴¹ GUTMANN D., « La véritable signification de l'indépendance des procédures fiscale et pénale », FR 6/11, inf. 23, p. 29, § 8.

¹⁰⁴² *Ibid.*, § 7.

¹⁰⁴³ *Ibid.*

¹⁰⁴⁴ *Ibid.*

¹⁰⁴⁵ *Ibid.*, § 10.

¹⁰⁴⁶ *Ibid.*

¹⁰⁴⁷ *Ibid.*

¹⁰⁴⁸ *Ibid.*, § 8.

785. Les risques de contradiction existent donc entre les décisions fiscale et pénale mais se font rares dans la mesure où le juge pénal ne contredit généralement pas les constatations et appréciations opérées par l'administration fiscale ainsi que par le juge de l'impôt¹⁰⁴⁹. De ce fait, la décision pénale revêtue de l'autorité de la chose jugée ne prive que très rarement le juge de l'impôt de son autonomie décisionnelle.

Paragraphe II : L'autonomie décisionnelle du juge de l'impôt en apparence limitée

786. Conformément à la jurisprudence traditionnelle du Conseil d'État, la décision pénale est dotée de l'autorité de la chose jugée à l'égard du juge de l'impôt, dérogeant ainsi au « *principe de l'autonomie des juridictions administratives et pénales* »¹⁰⁵⁰. Il a d'ailleurs été jugé que « *le moyen tiré de la méconnaissance de cette autorité, qui présente un caractère absolu, est d'ordre public et peut être invoqué pour la première fois devant le Conseil d'État, juge de cassation. Il en va ainsi même si le jugement pénal est intervenu postérieurement à la décision de la juridiction administrative frappée de pourvoi devant le Conseil d'État* »¹⁰⁵¹.

787. Pour autant, il ressort de l'analyse ci-après que, le juge de l'impôt préserve en pratique, son autonomie décisionnelle quel que soit l'ordre d'intervention des juges.

788. En effet, dans l'hypothèse où le juge pénal statue de manière définitive avant le juge de l'impôt, rares sont les cas où la décision du juge pénal est prépondérante sur celle du juge de l'impôt et contraire aux appréciations portées par ce dernier (I). En outre, dans l'hypothèse où le juge de l'impôt statue avant la décision définitive du juge pénal, le principe de l'autorité de la chose jugée au pénal sur le fiscal est susceptible d'être « *neutralisé* », ce qui permet au juge de l'impôt de préserver son autonomie décisionnelle (II).

¹⁰⁴⁹ BETCH M., « Contentieux pénal. – Procédure pénale », *JCI Procédures fiscales*, fasc. 721, § 99 ; DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 838, n° 1903.

¹⁰⁵⁰ CE, 9 févr. 1983, n° 27351 ;

¹⁰⁵¹ CE, 16 févr. 2018, n° 395371.

I. La décision pénale rarement prépondérante et contraire aux appréciations du juge de l'impôt

789. Florence Deboissy a souligné que le Conseil d'État « *n'attache pas au principe d'indépendance des procédures pénale et fiscale une portée aussi absolue que la chambre criminelle* »¹⁰⁵² en ce qu'il considère, pour l'ensemble du contentieux administratif, que l'autorité de la chose jugée au pénal s'attache « *aux décisions des juridictions de jugement qui sont définitives et qui statuent sur le fond de l'action publique* »¹⁰⁵³. Il en résulte que certaines décisions pénales, sont revêtues de l'autorité de la chose jugée à l'égard du juge de l'impôt.

790. Toutefois, les conditions de l'autorité de la chose jugée au pénal sur le fiscal étant restrictives, la décision pénale est dotée de cette autorité, dans des cas limités, et s'impose donc rarement au juge de l'impôt (A). En outre, lorsque le principe de l'autorité de la chose jugée au pénal sur le fiscal s'applique, le juge pénal contredit très rarement les constatations opérées par le juge de l'impôt. Par conséquent, les risques de contrariété entre les constatations des juges pénal et de l'impôt restent rares (B). Pour ces raisons, la décision du juge pénal est rarement prépondérante et contraire aux appréciations du juge de l'impôt.

A. L'application limitée de l'autorité de la chose jugée au pénal sur le fiscal

791. À la lecture de la jurisprudence constante du Conseil d'État, l'autorité de la chose jugée au pénal sur le fiscal est soumise à des conditions restrictives puisque celle-ci ne s'attache qu'aux décisions prononcées par les juridictions de jugement qui sont définitives (1) et qui statuent sur le fond de l'action publique (2). L'autorité de la chose jugée au pénal sur le fiscal a donc vocation à s'appliquer dans des cas limités.

¹⁰⁵² DEBOISSY F., « Retour sur un principe controversé : l'indépendance des procédures pénale et fiscale », *Dr. fisc.*, 2014, n° 51-52, étude 692, § 19.

¹⁰⁵³ CE, sect., 12 juill. 1929, Vesin : Lebon, p. 716, concl. R. Latournerie ; D. 1930, 3, p. 2, note M. Waline ; BETCH M., « Contentieux pénal. – Procédure pénale », *JCI Procédures fiscales*, fasc. 721, § 99.

1. Les décisions définitives des juridictions pénales de jugement

792. Selon le Conseil d'État, l'autorité de la chose jugée au pénal sur le fiscal ne s'attache qu'« *aux décisions des juridictions de jugement* »¹⁰⁵⁴, « *qu'elles portent déclaration de culpabilité ou relaxe* »¹⁰⁵⁵ »¹⁰⁵⁶.

793. Ainsi, ne bénéficient pas de l'autorité de la chose jugée au pénal, les actes non juridictionnels tels « *qu'une expertise réalisée au cours de la procédure pénale concernant le calcul des recettes professionnelles du prévenu (CE, 17 févr. 1992, n° 86270. - Cass. crim., 7 nov. 1983, n° 83-90.538 : Bull. crim., n° 287), que l'avis de la Commission des infractions fiscales (CE, 11 oct. 2017, n° 399011) ou qu'une décision de classement sans suite prise par le procureur de la République (CE, 24 juill. 2019, n° 417399)* »¹⁰⁵⁷. Ne sont également pas revêtues de l'autorité de la chose jugée, les décisions d'instruction telles que les ordonnances de non-lieu rendues par les juges d'instruction¹⁰⁵⁸.

794. En outre, le Conseil d'État a jugé que seules les décisions pénales « *qui sont définitives* »¹⁰⁵⁹ sont dotées de l'autorité de la chose jugée à l'égard du juge de l'impôt, à l'exclusion donc de celles qui sont non définitives. Les décisions non définitives sont entendues comme celles encore susceptibles de voies de recours, étant toutefois précisé « *qu'une décision rendue en dernier ressort présente à cet égard un caractère définitif, même si elle peut encore faire l'objet d'un pourvoi en cassation ou est effectivement l'objet d'un tel pourvoi et si, par suite, elle n'est pas irrévocable* »¹⁰⁶⁰.

795. Enfin, les décisions définitives des juridictions pénales de jugement ne sont revêtues de l'autorité de la chose jugée que si celles-ci statuent sur le fond de l'action publique.

¹⁰⁵⁴ CE, sect., 12 juill. 1929, Vesin : Lebon, p. 716, concl. R. Latournerie ; D. 1930, 3, p. 2, note M. Waline ; BETCH M., « Contentieux pénal. – Procédure pénale », *JCl Procédures fiscales*, fasc. 721, § 99.

¹⁰⁵⁵ CE, 1^{er} juill. 2009, n° 295689.

¹⁰⁵⁶ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 838, n° 1904.

¹⁰⁵⁷ DETRAZ S., « Impôts.- Procédure », *JCl. Lois pénales spéciales*, fasc. 50, § 22.

¹⁰⁵⁸ CE, 23 nov. 1988, n° 54384 ; DETRAZ S., « Impôts.- Procédure », *JCl. Lois pénales spéciales*, fasc. 50, § 22.

¹⁰⁵⁹ CE, sect., 12 juill. 1929, Vesin : Lebon, p. 716, concl. R. Latournerie ; D. 1930, 3, p. 2, note M. Waline ; BETCH M., « Contentieux pénal. – Procédure pénale », *JCl Procédures fiscales*, fasc. 721, § 99.

¹⁰⁶⁰ CE, 29 mai 2009, n° 319334, Extraits du sommaire, « *une cour administrative d'appel ne commet donc pas d'erreur de droit en se fondant sur un arrêt d'une cour d'appel judiciaire qui a l'autorité de chose jugée alors même qu'il fait l'objet d'un pourvoi en cassation* » ; DETRAZ S., « Impôts.- Procédure », *JCl. Lois pénales spéciales*, fasc. 50, § 22 ; DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 839, n° 1904.

2. Les décisions statuant sur le fond de l'action publique

796. La Haute juridiction administrative a jugé que l'autorité de la chose jugée au pénal s'attache seulement « *aux décisions (...) qui statuent sur le fond de l'action publique* »¹⁰⁶¹, ce qui exclut les décisions statuant sur l'action civile.

797. Plus précisément, le Conseil d'État a alors jugé, que l'autorité « *s'attache à la constatation des faits mentionnés dans les jugements et arrêts, support nécessaire du dispositif, et à leur qualification au regard de la loi pénale* »¹⁰⁶².

798. Ainsi, les décisions ont d'abord l'autorité de la chose jugée au pénal sur le fiscal qu'en ce qui concerne la constatation des faits mentionnés dans les jugements et arrêts, qui forme le « *support nécessaire du dispositif* »¹⁰⁶³, excluant alors la constatation des faits non déterminante de la solution retenue par le juge pénal¹⁰⁶⁴.

799. De surcroît, l'autorité « *s'attache à la constatation des faits mentionnés dans les jugements et arrêts (...) et à leur qualification au regard de la loi pénale* »¹⁰⁶⁵, mais ne s'attache toutefois pas à « *l'appréciation de ces mêmes faits au regard de la loi fiscale* »¹⁰⁶⁶ ou encore à « *la qualification par le juge de l'impôt de ces mêmes faits au regard de la loi fiscale* »¹⁰⁶⁷.

800. Dans le même sens, la doctrine administrative a considéré que « *si, d'une part, les faits constatés par les tribunaux répressifs s'imposent au juge fiscal (ou juge de l'impôt, par opposition au juge statuant au pénal) comme matériellement exacts, il n'en reste pas moins que ce dernier conserve sa liberté d'appréciation pour en tirer les conséquences de droit en ce qui concerne les litiges de sa compétence* »¹⁰⁶⁸.

¹⁰⁶¹ CE, sect., 12 juill. 1929, Vesin : Lebon, p. 716, concl. R. Latournerie ; D. 1930, 3, p. 2, note M. Waline ; BETCH M., « Contentieux pénal. – Procédure pénale », *JCl Procédures fiscales*, fasc. 721, § 99 ; CE, 12 déc. 2012, n° 34051 ; CE, 23 nov. 1988, n° 54384.

¹⁰⁶² CE, 14 oct. 2015, n° 360426.

¹⁰⁶³ CE, 15 avr. 2011, n° 310272 ; DETRAZ S., « Impôts.- Procédure », *JCl. Lois pénales spéciales*, fasc. 50, § 23.

¹⁰⁶⁴ CE, 14 oct. 2015, n° 360426 ; DETRAZ S., « Impôts.- Procédure », *préc.*, § 23.

¹⁰⁶⁵ CE, 15 avr. 2011, n° 31304.

¹⁰⁶⁶ CE, 4 juill. 1980, n° 14912 ; CE, 14 oct. 2015, n° 360426 ; DETRAZ S., « Impôts.- Procédure », *préc.*, § 23.

¹⁰⁶⁷ CE, 24 févr. 2017, n° 390467 ; DETRAZ S., « Impôts.- Procédure », *JCl. Lois pénales spéciales*, fasc. 50, § 23.

¹⁰⁶⁸ BOI-CTX-DG-20-30-40 § 20.

801. Ainsi, il a été jugé par le Conseil d'État, qu'« *un contribuable déclaré coupable de fraude fiscale par le juge répressif pour dissimulation frauduleuse n'est pas nécessairement passible de pénalités pour manœuvre frauduleuse* »¹⁰⁶⁹ ou encore que « *la constatation, par le juge pénal, de l'absence d'intention frauduleuse, ne lie pas le juge fiscal sur le caractère normal ou non de la gestion de l'entreprise* »¹⁰⁷⁰.

802. Enfin, le Conseil d'État a jugé que si « *l'autorité de la chose jugée appartenant aux décisions des juges répressifs (...) qui s'impose aux juridictions administratives s'attache à la constatation matérielle des faits mentionnés dans le jugement et qui sont le support nécessaire du dispositif* »¹⁰⁷¹, « *la même autorité ne saurait, en revanche, s'attacher aux motifs d'un jugement de relaxe tirés de ce que les faits reprochés ne sont pas établis ou de ce qu'un doute subsiste sur leur réalité* »¹⁰⁷² « *et, notamment, sur la nature des opérations effectuées* »¹⁰⁷³. La position du Conseil d'État serait identique en cas de décision de condamnation¹⁰⁷⁴.

803. Le Conseil d'État a ainsi rendu plusieurs solutions jurisprudentielles illustrant des faits matériellement établis par le juge pénal liant le juge de l'impôt¹⁰⁷⁵ tels que, l'existence de fausses factures¹⁰⁷⁶, l'établissement de faux bilans, inventaires, comptes et documents¹⁰⁷⁷, l'omission de recettes ou passage d'écritures fictives¹⁰⁷⁸, l'existence d'achats fictifs¹⁰⁷⁹, l'exercice de prestations de service entraînant la soumission à la TVA¹⁰⁸⁰, le caractère non probant d'une comptabilité¹⁰⁸¹, l'encaissement de recettes¹⁰⁸², le caractère non établi de

¹⁰⁶⁹ BEAL A., « Autorité des décisions judiciaires en matière administrative », *JCl Administratif*, fasc. 1068, § 45 ; CE, 10 oct. 1984, n° 37323, Aubry : RJF 1984, n° 1477.

¹⁰⁷⁰ BEAL A., « Autorité des décisions judiciaires en matière administrative », *préc.*, § 45 ; CE, 7 nov. 1979, n° 6188, Sté X : JurisData n° 1979-006302 ; Lebon T., p. 707 ; Dr. fisc. 1980, n° 45, comm. 2227, concl. Rivière ; RJF 1980, n° 11.

¹⁰⁷¹ CE, 10 juill. 2020, n° 431890, § 9.

¹⁰⁷² CE, 10 juill. 2020, n° 431890, § 9.

¹⁰⁷³ CE, 1^{er} juill. 2009, n° 295689.

¹⁰⁷⁴ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 842, n° 1911.

¹⁰⁷⁵ BEAL A., « Autorité des décisions judiciaires en matière administrative », *JCl Administratif*, fasc. 1068, § 28.

¹⁰⁷⁶ CE, 4 févr. 1985, n° 8296, Nsungi Nono, inédit : JurisData n° 1985-042445 ; RJF 1985, n° 651.

¹⁰⁷⁷ CE, 30 janv. 1963, Schaltin : Lebon, p. 60.

¹⁰⁷⁸ CE, 21 mars 1986, n° 42922, Nahoun, inédit : RJF 1986, n° 511. – CE, 28 mai 1986, n° 40482, SA ARTSBY 1881, inédit : RJF 1986, n° 680.

¹⁰⁷⁹ CE, 9 avr. 1986, n° 22691, Sté grandes distilleries : Lebon, p. 79 ; RJF 1986, n° 633.

¹⁰⁸⁰ CE, 28 avr. 1993, n° 112072, Legros : JurisData n° 1993-052264 ; Lebon T., p. 709 ; Dr. fisc. 1993, n° 40, comm. 1869. – CAA Bordeaux, 6 avr. 1994, n° 92BX00777, Favriou, inédit.

¹⁰⁸¹ CE, 10 déc. 1984, n° 38285, inédit : JurisData n° 1984-005712 ; Dr. fisc. 1985, n° 11, comm. 594 ; RJF 1985, n° 273. – CAA Lyon, 9 nov. 1994, n° 92LY00928, SARL Disco-club « Le Blockos », inédit.

¹⁰⁸² CE, 19 juin 1989, n° 1022.

prestations accomplies pour le compte de la société requérante¹⁰⁸³, l'existence d'une entité agricole unique et exploitation de terres moyennant le versement d'une indemnité forfaitaire¹⁰⁸⁴.

804. S'imposent également au juge de l'impôt, les constatations négatives du juge pénal par lesquelles ce dernier dénie l'existence de certains faits. Il en a été jugé ainsi de l'inexistence de manœuvres frauduleuses¹⁰⁸⁵. Le Conseil d'État a d'ailleurs précisé qu'« *il appartient alors juge de l'impôt, avant de porter lui-même une appréciation sur la matérialité et la qualification des faits au regard de la loi fiscale, de rechercher si cette relaxe était ou non fondée sur des constatations de fait qui s'imposent à lui* »¹⁰⁸⁶.

805. En revanche, ne s'imposent pas au juge de l'impôt les faits qui « *ne sont pas établis* » ou lorsqu'un « *doute subsiste sur leur réalité* »¹⁰⁸⁷. Ainsi, il a par exemple été jugé par le Conseil d'État, au titre de l'autorité de la chose jugée au pénal sur le fiscal, que le requérant ne saurait contester ni le montant des revenus dont le tribunal correctionnel « *a jugé qu'il n'avait établi ni l'origine ni le caractère non imposable, ni l'appréciation portée par l'arrêt attaqué sur le bien-fondé de l'imposition des revenus en cause* »¹⁰⁸⁸.

806. En définitive, lorsque les conditions ci-dessus de l'autorité de la chose jugée sont remplies, la décision pénale s'impose alors à l'égard du juge de l'impôt¹⁰⁸⁹. Toutefois, eu égard aux conditions restrictives attachées au principe de l'autorité de la chose jugée au pénal sur le fiscal, la décision du juge pénal s'impose rarement à l'égard du juge de l'impôt. Par ailleurs, lorsque le principe de l'autorité de la chose jugée au pénal sur le fiscal a vocation à s'appliquer, rares sont les fois, en pratique, où le juge pénal contredit les constatations du juge de l'impôt.

B. Les rares contrariétés entre les constatations des juges pénal et de l'impôt

807. Conformément à la jurisprudence du Conseil d'État, l'autorité de la chose jugée au pénal sur le fiscal « *s'attache à la constatation des faits mentionnés dans les jugements et arrêts,*

¹⁰⁸³ CAA Nancy, 16 mars 1995, n° 93NC01246, Sté Sogemin, inédit.

¹⁰⁸⁴ CAA Bordeaux, 19 juin 1990, n° 89BX01406, Breil, inédit.

¹⁰⁸⁵ CE, sect., 9 nov. 1932, Sté Weil-Haeringer : Lebon, p. 941.

¹⁰⁸⁶ CE, 1^{er} juill. 2009, n° 295689.

¹⁰⁸⁷ CE, 10 juill. 2020, n° 431890, § 9.

¹⁰⁸⁸ CE, 10 juill. 2020, n° 431890, § 10.

¹⁰⁸⁹ CE, 16 févr. 2018, n° 395371.

support nécessaire du dispositif, et à leur qualification au regard de la loi pénale »¹⁰⁹⁰. Une fois les conditions de l'autorité de la chose jugée remplies, la décision du juge pénal s'impose donc à l'égard du juge de l'impôt¹⁰⁹¹.

808. Le Conseil d'État a d'ailleurs jugé que « *le moyen tiré de la méconnaissance de cette autorité, qui présente un caractère absolu, est d'ordre public et peut être invoqué pour la première fois devant le Conseil d'Etat, juge de cassation. Il en va ainsi même si le jugement pénal est intervenu postérieurement à la décision de la juridiction administrative frappée de pourvoi devant le Conseil d'État* »¹⁰⁹².

809. Or, dans les développements précédents, il a été relevé que le juge pénal était en réalité tributaire des constatations et appréciations apportées par l'administration fiscale ainsi que par le juge de l'impôt¹⁰⁹³ et que par conséquent, « *dans la majorité des cas, les constatations opérées par le juge pénal ne contredisent pas celles de l'administration ou du juge administratif* »¹⁰⁹⁴.

810. Subsiste alors, seulement dans une minorité de cas, un risque de contradiction entre les décisions fiscale et pénale, lorsque les constatations opérées par le juge pénal diffèrent de celles du juge de l'impôt. Dans cette hypothèse, la décision du juge pénal, statuant de manière définitive avant le juge de l'impôt, s'imposerait donc à ce dernier.

811. Ainsi, dans l'hypothèse où le juge pénal statue de manière définitive avant le juge de l'impôt, si la décision du premier est revêtue de l'autorité de la chose jugée à l'égard du second, le juge de l'impôt préserve en pratique son autonomie décisionnelle puisque la décision du juge pénal est rarement prépondérante et contraire aux appréciations du juge de l'impôt. Ce dernier préserve également son autonomie décisionnelle dans l'hypothèse où il statue avant la décision définitive du juge pénal.

¹⁰⁹⁰ CE, 14 oct. 2015, n° 360426.

¹⁰⁹¹ CE, 16 févr. 2018, n° 395371.

¹⁰⁹² *Ibid.*

¹⁰⁹³ V. *supra*, p. 226 et s.

¹⁰⁹⁴ BETCH M., « Contentieux pénal. – Procédure pénale », *JCl Procédures fiscales*, fasc. 721, § 99.

II. La neutralisation de l'autorité de la chose jugée au pénal sur le fiscal

812. Dans l'hypothèse où le juge de l'impôt statue avant la décision définitive du juge pénal, le premier préserve son autonomie décisionnelle dans la mesure où d'une part, le sursis à statuer de ce dernier n'étant pas obligatoire, il peut faire obstacle au principe de l'autorité de la chose jugée au pénal sur le fiscal s'il décide de ne pas surseoir à statuer (A), et d'autre part, l'impossibilité de réviser la décision fiscale définitive empêche également le principe de l'autorité de la chose jugée au pénal de s'appliquer (B).

A. L'absence d'obligation de surseoir à statuer du juge de l'impôt

813. S'agissant de la notion de sursis à statuer, définie comme « *la décision par laquelle un Tribunal remet à une date ultérieure l'examen et le jugement d'une affaire* »¹⁰⁹⁵, la doctrine administrative a indiqué qu'en matière de contentieux judiciaire de l'impôt, en l'absence de disposition fiscale particulière, les règles de droit commun s'appliquent¹⁰⁹⁶ et a ensuite précisé que « *le sursis à statuer est rangé parmi les causes de suspension de l'instance par le Code de procédure civile* »¹⁰⁹⁷.

814. Ainsi, aux termes des dispositions de l'article 378 du Code de procédure civile, « *la décision de sursis suspend le cours de l'instance pour le temps ou jusqu'à la survenance de l'événement qu'elle détermine* ».

815. Selon la jurisprudence constante du Conseil d'État, le juge de l'impôt n'est pas tenu de surseoir à statuer tant que la décision du juge pénal n'est pas intervenue¹⁰⁹⁸. Il s'agit donc d'une simple faculté et non d'une obligation¹⁰⁹⁹. En effet, la doctrine administrative a précisé qu'« *aucun principe de droit, ni aucune disposition législative ou réglementaire ne fait une telle obligation au juge administratif ; en particulier la règle selon laquelle l'exercice de l'action civile est suspendu tant qu'il n'a pas été prononcé définitivement sur l'action publique n'est pas*

¹⁰⁹⁵ BOI-CTX-DG-20-70-20 § 1.

¹⁰⁹⁶ *Ibid.*, § 10.

¹⁰⁹⁷ BOI-CTX-DG-20-70-20 § 10.

¹⁰⁹⁸ CE, 8^{ème} et 7^{ème} ss-sect., 10 nov. 1971, n° 76985, Sté Samtex : Rec. Lebon, p. 667 ; Dr. fisc. 1973, n° 4, comm. 128, concl. J. DELMAS-MARSALET ; CE, 9^{ème} et 7^{ème} ss-sect., 22 nov. 1972, n° 77490, Sté Transacier : Rec. Lebon, p. 744 ; Dr. fisc. 1973, n° 28, comm. 1053 ; CE, 4 févr. 1985, n° 40485 : Dr. fisc. 1986, n° 4, comm. 106.

¹⁰⁹⁹ CE, 30 juill. 2010, n° 316757, 9^e et 10^e s.-s., Sté Turbo's Hoet Truck Center et M. Hoet : RJF 11/10 n° 1010, concl. P. Collin BDCF 11/10 n° 114 ; CE, 22 nov. 1972, n° 77490, société Transacier : Lebon p. 744.

applicable aux juridictions administratives (CE, arrêt du 16 janvier 1974, n° 89986, RJ, n° IV, p. 12) »¹¹⁰⁰.

816. Il appartient donc au juge de l'impôt d'apprécier librement s'il y a lieu de surseoir à statuer¹¹⁰¹. L'absence d'obligation de surseoir à statuer du juge de l'impôt permet donc à ce dernier de faire obstacle au principe d'autorité de la chose jugée au pénal sur le fiscal et de préserver ainsi son autonomie décisionnelle. Il en est de même de l'absence de recours en révision de la décision définitive du juge de l'impôt.

B. L'absence de recours en révision de la décision fiscale définitive

817. Aux termes des dispositions de l'article R. 834-1 du Code de justice administrative (CJA), *« le recours en révision contre une décision contradictoire du Conseil d'État ne peut être présenté que dans trois cas :*

1° Si elle a été rendue sur pièces fausses ;

2° Si la partie a été condamnée faute d'avoir produit une pièce décisive qui était retenue par son adversaire ;

3° Si la décision est intervenue sans qu'aient été observées les dispositions du présent code relatives à la composition de la formation de jugement, à la tenue des audiences ainsi qu'à la forme et au prononcé de la décision ».

818. Les trois motifs justifiant un recours en révision visés par les dispositions de l'article R. 834-1 du CJA, ne visent pas le cas où une décision de relaxe prononcée par le juge pénal intervient postérieurement à la décision définitive du juge de l'impôt¹¹⁰².

819. Ainsi, *« l'autorité de la chose jugée au pénal sur le fiscal ne peut dès lors s'exercer rétrospectivement aux fins de réexamen de la décision du juge administratif de l'impôt »¹¹⁰³.*

¹¹⁰⁰ BOI-CTX-DG-20-70-20 § 70 ; Dans le même sens : CE, 31 juill. 1953, n° 20793 et n° 21457 : RO p. 320 ; CE 13 juill. 1963, n° 44789, 9^e s.-s. : Dupont 1963 p. 695 ; CE, 29 avr. 1957, n° 39817, 7^e s.-s. : RO p. 327.

¹¹⁰¹ CE, 30 juill. 2010, n° 316757, 9^e et 10^e s.-s., Sté Turbo's Hoet Truck Center et M. Hoet : RJF 11/10 n° 1010, concl. P. Collin BDCF 11/10 n° 114.

¹¹⁰² DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 846, n° 1921 ; DE SAINT-LÉGER M., *L'articulation des procédures pénale et fiscale*, Thèse, Bordeaux, 2022, p. 410, n° 456.

¹¹⁰³ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, op.cit., p. 846, n° 1921.

820. L'impossibilité de réviser la décision du juge de l'impôt permet alors à ce dernier de préserver son autonomie décisionnelle.

821. En définitive, après analyse du principe de l'indépendance des procédures fiscale et pénale et de son application par la Cour de cassation et le Conseil d'État, le juge de l'impôt préserve en réalité son autonomie décisionnelle alors que le juge pénal lui, est largement influencée par la position de l'administration fiscale et du juge de l'impôt.

822. Face à la complexité de ce principe qui se fonde sur la différence de leur objet et de leur nature, plusieurs auteurs ont cependant souhaité revisiter celui-ci en raison de cette justification réductrice du principe au regard du domaine commun des procédures, ou de certains de ses effets tels que les risques de contrariété entre les décisions¹¹⁰⁴.

Section II : Les aménagements du principe de l'indépendance des procédures fiscale et pénale

823. Face aux risques de contrariété entre les décisions fiscale et pénale, le Conseil constitutionnel est intervenu, par deux décisions du 24 juin 2016¹¹⁰⁵ suivie d'une décision du 23 novembre 2018¹¹⁰⁶, en créant un cas inédit d'autorité de la chose jugée au fiscal sur le pénal, qui selon Bernard Hatoux, ancien doyen de la Cour de cassation, constitue une « *petite révolution* »¹¹⁰⁷. En effet, par une réserve d'interprétation formulée dans les décisions précitées, le Conseil constitutionnel interdit au juge pénal de condamner le contribuable pour fraude fiscale lorsque ce dernier a été définitivement déchargé de l'impôt pour un motif de fond par le juge de l'impôt. La décision du juge de l'impôt est alors prépondérante sur celle du juge pénal puisqu'elle est dans ce cas précis, revêtue de l'autorité de la chose jugée et s'impose ainsi au juge pénal (paragraphe I). Toutefois, si cet aménagement du principe de l'indépendance des procédures est à saluer, son évolution reste en revanche, inachevée (paragraphe II).

¹¹⁰⁴ Pour plus de précisions, DEBOISSY F., « Retour sur un principe controversé : l'indépendance des procédures pénale et fiscale », *Dr. fisc.*, 2014, n° 51-52, étude 692.

¹¹⁰⁵ Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, *M. Alec W. et a.*, paragr. 13 ; Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *M. Jérôme C.*, paragr. 13.

¹¹⁰⁶ Cons. const., 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, *M. Thomas T. et a.*, paragr. 11.

¹¹⁰⁷ HATOUX B., « Cumul des sanctions fiscales et pénales ou réserves et interrogations », *RJF*, 2016/10, n° 862, p. 1077, § 51.

Paragraphe I : La prépondérance de la décision du juge de l'impôt en cas de décharge pour motif de fond

824. Selon la jurisprudence constante de la chambre criminelle, la décision du juge de l'impôt n'a pas autorité de la chose jugée à l'égard du juge répressif¹¹⁰⁸. Le juge pénal est donc, par principe, libre de statuer sans tenir compte de la position du juge de l'impôt.

825. Toutefois, les juges de la rue de Montpensier ont, par les décisions n° 2016-545 QPC, n° 2016-546 QPC du 24 juin 2016¹¹⁰⁹ suivies de la décision n° 2018-745 du 23 novembre 2018¹¹¹⁰, considéré que le juge pénal devait prendre en compte la position du juge de l'impôt dans un cas restreint, permettant de mettre fin à des « *situations ubuesques et iniques* »¹¹¹¹ dans lesquelles le contribuable était condamné pour fraude fiscale pour un impôt qui n'était pas dû. Eu égard à la jurisprudence précitée reprise par la chambre criminelle, le juge pénal ne perd donc son autonomie décisionnelle qu'en cas de décharge de l'impôt pour un motif de fond (I). Ce dernier préserve ainsi, une autonomie décisionnelle importante et contestable en raison du caractère limité de la jurisprudence du Conseil constitutionnel ainsi que de la chambre criminelle (II).

I. La perte d'autonomie décisionnelle du juge pénal dans un cas restreint

826. Après le refus constant de la chambre criminelle de conférer à une décision fiscale une quelconque autorité de la chose jugée, le Conseil constitutionnel a finalement, par une réserve d'interprétation dans les décisions n° 2016-545 QPC, n° 2016-546 QPC du 24 juin 2016¹¹¹² suivies de la décision n° 2018-745 du 23 novembre 2018¹¹¹³, mis en place un cas d'autorité de la chose jugée au fiscal sur le pénal (A). Ce cas d'autorité de la chose jugée est toutefois soumis à des conditions strictes. Seule la décision juridictionnelle définitive de décharge de l'impôt

¹¹⁰⁸ Cass. crim., 13 juin 2012, n° 11-84.092 ; Cass. crim., 20 juin 1983, n° 82-92.593 : Bull. crim. n° 189 ; Cass. crim., 21 juill. 1982, inédit, pourvoi c/ CA Paris, 10 déc. 1980 ; Cass. crim., 1^{er} oct. 1979, n° 78-93.884 : Bull. crim. n° 264 ; Cass. crim., 5 juill. 1976, n° 75-93.347 : Bull. crim. n° 246 ; Cass. crim., 4 juin 1970, n° 69-93.414 : Bull. crim., n° 186 ; Cass. crim., 9 avr. 1970, n° 68-92.282 : Bull. crim., n° 114.

¹¹⁰⁹ Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, *M. Alec W. et a.*, paragr. 13 ; Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *M. Jérôme C.*, paragr. 13.

¹¹¹⁰ Cons. const., 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, *M. Thomas T. et a.*, paragr. 11.

¹¹¹¹ JACQUOT N., MISPELON P., « QPC sur le cumul des sanctions pénales et fiscales : une décision sans gravité ? », *Dr. fisc.*, 2016, n° 26, act. 409, § 2.

¹¹¹² Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, *M. Alec W. et a.*, paragr. 13 ; Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *M. Jérôme C.*, paragr. 13.

¹¹¹³ Cons. const., 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, *M. Thomas T. et a.*, paragr. 11.

pour un motif de fond a autorité de la chose jugée et s'impose au juge pénal (B). Ce dernier perd donc son autonomie décisionnelle uniquement dans un cas restreint.

A. La mise en place d'un cas d'autorité de la chose jugée au fiscal sur le pénal

827. Selon la jurisprudence traditionnelle de la Cour de cassation, il résulte du principe de l'indépendance des procédures fiscale et pénale, que la décision du juge de l'impôt n'a pas autorité de la chose jugée à l'égard du juge répressif¹¹¹⁴.

828. Il a alors été jugé, selon une jurisprudence constante, 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* »¹¹¹⁵. Ainsi, la chambre criminelle a alors pu, par un célèbre arrêt en date du 13 juin 2012, condamner le gérant de la société Smart du délit de fraude fiscale prévu à l'article 1741 du CGI, alors que postérieurement à cette décision, ce dernier a été déchargé de toute imposition par une décision définitive du juge de l'impôt pour un motif de fond¹¹¹⁶.

829. Éric Meier et Régis Torlet, alors avocats, n'ont pas manqué de relever, à propos de cette affaire, que « *l'application stricte du principe d'indépendance des procédures a conduit à la situation ubuesque où un prévenu est condamné à une peine de deux ans de prison ferme pour fraude fiscale, peine que l'on peut qualifier de lourde en ce domaine, dans une affaire où le contribuable est lui déchargé au fond de toute imposition faute d'activité taxable en France. L'on peut donc être coupable de fraude fiscale sans impôt éludé !* »¹¹¹⁷.

830. Il a fallu attendre que le Conseil constitutionnel se prononce sur la validité du cumul des sanctions fiscale et pénale pour faire cesser ce type de situation.

¹¹¹⁴ Cass. crim., 13 juin 2012, n° 11-84.092 ; Cass. crim., 20 juin 1983, n° 82-92.593 : Bull. crim. n° 189 ; Cass. crim., 21 juill. 1982, inédit, pourvoi c/ CA Paris, 10 déc. 1980 ; Cass. crim., 1er oct. 1979, n° 78-93.884 : Bull. crim. n° 264 ; Cass. crim., 5 juill. 1976, n° 75-93.347 : Bull. crim. n° 246 ; Cass. crim., 4 juin 1970, n° 69-93.414 : Bull. crim., n° 186 ; Cass. crim., 9 avr. 1970, n° 68-92.282 : Bull. crim., n° 114.

¹¹¹⁵ Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.980 ; Cass. crim., 13 juin 2012, n° 11-84.092.

¹¹¹⁶ Cass. crim. 13 juin 2012 n° 11-84.092, Smart City : Dr. fisc. n° 42/12 c. 488 note E. Meier et R. Torlet ; V. aussi, Cass. crim. 24 mai 1967 n° 63-92.376 : Bull. crim. n° 163.

¹¹¹⁷ MEIER E., TORLET R., « L'indépendance des procédures fiscale et pénale, ou quand un train peut en cacher un autre », *Dr. fisc.*, 2012, n° 42, comm. 488, § 6.

831. En effet, par les décisions n° 2016-545 QPC, n° 2016-546 QPC du 24 juin 2016¹¹¹⁸ suivies de la décision n° 2018-745 du 23 novembre 2018¹¹¹⁹, le Conseil constitutionnel a validé le cumul des sanctions fiscale et pénale en formulant notamment une réserve d'interprétation par laquelle le Conseil constitutionnel a jugé que « *les dispositions contestées de l'article 1741 du code général des impôts ne sauraient, sans méconnaître le principe de nécessité des délits, permettre qu'un contribuable qui a été déchargé de l'impôt par une décision juridictionnelle devenue définitive pour un motif de fond puisse être condamné pour fraude fiscale* »¹¹²⁰.

832. Par cette réserve, les juges de la rue de Montpensier ont institué, un cas d'autorité de la chose jugée au fiscal sur le pénal, consistant à interdire au juge pénal de condamner un contribuable pour fraude fiscale uniquement si ce dernier a été définitivement déchargé de l'impôt pour un motif de fond par le juge de l'impôt¹¹²¹. Le Conseil constitutionnel n'a ainsi remis en cause que partiellement la jurisprudence traditionnelle de la Cour de cassation relative à l'absence d'autorité de la chose jugée au fiscal sur le pénal, laquelle subsiste en cas de décision juridictionnelle définitive de décharge de l'impôt pour un motif de procédure.

833. Ce nouveau cas d'autorité de la chose jugée au fiscal sur le pénal instauré par le Conseil constitutionnel s'inspire de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme selon laquelle les « *divergences de qualifications retenues par le juge de l'impôt et le juge pénal au titre de mêmes opérations constituent une violation de l'article 6 de la Convention EDH* »¹¹²²

834. En effet, la Cour de Strasbourg a, dans un arrêt *Lungu et a. c/ Roumanie*¹¹²³, jugé sur le fondement de l'article 6 § 1 de la Convention européenne des droits de l'homme, que le juge pénal ne peut sans méconnaître le principe de sécurité juridique, condamner un contribuable du délit de fraude fiscale en cas de décision définitive de décharge de l'impôt d'une juridiction fiscale¹¹²⁴. Les juges de Strasbourg ont également jugé, dans un arrêt *Kapetanios et a. c/*

¹¹¹⁸ Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, *M. Alec W. et a.*, paragr. 13 ; Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *M. Jérôme C.*, paragr. 13.

¹¹¹⁹ Cons. const., 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, *M. Thomas T. et a.*, paragr. 11.

¹¹²⁰ V. LIGNEREUX B., *Précis de droit constitutionnel fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 2^{ème} éd., 2023, p. 748, n° 1160.

¹¹²¹ HATOUX B., « Cumul des sanctions fiscales et pénales ou réserves et interrogations », *RJF*, 2016/10, n° 862, p. 1077, § 51.

¹¹²² PELLETIER M., « De quelques conséquences (inattendues) des décisions Alec W et Jérôme C. », *Dr. fisc.*, 2016, n° 30-35, act. 466, § 2.

¹¹²³ CEDH, 3^e sect., 21 oct. 2014, n° 25129/06, *Lungu et a. c/ Roumanie*.

¹¹²⁴ PELLETIER M., « De quelques conséquences (inattendues) des décisions Alec W et Jérôme C. », art. cité, § 2 ; JOANNARD-LARDANT E., « Indépendance des procédures *versus* autorité de la chose jugée : vers un nouvel

Grèce¹¹²⁵, que le juge de l'impôt doit tenir compte de la décision définitive du juge pénal relaxant le contribuable, sauf à violer le droit à la présomption d'innocence garanti par l'article 6 § 2 de la Convention européenne¹¹²⁶. Ainsi, selon la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, le second juge est lié par la décision du premier juge, sans qu'un ordre d'intervention entre les deux juges ne soit imposé. Selon l'ordre d'intervention des juges, la décision soit pénale soit fiscale aura donc un poids prépondérant.

835. Contrairement à la jurisprudence européenne, le Conseil constitutionnel contraint le juge pénal dans un cas précis, à prendre en compte la décision du juge de l'impôt. Stéphane Detraz et Renaud Salomon ont justifié cette règle posée par le Conseil, en considérant que *« premièrement, d'un point de vue criminologique, il serait inutile de sanctionner une personne pour s'être soustraite à l'impôt alors que, sur le plan fiscal, elle n'a pas à payer cet impôt ; l'absence de préjudice, pour le Trésor, doit impliquer l'absence de sanction. Deuxièmement, d'un point de vue technique, il s'agit de considérer que, sur les aspects fiscaux substantiels, des deux juges ayant à en connaître, c'est le juge de l'impôt qui l'emporte logiquement sur le juge pénal, en ce qu'il est le juge naturel de la chose »*¹¹²⁷.

836. Ce cas d'autorité de la chose jugée a, toutefois, vocation à s'appliquer dans des cas limités, en raison des conditions strictes posées par le Conseil constitutionnel reprises par la chambre criminelle qui encadrent ce principe.

B. L'autorité de la seule décision juridictionnelle définitive de décharge de l'impôt pour un motif de fond

837. Par sa réserve d'interprétation, le Conseil constitutionnel a jugé, dans les décisions de 2016 et 2018, que *« les dispositions contestées de l'article 1741 du code général des impôts ne sauraient, sans méconnaître le principe de nécessité des délits, permettre qu'un contribuable qui a été déchargé de l'impôt par une décision juridictionnelle devenue définitive pour un motif*

équilibre ? », *Dr. fisc.*, 2023, n° 30-34, comm. 262 § 4 ; v. aussi, AYRAULT L., « Droit fiscal européen des droits de l'homme : chronique de l'année 2015 », *Dr. fisc.*, 2016, n° 9, chron. 206.

¹¹²⁵ CEDH, 1^{ère} sect., 30 avr. 2015, n° 3453/12, n° 42941/12 et n° 9028/13, *Kapetanios et a. c/ Grèce*.

¹¹²⁶ PELLETIER M., « De quelques conséquences (inattendues) des décisions Alec W et Jérôme C. », art. cité, § 2 ; AYRAULT L., « Droit fiscal européen des droits de l'homme : chronique de l'année 2015 », *Dr. fisc.*, 2016, n° 9, chron. 206.

¹¹²⁷ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 70, n° 177.

de fond puisse être condamné pour fraude fiscale »¹¹²⁸. Ce cas d'autorité de la chose jugée au fiscal sur le pénal ne s'applique que sous réserve de conditions strictes.

838. En effet, selon la chambre criminelle de la Cour de cassation, l'autorité de la chose jugée au fiscal sur le pénal ne s'attache d'abord qu'aux décisions juridictionnelles¹¹²⁹, prononcées par le juge de l'impôt, administratif ou judiciaire¹¹³⁰. Ne sont donc pas revêtues de l'autorité de la chose jugée, la décision de dégrèvement de l'administration fiscale¹¹³¹, la réclamation contentieuse¹¹³² ou encore la remise gracieuse¹¹³³.

839. Ensuite, la décision juridictionnelle doit présenter un « *caractère définitif* »¹¹³⁴, signifiant que celle-ci ne peut plus être attaquée par le biais d'une voie de recours¹¹³⁵, « *et non provisoire* »¹¹³⁶ c'est-à-dire susceptible d'une voie de recours.

840. En outre, la chambre criminelle a précisé que la réserve constitutionnelle « *ne s'applique qu'en cas de décharge de l'imposition* »¹¹³⁷. Seule la décision de décharge du juge de l'impôt a autorité de chose jugée à l'égard du juge répressif, à l'exclusion de la décision de rejet de la demande de décharge¹¹³⁸. Aussi, la décision de décharge doit porter sur l'impôt, à l'exclusion des seules pénalités fiscales¹¹³⁹.

¹¹²⁸ Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, *M. Alec W. et a.*, paragr. 13 ; Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *M. Jérôme C.*, paragr. 13 ; Cons. const., 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, *M. Thomas T. et a.*, paragr. 11 ; V. aussi, LIGNEREUX B., *Précis de droit constitutionnel fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 2^{ème} éd., 2023, p. 748, n° 1160.

¹¹²⁹ Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.980, § 13.

¹¹³⁰ Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.980 ; Cass. crim., 31 mai 2017, n° 15-82.159.

¹¹³¹ Cass. Crim., 21 oct. 2020, n° 20-85.339, § 5, « *il n'a été jugé, ni par la Cour de cassation ni par la Cour de révision, qu'un dégrèvement de rappels de TVA et des pénalités y afférentes par l'administration pourrait constituer l'équivalent d'une décision de décharge de l'impôt définitivement prononcée par une juridiction administrative* ».

¹¹³² LPF, art. L. 199 et R. 190-1 ; DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 73, n° 184.

¹¹³³ LPF, art. L. 247, al. 1^{er}, 1° ; DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, *op.cit.*, p. 73, n° 184.

¹¹³⁴ Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.980, § 13.

¹¹³⁵ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, *op.cit.*, p. 74, n° 187.

¹¹³⁶ DETRAZ S., « Impôts.- Procédure », *JCl. Lois pénales spéciales*, § 49.

¹¹³⁷ Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.980, § 13 ; Cass. crim., 25 oct. 2017, n° 16-83.133.

¹¹³⁸ DETRAZ S., « Impôts.- Procédure », *préc.*, § 49.

¹¹³⁹ DETRAZ S., « Impôts.- Procédure », *préc.*, § 49 ; Pour plus de précisions, DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, *op.cit.*, p. 75, n° 190 ; AYRAULT L., « L'indépendance des contentieux pénal et fiscal », *Dr. fisc.*, 2016, n° 3, comm. 503.

841. La décharge doit également être totale et non partielle¹¹⁴⁰. À défaut, le juge pénal pourra condamner pour fraude fiscale le contribuable pour l'impôt restant, n'ayant pas été déchargé par le juge de l'impôt.

842. La décharge doit porter sur « *le même impôt* »¹¹⁴¹ que celui sur lequel le juge pénal souhaite se prononcer¹¹⁴². À défaut, ce dernier est libre de condamner le contribuable pour fraude sur un autre impôt que celui pour lequel le contribuable a été déchargé¹¹⁴³. En outre, il doit s'agir d'une décharge « *de toute imposition* »¹¹⁴⁴ dans la mesure où si un autre impôt, qui n'est pas écarté par le juge de l'impôt peut s'appliquer, le juge pénal conserve la liberté de le caractériser¹¹⁴⁵.

843. En outre, la chambre criminelle a indiqué que la réserve d'interprétation du Conseil constitutionnel ne s'applique qu'en cas de décharge de l'imposition « *pour des raisons de fond, exclusives de tout motif de procédure* »¹¹⁴⁶. Une décision de décharge pour un motif de forme n'a, a contrario, pas l'autorité de la chose jugée à l'égard du juge pénal. Cette solution « *résulte du principe constitutionnel de nécessité des délits : l'irrégularité procédurale prive certes le Trésor de sa créance fiscale, mais n'efface pas le caractère frauduleux des faits - commis antérieurement - par lesquels le contribuable a intentionnellement manqué à ses obligations fiscales. En outre, en annulant la procédure d'imposition pour des vices de forme, le juge fiscal ne nie pas que la situation de la personne en cause ait pu effectivement donner lieu à la naissance d'un impôt, mais constate simplement l'irrégularité de la procédure d'imposition suivie par l'administration* »¹¹⁴⁷.

844. Par conséquent, dans l'hypothèse d'une décharge prononcée pour un motif de forme, la jurisprudence constante de la Cour de cassation selon laquelle, la décision du juge de l'impôt

¹¹⁴⁰ Cass. crim., 21 oct. 2020, n° 20-85.339.

¹¹⁴¹ Cass. crim., 5 déc. 2018, n° 17-87.488.

¹¹⁴² DETRAZ S., « Impôts.- Procédure », *préc.*, § 49.

¹¹⁴³ Cass. crim., 31 mai 2017, n° 15-82.159 ; DETRAZ S., « Impôts.- Procédure », *préc.*, § 49 ; DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, *op.cit.*, p. 75, n° 192.

¹¹⁴⁴ Cass. crim., 28 juin 2017, n° 16-81.149 : Bull. crim. n° 183 ; Dr. pén. 2017, chron. 9, n° 21, obs. S. Detraz ; Dr. fisc. 2018, 236, n° 32, obs. M. Pelletier ; Dr. fisc. 2017, act. 587, obs. O. Fouquet et B. Hatoux.

¹¹⁴⁵ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 76, n° 193.

¹¹⁴⁶ Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.980, § 13.

¹¹⁴⁷ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, *op.cit.*, p. 77, n° 196.

n'a pas l'autorité de la chose jugée à l'égard du juge répressif, continue alors de s'appliquer¹¹⁴⁸. Il en résulte 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* »¹¹⁴⁹.

845. Enfin, il faut que la décharge soit alléguée par la partie qui s'en prévaut¹¹⁵⁰, « *le juge pénal n'a donc pas d'office à s'intéresser à l'existence d'une éventuelle décharge* »¹¹⁵¹.

846. En définitive, si le juge pénal perd son autonomie décisionnelle qu'en cas de décharge définitive prononcée par le juge de l'impôt pour motif de fond en application de la jurisprudence du Conseil constitutionnel reprise par la chambre criminelle, il préserve une autonomie décisionnelle importante et contestable eu égard au caractère limité des solutions jurisprudentielles rendues par le Conseil constitutionnel et par la Cour de cassation.

II. La préservation d'une autonomie décisionnelle importante et contestable du juge pénal

847. En application de la jurisprudence du Conseil constitutionnel et de la chambre criminelle, le juge pénal préserve une autonomie décisionnelle importante, d'abord dans le cas où la décision fiscale n'est pas revêtue de l'autorité de la chose jugée (hypothèse la plus fréquente) (B) mais également lorsque la décision de décharge de l'impôt pour motif de fond s'impose à l'égard du juge pénal (hypothèse la plus rare), dans la mesure où ce dernier décide du moment où la décision fiscale aura une incidence sur le litige pénal (A). L'autonomie décisionnelle importante du juge pénal que la chambre criminelle a souhaité préserver, a été à plusieurs reprises critiquée.

¹¹⁴⁸ Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.980 § 9 ; DETRAZ S., « Impôts.- Procédure », *JCl. Lois pénales spéciales*, fasc. 50, § 48.

¹¹⁴⁹ Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.980 § 9 ; Cass. crim., 13 juin 2012, n° 11-84.092.

¹¹⁵⁰ Cass. crim., 5 déc. 2018, n° 17-87.488, « *dès lors qu'il n'est pas allégué (...) d'une décision définitive de décharge rendue par le juge administratif ou civil relative au même impôt* ».

¹¹⁵¹ DETRAZ S., « Impôts.- Procédure », *préc.*, § 49.

A. En cas d'autorité de la chose jugée de la décision de décharge de l'impôt pour motif de fond

848. La réserve d'interprétation du Conseil constitutionnel vise implicitement le cas où une condamnation pénale intervient postérieurement à une décision définitive du juge de l'impôt. Or, ainsi que le relevait Bernard Hatoux, alors doyen de la Cour de cassation, « *ce cas est peu fréquent, la procédure fiscale étant souvent plus longue que la procédure pénale, notamment lorsqu'elle remonte jusqu'au Conseil d'État ou à la Cour de cassation* »¹¹⁵². Dans la pratique, le juge pénal a donc vocation à se prononcer avant la décision définitive du juge de l'impôt¹¹⁵³.

849. Afin de réserver une pleine portée à la réserve d'interprétation et d'assurer la cohérence entre les décisions fiscale et pénale, la chambre criminelle a alors infléchi sa jurisprudence en octroyant au juge pénal, sous certaines conditions, une simple faculté de surseoir à statuer en amont de sa décision définitive (1), et a mis fin à sa jurisprudence prohibant la révision d'une décision pénale définitive en cas de décision définitive de décharge de l'impôt pour motif de fond intervenant après la fin de la procédure pénale (2). Ainsi, à la lecture de la jurisprudence de la Cour de révision et de réexamen, le recours en révision d'une décision pénale définitive - « *pendant curatif du sursis* »¹¹⁵⁴ - est désormais possible. Toutefois, ces solutions jurisprudentielles apparaissent insuffisantes en ce qu'elles confèrent au juge pénal la possibilité de décider du moment où la décision fiscale aura une incidence sur son litige.

1. L'infléchissement insuffisant de la jurisprudence prohibant le sursis à statuer du juge pénal

850. Il résulte de la jurisprudence traditionnelle de la chambre criminelle, que la décision de la juridiction administrative n'a pas l'autorité de chose jugée à l'égard du juge répressif et qu'en conséquence, il est interdit au juge pénal de surseoir à statuer dans l'attente de la décision définitive du juge de l'impôt¹¹⁵⁵.

¹¹⁵² HATOUX B., « Cumul des sanctions fiscales et pénales ou réserves et interrogations », *RJF*, 2016/10, n° 862, p. 1077, § 34.

¹¹⁵³ TUROT J., « Propos introductifs à la table ronde », in COZIAN M., DIBOUT P., PIERRE J.L., *Droits et garanties du contribuable. Évolutions et perspectives vingt ans après le rapport Aicardi*, Litec, 2008, p. 5 ; COLLET M., COLLIN P., *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, Paris, PUF, coll. Thémis droit, 5^{ème} éd., 2024, p. 211, n° 283.

¹¹⁵⁴ HARDY H.C., « À la recherche de la cohérence de la répression en matière fiscale », *REIDF*, 2020, n° 2, p. 175.

¹¹⁵⁵ Cass. crim., 11 janv. 2006, n° 05-82.674, *Bull. crim.* 2006, n° 16.

851. Toutefois, en raison de la réserve d'interprétation du Conseil constitutionnel, interdisant au juge pénal de condamner pour fraude fiscale un contribuable qui a été déchargé pour un motif de fond par une décision définitive du juge de l'impôt, la chambre criminelle a jugé que « *la jurisprudence prohibant tout sursis à statuer doit être infléchie pour limiter le risque de contrariété de décisions au regard de l'exigence posée par cette réserve* »¹¹⁵⁶.

852. En revanche, le sursis à statuer du juge pénal ne doit pas être systématique¹¹⁵⁷. Le principe reste l'interdiction du juge pénal de surseoir à statuer, et par exception, ce dernier « *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* »¹¹⁵⁸.

853. Selon la chambre criminelle, plusieurs raisons justifient le caractère non systématique du sursis à statuer du juge pénal. D'abord, « *la réserve d'interprétation n'empêche pas l'engagement des deux procédures, pénale et fiscale* »¹¹⁵⁹, ensuite « *par application des articles 384 et 427 du code de procédure pénale notamment, le juge pénal conserve plénitude de juridiction et est tenu de statuer lui-même sur toute question dont dépend l'application de la loi pénale* »¹¹⁶⁰, eu égard également à l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale, « *la répression pénale, s'agissant des faits les plus graves, permet d'assurer, avec la répression fiscale, la protection des intérêts financiers de l'État ainsi que l'égalité devant l'impôt, en poursuivant des finalités communes, à la fois dissuasive et répressive* »¹¹⁶¹, et enfin « *selon les articles préliminaire du code de procédure pénale et 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, le juge pénal doit toujours statuer dans un délai raisonnable* »¹¹⁶².

¹¹⁵⁶ Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.980, § 11.

¹¹⁵⁷ Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.980, § 12.

¹¹⁵⁸ Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.980, § 17.

¹¹⁵⁹ *Ibid.*, § 13.

¹¹⁶⁰ *Ibid.*, § 14.

¹¹⁶¹ *Ibid.*, § 15.

¹¹⁶² *Ibid.*, § 16.

854. Pour toutes ces raisons, le juge pénal dispose donc uniquement de la faculté de surseoir à statuer¹¹⁶³, sous réserve qu'il s'agisse d'une mesure exceptionnelle¹¹⁶⁴, et qu'il existe un « *cas de risque sérieux de contrariété de décisions* »¹¹⁶⁵ tel que par exemple, selon la chambre criminelle¹¹⁶⁶, « *une décision non définitive déchargeant le prévenu de l'impôt pour un motif de fond* »¹¹⁶⁷.

855. Nicolas Jacquot et Nicolas Guillard, avocats, ont également relevé que « *la complexité du litige fiscal et le type de manquement reproché* »¹¹⁶⁸ peuvent constituer des facteurs de détermination pour le juge pénal¹¹⁶⁹ permettant de justifier un cas de risque sérieux de contrariété de décisions. Aussi, ces derniers ont ajouté que « *l'attitude de l'administration fiscale, qui peut se constituer partie civile en matière de fraude fiscale (LPF, art. L. 232), aura probablement un impact sur l'option du sursis à statuer pour le juge pénal. À cet égard, il n'est pas exclu qu'une demande de sursis à statuer devant le juge pénal présentée en accord avec l'administration fiscale (par exemple en cas de transaction), et même en l'absence de décision de décharge pour un motif de fond, ait plus de chances d'aboutir* »¹¹⁷⁰.

856. La chambre criminelle a jugé que « *dans tous les cas, le juge saisi d'une demande de sursis à statuer doit spécialement motiver sa décision* »¹¹⁷¹, au regard de la plénitude de juridiction du juge pénal¹¹⁷². Son appréciation est souveraine, et le juge de cassation exerce un contrôle de motivation¹¹⁷³.

¹¹⁶³ Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.980, § 17, « *même lorsque le prévenu de fraude fiscale justifie de l'existence d'une procédure pendante devant le juge de l'impôt tendant à une décharge de l'imposition pour un motif de fond, le juge pénal n'est pas tenu de surseoir à statuer jusqu'à ce qu'une décision définitive du juge de l'impôt soit intervenue* ».

¹¹⁶⁴ Cour de cassation, « Note explicative relative aux arrêts n°1174, 1175, 1176, 1177, 1178 et 1179 du 11 septembre 2019 (chambre criminelle) », p. 5.

¹¹⁶⁵ *Ibid.*, p. 5.

¹¹⁶⁶ Cass. crim., 11 sept. 2019, n°18-81.980, § 17.

¹¹⁶⁷ Cour de cassation, « Note explicative relative aux arrêts n°1174, 1175, 1176, 1177, 1178 et 1179 du 11 septembre 2019 (chambre criminelle) », p. 4.

¹¹⁶⁸ JACQUOT N., GUILLAND N., « Vers une balkanisation du contentieux fiscal ? Réflexions sur les nouveaux contours de l'office du juge pénal en matière de fraude fiscale », *Dr. fisc.*, 2019, n° 43, 412, § 9.

¹¹⁶⁹ JACQUOT N., GUILLAND N., « Vers une balkanisation du contentieux fiscal ? Réflexions sur les nouveaux contours de l'office du juge pénal en matière de fraude fiscale », *Dr. fisc.*, 2019, n° 43, 412, § 9.

¹¹⁷⁰ *Ibid.*

¹¹⁷¹ Cass. crim., 11 sept. 2019, n°18-81.980, § 17.

¹¹⁷² JACQUOT N., GUILLAND N., « Vers une balkanisation du contentieux fiscal ? Réflexions sur les nouveaux contours de l'office du juge pénal en matière de fraude fiscale », *Dr. fisc.*, 2019, n° 43, 412, § 9.

¹¹⁷³ Cour de cassation, « Note explicative relative aux arrêts n°1174, 1175, 1176, 1177, 1178 et 1179 du 11 septembre 2019 (chambre criminelle) », p. 5.

857. En somme, si l'infléchissement de la jurisprudence traditionnelle de la Chambre criminelle permet d'octroyer au juge pénal la faculté de surseoir à statuer, et ainsi de renforcer la prépondérance de la décision du juge de l'impôt, il faut relever que « *la mise en œuvre de cette faculté (...) présente un risque d'aléatoire à ce stade* »¹¹⁷⁴.

858. Ainsi, dans le cas où le juge pénal décide de ne pas surseoir à statuer et qu'une décision définitive de décharge de l'impôt intervient après la fin de la procédure pénale, le recours en révision de la décision pénale est désormais envisageable, mais représente toutefois une solution non satisfaisante en raison de l'incidence retardée de la décision fiscale sur le litige pénal.

2. La remise en cause insatisfaisante de la prohibition du recours en révision de la décision pénale définitive

859. Il ressort de la jurisprudence traditionnelle de la chambre criminelle que la décision de condamnation pénale prononcée préalablement à la décision de décharge du juge de l'impôt ne peut être révisée¹¹⁷⁵. Toutefois, à la suite de l'instauration du cas d'autorité de la chose jugée au fiscal sur le pénal par les décisions en date du 24 juin 2016 rendues par le Conseil constitutionnel, le gérant de la société Smart city a, sans surprise, sollicité la révision de sa condamnation pénale et la suspension de son exécution.

860. Suite à la décision favorable du 20 septembre 2018 de la Commission d'instruction de la Cour de révision et de réexamen¹¹⁷⁶, la chambre criminelle a alors mis fin à sa jurisprudence prohibant le recours à la révision d'une décision pénale définitive en faisant droit à la demande en suspension de l'exécution de la condamnation du gérant de la société Smart city¹¹⁷⁷. La Cour de révision et de réexamen s'est ensuite montrée favorable à la requête en révision et a annulé la décision de condamnation au motif que « *le juge pénal n'avait pas eu connaissance de la décision définitive de décharge* »¹¹⁷⁸.

¹¹⁷⁴ JACQUOT N., GUILLAND N., « Vers une balkanisation du contentieux fiscal ? Réflexions sur les nouveaux contours de l'office du juge pénal en matière de fraude fiscale », *Dr. fisc.*, 2019, n° 43, 412, § 9.

¹¹⁷⁵ Cass. crim., 4 juin 1970, n° 69-93.414.

¹¹⁷⁶ Commission d'instruction de la Cour de révision et de réexamen, 20 septembre 2018.

¹¹⁷⁷ Cass. crim., 8 janv. 2019, n° 18-85.561.

¹¹⁷⁸ Cass. révision réexamen, 11 avr. 2019, n° 17-REV111 ; CASSAN C., MISPELON P., « Fraude fiscale : mieux vaut guérir que prévenir ? », *Dr. fisc.*, 2019, n° 22, act. 260, § 2 ; DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 84, n° 217.

861. Par la suite, sur la base d'une motivation plus explicite¹¹⁷⁹, la Cour de révision et de réexamen a de nouveau fait droit, à la requête en révision du contribuable et à l'annulation de la décision de condamnation sans renvoi devant la juridiction, en jugeant qu'« *une décision juridictionnelle devenue définitive qui décharge un contribuable de l'impôt pour un motif de fond constitue un obstacle à toute condamnation pénale pour fraude fiscale fondée sur la soustraction frauduleuse à ce même impôt* »¹¹⁸⁰. Il en a été de même dans une affaire où la chambre criminelle avait refusé de surseoir à statuer dans l'attente de la décision du Conseil d'État qui a finalement déchargé le contribuable de l'impôt pour un motif de fond¹¹⁸¹.

862. Ainsi, le recours en révision désormais ouvert, n'apparaît pas comme une solution satisfaisante puisque le condamné à tort aura déjà commencé à exécuter sa peine, et au titre de l'article 626 du CPP, ce dernier aura « *droit à réparation intégrale du préjudice matériel et moral que lui a causé la condamnation* », ce qui représente un coût pour les finances publiques¹¹⁸². En outre, la procédure de révision semble également « *inappropriée* »¹¹⁸³ dans la mesure où cette procédure « *est une voie de recours extraordinaire et n'a, en principe, pas vocation à être banalisée* »¹¹⁸⁴.

863. En définitive, à la lumière de la jurisprudence de la Cour de cassation, le juge pénal préserve une autonomie décisionnelle importante même dans l'hypothèse où la décision de décharge de l'impôt pour motif de fond s'impose au juge pénal, puisque ce dernier décide du moment où la décision fiscale aura une incidence sur son litige, et peut ainsi la retarder s'il ne sursoit pas à statuer, ce qui entraînera des conséquences néfastes tant à l'égard du contribuable que des finances publiques.

864. Lorsque l'autorité de la chose jugée au fiscal sur le pénal ne s'applique pas conformément à la jurisprudence précitée du Conseil constitutionnel et de la chambre criminelle,

¹¹⁷⁹ Dans sa décision du 22 octobre 2020, la Cour de révision et de réexamen fait pour la première fois application de la règle posée par le Conseil constitutionnel.

¹¹⁸⁰ Cass. révision réexamen, 22 oct. 2020, n° 19REV090.

¹¹⁸¹ Cass. révision réexamen, 18 janv. 2024, n° 22REV001 et n° 21REV169, dans sa décision du 18 janvier 2024, la Cour de révision et de réexamen fait pour la deuxième fois application de la règle posée par le Conseil constitutionnel.

¹¹⁸² CASSAN C., MISPELON P., « Fraude fiscale : mieux vaut guérir que prévenir ? », *Dr. fisc.*, 2019, n° 22, act. 260, § 3 ; HARDY H.C., « À la recherche de la cohérence de la répression en matière fiscale », *REIDF*, 2020, n° 2, p. 176 ; VERGNET N., « Articulation des procédures fiscale et pénale : une symphonie inachevée », *RDF*, 2019, n° 11, 200.

¹¹⁸³ CASSAN C., MISPELON P., « Fraude fiscale : mieux vaut guérir que prévenir ? », art. cité, § 3.

¹¹⁸⁴ CASSAN C., MISPELON P., « Fraude fiscale : mieux vaut guérir que prévenir ? », art. cité, § 3.

le juge pénal préserve, du moins en théorie¹¹⁸⁵, son autonomie décisionnelle, ce qui a également entraîné de nombreuses critiques.

B. En l'absence d'autorité de la chose jugée au fiscal sur le pénal

865. Conformément à la réserve d'interprétation du Conseil constitutionnel, l'autorité de la décision définitive de décharge de l'impôt à l'égard du juge pénal n'est imposée par le Conseil qu'en ce qui concerne certains faits et certaines personnes.

866. S'agissant des limites matérielles de cette autorité, tout d'abord, aux termes des décisions n° 2016-545 QPC, n° 2016-546 QPC du 24 juin 2016¹¹⁸⁶ suivies de la décision n° 2018-745 du 23 novembre 2018¹¹⁸⁷, la décision de décharge de l'impôt s'impose au juge pénal uniquement pour des faits de fraude fiscale prévue à l'article 1741 du CGI, par omission de déclaration ou par dissimulation de sommes sujettes à l'impôt. En revanche, ne sont pas visées par les décisions précitées du Conseil constitutionnel, les autres modalités du délit de fraude fiscale (telles que l'organisation de l'insolvabilité et les autres manières frauduleuses), les autres incriminations de fraude fiscale (dont celle de l'article 1743, 1° du CGI), ainsi que les infractions de droit commun¹¹⁸⁸. Une condamnation pénale pourrait donc avoir lieu, en l'absence d'autorité de la chose jugée au fiscal sur le pénal. Il est toutefois souhaitable que la Cour de cassation fasse application de la réserve d'interprétation du Conseil constitutionnel notamment en ce qui concerne les modalités du délit de fraude fiscale non visées par celle-ci ou encore le recel de fraude fiscale¹¹⁸⁹.

867. En outre, en présence de faits de fraude fiscale prévue à l'article 1741 du CGI visés par le Conseil constitutionnel, la portée de la réserve d'interprétation est limitée puisque dans la pratique, la majorité des décisions de décharge de l'impôt sont prononcées pour des motifs de forme¹¹⁹⁰. Or, le juge pénal n'est lié que par la décision de décharge du juge de l'impôt

¹¹⁸⁵ V. *supra*, p. 220 et s.

¹¹⁸⁶ Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, *M. Alec W. et a.*, paragr. 13 ; Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *M. Jérôme C.*, paragr. 13.

¹¹⁸⁷ Cons. const., 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, *M. Thomas T. et a.*, paragr. 11.

¹¹⁸⁸ Pour plus de précisions, DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. *Précis fiscal*, 1^{er} éd., 2021, p. 80-81.

¹¹⁸⁹ Pour plus de précisions, DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. *Précis fiscal*, 1^{er} éd., 2021, p. 80-81.

¹¹⁹⁰ SALOMON R., « Le particularisme de la procédure devant le juge pénal », *Dr. fisc.*, 2016, n° 38, 500, § 14.

prononcée pour des motifs de fond. Il en résulte que le juge pénal préserve, dans la majorité des cas, son autonomie décisionnelle.

868. Il faut à ce sujet préciser que, la règle de l'économie des moyens pratiquée par le juge de l'impôt fait obstacle à l'application de la réserve d'interprétation du Conseil constitutionnel.

869. Pour mémoire, en application de la règle précitée, initialement réservée au juge administratif¹¹⁹¹, ce dernier « *n'est pas tenu de répondre à tous les moyens soulevés à l'appui de ces conclusions* »¹¹⁹² « *lorsqu'il fait droit aux conclusions du demandeur ou à celles du défendeur* »¹¹⁹³. La règle de l'économie des moyens « *correspond en réalité à une économie de motivation de la part du juge* »¹¹⁹⁴. Dans ce cas, le juge emploie la formule « *sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens de la requête* »¹¹⁹⁵.

870. Cette règle est susceptible de s'appliquer en matière fiscale¹¹⁹⁶, permettant alors au juge de l'impôt de décharger le contribuable de l'impôt uniquement en examinant la régularité de la procédure sans se prononcer sur le bien-fondé de l'imposition. Toutefois, comme l'a relevé Marc Pelletier « *en raison de l'économie de moyens pratiquée par le juge administratif, le prononcé d'une décharge pour un motif de procédure ne signifie pas pour autant que l'imposition était due* »¹¹⁹⁷. Le contribuable bénéficiant d'une décision de décharge pour un motif de forme, risque donc de faire l'objet d'une condamnation pénale alors même que le juge de l'impôt aurait pu, s'il n'avait pas pratiqué la règle de l'économie des moyens, décharger le contribuable de l'impôt pour un motif de fond.

871. Le Professeur Collet et le Professeur Collin ont alors relevé, à juste titre, que « *sauf à imposer la réouverture du débat sur le bien-fondé de l'impôt devant le juge pénal (qui n'est pas forcément outillé pour y répondre bien qu'il jouisse, en droit, d'une plénitude de juridiction), le contribuable ayant triomphé devant le juge fiscal pour la violation d'une garantie de procédure*

¹¹⁹¹ CE, 29 mai 1963, Ministère de la santé publique et de la population c/ M. : Rec. Lebon, p. 334 ; CE 18 nov. 1966, n° 66417, Sieur Chabaud : Lebon p. 611.

¹¹⁹² BROUELLE C., *Contentieux administratif*, Paris, LGDJ, coll. Manuels, 11^e éd., 2023-2024, p. 297, n° 359.

¹¹⁹³ *Ibid.*

¹¹⁹⁴ *Ibid.*

¹¹⁹⁵ JANICOT T., « Jugement. - Décision. – Dispositions générales et dispositions propres aux ordonnances », *JCI Justice administrative*, fasc. 70-14, § 34.

¹¹⁹⁶ V. DE SAINT-LÉGER M., *L'articulation des procédures pénale et fiscale*, Thèse, Bordeaux, 2022, p. 321, n° 365.

¹¹⁹⁷ PELLETIER M., « De quelques conséquences (inattendues) des décisions Alec W et Jérôme C. », *Dr. fisc.*, 2016, n° 30-35, act. 466, § 3.

ne bénéficiera pas de la même protection que celui qui, dans une situation potentiellement identique, aura convaincu le juge de l'impôt d'examiner également le fond du dossier »¹¹⁹⁸.

872. Par conséquent, afin d'éviter les risques de contrariétés entre les décisions fiscale et pénale, « *le requérant devrait (...) pouvoir hiérarchiser ses prétentions en exigeant que le juge fiscal examine les moyens tenant au bien-fondé de l'impôt avant de se prononcer subsidiairement sur les moyens contestant la régularité de la procédure d'imposition* »¹¹⁹⁹.

873. Enfin, concernant les limites personnelles attachées à l'autorité de la chose jugée au fiscal sur le pénal, aux termes de la réserve constitutionnelle précitée, le « *contribuable qui a été déchargé de l'impôt* »¹²⁰⁰ ne peut être condamné pour fraude fiscale. La Cour de cassation n'a pas encore précisé si la réserve d'interprétation est susceptible de produire un effet à l'égard des personnes autres que le contribuable qui a été déchargé de l'impôt, telles que le complice, le coauteur ou encore le dirigeant de droit ou de fait de la personne morale redevable¹²⁰¹. Le juge pénal est donc libre de prononcer une condamnation pénale à l'égard des personnes autres que le contribuable qui a été déchargé de l'impôt, ce qui est pour le moins contestable.

874. S'il faut saluer ce nouveau cas d'autorité de la chose jugée au fiscal sur le pénal, force est de constater que certains risques de contrariété de décisions persistent. Le principe d'indépendance des procédures fiscale et pénale, dont l'évolution est inachevée, n'a donc pas fini de faire couler de l'encre¹²⁰².

Paragraphe II : L'évolution inachevée de l'indépendance des procédures fiscale et pénale

875. Si le principe de l'indépendance des procédures fiscale et pénale a fait l'objet de plusieurs atténuations au cours de ces dernières années, son évolution semble inachevée. En effet, le

¹¹⁹⁸ COLLET M., COLLIN P., « Le cumul des sanctions pénale et fiscale face aux exigences constitutionnelles et européennes », *JCP G*, 2016, 847, p. 1455 ; VERGNET N., « Articulation des procédures fiscale et pénale : une symphonie inachevée », *RDF*, 2019, n° 11, 200.

¹¹⁹⁹ VILLETTE V., « Non bis in idem : modus operandi », *RJF*, 2019/12, chron.

¹²⁰⁰ Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, *M. Alec W. et a.*, paragr. 13 ; Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *M. Jérôme C.*, paragr. 13 ; Cons. const., 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, *M. Thomas T. et a.*, paragr. 11.

¹²⁰¹ DETRAZ S., « Impôts.- Procédure », *JCl. Lois pénales spéciales*, fasc. 50, § 49.

¹²⁰² VERGNET N., « Articulation des procédures fiscale et pénale : une symphonie inachevée », *RDF*, 2019, n° 11, 200, § 36.

maintien de la jurisprudence traditionnelle en cas d'incidence des nullités de la procédure fiscale sur la procédure pénale, dans une hypothèse aussi restreinte soit-elle, confère au juge pénal une autonomie décisionnelle prépondérante sur celle du juge de l'impôt qui ne manque pas de faire l'objet de sérieuses contestations (I).

876. En outre, s'il faut se féliciter des récentes évolutions jurisprudentielles ayant permis une incidence des nullités de la procédure pénale sur la procédure fiscale, le Conseil d'État n'a pas fini de s'interroger sur la question de la preuve de l'administration en matière fiscale (II).

I. Le maintien contestable de la jurisprudence traditionnelle en cas d'incidence des nullités de la procédure fiscale sur la procédure pénale

877. Par une jurisprudence traditionnelle, la chambre criminelle permet au juge pénal de contrôler le respect uniquement de deux irrégularités affectant la procédure fiscale, ayant porté atteinte aux droits de la défense, susceptibles alors d'entacher la procédure pénale. Ces cas d'irrégularités échappent donc au juge de l'impôt, le privant ainsi en la matière de son autonomie décisionnelle (A). La chambre criminelle a, par cette jurisprudence, préservé l'autonomie décisionnelle du juge pénal en la matière, ce qui fait l'objet de plusieurs critiques (B).

A. La perte d'autonomie décisionnelle du juge de l'impôt dans un cas restreint

878. Conformément au principe de l'indépendance des procédures fiscale et pénale, les irrégularités affectant la procédure fiscale sont en principe sans incidence sur la procédure pénale. Toutefois, par une jurisprudence traditionnelle¹²⁰³, la chambre criminelle a atténué le principe d'indépendance des procédures en acceptant que certaines irrégularités affectant la procédure fiscale, ayant porté atteinte aux droits de la défense, puissent entacher la procédure pénale (1). Cette jurisprudence a, néanmoins, une portée limitée dans la mesure où de nombreuses garanties fondamentales accordées au contribuable n'entraînent pas la nullité de la procédure pénale et relèvent ainsi du seul contrôle du juge de l'impôt. De surcroît, la contamination de la procédure pénale en raison d'irrégularités affectant la procédure fiscale, s'opère dans des cas limités puisqu'elle est soumise à des conditions strictes (2). Pour ces

¹²⁰³ Cass.crim., 9 oct. 1997, n° 96-83.681 ; Cass. crim., 14 mars 2007, n° 06-81.456, Inédit ; Cass. crim., 23 nov. 1992, n° 90-86.657.

raisons, le juge de l'impôt ne se trouve dépossédé de son autonomie décisionnelle que dans un cas restreint.

1. La traditionnelle incidence de certaines nullités de procédure fiscale en cas de violation des droits de la défense

879. Selon la jurisprudence de la chambre criminelle, il résulte du principe de l'« *indépendance des procédures fiscale et pénale* » ou de « *l'autonomie des procédures fiscale et pénale* »¹²⁰⁴ que, les irrégularités affectant la procédure fiscale sont en principe sans incidence sur la procédure pénale exploitant les actes viciés¹²⁰⁵.

880. Le juge pénal est donc en principe libre de statuer sans tenir compte de l'appréciation portée par le juge de l'impôt sur la régularité de la procédure. En effet, il a été jugé que « *la décision de ce dernier, lorsqu'elle constate une irrégularité pouvant avoir une incidence sur la détermination de l'assiette ou de l'étendue de l'imposition, ne possède au pénal aucune autorité de la chose jugée et ne saurait s'imposer à la juridiction chargée de connaître de poursuites exercées du chef des articles 1741 et 1743 du Code général des impôts, lesquelles sont indépendantes par leur nature et leur objet de la procédure administrative* »¹²⁰⁶.

881. Toutefois, la chambre criminelle a, par une jurisprudence constante, atténué le principe d'indépendance des procédures fiscale et pénale, en jugeant « *que la méconnaissance de l'article L. 47 du livre des procédures fiscales, qui impose que le contribuable soit informé de son droit d'être assisté d'un avocat, et l'absence de débat oral et contradictoire au cours de la vérification fiscale, ayant porté atteinte aux droits de la défense, sont les seules irrégularités, affectant les opérations administratives préalables à l'engagement des poursuites pénales pour fraude fiscale, susceptibles de conduire à l'annulation par le juge judiciaire* »¹²⁰⁷. À la lumière de cette jurisprudence traditionnelle de la chambre criminelle de la Cour de cassation, seules les irrégularités affectant les opérations administratives soumises à l'article L. 47 du LPF qui

¹²⁰⁴ Cass. crim., 28 juin 1982, n° 81-94.021 : Bull. crim. n° 176.

¹²⁰⁵ Cass. crim., 9 oct. 1997, n° 96-83.681 : Bull. crim. n° 331 ; Cass. crim., 6 juin 1977, n° 76-92.108 : JurisData n° 1977-095203 ; Bull. crim. n° 203 . - Cass. crim., 9 nov. 1966, n° 65-93.832 : Bull. crim. n° 255 ; DE SAINT-LÉGER M., *L'articulation des procédures pénale et fiscale*, Thèse, Bordeaux, 2022, p. 285, n° 328-329.

¹²⁰⁶ Cass. crim., 10 mars 1986, n° 84-95.510 : Bull. crim. 1986, n° 96.

¹²⁰⁷ Cass.crim., 9 oct. 1997, n° 96-83.681 ; Cass. crim., 14 mars 2007, n° 06-81.456, Inédit ; Cass. crim., 23 nov. 1992, n° 90-86.657.

entraînent une atteinte aux droits de la défense sont susceptibles d'entacher la procédure pénale¹²⁰⁸.

882. Manon Sieraczek a alors souligné que « *si le dogme de l'indépendance du contentieux fiscal et des poursuites pénales n'est plus absolu, il est loin d'être remis en cause car la méconnaissance de la plupart des garanties fondamentales n'entraîne pas la nullité des poursuites pénales* »¹²⁰⁹.

883. En effet, le non-respect des « *autres obligations ou formalités prévues par l'article L. 47 du Livre des procédures fiscales* »¹²¹⁰ (entendues comme celles qui diffèrent du droit à l'assistance d'un conseil et d'un débat oral et contradictoire) et des formalités prévues par les articles L. 48 et L. 52 du LPF¹²¹¹ est sans incidence sur la procédure pénale. Ainsi, les « *autres obligations, ou formalités prescrites par les articles L. 47 à L. 52 du Livre des procédures fiscales* »¹²¹² échappent donc au juge pénal, et ne sont pas susceptibles d'entraîner la nullité des poursuites pénales.

884. Il en a ainsi été jugé concernant par exemple, « *la réception tardive de l'avis de vérification de comptabilité*¹²¹³, *le défaut d'indication des années soumises à vérification*¹²¹⁴, *la mise en œuvre d'une nouvelle vérification pour la même période et pour le même impôt*¹²¹⁵

¹²⁰⁸ Florence Deboissy précise que « *cette atténuation du principe d'indépendance des procédures pénale et fiscale est fondée sur le respect des droits de la défense, principe essentiel de la procédure pénale garanti par l'article 6, § 1 de la Convention européenne des droits de l'homme, selon lequel nul ne peut être condamné à une peine qu'après avoir été mis en mesure de faire valoir librement ses moyens de défense contre les accusations portées à son encontre* », DEBOISSY F., « Retour sur un principe controversé : l'indépendance des procédures pénale et fiscale », *Dr. fisc.*, 2014, n° 51-52, étude 692, § 15.

¹²⁰⁹ SIERACZEK M., « L'indépendance des procédures pénale et fiscale : un principe prétorien contestable », *Dr. fisc.*, 2007, n° 50, 1039, § 6.

¹²¹⁰ Cass. crim., 6 avril. 1987, n° 85-94.313.

¹²¹¹ Cass. crim., 1^{er} oct. 1984, n° 83-94.693.

¹²¹² Cass. crim., 10 mars 1986, n° 84-95.510, « *les autres obligations ou formalités prescrites par les articles L. 47 à L. 52 du Livre des procédures fiscales, qui ne concernent que la procédure administrative de vérification de la situation fiscale ou comptable d'un contribuable, ne ressortissent pas au juge répressif et relèvent du contrôle du seul juge de l'impôt ; que la décision de ce dernier, lorsqu'elle constate une irrégularité pouvant avoir une incidence sur la détermination de l'assiette ou de l'étendue de l'imposition, ne possède au pénal aucune autorité de la chose jugée et ne saurait s'imposer à la juridiction chargée de connaître de poursuites exercées du chef des articles 1741 et 1743 du Code général des impôts, lesquelles sont indépendantes par leur nature et leur objet de la procédure administrative* ».

¹²¹³ Cass. crim., 27 janv. 1992, n° 90-87.501.

¹²¹⁴ Cass. crim., 1^{er} oct. 1984 : Bull. crim. 1984, n° 278.

¹²¹⁵ Cass. crim., 1^{er} oct. 1979 : Bull. crim. 1979, n° 264.

ou encore le dépassement de la durée maximale de la vérification¹²¹⁶ »¹²¹⁷. La chambre criminelle a également jugé que le non-respect de la limitation de la durée de la vérification sur place, ou encore l'absence de remise de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié¹²¹⁸ était sans incidence sur la procédure pénale¹²¹⁹.

885. Enfin, il ressort également de la jurisprudence criminelle que les irrégularités doivent affecter les opérations de contrôle mentionnées à l'article L. 47 du LPF, à l'exclusion des autres actes procéduraux. Il a ainsi été jugé par la chambre criminelle que « *les demandes de renseignements, d'éclaircissements et de justifications adressées au contribuable par l'administration des Impôts, en application des articles L. 10, L. 11 et L. 16 du Livre des procédures fiscales, ne sont pas soumises aux dispositions de l'article L. 47* »¹²²⁰ du LPF, et qu'en conséquence, la méconnaissance des formalités relevant de ces autres actes de procédure fiscale est sans incidence sur la procédure pénale. Il en est de même des irrégularités affectant l'exercice du droit de communication auprès des tiers prévu à l'article L. 81 du LPF¹²²¹.

886. Si certaines irrégularités affectant la procédure fiscale, ayant porté atteinte aux droits de la défense, sont susceptibles d'entacher la procédure pénale¹²²², le juge pénal ne peut prononcer la nullité de la procédure pénale que si plusieurs conditions sont réunies.

2. Une contamination limitée de la procédure pénale

887. La contamination de la procédure pénale en raison d'irrégularités affectant la procédure fiscale est soumise à des conditions strictes.

¹²¹⁶ Cass. crim., 6 juin 1977 : Bull. crim. 1977, n° 203.

¹²¹⁷ DEBOISSY F., « Retour sur un principe controversé : l'indépendance des procédures pénale et fiscale », *Dr. fisc.*, 2014, n° 51-52, étude 692, § 16 ; SIERACZEK M., « L'indépendance des procédures pénale et fiscale : un principe prétorien contestable », *Dr. fisc.*, 2007, n° 50, 1039, § 6-7.

¹²¹⁸ Cass. crim., 21 juin 2000, n° 99-84.102.

¹²¹⁹ Cass. crim., 6 juin 1977 : Bull. crim. 1977, n° 203 ; Pour plus d'exemples, V. BETCH M., « Contentieux pénal. – Procédure pénale », *JCI Procédures fiscales*, fasc. 721, § 126 ; DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 781, n° 1774.

¹²²⁰ Cass. crim., 1^{er} déc. 2004, n° 04-80.406.

¹²²¹ Cass. crim., 4 nov. 2004, n° 03-86.162 : Juris-Data n° 2004-026334. – Cass. crim., 22 févr. 2006, n° 05-85.092, Procureur général près de la cour d'appel de Rennes : Juris-Data n° 2006-032711 ; *Dr. fisc.* 2007, n° 12, comm. 316.

¹²²² Florence Deboissy précise que « *cette atténuation du principe d'indépendance des procédures pénale et fiscale est fondée sur le respect des droits de la défense, principe essentiel de la procédure pénale garanti par l'article 6, § 1 de la Convention européenne des droits de l'homme, selon lequel nul ne peut être condamné à une peine qu'après avoir été mis en mesure de faire valoir librement ses moyens de défense contre les accusations portées à son encontre* », DEBOISSY F., « Retour sur un principe controversé : l'indépendance des procédures pénale et fiscale », *Dr. fisc.*, 2014, n° 51-52, étude 692, § 15.

888. En effet, s'agissant de la première condition, il faut qu'une opération soumise à l'article L. 47 du LPF ait été accomplie, à savoir l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle, la vérification de comptabilité ou l'examen de comptabilité, à l'exclusion des autres opérations de la procédure fiscale¹²²³.

889. Concernant la seconde condition, il faut qu'il y ait lors de l'opération de contrôle, une méconnaissance des formalités de l'article L. 47 du LPF ayant porté atteinte aux droits de la défense, justifiant ainsi l'incidence sur la procédure pénale¹²²⁴.

890. La première irrégularité affectant la procédure fiscale ayant eu une incidence sur la procédure pénale¹²²⁵ est le non-avertissement du droit à l'assistance d'un conseil prévu à l'article L. 47 du LPF¹²²⁶. Pour rappel, le droit à l'assistance d'un conseil, a été créé par la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977¹²²⁷, et codifié à l'ancien article 1649 septies du CGI, devenu l'article L. 47 du LPF, aux termes duquel un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle, une vérification de comptabilité ou un examen de comptabilité « *ne peut être engagé sans que le contribuable en ait été informé par l'envoi ou la remise d'un avis de vérification ou par l'envoi d'un avis d'examen de comptabilité* » devant « *mentionner expressément, sous peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix* ».

891. Ainsi, la chambre criminelle, par un arrêt du 4 décembre 1978 *Venutolo*, a jugé que « *s'il est vrai que l'article 1649 septies du code général des impôts figure dans un chapitre intitulé « redressements et vérifications » lui-même placé dans le titre 1er de la troisième partie dudit code intitulé « assiette et contrôle de l'impôt », il n'en demeure pas moins que cet article de loi édicte que la violation de ses dispositions entraîne, non pas seulement " la nullité de l'imposition " comme le prévoit l'article 1469 septies f à l'occasion d'autres formalités*

¹²²³ Cass. crim., 22 mai 1989, n° 88-84.937 ; Pour plus de précisions, DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 784-789.

¹²²⁴ Pour plus de précisions, DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 789-798.

¹²²⁵ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, *op. cit.*, p. 789, n° 1791 ; Cass. crim., 4 déc. 1978, n° 77-93.423, *Venutolo*.

¹²²⁶ Cass. crim., 9 oct. 1997, n° 96-83.681 ; Cass. crim., 14 mars 2007, n° 06-81.456, Inédit ; Cass. crim., 23 nov. 1992, n° 90-86.657.

¹²²⁷ Loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière, JORF n° 0302 du 30 déc. 1977.

concernant les vérifications, mais " la nullité de la procédure " sans faire aucune distinction entre la procédure " administrative et la procédure pénale ; que cette dernière procédure pouvant trouver son fondement, comme c'est le cas en l'espèce, dans les constatations faites par les vérificateurs dans la comptabilité et les documents détenus par un contribuable, l'observation des prescriptions de l'article 1649 septies précité apparaît ainsi comme une garantie essentielle des droits de la défense dont il appartient à la juridiction répressive d'assurer le respect ; que, des lors, le moyen doit être déclaré recevable »¹²²⁸.

892. À la lecture de cette jurisprudence, le non-avertissement du droit à l'assistance d'un conseil constitue une violation des droits de la défense et entraîne ainsi la nullité de la procédure pénale¹²²⁹.

893. La seconde irrégularité affectant la procédure fiscale ayant eu une incidence sur la procédure pénale est l'absence de débat oral et contradictoire¹²³⁰.

894. Pour mémoire, la garantie du débat oral et contradictoire est d'origine prétorienne, et a initialement été invoquée dans le cadre restreint de la théorie de l'interdiction d'emport de documents comptables. En effet, le Conseil d'État, par un arrêt de principe en date du 21 mai 1976¹²³¹, a jugé que l'emport des documents comptables par le vérificateur dans le cadre d'une vérification de comptabilité ne devait pas avoir pour effet de priver le contribuable des garanties issues des anciens articles 1649 septies et 1649 septies F du CGI, telles que le débat oral et contradictoire dont il doit bénéficier sur place avec le vérificateur. Il a alors été jugé que le non-respect du débat oral et contradictoire entraîne la nullité de la procédure d'imposition¹²³². Cette garantie a ensuite été étendue à toutes les opérations de vérification de comptabilité¹²³³ et a été insérée dans la Charte des droits et obligations du contribuable vérifié.

¹²²⁸ Cass. crim., 4 déc. 1978, n° 77-93.423, *Venutolo*.

¹²²⁹ TIXIER G., LAMULLE T., « Irrégularité des opérations de contrôle : absence de débat oral et contradictoire », *Dr. fisc.*, 1993, comm. 1059, § 1.

¹²³⁰ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 792, n° 1795.

¹²³¹ CE, sect., 21 mai 1976, n° 94052 : Lebon, p. 270 ; *Dr. fisc.* 1976, n° 25, comm. 878, concl. M.-A. Latournerie, spéc., n° 2 ; NOËL G., « Garanties pendant le déroulement de la vérification de comptabilité », *JCI Procédures fiscales*, fasc. 338.

¹²³² CE, 27 juil. 1979, n°s 09101 et 08682.

¹²³³ NOËL G., « Garanties pendant le déroulement de la vérification de comptabilité », *JCI Procédures fiscales*, fasc. 338. ; V. notamment, CE, 4 nov. 1988, n° 58952 ; CE, 17 mai 1989, n° 62199 ; CE, 16 déc. 1992, n° 95653.

895. Si la chambre criminelle a initialement refusé de considérer que l'absence de débat oral et contradictoire pouvait avoir une incidence sur la procédure pénale, cette dernière a finalement jugé par un arrêt du 23 novembre 1992 *Sztergbaum* que, « *l'observation d'un débat oral et contradictoire lors de l'examen des pièces de comptabilité constitue une garantie essentielle des droits de la défense dont il appartient à la juridiction pénale d'assurer le respect* »¹²³⁴ et que la méconnaissance de cette garantie est de nature à entraîner la nullité de la procédure pénale¹²³⁵.

896. S'agissant de la troisième condition, il est nécessaire qu'il résulte de la méconnaissance des formalités visées par l'article L. 47 du LPF une atteinte aux droits de la défense justifiant que l'irrégularité affectant la procédure fiscale entache la procédure pénale¹²³⁶. En effet, la Cour de cassation a jugé « *que la méconnaissance de l'article L. 47 du livre des procédures fiscales, (...) ayant porté atteinte aux droits de la défense, sont les seules irrégularités, affectant les opérations administratives préalables à l'engagement des poursuites pénales pour fraude fiscale, susceptibles de conduire à l'annulation par le juge judiciaire* »¹²³⁷, ce qui correspond à l'exigence d'un grief¹²³⁸.

897. Enfin, pour la dernière condition, il faut que la procédure pénale repose sur les actes viciés de la procédure fiscale¹²³⁹ et non pas, en tout ou partie, sur d'autres actes de procédure pénale (ou fiscale¹²⁴⁰) dont la régularité reste intacte¹²⁴¹.

¹²³⁴ Cass. crim., 23 nov. 1992, n° 90-86.657 : Bull. crim. 1992, n° 384, *Sztergbaum*.

¹²³⁵ *Ibid.* ; TIXIER G., LAMULLE T., « Irrégularité des opérations de contrôle : absence de débat oral et contradictoire », *Dr. fisc.*, 1993, n° 20, comm. 1059.

¹²³⁶ Cass. crim., 23 nov. 1992, n° 90-86.657 : Bull. crim. n° 384 ; Dr. fisc. 1993, comm. 1059, note G. Tixier et Th. Lamulle. - Cass. crim., 4 déc. 1978, n° 77-93.423 : Bull. crim. n° 340 ; D. 1979, p. 90, note J. Cosson ; JCP G 1979, II, n° 19124, note G. Tixier et J. Robert ; DETRAZ S., « Impôts.- Procédure », *JCl. Lois pénales spéciales*, fasc. 50, § 37 ; Pour plus de précisions, DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 798-800.

¹²³⁷ Cass. crim., 9 oct. 1997, n° 96-83.681 ; Cass. crim., 14 mars 2007, n° 06-81.456, Inédit ; Cass. crim., 23 nov. 1992, n° 90-86.657.

¹²³⁸ Cass. crim., 27 janv. 1992, n° 90-87.501 : Bull. crim. n° 29.

¹²³⁹ Cass. crim., 11 mai 1987, n° 86-91.461.

¹²⁴⁰ Cass. crim., 14 mars 2007, n° 06-85.865.

¹²⁴¹ DETRAZ S., « Impôts.- Procédure », *préc.*, § 37 ; V. notamment, Cass. crim., 8 avr. 2009, n° 08-83.215. - Cass. crim., 4 juin 1998, n° 97-80.620 : Bull. crim. n° 186. - Cass. crim., 21 janv. 1991, n° 90-82.296 : Bull. crim. n° 34. - Cass. crim., 28 juin 1982, n° 81-94.021 : Bull. crim. n° 176 ; Pour plus de précisions, DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, *op. cit.*, p. 800-802.

898. En définitive, le juge pénal est amené à prononcer la nullité de la procédure seulement dans des cas limités, mais son autonomie décisionnelle en la matière n'échappe pas aux critiques.

B. L'autonomie décisionnelle contestable du juge pénal en cas d'incidence des nullités de la procédure fiscale

899. Suite à la jurisprudence traditionnelle de la chambre criminelle en matière d'incidence des nullités de la procédure fiscale en cas de violation des droits de la défense, le juge pénal profite d'une autonomie décisionnelle importante.

900. En effet, depuis la décision *Venutolo*¹²⁴², qui a retenti comme un « *coup de tonnerre* »¹²⁴³, le juge pénal serait devenu le gardien des droits de la défense au sens de l'article 66 de la Constitution. Ainsi, il lui revient de constater lui-même les irrégularités des opérations de contrôle fiscal ayant porté atteinte aux droits de la défense, susceptibles ainsi d'entacher la procédure pénale¹²⁴⁴. Le juge pénal devient alors compétent, à titre exceptionnel, pour « *assurer le respect* » des formalités prévues à l'article L. 47 du LPF¹²⁴⁵ et se comporte donc « *pour l'occasion tel un juge de l'impôt* »¹²⁴⁶.

901. De surcroît, si la décision d'annulation prononcée par le juge pénal « *ne produit en tant que telle effet que dans le cadre de la procédure pénale* »¹²⁴⁷, à l'exclusion de la procédure fiscale, celle-ci est revêtue de l'autorité de la chose jugée à l'égard du juge de l'impôt en ce qui concerne « *la constatation des faits mentionnées dans les jugements et arrêts, support nécessaire du dispositif* »¹²⁴⁸, tels que l'absence d'avertissement du droit à l'assistance d'un conseil ou l'absence d'un débat oral et contradictoire¹²⁴⁹.

¹²⁴² V. *supra*, n° 891.

¹²⁴³ TIXIER G., LAMULLE T., « Irrégularité des opérations de contrôle : absence de débat oral et contradictoire », *Dr. fisc.*, 1993, n° 20, comm. 1059, § 1.

¹²⁴⁴ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 802, n° 1812.

¹²⁴⁵ Cass. crim., 23 nov. 1992, n° 90-86.657 : Bull. crim., n° 384 ; DETRAZ S., « Impôts.- Procédure », *JCl. Lois pénales spéciales*, fasc. 50, § 36.

¹²⁴⁶ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, *op. cit.*, p. 802, n° 1812.

¹²⁴⁷ *Ibid.*, p. 805, n° 1818.

¹²⁴⁸ CE, 14 oct. 2015, n° 360426.

¹²⁴⁹ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, *op. cit.*, p. 805, n° 1818.

902. Aussi, le juge pénal « *n'est pas tenu de surseoir à statuer* »¹²⁵⁰ jusqu'à la décision du juge de l'impôt, en ce sens qu'il ne peut pas et ne doit pas surseoir à statuer, étant donné que la décision du juge de l'impôt n'a pas d'autorité de la chose jugée à l'égard du juge pénal.

903. En effet, conformément à la jurisprudence du Conseil constitutionnel, seule la décision de décharge définitive du juge de l'impôt pour un motif de fond a autorité de la chose jugée sur le pénal¹²⁵¹. Par cette solution, le Conseil constitutionnel a donc consacré indirectement la jurisprudence de la chambre criminelle refusant par principe que les irrégularités affectant la procédure fiscale aient une incidence sur la procédure pénale¹²⁵².

904. Or, ainsi que l'ont souligné le Professeur Collet et le Professeur Collin, par application de la jurisprudence Meyer du Conseil d'État¹²⁵³, « *les erreurs procédurales bénignes ne peuvent pas conduire à l'annulation d'une procédure d'imposition* »¹²⁵⁴ et par conséquent, « *les hypothèses de décharge juridictionnelle de l'impôt pour vice de procédure ne recouvrent que des cas sérieux (de violation des droits de la défense, le plus souvent)* »¹²⁵⁵. Ils concluent donc qu'« *il peut ainsi sembler étrange que le Conseil constitutionnel attache à ces cas un destin différent de ceux découlant des annulations pour vices de fond, en réduisant ainsi considérablement l'importance symbolique comme la portée pratique des garanties procédurales accordées au contribuable* »¹²⁵⁶.

905. En outre, Florence Deboissy a regretté le cantonnement de la chambre criminelle en matière d'irrégularités affectant la procédure fiscale entraînant la nullité de la procédure pénale, dans la mesure où cette dernière « *est conduite à écarter comme étant irrecevables, donc sans examen au fond, des exceptions fondées sur le non-respect de garanties qui sont pourtant de*

¹²⁵⁰ Cass. crim., 20 nov. 1997, n° 96-84.425.

¹²⁵¹ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 802-803, n° 1813.

¹²⁵² *Ibid.*, p. 779, n° 1768.

¹²⁵³ CE, sect., 16 avr. 2012, n° 320912, Meyer : JurisData n° 2012-009300 ; Dr. fisc. 2012, n° 27, comm. 366, concl. D. Hedary, note O. Fouquet ; JCP G 2012, 687, M. Collet

¹²⁵⁴ COLLET M., COLLIN P., « Le cumul des sanctions pénale et fiscale face aux exigences constitutionnelles et européennes », *JCP G*, 2016, 847, p. 1455 ; PELLETIER M., « De quelques conséquences (inattendues) des décisions Alec W et Jérôme C. », *Dr. fisc.*, 2016, n° 30-35, act. 466, § 3.

¹²⁵⁵ COLLET M., COLLIN P., « Le cumul des sanctions pénale et fiscale face aux exigences constitutionnelles et européennes », art. cité, p. 1455 ; PELLETIER M., « De quelques conséquences (inattendues) des décisions Alec W et Jérôme C. », art. cité, § 3.

¹²⁵⁶ COLLET M., COLLIN P., « Le cumul des sanctions pénale et fiscale face aux exigences constitutionnelles et européennes », art. cité, p. 1455.

nature à porter substantiellement atteinte aux droits de la défense »¹²⁵⁷. Il en est ainsi par exemple, du défaut de motivation de la notification de rectification¹²⁵⁸ ou de l'absence de saisie du Comité de l'abus de droit fiscal¹²⁵⁹. Plusieurs auteurs se sont alors interrogés sur la question de savoir si la jurisprudence en matière d'irrégularités affectant la procédure fiscale et entraînant la nullité de la procédure pénale est compatible avec l'article 6 § 1 de la Convention européenne des droits de l'homme¹²⁶⁰.

906. L'autonomie décisionnelle du juge pénal en la matière a donc fait l'objet de plusieurs contestations. Plusieurs auteurs ont regretté que le Conseil constitutionnel n'ait pas également instauré un cas d'autorité de la chose jugée au fiscal sur le pénal en cas de décharge définitive du juge de l'impôt pour un motif de procédure ayant porté atteinte aux droits de la défense¹²⁶¹, ce qui aurait mis fin à la jurisprudence traditionnelle de la chambre criminelle en la matière et permis le renforcement de la prépondérance du juge de l'impôt.

907. Qu'en est-il des actes annulés dans le cadre de la procédure pénale, peuvent-ils avoir une incidence sur la procédure d'imposition ?

II. L'incidence récente et relative des nullités de la procédure pénale sur la procédure fiscale

908. À l'origine, le Conseil d'État jugeait que la décision d'annulation de pièces de procédure par le juge pénal était dépourvue d'autorité de la chose jugée à l'égard du juge de l'impôt, dans la mesure où l'autorité de la chose jugée au pénal sur le fiscal ne s'attache qu'aux décisions des juridictions de jugement statuant sur le fond de l'action publique¹²⁶². Les irrégularités affectant

¹²⁵⁷ DEBOISSY F., « Retour sur un principe controversé : l'indépendance des procédures pénale et fiscale », *Dr. fisc.*, 2014, n° 51-52, étude 692, § 17 ; VERGNET N., « Articulation des procédures fiscale et pénale : une symphonie inachevée », *RDF*, 2019, n° 11, 200.

¹²⁵⁸ Cass. crim., 3 déc. 2003, n° 03-81.023.

¹²⁵⁹ Cass. crim., 8 févr. 2006, n° 05-83.493, M^{me} T. épse E. : JurisData n° 2006- 032456 ; *Dr. fisc.* 2006, n° 20, comm. 407 ; Procédures, comm. 147, note J.-L. Pierre.

¹²⁶⁰ DEBOISSY F., « Retour sur un principe controversé : l'indépendance des procédures pénale et fiscale », *Dr. fisc.*, 2014, n° 51-52, étude 692, § 17 ; VERGNET N., « Articulation des procédures fiscale et pénale : une symphonie inachevée », *RDF*, 2019, n° 11, 200.

¹²⁶¹ COLLET M., COLLIN P., « Le cumul des sanctions pénale et fiscale face aux exigences constitutionnelles et européennes », *JCP G*, 2016, 847, p. 1455.

¹²⁶² DEBOISSY F., « Retour sur un principe controversé : l'indépendance des procédures pénale et fiscale », *préc.*, § 23.

la procédure pénale n'avaient donc aucune incidence sur la régularité de la procédure d'imposition¹²⁶³.

909. Ce n'est qu'à la suite de la réserve d'interprétation émise par le Conseil constitutionnel dans sa décision du 4 décembre 2013, que le Conseil d'État a finalement rejoint la position traditionnelle de la chambre criminelle en admettant que les annulations des pièces de la procédure pénale communiquées à l'administration fiscale affectent la procédure fiscale (A).

910. S'agissant des pièces saisies par l'administration fiscale dans le cadre d'une visite domiciliaire prévue à l'article L. 16 B du LPF, si le Conseil d'État a accepté traditionnellement que l'annulation ultérieure par le juge pénal de la visite domiciliaire effectuée chez le contribuable lui-même, affecte la décision d'imposition de ce dernier lorsque celle-ci procède de l'exploitation des informations ainsi recueillies lors de la saisie, il a fallu attendre que le Conseil constitutionnel se prononce pour que la Haute juridiction administrative admette la même solution lorsque l'administration utilise les pièces saisies chez le contribuable pour établir l'imposition d'un tiers (B).

911. L'incidence des nullités de la procédure pénale sur la procédure fiscale reste relative dans la mesure où l'administration puise rarement dans les actes de la procédure pénale et se contente généralement d'informations recueillies par le biais de ses propres prérogatives.

A. En cas d'annulation des pièces communiquées à l'administration fiscale

912. Les pièces annulées dans la procédure pénale, obtenues par l'administration fiscale au titre de son droit de communication peuvent-elles être valablement utilisées dans le cadre de la procédure fiscale par cette dernière ou par le juge de l'impôt¹²⁶⁴ ?

913. Si la chambre criminelle a de manière constante jugé que l'annulation des pièces par le juge pénal communiquées à l'administration fiscale, empêche l'administration de s'en prévaloir

¹²⁶³ *Ibid.*

¹²⁶⁴ La question se pose dans les développements ci-après en cas d'annulation postérieure à l'exercice du droit de communication, car si l'annulation est antérieure à celui-ci, la communication est impossible, DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 766, n° 1738.

pour établir l'imposition¹²⁶⁵, il en est autrement pour le Conseil d'État qui a vu sa jurisprudence évoluer.

914. En effet, par ses deux décisions *Navon* et *SA Samep* du 6 décembre 1995, le Conseil d'État, faisant une application stricte du principe de l'indépendance des procédures fiscale et pénale sans y faire référence, a initialement jugé que, « *dès lors que l'administration fiscale a obtenu régulièrement communication de pièces détenues par l'autorité judiciaire, la circonstance que ces pièces auraient été ultérieurement annulées par le juge pénal n'a pas pour effet de priver l'administration du droit de s'en prévaloir pour établir les impositions* »¹²⁶⁶. Cette jurisprudence portait sur des pièces recueillies lors d'une perquisition et obtenues par l'administration au titre de son droit de communication qu'elle a exercé auprès de l'autorité judiciaire, sur le fondement de l'article L. 101 du LPF¹²⁶⁷. Le Conseil d'État a ensuite réitéré sa solution, y compris s'agissant de droits de communication prévus par d'autres dispositions¹²⁶⁸.

915. Toutefois, à la suite d'une décision du 4 décembre 2013 rendu par le Conseil constitutionnel, la Haute juridiction administrative a dû abandonner sa jurisprudence traditionnelle selon laquelle les irrégularités des pièces de la procédure pénale communiquées à l'administration fiscale n'ont aucune incidence sur la procédure fiscale.

916. En effet, dans la décision précitée, le Conseil constitutionnel a été amené à se prononcer sur la constitutionnalité des dispositions de l'article L. 10-0 AA du LPF créé par l'article 37 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013¹²⁶⁹, aux termes desquelles « *les documents, pièces ou informations que l'administration utilise et qui sont portés à sa connaissance* » ne peuvent, sous certaines conditions, être écartés au seul motif de leur origine.

917. Si les juges de la rue de Montpensier, ont, par cette décision en date du 4 décembre 2013,

¹²⁶⁵ Cass. crim., 30 sept. 1991 n° 90-83.579 ; Cass. crim., 16 mai 2012 n° 11-83.602.

¹²⁶⁶ CE, sect., 6 déc. 1995, n° 90914, *Navon* et n° 126826, *SA Samep*, *Dr. fisc.*, 1996, n° 7, comm. 203, concl. G. Bachelier.

¹²⁶⁷ ILJIC A., « L'administration fiscale peut-elle encore utiliser des preuves illicites ? », *RJF*, 2017/1, n° 44, p. 7 ; DE SAINT-LÉGER M., *L'articulation des procédures pénale et fiscale*, Thèse, Bordeaux, 2022, p. 364-365, n° 410 « Théorie du droit de communication-écran ».

¹²⁶⁸ CE, 10 juill. 1996 n° 160164, min. c/ Jacob : *RJF* 10/96 n° 1176 ; CE, 24 nov. 1997 n° 171929, min. c/ Sté Amibu Inc : *RJF* 1/98 n° 65, concl. G. Bachelier BDCF 1/98 n° 16 ; CE, 6 oct. 1999 n° 126827, Perrini : *RJF* 11/99 n° 1319.

¹²⁶⁹ Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, *JORF* n° 0284 du 7 déc. 2013.

déclaré les dispositions de l'article L. 10-0 AA du LPF conformes à la Constitution, ces derniers ont assorti cette déclaration de conformité d'une réserve d'interprétation, aux termes de laquelle *« ces dispositions ne sauraient, sans porter atteinte aux exigences découlant de l'article 16 de la Déclaration de 1789, permettre aux services fiscaux et douaniers de se prévaloir de pièces ou documents obtenus par une autorité administrative ou judiciaire dans des conditions déclarées ultérieurement illégales par le juge »*¹²⁷⁰. Malgré l'imprécision de la réserve d'interprétation, il ne fait aucun doute que le Conseil constitutionnel interdit à l'administration fiscale de se prévaloir de pièces ou documents obtenus par cette dernière, dans le cadre de son droit de communication sur le fondement de l'article L. 101 du LPF, dans des conditions déclarées ultérieurement illégales par le juge¹²⁷¹.

918. Le Conseil d'État a donc logiquement opéré un revirement de jurisprudence, en jugeant qu'*« eu égard aux exigences découlant de l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, ces dispositions ne permettent pas à l'administration de se prévaloir, pour établir l'imposition, de pièces ou documents obtenus par une autorité administrative ou judiciaire dans des conditions déclarées ultérieurement illégales par le juge »*¹²⁷². Cette solution a été confirmée à de nombreuses reprises¹²⁷³. La contamination de la procédure fiscale n'a lieu qu'à condition que le juge pénal ait effectivement annulé l'acte de procédure pénale, puisqu'en application de la réserve d'interprétation du Conseil constitutionnel, les *« conditions dans lesquelles les documents ont été obtenus doivent avoir été effectivement « déclarées illégales par le juge compétent » »*¹²⁷⁴. Il appartient donc au juge de l'impôt de vérifier si le juge pénal a bien annulé l'opération de la procédure pénale.

919. La chambre commerciale de la Cour de cassation a abondé dans le même sens que le Conseil d'État, en jugeant qu'*« en matière de procédures de contrôle de l'impôt, à l'exception de celles relatives aux visites en tous lieux, même privés, les pièces issues de la commission d'un délit ne peuvent être écartées au seul motif de leur origine dès lors qu'elles ont été*

¹²⁷⁰ Cons. const., 4 déc. 2013, n° 2013-679 DC, § 33 ; VERGNET N., « Articulation des procédures fiscale et pénale : une symphonie inachevée », *RDF*, 2019, n° 11, 200 ; AYRAULT L., « L'indépendance des contentieux pénal et fiscal », *Dr. fisc.*, 2016, n° 3, comm. 503, § 1.

¹²⁷¹ ILJIC A., « L'administration fiscale peut-elle encore utiliser des preuves illicites ? », *RJF*, 2017/1, n° 44, p. 7.

¹²⁷² CE, 15 avr. 2015, n° 373269, Sté Car Diffusion 78 : *Dr. fisc.* 2015, n° 25, comm. 419, concl. F. Aladjidi, note R. Torlet et A. Tailfer ; *RJF* 7/2015, n° 613.

¹²⁷³ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 768, n° 1741 ; DETRAZ S., « Impôts.- Procédure », *JCl. Lois pénales spéciales*, fasc. 50, § 26 ; CE, 15 mars 2019, n° 414580 ; CE, 27 juin 2018, n° 411301, CE, 23 nov. 2016, n° 387485.

¹²⁷⁴ CE, 15 mars 2019, n° 414580.

régulièrement portées à la connaissance de l'administration fiscale par application, notamment, de l'article L. 101 du livre des procédures fiscales et que les conditions dans lesquelles elles lui ont été communiquées n'ont pas été ultérieurement déclarées illégales par un juge »¹²⁷⁵.

920. Ainsi, depuis la décision du 4 décembre 2013 rendu par le Conseil constitutionnel, les irrégularités des pièces de la procédure pénale communiquées à l'administration fiscale sur le fondement de l'article L. 101 du LPF ont une incidence sur la procédure fiscale. Toutefois, il est rare que l'administration fiscale fasse usage de ce droit de communication à l'égard de l'autorité judiciaire en raison de son rôle prépondérant en matière de détection de la fraude fiscale. Dans la pratique, si l'administration fiscale décide d'exercer ce droit de communication, elle le fera pour obtenir des pièces provenant d'une procédure pénale ouverte davantage pour d'autres infractions que la fraude fiscale (tels que par exemple, le travail dissimulé ou encore le trafic de stupéfiants) dans la mesure où c'est généralement la procédure fiscale qui enrichit la procédure pénale ouverte pour fraude fiscale concernant le même impôt¹²⁷⁶.

921. Qu'en est-il des pièces saisies par l'administration fiscale dans le cadre de visites domiciliaires prévues à l'article L. 16 B du LPF, peuvent-elles avoir une incidence sur la procédure fiscale, lorsque celles-ci sont ultérieurement annulées par le juge pénal ?

B. En cas d'annulation des pièces saisies par l'administration fiscale dans le cadre de visites domiciliaires (LPF, art. L. 16 B)

922. Par un avis en date du 1^{er} mars 1996, *SARL France Finibeton*¹²⁷⁷, le Conseil d'État a d'abord précisé que, la procédure de visite et de saisie instituée par l'article L. 16 B du LPF qui constitue une étape de la procédure d'imposition concourt à la décision d'imposition de l'intéressé qui sera prise par l'administration, puis en a déduit que, « *l'annulation par la Cour de cassation de l'ordonnance par laquelle le président du tribunal de grande instance ou le*

¹²⁷⁵ Cass. com., 14 avr. 2021, n° 19-23.230 ; Cass. com., 16 déc. 2020, n° 18-16.801.

¹²⁷⁶ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 767, n° 1738.

¹²⁷⁷ Avis CE 1 mars 1996, n° 174245 et n° 174246, *SARL France Finibeton*. : Lebon 1996, p. 62 ; Dr. fisc. 1996, n° 17, comm. 572 ; Dr. fisc. 1996, n° 39, comm. 1153, concl. F. Loloum ; RJF 4/1996, n° 462, chron. S. Austrey, p. 231 ; BGFE 1996, n° 2, p. 12, obs. H. de Feydeau. - CE, avis, 10 juin 1998, n° 194330, M. de Thoury : JurisData n° 1998-040693 ; Rec. CE 1998, tables, p. 840, 844 et 1111 ; Dr. fisc. 1998, n° 37, comm. 777, concl. G. Bachelier ; RJF 8-9/1998, n° 966. - CE, 9e et 10e ss-sect., 21 mars 2001, n° 202490, M. Egot : Dr. fisc. 2001, n° 24, comm. 549, concl. G. Goulard ; RJF 2001, n° 813. - CE, 8e et 3e ss-sect., 12 mars 2014, n° 360299, Sté Binsarco International Establishment : JurisData n° 2014-004865 ; Dr. fisc. 2014, n° 22, comm. 359 ; RJF 6/2014, n° 599 ; BDCF 6/2014, n° 58, concl. B. Bohnert.

juge délégué par lui a autorisé une opération de visite ou de saisie, qui a pour effet d'interdire à l'administration des impôts d'opposer au contribuable les informations recueillies à cette occasion, affecte donc la régularité de la décision d'imposition de l'intéressé dans la mesure où celle-ci procède de l'exploitation des informations ainsi recueillies ».

923. Il en résulte que l'utilisation par l'administration fiscale de documents saisis chez le contribuable lui-même, dans le cadre d'une visite domiciliaire prévue à l'article L. 16 B du LPF autorisé par une ordonnance du juge, qui a ultérieurement été annulée, n'affecte la régularité de la décision d'imposition de l'intéressé que si celle-ci procède de l'exploitation des informations ainsi recueillies¹²⁷⁸. Il faut donc que les éléments découverts lors de la visite domiciliaire aient effectivement permis à l'administration fiscale d'établir l'imposition.

924. En revanche, par un avis du même jour, *Société Egot*¹²⁷⁹, au nom du principe d'indépendance des procédures concernant des contribuables distincts¹²⁸⁰, le Conseil d'État a jugé que « l'annulation d'une opération de visite et de saisie menée à l'encontre d'une personne morale, si elle interdit désormais à l'administration d'opposer à celle-ci les informations recueillies à cette occasion, ne fait pas obstacle à ce que l'administration, dans une procédure d'imposition distincte concernant un autre contribuable, se fonde sur les faits révélés par l'opération annulée pour établir l'imposition de ce dernier ». L'administration fiscale peut ainsi utiliser des documents saisis chez un contribuable dans le cadre d'une visite domiciliaire ultérieurement annulée, pour établir l'imposition d'un tiers.

925. La Cour de cassation a « toujours adopté une solution plus stricte que le juge administratif sur la question des preuves illicites »¹²⁸¹. En effet, la chambre commerciale a jugé que les demandes d'autorisation de visites domiciliaires présentées en application de l'article L. 16 B du LPF « ne pouvaient être fondées sur des pièces ayant une origine illicite »¹²⁸², « alors

¹²⁷⁸ DE SAINT-LÉGER M., *L'articulation des procédures pénale et fiscale*, Thèse, Bordeaux, 2022, p. 359-360, n° 405 ; ILJIC A., « L'administration fiscale peut-elle encore utiliser des preuves illicites ? », *RJF*, 2017/1, n° 44, p. 7.

¹²⁷⁹ Avis CE 1 mars 1996, n° 174244, *Egot*, n° 174245.

¹²⁸⁰ ILJIC A., « L'administration fiscale peut-elle encore utiliser des preuves illicites ? », art. cité, p. 7.

¹²⁸¹ SIERACZEK M., « L'indépendance des procédures pénale et fiscale : un principe prétorien contestable », *Dr. fisc.*, 2007, n° 50, 1039.

¹²⁸² BETCH M., « Contentieux pénal. - Procédure fiscale », *JCI Procédures fiscales*, fasc. 720, § 141 ; Cass. com., 27 nov. 1991, n° 90-10.608, n° 90-10.607, n° 90-11.980 et n° 90-11.985, Cts Michaut : Bull. civ. IV, n° 363 ; Dr. fisc. 1992, n° 15, comm. 789 ; JCP E 1992, II, 248, concl. M. Jéol ; D. 1992, concl. M. Jéol, note Texidor ; LPA 1992, n° 76, note F. Viala.

*même que ces pièces lui auraient été régulièrement communiquées par le procureur de la République »*¹²⁸³.

926. Ainsi, dans la célèbre affaire dite des « *fichiers de l'HSBC* »¹²⁸⁴, la chambre commerciale a annulé des autorisations de visites domiciliaires au motif que celles-ci étaient délivrées sur le fondement de fichiers volés à la banque HSBC¹²⁸⁵ étant précisé que la circonstance que le procureur de la République ait communiqué ces informations sur le fondement de l'article L. 101 du LPF est indifférente.

927. Toutefois, la chambre criminelle a, dans le cadre de cette même affaire, adopté une solution contraire à celle de la chambre commerciale en jugeant que « *les fichiers informatiques contestés ne constituent pas, au sens de l'article 170 du code de procédure pénale, des actes ou pièces de l'information susceptibles d'être annulés, mais des moyens de preuve soumis à discussion contradictoire, d'autre part, les juges ont, par des motifs pertinents, estimé que l'autorité publique n'était pas intervenue dans la confection ou l'obtention des pièces litigieuses, qui proviennent d'une perquisition régulièrement effectuée* »¹²⁸⁶. En application de sa jurisprudence traditionnelle, la chambre criminelle a ainsi validé l'utilisation par l'administration fiscale de fichiers informatiques d'abord volés par un salarié de la banque HSBC puis découverts lors d'une perquisition régulièrement effectuée et communiqués à l'administration par le procureur de la République.

928. Face à ces divergences d'interprétation jurisprudentielle entre le Conseil d'État et la Cour de cassation, le législateur est donc intervenu en créant les dispositions de l'article L. 10-

¹²⁸³ BETCH M., « Contentieux pénal. - Procédure fiscale », *préc.*, § 141 ; Cass. com., 4 févr. 1997, n° 95-30.008, EURL Jacky Chris : RJF 1997, n° 447.

¹²⁸⁴ Dans l'affaire dite des « fichiers de l'HSBC », « *la Direction nationale des enquêtes fiscales a obtenu un listing informatique volé à cette banque de contribuables français détenant un compte bancaire en Suisse et susceptibles de se soustraire à leurs obligations fiscales en France. Ces informations ayant été communiquées au procureur de la République, ce dernier les a transmis à l'Administration, laquelle les a visés dans sa requête aux fins d'obtenir une visite domiciliaire du juge des libertés et de la détention* », SALOMON R., « Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.*, 2012, n° 16, 262, § 10.

¹²⁸⁵ Cass. com., 31 janv. 2012, n° 11-13.097, DGFIP c/ M. X., « *c'est à bon droit qu'après avoir constaté que des documents produits par l'Administration au soutien de sa requête avaient une origine illicite, en ce qu'ils provenaient d'un vol, le premier président a annulé les autorisations obtenues sur la foi de ces documents, en retenant qu'il importait peu que l'Administration en ait eu connaissance par la transmission d'un procureur de la République ou antérieurement* ».

¹²⁸⁶ Cass. crim., 27 nov. 2013, n° 13-85.042.

0 AA du LPF¹²⁸⁷, qui pour mémoire, ont été déclarées conforme à la Constitution avec une réserve d'interprétation formulée par le Conseil constitutionnel¹²⁸⁸.

929. L'article L. 10-0 AA du LPF excluant expressément de son champ d'application la procédure prévue à l'article L. 16 B du LPF et L. 38 du LPF, le Conseil d'État a d'abord considéré que la réserve d'interprétation du Conseil constitutionnel ne s'appliquait pas aux pièces obtenues dans le cadre de visites domiciliaires prévues à l'article L.16 B du LPF et a alors, dans un premier temps, confirmé la décision *Société Egot*¹²⁸⁹. Il a fallu attendre la décision en date du 23 novembre 2016, pour que le Conseil d'État abandonne la jurisprudence *Société Egot* en jugeant que « *l'administration fiscale ne saurait se fonder, pour établir une imposition, sur des éléments qu'elle a recueillis au cours d'une opération de visite et de saisie conduite par ses soins en application des dispositions précitées de l'article L. 16 B du Livre des procédures fiscales dans des conditions ultérieurement déclarées illégales, que cette opération ait été conduite à l'égard du contribuable lui-même ou d'un tiers* »¹²⁹⁰.

930. Les évolutions récentes de la jurisprudence ont invité certains auteurs à s'interroger sur la question d'une éventuelle consécration par le Conseil d'État d'un principe de loyauté dans l'administration de la preuve en matière fiscale¹²⁹¹.

931. Il n'en reste pas moins que l'administration fiscale recourt rarement à la visite domiciliaire prévue à l'article L. 16 B du LPF pour établir l'imposition d'un contribuable.

¹²⁸⁷ LPF, art. L. 10-0 AA, créé par l'article 37 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013, « *dans le cadre des procédures prévues au présent titre II, à l'exception de celles mentionnées aux articles L 16 B et L 38, ne peuvent être écartés au seul motif de leur origine les documents, pièces ou informations que l'administration utilise et qui sont régulièrement portés à sa connaissance soit dans les conditions prévues au chapitre II du présent titre II ou aux articles L 114 et L 114 A, soit en application des droits de communication qui lui sont dévolus par d'autres textes, soit en application des dispositions relatives à l'assistance administrative par les autorités compétentes des Etats étrangers* ».

¹²⁸⁸ Cons. const., 4 déc. 2013, n° 2013-679 DC, § 33.

¹²⁸⁹ CE 12 mars 2014, n° 360299, *Société Binsarco International Establishment*.

¹²⁹⁰ CE, 8e et 3e ch., 23 nov. 2016, n° 387485, M. B. : Dr. fisc. 2017, n° 5-6, comm. 153, note C. Cassan ; RJF 2/2017, n° 141, concl. B. Bohnert, p. 255.

¹²⁹¹ ILJIC A., « L'administration fiscale peut-elle encore utiliser des preuves illicites ? », *RJF*, 2017/1, n° 44, p. 7.

CONCLUSION DU CHAPITRE II

932. Lorsque le juge pénal est saisi du dossier de fraude fiscale, ce dernier rend une décision portant sur l'action publique et l'action civile. Toutefois, les contentieux pénal et fiscal pouvant se chevaucher dans le temps, l'analyse du principe prétorien, de l'indépendance des procédures fiscale et pénale est indispensable afin de saisir les rapports qu'entretiennent ces deux procédures entre elles et les éventuelles influences qui peuvent s'exercer sur le juge pénal au moment où il prend sa décision.

933. Faisant application de ce principe, la chambre criminelle a ainsi, jugé de manière traditionnelle que le juge pénal peut statuer sans tenir compte de la décision du juge de l'impôt quel que soit l'ordre d'intervention entre les deux juges. Par conséquent, si le juge de l'impôt statue en premier, sa décision n'a pas l'autorité de la chose jugée à l'égard du juge répressif, et dans l'hypothèse inverse, le recours en révision de la décision pénale est par principe prohibé¹²⁹². Toutefois, eu égard au rôle prépondérant de l'administration dans la preuve du délit de fraude fiscale et au lien de dépendance qui existe entre la caractérisation dudit délit par le juge pénal et l'analyse du juge de l'impôt de la situation litigieuse au regard de la loi fiscale, l'autonomie décisionnelle ainsi confiée au juge pénal par la Cour de cassation, n'est qu'apparente dans la mesure où ce dernier est en réalité tributaire des constatations et appréciations opérées par l'administration ainsi que par le juge de l'impôt.

934. Le Conseil d'État a également fait application du principe de l'indépendance des procédures fiscale et pénale en considérant que seules certaines décisions pénales, étaient revêtues de l'autorité de la chose jugée à l'égard du juge de l'impôt. Or, le juge pénal, alors tributaire des constatations et appréciations opérées par l'administration ainsi que par le juge de l'impôt, contredit peu ces derniers. La décision du juge pénal est donc rarement prépondérante et contraire aux appréciations portées par le juge de l'impôt. Il a en outre, été relevé que le principe de l'autorité de la chose jugée au pénal sur le fiscal était neutralisé dans

¹²⁹² Sauf en cas de décision définitive du juge de l'impôt déchargeant pour un motif de fond le contribuable, v. *supra*, p. 251 et s.

le cas où le juge de l'impôt statue avant la décision définitive du juge pénal, puisque le juge de l'impôt n'a pas l'obligation de surseoir à statuer et ne peut pas voir sa décision révisée.

935. Par conséquent, après analyse du principe de l'indépendance des procédures fiscale et pénale et de son application par la Cour de cassation et le Conseil d'État, il résulte que le juge de l'impôt préserve en réalité son autonomie décisionnelle tandis que le juge pénal lui, est largement influencée par la position de l'administration fiscale et du juge de l'impôt.

936. De surcroît, il a été relevé qu'en matière de fraude fiscale, paradoxalement le juge pénal ignorant le droit fiscal statue généralement avant le juge de l'impôt. Jérôme Turot a souligné alors qu'« *il serait souhaitable que le juge fiscal repasse en tête, qu'il juge plus vite ou bien que le juge pénal juge plus lentement : ne peut-on pas imaginer un sursis à statuer dans lequel le fiscal tienne le pénal en l'état ?* »¹²⁹³. Ce sursis à statuer permettrait, en effet, d'éviter toutes les situations existantes de contrariété entre les décisions fiscale et pénale qui résultent de l'application du principe de l'indépendance des procédures. L'instauration d'un sursis à statuer obligatoire du juge pénal devrait provenir alors probablement de la loi en raison de la position protectrice de la Cour de cassation en matière de plénitude de juridiction des tribunaux correctionnels¹²⁹⁴.

937. Toutefois, le législateur s'est abstenu d'intervenir en ce sens. Le Conseil constitutionnel a seulement mis fin à certaines situations de contrariété entre les décisions fiscale et pénale, en instaurant un cas d'autorité de la chose jugée au fiscal sur le pénal. En effet, par les décisions n° 2016-545 QPC, n° 2016-546 QPC du 24 juin 2016¹²⁹⁵ suivies de la décision n° 2018-745 du 23 novembre 2018¹²⁹⁶, les juges de la rue de Montpensier ont interdit au juge pénal de condamner le contribuable qui a été définitivement déchargé de l'impôt uniquement pour un motif de fond. S'il faut se féliciter de cet aménagement apporté au principe de l'indépendance des procédures, son évolution reste inachevée.

¹²⁹³ TUROT J., « Droits et garanties du contribuable en cas de contrôle », in COZIAN M., DIBOUT P., PIERRE J.L., *Droits et garanties du contribuable. Évolutions et perspectives vingt ans après le rapport Aicardi*, Litec, 2008, p. 5.

¹²⁹⁴ V. COLLET M., COLLIN P., « Le cumul des sanctions pénale et fiscale face aux exigences constitutionnelles et européennes », *JCP G*, 2016, 847, p. 1455.

¹²⁹⁵ Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, *M. Alec W. et a.*, paragr. 13 ; Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *M. Jérôme C.*, paragr. 13.

¹²⁹⁶ Cons. const., 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, *M. Thomas T. et a.*, paragr. 11.

938. En effet, selon la jurisprudence traditionnelle de la Cour de cassation, il revient au juge pénal de s'assurer du respect de certaines irrégularités affectant la procédure fiscale, ayant porté atteinte aux droits de la défense, susceptibles ainsi d'entacher la procédure pénale. Après analyse de cette jurisprudence, il serait souhaitable que le juge de l'impôt récupère son autonomie décisionnelle en la matière, par la mise en place d'un cas d'autorité de la chose jugée au fiscal sur le pénal en cas de décharge définitive du juge de l'impôt pour un motif de procédure ayant porté atteinte aux droits de la défense¹²⁹⁷.

939. En outre, en dépit de ce nouveau cas d'autorité de la chose jugée au fiscal sur le pénal en cas de décharge de l'impôt pour un motif de procédure, il faudrait permettre au requérant de *« hiérarchiser ses prétentions en fonction de la cause juridique à l'appui de ses conclusions à fin de décharge, en exigeant du juge qu'il examine d'abord les moyens tenant au bien-fondé de l'impôt en cause avant de se prononcer, à titre subsidiaire, sur les moyens contestant la régularité de la procédure d'imposition »*¹²⁹⁸. La hiérarchisation entre les prétentions permettrait d'assurer la pleine portée de la réserve d'interprétation du Conseil constitutionnel qui interdit au juge pénal de condamner un contribuable pour fraude fiscale si ce dernier a été définitivement déchargé de l'impôt pour un motif de fond par le juge de l'impôt.

940. Enfin, si à la suite de la réserve d'interprétation émise par le Conseil constitutionnel dans sa décision du 4 décembre 2013, les irrégularités affectant la procédure pénale ont désormais une incidence sur la régularité de la procédure d'imposition, le Conseil d'État n'a pas fini d'encadrer la preuve apportée par l'administration en matière de fraude fiscale, en s'appuyant sur le principe de l'indépendance des procédures ou encore sur d'autres principes.

¹²⁹⁷ COLLET M., COLLIN P., « Le cumul des sanctions pénale et fiscale face aux exigences constitutionnelles et européennes », *JCP G*, 2016, 847, p. 1455.

¹²⁹⁸ VILLETTE V., « Non bis in idem : modus operandi », *RJF*, 2019/12, chron.

CONCLUSION DU TITRE II

941. Dans les développements précédents, le rôle de l'administration apparaît déterminant au stade de la poursuite de la fraude fiscale, tant devant le ministère public que devant le juge pénal.

942. En effet, une fois la dénonciation ou la plainte de l'administration déposée, il a été relevé que la décision d'orientation prise par le parquet conformément aux dispositions de l'article 40-1 du CPP, est nécessairement influencée par le travail de l'administration.

943. Ainsi, l'intervention de l'administration lors de la sélection et la constitution des dossiers de fraude fiscale ainsi que sa parfaite maîtrise de la technicité fiscale justifient que le parquet classe rarement sans suite ces affaires et leur réserve alors dans la majorité des cas, une réponse pénale.

944. Ensuite, il a également été constaté que le parquet privilégie l'engagement des poursuites à la mise en œuvre d'une alternative aux poursuites, en raison de la sélection préalable des dossiers par l'administration mais aussi de l'arsenal des alternatives aux poursuites qui est inadapté ou incomplet pour traiter les dossiers de fraude fiscale. Toutefois, la CJIP apparaît, dès ce stade de la démonstration, comme une alternative punitive avantageuse, tant pour l'administration fiscale que pour la personne morale. De ce fait, l'administration fiscale sélectionnera probablement davantage de dossiers visant des personnes morales susceptibles de faire l'objet d'une CJIP, ce qui augmentera nécessairement le nombre de CJIP proposées par le parquet. En d'autres termes, l'efficacité des alternatives aux poursuites peut conduire l'administration à modifier sa sélection de dossiers à profil pénal. Il apparaît donc nécessaire d'améliorer l'arsenal des alternatives punitives afin d'accroître l'efficacité de la sélection des dossiers.

945. Enfin, grâce à la sélection préalable des dossiers par l'administration transmettant la plupart du temps des dossiers en état d'être jugés, le parquet saisit dans la majorité des cas

immédiatement la juridiction de jugement. Le parquet requiert ainsi peu l'ouverture d'une information judiciaire en raison de la longueur de la procédure mais aussi du faible nombre d'affaires complexes détectées par l'administration ainsi que par les autorités pénales en charge de l'enquête jugées inefficaces en la matière. Par ailleurs, si l'administration dispose à ce stade de la procédure, d'un rôle indispensable à l'égard des magistrats à travers son droit¹²⁹⁹ de se constituer partie civile, elle ne permet pas en revanche, de pallier le manque de spécialisation du juge d'instruction, d'accroître ainsi le nombre de dossiers de fraudes complexes renvoyés devant la juridiction de jugement, et d'appréhender la totalité des suspects.

946. Une fois le juge pénal saisi, sa décision est également largement influencée par la position de l'administration et du juge de l'impôt. En effet, si le juge pénal est traditionnellement libre de statuer sans tenir compte de la décision du juge de l'impôt, quel que soit l'ordre d'intervention entre les deux juges, le juge pénal est en réalité tributaire des constatations et appréciations opérées par l'administration ainsi que par le juge de l'impôt, qu'il ne contredit d'ailleurs généralement pas. De surcroît, en dépit du principe de l'autorité de la chose jugée au pénal sur le fiscal posé par le Conseil d'État, il a été constaté que le juge de l'impôt préserve en pratique, son autonomie décisionnelle quel que soit l'ordre d'intervention des juges.

947. Pour autant, des risques de contrariété entre les décisions fiscale et pénale existent. Si le Conseil constitutionnel a récemment interdit qu'un contribuable soit condamné pour fraude fiscale s'il a été définitivement déchargé de l'impôt pour un motif de fond, renforçant ainsi la décision du juge de l'impôt, le risque de contrariété entre les décisions subsiste en cas de décharge de l'impôt pour un motif de procédure. La jurisprudence constitutionnelle n'a donc initié que les prémices d'un mouvement où la décision du juge de l'impôt serait prépondérante sur celle du juge pénal, qui doit nécessairement être achevé par le législateur ou la jurisprudence.

948. Enfin, l'incidence récente des nullités de la procédure pénale sur la procédure fiscale, certes relative, témoigne aussi d'une interdépendance grandissante entre les procédures fiscale et pénale.

¹²⁹⁹ Cass. crim., 6 mai 1980, n° 79-94.420 : Bull. crim. n° 136.

CONCLUSION DE LA PARTIE I

949. À l'aune des dernières évolutions législatives, « *le droit pénal fiscal reste (...) dominé par la force d'adduction qu'exerce l'administration fiscale* »¹³⁰⁰, lui permettant ainsi de disposer d'un rôle prépondérant sur celui de l'autorité judiciaire tout au long de la procédure pénale fiscale.

950. En effet, s'ouvre en premier lieu, une phase de détection de la fraude fiscale au cours de laquelle, il appartient toujours à l'administration, de détecter en premier les manquements à la loi fiscale grâce à ses pouvoirs propres de contrôle puis de sélectionner les dossiers de fraude fiscale susceptibles de faire l'objet de poursuites pénales. Ces dossiers sont ensuite transmis au parquet par une dénonciation ou une plainte de l'administration fiscale, et une fois seulement cette formalité administrative préalable effectuée, le parquet pourra alors mettre en mouvement et exercer l'action publique. L'ouverture d'une enquête pénale est souvent requise par le parquet avant qu'il prenne sa décision sur l'action publique conformément aux dispositions de l'article 40 du CPP, afin de vérifier les faits recueillis par l'administration fiscale, d'obtenir des preuves supplémentaires et d'appréhender tous les suspects. Toutefois, les autorités pénales en charge de l'enquête pénale étant toujours inefficaces pour détecter la fraude fiscale, le rôle de l'administration prime sur celui de l'autorité judiciaire tout au long de cette phase de détection de la fraude fiscale.

951. En second lieu, se déroule la phase de poursuite de la fraude fiscale, au cours de laquelle le parquet apprécie la suite à donner à la dénonciation ou la plainte déposée, en application des dispositions de l'article 40 du CPP et décide le cas échéant d'engager les poursuites devant la juridiction de jugement. Or, en raison notamment du rôle primordial constant de l'administration lors de la phase de détection de la fraude fiscale, cette dernière conserve alors un rôle déterminant lors de la phase de poursuite, tant à l'égard du ministère public que du juge pénal.

¹³⁰⁰ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 2, n° 4.

952. En seconde partie, se pose plus généralement la question de savoir si l'action administrative est prédominante sur l'action pénale (partie II).

PARTIE II :

LA PRÉDOMINANCE DE L'ACTION ADMINISTRATIVE SUR L'ACTION PÉNALE

953. Après avoir analysé tout au long de la procédure pénale fiscale, les rôles respectifs et les liens qu'entretiennent l'administration fiscale et l'autorité judiciaire, il convient de s'intéresser plus généralement aux actions administrative et pénale.

954. À l'issue de l'analyse ci-après, il apparaît que l'action administrative est prédominante sur l'action pénale.

955. En effet, dès lors que la répression fiscale est prédominante sur la répression pénale (titre I), il est nécessaire d'améliorer l'action administrative (titre II) afin de mieux lutter contre la fraude fiscale.

TITRE I : LA PRÉPONDÉRANCE DE LA RÉPRESSION FISCALE SUR LA RÉPRESSION PÉNALE

956. Le délit de fraude fiscale prévu à l'article 1741 du CGI est puni de sanctions pénales « *indépendamment des sanctions fiscales applicables* ». Ainsi, le législateur a prévu un cumul illimité des sanctions fiscale et pénale à raison de faits de fraude fiscale identiques, « *que ces sanctions visent ou non la même personne* »¹³⁰¹.

957. Toutefois, le Conseil constitutionnel a jugé, au moyen de deux réserves, d'une part, qu'en application du principe de nécessité des délits et des peines, les dispositions de l'article 1741 ne s'appliquent qu'aux cas de fraude les « *plus graves* »¹³⁰² et d'autre part, qu'en cas de cumul, « *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* »¹³⁰³.

958. La jurisprudence du Conseil constitutionnel relative au cumul des poursuites fiscales et pénales a d'ailleurs inspiré celle de la Cour européenne des droits de l'homme et de la Cour de justice de l'Union européenne qui ont également encadré le cumul des poursuites.

959. Ainsi, les jurisprudences constitutionnelle et européenne n'ont pas remis en cause la pratique de l'administration fiscale qui consiste à privilégier la répression fiscale dans la majorité des cas, et réserver la répression pénale (en sus de la répression fiscale) uniquement aux cas de fraude les plus graves (chapitre I). Par ailleurs, il résulte des développements ci-après, que lorsque la répression pénale a vocation à s'appliquer, celle-ci présente une action limitée (chapitre II).

¹³⁰¹ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 308, n° 862.

¹³⁰² Cons. const., 24 juin 2016, n°s 2016-545 QPC, et 2016-546 QPC, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.* ; Cons. const., 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, *M. Thomas T. et a.*

¹³⁰³ *Ibid.*

CHAPITRE I : L'ENCADREMENT JURIDIQUE DU CUMUL DES POURSUITES FISCALES ET PÉNALES

960. Depuis plusieurs années, l'administration fiscale sélectionne les dossiers de « *fraudes les plus répréhensibles* » en vue de les transmettre au Parquet. Or, par deux décisions récentes n^{os} 2016-545 et 2016-546 QPC en date du 24 juin 2016¹³⁰⁴, le Conseil constitutionnel a admis le cumul des poursuites fiscales et pénales¹³⁰⁵ dites « *complémentaires* », en formulant notamment une réserve d'interprétation selon laquelle les dispositions de l'article 1741 du CGI ne s'appliquent qu'« *aux cas de fraudes les plus graves* ». Par conséquent, le Conseil constitutionnel « *ne se contente pas de constater cette forme de sélection des dossiers « pénaux » exercée par l'administration : il l'érige en norme* »¹³⁰⁶.

961. La position du Conseil constitutionnel s'est ainsi largement inspirée de la pratique administrative (section I) et a d'ailleurs trouvé un écho dans la jurisprudence de la Cour de Strasbourg et la de Cour de Luxembourg qui ont par la suite encadré strictement le cumul des poursuites fiscales et pénales. Néanmoins, il résulte de l'analyse ci-après, que la pratique administrative est en réalité peu contrainte par le droit européen (section II).

Section I : La position du Conseil constitutionnel inspirée par la pratique administrative

962. Le cumul des poursuites fiscales et pénales est le fruit d'une construction jurisprudentielle qui s'étale sur plusieurs décennies (paragraphe I). En effet, deux récentes

¹³⁰⁴ Cons. const., 24 juin 2016, n^{os} 2016-545 QPC, et 2016-546 QPC, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.*

¹³⁰⁵ V. notamment, COLLET M., COLLIN P., « Le cumul des sanctions pénale et fiscale face aux exigences constitutionnelles et européennes », *JCP G*, 2016, 847, p. 1453-1456 ; DETRAZ S., « La pérennisation jurisprudentielle du cumul des répressions fiscale et pénale », *Dr. fisc.*, 2019, n^o 11, 201 ; DETRAZ S., DEZEUZE É., « Cumul des répressions pénale et fiscale : la Cour de cassation précise la portée des jurisprudences constitutionnelle et européenne en la matière », *JCP G*, 2019, n^o 43, act. 1086, p. 1894-1900 ; HATOUX B., « Cumul des sanctions fiscales et pénales ou réserves et interrogations », *RJF*, 2016/10, n^o 862, p. 1077 ; JACQUOT N., MISPELON P., « QPC sur le cumul des sanctions pénales et fiscales : une décision sans gravité ? », *Dr. fisc.*, 2016, n^o 26, act. 409.

¹³⁰⁶ COLLET M., COLLIN P., « Le cumul des sanctions pénale et fiscale face aux exigences constitutionnelles et européennes », *JCP G*, 2016, 847, p. 1454.

décisions n^{os} 2016-545 et 2016-546 QPC du 24 juin 2016¹³⁰⁷ ont permis au Conseil constitutionnel de confirmer le cumul des poursuites fiscales et pénales. Cette déclaration de conformité a été assortie par le Conseil constitutionnel notamment d'une réserve d'interprétation selon laquelle, les sanctions pénales prévues à l'article 1741 du CGI ne s'appliquent qu'aux manquements les plus graves. Ainsi, la mise en œuvre de la réserve d'interprétation précitée du Conseil constitutionnel justifie que la répression pénale soit subordonnée à la répression fiscale (paragraphe II).

Paragraphe I : La construction jurisprudentielle du cumul des poursuites fiscales et pénales

963. Après plusieurs décennies où la jurisprudence du Conseil constitutionnel a évolué (I), ce dernier a récemment confirmé, par deux décisions n^{os} 2016-545 et 2016-546 QPC du 24 juin 2016¹³⁰⁸, la constitutionnalité du cumul des poursuites fiscales et pénales (II).

I. Les origines jurisprudentielles du cumul des poursuites fiscales et pénales

964. La jurisprudence constitutionnelle du cumul des poursuites fiscales et pénales s'est inspirée de celle rendue en matière boursière par le Conseil constitutionnel.

965. En effet, par une décision en date du 30 décembre 1997¹³⁰⁹, le Conseil constitutionnel avait d'abord admis le cumul des sanctions fiscale et pénale, en s'appuyant sur la jurisprudence rendue en matière boursière qui admettait déjà le cumul des sanctions administrative et pénale¹³¹⁰. Puis, le Conseil constitutionnel a progressivement développé une jurisprudence particulière relative au cumul des poursuites qui notamment, par une décision *EADS* en date du 18 mars 2015 rendue en matière boursière (A), a semé le doute sur la constitutionnalité du

¹³⁰⁷ Cons. const., 24 juin 2016, n^{os} 2016-545 QPC, et 2016-546 QPC, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.*

¹³⁰⁸ Cons. const., 24 juin 2016, n^{os} 2016-545 QPC, et 2016-546 QPC, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.*

¹³⁰⁹ Cons. const., 30 déc. 1997, n^o 97-395 DC, Loi de finances pour 1998.

¹³¹⁰ Cons. const., 28 juill. 1989, n^o 89-260 DC, Loi relative à la sécurité et à la transparence des marchés financiers, paragr. 15, 16 et 22 ; GUTMANN D., « Le contrôle du Conseil constitutionnel sur les sanctions fiscales », *Dr. fisc.*, 2015, n^o 13, comm. 233, § 7 ; Cons. const., 30 déc. 1997, n^o 97-395 DC, Loi de finances pour 1998, paragr. 41 ; Cons. const., 20 juill. 2012, n^o 2012-266 QPC, *M. Georges R.* (Perte de l'indemnité prévue en cas de décision administrative d'abattage d'animaux malades), paragr. 8 et 9.

cumul des poursuites fiscales et pénales et a poussé la chambre criminelle à saisir le Conseil constitutionnel en la matière¹³¹¹ (B).

A. L'admission du cumul de sanctions et de poursuites administratives et pénales

966. En matière boursière, le Conseil constitutionnel a d'abord admis le cumul des sanctions administrative et pénale à raison des mêmes faits, sous réserve que « *le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues* »¹³¹², conformément au principe de proportionnalité.

967. Le Conseil constitutionnel a ensuite progressivement développé une jurisprudence particulière, relative au cumul de poursuites¹³¹³.

968. Par une décision *EADS* rendue toujours en matière boursière en date du 18 mars 2015, le Conseil constitutionnel a ainsi jugé que « *le principe de nécessité des délits et des peines ne fait pas obstacle à ce que les mêmes faits commis par une même personne puissent faire l'objet de poursuites différentes aux fins de sanctions de nature administrative ou pénale en application de corps de règles distincts devant leur propre ordre de juridiction* »¹³¹⁴. À la lecture de cette décision *EADS*, pour que les mêmes faits commis par une même personne, puissent faire alors l'objet de poursuites différentes sans méconnaître le principe de nécessité des peines, il faut qu'au moins une des conditions suivantes soit remplie :

- « *que les dispositions contestées (...) ne tendent pas à réprimer de mêmes faits qualifiés de manière identique ;*
- *que ces deux répressions ne protègent pas les mêmes intérêts sociaux ;*
- *que ces deux répressions aboutissent au prononcé de sanctions de nature différente ;*

¹³¹¹ V. notamment DE SAINT-LÉGER M., *L'articulation des procédures pénale et fiscale*, Thèse, Bordeaux, 2022, p. 167-178.

¹³¹² Cons. const., 28 juill. 1989, n° 89-260 DC, Loi relative à la sécurité et à la transparence des marchés financiers, paragr. 15, 16 et 22 ; GUTMANN D., « Le contrôle du Conseil constitutionnel sur les sanctions fiscales », *Dr. fisc.*, 2015, n° 13, comm. 233, § 7 ; Cons. const., 30 déc. 1997, n° 97-395 DC, Loi de finances pour 1998, paragr. 41 ; Cons. const., 20 juill. 2012, n° 2012-266 QPC, *M. Georges R.* (Perte de l'indemnité prévue en cas de décision administrative d'abattage d'animaux malades), paragr. 8 et 9.

¹³¹³ Cons. const., Commentaire de la décision n° 2018-745 QPC du 23 novembre 2018, *M. Thomas T. et a.*, p. 10.

¹³¹⁴ Cons. const., 18 mars 2015, n° 2014-453/454 QPC et n° 2015-462 QPC, *M. John L. et autres* : AJ pén. 2015, p. 172, obs. Ch. Mauro ; D. 2015, p. 874, obs. O Décima ; Dr. sociétés 2015, comm. 94, S. Torck, et comm. 99, obs. R. Salomon ; Rev. sociétés 2015, p. 380, no 16, obs. H. Matsopoulou ; RSC 2015, p. 374, obs. F. Stasiak.

- *que les poursuites et sanctions prononcées ne relèvent pas du même ordre de juridiction* »¹³¹⁵. Si aucune de ces conditions n'est remplie, les poursuites sont dites similaires et le cumul est alors prohibé par le principe de nécessité des peines¹³¹⁶.

969. La règle posée par la jurisprudence précitée *EADS* demeurait le cumul des poursuites. Toutefois, suite à cette décision *EADS*, la question de la constitutionnalité du cumul des poursuites fiscales et pénales, lorsque celles-ci relevaient du même ordre de juridiction, a dû de nouveau être posée.

970. Le risque de prohibition du cumul résultant de la jurisprudence *EADS* ne concernait qu'une minorité des poursuites fiscales et pénales, puisque tous les impôts directs et les taxes sur le chiffre d'affaires relèvent de la compétence du tribunal administratif et que seuls les droits d'enregistrement, l'impôt sur la fortune immobilière, la taxe de publicité foncière, les droits de timbre, les contributions indirectes ou encore les taxes assimilées à ces droits, taxes ou contributions, relèvent de la compétence du juge judiciaire, conformément aux dispositions de l'article L. 199 du LPF¹³¹⁷.

971. Suite à la décision *EADS* du Conseil constitutionnel, la chambre criminelle a alors été amené à saisir le Conseil constitutionnel en matière de constitutionnalité du cumul des poursuites fiscales et pénales.

B. Vers une interdiction du cumul des poursuites fiscales et pénales ?

972. Par une décision en date du 30 décembre 1997 rendue en matière fiscale¹³¹⁸, le Conseil constitutionnel a admis le cumul des sanctions fiscale et pénale à raison des mêmes faits, sous réserve que le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le

¹³¹⁵ Cons. const., Commentaire de la décision, n° 2014-453/454 QPC et n° 2015-462 QPC du 18 mars 2015, *M. John L. et autres*, p. 18, cette décision portait sur la question du cumul des poursuites pour délit d'initié et des poursuites pour manquement d'initié ; V. DETRAZ S., La pérennisation jurisprudentielle du cumul des répressions fiscale et pénale, *Dr. fisc.*, 2019, n° 11, 201, § 4.

¹³¹⁶ Cons. const., Commentaire de la décision n° 2018-745 QPC du 23 novembre 2018, *M. Thomas T. et a.*, p. 11.

¹³¹⁷ LPF, art. 199, « en matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires ou de taxes assimilées, les décisions rendues par l'administration sur les réclamations contentieuses et qui ne donnent pas entière satisfaction aux intéressés peuvent être portées devant le tribunal administratif. (...) En matière de droits d'enregistrement, d'impôt sur la fortune immobilière, de taxe de publicité foncière, de droits de timbre, de contributions indirectes et de taxes assimilées à ces droits, taxes ou contributions, le tribunal compétent est le tribunal judiciaire ».

¹³¹⁸ Cons. const., 30 déc. 1997, n° 97-395 DC, Loi de finances pour 1998.

montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues, conformément au principe de proportionnalité¹³¹⁹. La décision précitée en date du 30 décembre 1997 s'est alors inscrite « *dans la continuité* »¹³²⁰ de la décision n° 89-260 DC du 28 juillet 1989¹³²¹, admettant déjà le cumul en matière boursière.

973. Toutefois, suite au doute créé par la jurisprudence *EADS* en date du 18 mars 2015¹³²² concernant la constitutionnalité du cumul des poursuites fiscales et pénales, la chambre criminelle a finalement saisi le Conseil constitutionnel en la matière.

974. En effet, la chambre criminelle avait d'abord refusé à plusieurs reprises¹³²³ de transmettre au Conseil constitutionnel des questions prioritaires de constitutionnalité relatives au cumul des sanctions fiscale et pénale au motif que celles-ci ne présentaient pas un caractère sérieux « *dès lors que, d'une part, la procédure administrative et la procédure pénale sont indépendantes l'une de l'autre et ont des objets et finalités différents, d'autre part, en cas de cumul entre une sanction administrative et une sanction pénale, le juge judiciaire est tenu de respecter le principe, posé par le Conseil constitutionnel, selon lequel le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne doit pas dépasser le montant le plus élevé de l'une de celles encourues* »¹³²⁴.

975. Il a fallu attendre deux arrêts du 30 mars 2016¹³²⁵, afin que deux questions prioritaires de constitutionnalité déposées par MM. Alec et Guy Wildenstein ainsi que par M. Jérôme Cahuzac soient transmises sur ce sujet par la chambre criminelle au Conseil constitutionnel.

976. Ainsi, par ces deux arrêts du 30 mars 2016, la chambre criminelle a, à l'aune des conditions dégagées par la jurisprudence *EADS*, conclu au caractère sérieux des QPC « *en ce*

¹³¹⁹ Cons. const., 30 déc. 1997, n° 97-395 DC, Loi de finances pour 1998, paragr. 41 ; GUTMANN D., « Le contrôle du Conseil constitutionnel sur les sanctions fiscales », *Dr. fisc.*, 2015, n° 13, comm. 233, § 7.

¹³²⁰ Cons. const., Commentaire de la décision n° 97-395 DC du 30 décembre 1997, Loi de finances pour 1998, Cahier n° 4, p. 6.

¹³²¹ Cons. const., 28 juill. 1989, n° 89-260 DC, Loi relative à la sécurité et à la transparence des marchés financiers, paragr. 15 et 16.

¹³²² Cons. const., 18 mars 2015, n° 2014-453/454 QPC et n° 2015-462 QPC, *M. John L. et autres*.

¹³²³ Cass. crim., 3 déc. 2014, n° 14-90.040 ; ROBERT J.H., « Selon que vous frauderez le fisc ou les marchés financiers, votre QPC sera noire ou blanche », *Dr. pénal*, 2015, n° 2, comm. 20 ; SALOMON R., « Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.*, 2015, n° 5, 113 ; Cass. crim., 25 juin 2014, n° 13-87.692.

¹³²⁴ Cass. crim., 3 déc. 2014, n° 14-90.040.

¹³²⁵ Cass. crim., 30 mars 2016, n° 16-90.001 QPC : Bull. crim. n° 113 ; Cass. crim., 30 mars 2016 n° 16-90.005 QPC : Bull. crim. n° 114.

qu'elle porte sur la compatibilité des dispositions critiquées avec le principe de nécessité des délits et des peines » dès lors que ces dispositions « sont susceptibles de permettre, en violation de ce principe, que des mêmes faits, définis et qualifiés de manière identique, commis par une même personne, fassent l'objet de deux poursuites, fiscale et pénale, qui visent à protéger les mêmes intérêts sociaux, peuvent aboutir au prononcé de sanctions de nature équivalente et relèvent du même ordre de juridiction »¹³²⁶.

977. À la suite de ces décisions du 30 mars 2016, le Conseil constitutionnel a alors été saisi de la question de la constitutionnalité du cumul des poursuites fiscales et pénales.

II. La récente confirmation de la constitutionnalité du cumul des poursuites fiscales et pénales

978. Par deux décisions n^{os} 2016-545 et 2016-546 QPC du 24 juin 2016¹³²⁷, le Conseil constitutionnel a justifié le cumul des poursuites fiscales et pénales en faisant apparaître une nouvelle notion propre à la fraude fiscale, à savoir celle de « *procédures complémentaires* »¹³²⁸ (A). Ainsi, le cumul des poursuites fiscales et pénales est admis lorsque celles-ci sont de nature complémentaire, uniquement en cas de « *manquements les plus graves* »¹³²⁹ (B).

A. La justification du cumul par la notion de « *procédures complémentaires* »

979. Par deux décisions n^{os} 2016-545 et 2016-546 QPC du 24 juin 2016¹³³⁰, le Conseil constitutionnel a, tout d'abord, rappelé que « *le principe de nécessité des délits et des peines ne fait pas obstacle à ce que les mêmes faits commis par une même personne puissent faire l'objet de poursuites différentes aux fins de sanctions de nature administrative ou pénale en application de corps de règles distincts* »¹³³¹. Se faisant, ce dernier a réaffirmé en tout premier

¹³²⁶ Cons. const., Commentaires des décisions n^o 2016-545 QPC et n^o 2016-546 QPC du 24 juin 2016, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.*, p. 14 ; Cass. crim., 30 mars 2016, n^o 16-90.001 QPC : Bull. crim. n^o 113 ; Cass. crim., 30 mars 2016 n^o 16-90.005 QPC : Bull. crim. n^o 114.

¹³²⁷ Cons. const., 24 juin 2016, n^{os} 2016-545 QPC, et 2016-546 QPC, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.*

¹³²⁸ *Ibid.*, paragr. 22.

¹³²⁹ *Ibid.*, paragr. 22.

¹³³⁰ Cons. const., 24 juin 2016, n^{os} 2016-545 QPC, et 2016-546 QPC, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.*

¹³³¹ *Ibid.*, paragr. 8.

lieu, la jurisprudence *EADS* en abandonnant toutefois le critère relatif à l'identité des ordres juridictionnels compétents¹³³².

980. Ensuite, après avoir contrôlé la conformité à la Constitution de l'article 1729 du CGI et des dispositions contestées de l'article 1741 du CGI pris isolément, le Conseil constitutionnel a analysé l'application combinée de l'article 1729 et des dispositions contestées de l'article 1741 du CGI¹³³³.

981. Dans le cadre de cette analyse, les juges de la rue de Montpensier ont d'abord constaté « *que les deux dispositifs répressifs contestés sont susceptibles de s'appliquer aux mêmes personnes pour les mêmes faits* »¹³³⁴.

982. Le Conseil constitutionnel a ensuite exposé les finalités des procédures et des sanctions prévues par chacune des dispositions contestées¹³³⁵, puis a jugé qu'« *il résulte de ce qui précède que les dispositions de l'article 1729 comme les dispositions contestées de l'article 1741 permettent d'assurer ensemble la protection des intérêts financiers de l'État ainsi que l'égalité devant l'impôt, en poursuivant des finalités communes, à la fois dissuasive et répressive* » et 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* »¹³³⁶.

983. Ainsi, le Conseil constitutionnel a jugé, sur les fondements combinés des articles 8 et 13 de la DDHC, que les dispositions contestées sont considérées comme instituant des « *procédures complémentaires* »¹³³⁷ dans les cas de fraudes les plus graves, et non des « *poursuites différentes* »¹³³⁸. Par conséquent, le Conseil n'a pas eu à confronter les dispositions

¹³³² PELLETIER M., « De quelques conséquences (inattendues) des décisions Alec W et Jérôme C. », *Dr. fisc.*, 2016, n° 30-35, act. 466, § 1.

¹³³³ Cons. const., 24 juin 2016, n°s 2016-545 QPC, et 2016-546 QPC, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.*, paragr. 9.

¹³³⁴ Cons. const., Commentaires des décisions n° 2016-545 QPC et 2016-546 QPC du 24 juin 2016, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.*, p. 22.

¹³³⁵ *Ibid.*, p. 23.

¹³³⁶ Cons. const., 24 juin 2016, n°s 2016-545 QPC, et 2016-546 QPC, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.*, paragr. 20.

¹³³⁷ *Ibid.*, paragr. 22, « *la combinaison des exigences constitutionnelles découlant de l'article 8 de la Déclaration de 1789 et de celles découlant de son article 13 permet que, dans les conditions énoncées aux paragraphes 20 à 21, les contribuables auteurs des manquements les plus graves puissent faire l'objet de procédures complémentaires et de sanctions proportionnées en application de l'article 1729 et des dispositions contestées de l'article 1741* ».

¹³³⁸ *Ibid.*, paragr. 23, « *sous les réserves énoncées aux paragraphes 13 et 21, l'application combinée de l'article 1729 et des dispositions contestées de l'article 1741 du code général des impôts ne peut donc être regardée comme*

contestées aux conditions dégagées par la jurisprudence de 2015 relative au cumul des poursuites différentes encadré par le principe de nécessité des délits et des peines¹³³⁹. Ce dernier a donc préféré se placer « *en amont* » des critères posés dans la jurisprudence EADS¹³⁴⁰, et a ainsi formulé par les deux décisions n^{os} 2016-545 et 2016-546 QPC du 24 juin 2016¹³⁴¹ des « *règles propres à la fraude fiscale* »¹³⁴².

984. Par une réserve d'interprétation, le Conseil constitutionnel n'a toutefois, réservé le cumul des poursuites fiscales et pénales dites complémentaires qu'aux « *manquements les plus graves* »¹³⁴³.

B. Le cumul réservé aux « *manquements les plus graves* »

985. Par sa jurisprudence traditionnelle, le Conseil constitutionnel n'a pas reconnu une valeur constitutionnelle au principe *non bis in idem*¹³⁴⁴ « *malgré son caractère apparemment fondamental* »¹³⁴⁵, et a ainsi jugé que ce principe ne s'appliquait pas au cumul des sanctions pénale et administrative¹³⁴⁶ ou encore fiscale¹³⁴⁷.

conduisant à l'engagement de poursuites différentes aux fins de sanctions de faits identiques en application de corps de règles distincts et ne méconnaît pas le principe de nécessité des délits et des peines ».

¹³³⁹ Cons. const., Commentaires des décisions n^{os} 2016-545 QPC et 2016-546 QPC du 24 juin 2016, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.*, p. 23 ; PELLETIER M., « De quelques conséquences (inattendues) des décisions Alec W et Jérôme C. », *Dr. fisc.*, 2016, n^o 30-35, act. 466, § 1.

¹³⁴⁰ PELLETIER M., « De quelques conséquences (inattendues) des décisions Alec W et Jérôme C. », *préc.*, § 1.

¹³⁴¹ Cons. const., 24 juin 2016, n^{os} 2016-545 QPC, et 2016-546 QPC, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.*

¹³⁴² DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 185, n^o 483.

¹³⁴³ Cons. const., 24 juin 2016, n^{os} 2016-545 QPC, et 2016-546 QPC, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.*, paragr. 22 ; Cons. const., Commentaire de la décision n^o 2018-745 QPC du 23 novembre 2018, *M. Thomas T. et a.*, p. 15.

¹³⁴⁴ Cons. const., 30 juill. 1982, n^o 82-143 DC, Loi sur les prix et les revenus, paragr. 13, « *considérant, d'autre part, que, si les députés auteurs de la saisine reprochent à cette même disposition de porter atteinte à la règle du non-cumul des peines en matière de crimes et délits, cette règle n'a que valeur législative et qu'il peut donc toujours y être dérogé par une loi* ».

¹³⁴⁵ DETRAZ S., « La mise à l'écart du principe *non bis in idem* en matière fiscale », *Dr. fisc.*, 2016, n^o 38, étude 502, § 6.

¹³⁴⁶ Cons. const., 28 juill. 1989, n^o 89-260 DC, Loi relative à la sécurité et à la transparence des marchés financiers, paragr. 16, « *sans qu'il soit besoin de rechercher si le principe dont la violation est invoquée a valeur constitutionnelle, il convient de relever qu'il ne reçoit pas application au cas de cumul entre sanctions pénales et sanctions administratives* ».

¹³⁴⁷ Cons. const., 24 juin 2016, n^{os} 2016-545 QPC, et 2016-546 QPC, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.* ; COLLET M., COLLIN P., *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, Paris, PUF, coll. Thémis droit, 5^{ème} éd., 2024, p. 207, n^o 281.

986. Seul le principe de nécessité des délits et des peines, qui est considéré comme « *nettement plus malléable* »¹³⁴⁸ que le principe *non bis in idem*, limite la possibilité de cumul¹³⁴⁹.

987. Ainsi, à la lecture des décisions n^{os} 2016-545 et 2016-546 QPC du 24 juin 2016, le Conseil constitutionnel a donc limité la possibilité de cumul des poursuites fiscales et pénales par une réserve d'interprétation selon laquelle « *le principe de nécessité des délits et des peines 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. Cette gravité peut résulter du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention* »¹³⁵⁰.

988. Par cette réserve, le commentaire aux cahiers de la décision de 2016 a expliqué que 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 qu'il a décrit et qui est formé de l'article 1729 et des dispositions contestées de l'article 1741* »¹³⁵¹ du CGI.

989. Les juges de la rue de Montpensier ont alors confronté les exigences résultant du principe de nécessité des délits et des peines non à des poursuites distinctes autonomes mais à « *un seul et même ensemble répressif* »¹³⁵² dès lors que :

- « *les faits poursuivis et les personnes concernées sont identiques* »¹³⁵³ ;
- « *les sanctions encourues s'articulent sous la forme d'une gradation, ainsi que cela ressort de la réserve énoncée au paragraphe 21* »¹³⁵⁴;

¹³⁴⁸ DETRAZ S., « La mise à l'écart du principe *non bis in idem* en matière fiscale », *préc.*, § 6.

¹³⁴⁹ COLLET M., COLLIN P., *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, *préc.*, p. 207, n^o 281.

¹³⁵⁰ Cons. const., 24 juin 2016, n^{os} 2016-545 QPC, et 2016-546 QPC, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C*, paragr. 21.

¹³⁵¹ Cons. const., Commentaires des décisions n^o 2016-545 QPC et 2016-546 QPC du 24 juin 2016, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.*, p. 24.

¹³⁵² *Ibid.*, p. 25.

¹³⁵³ *Ibid.*

¹³⁵⁴ *Ibid.* ; Cons. const., 24 juin 2016, n^{os} 2016-545 QPC, et 2016-546 QPC, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C*, paragr. 21, « *le principe de nécessité des délits et des peines 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*

- « les procédures sont juridiquement liées, ainsi que cela ressort de la réserve énoncée au considérant 13 »¹³⁵⁵.

990. Et, comme l'a indiqué Marc Pelletier, « estimant être en présence « d'un seul et même ensemble répressif » (...), le Conseil constitutionnel a opéré une refondation prétorienne de l'architecture des sanctions applicables en matière fiscale afin de sauvegarder le cumul des poursuites et des sanctions fiscales et pénales »¹³⁵⁶ et « a ainsi placé la répression pénale du délit de fraude fiscale au sommet des barreaux d'une seule et même échelle »¹³⁵⁷. Autrement dit, l'engagement de poursuites pénales constitue « une sorte de nouvel étage de la fusée répressive administrative »¹³⁵⁸ où « la répression pénale ne fait que prolonger, dans les cas les plus graves, la répression administrative, de sorte qu'il n'y a pas véritablement de « double peine » (« bis ») »¹³⁵⁹. De cette manière, en l'absence de « bis » du principe *non bis in idem*, le Conseil constitutionnel a ainsi écarté la question de la conformité du cumul des poursuites au principe *non bis in idem*¹³⁶⁰.

991. En définitive, le Conseil constitutionnel a admis le cumul des sanctions fiscale et pénale sous réserve que les sanctions pénales prévues à l'article 1741 du CGI soient réservées aux manquements les plus graves. Ainsi, à la lecture des deux décisions n^{os} 2016-545 et 2016-546 QPC du 24 juin 2016 et de la jurisprudence de la chambre criminelle, la répression pénale se trouve être subordonnée à la répression fiscale.

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. Cette gravité peut résulter du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention ».

¹³⁵⁵ Cons. const., Commentaires des décisions n^o 2016-545 QPC et 2016-546 QPC du 24 juin 2016, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.*, p. 24. ; Cons. const., 24 juin 2016, n^{os} 2016-545 QPC, et 2016-546 QPC, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.*, paragr. 13, « toutefois, les dispositions contestées de l'article 1741 du code général des impôts ne sauraient, sans méconnaître le principe de nécessité des délits, permettre qu'un contribuable qui a été déchargé de l'impôt par une décision juridictionnelle devenue définitive pour un motif de fond puisse être condamné pour fraude fiscale ».

¹³⁵⁶ PELLETIER M., « De quelques conséquences (inattendues) des décisions Alec W et Jérôme C. », *Dr. fisc.*, 2016, n^o 30-35, act. 466, § 1.

¹³⁵⁷ *Ibid.* ; JACQUOT N., MISPELON P., « Constitutionnalité du délit de fraude fiscale : vers une nouvelle échelle de sanctions ? », *Dr. fisc.*, 2016, n^o 14, act. 214.

¹³⁵⁸ COLLET M., COLLIN P., « Le cumul des sanctions pénale et fiscale face aux exigences constitutionnelles et européennes », *JCP G*, 2016, 847, p. 1454.

¹³⁵⁹ COLLET M., COLLIN P., *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, Paris, PUF, coll. Thémis droit, 5^{ème} éd., 2024, p. 200, n^o 281.

¹³⁶⁰ COLLET M., COLLIN P., « Le cumul des sanctions pénale et fiscale face aux exigences constitutionnelles et européennes », art. cité, p. 1454.

Paragraphe II : La subordination de la répression pénale à la répression fiscale

992. Par sa réserve d'interprétation formulée dans les décisions n^{os} 2016-545 et 2016-546 QPC du 24 juin 2016, le Conseil constitutionnel n'a limité la possibilité d'appliquer l'intégralité du régime répressif qu'aux manquements les plus graves.

993. La chambre criminelle a alors précisé les étapes du raisonnement que le juge pénal doit suivre afin de mettre en œuvre la réserve d'interprétation émise par le Conseil constitutionnel¹³⁶¹.

994. Ainsi, « 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, après avoir caractérisé les éléments constitutifs de cette infraction au regard de l'article 1741 du code général des impôts, et 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. Le juge est tenu de motiver sa décision, la gravité pouvant résulter du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention dont celles notamment constitutives de circonstances aggravantes. A défaut d'une telle gravité, le juge ne peut entrer en voie de condamnation »¹³⁶².

995. À la lumière de la jurisprudence précitée de la chambre criminelle, la répression pénale n'intervient donc que si les faits de fraude ont déjà été sanctionnés fiscalement (I), et s'ils présentent un degré de gravité suffisant (II), subordonnant ainsi la répression pénale à la répression fiscale.

I. La répression pénale subordonnée à l'application de pénalités fiscales

996. Afin que le cumul des sanctions fiscale et pénale visé par la réserve d'interprétation du Conseil constitutionnel issue des décisions n^{os} 2016-545 et 2016-546 QPC du 24 juin 2016¹³⁶³

¹³⁶¹ Cons. const., 24 juin 2016, n^{os} 2016-545 QPC, et 2016-546 QPC, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.* ; Cons. const., 23 nov. 2018, n^o 2018-745 QPC, *M. Thomas T. et a.*

¹³⁶² Cour de cassation, Note explicative relative aux arrêts n^{os} 1174, 1175, 1176, 1177, 1178 et 1179 du 11 septembre 2019 (chambre criminelle), p. 7 ; Cass. crim., 11 sept. 2019, n^{os} 18-81.040, 18-84.144 et 18-81.067.

¹³⁶³ Cons. const., 24 juin 2016, n^{os} 2016-545 QPC, et 2016-546 QPC, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.*

soit admis par le juge pénal, il faut d'abord que le prévenu justifie avoir fait l'objet, à titre personnel, de pénalités fiscales pour les mêmes faits que ceux visés par la poursuite pénale¹³⁶⁴.

997. Stéphane Detraz et Renaud Salomon ont alors précisé qu'il faut donc une « *identité parfaite de cause* (« *mêmes faits* »), une *identité partielle de partie* (« *le prévenu* », à titre personnel »)¹³⁶⁵ (A) ainsi qu'« *une identité relative d'objet* (« *une sanction fiscale* » ayant le caractère répressif)¹³⁶⁶ (B) et qu'*a contrario*, si « *la sanction n'a pas été appliquée ou si elle l'a été à une autre personne ou pour d'autres faits (...), l'article 1741 du Code général des impôts demeure applicable, encore que les faits de fraude ne seraient pas des « plus graves* » »¹³⁶⁷.

A. Une identité parfaite de cause et partielle de partie

998. Selon la chambre criminelle, pour que le cumul soit admis par le juge pénal, il faut d'abord que le prévenu justifie avoir fait l'objet, à titre personnel, de pénalités fiscales pour les « *mêmes faits* » que ceux visés par la poursuite pénale¹³⁶⁸.

999. Or, par une des réserves d'interprétation issue des décisions n^{os} 2016-545 et 2016-546 QPC du 24 juin 2016¹³⁶⁹, le Conseil constitutionnel a d'abord jugé conformément au principe de nécessité des délits et des peines, que les dispositions de l'article 1741 du CGI ne s'appliquent qu'aux cas de fraudes les plus graves par dissimulation de sommes sujettes à l'impôt¹³⁷⁰.

¹³⁶⁴ Cour de cassation, Note explicative relative aux arrêts n^{os} 1174, 1175, 1176, 1177, 1178 et 1179 du 11 septembre 2019 (chambre criminelle), p. 7 ; Cass. crim., 11 sept. 2019, n^{os} 18-81.040, 18-84.144 et 18-81.067.

¹³⁶⁵ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 187, n^o 490.

¹³⁶⁶ *Ibid.*, p. 187, n^o 490.

¹³⁶⁷ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 187, n^o 490.

¹³⁶⁸ Cour de cassation, Note explicative relative aux arrêts n^{os} 1174, 1175, 1176, 1177, 1178 et 1179 du 11 septembre 2019 (chambre criminelle), p. 7 ; Cass. crim., 11 sept. 2019, n^{os} 18-81.040, 18-84.144 et 18-81.067.

¹³⁶⁹ Cons. const., 24 juin 2016, n^{os} 2016-545 QPC, et 2016-546 QPC, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.*

¹³⁷⁰ *Ibid.*, paragr. 21, « *le principe de nécessité des délits et des peines 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. Cette gravité peut résulter du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention* ».

1000. La chambre criminelle a alors précisé, par un arrêt en date du 22 février 2017, que « *la réserve d'interprétation émise par le Conseil constitutionnel dans ses décisions n° 2016-545 et 2016-546 QPC du 24 juin 2016, au paragraphe 21, et n° 2016-556 du 22 juillet 2016, qui concerne l'application combinée de l'article 1729 du code général des impôts et certaines dispositions de l'article 1741 dudit code, ne s'applique qu'à une poursuite pénale exercée pour des faits de dissimulation volontaire d'une partie des sommes sujettes à l'impôt, et non d'omission volontaire de faire une déclaration dans les délais prescrits* »¹³⁷¹.

1001. Toutefois, par une décision en date du 23 novembre 2018¹³⁷², le Conseil constitutionnel a étendu la réserve d'interprétation formulée dans les décisions n°s 2016-545 et 2016-546 QPC du 24 juin 2016, aux faits d'omission déclarative volontaire.

1002. Par les décisions n°s 2016-545 et 2016-546 QPC du 24 juin 2016¹³⁷³ suivies de la décision n° 2018-745 du 23 novembre 2018¹³⁷⁴, le Conseil constitutionnel a donc admis pour les faits de fraudes les plus graves, le cumul des pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration prévues à l'article 1729 du CGI, ou encore pour défaut ou retard de déclaration prévues à l'article 1728, 1, a et b du CGI, et des sanctions pénales associées. Il s'agit donc d'une « *identité parfaite de cause* »¹³⁷⁵.

1003. En revanche, d'autres majorations de droits sont susceptibles de s'appliquer en cas d'omission déclarative ou de dissimulation de sommes imposables mais n'ont pas été visées par les décisions n°s 2016-545 et 2016-546 QPC du 24 juin 2016¹³⁷⁶ et la décision n° 2018-745 du 23 novembre 2018¹³⁷⁷, telles que :

- la majoration de 100 % pour opposition à contrôle fiscal dans le cadre d'une procédure d'évaluation d'office¹³⁷⁸ ;

¹³⁷¹ Cass. crim., 22 févr. 2017, n° 16-82.047.

¹³⁷² Cons. const., 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, *M. Thomas T. et a.*

¹³⁷³ Cons. const., 24 juin 2016, n°s 2016-545 QPC, et 2016-546 QPC, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.*

¹³⁷⁴ Cons. const., 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, *M. Thomas T. et a.*

¹³⁷⁵ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 187, n° 490.

¹³⁷⁶ Cons. const., 24 juin 2016, n°s 2016-545 QPC, et 2016-546 QPC, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.*

¹³⁷⁷ Cons. const., 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, *M. Thomas T. et a.*

¹³⁷⁸ CGI, art. 1732.

- les majorations applicables en matière d'impôt sur le revenu, en cas de déclaration tardive ou défaut de déclaration sans mise en demeure ou en cas de dépôt de la déclaration dans les trente jours d'une mise en demeure¹³⁷⁹ ;
- la majoration de 80 % en cas de découverte d'une activité occulte¹³⁸⁰.

1004. Pour ces majorations de droit précitées non visées par le Conseil constitutionnel, un risque de défaut d'identité des faits est donc présent¹³⁸¹. La réserve d'interprétation pourrait alors ne pas s'appliquer. Dans ce cas, lorsque la sanction fiscale a été appliquée pour d'autres faits, il résulte de la lecture *a contrario* de la jurisprudence criminelle précitée¹³⁸² que, les sanctions pénales prévues par l'article 1741 du CGI demeurent applicables même si les faits de fraude fiscale ne sont pas des « *plus graves* »¹³⁸³.

1005. Pour conclure, ainsi que l'a fait remarquer Stéphane Detraz, « *l'omission et la dissimulation étant, au sein de l'article 1741 du CGI, les deux formes dominantes du délit général de fraude fiscale, la question du cumul avec les articles 1728 et 1729 apparaît donc pour l'essentiel réglée* »¹³⁸⁴ par la réserve d'interprétation des décisions du Conseil constitutionnel de 2016 et 2018 qui cantonne l'admission du cumul aux cas de fraude les plus graves.

1006. Pour les autres formes du délit de fraude fiscale prévues par l'article 1741 du CGI non visées par les décisions n^{os} 2016-545 et 2016-546 QPC du 24 juin 2016¹³⁸⁵ et la décision n^o 2018-745 du 23 novembre 2018¹³⁸⁶, à savoir l'organisation de l'insolvabilité, les autres obstacles mis au recouvrement et les autres manières frauduleuses, « *le cumul des répressions obéit au « droit commun » de la jurisprudence constitutionnelle, tenant simplement au respect*

¹³⁷⁹ CGI, art. 1758 A.

¹³⁸⁰ CGI, art. 1728, c.

¹³⁸¹ Il en est ainsi, de la majoration de 100 % afférente à l'obstacle mis au contrôle fiscal qui « *réprime des agissements d'opposition distincts de ceux qui, en amont, consistent à ne pas faire sa déclaration ou à faire une déclaration non conforme* », DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, op. cit., n^o 492.

¹³⁸² Cass. crim., 11 sept. 2019, n^{os} 18-81.040, 18-84.144 et 18-81.067.

¹³⁸³ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 187, n^o 490 et p. 189, n^o 498.

¹³⁸⁴ DETRAZ S., « La pérennisation jurisprudentielle du cumul des répressions fiscale et pénale », *Dr fisc.*, 2019, n^o 11, 201, § 10.

¹³⁸⁵ Cons. const., 24 juin 2016, n^{os} 2016-545 QPC, et 2016-546 QPC, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.*

¹³⁸⁶ Cons. const., 23 nov. 2018, n^o 2018-745 QPC, *M. Thomas T. et a.*

*du plafond le plus élevé (...). Mais ces cas sont rares en pratique et, en outre, ne connaissent pas nécessairement de textes fiscaux de pénalité qui leur correspondent clairement »*¹³⁸⁷.

1007. Enfin, selon la chambre criminelle, le prévenu doit justifier avoir fait l'objet « à titre personnel » de pénalités fiscales pour les mêmes faits que ceux visés par la poursuite pénale¹³⁸⁸.

1008. Or, le coauteur ou le complice du contribuable peut aussi être poursuivi pénalement. La chambre criminelle a également eu l'occasion de juger qu'un dirigeant de société pouvait être poursuivi pénalement alors que seule celle-ci est la redevable légale de l'impôt¹³⁸⁹.

1009. Par conséquent, si la sanction fiscale a été appliquée à l'égard du « prévenu », le coauteur, le complice du contribuable ou encore le dirigeant de société non redevable de l'impôt peut être poursuivi pénalement pour une fraude non grave dans la mesure où la réserve d'interprétation ne s'applique pas.

1010. Pour que la réserve d'interprétation du Conseil constitutionnel s'applique, il faut également une identité relative d'objet.

B. Une identité relative d'objet

1011. À titre liminaire, le Conseil constitutionnel n'appliquait initialement les garanties de l'article 8 de la DDHC qu'aux sanctions pénales stricto sensu¹³⁹⁰. Toutefois, par une décision en date du 30 décembre 1982¹³⁹¹, le Conseil constitutionnel a, pour la première fois, assimilé les sanctions fiscales aux sanctions pénales¹³⁹². Ainsi, les juges de la rue de Montpensier ont pu juger, en matière fiscale, que le principe de non-rétroactivité¹³⁹³ ou encore l'établissement de

¹³⁸⁷ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, op. cit., p. 186, n° 487.

¹³⁸⁸ Cour de cassation, Note explicative relative aux arrêts n°1174, 1175, 1176, 1177, 1178 et 1179 du 11 septembre 2019 (chambre criminelle), p. 7 ; Cass. crim., 11 sept. 2019, n°s 18-81.040, 18-84.144 et 18-81.067.

¹³⁸⁹ Cass., crim., 23 oct. 2019, n° 18-85.088 ; Cass. crim., 24 juin 2020, n° 19-81.134 ; Cass. crim., 21 oct. 2020, n° 19-81.929.

¹³⁹⁰ Cons. const., 30 déc. 1980, n° 80-126 DC.

¹³⁹¹ Cons. const., 30 déc. 1982, n° 82-155 DC.

¹³⁹² AYRAULT L., « Sanction fiscale.- Définition et régime juridique », *JCI Procédures fiscales*, fasc. 385, § 32.

¹³⁹³ LAMARQUE J., « Sources du droit fiscal. – Sources internationales. – Application du principe de supériorité des normes internationales. – Protection des droits de l'Homme », *JCI Procédures fiscales*, fasc. 116-10, § 62 ; Cons. const., 30 déc. 1982, n° 82-155 DC, paragr. 33, « 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 d'une punition même si le législateur a cru devoir laisser le soin de la prononcer à une autorité de nature non judiciaire ».

peines strictement et évidemment nécessaires¹³⁹⁴ issus de l'article 8 de la DDHC ne concernent pas seulement les peines prononcées par les juridictions répressives mais s'étendent à « *toute sanction ayant le caractère d'une punition* »¹³⁹⁵.

1012. Le Conseil constitutionnel a ensuite poursuivi, s'agissant des sanctions administratives, par une décision du 17 janvier 1989, en jugeant que 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 « *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* »¹³⁹⁶.

1013. Concernant les majorations de droits, visées par le Conseil constitutionnel dans ses décisions du 24 juin 2016¹³⁹⁷ suivies de sa décision du 23 novembre 2018¹³⁹⁸, prévues respectivement aux articles 1729 dans toutes ses dispositions a, b et c (majoration de 40 % ou 80 % en cas d'insuffisance de déclaration)¹³⁹⁹ et 1728, limité aux dispositions 1, a et b¹⁴⁰⁰ (majoration de 10 % ou 40 % en cas de défaut ou retard de déclaration), celles-ci constituent, selon la jurisprudence du Conseil constitutionnel, des sanctions ayant le caractère d'une punition.

¹³⁹⁴ Cons. const., n° 87-237 DC, 30 déc. 1987, paragr. 15.

¹³⁹⁵ Cons. const., 30 déc. 1982, n° 82-155 DC, paragr. 33 et 34 : Dr. fisc. 1983, comm. 47 ; Recueil de jurisprudence constitutionnelle : Litec 1994. - Cons. const., déc. n° 86-223 DC, 29 déc. 1986. - Cons. const., déc. n° 87-237 DC, 30 déc. 1987, consid. n° 15 : Dr. fisc. 1988, comm. 5.

¹³⁹⁶ Cons. const., 17 janv. 1989, n° 88-248 DC, paragr. 35 et 36.

¹³⁹⁷ Cons. const., 24 juin 2016, n°s 2016-545 QPC, et 2016-546 QPC, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.*

¹³⁹⁸ Cons. const., 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, *M. Thomas T. et a.*

¹³⁹⁹ Article 1729 du CGI, « *les inexactitudes ou les omissions relevées dans une déclaration ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt ainsi que la restitution d'une créance de nature fiscale dont le versement a été indûment obtenu de l'Etat entraînent l'application d'une majoration de :*

a. 40 % en cas de manquement délibéré ;

b. 80 % en cas d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales ; elle est ramenée à 40 % lorsqu'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire ;

c. 80 % en cas de manœuvres frauduleuses ou de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat ou en cas d'application de l'article 792 bis ».

¹⁴⁰⁰ Article 1728 du CGI, « *1. Le défaut de production dans les délais prescrits d'une déclaration ou d'un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt entraîne l'application, sur le montant des droits mis à la charge du contribuable ou résultant de la déclaration ou de l'acte déposé tardivement, d'une majoration de :*

a. 10 % en l'absence de mise en demeure ou en cas de dépôt de la déclaration ou de l'acte dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à le produire dans ce délai ;

b. 40 % lorsque la déclaration ou l'acte n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à le produire dans ce délai ».

1014. Par conséquent, les juges de la rue de Montpensier ont pu, par les décisions du 24 juin 2016¹⁴⁰¹ suivies de la décision du 23 novembre 2018¹⁴⁰², admettre le cumul des sanctions fiscales précitées et des sanctions pénales associées au moyen d'une réserve d'interprétation selon laquelle, par respect du principe de nécessité des délits et des peines, les dispositions pénales de l'article 1741 du CGI ne s'appliquent qu'aux cas les plus graves.

1015. Par ailleurs, la sanction fiscale encourue visée par le Conseil constitutionnel dans les décisions du 24 juin 2016¹⁴⁰³ suivies de la décision du 23 novembre 2018¹⁴⁰⁴ doit être effectivement appliquée par l'administration ou prononcée par le juge de l'impôt, l'engagement ne suffit pas¹⁴⁰⁵. En outre, la chambre criminelle a précisé par un arrêt du 21 octobre 2020, qu'il « *appartient au prévenu de justifier qu'il a fait l'objet, à titre personnel, de pénalités fiscales, même non définitives, pour les mêmes faits que ceux visés par la poursuite pénale* »¹⁴⁰⁶.

1016. En définitive, conformément à la jurisprudence du Conseil constitutionnel¹⁴⁰⁷ et de la chambre criminelle¹⁴⁰⁸, la répression pénale est subordonnée à l'application des pénalités fiscales et est réservée aux cas de fraudes les plus graves.

II. La répression pénale réservée aux manquements les plus graves

1017. Par les décisions n^{os} 2016-545 et 2016-546 QPC du 24 juin 2016¹⁴⁰⁹ suivies de la décision n^o 2018-745 du 23 novembre 2018¹⁴¹⁰, le Conseil constitutionnel a admis le cumul des poursuites fiscales et pénales au moyen d'une réserve d'interprétation selon laquelle « *les dispositions de l'article 1741 ne s'appliquent qu'aux cas les plus graves* »¹⁴¹¹ d'omission ou d'insuffisance déclarative volontaire.

¹⁴⁰¹ Cons. const., 24 juin 2016, n^{os} 2016-545 QPC, et 2016-546 QPC, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.*

¹⁴⁰² Cons. const., 23 nov. 2018, n^o 2018-745 QPC, *M. Thomas T. et a.*

¹⁴⁰³ Cons. const., 24 juin 2016, n^{os} 2016-545 QPC, et 2016-546 QPC, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.*

¹⁴⁰⁴ Cons. const., 23 nov. 2018, n^o 2018-745 QPC, *M. Thomas T. et a.*

¹⁴⁰⁵ Cass. crim., 22 févr. 2017, n^o 16-82.047 ; Cass. crim., 11 sept. 2019, n^{os} 18-81.040, 18-84.144 et 18-81.067 ; DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 188, n^o 493.

¹⁴⁰⁶ Cass. crim., 21 oct. 2020, n^o 19-81.929.

¹⁴⁰⁷ Cons. const., 24 juin 2016, n^{os} 2016-545 QPC, et 2016-546 QPC, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.* ; Cons. const., 23 nov. 2018, n^o 2018-745 QPC, *M. Thomas T. et a.*

¹⁴⁰⁸ Cass. crim., 11 sept. 2019, n^{os} 18-81.040, 18-84.144 et 18-81.067.

¹⁴⁰⁹ Cons. const., 24 juin 2016, n^{os} 2016-545 QPC, et 2016-546 QPC, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.*

¹⁴¹⁰ Cons. const., 23 nov. 2018, n^o 2018-745 QPC, *M. Thomas T. et a.*

¹⁴¹¹ Cons. const., 24 juin 2016, n^{os} 2016-545 QPC, et 2016-546 QPC, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.*, paragr. 21 ; Cons. const., 23 nov. 2018, n^o 2018-745 QPC, *M. Thomas T. et a.*

1018. Par cette réserve, le juge constitutionnel enjoint au juge pénal de n'appliquer les sanctions pénales qu'aux « *cas les plus graves* » de fraude fiscale et lui délègue le soin de les déterminer¹⁴¹². Ainsi, en application de la réserve d'interprétation émise par le Conseil constitutionnel¹⁴¹³, la chambre criminelle a précisé qu'il appartient même d'office au juge pénal, « *après avoir caractérisé les éléments constitutifs de cette infraction au regard de l'article 1741 du code général des impôts, et 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* »¹⁴¹⁴ (A). Par ailleurs, si la condition de gravité de la fraude laisse une large marge d'interprétation au juge pénal, le droit de l'Union européenne n'a pas remis en cause cette condition (B).

A. La vérification des critères de gravité par le juge pénal

1019. En application de la réserve d'interprétation émise par le Conseil constitutionnel¹⁴¹⁵, la chambre criminelle a, par trois arrêts rendu le 11 septembre 2019, rappelé que « *le principe de nécessité des délits et des peines impose que les dispositions pénales ne s'appliquent qu'aux cas les plus graves d'omission ou d'insuffisance déclarative volontaire* »¹⁴¹⁶ et que « *cette gravité peut résulter du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention* »¹⁴¹⁷. Ces critères de gravité sont alternatifs mais peuvent se conjuguer au cours d'une même affaire¹⁴¹⁸.

1020. Le premier critère de gravité des faits posé par le Conseil constitutionnel est le « *montant des droits fraudés* ». Avant les décisions du Conseil constitutionnel du 24 juin 2016,

¹⁴¹² LIGNERIEUX B., *Précis de droit constitutionnel fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 2^{ème} éd., 2023, p. 929, n° 1425 ; DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, op. cit., p. 26, n° 67.

¹⁴¹³ Cons. const., 24 juin 2016, n°s 2016-545 QPC, et 2016-546 QPC, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.* ; Cons. const., 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, *M. Thomas T. et a.*

¹⁴¹⁴ Cass. crim., 11 sept. 2019, n°s 18-81.040, 18-84.144 et 18-81.067 ; Cour de cassation, Note explicative relative aux arrêts n°s 1174, 1175, 1176, 1177, 1178 et 1179 du 11 septembre 2019 (chambre criminelle), p. 7 ; En outre, à titre de précisions, « *la Cour de cassation n'a pas qualifié la réserve d'interprétation. Il ne s'agit pas d'un cas d'extinction de l'action publique par autorité de la chose jugée ni d'une modification des éléments constitutifs du délit de fraude fiscale* », Cour de cassation, Note explicative relative aux arrêts n°s 1174, 1175, 1176, 1177, 1178 et 1179 du 11 septembre 2019 (chambre criminelle), p. 7.

¹⁴¹⁵ Cons. const., 24 juin 2016, n°s 2016-545 QPC, et 2016-546 QPC, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.* ; Cons. const., 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, *M. Thomas T. et a.*

¹⁴¹⁶ Cass. crim., 11 sept. 2019, n°s 18-81.040, 18-84.144 et 18-81.067.

¹⁴¹⁷ *Ibid.*

¹⁴¹⁸ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 191, n° 504.

l'administration fiscale sélectionnait déjà les dossiers susceptibles de faire l'objet de poursuites pénales en fonction notamment d'un certain montant de droits fraudés¹⁴¹⁹.

1021. Le seuil des droits fraudés était alors défini, avant la loi du 23 octobre 2018, entre l'administration fiscale et la CIF par l'usage¹⁴²⁰. Sans être une donnée publique, ce seuil s'élevait habituellement à 100 000 €, et permettait ainsi selon la CIF, de répondre aux « *exigences de sélectivité et d'exemplarité attachées à la sanction pénale* »¹⁴²¹. Il ne s'agissait pas d'une donnée absolue puisque certains dossiers pouvaient être transmis à la CIF « *avec des droits inférieurs à 100 000 euros en raison de la gravité des faits ou de la qualité de la personne en cause* »¹⁴²².

1022. La CIF a communiqué dans son rapport de 2017, le tableau ci-après¹⁴²³ relatif à l'évolution de la moyenne des droits fraudés par impôt et par dossier dans les affaires ayant donné lieu à un avis favorable entre 2012 à 2017, indiquant que la moyenne des droits fraudés par impôt et par dossier était nettement supérieure à 100 000 €.

	TVA	IS	IR	Impôts divers	Moyenne par dossier
2012	234 154	123 880 ⁽¹⁾	346 775 ⁽¹⁾	516 797	321 323 ⁽¹⁾
2013	225 781	101 519	200 839	175 337	268 536
2014	260 047	128 222	211 092	555 901	318 743
2015	269 473	126 755	272 146	282 946	338 140
2016	270 113	155 717 ⁽¹⁾	286 988	211 528	350 494 ⁽¹⁾
2017	287 046	129 460	425 466	891 801	413 528

⁽¹⁾ Hors dossiers exceptionnels

1023. La loi du 23 octobre 2018 s'inspirant de la jurisprudence constitutionnelle¹⁴²⁴ a ensuite instauré un dispositif de dénonciation obligatoire pour les faits de fraude fiscale les plus graves par l'administration fiscale au parquet qui ont conduit à l'application de certaines pénalités fiscales prévues par la loi¹⁴²⁵, sur des droits dont le montant est supérieur en principe à 100 000 €¹⁴²⁶ ou à 50 000 € pour les contribuables soumis aux obligations de déclaration de

¹⁴¹⁹ LAMBERT T., *Procédures fiscales*, Paris, LGDJ, coll. Précis Domat, 5^e éd., 2022, p. 300, n° 762 ; V. *supra*, p. 66 et s.

¹⁴²⁰ CARIOU É., Rapport AN n° 982, *sur les procédures de poursuite des infractions fiscales*, 2018, p. 50.

¹⁴²¹ CIF, *rapport 2017*, p. 10.

¹⁴²² CARIOU É., Rapport AN n° 982, *sur les procédures de poursuite des infractions fiscales*, 2018, p. 50.

¹⁴²³ CIF, *rapport 2017*, p. 7.

¹⁴²⁴ Cons. const., 24 juin 2016, n°s 2016-545 QPC, et 2016-546 QPC, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.*

¹⁴²⁵ LPF, art. L. 228, I, al. 2 à 4.

¹⁴²⁶ LPF, art. L. 228 I, al. 1.

leur situation patrimoniale auprès de la Haute Autorité de la Transparence de la Vie Publique (HATVP)¹⁴²⁷.

1024. Par deux arrêts en date du 11 septembre 2019, il a alors été jugé que la Cour de cassation est « *en mesure de s'assurer de la gravité des faits retenus à l'encontre du prévenu tenant (...) au montant des droits éludés s'élevant à 235 580 euros* »¹⁴²⁸ ou encore « *à 276 562 euros* »¹⁴²⁹.

1025. Il est également possible depuis la loi du 23 octobre 2018, qu'une plainte sur avis conforme de la CIF soit déposée conformément aux dispositions du II de l'article L. 228 du LPF, pour les faits de fraude fiscale de moindre importance transmis à l'issue d'une procédure de contrôle, ne répondant pas aux critères de dénonciation obligatoire fixés par les dispositions du I de l'article L. 228 du LPF¹⁴³⁰.

1026. À la lecture du rapport de 2022 de la CIF, les plaintes sur avis conforme de la CIF présentent aussi un montant de droits fraudés nettement supérieur à 100 000 € dans la mesure où, « *tous impôts confondus, la moyenne des droits fraudés par affaire ayant donné lieu à un avis favorable de la CIF s'élève en 2022 à 293 581 €* »¹⁴³¹.

1027. Enfin, le document de politique transversale annexé au projet de loi de finances pour 2024 a précisé que « *le montant total des droits fraudés, ayant fait l'objet d'une dénonciation obligatoire ou d'une plainte pour fraude fiscale après avis de la CIF en 2022 s'élève à 735 M€, soit un montant moyen de 450 936 €* »¹⁴³².

1028. Concernant le deuxième critère de gravité des faits posé par le Conseil constitutionnel qui est la « *nature des agissements de la personne poursuivie* », il a été jugé par exemple que « *la Cour de cassation est en mesure de s'assurer de la gravité des faits retenus à l'encontre de*

¹⁴²⁷ LPF, art. L. 228, I, al. 5 ; Il en est ainsi notamment, des députés (*C. élec., art. LO 135-1*), des membres du Gouvernement, des représentants français au Parlement européen, des titulaires d'une fonction de président du conseil régional, des conseillers régionaux, des membres des cabinets ministériels, des membres des autorités administratives indépendantes (*L. n° 2013-907, 11 oct. 2013, art. 4 et 11*).

¹⁴²⁸ Cass. crim., 11 sept. 2019, n°s 18-81.040.

¹⁴²⁹ Cass. crim., 11 sept. 2019, n°s 18-84.144.

¹⁴³⁰ V. *supra*, p. 94 et s.

¹⁴³¹ CIF, rapport 2022, p. 15, « *ce quantum est sensiblement du même ordre que celui constaté en 2019, 2020 et 2021 (respectivement 285 120 €, 275 704 € après déduction d'une affaire exceptionnelle et 291 295 €)* ».

¹⁴³² Gouvernement, Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2024, 2023, p. 75.

la prévenue tenant (...) à l'existence de manœuvres de dissimulation des sommes sujettes à l'impôt ayant consisté à transférer les fonds avec rapidité, avant toute approbation des associés de la SCI »¹⁴³³.

1029. Le troisième critère de gravité des faits cité par le Conseil constitutionnel est « les circonstances de l'intervention » qui selon la chambre criminelle, sont « celles notamment constitutives de circonstances aggravantes »¹⁴³⁴. Il en est ainsi de « la réitération de faits d'omission déclarative sur une longue période en dépit de plusieurs mises en demeure et à la qualité d'élu de la République de l'un d'entre eux »¹⁴³⁵, ou « du recours à des intermédiaires établis à l'étranger et au montant des droits éludés »¹⁴³⁶, mais pas de « l'origine indéterminée des sommes éludées »¹⁴³⁷ ni de « l'absence de régularisation spontanée de la part du prévenu »¹⁴³⁸.

1030. Selon le Conseil constitutionnel, la gravité « peut résulter » des trois critères précités, ce qui signifie que la liste n'est pas limitative et que le juge pénal peut retenir d'autres critères de gravité. Ainsi que Bernard Hatoux l'a relevé, « cette hypothèse laisse donc implicitement à la Cour de cassation une grande marge d'appréciation prétorienne »¹⁴³⁹.

1031. Toutefois, Jérôme Turot suivi de Nicolas Vergnet, ont relevé que le juge pénal n'est pas le mieux placé pour apprécier la gravité du manquement contrairement au juge de l'impôt qui dans son office quotidien, se prononce sur l'importance des pénalités et donc sur la gravité du manquement. Afin que la réserve d'interprétation formulée par le Conseil constitutionnel soit pleinement effective, il est donc nécessaire que « le juge pénal attende l'appréciation du juge administratif sur la gravité du manquement avant de savoir s'il est en droit de se prononcer »¹⁴⁴⁰.

¹⁴³³ Cass. crim., 11 sept. 2019, n^{os} 18-84.144.

¹⁴³⁴ Cass. crim., 11 sept. 2019, n^o 18-81.040.

¹⁴³⁵ Cass. crim., 11 sept. 2019, n^o 18-81.067.

¹⁴³⁶ Cass. crim., 11 sept. 2019, n^o 18-81.040.

¹⁴³⁷ DETRAZ S., « Contentieux pénal. – Délit général de fraude fiscale et autres délits communs à tous les impôts », *JCI Procédures fiscales*, fasc. 705, § 20, Cass. crim., 11 sept. 2019, n^o 18-81.040.

¹⁴³⁸ *Ibid.*

¹⁴³⁹ HATOUX B., « Cumul des sanctions fiscales et pénales ou réserves et interrogations », *RJF*, 2016/10, n^o 862, p. 1077, § 44.

¹⁴⁴⁰ VERGNET N., « Articulation des procédures fiscale et pénale : une symphonie inachevée », *RDF*, 2019, n^o 11, 200, § 11.

1032. Enfin, la chambre criminelle a relevé qu’« *a contrario, les faits ne présentant pas le caractère de gravité suffisante ne peuvent donner lieu, en plus de la poursuite fiscale, à une condamnation pénale, puisque, dans ce cas, même si les éléments constitutifs de l’infraction, qui demeurent inchangés, sont réunis, les dispositions les réprimant ne sont pas applicables. En l’absence de tout fondement légal par effet de la réserve, le juge pénal ne peut que prononcer la relaxe du prévenu* »¹⁴⁴¹. Or, pour rappel, les critères de gravité posés par le Conseil constitutionnel étaient déjà appliqués par l’administration fiscale et la CIF avant la réserve d’interprétation formulée dans les décisions du 24 juin 2016¹⁴⁴². Celle-ci a donc une portée « *concrète assez faible* »¹⁴⁴³ dans la mesure où l’administration fiscale et la CIF ont toujours sélectionné les cas de fraudes les plus graves¹⁴⁴⁴. Il doit donc exister très peu de décisions de relaxe pour défaut de gravité prononcées par le juge pénal. Le Professeur Collet et le Professeur Collin ont d’ailleurs considéré que « *le raisonnement du Conseil constitutionnel est de nature à conforter le singulier mécanisme qui offre au ministère des Finances le soin de procéder seul au choix des dossiers transmis à la Commission des infractions fiscales puis, en cas d’avis positif de cette dernière, au Parquet (LPF, art. L. 228). Souvent critiqué pour son opacité, ce mécanisme reste néanmoins le meilleur moyen d’identifier les cas de fraude les plus graves dès lors qu’il est piloté par les services qui, seuls, disposent d’une vision exhaustive de l’ensemble des cas de fraude détectés lors des opérations de contrôle fiscal* »¹⁴⁴⁵.

1033. Par ailleurs, la condition de gravité de la fraude issue de la réserve d’interprétation formulée par le Conseil constitutionnel n’a pas été remise en cause par le droit de l’Union européenne.

B. La condition de gravité de la fraude conforme au droit de l’Union européenne

1034. Les critères de gravité posés par la réserve d’interprétation du Conseil constitutionnel apparaissent « *flous* »¹⁴⁴⁶ ou encore « *trop subjectifs* »¹⁴⁴⁷ laissant alors une très large marge

¹⁴⁴¹ Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.040, § 14.

¹⁴⁴² V. *supra*, p. 66 et s.

¹⁴⁴³ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 26-27, n° 69.

¹⁴⁴⁴ V. *supra*, p. 66 et s.

¹⁴⁴⁵ COLLET M., COLLIN P., « Le cumul des sanctions pénale et fiscale face aux exigences constitutionnelles et européennes », *JCP G*, 2016, 847, p. 1454.

¹⁴⁴⁶ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 190, n° 502.

¹⁴⁴⁷ HATOUX B., « Cumul des sanctions fiscales et pénales ou réserves et interrogations », *RJF*, 2016/10, n° 862, p. 1077., § 46.

d'interprétation au juge¹⁴⁴⁸. Toutefois, « *il était délicat, pour le Conseil constitutionnel, de fixer des critères plus objectifs* »¹⁴⁴⁹.

1035. En effet, ainsi que l'ont rappelé le Professeur Collet et le Professeur Collin, « *selon l'article 8 de la Déclaration de 1789 et l'article 34 de la Constitution, c'est à la loi et à elle seule qu'il appartient de définir les infractions pénales* »¹⁴⁵⁰ et « *si le juge constitutionnel peut guider les autorités d'application, il ne lui revient pas de se substituer au Parlement pour modifier les critères d'identification d'une infraction* »¹⁴⁵¹.

1036. La Cour de cassation a néanmoins, par un arrêt du 21 octobre 2020, renvoyé à la Cour de justice de l'Union européenne deux questions préjudicielles, dont l'une porte sur la gravité de la fraude issue de la réserve d'interprétation du Conseil constitutionnel. La question posée est la suivante, « *l'exigence de clarté et de prévisibilité des circonstances dans lesquelles les dissimulations déclaratives en matière de TVA due peuvent faire l'objet d'un cumul de poursuites et de sanctions de nature pénale est-elle remplie par les règles nationales (...) ?* »¹⁴⁵².

1037. Par un arrêt récent du 5 mai 2022, la Cour de Luxembourg a répondu à cette question en jugeant que « *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 ne s'oppose pas à ce que la limitation du cumul de poursuites et de sanctions de nature pénale en cas de dissimulations frauduleuses ou d'omissions déclaratives en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) prévu par une réglementation nationale aux cas les plus graves ne résulte que d'une jurisprudence établie interprétant, de manière restrictive, les dispositions légales définissant les conditions d'application de ce cumul, à la condition qu'il*

¹⁴⁴⁸ HATOUX B., « Cumul des sanctions fiscales et pénales ou réserves et interrogations », *RJF*, 2016/10, n° 862, p. 1077., § 46.

¹⁴⁴⁹ Cons. const., Commentaires des décisions n° 2016-545 QPC et n° 2016-546 QPC du 24 juin 2016, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.*, p. 25 ; COLLET M., COLLIN P., « Le cumul des sanctions pénale et fiscale face aux exigences constitutionnelles et européennes », *JCP G*, 2016, 847, p. 1454.

¹⁴⁵⁰ COLLET M., COLLIN P., « Le cumul des sanctions pénale et fiscale face aux exigences constitutionnelles et européennes », art. cité, p. 1454.

¹⁴⁵¹ COLLET M., COLLIN P., « Le cumul des sanctions pénale et fiscale face aux exigences constitutionnelles et européennes », *JCP G*, 2016, 847, p. 1454.

¹⁴⁵² Cass. crim., 21 oct. 2020, n° 19-81.929.

soit raisonnablement prévisible, au moment où l'infraction est commise, que celle-ci est susceptible de faire l'objet d'un cumul de poursuites et de sanctions de nature pénale »¹⁴⁵³.

1038. En définitive, la pratique administrative a largement inspiré la position du Conseil constitutionnel, qui a trouvé un écho dans celle des juges de Strasbourg et de Luxembourg. En effet, si la Cour européenne des droits de l'homme et la Cour de justice de l'Union européenne ont encadré le cumul des poursuites, il apparaît que la pratique administrative est en réalité peu contrainte par le droit européen.

Section II : La pratique administrative peu contrainte par le droit européen

1039. Il résulte de l'analyse ci-après, que le droit européen contraint peu jusqu'à présent la pratique administrative. En effet, si les juges de Strasbourg et de Luxembourg ont encadré strictement le cumul des poursuites fiscales et pénales (paragraphe I), la jurisprudence strasbourgeoise est inapplicable en droit français et la portée de la jurisprudence luxembourgeoise se trouve être limitée en droit interne. En outre, le cumul est peu fréquent puisque l'utilisation exclusive de la répression fiscale a toujours été privilégiée par l'administration fiscale (paragraphe II).

Paragraphe I : Le cumul des poursuites fiscales et pénales encadré par le droit européen

1040. À la lecture des développements ci-après, la Cour européenne des droits de l'homme (I) et la Cour de justice de l'Union européenne (II) ont admis le cumul des poursuites fiscales et pénales dès lors que celles-ci sont complémentaires, rejoignant ainsi la position du Conseil constitutionnel.

1041. Plus précisément, la jurisprudence du Conseil constitutionnel de 2016 et 2018, « *qui repose sur le caractère intégré des deux types de poursuites, trouve un écho, récemment*

¹⁴⁵³ CJUE, 5 mai 2022, aff. C-570/20, *BV c/ DDFIP de la Haute-Savoie*, § 56 ; V. notamment, PELLETIER M., « Non bis in idem et cumul des sanctions fiscales et pénales : épilogue provisoire ? - À propos de CJUE, 1^{re} ch., 5 mai 2022, aff. C-570/20, *BV c/ DDFIP de la Haute-Savoie* », *Dr. fisc.*, 2022, n° 20, act 176 ; GOULARD G., MISPELON P., « Motiver, Motiver, il faut motiver », *Dr. fisc.*, 2023, n° 24, comm. 218.

confirmé, dans celles de la CEDH¹⁴⁵⁴ et de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE)¹⁴⁵⁵ selon lesquelles le principe *non bis in idem* ne s'oppose pas à la conduite de procédures mixtes, administratives et pénales, dès lors que ces procédures poursuivent des buts complémentaires et que leur cumul est enserré dans certaines limites »¹⁴⁵⁶.

I. L'admission du cumul des poursuites fiscales et pénales par la CEDH

1042. Le principe *non bis in idem* est garanti par l'article 4 du protocole additionnel n° 7 à la Convention européenne des droits de l'homme, aux termes duquel « *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* ». Selon la Cour européenne des droits de l'homme, ce principe ayant vocation à jouer en matière de cumul des poursuites fiscales et pénales, ne s'oppose pas à la conduite de ces deux procédures dès lors que celles-ci constituent une « *procédure mixte intégrée* » (A). Néanmoins, en raison d'une réserve émise par la France lors de la ratification du protocole additionnel n° 7 à la Convention européenne, cette nouvelle notion de « *procédure mixte intégrée* » propre à la CEDH est inapplicable en droit français¹⁴⁵⁷ (B).

A. La justification du cumul par la notion de « *procédure mixte intégrée* »

1043. Le principe *non bis in idem* - le droit à ne pas être jugé ou puni deux fois pour les mêmes faits - garanti par l'article 4 du protocole additionnel n° 7 à la Convention européenne des droits de l'homme est susceptible de faire obstacle au cumul des sanctions pénales et des sanctions administratives répressives, ainsi que des sanctions fiscales¹⁴⁵⁸.

¹⁴⁵⁴ CEDH, 15 novembre 2016, *A et B c. Norvège*, n°s 24130/11 et 29758/11 ; CEDH, 18 mai 2017, *Johannesson et autres c. Islande*, n° 22007/11.

¹⁴⁵⁵ CJUE, 20 mars 2018, *Menci*, aff. C-524/15 ; *Garlsson Real Estate e.a.*, aff. C-537/16 ; *Di Puma et Zecca*, aff. jointes C-596/16 et C-597/16.

¹⁴⁵⁶ Cons. const., Commentaire de la décision n° 2018-745 QPC du 23 novembre 2018, *M. Thomas T. et a.*, p. 15.

¹⁴⁵⁷ V. notamment, DETRAZ S., La pérennisation jurisprudentielle du cumul des répressions fiscale et pénale, *Dr. fisc.*, 2019, n° 11, 201.

¹⁴⁵⁸ CEDH, 15 nov. 2016, n°s 24130/11 et 29758/11, *A. et B. c/ Norvège*.

1044. En effet, ce principe est susceptible de s'appliquer dès lors que la sanction fiscale revêt un caractère pénal, qu'il existe un cumul des poursuites pour la même infraction (« *idem* ») ainsi qu'une répétition des poursuites (« *bis* »).

1045. Sur la question de savoir si la sanction fiscale revêt un caractère pénal, la Cour européenne des droits de l'homme, dans la décision *Sergueï Zolotoukhine c / Russie*¹⁴⁵⁹, a rappelé que les termes « *procédure pénale* » issus de l'article 4 du protocole additionnel n° 7 à la Convention européenne des droits de l'homme doivent être interprétés à la lumière des principes généraux applicables aux expressions « *accusation en matière pénale* » et « *peine* » figurant respectivement aux articles 6 et 7 de la Convention¹⁴⁶⁰. Or, « *selon la jurisprudence constante de la Cour, l'existence ou non d'une « accusation en matière pénale » doit s'apprécier sur la base de trois critères, que l'on désigne couramment sous le nom de « critères Engel* »¹⁴⁶¹. Par conséquent, dès lors que les sanctions fiscales répondent aux critères posés par la décision *Engel*¹⁴⁶², celles-ci revêtent un caractère pénal et justifient alors l'application de l'article 4 du protocole additionnel n° 7 au cas de cumul des sanctions fiscale et pénale¹⁴⁶³.

1046. De surcroît, s'agissant du cumul des poursuites pour la même infraction (« *idem* »), la Cour européenne des droits de l'homme a d'abord considéré que les sanctions pénales prévues à l'article 1741 du CGI et les sanctions fiscales prévues à l'article 1728 du CGI n'ont pas « *trait à la même infraction, de sorte qu'aucune question ne saurait se poser en l'espèce sous l'angle de l'article 4 du Protocole n° 7* »¹⁴⁶⁴. Toutefois, cette notion de « *même infraction* » ayant fait l'objet de différentes approches par les juges européens, la Cour de Strasbourg a, par la décision *Sergueï Zolotoukhine c / Russie*¹⁴⁶⁵, estimé que la diversité de ces approches retenues pour juger de l'application de la règle constituait une source d'insécurité juridique incompatible avec le droit fondamental garanti par l'article 4 du protocole n° 7 et qu'une méthode unique

¹⁴⁵⁹ CEDH, 10 févr. 2009, n° 14939/03, *Zolotoukhine c/ Russie*.

¹⁴⁶⁰ *Ibid.*, § 52.

¹⁴⁶¹ CEDH, 10 févr. 2009, n° 14939/03, *Zolotoukhine c/ Russie*, § 53, « *le premier est la qualification juridique de l'infraction en droit interne, le second la nature même de l'infraction et le troisième le degré de sévérité de la sanction que risque de subir l'intéressé. Les deuxième et troisième critères sont alternatifs et pas nécessairement cumulatifs. Cela n'empêche pas l'adoption d'une approche cumulative si l'analyse séparée de chaque critère ne permet pas d'aboutir à une conclusion claire quant à l'existence d'une accusation en matière pénale* ».

¹⁴⁶² CEDH, 8 juin 1976, n° 5100/71, *Engel c/ Pays-Bas*.

¹⁴⁶³ CEDH, 16 juin 2009, n° 13079/03, *Ruotsalainen c/ Finlande* ; GIRONDEAU L., *Contribution à l'étude de la pénalisation du droit fiscal*, Paris, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2021, p. 300, n° 529 ; V. AYRAULT L., « Droit fiscal européen des droits de l'homme : chronique de l'année 2009 », *Dr. fisc.*, 2010, n° 8-9, 209.

¹⁴⁶⁴ CEDH, 14 sept. 1999, n° 36855/97, *Ponsetti c/ France* et n° 41731/98, *Chesnel c/ France* : RJF 2000, n° 443 ; AYRAULT L., « Sanction fiscale.- Définition et régime juridique », *JCl Procédures fiscales*, fasc. 385, § 78.

¹⁴⁶⁵ CEDH, 10 févr. 2009, n° 14939/03, *Zolotoukhine c/ Russie*.

d'identification de la notion de « *même infraction* » devait être définie¹⁴⁶⁶. Ainsi, la Cour a retenu la méthode d'identification de la notion de « *même infraction* » reposant sur les faits, en jugeant que « *l'article 4 du Protocole n° 7 doit être compris comme interdisant de poursuivre ou de juger une personne pour une seconde « infraction » pour autant que celle-ci a pour origine des faits identiques ou des faits qui sont en substance les mêmes* »¹⁴⁶⁷. Cette méthode d'identification a pour la première fois été appliquée en matière fiscale dans une décision *Ruotsalainen c/ Finlande*, par laquelle la Cour de Strasbourg a conclu à la violation de l'article 4 du protocole additionnel n° 7, considérant que les sanctions fiscale et pénale portaient sur les mêmes faits¹⁴⁶⁸.

1047. Concernant la répétition des poursuites (« *bis* »), la Cour européenne des droits de l'homme a jugé que le principe *non bis in idem* interdit la poursuite parallèle de procédures de sanctions pénale et administrative totalement déconnectées l'une de l'autre¹⁴⁶⁹.

1048. En revanche, le cumul est admis par les juges de Strasbourg « *dès lors qu'il existe, entre ces deux procédures, un lien matériel et temporel suffisant justifiant qu'elles soient regardées comme constituant une procédure mixte intégrée* »¹⁴⁷⁰.

1049. S'agissant du lien matériel, celui-ci est vérifié à trois conditions. En effet, il faut que les procédures poursuivent « *des buts complémentaires* »¹⁴⁷¹, et concernent ainsi, « *des aspects différents de l'acte préjudiciable à la société en cause* »¹⁴⁷². Aussi, le cumul des sanctions doit être « *prévisible* »¹⁴⁷³, « *notamment grâce à une interaction adéquate entre les diverses*

¹⁴⁶⁶ CEDH, 10 févr. 2009, n° 14939/03, *Zolotoukhine c/ Russie*, § 78 ; AYRAULT L., « Sanction fiscale.- Définition et régime juridique », *préc.*, § 79.

¹⁴⁶⁷ CEDH, 10 févr. 2009, n° 14939/03, *Zolotoukhine c/ Russie*, § 82 ; GIRONDEAU L., *Contribution à l'étude de la pénalisation du droit fiscal*, Paris, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2021, p. 300, n° 530 ; AYRAULT L., « Droit fiscal européen des droits de l'homme : chronique de l'année 2009 », *préc.*, § 11.

¹⁴⁶⁸ CEDH, 16 juin 2009, n° 13079/03, *Ruotsalainen c/ Finlande*.

¹⁴⁶⁹ CEDH, 27 nov. 2014, n° 7356/10, *Lucky Dev c/ Suède*, § 52 à 55, dans cette décision, la Cour a interdit l'application d'une sanction fiscale à l'égard d'un contribuable ayant préalablement été relaxé par une décision pénale définitive ; COLLET M., COLLIN P., *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, Paris, PUF, coll. Thémis droit, 5^{ème} éd., 2024, p. 200, n° 281.

¹⁴⁷⁰ CEDH, 15 nov. 2016, n°s 24130/11 et 29758/11, *A. et B. c/ Norvège*, « le principe *non bis in idem*, issu de l'article 4 du protocole additionnel n°7 à la convention européenne des droits de l'Homme, ne s'oppose pas à la législation d'un Etat partie prévoyant qu'une procédure pénale, d'une part, et une procédure administrative, d'autre part, puissent se cumuler et conduire à sanctionner un contribuable deux fois à raison des mêmes faits, dès lors qu'il existe, entre ces deux procédures, un lien matériel et temporel suffisant justifiant qu'elles soient regardées comme constituant une procédure mixte intégrée ».

¹⁴⁷¹ CEDH, 15 nov. 2016, n°s 24130/11 et 29758/11, *A. et B. c/ Norvège*, § 132.

¹⁴⁷² *Ibid.*

¹⁴⁷³ *Ibid.*

autorités compétentes, faisant apparaître que l'établissement des faits effectué dans l'une des procédures a été repris dans l'autre »¹⁴⁷⁴. Enfin, le cumul ne doit pas faire porter à l'intéressé « un fardeau excessif, 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 »¹⁴⁷⁵. La jurisprudence de la CEDH s'est ainsi inspirée de celle du Conseil constitutionnel qui a admis le cumul des poursuites fiscales et pénales en tenant compte de leurs caractères complémentaires sous réserve notamment que celui-ci ne soit appliqué qu'aux cas de fraude les plus graves¹⁴⁷⁶.

1050. Concernant le lien temporel, la Cour de Strasbourg a exigé que « les procédures ne s'étalent pas trop dans le temps »¹⁴⁷⁷. Aussi, la Cour a précisé qu'« il ne faut pas en conclure pour autant que les deux procédures doivent être menées simultanément du début à la fin. L'État doit avoir la faculté d'opter pour la conduite des procédures progressivement si ce procédé se justifie par un souci d'efficacité et de bonne administration de la justice, poursuit des finalités sociales différentes et ne cause pas un préjudice disproportionné à l'intéressé »¹⁴⁷⁸. L'existence de ce lien temporel exigé par la Cour de Strasbourg ne trouve pas en revanche d'équivalent dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel¹⁴⁷⁹.

1051. Si le lien matériel et temporel n'est pas vérifié, il y aura alors « duplication induite de la répression et, conséquemment, méconnaissance du principe non bis in idem »¹⁴⁸⁰ garanti par l'article 4 du protocole additionnel n° 7.

1052. Cependant, la France a émis une réserve lors de la ratification du protocole additionnel n° 7 à la Convention européenne empêchant la notion de « procédure mixte intégrée » issue de la jurisprudence *A. et B. c/ Norvège* de s'appliquer en droit français.

¹⁴⁷⁴ CEDH, 15 nov. 2016, n°s 24130/11 et 29758/11, *A. et B. c/ Norvège*, § 132.

¹⁴⁷⁵ *Ibid.*

¹⁴⁷⁶ LEFEBVRE F., Documentation pratique fiscale, CF (Contrôle fiscal) – Division VIII Sanctions, n° 710.

¹⁴⁷⁷ CEDH, 15 nov. 2016, n°s 24130/11 et 29758/11, *A. et B. c/ Norvège*, § 134 ; Pour plus de précisions, v. GIRONDEAU L., *Contribution à l'étude de la pénalisation du droit fiscal*, Paris, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2021, p. 305-306, n° 536 à 538.

¹⁴⁷⁸ CEDH, 15 nov. 2016, n°s 24130/11 et 29758/11, *A. et B. c/ Norvège*, § 134.

¹⁴⁷⁹ LEFEBVRE F., Documentation pratique fiscale, CF (Contrôle fiscal) – Division VIII Sanctions, n° 710.

¹⁴⁸⁰ DETRAZ S., La pérennisation jurisprudentielle du cumul des répressions fiscale et pénale, *Dr. fisc.*, 2019, n° 11, 201, § 18.

B. La notion de « *procédure mixte intégrée* » inapplicable en droit français

1053. Lors de la ratification du protocole additionnel n° 7 à la Convention européenne, la France a émis une réserve selon laquelle « *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 présent Protocole* ».

1054. Ainsi, à la lecture de la réserve précitée, le principe *non bis in idem* garanti par l'article 4 du protocole additionnel n° 7 à la Convention européenne des droits de l'homme n'a vocation à s'appliquer qu'en présence d'infractions relevant de la compétence des juridictions pénales.

1055. Par conséquent, la chambre criminelle et le Conseil d'État ont jugé que le principe *non bis in idem* garanti par l'article 4 du protocole additionnel n° 7 à la Convention européenne des droits de l'homme ne s'applique pas pour contester le cumul des sanctions pénale et fiscale¹⁴⁸¹.

1056. En effet, selon les Hautes juridictions judiciaire et administrative, la règle « *non bis in idem* » consacrée par l'article 4 du protocole n° 7, additionnel à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, « *ne trouve à s'appliquer, 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 et n'interdit pas le prononcé de sanctions fiscales parallèlement aux sanctions infligées par le juge répressif* »¹⁴⁸².

1057. La notion de « *procédure mixte intégrée* » issue de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme est donc à ce jour inapplicable en droit français¹⁴⁸³. Toutefois, la validité de la réserve française est susceptible d'être remise en cause par les juges de

¹⁴⁸¹ AYRAULT L., « Sanction fiscale.- Définition et régime juridique », *JCI Procédures fiscales*, fasc. 385, § 83 ; DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 199, n° 532 ; GIRONDEAU L., *Contribution à l'étude de la pénalisation du droit fiscal*, Paris, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2021, p. 306 à 309.

¹⁴⁸² Cass. crim., 20 juin 1996, n° 94-85.796, *Ponsetti* ; Cass. crim., 1^{er} avr. 2020, n° 18-85.958 ; CE, 26 déc. 2008, n° 282995, *Gonzales-Castrillo*.

¹⁴⁸³ DETRAZ S., La pérennisation jurisprudentielle du cumul des répressions fiscale et pénale, *Dr. fisc.*, 2019, n° 11, 201, § 19 ; Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.067 et n° 18-82.430, la chambre criminelle a jugé 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* ».

Strasbourg puisque « les réserves autrichienne ¹⁴⁸⁴ et italienne ¹⁴⁸⁵, de même facture rédactionnelle, ont été invalidées par la Cour européenne, en ce qu'elles ne comportaient pas le « bref exposé », requis par l'article 57, § 2, de la Convention, des infractions échappant au principe *non bis in idem* »¹⁴⁸⁶. Si tel était le cas, « l'on constaterait que les évolutions apparues dans la jurisprudence interne et en législation ne satisfont pas avec évidence à la condition tenant au double lien matériel et temporel, eu égard au principe de l'indépendance des procédures pénale et fiscale »¹⁴⁸⁷.

1058. La jurisprudence de la Cour de Strasbourg a inspiré la jurisprudence de la Cour de Luxembourg qui a également admis le cumul conditionné des poursuites fiscales et pénales.

II. L'admission du cumul des poursuites fiscales et pénales par la CJUE

1059. Par une décision *Menci* en date du 20 mars 2018¹⁴⁸⁸, la Cour de Luxembourg s'est inspirée de la décision *A et B c/ Norvège* de la Cour de Strasbourg et des décisions du Conseil constitutionnel en date du 24 juin 2016¹⁴⁸⁹ en admettant le cumul de poursuites et de sanctions fiscale et pénale dès lors que celles-ci poursuivent des « *buts complémentaires* »¹⁴⁹⁰ et reposent sur « *des règles assurant une coordination* »¹⁴⁹¹ (A). Toutefois, il apparaît que la jurisprudence *Menci* a une portée très limitée en droit français (B), celle-ci s'applique donc rarement.

¹⁴⁸⁴ CEDH, 23 oct. 1995, n° 15963/90, *Gradinger c/ Autriche* : *Rev. sc. crim.* 1996, p. 479 et p. 487, obs. R. Koering-Joulin.

¹⁴⁸⁵ CEDH, 4 mars 2014, nos 18663/10, 18668/10 et 18698/10, *Grande Stevens et a. c/ Italie* : *Dr. sociétés* 2014, comm. 87, note S. Torck ; RSC 2014, p. 110, obs. F. Stasiak, et p. 169, obs. J.-P. Marguénaud ; *Rev. sociétés* 2014, p. 675, obs. H. Matsopoulou.

¹⁴⁸⁶ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, op. cit., 2021, p. 200, n° 533 ; Pour plus de précisions, DETRAZ S., La pérennisation jurisprudentielle du cumul des répressions fiscale et pénale, art. cité, § 20.

¹⁴⁸⁷ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, op. cit., 2021, p. 203, n° 542 ; DETRAZ S., La pérennisation jurisprudentielle du cumul des répressions fiscale et pénale, art. cité, § 21.

¹⁴⁸⁸ CJUE, 20 mars 2018, aff. C-524/15, *Luca Menci*.

¹⁴⁸⁹ Cons. const., 24 juin 2016, nos 2016-545 QPC, et 2016-546 QPC, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.*

¹⁴⁹⁰ CJUE, 20 mars 2018, aff. C-524/15, *Luca Menci*, § 63. Pour plus de précisions, PELLETIER M., « La CJUE et le principe *non bis in idem* : un pas en arrière, deux pas en avant », *Dr. fisc.*, 2018, n° 14, act. 139 ; DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. *Précis fiscal*, 1^{er} éd., 2021, p. 207, n° 552.

¹⁴⁹¹ CJUE, 20 mars 2018, aff. C-524/15, *Luca Menci*, § 63 ; Pour plus de précisions, PELLETIER M., « La CJUE et le principe *non bis in idem* : un pas en arrière, deux pas en avant », *Dr. fisc.*, 2018, n° 14, act. 139 ; DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, op. cit., p. 207, n° 552.

A. La justification du cumul de poursuites par la notion de « *buts complémentaires* »

1060. Le principe *non bis in idem* est garanti par l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union, aux termes duquel « *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* ».

1061. Le champ d'application du principe *non bis in idem* garanti par l'article 50 de la Charte doit d'abord être précisé. En effet, cet article régit le cumul des répressions pénale et administrative¹⁴⁹² ou fiscale¹⁴⁹³. Toutefois, conformément aux dispositions de l'article 51, § 1 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union, les dispositions de la Charte s'adressent aux États membres « *uniquement lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'Union* »¹⁴⁹⁴ et donc « *lorsqu'une réglementation nationale entre dans le champ d'application du droit de l'Union* »¹⁴⁹⁵, selon l'interprétation large par la Cour de Luxembourg de la notion de « *mise en œuvre* ». Le domaine de la TVA répondant alors à cette exigence, l'article 50 peut donc régir le cumul des sanctions pénale et fiscale en la matière¹⁴⁹⁶.

1062. Ainsi, la Cour de justice de l'Union européenne a d'abord pu juger, par un arrêt en date du 26 février 2013, que pour « *garantir la perception de l'intégralité des recettes provenant de la TVA et, ce faisant, la protection des intérêts financiers de l'Union, les États membres disposent d'une liberté de choix des sanctions applicables [qui] peuvent donc prendre la forme de sanctions administratives, de sanctions pénales ou d'une combinaison des deux* » et que « *le principe ne bis in idem énoncé à l'article 50 de la Charte ne s'oppose pas à ce qu'un État membre impose, pour les mêmes faits de non-respect d'obligations déclaratives dans le domaine de la TVA, successivement une sanction fiscale et une sanction pénale dans la mesure où la première sanction ne revêt pas un caractère pénal, ce qu'il appartient à la juridiction*

¹⁴⁹² CJUE, 20 mars 2018, aff. C- 537-16, *Garlsson Real Estate Sa et a.*

¹⁴⁹³ CJUE, 26 fév. 2013, aff. C-617/10, *Aklagaren c/ Hans Akerberg Fransson.*

¹⁴⁹⁴ *Ibid.*, § 17.

¹⁴⁹⁵ *Ibid.*, § 21.

¹⁴⁹⁶ Pour plus de précisions, PELLETIER M., « La CJUE et le principe *non bis in idem* : un pas en arrière, deux pas en avant », *Dr. fisc.*, 2018, n° 14, act. 139, § 7 ; GUTMANN D., « Propos conclusifs », in BRADBURN S., CABON S.M., DEBOISSY F., OUDENOT P., *Cinq ans d'application de la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale : bilan et perspectives*, *Dr.fisc.*, n° 51-52, 2023, 368, § 4.

nationale de vérifier »¹⁴⁹⁷. *A contrario*, le principe *non bis in idem* garanti par l'article 50 de la Charte interdirait donc le cumul des sanctions pénale et fiscale qui revêt un caractère pénal¹⁴⁹⁸.

1063. Ainsi que l'a souligné Stéphane Detraz « *la solution était si radicale qu'elle compromettrait l'efficacité de la répression* »¹⁴⁹⁹.

1064. Par conséquent, la Cour de cassation a alors jugé que le cumul des sanctions administrative et pénale était possible conformément à l'article 50 de la Charte dès lors que « *ce cumul garantit la sanction effective, proportionnée et dissuasive* »¹⁵⁰⁰ et qu'il respecte l'exigence de proportionnalité des peines¹⁵⁰¹.

1065. En s'inspirant de la jurisprudence strasbourgeoise¹⁵⁰², la Cour de Luxembourg a finalement jugé, par une décision *Menci* en date du 20 mars 2018, que « *l'article 50 de la Charte doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation nationale en vertu de laquelle 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 au sens de cet article 50, à condition que cette réglementation :*

- *vise un objectif d'intérêt général qui est de nature à justifier un tel cumul de poursuites et de sanctions, à savoir la lutte contre les infractions en matière de TVA, ces poursuites et ces sanctions devant avoir des buts complémentaires,*
- *contienne des règles assurant une coordination limitant au strict nécessaire la charge supplémentaire qui résulte, pour les personnes concernées, d'un cumul de procédures, et*
- *prévoit des règles permettant d'assurer 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.*

¹⁴⁹⁷ CJUE, 26 fév. 2013, aff. C-617/10, *Aklagaren c/ Hans Akerberg Fransson*.

¹⁴⁹⁸ DETRAZ S., La pérennisation jurisprudentielle du cumul des répressions fiscale et pénale, *Dr. fisc.*, 2019, n° 11, 201, § 22.

¹⁴⁹⁹ *Ibid.*, § 23.

¹⁵⁰⁰ Cass. crim., 22 janv. 2014, n° 12-83.579 ; DETRAZ S., La pérennisation jurisprudentielle du cumul des répressions fiscale et pénale, art. cité, § 23.

¹⁵⁰¹ Cass. crim., 22 janv. 2014, n° 12-83.579 ; GIRONDEAU L., *Contribution à l'étude de la pénalisation du droit fiscal*, Paris, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2021, p. 311, n° 544.

¹⁵⁰² CEDH, 15 nov. 2016, n°s 24130/11 et 29758/11, *A. et B. c/ Norvège*.

*Il appartient à la juridiction nationale de s'assurer, compte tenu de l'ensemble des circonstances au principal, que la charge résultant concrètement pour la personne concernée de l'application de la réglementation nationale en cause au principal et du cumul des poursuites et des sanctions que celle-ci autorise n'est pas excessive par rapport à la gravité de l'infraction commise »*¹⁵⁰³.

1066. Ainsi, par la décision *Menci* précitée, la Cour de Luxembourg a mis fin à l'interdiction du cumul des sanctions pénale et fiscale punitive, issue de la décision *Aklagaren c/ Hans Akerberg Fransson* en admettant désormais le cumul des poursuites ainsi que des sanctions pénale et fiscale dès lors que celles-ci poursuivent des « *buts complémentaires* »¹⁵⁰⁴ et reposent sur « *des règles assurant une coordination* »¹⁵⁰⁵.

1067. Il convient de noter que la condition relative à l'objectif d'intérêt général posée par la Cour de Luxembourg de nature à justifier le cumul de poursuites et de sanctions poursuivant des buts complémentaires fait écho à la décision *A et B c/ Norvège* de la Cour de Strasbourg et aux décisions du Conseil constitutionnel en date du 24 juin 2016¹⁵⁰⁶.

1068. Enfin, si le cumul des procédures et des sanctions pénales et fiscales est théoriquement autorisé par la Cour de Luxembourg, celui-ci est « *subordonné, par le droit de l'Union européenne, au respect de conditions tellement strictes qu'il devient pratiquement impossible à mettre en œuvre en l'état actuel du droit français* »¹⁵⁰⁷.

1069. En revanche, la jurisprudence des juges de Luxembourg a une portée limitée en droit français.

¹⁵⁰³ CJUE, 20 mars 2018, aff. C-524/15, *Luca Menci*, § 63.

¹⁵⁰⁴ *Ibid.* ; Pour plus de précisions, PELLETIER M., « La CJUE et le principe *non bis in idem* : un pas en arrière, deux pas en avant », *Dr. fisc.*, 2018, n° 14, act. 139.

¹⁵⁰⁵ *Ibid.*

¹⁵⁰⁶ PELLETIER M., « La CJUE et le principe *non bis in idem* : un pas en arrière, deux pas en avant », *Dr. fisc.*, 2018, n° 14, act. 139, § 4 ; VERGNET N., « Articulation des procédures fiscale et pénale : une symphonie inachevée », *RDF*, 2019, n° 11, 200, § 14.

¹⁵⁰⁷ PELLETIER M., « La CJUE et le principe *non bis in idem* : un pas en arrière, deux pas en avant », art. cité, § 8.

B. Une jurisprudence de portée limitée en droit français

1070. La portée de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne est limitée en droit français.

1071. En effet, le principe *non bis in idem* n'ayant vocation à jouer qu'au profit d'une seule et même personne, la Cour de Luxembourg et la Cour de cassation ont alors exclu son application en cas de condamnation pénale d'un dirigeant social et de pénalités fiscales appliquées à la société¹⁵⁰⁸.

1072. Or, Stéphane Detraz a fait remarquer qu'« *en France, en cas de fraude fiscale commise au sein d'une société, c'est généralement cette dernière à qui la majoration est appliquée*¹⁵⁰⁹, *et son dirigeant que l'on poursuit pénalement ; l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union ne trouve pas alors matière à s'appliquer* »¹⁵¹⁰.

1073. Ensuite, pour mémoire, les dispositions de l'article 50 de la Charte n'ont vocation à s'appliquer qu'en ce qui concerne le cumul des sanctions fiscale et pénale en matière de fraude à la TVA, conformément à l'interprétation de l'article 51, § 1 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union. La Cour de cassation en a alors déduit que « *l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux n'a pas en lui-même pour effet d'interdire par principe tout cumul entre des sanctions fiscales et pénales* »¹⁵¹¹ étant donné que seul le domaine de fraude à la TVA entrerait à ce jour, dans le champ d'application des dispositions de l'article 50 de la Charte¹⁵¹².

¹⁵⁰⁸ CJUE, 5 avr. 2017, aff. C-217/15, *Massimo Orsi* ; CJUE, 5 avr. 2017, aff. C-350/15, *Luciano Baldetti* ; Cass. crim., 6 déc. 2017, n° 16-81.857.

¹⁵⁰⁹ Mais divers mécanismes de solidarité se saisissent des personnes physiques, dont l'un est précisément applicable en cas de condamnation pénale et porte alors sur le paiement de l'impôt et des pénalités afférentes (CGI, art. 1745). Étant observé que le solvens dispose dans ce cas d'une action récursoire, la jurisprudence refuse de considérer que cette solidarité porte atteinte au principe *non bis in idem*.

¹⁵¹⁰ DETRAZ S., La pérennisation jurisprudentielle du cumul des répressions fiscale et pénale, *Dr. fisc.*, 2019, n° 11, 201, § 24.

¹⁵¹¹ Cass. crim., 22 fév. 2017, n° 14-82.526.

¹⁵¹² Pour plus de précisions, PELLETIER M., « La CJUE et le principe *non bis in idem* : un pas en arrière, deux pas en avant », *Dr. fisc.*, 2018, n° 14, act. 139, § 7 ; GUTMANN D., « Propos conclusifs », in BRADBURN S., CABON S.M., DEBOISSY F., OUDENOT P., *Cinq ans d'application de la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale : bilan et perspectives*, *Dr. fisc.*, n° 51-52, 2023, 368, § 4.

1074. En définitive, le droit européen contraint peu la pratique de l'administration fiscale en cas de cumul et, *a fortiori*, lorsque cette dernière privilégie l'utilisation exclusive de la répression fiscale, ce qui représente la majorité des cas.

Paragraphe II : La répression fiscale privilégiée par l'administration fiscale

1075. Depuis la création du délit de fraude fiscale en 1920, l'administration fiscale a toujours privilégié l'utilisation exclusive de la répression fiscale. En effet, en présence du double filtre administratif initial, l'administration constituait sans aucun doute le premier acteur qui contrôlait le choix des répressions à mettre en œuvre par la sélection des dossiers à profil pénal dont elle était en charge. Toutefois, lorsque le double filtre administratif initial a été desserré, s'est posée légitimement la question de savoir si ce constat pouvait être réitéré. Quelles sont alors les incidences du double filtre administratif initial (I) et du desserrement de ce mécanisme (II) sur le contrôle exercée par l'administration sur le choix des répressions à mettre en œuvre ?

I. Les incidences du double filtre administratif initial

1076. En raison du double filtre administratif initial, l'administration fiscale a bénéficié jusqu'à la réforme de 2018 du monopole de l'initiative des poursuites de l'administration fiscale. À travers ce mécanisme, l'administration fiscale intervient en premier pour sélectionner les dossiers à profil pénal et décide librement de les transmettre ou non à la CIF en vue d'éventuelles poursuites pénales, ce qui revient « *par conséquent à faire prévaloir la répression administrative sur la répression pénale* »¹⁵¹³.

1077. En effet, l'administration peut parfaitement se contenter d'appliquer des pénalités fiscales à l'égard du contribuable afin de sanctionner ses manquements à la loi fiscale, et s'abstenir de transmettre le dossier à la CIF dans la perspective d'éventuelles poursuites pénales (A). La transaction fiscale pouvait également être utilisée par l'administration mais la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013¹⁵¹⁴ a interdit à cette dernière d'en faire usage dès lors qu'elle

¹⁵¹³ DETRAZ S., « Les temps modernes de la poursuite de la fraude fiscale : le ministère public et les engrenages du « verrou de Bercy » », *Dr. pén.*, 2018, n° 10, dossier 10, § 9.

¹⁵¹⁴ Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, JORF n° 0284 du 7 déc. 2013.

envisageait de transmettre le dossier à la CIF. La conclusion d'une transaction avait donc pour effet de fermer la voie pénale de manière définitive en faveur du contribuable (B).

A. L'application suffisante des pénalités fiscales

1078. Ainsi qu'il a été précédemment constaté, l'administration a toujours privilégié la voie fiscale à la voie pénale¹⁵¹⁵ en appliquant uniquement les pénalités fiscales.

1079. Pour mémoire, suite à la circulaire « *Badinter-Fabius* », une note destinée aux services de base de l'administration en date du 3 novembre 1981 a, en effet, rappelé que « *d'une façon générale, l'Administration fiscale estime que l'application des pénalités fiscales encourues doit suffire dans la grande majorité des cas à sanctionner par une réparation pécuniaire appropriée les manquements aux obligations prescrites par le C.G.I* »¹⁵¹⁶.

1080. Plus précisément, les pénalités fiscales sont appliquées par l'administration fiscale sous le contrôle du juge de l'impôt et recouvrent :

- l'intérêt de retard, prévu à l'article 1727 du CGI, ayant pour unique objet de compenser le préjudice subi par le Trésor public du fait de l'encaissement tardif de sa créance¹⁵¹⁷. Celui-ci présente donc le caractère d'une réparation pécuniaire et non d'une sanction¹⁵¹⁸.
- les sanctions fiscales comprenant les majorations d'impôt¹⁵¹⁹ et les amendes fiscales¹⁵²⁰, qui « *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 d'un préjudice pécuniaire* »¹⁵²¹ ont un caractère répressif

¹⁵¹⁵ V. *supra*, p. 66 et s.

¹⁵¹⁶ Note BODGI, 3 novembre 1981, n° 13 N-3-81 ; LAMBERT T., *Procédures fiscales*, Paris, LGDJ, coll. Précis Domat, 5^e éd., 2022, p. 299, n° 761.

¹⁵¹⁷ AUSTRY S., « Les sanctions administratives en matière fiscale », *AJDA*, 2001, p. 51 ; VAPAILLE L., « L'intérêt de retard : prix du temps ? », in LAMBERT T. (dir.), *Les sanctions administratives fiscales : aspects de droit comparé*, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2006, p. 107 ; BOI-CF-INF § 20.

¹⁵¹⁸ CE 4 avr. 1997, *S^{té} Kingroup*, req. n° 144211, *Lebon* p. 133 ; *RJF* 5/1997, n° 452 ; CE, avis, 12 avr. 2002, n° 239693, S.A. financière Labeyrie ; Cass. comm. 6 octobre 1998, *SNC Sofon*, *RJF* 12/1998, n° 1503.

¹⁵¹⁹ La doctrine administrative précise que les majorations sont des sanctions proportionnelles appliquées sur les droits, BOI-CF-INF § 10.

¹⁵²⁰ La doctrine administrative précise que les amendes sont des sanctions forfaitaires ou proportionnelles à un élément autre que les droits, BOI-CF-INF § 10.

¹⁵²¹ Avis CE, 31 mars 1995, n° 164008, *Ministre du budget c/ SARL Auto-Industrie Méric et autre*, *Lebon* 154 ; *AJDA* 1995. 480 ; *ibid.* 739, note M. Dreifuss ; *RFDA* 1995. 1172, chron. H. Labayle et F. Sudre, *RJF* 5/95, n° 623, concl. J. Arrighi de Casanova, p. 326 ; Avis CE, 5 avr. 1996, n°

selon le Conseil d'État et constituent alors des « *accusations en matière pénale* »¹⁵²² au sens de l'article 6 § 1 de la Convention européenne des droits de l'homme ou encore « *des sanctions quasi pénales au regard des principes constitutionnels* »¹⁵²³. La Cour de cassation a suivi la jurisprudence du Conseil d'État sur ce point¹⁵²⁴.

1081. Au cours des travaux parlementaires menés en 2018, il a également été relevé qu'entre 2012 et 2017, sur environ 4 000 dossiers dits « *répressifs* » présentant un montant de droits éludés supérieur à 100 000 € et des pénalités appliquées d'au moins 40%, 3 000 dossiers environ ont fait uniquement l'objet de pénalités fiscales et seuls 1000 dossiers ont été transmis au procureur de la République¹⁵²⁵.

1082. Le Conseil constitutionnel a d'ailleurs jugé, par une décision du 22 juillet 2016, 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* »¹⁵²⁶, et 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 et dans le respect du principe d'égalité* »¹⁵²⁷. Fabrice Pezet a souligné à juste titre que « *cette référence explicite à la « politique pénale » met l'accent sur l'Administration en tant qu'elle est chargée de l'exécution des choix politiques définis préalablement par le gouvernement* »¹⁵²⁸.

176611, *Houdmond, Lebon* 116 ; *RFDA* 1997. 1, étude F. Moderne ; *ibid.* 843, note J. Petit, *RJF* 5/96, n° 607, chron. S. Austry, p. 31 ; *BDCF* 3/96, concl. J. Arrighi de Casanova, p. 63 ; AUSTRY S., « Les sanctions administratives en matière fiscale », *AJDA*, 2001, p. 51.

¹⁵²² Avis CE, 31 mars 1995, n° 164008, *Ministre du budget c/ SARL Auto-Industrie Méric et autre, Lebon* 154 ; *AJDA* 1995. 480 ; *ibid.* 739, note M. Dreifuss ; *RFDA* 1995. 1172, chron. H. Labayle et F. Sudre, *RJF* 5/95, n° 623, concl. J. Arrighi de Casanova, p. 326 ; Avis CE, 5 avr. 1996, n° 176611, *Houdmond, Lebon* 116 ; *RFDA* 1997. 1, étude F. Moderne ; *ibid.* 843, note J. Petit, *RJF* 5/96, n° 607, chron. S. Austry, p. 31 ; *BDCF* 3/96, concl. J. Arrighi de Casanova, p. 63 ; AUSTRY S., « Les sanctions administratives en matière fiscale », art. cité, p. 51.

¹⁵²³ AUSTRY S., « Les sanctions administratives en matière fiscale », art. cité, p. 51.

¹⁵²⁴ Cass. com. 29 avril 1997, *Ferreira, RJF* 6/1997, n° 641 ; AUSTRY S., « Les sanctions administratives en matière fiscale », *AJDA*, 2001, p. 51.

¹⁵²⁵ BASCHER J., Rapport Sénat n° 446, *sur la proposition de loi renforçant l'efficacité des poursuites contre les auteurs d'infractions financières et supprimant le « verrou de Bercy »*, 2018, p. 12-13.

¹⁵²⁶ Cons. const., 22 juill. 2016, n° 2016-555 QPC, *M. Karim B.*, paragr. 13.

¹⁵²⁷ *Ibid.*, paragr. 14.

¹⁵²⁸ PEZET F., « Le verrou de Bercy entrouvert ? Remarques sur la décision *AFEP* du 27 septembre 2019 », *Dr. fisc.*, 2019, n° 46, étude 436, § 21.

1083. L'administration fiscale a aussi régulièrement fait usage de la transaction fiscale¹⁵²⁹ qui entre 2013 et 2018, avait pour conséquence de fermer définitivement la voie pénale.

B. La fermeture de la voie pénale par la transaction fiscale

1084. La transaction est une convention de droit privé obéissant aux règles des articles 2044 et suivants du Code civil¹⁵³⁰. Aux termes des dispositions du 3° de l'article L. 247 du LPF, l'administration fiscale 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 »* mais également s'agissant *« des sommes dues au titre de l'intérêt de retard visé à l'article 1727 du code général des impôts »*. La doctrine administrative a alors précisé qu'en droit fiscal, *« la transaction ne peut, en aucun cas, conduire à une atténuation de l'impôt principal (droit, taxe, prélèvement, redevance, etc.), quelle que soit sa nature »*¹⁵³¹.

1085. Par cette transaction, le contribuable *« s'engage à verser au Trésor, à titre de sanction, en sus des droits et des frais éventuellement exigibles, une somme fixée par le service, inférieure aux pénalités qu'il a encourues ou qui ont été prononcées contre lui »*¹⁵³² et conformément aux dispositions de l'article L. 251 du LPF, lorsque celle-ci *« est devenue définitive après accomplissement des obligations qu'elle prévoit et approbation de l'autorité compétente, aucune procédure contentieuse ne peut plus être engagée ou reprise pour remettre en cause les pénalités qui ont fait l'objet de la transaction ou les droits eux-mêmes »*, tant par l'administration que par le contribuable.

1086. Toutefois, par l'article 15 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013¹⁵³³ jusqu'à la loi du 23 octobre 2018, le législateur a encadré le pouvoir de transaction de l'administration en lui interdisant de conclure une transaction *« lorsqu'elle envisage de mettre en mouvement l'action*

¹⁵²⁹ V. *supra*, n° 151, 152.

¹⁵³⁰ BETCH M., « Contentieux pénal. – Procédure pénale », *JCI Procédures fiscales*, fasc. 721, § 82.

¹⁵³¹ BOI-CTX-GCX-10 § 20 ; Pour plus de précisions sur la nature juridique de la transaction, v. BETCH M., « Contentieux pénal. – Procédure pénale », *JCI Procédures fiscales*, fasc. 721, § 81 et 82.

¹⁵³² BOI-CTX-GCX-10 § 20 ; Sur le sujet, v. VAPAILLE L., « De la sanction à la transaction », *Gestion & Finances publiques*, 2012, n° 2, p. 146-149.

¹⁵³³ Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, JORF n° 0284 du 7 déc. 2013.

*publique pour les infractions mentionnées au code général des impôts »*¹⁵³⁴. En effet, ainsi que la doctrine administrative alors en vigueur, le précisait « *l'administration ne peut à la fois se montrer bienveillante en accordant une atténuation des pénalités fiscales par voie de transaction et, dans le même temps, faire preuve de rigueur en demandant l'application de sanctions pénales* »¹⁵³⁵.

1087. L'interdiction faite à l'administration de transiger fiscalement en cas de sélection et de transmission du dossier à profil pénal à la CIF¹⁵³⁶, a alors eu pour effet d'inciter le contribuable à conclure une telle transaction dans la mesure où celle-ci fermait définitivement la voie pénale¹⁵³⁷. L'administration fiscale disposait ainsi d'« *une totale liberté d'appréciation pour déterminer si le dossier présente ou non un profil pénal* »¹⁵³⁸.

1088. Pourtant, à la lecture du rapport public annuel de 2018, la Cour des comptes a indiqué que « *les transactions, dont l'ordre de grandeur était de 6 000 par an en 2011/2012, ont vu leur volume chuter pour s'établir entre 3 000 et 4 000 par an* »¹⁵³⁹ entre 2013 et 2018¹⁵⁴⁰. L'administration fiscale n'a donc pas usé de manière abusive de son pouvoir de transaction à l'égard du contribuable en lui promettant en contrepartie un abandon des poursuites pénales.

1089. Afin de mieux cerner la politique de l'administration en la matière, le ministre chargé du budget publie chaque année un rapport sur l'application de la politique de remises et de transactions à titre gracieux par l'administration fiscale, conformément à l'article L. 251 A du LPF.

1090. Ainsi, à la lumière du rapport au Parlement de 2018, entre 2013 et 2018, les transactions sont conclues avant la mise en recouvrement dans 60 % des cas¹⁵⁴¹. En effet, « *le*

¹⁵³⁴ LPF, art. 247, modifié par l'article 15 de la loi n° 2013-1117 du 6 déc. 2013.

¹⁵³⁵ BOI-CF-INF-40-10-10-20 § 540 dans sa version en vigueur du 12 septembre 2012 au 18 juin 2015 et au 18 juin 2019.

¹⁵³⁶ CARIOU É., Rapport AN n° 1212, *sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude*, 2018, p. 344, « *en pratique, c'est la transmission du dossier à la commission des infractions fiscales qui est considérée comme marquant l'intention de l'administration de déposer plainte pour fraude fiscale* ».

¹⁵³⁷ *Ibid.*

¹⁵³⁸ *Ibid.*, p. 343.

¹⁵³⁹ Cour des comptes, Rapport public annuel 2018, t. 1, p. 70.

¹⁵⁴⁰ *Ibid.* ; Ministère de l'Action et des Comptes publics, *Rapport au Parlement. Remises et transactions à titre gracieux en matière fiscale pour l'année 2018*, p. 14.

¹⁵⁴¹ Ministère de l'Action et des Comptes publics, *Rapport au Parlement. Remises et transactions à titre gracieux en matière fiscale pour l'année 2018*, p. 14.

recours aux transactions par les services fiscaux est encouragé dans la mesure où ce dispositif prévu par la loi permet d'éviter des procédures contentieuses et d'améliorer le recouvrement des sommes dues au trésor »¹⁵⁴². En outre, le rapport au Parlement de 2018 a communiqué le tableau ci-après ¹⁵⁴³ indiquant les montants des transactions conclues avant mise en recouvrement entre 2013 et 2018. Sur cette période, le montant moyen des modérations consenties sur les pénalités dans le cadre d'une transaction avant mise en recouvrement s'est élevé à 38 581 €.

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Nombre de transactions réalisées avant mise en recouvrement	1 983	1 787	1 987	2 073	2 028	2 167
Montants initiaux des droits et pénalités	234 176 939	249 656 607	279 967 418	415 794 833	296 703 964	271 729 555
<i>Dont montants initiaux des pénalités (en €)</i>	<i>73 432 260</i>	<i>75 702 082</i>	<i>115 010 108</i>	<i>253 454 077</i>	<i>136 056 858</i>	<i>86 085 979</i>
Montant des modérations consenties sur les pénalités (en €)	41 182 951	38 327 321	72 609 000	184 071 783	77 991 207	49 753 768
Montant moyen remis (en €)	20 768	21 448	36 542	88 795	38 457	22 960
Montant médian remis (en €)	nd	nd	nd	nd	nd	7 670
Modération maximale remise sur les pénalités en CFE (en €)	nd	1 168 444	23 717 307	144 339 372 €	37 573 345	1 976 894

1091. Toutefois, le montant moyen des modérations consenties sur les pénalités dans le cadre des transactions réalisées après la mise en recouvrement est plus élevé que celles réalisées avant la mise en recouvrement puisque celui-ci atteint 44 827 € sur la même période. Le tableau ci-après¹⁵⁴⁴ a indiqué les montants des transactions conclues après la mise en recouvrement entre 2013 et 2018.

¹⁵⁴² Ministère de l'Action et des Comptes publics, *Rapport au Parlement. Remises et transactions à titre gracieux en matière fiscale pour l'année 2018*, p. 14.

¹⁵⁴³ *Ibid.*, p. 15.

¹⁵⁴⁴ Ministère de l'Action et des Comptes publics, *Rapport au Parlement. Remises et transactions à titre gracieux en matière fiscale pour l'année 2018*, p. 15.

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Nombre de transactions acceptées après mise en recouvrement	1 459	2 011	1 665	1 283	1 279	1 205
Montants initiaux des droits et pénalités (en €)	190 252 063	369 678 089	227 231 726	252 975 076	279 183 194	422 929 885
<i>Dont montants initiaux des pénalités (en €)</i>	<i>62 789 559</i>	<i>167 661 352</i>	<i>93 565 694</i>	<i>96 416 440</i>	<i>79 427 502</i>	<i>97 834 914</i>
Montant des modérations consenties sur les pénalités (en €)	39 499 790	122 362 528	65 588 796	69 410 893	50 350 344 €	51 882 446
Montant moyen remis (en €)	27 073	60 847	39 393	54 100	39 367	43 056
Montant médian remis (en €)	3 891	3 382	4 116	6 909	6 840	8 356
Modération maximale remise (en €)	3 551 781	70 715 317	13 741 362	26 004 200	5 150 000	7 878 915

1092. La loi du 23 octobre 2018 a ensuite desserré le double filtre administratif initial par l’instauration d’un dispositif de dénonciation obligatoire à l’égard des faits de fraude fiscale les plus graves. L’instauration de ce dispositif a permis de conférer pour ce type de fraude le monopole de l’initiative des poursuites au parquet. Quelles sont alors les incidences du desserrement du double filtre administratif initial sur le contrôle par l’administration du choix des répressions à mettre en œuvre ?

II. Les incidences du desserrement du double filtre administratif initial

1093. Depuis la loi du 23 octobre 2018, conformément aux dispositions du I de l’article L. 228 du LPF, l’administration est tenue de dénoncer au procureur de la République les faits de fraude fiscale les plus graves. Le monopole de l’initiative des poursuites est alors conféré pour ce type de fraude au parquet. Toutefois, la sélection des dossiers à profil pénal étant toujours opérée par l’administration fiscale, cette dernière peut parfaitement contourner le dispositif de dénonciation obligatoire en faisant en sorte que les conditions du dispositif ne soient pas réunies (A) ou si celles-ci le sont, cette dernière peut s’abstenir tout simplement de dénoncer les faits au parquet (B). Par conséquent, l’administration conserve le contrôle du choix des répressions à mettre en œuvre même en cas de dénonciation obligatoire.

A. Le contournement du dispositif de dénonciation obligatoire

1094. Pour rappel, la dénonciation obligatoire des faits de fraude fiscale les plus graves par l'administration est subordonnée à un certain montant de droits fraudés et à l'application de pénalités fiscales prévues par les dispositions des alinéas 2 à 4 du I de l'article L. 228 du LPF.

1095. La dénonciation s'effectue au stade de la mise en recouvrement, ce qui coïncide avec la date d'appréciation des pénalités fiscales. Par conséquent, les dégrèvements, les remises de majorations, accordées dans un cadre transactionnel postérieurs à la mise en recouvrement sont sans incidence sur l'appréciation du seuil de déclenchement de la dénonciation au parquet¹⁵⁴⁵.

1096. Toutefois, certaines pratiques de l'administration fiscale opérées avant la mise en recouvrement auront une incidence sur l'appréciation du seuil de déclenchement de la dénonciation. Il en est ainsi de l'application des pénalités fiscales avant la mise en recouvrement (1), de la transaction (2) ou de la régularisation (3) conclue avant la proposition de rectification, ou encore du règlement d'ensemble (4) conclu avant la mise en recouvrement.

1. L'application des pénalités fiscales avant la mise en recouvrement

1097. Pour rappel, le dispositif de dénonciation obligatoire pour les cas de fraude les plus graves, mis en place par la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude¹⁵⁴⁶, est subordonné à l'application d'un montant minimum de droits éludés et de certaines pénalités fiscales infligées par l'administration, prévues par les dispositions des alinéas 2 à 4 du I de l'article L. 228 du LPF¹⁵⁴⁷.

1098. Toutefois, la dénonciation s'effectuant au stade de la mise en recouvrement¹⁵⁴⁸ et l'application des majorations entraînant la transmission s'appréciant au même stade¹⁵⁴⁹, l'administration peut parfaitement lors de la phase de sélection des dossiers à profil pénal,

¹⁵⁴⁵ BOI-CF-INF-40-10-10-15 § 130.

¹⁵⁴⁶ Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, JORF n° 0246 du 24 oct. 2018.

¹⁵⁴⁷ LPF, art. L. 228, I, al. 2 à 4. L'article L. 228 du LPF précise que « l'application des majorations s'apprécie au stade de la mise en recouvrement ».

¹⁵⁴⁸ BOI-CF-INF-40-10-10-15 § 120.

¹⁵⁴⁹ LPF, art. L. 228 ; BOI-CF-INF-40-10-10-15 § 130.

manipuler les pénalités fiscales avant la mise en recouvrement et ainsi contourner le dispositif de dénonciation obligatoire.

1099. Pour s'en convaincre, il faut rappeler que la dénonciation obligation ne s'applique pas dès la première application des majorations de 40 %, la condition de réitération est nécessaire¹⁵⁵⁰. Par conséquent, en menaçant le contribuable de dénoncer les faits de fraude fiscale au parquet, l'administration peut alors faire pression sur le contribuable dès son premier contrôle fiscal en appliquant de manière systématique des pénalités fiscales de 80 % en cas de manœuvres frauduleuses pour ensuite négocier les pénalités à 40 % en cas de manquement délibéré avant la mise en recouvrement, lui permettant ainsi d'assurer le recouvrement de ces dernières pénalités.

1100. La dénonciation obligatoire constitue ainsi un moyen de pression à l'égard du contribuable qui a tout intérêt à accepter les pénalités fiscales appliquées par l'administration fiscale pour échapper aux poursuites pénales.

1101. Ainsi que la rapporteure l'a relevé en 2020, dans le rapport sur l'application de la loi du 23 octobre 2018, l'instauration du dispositif de dénonciation obligatoire a donc eu pour conséquence de modifier « *le rapport de force dans les discussions entre les vérificateurs et les grandes entreprises contrôlées* »¹⁵⁵¹. En effet, a poursuivi la rapporteure « *aujourd'hui, avec la transmission automatique, et dans le doute de la décision qui sera prise par le parquet, les conseils des entreprises font tout pour se mettre en conformité avec l'administration et aboutir à un règlement du dossier. De plus, les entreprises cherchent à éviter la réitération de manquements délibérés qui aboutiraient à la transmission automatique au parquet du dossier. La loi atteint ainsi son objectif de renforcer le caractère dissuasif de la répression de la fraude fiscale* »¹⁵⁵².

¹⁵⁵⁰ V. *supra*, p. 86 et s.

¹⁵⁵¹ CARIOU É., DIARD É., Rapport d'information AN n° 3341, sur l'application de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, 2020, p. 47.

¹⁵⁵² *Ibid.*

2. L'incidence de la transaction fiscale conclue avant la proposition de rectification

1102. L'article 35 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018¹⁵⁵³ a rétabli la faculté transactionnelle de l'administration fiscale en cas de poursuites pénales.

1103. La doctrine administrative a alors précisé que « *la conclusion d'une transaction n'exclut pas la dénonciation des contrôles remplissant les critères légaux* »¹⁵⁵⁴.

1104. En effet, si en cas de dénonciation obligatoire, l'application des majorations s'apprécie en principe au stade de la mise en recouvrement, la doctrine administrative a souligné que « *lorsqu'une transaction est conclue avant la mise en recouvrement, la condition tenant à l'application des majorations fiscales, au taux de 40 %, 80 % ou 100 %, à des droits supérieurs à 100 000 € s'apprécie à la date des dernières conséquences financières portées à la connaissance du contribuable dans le cadre de la procédure de rectification, avant la conclusion de la transaction* »¹⁵⁵⁵.

1105. Par conséquent, la transaction fiscale conclue après la proposition de rectification « *n'exclut pas la dénonciation* »¹⁵⁵⁶ obligatoire des faits de fraude fiscale conformément aux dispositions de l'article L. 228 du LPF et de la doctrine administrative précitée. Par un raisonnement *a contrario*, la transaction fiscale conclue avant la proposition de rectification¹⁵⁵⁷ peut permettre d'éviter la dénonciation obligatoire des faits au Parquet puisque la condition relative à l'application des majorations fiscales s'apprécierait dans ce cas au moment de la transaction.

1106. Dans cette hypothèse, l'administration fiscale utiliserait alors la dénonciation obligatoire comme moyen de pression à l'égard du contribuable qui aurait intérêt à conclure une transaction fiscale avant toute proposition de rectification¹⁵⁵⁸.

¹⁵⁵³ Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, JORF n° 0246 du 24 octobre 2018.

¹⁵⁵⁴ BOI-CF-INF-40-10-10-15 § 130.

¹⁵⁵⁵ *Ibid.* ; LPF, art. L. 228.

¹⁵⁵⁶ BOI-CF-INF-40-10-10-15 § 130.

¹⁵⁵⁷ Toutefois, en pratique, il est rare que les transactions fiscales soient conclues avant la proposition de rectification.

¹⁵⁵⁸ L'évolution du nombre de transactions conclues avant la mise en recouvrement est analysée au n° 1472 et s., de la présente thèse.

1107. La régularisation prévue par l'article L. 62 du LPF conclue avant proposition de rectification permet également d'éviter la dénonciation obligatoire des faits au Parquet.

3. L'incidence de la régularisation conclue avant la proposition de rectification (LPF, art. L. 62)

1108. La procédure de régularisation prévue à l'article L. 62 du LPF permet aux contribuables de régulariser « *les erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances dans les déclarations souscrites dans les délais* » lors d'un contrôle fiscal et de bénéficier d'un intérêt de retard réduit de 30 %¹⁵⁵⁹.

1109. Tout d'abord, cette procédure a été instituée par l'article 25 de la loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004¹⁵⁶⁰ et était initialement applicable uniquement à l'égard des contribuables soumis à une vérification de comptabilité¹⁵⁶¹.

1110. La procédure de régularisation a ensuite été étendue plusieurs fois par le législateur :

- d'abord par l'article 14, II-13° de la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016¹⁵⁶² aux contribuables soumis à un examen de comptabilité¹⁵⁶³ ;
- puis par le I-1° de l'article 9 de la loi n° 2018-727 du 10 août 2018¹⁵⁶⁴ aux contribuables soumis à un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle¹⁵⁶⁵ ou à un contrôle sur pièces, « *c'est-à-dire à la réception d'une demande mentionnée à l'article L. 10 du LPF, à l'article L. 16 du LPF ou à l'article L. 23 A du LPF ou bien à la réception d'une proposition de rectification* »¹⁵⁶⁶.

¹⁵⁵⁹ LPF, art. L. 62 ; BOI-CF-IOR-20-10 § 1.

¹⁵⁶⁰ Loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 de finances rectificative pour 2004, JORF n° 304 du 31 déc. 2004.

¹⁵⁶¹ LPF, art. L. 13.

¹⁵⁶² Loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016, JORF n° 0303 du 30 déc. 2016.

¹⁵⁶³ LPF, art. L. 13 G.

¹⁵⁶⁴ Loi n° 2018-727 du 10 août 2018 pour un État au service d'une société de confiance, JORF n° 0184 du 11 août 2018

¹⁵⁶⁵ LPF, art. L. 12.

¹⁵⁶⁶ BOI-CF-IOR-20-10 § 20 ; « *l'article L 10 du LPF concerne les « simples » demandes de renseignements, de justifications ou d'éclaircissements relatifs aux déclarations souscrites ou aux actes déposés. Quant aux articles L 16 et L 23 A du LPF, ils visent les demandes spécifiques d'éclaircissements ou de justifications en matière, respectivement, d'impôt sur le revenu et d'impôt sur la fortune immobilière* », LEFEBVRE F., Documentation pratique fiscale, CF (Contrôle fiscal) – Division VI Procédures de rectification, n° 25190.

1111. Cette procédure peut porter sur tous les impôts et périodes visés par le contrôle. La doctrine administrative a toutefois précisé que si le contribuable régularise des erreurs inexactitudes, omissions ou insuffisances concernant d'autres impôts ou d'autres périodes que ceux visés par le contrôle, la procédure de régularisation spontanée¹⁵⁶⁷ s'applique à l'exclusion de la procédure de régularisation en cours de contrôle prévue par l'article L. 62 du LPF¹⁵⁶⁸.

1112. De surcroît, la mise en œuvre de la procédure de régularisation prévue par l'article L. 62 du LPF est subordonnée à plusieurs conditions. En effet, « *le contribuable doit respecter les cinq conditions cumulatives suivantes* :

- *effectuer une demande expresse de régularisation dans les délais prévus, qui diffèrent selon le type de contrôle dont il fait l'objet ;*
- *avoir souscrit dans les délais la déclaration qu'il souhaite corriger ;*
- *demandeur à corriger des erreurs, omissions ou insuffisances commises de bonne foi, c'est-à-dire de manière non intentionnelle ;*
- *déposer une déclaration complémentaire de régularisation dans les délais prévus ;*
- *s'acquitter, dans les délais prévus, de l'intégralité des droits supplémentaires et des intérêts de retard au taux réduit, ou demander à bénéficier d'un plan de règlement »*¹⁵⁶⁹.

1113. En cas de vérification de comptabilité ou d'examen de la situation fiscale personnelle (ESFP), la doctrine administrative a précisé que, « *le contribuable peut effectuer sa demande à tout moment du débat oral et contradictoire, mais, en tout état de cause, avant l'envoi d'une proposition de rectification* »¹⁵⁷⁰.

¹⁵⁶⁷ BOI-DAE-20-10, § 1, « *afin d'inciter les contribuables à régulariser spontanément leur situation, l'article 5 de la loi n° 2018-727 du 10 août 2018 pour un État au service d'une société de confiance, dite loi ESSOC, institue une réduction de moitié du montant de l'intérêt de retard en cas de dépôt spontané par le contribuable de bonne foi d'une déclaration rectificative accompagnée du paiement des droits correspondants* ».

¹⁵⁶⁸ *Ibid.*, § 40.

¹⁵⁶⁹ BOI-CF-IOR-20-10 § 50.

¹⁵⁷⁰ *Ibid.*, § 110.

1114. Or, la dénonciation des faits au parquet s'effectue au stade de la mise en recouvrement¹⁵⁷¹ et l'application des majorations entraînant la transmission s'apprécie en principe au même stade¹⁵⁷² conformément aux dispositions de l'article L. 228 du LPF¹⁵⁷³.

1115. Par conséquent, la régularisation conclue au moment du débat contradictoire, avant la proposition de rectification est susceptible de contourner le dispositif de dénonciation obligatoire.

1116. Ainsi, l'administration fiscale brandirait la menace de la dénonciation obligatoire, à l'égard du contribuable faisant l'objet d'une vérification de comptabilité ou d'un ESFP¹⁵⁷⁴, qui aurait tout intérêt à conclure une régularisation prévue par l'article L. 62 du LPF avant l'envoi de la proposition de rectification. L'évolution du nombre de régularisation après la réforme de 2018 doit donc être analysée¹⁵⁷⁵.

1117. Le règlement d'ensemble conclu avant la mise en recouvrement peut également permettre d'éviter le dispositif de dénonciation obligatoire.

4. L'incidence du règlement d'ensemble conclu avant la mise en recouvrement

1118. Instituée par une note de la Direction générale des impôts en date du 20 juin 2004, le règlement d'ensemble permet de conclure un accord global entre l'utilisateur et l'administration fiscale incluant une atténuation des droits contrairement aux transactions qui ne portent que sur les pénalités¹⁵⁷⁶.

1119. Ainsi que l'a précisé la Cour des comptes, « *l'administration estime que le règlement d'ensemble constitue une pratique visant à traiter des cas complexes, tels que l'évaluation du prix de cession ou l'estimation de la valeur d'une filiale au sein d'une holding, ou encore à régler un point de droit nouveau et complexe lorsqu'il existe une incertitude forte pour*

¹⁵⁷¹ BOI-CF-INF-40-10-10-15 § 120.

¹⁵⁷² LPF, art. L. 228 ; BOI-CF-INF-40-10-10-15 § 130.

¹⁵⁷³ LPF, art. L. 228.

¹⁵⁷⁴ L'analyse peut être réitérée en cas de contrôle sur pièces ou d'examen de comptabilité, à condition que le contribuable régularise sa situation avant l'envoi de la proposition de rectification, v. BOI-CF-IOR-20-10 § 110.

¹⁵⁷⁵ V. *infra*, p. 429 et s.

¹⁵⁷⁶ Ministère de l'Action et des Comptes publics, *Rapport au Parlement. Remises et transactions à titre gracieux et règlements d'ensemble en matière fiscale pour l'année 2022*, p. 16 ; Cour des comptes, *Rapport public annuel 2018*, t. 1, p. 76.

l'administration et pour le contribuable sur l'issue d'un contentieux devant le juge de l'impôt. Dans ce cas, le recours à un règlement d'ensemble permettrait d'accélérer et faciliter la conclusion d'un contrôle. Concrètement, cette pratique conduit le contribuable à accepter les rappels mis à sa charge, l'administration renonçant pour sa part à certains rappels, les plus fragiles dans la perspective d'un contentieux »¹⁵⁷⁷.

1120. Néanmoins, cette pratique « *ne s'appuie pas sur un fondement juridique clairement identifié* »¹⁵⁷⁸ et « *ne fait, au demeurant, l'objet d'aucun encadrement spécifique. Or, elle peut avoir pour effet potentiel de contourner la réglementation applicable aux transactions qui proscriit l'atténuation de droits* »¹⁵⁷⁹. Par ailleurs, « *contrairement à la transaction, elle ne formalise pas de contrepartie pour le contribuable, en particulier le désistement de toute forme de procédure contentieuse. En outre, les atténuations de pénalités accordées dans le cadre d'un règlement d'ensemble ne sont encadrées par aucune règle de procédure. Elles se trouvent exclues du processus de suivi, de traçabilité et de contrôle applicable au niveau national aux transactions. Les montants en jeu ne font donc pas l'objet d'une restitution centralisée. En particulier, les règlements d'ensemble, lorsqu'ils comportent des modérations de pénalités dont les montants sont supérieurs à 200 000 €, ne sont pas soumis à l'avis du CCFDC* »¹⁵⁸⁰.

1121. Suite aux nombreuses critiques formulées par la Cour des comptes, l'article 262 de la loi de finances pour 2020¹⁵⁸¹ a modifié les dispositions de l'article L. 251 A du LPF¹⁵⁸² afin d'assurer un suivi des règlements d'ensemble en les intégrant, à l'instar des transactions, au rapport publié chaque année, par le ministre chargé du budget.

1122. Le règlement d'ensemble « *peut avoir lieu à partir de la réponse aux observations du contribuable jusqu'à l'interlocution et autant que possible avant mise en recouvrement. Un*

¹⁵⁷⁷ Cour des comptes, Rapport public annuel 2018, t. 1, p. 76.

¹⁵⁷⁸ *Ibid.*

¹⁵⁷⁹ *Ibid.*

¹⁵⁸⁰ *Ibid.*, p. 76-77.

¹⁵⁸¹ Loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020, JORF n° 0302 du 29 décembre 2019.

¹⁵⁸² Article L.251 A du LPF, « *chaque année, le ministre chargé du budget publie un rapport sur l'application de la politique de remises et de transactions à titre gracieux par l'administration fiscale, qui mentionne le nombre, le montant total, le montant médian et le montant moyen des remises accordées, répartis par type de remise accordée et par imposition concernée, pour les personnes morales et pour les personnes physiques. Ce rapport mentionne également ces mêmes informations concernant les règlements d'ensemble réalisés par l'administration fiscale. Il présente enfin les conventions judiciaires d'intérêt public signées en matière fiscale* ».

*règlement d'ensemble peut également consister à trouver un accord pendant un contrôle en cours ou sur un contrôle antérieur en phase contentieuse »*¹⁵⁸³.

1123. Or, ainsi que l'a souligné Yves Rutschmann, Avocat, le règlement d'ensemble intervenant « *avant la mise en recouvrement des rappels d'impôt, ce qui est le cas le plus fréquent en pratique, (...) pourra, dans certaines situations, conduire à la non-dénonciation d'un dossier au Parquet, dès lors que le règlement ne stipulera l'application d'aucune pénalité ou l'application de pénalités ne satisfaisant pas aux conditions posées par l'article L. 228, I ; en effet, l'application des pénalités en cas de règlement d'ensemble s'apprécie au stade de la mise en recouvrement selon le principe posé par l'article L. 228, I* »¹⁵⁸⁴ du LPF.

1124. Il convient alors d'être vigilant sur l'évolution du nombre de règlements d'ensemble conclus avant la mise en recouvrement depuis 2019¹⁵⁸⁵.

1125. Enfin, si les conditions du dispositif de dénonciation obligatoire sont réunies, l'administration peut en l'absence de sanction prévue par la loi, s'abstenir de dénoncer les faits dont elle a connaissance.

B. Le non-respect de l'obligation de dénonciation par l'administration

1126. Sur environ 4000 dossiers dits répressifs¹⁵⁸⁶, seuls 1770 dossiers en 2022 ont été transmis par l'administration au procureur de la République.

1127. Il est fort probable que des dossiers répressifs n'aient pas fait l'objet d'une transmission au parquet alors même que les conditions de la dénonciation obligatoire étaient réunies.

¹⁵⁸³ Ministère de l'Action et des Comptes publics, *Rapport au Parlement. Remises et transactions à titre gracieux et règlements d'ensemble en matière fiscale pour l'année 2022*, p. 17.

¹⁵⁸⁴ DEBOISSY F., « Saisine de la justice pénale : transmission automatique au Parquet et plaintes » Table ronde, AUZERO G., CRÉANGE S., EL NOUCHI M., PORTERIE F., RUTSCHMANN Y., VESPUCE P. in BRADBURN S., CABON S.M., DEBOISSY F., OUDENOT P., *Cinq ans d'application de la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale : bilan et perspectives*, *Dr.fisc.*, n° 51, 2023, 365, § 39.

¹⁵⁸⁵ V. *infra*, p. 431 et s.

¹⁵⁸⁶ Ces dossiers présentent un montant de droits élundés supérieur à 100 000 € et des pénalités appliquées d'au moins 40 %.

1128. En effet, la loi n'a pas prévu de sanction à l'égard de l'administration fiscale en cas de manquement à l'obligation de dénonciation. Aucun contrôle n'a été prévu pour s'assurer du respect de cette obligation.

1129. Par conséquent, l'administration peut se contenter d'appliquer des pénalités fiscales sans dénoncer les faits au procureur de la République, alors même que la dénonciation est obligatoire. Cette dernière décide ainsi d'utiliser seulement la répression fiscale pour des faits de fraude fiscale qui sont pourtant des plus graves.

1130. Enfin, pour les faits de fraudes fiscales de moindre importance, le double filtre administratif initial ayant été maintenu sous réserve de quelques aménagements, l'administration conserve le monopole de l'initiative des poursuites et peut donc également se contenter d'appliquer les pénalités fiscales à l'égard du contribuable en s'abstenant de transmettre son dossier à la CIF.

CONCLUSION DU CHAPITRE I

1131. Ainsi que l'ont relevé le Professeur Collet et le Professeur Collin, le Conseil constitutionnel a, par les décisions n^{os} 2016-545 et 2016-546 QPC du 24 juin 2016¹⁵⁸⁷, offert « *une assise théorique à la pratique de l'administration fiscale* »¹⁵⁸⁸.

1132. En effet, l'administration fiscale a toujours sélectionné, en vue d'une transmission au parquet, les dossiers de « *fraudes les plus répréhensibles* ». Or, en dépit de toutes les critiques formulées à l'encontre de la sélection opérée par l'administration, le Conseil constitutionnel a jugé 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* »¹⁵⁸⁹. Les juges de la rue de Montpensier ont alors admis le cumul des poursuites fiscales et pénales, au moyen d'une réserve d'interprétation selon laquelle les sanctions pénales prévues à l'article 1741 du CGI ne s'appliquent qu'aux manquements les plus graves, confirmant ainsi la pratique de l'administration. En application de cette réserve d'interprétation, la chambre criminelle a précisé que la répression pénale ne peut intervenir que si les faits de fraude ont déjà été sanctionnés fiscalement, et s'ils présentent un degré de gravité suffisant, subordonnant alors la répression pénale à la répression fiscale.

1133. La position du Conseil constitutionnel a, par la suite, trouvé un écho dans celle des juges de Strasbourg et de Luxembourg. Si ces derniers ont également admis le cumul des procédures fiscale et pénale dès lors que celles-ci sont complémentaires et que leur cumul est enserré dans certaines limites, leur jurisprudence est soit inapplicable¹⁵⁹⁰, soit de portée limitée¹⁵⁹¹, en droit français. Le droit européen contraint alors peu la pratique administrative en

¹⁵⁸⁷ Cons. const., 24 juin 2016, n^{os} 2016-545 QPC, et 2016-546 QPC, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.*

¹⁵⁸⁸ COLLET M., COLLIN P., « Le cumul des sanctions pénale et fiscale face aux exigences constitutionnelles et européennes », *JCP G*, 2016, 847, p. 1454.

¹⁵⁸⁹ Cons. const., 24 juin 2016, n^{os} 2016-545 QPC, et 2016-546 QPC, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.*, paragr. 20.

¹⁵⁹⁰ En effet, la réserve française formulée lors de la ratification du protocole additionnel n^o 7 à la Convention européenne empêche le principe *non bis in idem* de régir le cumul des répressions fiscale et pénale. Toutefois, la validité de cette réserve est susceptible d'être remise en cause par la CEDH, v. *supra*, p. 310 et s.

¹⁵⁹¹ En effet, la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne n'a vocation à s'appliquer qu'en matière de fraude à la TVA. En outre, le principe *non bis in idem* ne trouve pas non plus à s'appliquer en cas de condamnation pénale d'un dirigeant social et de pénalités fiscales appliquées à la société, ce qui est souvent le cas en France.

cas de cumul des poursuites fiscales et pénales, et *a fortiori*, lorsque l'administration utilise exclusivement la répression fiscale.

1134. Depuis la création du délit de fraude fiscale, l'administration a toujours privilégié l'utilisation exclusive de la répression fiscale. En effet, le monopole de l'initiative des poursuites de l'administration, résultant du double filtre administratif, lui permettait de contrôler le choix des répressions à mettre en œuvre. Il en est logiquement de même après la loi du 23 octobre 2018, en présence de faits de fraude fiscale de moindre importance et de présomptions caractérisées de fraude fiscale, pour lesquels le double filtre administratif a été maintenu.

1135. S'agissant de l'instauration du dispositif de dénonciation obligatoire à l'égard des faits de fraude fiscale les plus graves, si celui-ci a permis de conférer le monopole de l'initiative des poursuites au parquet, l'administration conserve dans la pratique le contrôle du choix des répressions à mettre en œuvre. L'administration peut donc utiliser même pour des faits de fraude fiscale les plus graves, uniquement la répression fiscale.

CHAPITRE II : L'ACTION LIMITÉE DE LA RÉPRESSION PÉNALE

1136. Lorsque le cumul des sanctions fiscale et pénale est autorisé¹⁵⁹², le Conseil constitutionnel a jugé, au moyen d'une réserve d'interprétation que « *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* »¹⁵⁹³. Toutefois, il convient de se demander d'une part, si en pratique, la sanction pénale prononcée par le juge est contrainte par le principe de proportionnalité des peines, garanti par l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen¹⁵⁹⁴ (section I), et d'autre part, de manière plus générale, si la répression pénale est efficace (section II).

Section I : La sanction pénale face à l'exigence de proportionnalité des peines

1137. Selon le Conseil constitutionnel, le principe de proportionnalité des peines implique en cas de cumul des sanctions fiscale et pénale, de plafonner le montant global des sanctions éventuellement prononcées afin que celui-ci ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues¹⁵⁹⁵. Le durcissement des sanctions pénales encourues opéré ces dernières années par le législateur (paragraphe I) présente donc des conséquences directes sur la mise en œuvre du principe de proportionnalité garanti par l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen.

1138. Ainsi, il résulte de l'analyse ci-après qu'en pratique, la sanction pénale est en réalité peu contrainte par le principe de proportionnalité des peines (paragraphe II).

Paragraphe I : Le durcissement des sanctions pénales encourues

1139. Le délit de fraude fiscale fait encourir plusieurs peines, principales, complémentaires et accessoires. À la lumière des développements ci-après, les peines principales encourues, à savoir les peines d'emprisonnement et d'amende, ont été renforcées notamment dans le cadre

¹⁵⁹² V. *supra*, p. 282 et s.

¹⁵⁹³ Cons. const., 24 juin 2016, n^{os} 2016-545 QPC, et 2016-546 QPC, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.*, paragr. 24.

¹⁵⁹⁴ DDHC, art. 8, « *la loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires* ».

¹⁵⁹⁵ Cons. const., 30 déc. 1997, n^o 97-395 DC, Loi de finances pour 1998, paragr. 41.

de la pénalisation des moyens de lutte contre la fraude fiscale (I). S'ajoutent à ces peines principales, des peines complémentaires et accessoires qui se sont également développées ces dernières années (II).

I. Le renforcement des peines principales encourues

1140. À l'origine, le délit général de fraude fiscale institué par l'article 112 de la loi du 25 juin 1920¹⁵⁹⁶, était puni d'une amende dont le montant se situait entre 1000 francs et 5000 francs et en cas de récidive légale, d'une peine d'emprisonnement dont la durée s'élevait entre 1 et 5 ans¹⁵⁹⁷.

1141. Plus récemment, si au cours des dernières décennies les sanctions encourues du délit de fraude fiscale prévu par l'article 1741 du CGI ont peu évolué¹⁵⁹⁸, le législateur a accéléré le renforcement de ces sanctions dans le cadre de la pénalisation des moyens de lutte contre la fraude fiscale. En effet, la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012¹⁵⁹⁹ a d'une part, considérablement augmenté le montant de la peine d'amende qui est passé de 37 500 euros à 500 000 euros en cas de peine simple, et de 75 000 euros à 750 000 euros ou 1 000 000 euros en cas de peine aggravée, et d'autre part, a prévu une peine d'emprisonnement de 5 ans en cas de peine simple et de 5 ou 7 ans en cas de peine aggravée.

1142. Actuellement, le délit général de fraude fiscale est toujours puni, à titre principal, d'une peine d'emprisonnement de 5 ans ainsi que d'une amende de 500 000 € en cas de peine simple et d'une peine d'emprisonnement de 7 ans en cas de peine aggravée¹⁶⁰⁰.

¹⁵⁹⁶ Art. 112, de la loi du 25 juin 1920 portant création de nouvelles ressources fiscales.

¹⁵⁹⁷ *Ibid.*, « 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 sera puni d'une amende de 1 000 francs au moins et de 5 000 francs au plus, sans préjudice des droits du Trésor. 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. Le tribunal pourra, de plus, ordonner que le jugement sera publié intégralement ou par extraits dans les journaux qu'il désignera et qu'il sera affiché dans les lieux qu'il indiquera, le tout aux frais du condamné, sans toutefois que les frais de publication et de l'affichage puisse dépasser 5000 francs ».

¹⁵⁹⁸ AYRAULT L., « La pénalisation de la lutte contre la fraude fiscale », *REIDF*, 2015, n° 1, p. 40 ; AYRAULT, « Le renforcement des sanctions », *Dr. fisc.*, 2014, n° 51-52, comm. 701 ; THÉVENET B., « Fraude fiscale : la nouvelle loi du 23 octobre 2018 », *Hebdo édition fiscale*, 2019, n° 773, p. 1-2.

¹⁵⁹⁹ Loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012, JORF n° 0064 du 15 mars 2012.

¹⁶⁰⁰ CGI, art. 1741, al. 1^{er} ; La peine d'emprisonnement a été généralisée à 7 ans en cas de peine aggravée par la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière.

1143. Toutefois, le montant de l'amende en cas de peine aggravée a nettement évolué ces dernières années. En effet, la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013¹⁶⁰¹ a d'abord, porté le montant de l'amende à 2 000 000 €, lorsque les faits ont été commis en bande organisée ou réalisés ou facilités au moyen :

- soit de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ;
- soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiduciaire ou institution comparable établis à l'étranger ;
- 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 ;
- soit d'un acte fictif ou artificiel ou de l'interposition d'une entité fictive ou artificielle¹⁶⁰².

1144. Ensuite, la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018 a accru, à son tour, la répression de la fraude fiscale aggravée en portant le montant de l'amende de 2 000 000 € à 3 000 000 €¹⁶⁰³.

1145. Dernièrement, si les montants de l'amende restent inchangés¹⁶⁰⁴, la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 a permis que le montant de l'amende puisse être porté au double du produit tiré de l'infraction tant en cas de fraude fiscale simple qu'aggravée¹⁶⁰⁵, ce qui permet d'accroître davantage la répression des sanctions encourues.

¹⁶⁰¹ Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, JORF n° 0284 du 7 déc. 2013 ; Afin d'améliorer l'efficacité de la lutte contre la fraude fiscale complexe, la loi du 6 décembre 2013 a également créé un statut de « *repenti fiscal* », en incitant les personnes ayant apporté leur concours à la réalisation du délit (professionnels du droit ou du chiffre, établissements bancaires, gérants de paille, coauteurs etc.) à coopérer avec l'administration fiscale ou l'autorité judiciaire afin d'identifier les autres auteurs et complices de la fraude et bénéficier d'une réduction de peine, BOI-CF-INF-40-10-10-50, § 66.

¹⁶⁰² BOI-CF-INF-40-10-10-50, § 64.

¹⁶⁰³ Loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018, JORF n° 0305 du 31 déc. 2017 ; BOI-CF-INF-40-10-10-50, § 64.

¹⁶⁰⁴ Le montant de l'amende s'élève donc à 500 000 € en cas de peine simple, et à 3 000 000 € en cas de peine aggravée.

¹⁶⁰⁵ Article 23 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, JORF n° 0246 du 24 oct. 2018.

1146. Par ailleurs, ainsi que l'a précisé la doctrine administrative, en application des dispositions de l'article 1742 du CGI, des articles 121-6 et 121-7 du Code pénal, les complices du délit de fraude fiscale encourent les mêmes peines que l'auteur de l'infraction¹⁶⁰⁶.

1147. En outre, s'agissant des personnes morales, si la peine privative de liberté ne leur est pas applicable¹⁶⁰⁷, l'article 131-38 du Code pénal prévoit l'application d'une amende égale au quintuple de celle prévue pour les personnes physiques. Par conséquent, pour les personnes morales, le montant maximum de l'amende encourue est alors de 2 500 000 € en cas de fraude fiscale simple, et de 15 000 000 € en cas de fraude fiscale aggravée, étant précisé que depuis la loi du 23 octobre 2018, le montant de l'amende peut être porté au double du produit tiré de l'infraction en présence de fraude fiscale simple ou aggravée¹⁶⁰⁸.

1148. Si les peines principales encourues se sont renforcées ces dernières années, les peines complémentaires et accessoires qui s'y ajoutent se sont également développées.

II. Le développement des peines complémentaires et accessoires

1149. Les personnes condamnées pour fraude fiscale encourent également des peines complémentaires. Le législateur a récemment renforcé celles-ci, d'abord en rendant obligatoire certaines d'entre elles (A) puis en continuant de développer celles qui sont facultatives, c'est-à-dire celles devant être prononcées expressément par le juge pour être applicables (B).

1150. Enfin, s'ajoutent aux peines principales, des peines accessoires qui résultent automatiquement de la condamnation prononcée (C).

A. Le renforcement des peines complémentaires devenues obligatoires

1151. Le législateur a renforcé les peines complémentaires en matière de fraude fiscale, en rendant obligatoire, la peine de privation des droits civiques, civils et de famille (1), prononcée à l'encontre de toute personne coupable du délit de fraude fiscale aggravée, du recel de ce délit

¹⁶⁰⁶ BOI-CF-INF-40-10-10-50, § 70.

¹⁶⁰⁷ AYRAULT L., « La pénalisation de la lutte contre la fraude fiscale », *REIDF*, 2015, n° 1, p. 40.

¹⁶⁰⁸ 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.*, 2019, n° 11, 197, § 9.

ou de son blanchiment, ainsi que la peine de publication du jugement de condamnation du délit de fraude fiscale (2). Toutefois, la juridiction peut écarter le prononcé de ces peines complémentaires par une décision spécialement motivée, en considération des circonstances de l'infraction et de la personnalité de son auteur.

1. Privation des droits civiques, civils et de famille

1152. Jusqu'à la loi n° 94-1163 du 29 décembre 1994¹⁶⁰⁹, la peine complémentaire de privation des droits civiques, civils et de famille n'était encourue qu'en cas de récidive légale.

1153. Désormais, conformément aux dispositions du 4^{ème} alinéa de l'article 1741 du CGI, toute personne condamnée pour délit de fraude fiscale peut être privée des droits civiques, civils et de famille, suivant les modalités prévues aux articles 131-26 et 131-26-1 du Code pénal.

1154. Aux termes des dispositions de l'article 131-26 du Code pénal, « *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 ; cette interdiction n'exclut pas le droit, après avis conforme du juge des tutelles, le conseil de famille entendu, d'être tuteur ou curateur de ses propres enfants. La juridiction peut prononcer l'interdiction de tout ou partie de ces droits » et enfin que « *l'interdiction du droit de vote ou l'inéligibilité prononcées (...) emportent interdiction ou incapacité d'exercer une fonction publique* » étant précisé que, cette interdiction « *ne peut excéder (...) une durée de cinq ans en cas de condamnation pour délit* »¹⁶¹⁰ et que « *la juridiction peut prononcer l'interdiction de tout ou partie de ces droits* ».

¹⁶⁰⁹ Loi n° 94-1163 du 29 décembre 1994 de finances rectificative pour 1994, JORF n° 302 du 30 déc. 1994.

¹⁶¹⁰ Toutefois, l'article 131-26-1 du Code pénal dispose que « *dans les cas prévus par la loi et par dérogation au septième alinéa de l'article 131-26, la peine d'inéligibilité mentionnée au 2° du même article peut être prononcée pour une durée de dix ans au plus à l'encontre d'une personne exerçant une fonction de membre du Gouvernement ou un mandat électif public au moment des faits* » et l'alinéa 5 de l'article 1741 du CGI prévoit que « *la condamnation à l'inéligibilité est mentionnée pendant toute sa durée au bulletin n° 2 du casier judiciaire prévu à l'article 775 du code de procédure pénale. Ces interdictions ne peuvent excéder dix ans à l'encontre d'une personne exerçant une fonction de membre du Gouvernement ou un mandat électif public au moment des faits, et cinq ans pour toute autre personne* ».

1155. La loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017¹⁶¹¹ a rendu obligatoire le prononcé de ces peines complémentaires, mentionnées à l'article 131-26 du Code pénal, à l'encontre de toute personne coupable du délit prévu aux deuxième à huitième alinéas du présent article, c'est-à-dire du délit de fraude fiscale aggravée, du recel de ce délit ou de son blanchiment¹⁶¹².

1156. Toutefois, conformément aux dispositions du 5^{ème} alinéa de l'article 1741 du CGI « *la juridiction peut, par une décision spécialement motivée, décider de ne pas prononcer lesdites peines complémentaires, en considération des circonstances de l'infraction et de la personnalité de son auteur* ».

1157. Le législateur a également rendu obligatoire la peine de publication du jugement de condamnation du délit de fraude fiscale.

2. Publication du jugement de condamnation

1158. Depuis la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010¹⁶¹³, la peine de publication du jugement de condamnation était facultative et laissée à la libre appréciation du juge. Toutefois, la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018¹⁶¹⁴ l'a rendue obligatoire, sauf décision contraire spécialement motivée.

1159. En effet, aux termes des dispositions du 6^{ème} alinéa de l'article 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. Elle peut toutefois, par une décision spécialement motivée, décider de ne pas ordonner l'affichage de la décision prononcée et la diffusion de celle-ci, en considération des circonstances de l'infraction et de la personnalité de son auteur* ».

¹⁶¹¹ Loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018, JORF n° 0305 du 31 déc. 2017.

¹⁶¹² DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 283, n° 787.

¹⁶¹³ Loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010, JORF n° 0302 du 30 déc. 2010 ; Pour l'ancienne peine de publication jusqu'en 2010, v. notamment, DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, op. cit., p. 283, n° 788-789.

¹⁶¹⁴ Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, JORF n° 0246 du 24 oct. 2018.

1160. Dans ces conditions, le Conseil d'État a ainsi jugé, par un avis du 22 mars 2018, que *« cette disposition ne porte atteinte ni au principe de la nécessité des peines, garanti par l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, ni à celui d'individualisation des peines, qui découle du précédent et qui implique que la peine ne puisse être appliquée que si le juge l'a expressément prononcée, en tenant compte des circonstances propres à chaque espèce (Conseil constitutionnel, décision n° 2017-752 DC du 8 septembre 2017, Loi pour la confiance dans la vie publique paragraphes 6 à 10) »*¹⁶¹⁵.

1161. La chambre criminelle a, par ailleurs, précisé qu'*« en cas de condamnation pour fraude fiscale ou pour omission d'écritures en comptabilité, le tribunal qui ordonne la publication et l'affichage de la décision aux frais du condamné, n'a pas à en fixer le coût, lequel ne doit toutefois pas excéder le maximum de l'amende encourue »*¹⁶¹⁶.

1162. Ainsi, si certaines peines complémentaires sont obligatoires, d'autres sont facultatives, et doivent alors être expressément prononcées par le juge pour être applicables.

B. Le développement des peines complémentaires facultatives

1163. Le législateur a également développé les peines complémentaires facultatives, à savoir l'interdiction d'exercer une activité économique et la suspension du permis de conduire prévus par l'article 1750 du CGI (1), la confiscation prévue par l'article 131-21 du Code pénal (2), ainsi que l'exclusion des marchés publics prévue par l'article L. 2141-1 du Code de la commande publique (3).

1. Interdiction d'exercer une profession à caractère économique et suspension du permis de conduire (CGI, art. 1750)

1164. En matière de délit de fraude fiscale prévu à l'article 1741 du CGI, l'article 1750 du CGI prévoit deux peines complémentaires facultatives à l'égard *« des personnes physiques coupables de l'une des infractions en matière d'impôts directs, de taxe sur la valeur ajoutée et autres taxes sur le chiffre d'affaires, de droit d'enregistrement, de taxe de publicité foncière et*

¹⁶¹⁵ Conseil d'État, *Avis sur un projet de loi relatif à la lutte contre la fraude*, n° 394 440, NOR : CPAE1805937L, 2018, § 32.

¹⁶¹⁶ Cass. crim., 10 sept. 2003, n° 02-86.510 : *Bull. crim.* n° 157.

de droit de timbre ». Si la première peine complémentaire visant « *la suspension, pour une durée de trois ans au plus, ou de six ans au plus en cas de récidive, du permis de conduire*¹⁶¹⁷ » n'a pas fait l'objet de modification substantielle depuis la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977¹⁶¹⁸, la seconde a récemment fait l'objet d'un durcissement par le législateur tant au niveau de l'objet de l'interdiction que de sa durée.

1165. En effet, jusqu'à la loi n° 2011-525 du 17 mai 2011¹⁶¹⁹, le tribunal pouvait uniquement, « *interdire temporairement au condamné d'exercer, directement ou par personne interposée, pour son compte ou le compte d'autrui, toute profession industrielle, commerciale ou libérale* » et l'interdiction était de trois ans maximum, ou six ans en cas de récidive.

1166. Depuis la loi précitée¹⁶²⁰, conformément aux dispositions de l'article 1750 du CGI, les personnes physiques visées par les dispositions précitées encourent désormais « *l'interdiction, suivant les modalités prévues par l'article 131-27 du code pénal, d'exercer directement ou indirectement, pour son propre compte ou pour le compte d'autrui, une profession libérale, 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* ».

1167. En outre, aux termes des dispositions de l'article 131-27 du Code pénal, « *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 ; dans ce dernier cas, elle ne peut excéder une durée de cinq ans. 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 ; dans ce dernier cas, elle ne peut excéder une durée de quinze ans* ».

¹⁶¹⁷ CGI, art. 1750, « *la juridiction pouvant limiter cette peine à la conduite en dehors de l'activité professionnelle* ».

¹⁶¹⁸ Loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière, JORF n° 0302 du 30 déc. 1977.

¹⁶¹⁹ Loi n° 2011-525 du 17 mai 2011 de simplification et d'amélioration de la qualité du droit, JORF n° 0115 du 18 mai 2011.

¹⁶²⁰ *Ibid.*

1168. Enfin, s'agissant de « *l'interdiction d'exercer une activité professionnelle ou sociale ou une fonction publique prévue au premier alinéa de l'article 131-27 et aux articles 131-28 et 131-29, toute violation de cette interdiction est punie de deux ans d'emprisonnement et de 30 000 € d'amende* »¹⁶²¹, et concernant « *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 prévue au deuxième alinéa de l'article 131-27, toute violation de cette interdiction est punie de deux ans d'emprisonnement et de 375 000 € d'amende* »¹⁶²².

1169. Outre, les peines d'interdiction d'exercer une profession à caractère économique et de suspension de permis de conduire, le juge peut prononcer la peine de confiscation¹⁶²³.

2. Confiscation

1170. En application des dispositions de l'alinéa 1^{er} de l'article 131-21 du Code pénal, « *la peine complémentaire de confiscation est encourue dans les cas prévus par la loi ou le règlement* », ce qui n'est pas le cas en matière de fraude fiscale. Toutefois, la peine de confiscation « *est également encourue de plein droit (...) pour les délits punis d'une peine d'emprisonnement d'une durée supérieure à un an* », tels que le délit de fraude fiscale¹⁶²⁴.

1171. La circulaire du 22 mai 2014 a alors précisé que « *les peines de confiscations revêtent un caractère particulièrement dissuasif pour les délinquants fiscaux disposant d'éléments de patrimoine pouvant être saisis et confisqués* »¹⁶²⁵. En effet, « *une telle peine constitue en effet un moyen de s'assurer que les agissements délictueux ne conduisent pas à un enrichissement des personnes condamnées qui leur resterait, de facto, acquis à l'issue des procédures pénales et administratives. Elles constituent, en outre, une réparation essentielle, tant en équité qu'au plan budgétaire, des préjudices graves subis par l'État du fait de ce type de fraude* »¹⁶²⁶.

¹⁶²¹ CP, art. 434-40.

¹⁶²² CP, art. 434-40-1.

¹⁶²³ Concernant le renforcement de la peine de confiscation, v. AYRAULT L., « La pénalisation de la lutte contre la fraude fiscale », *REIDF*, 2015, n° 1, p. 41.

¹⁶²⁴ Circ. intermin., 22 mai 2014, NOR : FCPE1412006C, Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, p. 22.

¹⁶²⁵ *Ibid.*

¹⁶²⁶ *Ibid.*

1172. Conformément aux dispositions de l'article 131-21 du Code pénal, la confiscation peut porter :

- « sur tous les biens meubles ou immeubles, quelle qu'en soit la nature, divis ou indivis, ayant servi à commettre l'infraction ou qui étaient destinés à la commettre, et dont le condamné est propriétaire ou, sous réserve des droits du propriétaire de bonne foi, dont il a la libre disposition »¹⁶²⁷ ;
- « sur tous les biens qui sont l'objet ou le produit direct ou indirect de l'infraction, à l'exception des biens susceptibles de restitution à la victime. Si le produit de l'infraction a été mêlé à des fonds d'origine licite pour l'acquisition d'un ou plusieurs biens, la confiscation peut ne porter sur ces biens qu'à concurrence de la valeur estimée de ce produit »¹⁶²⁸. En matière de fraude fiscale, le produit confiscable correspond au « montant estimé de l'économie réalisée par la fraude »¹⁶²⁹ ;
- « sur les biens meubles ou immeubles, quelle qu'en soit la nature, divis ou indivis, appartenant au condamné ou, sous réserve des droits du propriétaire de bonne foi, dont il a la libre disposition, lorsque ni le condamné, ni le propriétaire, mis en mesure de s'expliquer sur les biens dont la confiscation est envisagée, n'ont pu en justifier l'origine »¹⁶³⁰, à condition que le délit soit puni d'au moins cinq ans d'emprisonnement.

1173. La confiscation peut aussi être ordonnée en valeur et consiste alors à confisquer un bien dont la valeur équivaut au produit de l'infraction¹⁶³¹. Ainsi, « la confiscation en valeur peut être exécutée sur tous biens, quelle qu'en soit la nature, appartenant au condamné ou, sous réserve des droits du propriétaire de bonne foi, dont il a la libre disposition »¹⁶³².

¹⁶²⁷ CP, art. 131-21, al. 2.

¹⁶²⁸ CP, art. 131-21, al. 3.

¹⁶²⁹ Cass. crim., 3 avr. 2019, n° 18-83.052, confirmé par Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.040.

¹⁶³⁰ CP, art. 131-21, al. 5.

¹⁶³¹ Circ. intermin., 22 mai 2014, NOR : FCPE1412006C, Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, p. 22.

¹⁶³² CP, art. 131-21, al. 9.

1174. La peine de confiscation est facultative. En revanche, « *la confiscation est obligatoire pour les objets qualifiés de dangereux ou nuisibles par la loi ou le règlement, ou dont la détention est illicite, que ces biens soient ou non la propriété du condamné* »¹⁶³³, tels qu'un logiciel comptable frauduleux en matière de fraude fiscale¹⁶³⁴.

1175. Récemment, le législateur a également prévu une exclusion des marchés publics pour les personnes condamnées de fraude fiscale.

3. Exclusion des marchés publics

1176. Aux termes de l'article 45-1 de l'ordonnance du 23 juillet 2015¹⁶³⁵ repris par l'article L. 2141-1 du Code de la commande publique¹⁶³⁶, sont exclues de la procédure de passation des marchés publics les personnes physiques ou morales qui ont fait l'objet d'une condamnation définitive, au titre notamment du délit de fraude fiscale prévu à l'article 1741 du CGI, étant précisé que « *sauf lorsque la peine d'exclusion des marchés publics a été prononcée pour une durée différente par une décision de justice définitive, l'exclusion de la procédure de passation des marchés publics au titre du présent 1° s'applique pour une durée de cinq ans à compter du prononcé de la condamnation* ».

1177. Outre, les peines complémentaires, les personnes condamnées pour fraude fiscale encourent également des peines accessoires.

C. Les peines accessoires

1178. La condamnation à une peine principale prévue à l'article 1741 du CGI entraîne automatiquement l'application de peines accessoires. Celles-ci s'appliquent donc de plein droit sans que le juge ait à les prononcer. Il en est ainsi de l'interdiction de participer aux travaux de certaines commissions (1), et de la déchéance des avantages résultant d'un agrément fiscal (2).

¹⁶³³ CP, art. 131-21, al. 7.

¹⁶³⁴ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 289, n° 806.

¹⁶³⁵ Ordonnance n° 2015-899 du 23 juillet 2015, JORF n° 0169 du 24 juill. 2015.

¹⁶³⁶ CCP, art. L. 2141-1, créé par l'ordonnance 2018-1074 du 26 novembre 2018.

1. Interdiction de participer aux travaux de certaines commissions

1179. Aux termes des dispositions de l'article 1753 du CGI, les personnes qui ont fait l'objet d'une condamnation pénale du délit de fraude fiscale *« ne sont pas admises à participer aux travaux :*

- *de la commission communale des impôts directs ;*
- *de la commission départementale et nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ;*
- *des commissions centrales des impôts directs (bénéfices agricoles et évaluations foncières) ;*
- *de la commission départementale de conciliation »*¹⁶³⁷.

2. Déchéance des avantages résultant d'un agrément fiscal

1180. Conformément aux dispositions du 2 de l'article 1649 nonies A du CGI, *« lorsque le bénéficiaire d'avantages fiscaux accordés du fait d'un agrément administratif ou d'une convention passée avec l'État se rend coupable, postérieurement à la date de l'agrément ou de la signature de la convention, d'une infraction fiscale reconnue frauduleuse par une décision judiciaire ayant autorité de chose jugée, il est déchu du bénéfice desdits avantages et les impôts dont il a été dispensé depuis la date de l'infraction deviennent immédiatement exigibles, sans préjudice de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 et décompté de la date à laquelle ils auraient dû être acquittés ».*

1181. Le durcissement des sanctions pénales encourues opéré par le législateur ces dernières années, présente des conséquences directes sur la mise en œuvre du principe de proportionnalité des peines.

Paragraphe II : La sanction pénale peu contrainte par le principe de proportionnalité des peines

1182. Lorsque le cumul des sanctions pénale et fiscale est admis, celui-ci est soumis à la règle du *« cumul plafonné »* aussi appelée le principe de proportionnalité des peines, découlant

¹⁶³⁷ BOI-CF-INF-40-10-10-50, § 170.

de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen¹⁶³⁸, dont le contrôle relève du Conseil constitutionnel.

1183. En effet, s'il « *n'appartient pas au Conseil constitutionnel de substituer sa propre appréciation à celle du législateur en ce qui concerne la nécessité des peines attachées aux infractions définies par celui-ci* »¹⁶³⁹, il lui incombe « *de s'assurer de l'absence de disproportion manifeste entre l'infraction et la peine encourue* »¹⁶⁴⁰. Le Conseil constitutionnel n'effectue qu'un contrôle restreint de l'erreur manifeste puisqu'il ne peut que « *censurer des dispositions législatives instaurant des sanctions fiscales manifestement disproportionnées* »¹⁶⁴¹ sans pouvoir « *rechercher si une mesure alternative moins restrictive aurait été plus adaptée pour sanctionner le comportement en cause* »¹⁶⁴².

1184. Le principe de proportionnalité a d'abord été appliqué en matière boursière¹⁶⁴³, avant de s'étendre à la matière fiscale, par une décision en date du 30 décembre 1997¹⁶⁴⁴. Ce principe a ensuite été réitéré dans deux décisions n^{os} 2016-545 et 2016-546 QPC du 24 juin 2016¹⁶⁴⁵ suivies de la décision n^o 2018-745 du 23 novembre 2018¹⁶⁴⁶, par lesquelles le Conseil constitutionnel en admettant le cumul des sanctions fiscale et pénale pour les mêmes faits, a formulé une réserve d'interprétation selon laquelle, « *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* »¹⁶⁴⁷.

1185. Toutefois, il ressort de l'analyse ci-après que la sanction pénale est rarement contrainte par le principe de proportionnalité des peines dans la mesure où celui-ci s'applique sous réserve

¹⁶³⁸ DDHC, art. 8, « *la loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires* ».

¹⁶³⁹ Cons. const., 20 janv. 1981, n^o 80-127 DC, Loi renforçant la sécurité et protégeant la liberté des personnes, paragr. 13 ; Cons. const., 25 juill. 1984, n^o 84-176 DC, Communication audiovisuelle, paragr. 10 ; LIGNEREUX B., *Précis de droit constitutionnel fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 2^{ème} éd., 2023, p. 741-742.

¹⁶⁴⁰ Cons. const., 3 sept. 1986, n^o 86-215, Lutte contre la criminalité et la délinquance, paragr. 7 ; Cons. const., 9 août 2007, n^o 2007-554 DC, Récidive des majeurs et des mineurs, paragr. 8.

¹⁶⁴¹ GIRONDEAU L., *Contribution à l'étude de la pénalisation du droit fiscal*, Paris, L'Harmattan, 2021, p. 272, n^o 478.

¹⁶⁴² *Ibid.*

¹⁶⁴³ Cons. const., 28 juill. 1989, n^o 89-260 DC, Loi relative à la sécurité et à la transparence des marchés financiers, paragr. 15 et 16 ; Le Conseil constitutionnel a précisé qu'« *il appartiendra donc aux autorités administratives et judiciaires compétentes de veiller au respect de cette exigence* », Cons. const., 28 juill. 1989, n^o 89-260 DC, Loi relative à la sécurité et à la transparence des marchés financiers, paragr. 22.

¹⁶⁴⁴ Cons. const., 30 déc. 1997, n^o 97-395 DC, Loi de finances pour 1998, paragr. 41 ; GUTMANN D., « Le contrôle du Conseil constitutionnel sur les sanctions fiscales », *Dr. fisc.*, 2015, n^o 13, comm. 233, § 7.

¹⁶⁴⁵ Cons. const., 24 juin 2016, n^{os} 2016-545 QPC, et 2016-546 QPC, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.*

¹⁶⁴⁶ Cons. const., 23 nov. 2018, n^o 2018-745 QPC, *M. Thomas T. et a.*, paragr. 22.

¹⁶⁴⁷ Cons. const., 24 juin 2016, n^{os} 2016-545 QPC, et 2016-546 QPC, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.*, paragr. 24.

de conditions strictes (I), et, depuis une jurisprudence récente du Conseil d'État, conduit le juge administratif de l'impôt qui se prononce souvent le dernier, à moduler les sanctions fiscales (II).

I. L'application strictement encadrée du principe de proportionnalité des peines

1186. Par deux décisions n^{os} 2016-545 et 2016-546 QPC du 24 juin 2016¹⁶⁴⁸ suivies de la décision n^o 2018-745 du 23 novembre 2018¹⁶⁴⁹, le Conseil constitutionnel a admis le cumul des sanctions fiscale et pénale pour les mêmes faits, en formulant une réserve d'interprétation selon laquelle, « *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* »¹⁶⁵⁰.

1187. En application de la réserve d'interprétation précitée du Conseil constitutionnel, la chambre criminelle a alors précisé « *que sa mise en œuvre suppose, pour le juge qui se prononce en dernier, de pouvoir procéder à la comparaison des maximums des sanctions pénales et fiscales encourues afin de déterminer le montant le plus élevé qui constitue le plafond* »¹⁶⁵¹, qu'il soit le juge pénal ou le juge de l'impôt¹⁶⁵².

1188. Toutefois, afin que le contrôle de proportionnalité puisse s'appliquer, il faut une identité de sanctions (A), de faits et de personnes (B)¹⁶⁵³. À défaut, le juge pénal ou le juge de l'impôt n'aura pas à veiller au respect de cette exigence de proportionnalité.

A. Une identité de sanctions

1189. Si le Conseil constitutionnel, par ses décisions n^{os} 2016-545 et 2016-546 QPC du 24 juin 2016¹⁶⁵⁴, a semblé cantonner¹⁶⁵⁵ l'exigence de proportionnalité aux sanctions pécuniaires,

¹⁶⁴⁸ Cons. const., 24 juin 2016, n^{os} 2016-545 QPC, et 2016-546 QPC, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.*

¹⁶⁴⁹ Cons. const., 23 nov. 2018, n^o 2018-745 QPC, *M. Thomas T. et a.*

¹⁶⁵⁰ Cons. const., 24 juin 2016, n^{os} 2016-545 QPC, et 2016-546 QPC, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.*, paragr. 24.

¹⁶⁵¹ Cass.crim., 11 sept. 2019, n^o 18-82.430, § 22 ; Cass.crim., 11 sept. 2019, n^o 18-81.067, § 45.

¹⁶⁵² Cass. crim., 26 janv. 2020, n^o 17-83.577, § 25.

¹⁶⁵³ LALLOZ C., COIFFARD J.P., SEVILLA C., « L'encadrement du cumul des sanctions fiscale et pénale », *Cah. dr. entr.*, 2020, n^o 1, dossier 5, p. 38.

¹⁶⁵⁴ Cons. const., 24 juin 2016, n^{os} 2016-545 QPC, et 2016-546 QPC, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.*

¹⁶⁵⁵ Stéphane Detraz le conteste et considère plutôt que « *dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel, le principe de proportionnalité des peines régit bien le prononcé de l'ensemble des sanctions punitives. Mais pour celles de ces sanctions qui ne sont pas pécuniaires, le Conseil constitutionnel ne précise pas la façon dont les juridictions pénales doivent y avoir égard pour assurer la proportionnalité globale de la répression* », DETRAZ

la chambre criminelle l'a confirmé à de nombreuses reprises¹⁶⁵⁶ (1). Toutefois, la Cour de justice de l'Union européenne suivie de la Cour de cassation, imposent au juge pénal de veiller à la proportionnalité de la répression non seulement en cas de cumul de sanctions pécuniaires mais également en cas de cumul d'une sanction pécuniaire et d'une peine privative de liberté (2).

1. Cumul plafonné cantonné initialement aux sanctions pécuniaires

1190. En application de la réserve d'interprétation émise dans les décisions de 2016 et 2018 du Conseil constitutionnel, la chambre criminelle a précisé que cette réserve « *ne peut concerner que des sanctions de même nature dès lors que sa mise en œuvre suppose, pour le juge qui se prononce en dernier, de pouvoir procéder à la comparaison des maximums des sanctions pénales et fiscales encourues afin de déterminer le montant le plus élevé qui constitue le plafond* »¹⁶⁵⁷. Ainsi que l'a souligné Julie Gallois, l'interprétation de la chambre criminelle de la réserve d'interprétation du Conseil constitutionnel rappelle le mécanisme du concours réel d'infractions prévu à l'article 132-2 du Code pénal applicable en droit pénal¹⁶⁵⁸. En effet, aux termes des dispositions de l'article 132-3 du Code pénal, « *lorsque plusieurs peines de même nature sont encourues, il ne peut être prononcé qu'une seule peine de cette nature dans la limite du maximum légal le plus élevé* ».

1191. La notice explicative publiée par la Cour de cassation a relevé que « *seule l'amende est considérée comme étant de même nature que les majorations fiscales* »¹⁶⁵⁹. La chambre criminelle a logiquement affirmé, par la suite, que la réserve constitutionnelle « *ne concerne que les sanctions de même nature, à savoir celles pécuniaires* »¹⁶⁶⁰.

S., La proportionnalité de la répression pénale en cas de cumul avec les sanctions fiscales - article 320, in PELLETIER Marc (dir.), *Cumul des sanctions pénales et fiscales : et maintenant ?*, Droit fiscal n° 44, 3 novembre 2023, 318, § 2.

¹⁶⁵⁶ DETRAZ S., « La proportionnalité de la répression pénale en cas de cumul avec les sanctions fiscales », art. cité, § 1.

¹⁶⁵⁷ Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-82.430, § 22 ; Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.067, § 45.

¹⁶⁵⁸ GALLOIS J., « Fraude fiscale : non-cumul des sanctions pénales et fiscales en présence de faits de faible gravité », *D. actualité*, 2022.

¹⁶⁵⁹ Cour de cassation, Note explicative relative aux arrêts n° 1174, 1175, 1176, 1177, 1178 et 1179 du 11 septembre 2019 (chambre criminelle), p. 9.

¹⁶⁶⁰ Cass. crim., 21 oct. 2020, n° 19-81.929, § 63.

1192. En revanche, les peines de confiscation sont exclues du champ d'application de la règle du cumul plafonné. Pourtant, celles-ci, comme les peines d'amende, sont de nature pécuniaire et « *entament toutes deux le patrimoine de la personne poursuivie* »¹⁶⁶¹. Or, « *permettre la confiscation du produit du délit, à savoir l'économie d'impôt réalisée, pourrait in fine conduire le contribuable personne physique fraudeur à payer jusqu'à quatre fois le montant de l'impôt éludé. S'agissant d'un contribuable personne morale, ce dernier pourrait être amené à verser au Trésor public jusqu'à douze fois le montant de l'impôt éludé* »¹⁶⁶². Par conséquent, « *le principe de proportionnalité de la peine pourrait alors être de quelque secours* »¹⁶⁶³.

1193. N'étant pas *stricto sensu* une sanction fiscale, l'intérêt de retard prévu par l'article 1727 du CGI est également exclu du champ d'application de la règle du cumul plafonné¹⁶⁶⁴.

1194. Par la suite, la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne suivie de la Cour de cassation, ont récemment précisé le sort du cumul d'une sanction pécuniaire et d'une peine privative de liberté au regard de l'exigence de proportionnalité de la répression.

1. Cumul plafonné étendu au cumul d'une sanction pécuniaire et d'une peine privative de liberté

1195. S'interrogeant sur la conformité de la réserve constitutionnelle relative à la règle du cumul plafonné au droit de l'Union, la chambre criminelle a renvoyé, par un arrêt du 21 octobre 2020¹⁶⁶⁵, à la Cour de justice de l'Union européenne la question préjudicielle suivante : « *l'exigence de nécessité et de proportionnalité du cumul de telles sanctions est-elle remplie par les règles nationales qui ne pose la limite du plafond le plus élevé qu'à propos des sanctions pécuniaires ?* »¹⁶⁶⁶.

¹⁶⁶¹ DETRAZ S., DEZEUZE É., « Cumul des répressions pénale et fiscale : la Cour de cassation précise la portée des jurisprudences constitutionnelle et européenne en la matière », *JCP G*, 2019, n° 43, act. 1086, p. 1898.

¹⁶⁶² LALLOZ C., COIFFARD J.P., SEVILLA C., « L'encadrement du cumul des sanctions fiscale et pénale », *Cah. dr. entr.*, 2020, n° 1, dossier 5, p. 39.

¹⁶⁶³ DETRAZ S., DEZEUZE É., « Cumul des répressions pénale et fiscale : la Cour de cassation précise la portée des jurisprudences constitutionnelle et européenne en la matière », art. cité, p. 1899.

¹⁶⁶⁴ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 310, n° 868.

¹⁶⁶⁵ Cass. crim., 21 oct. 2020, n° 19-81.929 : JurisData n° 2020-016618 ; V. *Dr. fisc.* 2020, n° 44, act. 377.

¹⁶⁶⁶ DETRAZ S., « Contentieux pénal. – Délit général de fraude fiscale et autres délits communs à tous les impôts », *JCl Procédures fiscales*, fasc. 705, § 27 ; Cass. crim., 21 oct. 2020, n° 19-81.929 : JurisData n° 2020-016618 ; V. *Dr. fisc.* 2020, n° 44, act. 377.

1196. En réponse à cette question préjudicielle, la Cour de Luxembourg a jugé, par un arrêt du 5 mai 2022, que « *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 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, le cas échéant telles qu'interprétées par les juridictions nationales, que l'ensemble des sanctions infligées n'excède pas la gravité de l'infraction constatée* »¹⁶⁶⁷. Ainsi, la Cour de justice de l'Union européenne a précisément visé le cas du cumul d'une sanction pécuniaire et d'une peine d'emprisonnement et l'a confronté aux conditions de proportionnalité issues de l'arrêt *Menci*¹⁶⁶⁸, en considérant que l'ensemble de ces sanctions ne doit pas excéder la gravité de l'infraction constatée¹⁶⁶⁹.

1197. Par la suite, la chambre criminelle a tiré les conséquences de l'arrêt *BV* en jugeant qu'il appartient au juge pénal de s'assurer « *que la charge finale résultant de l'ensemble des sanctions prononcées, quelle que soit leur nature, ne soit pas excessive par rapport à la gravité de l'infraction qu'il a commise* »¹⁶⁷⁰. Ce dernier sera alors « *tenu de motiver sa décision au regard de ces éléments, sans préjudice des exigences résultant des dispositions des articles 132-1 et 132-20 du code pénal concernant la motivation du choix de la peine* »¹⁶⁷¹.

1198. Ainsi que l'a relevé Stéphane Detraz, « *l'obligation, qui est imposée par la Cour de cassation, de proportionner l'ensemble des sanctions, si elle est expresse et qu'elle se double d'une obligation de motivation, n'est pas claire et précise* »¹⁶⁷², dans la mesure où ces deux

¹⁶⁶⁷ CJUE, 5 mai 2022, aff. C-570/20, *BV c/ DDFIP de la Haute-Savoie*, § 56 ; GOULARD G., MISPELON P., « Motiver, Motiver, il faut motiver », *Dr. fisc.*, 2023, n° 24, comm. 218.

¹⁶⁶⁸ CJUE, 20 mars 2018, aff. C-524/15, *Luca Menci*, En effet, la Cour de Luxembourg a jugé dans cet arrêt qu'« *il appartient à la juridiction nationale de s'assurer, compte tenu de l'ensemble des circonstances au principal, que la charge résultant concrètement pour la personne concernée de l'application de la réglementation nationale en cause au principal et du cumul des poursuites et des sanctions que celle-ci autorise n'est pas excessive par rapport à la gravité de l'infraction commise* ».

¹⁶⁶⁹ DETRAZ S., « La proportionnalité de la répression pénale en cas de cumul avec les sanctions fiscales », in PELLETIER M. (dir.), *Le cumul des sanctions fiscales et pénales : et maintenant ?*, Actes du colloque organisé à La Sorbonne le 4 juil. 2023, *Dr. fisc.*, 2023, n° 44, 320, § 1.

¹⁶⁷⁰ Cass. crim., 22 mars 2023, n° 19-81.929 : JurisData n° 2023-003983 ; *Dr. fisc.* 2023, n° 24, comm. 218, note G. Goulard et P. Mispelon et Cass. crim., 22 mars 2023, n° 19-80.689 : JurisData n° 2023-003982 ; *Dr. fisc.* 2023, n° 35, chron. 264, spéc. n° 2.

¹⁶⁷¹ Cass. crim., 22 mars 2023, n° 19-81.929 ; V. notamment, GOULARD G., MISPELON P., « Motiver, Motiver, il faut motiver », *Dr. fisc.*, 2023, n° 24, comm. 218 ; Sur les difficultés de l'examen de proportionnalité en raison des diverses sanctions ayant différentes fonctions, V. DETRAZ S., « La proportionnalité de la répression pénale en cas de cumul avec les sanctions fiscales », art. cité, § 3.

¹⁶⁷² DETRAZ S., « La proportionnalité de la répression pénale en cas de cumul avec les sanctions fiscales », in PELLETIER M. (dir.), *Le cumul des sanctions fiscales et pénales : et maintenant ?*, Actes du colloque organisé à La Sorbonne le 4 juil. 2023, *Dr. fisc.*, 2023, n° 44, 320, § 2.

décisions du 22 mars 2023 « ne disent en rien de quelle manière le juge doit procéder pour veiller à la proportionnalité de la répression »¹⁶⁷³ et « ne disent pas non plus sur quelles peines et sanctions ce travail de mesure doit porter : uniquement sur l'emprisonnement, comme le suggère l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne, ou également sur les peines complémentaires, voire aussi sur les peines accessoires, ou encore sur la solidarité de l'article 1745 du CGI ? »¹⁶⁷⁴.

1199. En effet, la formule de la chambre criminelle « paraît plus englobante que celle de la Cour de justice puisqu'elle commande aux juges du fond, pour veiller à la proportionnalité de la répression, de prendre en considération « l'ensemble des sanctions prononcées », et non pas uniquement la « peine privative de liberté » et l'amende, comme le suggère au contraire l'arrêt B. V. Elle paraît aussi plus large quant aux personnes visées. En effet, la règle énoncée par la Cour de Luxembourg ne bénéficie qu'aux personnes physiques dès lors que les personnes morales ne peuvent être condamnées à une peine d'emprisonnement. À l'inverse, la solution finalement retenue par la Cour de cassation concerne tant les personnes morales que les personnes physiques puisqu'elle prescrit de tenir compte de toutes les sanctions prononcées »¹⁶⁷⁵.

1200. En outre, par un arrêt récent en date du 14 juin 2023, la chambre criminelle a précisé que « si l'article 51, § 1, de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne prévoit que ses dispositions s'adressent aux États membres uniquement lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'Union et si (...) les dispositions fiscales (...) s'agissant du délit de fraude à l'impôt sur le revenu, ne présentent aucun lien avec le droit de l'Union, cette circonstance est sans emport, dès lors que la prévenue est par ailleurs poursuivie pour fraude à la TVA »¹⁶⁷⁶. En revanche, cette exigence de proportionnalité ne s'applique pas « lorsque le prévenu est poursuivi uniquement pour des faits de fraude fiscale concernant des impôts qui ne sont pas soumis au droit de l'Union »¹⁶⁷⁷, tels l'impôt sur le revenu et l'impôt de solidarité sur la fortune.

¹⁶⁷³ DETRAZ S., « La proportionnalité de la répression pénale en cas de cumul avec les sanctions fiscales », in PELLETIER M. (dir.), *Le cumul des sanctions fiscales et pénales : et maintenant ?*, Actes du colloque organisé à La Sorbonne le 4 juil. 2023, *Dr. fisc.*, 2023, n° 44, 320, § 2.

¹⁶⁷⁴ *Ibid.*

¹⁶⁷⁵ *Ibid.*, § 1.

¹⁶⁷⁶ Cass. crim., 14 juin 2023, n° 22-81.020.

¹⁶⁷⁷ Cass. crim., 13 déc. 2023, n° 22-81.985.

1201. Enfin, pour que la règle du cumul plafonné s'applique, il faut que celle-ci ne concerne que les mêmes faits et la même personne.

B. Une identité de faits et de personnes

1202. Tout d'abord, la règle du cumul plafonné ne vaut qu'à propos des sanctions visant les « *mêmes faits* »¹⁶⁷⁸.

1203. Or, ainsi qu'il a déjà été relevé, le Conseil constitutionnel a admis, pour les « *mêmes faits* », par deux décisions n^{os} 2016-545 et 2016-546 QPC du 24 juin 2016¹⁶⁷⁹ suivies de la décision n^o 2018-745 du 23 novembre 2018¹⁶⁸⁰, uniquement le cumul des sanctions pénales prévues à l'article 1741 du CGI avec les pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration prévues à l'article 1729 du CGI, ou encore pour défaut ou retard de déclaration prévues à l'article 1728, 1, a et b du CGI.

1204. Tirant les conséquences de la réserve d'interprétation du Conseil constitutionnel¹⁶⁸¹, le Conseil d'État a récemment rappelé que l'exigence de proportionnalité ne s'applique qu'en cas de sanctions de même nature prononcées pour un même fait¹⁶⁸².

1205. De surcroît, la règle du cumul plafonné ne s'applique qu'à l'égard de la « *même personne* »¹⁶⁸³. Ainsi, selon la chambre criminelle, « *le principe de proportionnalité ne s'applique pas au prononcé de sanctions pénales à l'encontre du prévenu, dirigeant de société, lorsque celle-ci est la seule à s'être vue imposer des pénalités fiscales* »¹⁶⁸⁴.

¹⁶⁷⁸ Cons. const., 24 oct. 2014, n^o 2014-423 QPC.

¹⁶⁷⁹ Cons. const., 24 juin 2016, n^{os} 2016-545 QPC, et 2016-546 QPC, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.*

¹⁶⁸⁰ Cons. const., 23 nov. 2018, n^o 2018-745 QPC, *M. Thomas T. et a.*

¹⁶⁸¹ Cons. const., 30 déc. 1997, n^o 97-395 DC, Loi de finances pour 1998.

¹⁶⁸² CE, 28 avril 2023, n^o 467205, en effet, « *il résulte des motifs de l'arrêt de la cour d'appel de Paris en date du 27 mars 2020 que l'amende infligée à M. B, d'un montant de 30 000 euros, sanctionne, de façon globale, d'une part, des faits de soustraction frauduleuse à l'établissement ou paiement de l'impôt, mentionnés à l'article 1741 du code général des impôts, et d'autre part, des faits de blanchiment, mentionnés à l'article 324-1 du code pénal, sans distinguer le montant spécifique rattaché à chacune de ces deux infractions. Ainsi, les majorations pour manœuvres frauduleuses mises à la charge de M. B et l'amende qui lui a été ainsi infligée E la cour d'appel de Paris ne peuvent être regardées comme constituant des sanctions de même nature prononcées pour un même fait, de sorte qu'il n'est pas possible de procéder à la comparaison des maximums des sanctions pénales et fiscales encourues afin de déterminer le montant le plus élevé qui constituerait le plafond de la majoration fiscale* », CAA Paris, 1^{er} juil. 2022, n^o 20PA00260.

¹⁶⁸³ Cons. const., 24 juin 2016, n^{os} 2016-545 QPC, et 2016-546 QPC, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.* ; Cons. const., 23 nov. 2018, n^o 2018-745 QPC, *M. Thomas T. et a.*

¹⁶⁸⁴ Cass. crim., 23 oct. 2019, n^o 18-85.088.

1206. En outre, le principe de proportionnalité du cumul des sanctions fiscale et pénale ne s'applique pas non plus, au dirigeant social condamné pénalement et en plus, rendu solidaire du paiement de l'impôt et des pénalités fiscales, lorsque seule la société est la redevable légale de l'impôt, dans la mesure où la « *solidarité fiscale prévue à l'article 1745 du code général des impôts, qui constitue une garantie pour le recouvrement de la créance du Trésor public, ne constitue pas une peine au sens de l'article 8 de la Déclaration de 1789* »¹⁶⁸⁵.

1207. Or, ainsi que l'ont relevé à juste titre certains auteurs, lorsque la société est insolvable, le dirigeant « *se trouve privé, en pratique, de la possibilité de mettre en œuvre son action récursoire contre la société* »¹⁶⁸⁶ et est contraint de supporter « *pleinement le paiement de l'impôt et des pénalités en raison de sa solidarité fiscale, en plus de l'amende pour fraude au titre de sa responsabilité pénale, sans pouvoir faire valoir la troisième réserve d'interprétation du Conseil constitutionnel dans la mesure où la solidarité fiscale n'est pas une peine* »¹⁶⁸⁷.

1208. Dès lors qu'il y a une identité de sanctions, de faits et de personnes, le contrôle de proportionnalité peut donc s'appliquer et il appartiendra au juge de l'impôt ou au juge pénal de veiller au respect de l'exigence de proportionnalité.

II. Vers un contrôle de proportionnalité assuré majoritairement par le juge administratif de l'impôt

1209. Depuis un récent arrêt en date du 5 février 2024, le Conseil d'État a permis au juge administratif de l'impôt se prononçant le plus souvent en dernier, de moduler les sanctions fiscales (A). Le juge pénal sera donc rarement amené à réduire la sanction pénale (B).

A. La récente modulation des sanctions fiscales par le Conseil d'État

1210. Dans l'hypothèse la plus fréquente où le juge de l'impôt se prononce en dernier, il devra veiller au respect de l'exigence de proportionnalité en prenant en compte la peine

¹⁶⁸⁵ Cass. crim., 23 oct. 2019, n° 18-85.088.

¹⁶⁸⁶ LALLOZ C., COIFFARD J.P, SEVILLA C., « L'encadrement du cumul des sanctions fiscale et pénale », *Cah. dr. entr.*, 2020, n° 1, dossier 5, p. 39.

¹⁶⁸⁷ *Ibid.*, p. 39-40.

appliquée par le juge pénal.

1211. Pendant plusieurs années, le Conseil d'État a toutefois refusé de moduler les sanctions fiscales, ce qui revenait à faire peser entièrement sur le juge pénal le respect de l'exigence de proportionnalité¹⁶⁸⁸ et à affaiblir, par conséquent la sanction pénale.

1212. En effet, par un avis *Houdmond* en date du 5 avril 1996, le Conseil d'État a considéré que « le juge de l'impôt, après avoir exercé son plein contrôle sur la qualification retenue par l'administration, doit appliquer le taux de majoration prévu en ce cas par la loi sans pouvoir le moduler pour tenir compte de la gravité de la faute commise par le contribuable »¹⁶⁸⁹.

1213. L'avis *Houdmond* a ensuite été précisé par le Conseil d'État en rendant l'avis *Fattell* en date du 8 juillet 1998, selon lequel « le juge de l'impôt, après avoir exercé son plein contrôle sur les faits invoqués et la qualification retenue par l'administration, décide, dans chaque cas, selon les résultats de ce contrôle, soit de maintenir ou d'appliquer la majoration effectivement encourue au taux prévu par la loi, sans pouvoir moduler celui-ci pour tenir compte de la gravité de la faute commise par le contribuable, soit, s'il estime que l'administration n'établit, ni que celui-ci se serait rendu coupable de manoeuvres frauduleuses, ni qu'il aurait agi de mauvaise foi, de ne laisser à sa charge que des intérêts de retard. Les stipulations du 1 de l'article 6 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ne l'obligent pas à procéder différemment »¹⁶⁹⁰.

1214. Ainsi, à la lumière des deux avis précités *Houdmond* et *Fattell*, le juge administratif examinait les faits et leur qualification juridique, mais refusait de moduler le quantum des pénalités fiscales¹⁶⁹¹. Ce dernier ne pouvait que maintenir la pénalité au taux prévu par la loi ou décharger la pénalité. La Commission européenne des droits de l'homme a d'ailleurs eu l'occasion de juger que l'impossibilité de moduler les sanctions fiscales du Conseil d'État était

¹⁶⁸⁸ ROUSSEAU A., PELLEGRIN G., « Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.*, 2024, n° 16, 225, § 1.

¹⁶⁸⁹ CE, avis, 5 avr. 1996, n° 176611, *Houdmond* : *Dr. fisc.* 1996, n° 25, comm. 765, concl. J. Arrighi de Casanova ; RJF 5/1996, n° 607 ; AYRAULT L., « Sanction fiscale.- Définition et régime juridique », *JCI Procédures fiscales*, fasc. 385, § 98.

¹⁶⁹⁰ CE, avis, 8 juill. 1998, n° 195664, *Fattell* : *Dr. fisc.* 1998, n° 40, comm. 842 ; RJF 8-9/1998, n° 970, concl. J. Arrighi de Casanova ; RGDP 1998, p. 673 s., chron. J. Lamarque ; AYRAULT L., « Sanction fiscale.- Définition et régime juridique », *JCI Procédures fiscales*, fasc. 385, § 97.

¹⁶⁹¹ Pour plus de précisions, v. AYRAULT L., « Sanction fiscale.- Définition et régime juridique », *JCI Procédures fiscales*, fasc. 385, § 99.

compatible avec l'article 6 § 1 de la Convention européenne¹⁶⁹².

1215. Toutefois, par un arrêt récent en date du 5 février 2024, le Conseil d'État a jugé de manière inédite « *qu'il appartient au juge de l'impôt, saisi d'une contestation relative à des sanctions fiscales infligées, en application du 1 de l'article 1728 du code général des impôts, à un contribuable ayant par ailleurs fait l'objet, sur le fondement de l'article 1741 du même code, à raison des mêmes faits, d'une condamnation pénale devenue définitive de s'assurer, le cas échéant d'office, que le montant cumulé des sanctions de même nature prononcées à l'encontre de ce contribuable à raison de ces deux procédures n'excède pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues et, si tel est le cas, de prononcer en conséquence la réduction, dans la mesure nécessaire, ou la décharge des pénalités fiscales demeurant en litige devant lui* »¹⁶⁹³. Le juge peut donc désormais réduire ou décharger les pénalités fiscales infligées au contribuable définitivement condamné pénalement à raison des mêmes faits, lorsque le montant cumulé des sanctions excède le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues.

1216. Néanmoins, le Conseil d'État a, dans l'arrêt précité en date du 5 février 2024, écarté l'application de la réserve d'interprétation aux motifs que « *le requérant a été condamné pour un concours d'infractions de fraude fiscale, notamment pour s'être soustrait frauduleusement à l'établissement et au paiement de la TVA dans le cadre de son entreprise individuelle, et non à raison des seuls faits pour lesquels les cotisations supplémentaires d'IR mises à la charge de son foyer fiscal ont été assorties de la majoration de 40 % prévue au b du 1 de l'article 1728 du CGI* »¹⁶⁹⁴.

1217. En définitive, le Conseil d'État peut, à l'instar du juge pénal, veiller en pratique au respect de l'exigence de proportionnalité posée par le Conseil constitutionnel en modulant les sanctions fiscales. Le juge administratif de l'impôt se prononçant le plus souvent en dernier, il sera davantage amené à veiller au respect de l'exigence de proportionnalité par rapport au juge pénal.

¹⁶⁹² Comm. EDH, 29 juin 1998, n° 36.118/97, *Taddei c/ France* : RJF 3/1999, n° 366.

¹⁶⁹³ CE, 5 févr. 2024, n° 472284 ; HARDY C.H., « *Non bis in idem*, une avancée limitée », *RFP*, 2024, n° 3, comm. 5, p. 22.

¹⁶⁹⁴ *Ibid.*

B. La rare modulation des sanctions pénales par la Cour de cassation

1218. Selon la Haute juridiction judiciaire, *« il résulte de la jurisprudence de la CEDH qu'un système de majorations d'impôt ne se heurte pas à l'article 6 de la convention pour autant que le contribuable puisse saisir de toute décision ainsi prise à son encontre un tribunal offrant les garanties de ce texte [or l'article 1840 N septies] n'a pas institué à l'encontre de la décision de l'administration un recours de pleine juridiction permettant au tribunal de se prononcer sur le principe et le montant de l'amende »*¹⁶⁹⁵. Depuis 1997, le juge judiciaire de l'impôt peut alors moduler les sanctions fiscales en se prononçant *« sur le principe et le montant de l'amende »*¹⁶⁹⁶.

1219. Lorsque le juge statue en matière pénale, il est traditionnellement tenu de moduler la sanction¹⁶⁹⁷. Ainsi, il a récemment été jugé que *« lorsque le prévenu justifie avoir fait l'objet, à titre personnel, d'une sanction fiscale définitivement prononcée pour les mêmes faits, le juge pénal n'est tenu de veiller au respect de l'exigence de proportionnalité que s'il prononce une peine de même nature »*¹⁶⁹⁸. Il en résulte qu'il appartient au juge pénal qui se prononce en dernier de ne veiller au respect de cette exigence de proportionnalité que si la majoration est définitivement prononcée pour les mêmes faits.

1220. En outre, la notice explicative fournie par la Cour de cassation a précisé qu'*« il incombe au juge pénal, même d'office lorsque la proportionnalité n'est pas invoquée devant lui, de ne pas choisir un montant d'amende qui, cumulée avec les pénalités fiscales, dépasserait le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues, pénale ou fiscale »*¹⁶⁹⁹.

1221. Néanmoins, en pratique le juge pénal se prononce souvent le premier et sera par conséquent, rarement amené à moduler la sanction pénale.

1222. Pour conclure, qu'il s'agisse du juge administratif de l'impôt ou du juge pénal en

¹⁶⁹⁵ Cass. com., 29 avr. 1997, n° 1068 PB, Ferreira : Dr. fisc. 1997, n° 20-21, comm. 594 ; JCP E 1997, II, 990, note Y. Brard ; LPA 1er déc. 1997, p. 6 s., note G. Tixier et A. Hamonic-Gaux ; JCP G 1997, II, 22.935, note F. Sudre ; RJF 6/1997, n° 41.

¹⁶⁹⁶ Cass. com., 29 avr. 1997, n° 1068 PB, Ferreira : Dr. fisc. 1997, n° 20-21, comm. 594 ; JCP E 1997, II, 990, note Y. Brard ; LPA 1er déc. 1997, p. 6 s., note G. Tixier et A. Hamonic-Gaux ; JCP G 1997, II, 22.935, note F. Sudre ; RJF 6/1997, n° 41.

¹⁶⁹⁷ ROUSSEAU A., PELLEGRIN G., « Droit pénal fiscal », Dr. fisc., 2024, n° 16, 225, § 1.

¹⁶⁹⁸ Cass., crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.067 et n° 18-82.430.

¹⁶⁹⁹ Cour de cassation, Note explicative relative aux arrêts n°1174, 1175, 1176, 1177, 1178 et 1179 du 11 septembre 2019 (chambre criminelle), p. 9.

charge du contrôle de proportionnalité, Charles-Henry Hardy a fait remarquer qu'« *il apparaît désormais difficile de concevoir une application pratique du principe du cumul plafonné des punitions contraignant réellement les quanta des punitions infligées* »¹⁷⁰⁰. En effet, depuis la loi du 23 octobre 2018, le montant de l'amende peut être porté au double du produit tiré de l'infraction tant en cas de fraude fiscale simple qu'aggravée¹⁷⁰¹. Le juge administratif de l'impôt ou le juge pénal sera alors rarement amené en pratique, à réduire la sanction fiscale ou pénale au regard des *quanta* des sanctions encourues.

1223. Ainsi, si la sanction pénale est en réalité peu contrainte par le principe de proportionnalité en raison notamment du durcissement récent des sanctions pénales encourues, il n'en reste pas moins que la répression pénale apparaît inefficace au regard d'importantes faiblesses relevées ci-après.

Section II : Les faiblesses de la répression pénale

1224. Si le procès pénal présente une efficacité limitée en raison d'une baisse du nombre de condamnations pour fraude fiscale, de peines prononcées inopérantes et de délais de traitement des affaires trop longs, celui-ci est en revanche indispensable (paragraphe I). En effet, le législateur a récemment développé une « *justice pénale négociée* »¹⁷⁰², permettant au parquet de disposer d'un « *pouvoir de transaction dans le traitement de la fraude fiscale* »¹⁷⁰³ en proposant à l'intéressé une CRPC ou une CJIP. L'intérêt pour ce dernier de conclure une CRPC ou une CJIP est d'éviter l'opprobre du procès pénal, raison pour laquelle ces outils de justice pénale négociée sont en plein essor. Toutefois, la justice pénale négociée est-elle plus efficace que celle rendue de manière classique lors d'un procès pénal (paragraphe II) ?

¹⁷⁰⁰ HARDY C.H., « *Non bis in idem*, une avancée limitée », *RFP*, 2024, n° 3, comm. 5, p. 23.

¹⁷⁰¹ Article 23 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, JORF n° 0246 du 24 oct. 2018.

¹⁷⁰² ROUSSEAU A., PELLEGRIN G., « Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.*, 2023, n° 14, 151, § 4.

¹⁷⁰³ HARDY H.C., « À la recherche de la cohérence de la répression en matière fiscale », *REIDF*, 2020, n° 2, p. 180.

Paragraphe I : L'efficacité limitée du procès pénal

1225. Malgré le renforcement de ces dernières années des moyens de lutte contre la fraude fiscale, le nombre de condamnations pour fraude fiscale a baissé, les peines prononcées s'avèrent inopérantes (I) et les délais de traitement des affaires sont trop longs (II).

I. Des condamnations en baisse et des peines prononcées inopérantes

1226. Depuis 2008, l'évolution du nombre de condamnations pour fraude fiscale est décevante (A). En effet, le nombre de condamnations pour fraude fiscale a diminué entre 2008 et 2022, malgré le renforcement des moyens de lutte contre la fraude fiscale qui a eu lieu sur la même période. En outre, malgré le durcissement des sanctions prononcées par les tribunaux judiciaires, celles-ci sont inopérantes (B).

A. L'évolution décevante du nombre de condamnations pour fraude fiscale

1227. Il résulte de l'analyse ci-après, que les condamnations pour fraude fiscale prononcées par les tribunaux judiciaires sont en baisse entre 2008 et 2022, malgré le renforcement des moyens de lutte contre la fraude fiscale (1). En outre, seules des condamnations pour fraude fiscale simple sont prononcées, ce qui conduit à épargner les plus gros fraudeurs (2). Entre 2018 et 2021, le nombre de condamnations a toutefois augmenté d'environ 11 %, principalement grâce au travail des services fiscaux (3).

1. La diminution des condamnations pour fraude fiscale entre 2008 et 2022

1228. La Cour des comptes a relevé, dans son rapport de 2019, que « *sur la période 2008-2017, le nombre de condamnations pour fraude fiscale, lorsque celle-ci constitue l'infraction principale, a reculé de plus du tiers, passant de 934 à 586, illustration pour partie de la diminution du nombre de saisines de la CIF* »¹⁷⁰⁴.

¹⁷⁰⁴ Cour des comptes, Rapport, *La fraude aux prélèvements obligatoires*, 2019, p. 123 ; Nous retrouvons 586 condamnations prononcées à l'encontre des personnes physiques visant une infraction principale de fraude fiscale en 2017 dans le DPT 2021, Gouvernement, *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2021*, 2020, p. 111.

1229. Le nombre de condamnations prononcées en matière de fraude fiscale figure également dans les documents de politique transversale annexés aux projets de loi de finances¹⁷⁰⁵ qui précisent que « *les données de la réponse pénale concernent les affaires enregistrées soit sous une nature d'affaire « Fraude fiscale » lorsqu'il n'y a pas de nature d'infraction (NATINF) enregistrée, soit sous une NATINF du champ suivant, retenu pour les condamnations :*

- *Infractions du CGI sur les dispositions communes (articles 1741 et 1743) ;*
- *Infractions spécifiques aux impôts directs (articles 1772 et 1773) ;*
- *Infractions relatives au blanchiment et au recel de fraude fiscale aggravée »*¹⁷⁰⁶.

1230. Or, le document de politique transversale annexé au projet de loi de finances pour 2024 a communiqué le tableau ci-après¹⁷⁰⁷ relatif au nombre de condamnations prononcées en matière de fraude fiscale par les juridictions correctionnelles de première instance entre 2015 et 2022 et a indiqué qu'en 2022, 614 condamnations pour fraude fiscale, lorsque celle-ci constitue l'infraction principale, ont été prononcées.

¹⁷⁰⁵ Ces documents de politique transversale sont prévus par l'article 128 de la loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005 modifié par la loi n°2019-1479 du 28 décembre 2019.

¹⁷⁰⁶ Gouvernement, *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2024*, 2023, p. 143 ; « *Les NATINF relatives au blanchiment de fraude fiscale non aggravée ont été créées en octobre 2019. Même si elles peuvent désormais être enregistrées dans les applications pénales y compris pour des faits antérieurs à cette date, leur date de création est trop récente pour permettre une étude de ces NATINF. Avant la création de ces NATINF spécifiques, ce sont les NATINF génériques de blanchiment (c'est-à-dire sans précision de l'infraction à l'origine du blanchiment) qui été enregistrées. Ces NATINF génériques étaient également utilisées pour les affaires de blanchiment de fraude fiscale aggravée avant mai 2015, date de création des NATINF spécifiques. C'est pourquoi dans les tableaux ci-dessous, le blanchiment de fraude fiscale n'apparaît qu'à cette date. L'augmentation les années suivantes pour ces affaires ne doit pas nécessairement être interprétée comme une hausse du contentieux, elle peut résulter d'une qualification plus précise désormais possible* », Gouvernement, *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2023*, 2022, p. 151.

¹⁷⁰⁷ Gouvernement, *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2024*, 2023, p. 151.

Tableau 2 : Condamnations prononcées par les juridictions correctionnelles de première instance

Année	Infractions de fraude fiscale visées par les condamnations	Condamnations visant au moins une infraction de fraude fiscale	Condamnations visant une infraction principale de fraude fiscale
2015	1 443	677	621
2016	1 583	711	651
2017	1 459	726	647
2018	1 315	674	615
2019	1 262	633	535
2020	784	430	358
2021	1 393	737	629
2022	1 423	747	614

Source : SG-SDSE SID/CASSIOPEE-Traitement DACG/PEPP

1231. Le nombre de condamnations pour fraude fiscale, lorsque celle-ci constitue l'infraction principale a donc diminué de plus du tiers (34 %) en passant respectivement de 934 à 614 entre 2008 et 2022. Il convient de préciser la nature de la fraude fiscale donnant lieu à une condamnation afin de confirmer quel type de fraude est davantage détectée et poursuivie.

2. Les condamnations pour fraude fiscale simple dans la majorité des cas entre 2013 et 2020

1232. À la lecture des documents de politique transversale annexés aux projets de loi de finances pour 2021 et 2022¹⁷⁰⁸, s'agissant des condamnations visant une infraction principale de fraude fiscale prononcées entre 2013 et 2020, la fraude fiscale est simple dans au moins 90 % des cas et est aggravée ou constituée d'un blanchiment de fraude fiscale dans maximum 10 % des cas. En outre, aucune condamnation visant une infraction principale de fraude fiscale commise en bande organisée n'est enregistrée sur la même période.

1233. Il en résulte que ni l'administration fiscale ni l'autorité judiciaire ne détectent la fraude fiscale aggravée ou commise en bande organisée malgré le renforcement de la répression pénale de la fraude fiscale opéré ces dernières années, confirmant ainsi les précédents développements¹⁷⁰⁹.

¹⁷⁰⁸ Les DTP 2023 et 2024 ne précisent pas la ventilation des infractions de fraude fiscale donnant lieu à une condamnation, selon leur nature ; Gouvernement, *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2022*, 2021, p. 143, Gouvernement, *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2021*, 2020, p. 111.

¹⁷⁰⁹ V. *supra*, p. 143 et s., p. 202 et s.

1234. Néanmoins, il est possible de relever une augmentation du nombre de condamnations entre 2018 et 2021.

3. L'augmentation des condamnations entre 2018 et 2021 grâce aux services fiscaux

1235. Le rapporteur de la mission d'information sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales de 2022 a indiqué une augmentation de 11 % du nombre de condamnations pour fraude fiscale entre 2018 et 2021¹⁷¹⁰. En recoupant ces informations avec le document de politique transversale annexé au projet de loi de finances pour 2023¹⁷¹¹, les condamnations visées par cette augmentation concernent celles prononcées par les tribunaux judiciaires en matière de fraude fiscale visant au moins une infraction de fraude fiscale.

1236. Selon le rapporteur de la mission d'information de 2022, *« au regard des délais de jugement, cette augmentation n'a pas pour seule cause la réforme du « verrou de Bercy »¹⁷¹², mais témoigne également de l'activité des services du contrôle fiscal et de l'autorité judiciaire dans ce domaine »¹⁷¹³*. Toutefois, dans le même rapport précité, il est indiqué que *« très peu de dossiers transmis depuis 2019 ont fait l'objet d'une condamnation au terme d'une procédure judiciaire ordinaire, la quasi-totalité étant encore en cours de traitement »¹⁷¹⁴*. Par conséquent, l'augmentation des condamnations prononcées par les tribunaux judiciaires en matière de fraude fiscale visant au moins une infraction de fraude fiscale s'explique donc principalement par l'accroissement de l'activité des services du contrôle fiscal.

1237. Plus récemment, le document de politique transversale annexé au projet de loi de finances pour 2024 a indiqué que les condamnations prononcées par les tribunaux judiciaires

¹⁷¹⁰ Le nombre de condamnations pour fraude fiscale s'élève à 678 en 2018, 641 en 2019, 434 en 2020 et 752 en 2021, HUSSON J.F., Rapport d'information Sénat n° 72, *sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*, 2022, p. 32 ;

¹⁷¹¹ V. Gouvernement, *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2023*, 2022, p. 143.

¹⁷¹² *« Comme ce sera rappelé en seconde partie, la majorité des dossiers ayant fait l'objet d'une dénonciation obligatoire de l'administration fiscale au parquet à la suite de la réforme du « verrou de Bercy » n'a pas encore été traitée par l'autorité judiciaire »*, HUSSON J.F., Rapport d'information Sénat n° 72, *sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*, 2022, p. 32.

¹⁷¹³ HUSSON J.F., Rapport d'information Sénat n° 72, *sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*, 2022, p. 32.

¹⁷¹⁴ *Ibid.*, p. 71.

en matière de fraude fiscale visant au moins une infraction de fraude fiscale ont augmenté de 10,8 % en passant respectivement de 674 à 747 entre 2018 et 2022¹⁷¹⁵.

1238. Si l'évolution du nombre de condamnations prononcées pour fraude fiscale est décevante entre 2008 et 2022, les peines prononcées par les tribunaux judiciaires apparaissent également inopérantes.

B. Des sanctions pénales prononcées inopérantes

1239. En dépit du durcissement des peines principales et complémentaires prononcées par les tribunaux judiciaires, « *les peines privatives de la liberté pour infraction fiscale apparaissent inopportunes pour le système carcéral déjà débordé* »¹⁷¹⁶ (1), les peines d'amende prononcées devant les juridictions sont toujours trop faibles (2) et les peines complémentaires sont insuffisantes (3).

1. Des peines d'emprisonnement plus sévères mais inopportunes

1240. Ainsi que l'a souligné la Cour des comptes, « *si le nombre de jugements a baissé, les sanctions prononcées se sont durcies* »¹⁷¹⁷.

1241. En effet, sur la période 2008-2022, le taux de prononcé de l'emprisonnement ferme s'élevait à 15 % en 2008 pour atteindre 20,3 % en 2021 et chuter à 16,8 % en 2022. Le prononcé des peines d'emprisonnement fermes a donc progressé de plus du tiers (35 %) entre 2008 et 2021, et seulement de 12 % entre 2008 et 2022. S'agissant du quantum de l'emprisonnement ferme, celui-ci est passé de 10,9 mois en 2008 à 12,1 mois en 2022.

1242. Plus récemment, à la lecture du document de politique transversale annexé au projet de loi de finances pour 2024, « *entre 2015 et 2022, le taux de peines d'emprisonnement prononcées oscille entre 81 % et 88 %. Au cours de cette même période, chaque année, entre 16,8 % et 23,9 % des condamnations comportaient une peine d'emprisonnement ferme, en tout*

¹⁷¹⁵ Il s'agit des chiffres actualisés par le DPT 2024, Gouvernement, *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2024*, 2023, p. 151.

¹⁷¹⁶ HARDY C.H., *La répression en matière fiscale en France 1789-2019*, Paris, IRJS éditions, coll. Bibliothèque de l'IRJS - André Tunc, 2023, p. 669-670, n° 968.

¹⁷¹⁷ Cour des comptes, Rapport, *La fraude aux prélèvements obligatoires*, 2019, p. 123.

ou partie, d'un quantum moyen compris entre 10,9 et 12,5 mois. En 2022, le taux de peines d'emprisonnement est en hausse mais celui d'emprisonnement ferme est en baisse (respectivement de 87,6 % et 16,8 %) par rapport à 2021 »¹⁷¹⁸.

1243. Ainsi, la peine d'emprisonnement est fréquemment prononcée par le juge, mais fait l'objet d'un sursis dans la majorité des cas. Or, Charles-Henry Hardy a relevé à juste titre que *« la peine de prison avec sursis n'est pas (...) épargnée par la critique en raison de l'absence de contenu de la punition, le condamné n'ayant pas d'autre « obligation » que celle de ne pas être de nouveau condamné à une peine d'emprisonnement dans un certain délai »*¹⁷¹⁹.

1244. Seulement une peine d'emprisonnement sur cinq environ est ferme. Toutefois, lorsque la durée de la privation de liberté n'excède pas un an, ce qui est souvent le cas, la peine d'emprisonnement ferme doit en principe être aménagée¹⁷²⁰ par le juge. Le juge pourra donc décider *ab initio* que l'emprisonnement ferme prononcé sera exécuté sous le régime de la détention à domicile sous surveillance électronique, de la semi-liberté ou du placement à l'extérieur. Il est donc rare en pratique que le condamné exécute sa peine entre les murs de la prison et comme l'a souligné Charles-Henry Hardy *« dans un contexte où la France est condamnée par la Cour européenne des droits de l'homme en raison du surpeuplement de ses prisons, les peines privatives de la liberté pour infraction fiscale apparaissent inopportunes pour le système carcéral déjà débordé »*¹⁷²¹.

1245. Outre, les peines d'emprisonnement inopportunes, les peines d'amende prononcées sont trop faibles.

¹⁷¹⁸ Gouvernement, *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2024*, 2023, p. 151.

¹⁷¹⁹ HARDY C.H., *La répression en matière fiscale en France 1789-2019*, Paris, IRJS éditions, coll. Bibliothèque de l'IRJS - André Tunc, 2023, p. 670, n° 969.

¹⁷²⁰ DREYER E., *Droit pénal général*, Paris, LexisNexis, coll. Manuels, 6^e éd., 2021, p. 1280, n° 1663 ; CP, art. 132-24 et s.

¹⁷²¹ HARDY C.H., *La répression en matière fiscale en France 1789-2019*, Paris, IRJS éditions, coll. Bibliothèque de l'IRJS - André Tunc, 2023, p. 669-670, n° 968.

2. Des peines d’amende plus sévères mais encore trop faibles

1246. Si les peines d’amende prononcées par les tribunaux judiciaires à l’encontre des personnes physiques (a) ainsi que morales (b) sont plus sévères, celles-ci sont encore trop faibles.

a. Prononcées à l’encontre des personnes physiques

1247. Les amendes fermes prononcées par les tribunaux judiciaires à l’encontre des personnes physiques ont durci puisque le montant moyen de l’ensemble des amendes fermes prononcées en matière de fraude fiscale, lorsque celle-ci constitue l’infraction principale, a plus que triplé en passant de 9 365 € en 2008¹⁷²² à 32 686 € en 2022¹⁷²³.

1248. Le document de politique transversale annexé au projet de loi de finances pour 2024 a précisé qu’« *entre 30 % et 45,3 % des condamnations prononcées entre 2015 et 2022 étaient assorties d’une peine d’amende ferme, dont le montant moyen varie entre 17 200 et 32 700 euros au cours de la période* »¹⁷²⁴. La majorité des condamnations prononcées à l’égard des personnes physiques ne fait donc pas l’objet de peine d’amende ferme, et lorsque celle-ci s’applique, le montant moyen de l’ensemble des amendes fermes prononcées par le juge reste très faible. Les peines d’amende prononcées à l’encontre des personnes morales sont également faibles.

b. Prononcées à l’encontre des personnes morales

1249. Le document de politique transversale annexé au projet de loi de finances pour 2021 a indiqué que très peu de peines d’amende sont prononcées contre des personnes morales entre 2014 et 2018 en matière de fraude fiscale, lorsque celle-ci constitue l’infraction principale¹⁷²⁵.

¹⁷²² Cour des comptes, Rapport, *La fraude aux prélèvements obligatoires*, 2019, p. 123 ; La Cour des comptes a précisé que le montant moyen de l’ensemble des amendes fermes s’élevait à 15 043 € en 2017 qui est le même que celui indiqué par le DPT 2021, Cour des comptes, Rapport, *La fraude aux prélèvements obligatoires*, 2019, p. 123 ; Gouvernement, *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2021*, 2020, p. 112.

¹⁷²³ Gouvernement, *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2024*, 2023, p. 151.

¹⁷²⁴ Gouvernement, *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2024*, 2023, p. 151.

¹⁷²⁵ Gouvernement, *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2021*, 2020, p. 112.

Celles-ci visent dans la quasi-totalité des cas une fraude fiscale simple. Ces amendes sont fermes dans la majorité des cas et le taux moyen de l'amende ferme oscille entre 11 400 € et 31 250 € entre 2014 et 2018 (voir le tableau ci-après¹⁷²⁶).

Tableau : Peines prononcées en matière de fraude fiscale

Année	2014	2015	2016	2017	2018
Condamnations (infraction principale)	16	17	12	7	4
Amende	16	17	12	8	4
Dont amende ferme	16	13	10	6	3
Dont amende sursis total	0	4	2	2	1
Montant moyen amende ferme	22188 €	24308 €	11400 €	31250 €	11667 €

Source : SG-SDSE tables statistiques du Casier judiciaire national des personnes morales, traitement DACG-PEPP

1250. Il en résulte que le montant des peines d'amende prononcées à l'encontre des personnes morales est faible.

1251. Outre les peines d'amende faibles prononcées par le juge pénal, ce dernier ne prononce pas suffisamment les peines complémentaires qu'encourent les personnes condamnées de fraude fiscale.

3. Des peines complémentaires insuffisantes

1252. Le document de politique transversale annexé au projet de loi de finances pour 2024 a communiqué le tableau ci-après¹⁷²⁷ portant sur les peines complémentaires prononcées en matière de fraude fiscale, lorsque celle-ci constitue l'infraction principale entre 2015 et 2022.

Tableau 5 : Mesures prononcées en matière de fraude fiscale, lorsque celles-ci constituent l'infraction principale

	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Peines d'interdiction d'exercer une profession et d'interdiction de gérer	171	223	246	235	173	120	229	248
Privation de droits civiques, civils et de famille		5	3	9	12	2	16	28
Peines d'affichage, de publication de la décision et de diffusion de message informant le public d'une condamnation	33	40	49	40	68	55	133	227
Peine de suspension du permis de conduire	1		1					
Total	205	267	299	284	253	177	378	503

Source : SG-SDSE SID/CASSIOPEE-Traitement DACG/PEPP

¹⁷²⁶ *Ibid.*

¹⁷²⁷ Gouvernement, *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2024*, 2023, p. 152.

1253. Sur cette période, concernant les peines complémentaires devenues obligatoires, si la peine de privation de droits civiques, civils et de famille a été rarement prononcée (entre 2 et 28 fois), la peine d’affichage, de publication de la décision et de diffusion de message informant le public d’une condamnation a été prononcée 33 fois en 2015 contre 227 fois en 2022 (soit presque 7 fois plus).

1254. S’agissant des peines complémentaires facultatives, la peine de suspension du permis de conduire, n’a été prononcée que deux fois en 2015 et en 2017. Celle-ci apparaît de toute évidence inadaptée en matière de fraude fiscale. Concernant la peine d’interdiction d’exercer une profession et d’interdiction de gérer, le juge l’a prononcée 171 fois en 2015 contre 248 en 2022 (soit presque une fois et demi de plus).

1255. Ainsi, si la peine de publication du jugement de condamnation et la peine d’interdiction d’exercer une activité à caractère économique sont davantage prononcées par le juge, celles-ci peuvent être davantage appliquées en matière de fraude fiscale.

1256. Enfin, en matière de confiscation, la Cour des comptes a relevé que « *les montants confisqués en matière de fraude fiscale demeurent au final faibles et sont même en baisse, passant d’environ 14 M€ en 2014 à un peu plus de 7,5 M€ en 2018 selon les chiffres de l’Agence de gestion et de recouvrement des avoirs saisis et confisqués (Agrasc)* »¹⁷²⁸.

1257. La répression pénale est donc affaiblie en raison du prononcé de sanctions pénales inopérantes mais également d’un délai de traitement des affaires de fraude fiscale trop long.

II. Des délais de traitements trop longs

1258. Ainsi que l’a souligné la Cour des comptes, dans son rapport de 2019, « *les délais sont la condition essentielle d’une répression efficace de la délinquance économique et financière* »¹⁷²⁹. Un des objectifs des magistrats et des enquêteurs est donc d’obtenir « *une meilleure lisibilité de la sanction pénale grâce à des délais plus courts entre la commission des faits et le jugement* »¹⁷³⁰.

¹⁷²⁸ Cour des comptes, Rapport, *La fraude aux prélèvements obligatoires*, 2019, p. 124.

¹⁷²⁹ *Ibid.*, p. 122.

¹⁷³⁰ *Ibid.*, p. 123.

1259. En matière économique et financière, « *les délais d'enquête, d'instruction et d'audience sont très importants et ne font que s'accroître*¹⁷³¹ »¹⁷³². Plus précisément, la durée moyenne entre la réception de la procédure au parquet et la décision du tribunal correctionnel s'élève à près de deux ans pour les personnes jugées en 2016 et 2017¹⁷³³.

1260. Or, il apparaît qu'en matière de fraude fiscale, le délai entre la saisine du parquet et la décision du tribunal correctionnel varie entre 3 ans et plus de 3 ans et demi, dont un délai d'environ 1 an et demi entre la décision d'orientation et la décision du tribunal correctionnel (voir le graphique ci-après¹⁷³⁴).

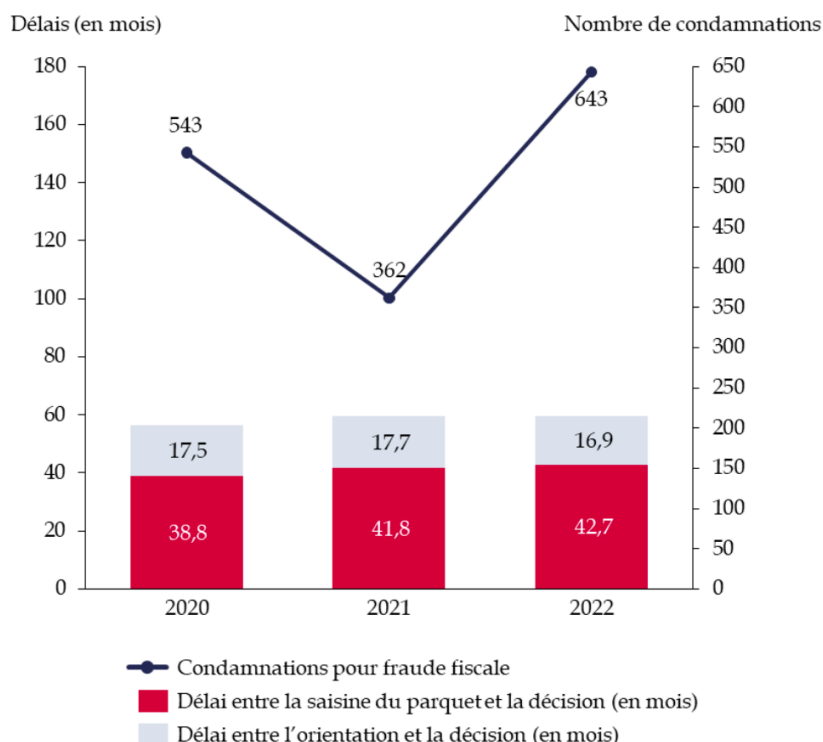
¹⁷³¹ « Le référé du Premier président de la Cour des comptes du 12 décembre 2018 adressé aux ministres de la justice et de l'intérieur portant sur les moyens de lutte contre la délinquance économique et financière relevait à cet égard : « Ainsi, une étude ponctuelle sur les délais globaux de procédure a été réalisée par la cour d'appel de Versailles sur un échantillon constitué des dossiers financiers audiencés pendant les mois de mai et juin 2015 devant la chambre spécialisée de cette cour. Le résultat de cette étude fait apparaître que le délai total moyen, comprenant le délai d'enquête ou d'instruction (de la plainte à la clôture de l'enquête ou, en cas d'information judiciaire, à l'ordonnance de renvoi devant le tribunal correctionnel) et le délai de jugement (de la fin de la phase d'enquête au délibéré d'appel), s'établissait à 6,1 années et à plus de 8 ans dans 22 % des cas. De fait, en matière de délinquance économique et financière, la proportion de recours en appel et en cassation est très importante » », Cour des comptes, Rapport, *La fraude aux prélèvements obligatoires*, 2019, p. 123.

¹⁷³² *Ibid.*

¹⁷³³ *Ibid.*

¹⁷³⁴ HUSSON J.F., Rapport d'information Sénat n° 72, *sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*, 2022, p. 72.

Nombre de condamnations pour fraude fiscale et délais moyens de traitement



Source : commission des finances, d'après les réponses de la direction des affaires criminelles et des grâces au questionnaire du rapporteur

1261. Par conséquent, le délai de traitement des dossiers de fraude fiscale est encore plus long qu'en matière économique et financière. Afin d'assurer une réponse pénale plus rapide et plus efficace, le législateur a alors étendu la CRPC et la CJIP aux affaires de fraude fiscale.

Paragraphe II : Vers une justice pénale négociée plus efficace ?

1262. Afin de désengorger les tribunaux judiciaires et « d'assurer une réponse pénale plus rapide et plus efficace »¹⁷³⁵, le législateur a conféré au parquet un « pouvoir de transaction dans le traitement de la fraude fiscale »¹⁷³⁶ lui permettant de conclure une CRPC ou une CJIP. Il est alors question d'une « justice pénale négociée »¹⁷³⁷, sans toutefois que le niveau des peines soit abaissé¹⁷³⁸. S'il apparaît que les peines prononcées dans le cadre de la justice pénale

¹⁷³⁵ DARMANIN G., Projet de loi SENAT n° 385, *relatif à la lutte contre la fraude*, 2018, p. 7.

¹⁷³⁶ HARDY H.C., « À la recherche de la cohérence de la répression en matière fiscale », *REIDF*, 2020, n° 2, p. 180.

¹⁷³⁷ ROUSSEAU A., PELLEGRIN G., « Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.*, 2023, n° 14, 151, § 4.

¹⁷³⁸ CARIOU É., Rapport AN n° 1212, *sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude*, 2018, p. 238.

négociée sont plus efficaces que celles prononcées lors d'une audience correctionnelle (I), les délais de traitement des affaires de fraude demeurent en revanche toujours trop longs (II).

I. Des peines prononcées plus efficaces

1263. Il résulte des développements ci-après que les peines prononcées dans le cadre d'une CRPC (A) ou d'une CJIP (B) sont plus efficaces que celles prononcées lors de l'audience correctionnelle.

A. Lors d'une CRPC

1264. La CRPC¹⁷³⁹, autrement appelée procédure de « *plaider coupable* », instituée par la loi Perben II du 9 mars 2004¹⁷⁴⁰, permet à la personne qui reconnaît les faits reprochés et accepte d'exécuter les peines proposées par le procureur de la République, d'éviter un procès.

1265. Pour mémoire, cette procédure s'applique tant à l'égard des personnes physiques que morales. Le procureur de la République peut, d'office ou à la demande de l'intéressé ou de son avocat, recourir à cette procédure pour « *tous les délits* »¹⁷⁴¹ punis à titre principal d'une peine d'amende ou d'une peine d'emprisonnement d'une durée inférieure ou égale à cinq ans, tels que les délits de fraude fiscale depuis la loi du 23 octobre 2018, à l'exclusion des délits de fraude fiscale aggravée et d'escroquerie à la TVA aggravée. En outre, la CRPC est destinée aux affaires simples et « *en état d'être jugées, et qui, s'il n'avait pas été recouru à la CRPC, auraient pu être immédiatement examinées par le tribunal correctionnel, sans qu'il soit nécessaire de recourir à une instruction ou de procéder à un complément d'enquête* »¹⁷⁴².

1266. Toutefois, la CRPC a fait l'objet de plusieurs critiques. D'abord, le Syndicat de la Magistrature a souhaité sa suppression, estimant que « *l'application de la CRPC à la fraude fiscale, envisagée par pure mesure d'économie budgétaire, conduirait à un affaiblissement de la répression pénale de la fraude fiscale et donc de la dissuasion en matière de fraude. En effet,*

¹⁷³⁹ CPP, art. 495-7 à 495-16.

¹⁷⁴⁰ Loi n° 2004-204 du 9 mars 2004 portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité, JORF n° 59 du 10 mars 2004.

¹⁷⁴¹ CPP, art. 495-7.

¹⁷⁴² Circ., 2 sept. 2004, NOR : JUSD0430176C, Présentation des dispositions de la loi n° 2004-204 du 9 mars 2004 portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité relatives à la procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité, « 1.2.2.2. Affaire simple et en état d'être jugée ».

*contrairement au droit commun, dans lequel tous les délits sont soumis à la justice, les poursuites pénales du chef de fraude fiscale ne concernent que les faits les plus graves, pour lesquelles une telle procédure n'est pas sérieusement concevable »*¹⁷⁴³. Aussi, des parlementaires ont considéré que la CRPC constitue une « *solution dégradée, tentant de pallier la faiblesse des moyens humains et financiers de la justice* »¹⁷⁴⁴ et qu'« *il s'agit d'une incitation à transiger afin que la justice ne se mêle pas du délit* »¹⁷⁴⁵. Pourtant, la conférence nationale des procureurs a indiqué qu'en matière d'infractions financières, « *la CRPC ne conduisait pas forcément à prononcer des peines inférieures à celles qui prononcées par le tribunal en jugement oral et plénier. Il ne s'agit donc pas d'une peine au rabais* »¹⁷⁴⁶.

1267. En effet, selon l'exposé des motifs du projet de loi relatif à la lutte contre la fraude, l'objectif de la CRPC est « *d'assurer une réponse pénale plus rapide et plus efficace* »¹⁷⁴⁷, sans toutefois amoindrir le niveau des peines¹⁷⁴⁸.

1268. Ainsi, conformément aux dispositions de l'article 495-8 du CPP, lorsqu'est proposée à l'intéressé une peine d'emprisonnement par le procureur de la République, « *sa durée ne peut être supérieure à trois ans ni excéder la moitié de la peine d'emprisonnement encourue* ». La peine d'emprisonnement prononcée ne peut donc pas dépasser 2 ans et 6 mois en cas de fraude fiscale simple, et 3 ans en cas de fraude fiscale aggravée. Les dispositions de l'article 495-8 du CPP précisent que « *le procureur peut proposer qu'elle soit assortie en tout ou partie du sursis. Il peut également proposer qu'elle fasse l'objet d'une des mesures d'aménagement énumérées par l'article 712-6. Si le procureur de la République propose une peine d'emprisonnement ferme, il précise à la personne s'il entend que cette peine soit immédiatement mise à exécution ou si la personne sera convoquée devant le juge de l'application des peines pour que soient déterminées les modalités de son exécution, notamment la semi-liberté, le placement à l'extérieur ou la détention à domicile sous surveillance électronique* ». Concernant la peine d'amende, « *son montant ne peut être supérieur à celui de l'amende encourue* » et « *elle peut être assortie du sursis* ».

¹⁷⁴³ Syndicat de la magistrature, « *Projet de loi relatif à la lutte contre la fraude fiscale : l'analyse et les propositions de dix organisations de la société civile* », 2018, p. 5.

¹⁷⁴⁴ CARIOU É., Rapport AN n° 1212, *sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude*, 2018, p. 240.

¹⁷⁴⁵ *Ibid.*

¹⁷⁴⁶ CARIOU É., Rapport AN n° 982, *sur les procédures de poursuite des infractions fiscales*, 2018, p. 240.

¹⁷⁴⁷ DARMANIN G., *Projet de loi SENAT n° 385, relatif à la lutte contre la fraude*, 2018, p. 7.

¹⁷⁴⁸ CARIOU É., Rapport AN n° 1212, *sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude*, 2018, p. 238.

1269. Or, dans le cadre de la CRPC, en 2021, « 85 % des condamnations comportaient une peine d'emprisonnement, contre 76 % en 2020 et 80 % en 2019, avec le bénéfice du sursis pour la plupart d'entre elles »¹⁷⁴⁹, étant précisé que « la durée moyenne des peines d'emprisonnement est de 8 mois en 2021, contre 11 en 2020 et 9 en 2019 »¹⁷⁵⁰. Il en est de même des condamnations prononcées par les tribunaux, puisqu'il a été précédemment relevé que la peine d'emprisonnement avec sursis était dans la majorité des cas prononcée et qu'en cas de peine d'emprisonnement ferme, l'aménagement était en principe possible.

1270. S'agissant du montant moyen des amendes fermes prononcées dans le cadre d'une CRPC, celui-ci s'élève à 34 167 € en 2019, 18 093 € en 2020 et 68 354 € en 2021, contre un montant moyen de l'ensemble des amendes fermes prononcées par les tribunaux judiciaires atteignant 26 990 € en 2019, 24 471 € en 2020, à 30 238 € en 2021 (et 32 686 € en 2022)¹⁷⁵¹. Le montant moyen des amendes fermes prononcées dans le cadre d'une CRPC est donc supérieur à celui prononcé par les tribunaux judiciaires en 2019 et 2021. L'année 2020 n'est pas significative puisqu'il s'agit de l'année du Covid-19.

1271. Par conséquent, les peines prononcées dans le cadre d'une CRPC peuvent s'avérer plus efficaces que celles prononcées par les tribunaux judiciaires.

1272. Enfin, si la CRPC permet en effet à l'intéressé « d'éviter l'opprobre d'un procès classique »¹⁷⁵², cette procédure implique une déclaration de culpabilité et conformément aux dispositions de l'article 495-11 du CPP, l'ordonnance d'homologation de la peine rendue par le président du tribunal judiciaire a les effets d'un jugement de condamnation, et est immédiatement exécutoire¹⁷⁵³. Cette procédure s'est largement développée ces dernières années¹⁷⁵⁴.

¹⁷⁴⁹ CAZENEUVE J.R., Rapport AN n° 292, sur le projet de loi de finances pour 2023, n° 273, LEDUC C., Annexe n° 26, *Lutte contre l'évasion fiscale : Gestion des finances publiques*, 2022, p. 56.

¹⁷⁵⁰ *Ibid.*

¹⁷⁵¹ Gouvernement, *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2024*, 2023, p. 151.

¹⁷⁵² HARDY H.C., « À la recherche de la cohérence de la répression en matière fiscale », *REIDF*, 2020, n° 2, p. 180.

¹⁷⁵³ CPP, art. 495-11.

¹⁷⁵⁴ V. *infra*, n° 1492 et s.

1273. Si les peines prononcées lors d'une CRPC peuvent s'avérer plus efficaces que celles prononcées lors d'un procès pénal, la CJIP implique un montant d'amende d'intérêt public largement supérieur à la peine d'amende prononcée par le juge pénal.

B. Lors d'une CJIP

1274. Aux termes des dispositions du I de l'article 41-1-2 du CPP créé par l'article 22 de la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016¹⁷⁵⁵ dite loi « *Sapin 2* », a été instaurée une procédure permettant au procureur de la République, tant que l'action publique n'a pas été mise en mouvement, de proposer à une personne morale mise en cause, pour des faits de fraude fiscale depuis la loi du 23 octobre 2018¹⁷⁵⁶, une convention judiciaire d'intérêt public. Il s'agit alors d'une transaction judiciaire permettant à la personne morale d'éviter un procès pénal, en contrepartie d'une amende d'intérêt public au Trésor public et de sa soumission à un programme de mise en conformité¹⁷⁵⁷.

1275. L'obligation de la CJIP la plus lourde à l'égard de la personne morale est le versement de l'amende d'intérêt public au Trésor public. Conformément aux dispositions de l'article 41-1-2, I du CPP, le montant de l'amende d'intérêt public « *est fixé de manière proportionnée aux avantages tirés des manquements constatés, dans la limite de 30 % du chiffre d'affaires moyen annuel calculé sur les trois derniers chiffres d'affaires annuels connus à la date du constat de ces manquements* ».

1276. Ainsi, il convient d'abord de calculer le plafond de l'amende constitué par la limite de 30 % du chiffre d'affaires moyen annuel calculé sur les trois derniers chiffres d'affaires annuels¹⁷⁵⁸. Les nouvelles lignes directrices du Ministère de la justice ont indiqué, à ce sujet, qu'« *en matière fiscale, pour les sociétés ayant fait l'objet d'une mise en recouvrement de l'impôt, et conformément à la jurisprudence constante du Conseil constitutionnel, le cumul des sanctions pénale et fiscale imputées à la société ne dépasse pas le montant le plus élevé des deux sanctions encourues* » étant précisé que « *les pénalités fiscales maximales encourues en matière de fraude fiscale sont généralement évaluées dans le contexte des CJIP à 80 % des*

¹⁷⁵⁵ 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, JORF n° 0287 du 10 déc. 2016.

¹⁷⁵⁶ CPP, art. 41-1-2, modifié par l'article 25 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018.

¹⁷⁵⁷ CPP, art. 41-1-2, créé par l'article 22 de la loi n° 2016-1691 du 9 déc. 2016.

¹⁷⁵⁸ CPP, art. 41-1-2, I.

impôts éludés en droit »¹⁷⁵⁹. Par conséquent, en application de la réserve d'interprétation du Conseil constitutionnel relative au principe de proportionnalité, « *le montant maximal de l'amende d'intérêt public est obtenu en faisant la différence entre :*

- *le plafond de droit commun correspondant à 30 % du chiffre d'affaires consolidé du groupe auquel la personne morale concernée appartient,*
- *et les pénalités fiscales appliquées »*¹⁷⁶⁰.

1277. Ensuite, les lignes directrices ont précisé que l'amende d'intérêt public comportait deux dimensions, la première est restitutive soit « *égale au montant des avantages tirés des manquements constatés* »¹⁷⁶¹, la seconde est afflictive, soit « *calculée sur la base du montant des avantages tirés des manquements constatés, auquel des facteurs majorants et minorants sont appliqués* »¹⁷⁶².

1278. Toutefois, « *s'agissant des CJIP en matière de fraude fiscale, les droits éludés sont recouvrés par l'administration fiscale. L'amende d'intérêt public n'inclut, sauf exception, que la part afflictive* »¹⁷⁶³. Il n'en a pas toujours été ainsi. En effet, avant la publication de ces nouvelles lignes directrices, le PNF intégrait en pratique dans les premières CJIP conclues en matière de fraude fiscale, la part restitutive de l'amende dans le montant de l'amende d'intérêt public¹⁷⁶⁴.

1279. Ainsi, concernant la détermination des avantages tirés des manquements constatés (correspondant à la part restitutive), les premières lignes directrices indiquaient que « *l'amende d'intérêt public est au moins égale au montant du profit illicite* »¹⁷⁶⁵. Or, « *en matière de fraude fiscale, le profit illicite représente l'impôt éludé grâce aux mécanismes mis en œuvre dans le cadre de la fraude, mais également la jouissance de trésorerie liée au non-paiement des*

¹⁷⁵⁹ Ministère de la justice, *Lignes directrices sur la mise en œuvre de la convention judiciaire d'intérêt public*, 2023, p. 13-14.

¹⁷⁶⁰ BOERINGER C.H., DUNOYER DE SEGONZAC 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 », *JCP E*, 2023, n° 10, 1072, § 34.

¹⁷⁶¹ Ministère de la justice, *Lignes directrices sur la mise en œuvre de la convention judiciaire d'intérêt public*, 2023, p. 13.

¹⁷⁶² *Ibid.*

¹⁷⁶³ *Ibid.*

¹⁷⁶⁴ BOERINGER C.H., DUNOYER DE SEGONZAC 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 », art. cité, § 39.

¹⁷⁶⁵ AFA, *Lignes directrices sur la mise en œuvre de la convention judiciaire d'intérêt public*, 2019, p. 13.

impôts »¹⁷⁶⁶. Cette pratique consistant à intégrer la part restitutive dans le montant de l'amende était donc contestable, dans la mesure où « *le montant d'impôt éludé est (...) recouvré deux fois : par la voie du redressement fiscal et par celle de l'amende d'intérêt public* »¹⁷⁶⁷. Cette pratique semble alors avoir été abandonnée¹⁷⁶⁸, « *sauf exception* »¹⁷⁶⁹ décidée par le PNF¹⁷⁷⁰, « *ce qui implique que d'autres facteurs que le paiement des droits éludés pourraient être pris en compte pour déterminer les avantages tirés de la fraude fiscale* »¹⁷⁷¹.

1280. S'agissant de l'évaluation de la part afflictive de l'amende d'intérêt public, l'amende « *est calculée sur la base du montant des avantages tirés de manquements constatés, auquel des facteurs majorants et minorants sont appliqués* »¹⁷⁷². Plusieurs facteurs majorants ou minorants qui ne sont pas tous propres à la fraude fiscale, ont été énumérés par la circulaire du 31 janvier 2018¹⁷⁷³ ainsi que les anciennes lignes directrices¹⁷⁷⁴.

1281. Relèvent ainsi des facteurs majorants applicables en matière de fraude fiscale, la « *gravité des faits* »¹⁷⁷⁵, la « *durée du manquement* »¹⁷⁷⁶ et les « *éventuels antécédents de la*

¹⁷⁶⁶ ROUSSEAU A., « Fraude fiscale - Fraude fiscale et CJIP - 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 ? », *JCP E*, 2019, n° 52, 1595, § 15 ; Pour plus de détails, v. BOERINGER C.H., DUNOYER DE SEGONZAC 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 », *JCP E*, 2023, n° 10, 1072, § 39.

¹⁷⁶⁷ ROUSSEAU A., « Fraude fiscale - Fraude fiscale et CJIP - 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 ? », art. cité, § 15.

¹⁷⁶⁸ V. CJIP, McDonald's, § 40 et 41 ; BOERINGER C.H., DUNOYER DE SEGONZAC 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 », art. cité, § 39.

¹⁷⁶⁹ Ministère de la justice, *Lignes directrices sur la mise en œuvre de la convention judiciaire d'intérêt public*, 2023.

¹⁷⁷⁰ Pour plus de détails, V. BOERINGER C.H., DUNOYER DE SEGONZAC 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 », art. cité, § 40.

¹⁷⁷¹ V. BOERINGER C.H., DUNOYER DE SEGONZAC 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 », art. cité, § 41.

¹⁷⁷² Ministère de la justice, *Lignes directrices sur la mise en œuvre de la convention judiciaire d'intérêt public*, 2023, p. 13.

¹⁷⁷³ Circ., 31 janv. 2018, NOR : JUSD1802971C, 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.

¹⁷⁷⁴ AFA, *Lignes directrices sur la mise en œuvre de la convention judiciaire d'intérêt public*, 2019.

¹⁷⁷⁵ Circ., 31 janv. 2018, NOR : JUSD1802971C, 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 ; ROUSSEAU A., « Fraude fiscale - Fraude fiscale et CJIP - 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 ? », *JCP E*, 2019, n° 52, 1595, § 19.

¹⁷⁷⁶ *Ibid.*

personne morale »¹⁷⁷⁷. Les nouvelles lignes directrices ont également énuméré d'autres facteurs majorants transposables à la fraude fiscale, tels que notamment le « *caractère répété des actes* »¹⁷⁷⁸, l'« *historique judiciaire, fiscal ou réglementaire* »¹⁷⁷⁹ ou encore « *toute forme d'obstruction à l'enquête* »¹⁷⁸⁰.

1282. Les facteurs minorants transposables à la fraude fiscale visent l'« *ancienneté des faits* »¹⁷⁸¹, le « *caractère volontaire de la révélation des faits et, dans cette hypothèse, la rapidité avec laquelle les faits ont été révélés* »¹⁷⁸², le « *degré de coopération avec l'autorité judiciaire* »¹⁷⁸³ et « *toute circonstance propre à la personne morale en cause, notamment les mesures prises par elle pour remédier aux dysfonctionnements constatés, pour réparer les préjudices causés par les tiers ainsi que pour éviter toute réitération du manquement* »¹⁷⁸⁴. Là encore, les nouvelles lignes directrices ont listé plusieurs facteurs minorants transposables à la fraude fiscale, notamment s'agissant de la « *révélation spontanée* »¹⁷⁸⁵, la « *coopération active* »¹⁷⁸⁶, la « *reconnaissance non équivoque des faits* »¹⁷⁸⁷.

1283. En pratique, les montants de l'amende d'intérêt public fixés lors d'une CJIP sont très élevés. Il en est ainsi, s'agissant de la CJIP conclue par les sociétés McDonald's France, McDonald's System Of France LLC et MCD Luxembourg Real Estate SARL en date du 31 mai

¹⁷⁷⁷ Circ., 31 janv. 2018, NOR : JUSD1802971C, 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 ; ROUSSEAU A., « Fraude fiscale - Fraude fiscale et CJIP - 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 ? », *JCP E*, 2019, n° 52, 1595, § 19.

¹⁷⁷⁸ Ministère de la Justice, *Lignes directrices sur la mise en œuvre de la convention judiciaire d'intérêt public*, 2023, p. 16.

¹⁷⁷⁹ *Ibid.*

¹⁷⁸⁰ *Ibid.*

¹⁷⁸¹ Circ., 31 janv. 2018, NOR : JUSD1802971C, 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 p. 16 ; ROUSSEAU A., « Fraude fiscale - Fraude fiscale et CJIP - 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 ? », *JCP E*, 2019, n° 52, 1595, § 18.

¹⁷⁸² *Ibid.*

¹⁷⁸³ *Ibid.*

¹⁷⁸⁴ *Ibid.*

¹⁷⁸⁵ Ministère de la justice, *Lignes directrices sur la mise en œuvre de la convention judiciaire d'intérêt public*, 2023, p. 16.

¹⁷⁸⁶ *Ibid.*

¹⁷⁸⁷ *Ibid.*

2022 (« CJIP McDonad's ») où le montant d'amende d'intérêt public a atteint un record de 508 482 964 € correspondant au maximum applicable¹⁷⁸⁸.

1284. En définitive, les montants de l'amende d'intérêt public sont nettement supérieurs aux montants d'amende prononcés devant une juridiction de jugement. Néanmoins, la personne morale bénéficie en contrepartie du paiement de l'amende d'intérêt public, des avantages de la CJIP. En effet, l'ordonnance de validation de la CJIP n'emporte pas déclaration de culpabilité et n'a ni la nature ni les effets d'un jugement de condamnation. La CJIP n'est pas inscrite au bulletin n° 1 du casier judiciaire et fait l'objet d'un communiqué de presse du procureur de la République. L'ordonnance de validation, le montant de l'amende d'intérêt public et la convention sont toutefois publiés sur les sites internet des ministères de la Justice et du Budget.

1285. Si les peines prononcées dans le cadre de la CRPC ou de la CJIP sont plus efficaces que celles prononcées lors d'un procès pénal, leur délai de traitement est toujours trop long, ce qui affaiblit la répression pénale.

II. Des délais de traitements toujours trop longs

1286. Face à l'accroissement des dossiers transmis au parquet à l'issue de la loi du 23 octobre 2018, le législateur a étendu les dispositifs de CRPC et de CJIP aux cas de fraude fiscale afin de permettre un traitement plus rapide des dossiers¹⁷⁸⁹. Toutefois, si la CRPC destinée aux affaires les plus simples de fraude fiscale permet de réduire légèrement mais non suffisamment le délai de traitement (A), la CJIP utilisée davantage pour les dossiers complexes présente un délai de traitement très long en raison des multiples investigations à effectuer (B).

A. Un délai de traitement plus rapide mais encore trop long en cas de CRPC

1287. À la lecture des travaux parlementaires, l'extension de la procédure de CRPC à la fraude fiscale permettrait aux poursuites de gagner en rapidité et aux tribunaux correctionnels

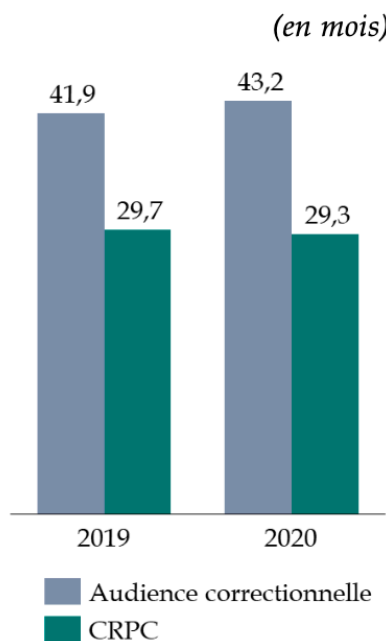
¹⁷⁸⁸ BOERINGER C.H., DUNOYER DE SEGONZAC A., LEFEBVRE R., TOMA S., « Retour sur près de 5 ans de pratique de la convention judiciaire d'intérêt public en matière de fraude fiscale », *JCP E*, 2023, n° 10, 1072, § 11.

¹⁷⁸⁹ Cour des comptes, Rapport, *La fraude aux prélèvements obligatoires*, 2019, p. 16 ; HUSSON J.F., Rapport d'information Sénat n° 72, *sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*, 2022, p. 72 ; DARMANIN G., Projet de loi SENAT n° 385, *relatif à la lutte contre la fraude*, 2018, p. 7.

de bénéficier d'un léger désengorgement¹⁷⁹⁰. Pour mémoire, ce dispositif s'applique seulement pour les dossiers les plus « *simples* » de fraude fiscale¹⁷⁹¹ « *lorsque l'auteur des faits a régularisé sa situation* »¹⁷⁹² et pour lesquels « *une réponse pénale tardive présente souvent peu d'intérêt et est un des facteurs de la faiblesse des peines constatées* »¹⁷⁹³.

1288. Or, il a été relevé que le délai de traitement des affaires de fraude fiscale pour lesquelles l'administration fiscale s'est constituée partie civile en 2019 et 2020 s'élevait à environ 2 ans et demi pour les CRPC contre 3 ans et demi pour les audiences correctionnelles (voir le graphique ci-après¹⁷⁹⁴).

**Comparaison des délais de traitement
des affaires de fraude fiscale pour lesquelles
l'administration fiscale s'est portée civile en 2019 et 2020**



*Source : commission des
finances, d'après les réponses de
la DGFIP au questionnaire du
rapporteur*

¹⁷⁹⁰ CARIOU É., Rapport AN n° 1212, *sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude*, 2018, p. 238-239 ; GALLOIS J., « Les apports de la loi n°2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude », *AJ pén.*, 2018, p. 560.

¹⁷⁹¹ HUSSON J.F., Rapport d'information Sénat n° 72, *sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*, 2022, p. 76.

¹⁷⁹² CARIOU É., Rapport AN n° 982, *sur les procédures de poursuite des infractions fiscales*, 2018, p. 74.

¹⁷⁹³ *Ibid.*

¹⁷⁹⁴ HUSSON J.F., Rapport d'information Sénat n° 72, *sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*, 2022, p. 72.

1289. Par conséquent, la CRPC permet seulement de gagner un an de procédure par rapport aux affaires traitées devant les juridictions pénales mais le délai de traitement en la matière est encore trop long.

1290. Le délai de traitement de la CJIP est particulièrement long en raison de la complexité du dossier.

B. Un délai de traitement trop long en cas de CJIP

1291. Ainsi que l'a indiqué le rapporteur de la mission d'information de 2022, *« le délai de traitement des affaires de fraude fiscale en CJIP a eu tendance à s'allonger depuis 2019, passant de 1 213 jours (trois ans en moyenne) à 3 359 jours en 2021, soit plus de neuf ans. Selon les informations transmises au rapporteur, cet allongement découle de l'ampleur des investigations qui doivent être menées pour caractériser des faits de fraude fiscale ou de blanchiment de fraude fiscale dans des affaires sans cesse plus complexes. Surtout, le délai ne correspond pas au délai de traitement de la CJIP en elle-même mais de l'affaire, le choix de conclure une CJIP étant généralement décidé en cours de procédure. Les parquets ont en effet été appelés à être attentifs au recours à la CJIP pour les dossiers de présomptions caractérisés de fraude fiscale : il est préférable dans ce cas que la conclusion de la convention, si elle doit avoir lieu, n'intervienne qu'à l'issue des investigations judiciaires ayant permis d'asseoir clairement les manquements reprochés et de chiffrer précisément l'avantage tiré de l'infraction. 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. [...] De fait, et contrairement à ce qui pourra être dit de la CRPC, l'intérêt de la CJIP ne réside pas 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, sans certitude pour l'État de recouvrer les sommes en jeu et d'obtenir le versement de pénalités. Il importe que le recours à la CJIP ne puisse en aucun cas être automatique : les investigations sont incontournables pour établir clairement les faits ainsi que le préjudice subi par l'État et par la société. Les éléments contenus dans les circulaires transmises au parquet semblent de ce point de vue aller dans le bon sens »*¹⁷⁹⁵.

¹⁷⁹⁵ HUSSON J.F., Rapport d'information Sénat n° 72, sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, 2022, p. 74-75.

1292. Par conséquent, la CJIP permet à la personne morale d'éviter une audience correctionnelle mais présente un délai de traitement très long (soit plus de 9 ans en 2021), en raison de la complexité du dossier et des investigations à effectuer.

CONCLUSION DU CHAPITRE II

1293. Par deux décisions n^{os} 2016-545 et 2016-546 QPC du 24 juin 2016¹⁷⁹⁶ suivies de la décision n^o 2018-745 du 23 novembre 2018¹⁷⁹⁷, le Conseil constitutionnel a admis le cumul des sanctions fiscale et pénale pour les mêmes faits, en formulant une réserve d'interprétation aux termes de laquelle, « *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* »¹⁷⁹⁸. Le juge pénal ou le juge de l'impôt se prononçant en dernier, devra veiller au respect de l'exigence de proportionnalité¹⁷⁹⁹.

1294. Toutefois, jusqu'à une récente décision en date du 5 février 2024 rendue par le Conseil d'État, les sanctions fiscales ne pouvaient pas être modulées par le juge administratif de l'impôt, ce qui faisait entièrement peser sur le juge pénal le respect de l'exigence de proportionnalité et affaiblissait, par conséquent uniquement la sanction pénale. Depuis la décision précitée¹⁸⁰⁰, le juge administratif de l'impôt peut désormais réduire les pénalités fiscales infligées au contribuable définitivement condamné pénalement à raison des mêmes faits, lorsque le montant cumulé des sanctions excède le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues. Or, le juge administratif de l'impôt se prononçant souvent en dernier, la sanction fiscale sera davantage amenée à faire l'objet d'une modulation. Néanmoins, quel que soit le juge qui se prononce en dernier, « *les évolutions des quanta des peines encourues ont réduit les risques de dépassement du plafond du cumul des punitions autorisé* »¹⁸⁰¹. La règle du cumul plafonné aura donc en pratique rarement vocation à jouer. La sanction pénale est alors rarement contrainte par le principe de proportionnalité.

1295. Néanmoins, la répression pénale présente de nombreuses faiblesses. En effet, malgré le renforcement de ces dernières années des moyens de lutte contre la fraude fiscale, le nombre

¹⁷⁹⁶ Cons. const., 24 juin 2016, n^{os} 2016-545 QPC, et 2016-546 QPC, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.*

¹⁷⁹⁷ Cons. const., 23 nov. 2018, n^o 2018-745 QPC, *M. Thomas T. et a.*

¹⁷⁹⁸ Cons. const., 24 juin 2016, n^{os} 2016-545 QPC, et 2016-546 QPC, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.*, paragr. 24.

¹⁷⁹⁹ Cass. crim., 26 janv. 2020, n^o 17-83.577, § 25.

¹⁸⁰⁰ CE, 5 févr. 2024, n^o 472284.

¹⁸⁰¹ HARDY C.H., « *Non bis in idem*, une avancée limitée », *RFP*, 2024, n^o 3, comm. 5, p. 23.

de condamnations pour fraude fiscale a baissé, les peines prononcées lors d'une audience correctionnelle s'avèrent inopérantes et les délais de traitement des affaires devant les juridictions sont trop longs, ce qui limite considérablement l'efficacité attendue lors d'un procès pénal.

1296. Afin « *d'assurer une réponse pénale plus rapide et plus efficace* »¹⁸⁰², le législateur a alors conféré au parquet un « *pouvoir de transaction dans le traitement de la fraude fiscale* »¹⁸⁰³ lui permettant de conclure une CRPC ou une CJIP. Ces outils de « *justice pénale négociée* »¹⁸⁰⁴ récemment applicables en matière de fraude fiscale sont amenés à se développer. En effet, les peines prononcées dans le cadre d'une CRPC ou d'une CJIP sont plus efficaces que celles prononcées lors d'une audience correctionnelle. En revanche, le délai de traitement des affaires de fraude faisant l'objet d'une CRPC ou d'une CJIP demeure toujours trop long et doit être amélioré en priorité par les pouvoirs publics.

¹⁸⁰² DARMANIN G., *Projet de loi SENAT n° 385, relatif à la lutte contre la fraude*, 2018, p. 7.

¹⁸⁰³ HARDY H.C., « À la recherche de la cohérence de la répression en matière fiscale », *REIDF*, 2020, n° 2, p. 180.

¹⁸⁰⁴ ROUSSEAU A., PELLEGRIN G., « Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.*, 2023, n° 14, 151, § 4.

CONCLUSION DU TITRE I

1297. À la lecture des développements ci-dessus, la répression fiscale est prépondérante sur la répression pénale.

1298. En effet, tout d'abord, depuis la création du délit de fraude fiscale, l'administration a toujours privilégié la répression fiscale dans la majorité des dossiers et a transmis uniquement au parquet les cas de fraude les plus graves.

1299. De surcroît, cette pratique administrative a inspiré la position du Conseil constitutionnel qui a admis le cumul des poursuites fiscales et pénales dites complémentaires en ne le réservant qu'aux « *manquements les plus graves* »¹⁸⁰⁵. Ainsi, à la lumière de la jurisprudence constitutionnelle, « *la répression pénale ne fait que prolonger, dans les cas les plus graves, la répression administrative* »¹⁸⁰⁶.

1300. La Cour européenne des droits de l'homme et la Cour de justice de l'Union européenne ont également admis le cumul des poursuites fiscales et pénales dès lors que celles-ci sont complémentaires, rejoignant ainsi la position du Conseil constitutionnel. À la lecture des décisions de la CEDH et de la CJUE, la pratique administrative se trouve à ce jour peu contrainte par le droit européen puisque la jurisprudence européenne analysée est soit inapplicable¹⁸⁰⁷, soit de portée limitée¹⁸⁰⁸, en droit français.

1301. Par ailleurs, en cas de transmission du dossier de fraude fiscale au parquet par l'administration fiscale, l'action de la répression pénale apparaît limitée. En effet, si la sanction pénale est en réalité peu contrainte par le principe de proportionnalité notamment en raison de la récente possibilité de moduler les sanctions fiscales confiée au juge administratif de

¹⁸⁰⁵ Cons. const., 24 juin 2016, n^{os} 2016-545 QPC, et 2016-546 QPC, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C*, paragr. 22 ; Cons. const., Commentaire de la décision n^o 2018-745 QPC du 23 novembre 2018, *M. Thomas T. et a.*, p. 15.

¹⁸⁰⁶ COLLET M., COLLIN P., *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, Paris, PUF, coll. Thémis droit, 5^{ème} éd., 2024, p. 200, n^o 281.

¹⁸⁰⁷ En effet, la réserve française formulée lors de la ratification du protocole additionnel n^o 7 à la Convention européenne empêche le principe *non bis in idem* de régir le cumul des répressions fiscale et pénale. Toutefois, la validité de cette réserve est susceptible d'être remise en cause par la CEDH, v. *supra*, p. 310 et s.

¹⁸⁰⁸ En effet, la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne n'a vocation à s'appliquer qu'en matière de fraude à la TVA. En outre, le principe *non bis in idem* ne trouve pas non plus à s'appliquer en cas de condamnation pénale d'un dirigeant social et de pénalités fiscales appliquées à la société, ce qui est souvent le cas en France, v. *supra*, p. 315 et s.

l'impôt¹⁸⁰⁹ et du renforcement des sanctions pénales encourues, la répression pénale présente de nombreuses faiblesses. Le procès pénal apparaît inefficace en raison de la baisse du nombre de condamnations pour fraude fiscale depuis 2008, de sanctions pénales prononcées inopérantes et de délais de traitement des affaires trop longs.

1302. Afin « *d'assurer une réponse pénale plus rapide et plus efficace* »¹⁸¹⁰, le législateur a alors récemment conféré au parquet des outils de « *justice pénale négociée* »¹⁸¹¹, à savoir la CRPC ou la CJIP. Ces outils sont amenés à se développer davantage. En effet, les peines prononcées dans le cadre de la CRPC ou de la CJIP sont plus efficaces que celles prononcées lors d'une audience correctionnelle. Néanmoins, le délai de traitement des affaires de fraude fiscale demeure toujours trop long et s'élève à environ 2 ans et demi pour la CRPC, et plus de 9 ans pour la CJIP¹⁸¹².

¹⁸⁰⁹ CE, 5 févr. 2024, n° 472284.

¹⁸¹⁰ DARMANIN G., *Projet de loi SENAT n° 385, relatif à la lutte contre la fraude*, 2018, p. 7.

¹⁸¹¹ ROUSSEAU A., PELLEGRIN G., « Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.*, 2023, n° 14, 151, § 4.

¹⁸¹² V. *supra*, p. 375 et s.

TITRE II : LA NÉCESSAIRE AMÉLIORATION DE L'ACTION ADMINISTRATIVE

1303. La crise financière mondiale, aussi appelée la « *crise des subprimes* » a accentué les difficultés budgétaires de l'État français¹⁸¹³. Les pouvoirs publics, ont alors tenté d'assainir les finances publiques¹⁸¹⁴. Face à cet échec, la lutte contre la fraude fiscale est devenue une priorité¹⁸¹⁵.

1304. Depuis plusieurs années, des actions ont été menées, afin de mieux lutter contre la fraude fiscale nationale et internationale. Il convient alors, dans un premier temps, de dresser un état des lieux, tant sur le plan national qu'international, avant d'identifier les pistes d'amélioration.

1305. Cette analyse est effectuée nécessairement sous l'angle de l'administration fiscale. En effet, il a été démontré que la lutte contre la fraude fiscale dépendait principalement de l'action administrative.

1306. Enfin, les efforts déployés dans le cadre de l'amélioration de l'action administrative, tendent-ils vers une nouvelle orientation du contrôle fiscal (chapitre I), ainsi que vers une nouvelle coopération administrative internationale (chapitre II) ?

¹⁸¹³ V. HARDY C.H., *La répression en matière fiscale en France 1789-2019*, Paris, IRJS éditions, coll. Bibliothèque de l'IRJS - André Tunc, 2023, p. 405, n° 577-578.

¹⁸¹⁴ *Ibid.*

¹⁸¹⁵ *Ibid.*

CHAPITRE I : VERS UNE NOUVELLE ORIENTATION DU CONTRÔLE FISCAL

1307. Après la crise financière et économique de 2008, de nombreuses actions ont été menées par les pouvoirs publics, afin de mieux lutter contre la fraude fiscale nationale.

1308. À la lecture de l'analyse ci-après, les résultats du contrôle fiscal entre 2008 et 2022 apparaissent mitigés (section I). Si plusieurs pistes de réflexion ont permis depuis plusieurs années d'améliorer les résultats du contrôle fiscal, les efforts déployés doivent être poursuivis (section II).

Section I : Les résultats mitigés du contrôle fiscal

1309. À la lumière des rapports parlementaires¹⁸¹⁶, les résultats bruts du contrôle fiscal sont difficiles à apprécier (paragraphe I). La mise en relation des montants rappelés en fonction du type de contrôle et du contribuable concerné ou encore du nombre de contrôles entre 2008 et 2022 permet de disposer d'une analyse plus approfondie des résultats bruts du contrôle fiscal (paragraphe II).

Paragraphe I : La difficile appréciation des résultats bruts du contrôle fiscal

1310. Il est difficile d'apprécier les résultats du contrôle fiscal, en raison du « *changement méthodologique opéré en 2019* »¹⁸¹⁷ consistant à présenter les montants non plus notifiés « *mais ceux faisant l'objet d'une demande de mise en recouvrement, c'est-à-dire après que les*

¹⁸¹⁶ HUSSON J.F., Rapport d'information Sénat n° 72, *sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*, 2022 ; CAZENEUVE J.R., Rapport AN n° 1745, *sur le projet de loi de finances pour 2024*, n° 1680, MARGUERITTE L., Annexe n° 25, *Gestion des finances publiques*, 2023 ; NOUGEIN C., CARCENAC T., Rapport d'information Sénat n° 668, *sur les moyens du contrôle fiscal*, 2020.

¹⁸¹⁷ HUSSON J.F., Rapport d'information Sénat n° 72, *sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*, 2022, p. 34 ; Sur ce changement de méthode, v. également, DGFIP, *Le rapport d'activité 2018 et son cahier statistiques*, p. 57.

instances consultatives de recours ont rendu leur avis (et non avant comme les années antérieures) »¹⁸¹⁸ (I).

1311. Si « *cette méthode permet de mieux apprécier l'ampleur du risque contentieux, puisque les montants mis en recouvrement interviennent après les éventuels recours ou remises gracieuses accordées aux contribuables* »¹⁸¹⁹ l'indication des montants notifiés permettait « *de pouvoir apprécier le travail des services du contrôle fiscal et de la fraude repérée à l'occasion des contrôles* »¹⁸²⁰. Par conséquent, « *ce changement méthodologique introduit (...) un biais dans les comparaisons entre les exercices antérieurs et postérieurs à 2019* »¹⁸²¹.

1312. Par ailleurs, le changement méthodologique présentant « *les résultats du contrôle fiscal sous l'angle des sommes effectivement encaissées au cours de l'année* »¹⁸²² a logiquement des incidences en matière de recouvrement (II).

I. Le passage des montants notifiés aux montants rappelés

1313. Le rapporteur spécial de l'annexe n° 25 du rapport sur le projet de loi de finances pour 2024 a communiqué le tableau ci-après¹⁸²³ indiquant l'évolution des montants rappelés en euros courants ventilés par impôt et taxe entre 2008 et 2022.

¹⁸¹⁸ CAZENEUVE J.R., Rapport AN n° 1745, *sur le projet de loi de finances pour 2024*, n° 1680, MARGUERITTE L., Annexe n° 25, *Gestion des finances publiques*, 2023, p. 22.

¹⁸¹⁹ HUSSON J.F., Rapport d'information Sénat n° 72, *sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*, 2022, p. 34.

¹⁸²⁰ *Ibid.*

¹⁸²¹ *Ibid.*

¹⁸²² NOUGEIN C., CARCENAC T., Rapport d'information Sénat n° 668, *sur les moyens du contrôle fiscal*, 2020, p. 26-27.

¹⁸²³ CAZENEUVE J.R., Rapport AN n° 1745, *sur le projet de loi de finances pour 2024*, n° 1680, MARGUERITTE L., Annexe n° 25, *Gestion des finances publiques*, 2023, p. 22.

ÉVOLUTION DES MONTANTS RAPPELÉS VENTILÉS PAR IMPÔT ET TAXE DE 2008 À 2022

(en millions d'euros)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Droits nets notifiés ⁽¹⁾	12 738	12 380	13 113	13 479	14 369	14 286	15 334	16 121	15 292	13 981	12 916	11 450	8 876	13 284	14 978
Pénalités (y compris les intérêts de retard)	2 895	2 770	2 889	2 929	3 767	3 714	3 964	5 072	4 175	3 922	3 235	2 419	1 343	2 377	2 665
Total des droits et des pénalités	15 633	15 150	16 002	16 408	18 136	18 136	19 298	21 194	19 467	17 903	16 151	13 869	10 219	15 661	17 643
Détail des droits nets par impôt :															
Impôt sur les sociétés	2 926	3 011	3 912	3 624	4 082	3 433	3 809	4 837	4 029	3 930	3 652	3 020	1 997	3 078	3 422
Impôt sur le revenu	1 983	1 954	1 940	1 978	2 070	2 136	2 146	2 300	2 213	2 164	2 171	1 689	1 094	1 770	1 616
Taxe sur la valeur ajoutée	2 715	3 011	2 508	2 763	3 235	2 709	2 361	2 235	2 267	2 129	2 000	1 760	913	1 592	2 111
Remboursements de crédit de TVA	1 595	1 188	1 661	1 466	1 345	1 708	1 296	1 513	1 617	1 602	1 507	1 697	1 749	2 098	2 917
Droits d'enregistrement	1 679	1 430	1 414	1 450	1 525	1 460	1 590	1 261	1 326	1 133	947	1 242	1 427	2 370	2 690
Impôt de solidarité sur la fortune devenu Impôt sur la fortune immobilière (IFI) en 2018	273	257	282	306	383	421	381	357	336	347	408	398	352	381	353
Impôts locaux	696	795	579	584	436	428	509	510	680	593	533	504	348	572	513
Impôts divers ⁽²⁾	871	734	817	1 309	1 293	1 991	1 604	1 194	1 222	1 115	1 072	917	997	1 423	1 244
STDR (impôt sur le revenu, droits d'enregistrement, ISF et divers droits nets et pénalités)	-	-	-	-	-	-	1 914	2 654	2 476	1 316	939	358	0	0	0

⁽¹⁾ À compter des résultats 2019, les montants présentés ne sont plus les montants notifiés mais ceux faisant l'objet d'une demande de mise en recouvrement, c'est-à-dire après que les instances consultatives de recours ont rendu leur avis (et non avant comme les années antérieures), reflétant ainsi les nouvelles orientations posées par la loi ESSOC et les différents moyens de recours des contribuables.

⁽²⁾ Dont la contribution sociale généralisée, la contribution pour le remboursement de la dette sociale, la contribution à l'audiovisuel public et les taxes annexes sur le chiffre d'affaires à compter de 2011.

Source : réponse au questionnaire budgétaire.

1314. Toutefois, compte tenu de l'érosion monétaire due à l'inflation entre 2008 et 2022, il convient de tenir compte des montants des droits et des pénalités au titre du contrôle fiscal en euros constants plutôt qu'en euros courants, afin de mesurer plus précisément l'évolution des résultats du contrôle fiscal.

1315. Ainsi, il résulte de l'analyse ci-après qu'entre 2008 et 2022, le montant global des droits et des pénalités en euros constants au titre du contrôle fiscal (A), ainsi que les montants respectifs des droits et des pénalités (B) sont en baisse.

A. La baisse du montant global des droits et des pénalités en euros constants entre 2008 et 2022

1316. À la lecture du tableau ci-dessus, le montant des droits et des pénalités en euros courants est en augmentation quasi-constante entre 2008 et 2015 passant respectivement de 15,6 milliards d'euros à 21,2 milliards d'euros, représentant ainsi une hausse de plus du tiers. En revanche, le montant des droits et des pénalités a subi une baisse constante et significative de 34 % entre 2015 et 2019, passant respectivement de 21,2 milliards d'euros à 13,9 milliards d'euros. Cette baisse enregistrée s'est poursuivie en 2020, année marquée par la crise sanitaire, avec un montant des droits et des pénalités s'élevant à 10,2 milliards d'euros. Ce n'est qu'à

partir de 2021, que le montant des droits et des pénalités a augmenté de nouveau pour atteindre 15,7 milliards d'euros en 2021 et 17,6 milliards d'euros en 2022.

1317. Ainsi, si le montant des droits et des pénalités en euros courants est resté quasiment inchangé entre 2008 et 2021, celui-ci a profité d'une hausse de près de 13 % entre 2008 et 2022.

1318. Toutefois, compte tenu de l'érosion monétaire due à l'inflation entre 2008 et 2022, il convient de convertir les montants des droits et des pénalités au titre du contrôle fiscal en euros constants afin de mesurer plus précisément l'évolution des résultats du contrôle fiscal.

1319. Ainsi, les montants des droits et des pénalités en euros constants au titre du contrôle fiscal ont subi une baisse de 6 %, en passant respectivement de 18,75 milliards d'euros¹⁸²⁴ à 17,6 milliards d'euros.

1320. Sur la même période, les montants respectifs des droits et des pénalités en euros constants sont également en baisse.

B. La baisse des montants respectifs des droits et des pénalités en euros constants entre 2008 et 2022

1321. Il résulte de l'analyse ci-après que les montants respectifs des droits (1) et des pénalités (2) au titre du contrôle fiscal en euros constants, ont diminué entre 2008 et 2022.

1. La diminution des montants de droits en euros constants entre 2008 et 2022

1322. Le montant des droits en euros courants a d'abord profité d'une augmentation quasi-constante d'environ 27 % entre 2008 et 2015, en passant respectivement de 12,7 milliards d'euros à 16,1 milliards d'euros, puis a subi une diminution de 29 % de 2015 à 2019, en passant respectivement de 16,1 milliards d'euros à 11,4 milliards d'euros. Au cours de l'année 2020, le montant des droits en euros courants a continué de baisser en raison du Covid-19 avec un

¹⁸²⁴ Sur le site de l'INSEE (<https://www.insee.fr/fr/information/2417794>), le convertisseur indique que 15,6 milliards d'euros en 2008 (en euros courants) équivaut à 18,75 milliards d'euros (en euros constants) en 2022 (donc 1 € de 2008 correspond environ à 1,20 € en 2022).

montant s'élevant à 8,9 milliards d'euros. Le montant des droits a ensuite augmenté pour atteindre 13,3 milliards d'euros en 2021 et 15 milliards d'euros en 2022.

1323. Ainsi, le montant des droits en euros courants a donc augmenté de près de 5 % entre 2008 et 2021 et de 18 % entre 2008 et 2022.

1324. Toutefois, compte tenu de l'érosion monétaire due à l'inflation entre 2008 et 2022, il convient de retenir les montants des droits en euros constants.

1325. Ainsi, les montants des droits en euros constants au titre du contrôle fiscal ont baissé de presque 2 % en passant respectivement de 15,26 milliards d'euros¹⁸²⁵ à 15 milliards d'euros. Il en est de même du montant des pénalités entre 2008 et 2022.

2. La diminution des pénalités appliquées en euros constants entre 2008 et 2022

1326. Le montant des pénalités en euros courants (y compris les intérêts de retard) a profité d'une hausse quasi-constante de 72 % entre 2008 et 2015 passant respectivement de 2,9 milliards d'euros à 5 milliards d'euros puis a subi une baisse de plus de 50 % entre 2015 et 2019 en passant respectivement de 5 milliards d'euros à 2,4 milliards d'euros. L'année 2020, marquée par la crise sanitaire a confirmé la baisse du montant des pénalités qui s'est élevé à 1,3 milliards d'euros. À partir de 2021, le montant des pénalités en euros courants a augmenté et a atteint 2,4 milliards d'euros en 2021 et 2,7 milliards d'euros en 2022.

1327. Le montant des pénalités en euros courants a alors diminué de 17 % entre 2008 et 2021 et de près de 7 % entre 2008 et 2022.

1328. Néanmoins, compte tenu de l'érosion monétaire due à l'inflation entre 2008 et 2022, les montants des pénalités appliquées en euros constants au titre du contrôle fiscal ont subi une baisse de 22 % en passant respectivement de 3,48¹⁸²⁶ à 2,7 milliards d'euros.

¹⁸²⁵ Sur le site de l'INSEE (<https://www.insee.fr/fr/information/2417794>), le convertisseur indique que 12,7 milliards d'euros en 2008 (en euros courants) équivaut à 15,26 milliards d'euros (en euros constants) en 2022 (donc 1 € de 2008 correspond environ à 1,20 € en 2022).

¹⁸²⁶ Sur le site de l'INSEE (<https://www.insee.fr/fr/information/2417794>), le convertisseur indique que 2,7 milliards d'euros en 2008 (en euros courants) équivaut à 3,48 milliards d'euros (en euros constants) en 2022 (donc 1 € de 2008 correspond environ à 1,20 € en 2022).

1329. Si les résultats du contrôle fiscal sont difficiles à apprécier en raison du changement méthodologique précité, il est toutefois relevé que le montant global des droits et des pénalités en euros constants a subi une diminution entre 2008 et 2022, tandis que les montants recouvrés au titre du contrôle fiscal en euros constants ont profité d'une légère augmentation entre 2012 et 2022.

II. Les incidences du changement méthodologique en matière de recouvrement

1330. En 2018, ainsi que l'a affirmé la DGFIP, « *les résultats financiers tels qu'ils sont habituellement présentés sont complexes à analyser et ne reflètent pas l'impact budgétaire réel de l'action des services* »¹⁸²⁷.

1331. Afin de traduire l'impact réel du contrôle fiscal sur le recouvrement de l'impôt, la DGFIP a donc « *fait le choix de présenter les résultats du contrôle fiscal sous l'angle des sommes effectivement encaissées au cours de l'année* »¹⁸²⁸ en communiquant alors, non plus les montants notifiés mais ceux mis en recouvrement. Ce changement méthodologique a entraîné une augmentation mécanique du taux de recouvrement qui s'élevait à 59,9 % en 2018 contre 75,3 % en 2021¹⁸²⁹. Malgré l'amélioration constatée en matière de recouvrement, le taux de recouvrement demeure insuffisant¹⁸³⁰. Ainsi, il apparaît qu'entre 2012 et 2022, le montant total des encaissements en euros constants a légèrement augmenté (A).

1332. Par ailleurs, ce changement méthodologique a permis « *de donner une idée plus juste du rendement budgétaire obtenu par l'administration au titre du contrôle fiscal* »¹⁸³¹ (B).

¹⁸²⁷ DGFIP, *Le rapport d'activité 2018 et son cahier statistiques*, p. 57.

¹⁸²⁸ NOUGEIN C., CARCENAC T., Rapport d'information Sénat n° 668, *sur les moyens du contrôle fiscal*, 2020, p. 26-27.

¹⁸²⁹ HUSSON J.F., Rapport d'information Sénat n° 72, *sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*, 2022, p. 34.

¹⁸³⁰ *Ibid.*

¹⁸³¹ NOUGEIN C., CARCENAC T., Rapport d'information Sénat n° 668, *sur les moyens du contrôle fiscal*, 2020, p. 26-27.

A. L'augmentation des montants recouvrés en euros constants au titre du contrôle fiscal entre 2012 et 2022

1333. Le changement méthodologique a été effectué en 2019 afin de traduire l'impact réel du contrôle fiscal sur le recouvrement de l'impôt.

1334. Dans l'annexe n° 25 du rapport sur le projet de loi de finances pour 2024¹⁸³², le rapporteur spécial a communiqué le tableau ci-après précisant l'évolution des montants recouvrés en euros courants ventilés par impôt et taxe de 2008 à 2022.

ÉVOLUTION DES MONTANTS RECOUVRÉS VENTILÉS PAR IMPÔT ET TAXE DE 2008 À 2022

(en millions d'euros)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2022	2022	2022	2022
Montant total des encaissements (y compris STDR jusqu'en 2019)	non disponible				9 002	10 067	10 435	12 243	11 088	9 393	8 675	11 331	7 790	10 651	10 620
Dont impôt sur le revenu et cotisations sociales ⁽¹⁾					2 109	2 051	2 266	2 118	2 050	2 182	2 061	2 287	1 597	2 139	1 949
Dont TVA					1 291	1 264	1 139	1 231	1 268	1 022	1 070	1 280	829	904	912
Dont impôt sur les sociétés et taxe sur les salaires					2 594	4 164	2 508	3 718	2 863	2 685	2 690	4 859	2 494	2 976	3 879
Dont droits de déclarations de successions déposées suite à relance					1 087	986	896	783	869	642	432	745	1 137	1 536	1 884
Dont droits de déclarations d'ISF déposées suite à relance					68	80	58	57	55	56	56	84	83	73	43
Dont autres impôts					1 853	1 406	1 654	1 683	1 507	1 490	1 427	1 718	1 651	3 022	1 953
Dont STDR						116	1 914	2 654	2 476	1 316	939	358	0	0	0

⁽¹⁾ À compter des résultats 2019, prise en compte des créances prises en charge en années n – 4 et n – 5.

STDR : service de traitement des déclarations rectificatives (service ouvert pour la régularisation des avoirs à l'étranger de 2014 à 2017).

Source : réponse au questionnaire budgétaire.

1335. À la lecture de ce tableau, il apparaît que le montant total des encaissements en euros courants a augmenté de plus du tiers entre 2012 et 2015 en passant respectivement de 9 milliards d'euros à 12,2 milliards d'euros puis a diminué d'environ 29 % entre 2015 et 2018, en passant de 12,2 milliards d'euros à 8,7 milliards d'euros.

1336. L'année 2019 est marquée par un net rebond avec un montant total des encaissements s'élevant à 11,3 milliards d'euros, qui a ensuite diminué en 2020 en raison des difficultés liées à la crise sanitaire¹⁸³³.

¹⁸³² CAZENEUVE J.R., Rapport AN n° 1745, sur le projet de loi de finances pour 2024, n° 1680, MARGUERITTE L., Annexe n° 25, *Gestion des finances publiques*, 2023, p. 22.

¹⁸³³ Pour plus de précisions, HUSSON J.F., Rapport d'information Sénat n° 72, sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, 2022, p. 31.

1337. Les années 2021 et 2022 sont marquées par un accroissement du montant total des encaissements en euros courants s'élevant à 10,6 milliards d'euros pour chacune de ces années.

1338. Ainsi, entre 2012 et 2022, le montant total des encaissements en euros courants a alors augmenté de près de 18 % en passant respectivement de 9 milliards d'euros à 10,6 milliards d'euros.

1339. Toutefois, compte tenu de l'érosion monétaire due à l'inflation entre 2012 et 2022, il convient de retenir les montants recouverts en euros constants. Or, ceux-ci au titre du contrôle fiscal n'ont subi qu'une légère augmentation de 3,7 % en passant respectivement de 10,22 milliards d'euros¹⁸³⁴ à 10,6 milliards d'euros.

1340. Par ailleurs, le changement méthodologique précité a également permis d'avoir une vision plus précise du rendement budgétaire du contrôle fiscal.

B. Le rendement budgétaire du contrôle fiscal

1341. Par le rapport d'information sur les moyens du contrôle fiscal datant de 2020, les rapporteurs spéciaux ont communiqué le tableau ci-après¹⁸³⁵ indiquant le rendement budgétaire du contrôle fiscal entre 2012 et 2019.

¹⁸³⁴ Sur le site de l'INSEE (<https://www.insee.fr/fr/information/2417794>), le convertisseur indique que 9 milliards d'euros en 2012 (en euros courants) équivaut à 10,22 milliards d'euros (en euros constants) en 2022 (donc 1 € de 2012 correspond environ à 1,14 € en 2022).

¹⁸³⁵ NOUGEIN C., CARCENAC T., Rapport d'information Sénat n° 668, *sur les moyens du contrôle fiscal*, 2020, p. 26.

Rendement budgétaire du contrôle fiscal

(en milliards d'euros)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Montant total des encaissements, STDR* compris	ND	ND	9,0	10,1	10,4	12,2	11,1	9,4	8,7	11,3
Recettes fiscales nettes de l'État	253,6	255,0	268,4	284,0	274,3	280,1	284,1	295,6	295,4	281,3
Rapport entre les recettes du contrôle fiscal et les recettes fiscales nettes de l'État			3,35 %	3,56 %	3,79 %	4,3 6 %	3,91 %	3,18 %	2,95 %	4,02 %

* service de traitement des déclarations rectificatives.

Source : commission des finances, d'après les réponses au questionnaire des rapporteurs spéciaux et les rapports d'activité de la direction générale des finances publiques pour les années 2017 à 2019

1342. Le rendement budgétaire du contrôle fiscal est stable depuis 2012. En effet, entre 2012 et 2019, les recettes du contrôle fiscal représentent entre 3 et 4 % des recettes fiscales nettes de l'État.

1343. Ainsi que l'ont souligné les rapporteurs spéciaux, le changement méthodologique « permet en effet de corriger certains écueils inhérents à une présentation des droits notifiés. Il exclut notamment les montants soumis à une saisine des commissions consultatives, auprès desquelles les contribuables peuvent faire examiner leurs dossiers et dont les avis peuvent conduire à une diminution des sommes effectivement mises en recouvrement »¹⁸³⁶.

1344. En définitive, les résultats du contrôle fiscal sont difficiles à apprécier en raison du changement méthodologique opéré en 2019. En outre, il faut souligner que les résultats du contrôle fiscal dépendent de « dossiers « exceptionnels », à très fort enjeu financier »¹⁸³⁷ et se distinguent alors « par leur absence de régularité et leur faible prévisibilité »¹⁸³⁸. Ainsi, « il est à cet égard regrettable que le Parlement ne soit pas mieux tenu informé des contentieux à forts enjeux, avec les montants de droits notifiés et encaissés les plus élevés »¹⁸³⁹.

¹⁸³⁶ NOUGEIN C., CARCENAC T., Rapport d'information Sénat n° 668, sur les moyens du contrôle fiscal, 2020, p. 27.

¹⁸³⁷ Ibid., p. 34.

¹⁸³⁸ Ibid., p. 9.

¹⁸³⁹ Ibid.

1345. Enfin, en France, aucune évaluation « *institutionnelle* » de la fraude fiscale n'a été établie ce qui « *empêche tout calibrage des moyens du contrôle fiscal* »¹⁸⁴⁰, et « *rend impossible l'évaluation de l'efficacité du contrôle fiscal en termes relatifs et, partant, son efficience* »¹⁸⁴¹.

1346. Il est alors nécessaire d'approfondir l'analyse des résultats bruts du contrôle fiscal.

Paragraphe II : L'analyse plus approfondie des résultats bruts du contrôle fiscal

1347. Afin de disposer d'une analyse plus approfondie des résultats bruts du contrôle fiscal entre 2008 et 2022, il convient d'examiner, les montants rappelés en fonction du type de contrôle et du contribuable concerné (I) ainsi que du nombre de contrôles menés (II).

I. L'analyse des montants rappelés en fonction du type de contrôle et du contribuable concerné entre 2008 et 2022

1348. À la lumière du rapport portant sur la détection de la fraude fiscale des particuliers publié en 2023 par la Cour des comptes, il ressort que l'administration fiscale a réclamé, depuis plusieurs années, davantage de sommes auprès des professionnels que des particuliers (A).

1349. Par ailleurs, les montants rappelés au titre des contrôles sur pièces ont nettement augmenté depuis 2008 jusqu'à presque égaler ceux constatés au titre des contrôles sur place (B).

A. Des sommes réclamées davantage aux professionnels qu'aux particuliers

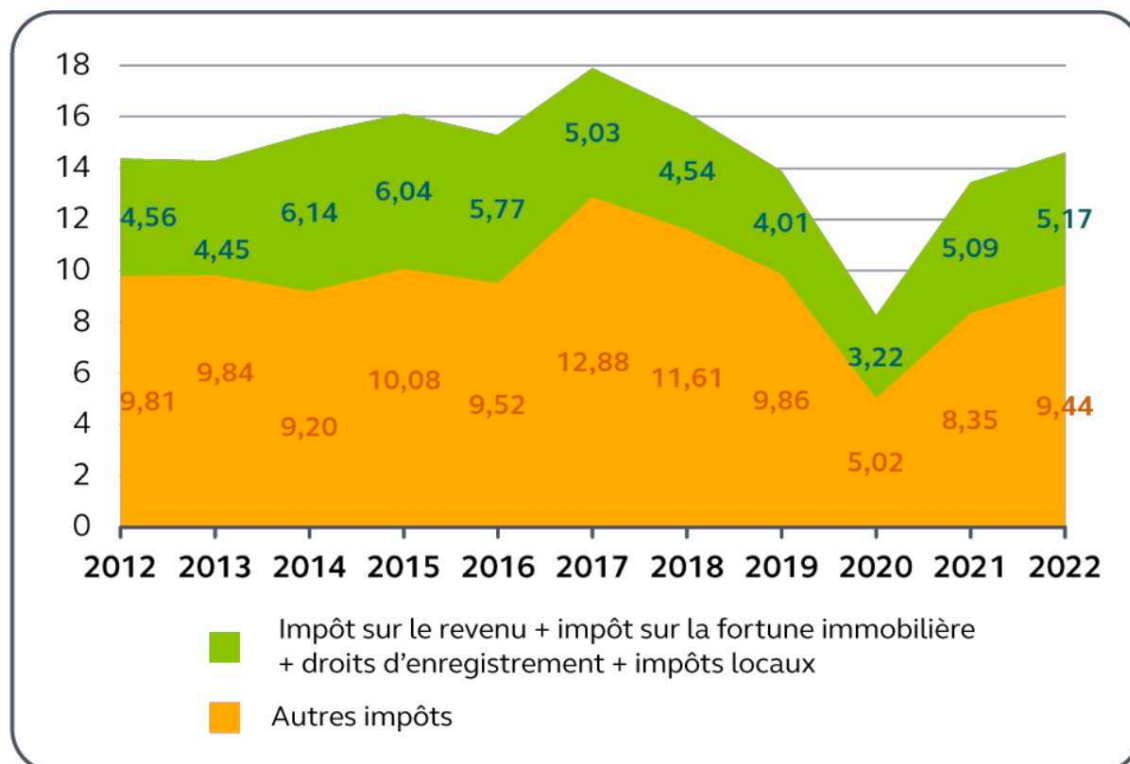
1350. Dans le rapport relatif à la détection de la fraude fiscale des particuliers publié en 2023, la Cour des comptes a communiqué le graphique ci-après¹⁸⁴², indiquant les montants des sommes réclamées (droits et pénalités) après contrôle fiscal (en milliards d'euros).

¹⁸⁴⁰ NOUGEIN C., CARCENAC T., Rapport d'information Sénat n° 668, *sur les moyens du contrôle fiscal*, 2020, p. 9.

¹⁸⁴¹ *Ibid.*

¹⁸⁴² Cour des comptes, Rapport public thématique, *La détection de la fraude fiscale des particuliers, Une incontestable modernisation des méthodes, des résultats encore insuffisants*, 2023, p. 43.

Graphique n° 1 : montant des sommes réclamées (droits et pénalités) après contrôle fiscal (en Md€)



Source : rapports d'activité de la DGFIP 2012-2022

1351. À la lecture du graphique ci-dessus, depuis 2012, les sommes sont réclamées par l'administration fiscale davantage auprès des professionnels que des particuliers.

1352. Ainsi, en 2022, sur 14,6 milliards d'euros réclamés par l'administration fiscale après contrôle, près de 5,2 milliards d'euros ont été réclamés au titre des impôts sur le revenu et sur la fortune immobilière, des impôts locaux et des droits d'enregistrement (soit environ 36 % du montant total des montants réclamés), et 9,4 milliards d'euros au titre des autres impôts (soit 64 % du montant total des montants réclamés).

1353. Selon la Cour des comptes, « ces chiffres bruts, avant toute autre analyse, montrent que les évolutions majeures ayant affecté la gestion des impôts des particuliers et singulièrement l'impôt sur le revenu au cours de la dernière décennie n'ont pas bouleversé l'ordre de grandeur des sommes réclamées par le fisc après contrôles »¹⁸⁴³.

¹⁸⁴³ Cour des comptes, Rapport public thématique, *La détection de la fraude fiscale des particuliers, Une incontestable modernisation des méthodes, des résultats encore insuffisants*, 2023, p. 43.

1354. Il apparaît également depuis plusieurs années que les contrôles sur place donnent lieu à davantage de montants rappelés que les contrôles sur pièces. Toutefois, les montants rappelés au titre des contrôles sur pièces ont progressé jusqu'à égaler ceux constatés au titre des contrôles sur place.

B. Vers une égalisation des montants rappelés lors des contrôles sur pièces et sur place

1355. Il existe deux formes de contrôles fiscaux, les contrôles sur pièces (CSP) et les contrôles fiscaux externes (CFE). Ainsi que l'a précisé la doctrine administrative, *« le contrôle sur pièces proprement dit est constitué par l'ensemble des travaux de bureau au cours desquels le service procède à l'examen critique des déclarations à l'aide des renseignements et documents figurant dans les différents dossiers qu'il détient, et, le cas échéant, établit les rehaussements ou dégrèvements justifiés »* et *« a pour objet :*

- *de vérifier que tous les contribuables ont bien déposé leur déclaration ;*
- *de rectifier les erreurs, insuffisances, inexactitudes, omissions ou dissimulations dans les éléments servant de base au calcul de l'impôt, ces rehaussements étant opérés à partir de la déclaration elle-même et des documents figurant au dossier ou en la possession du service ;*
- *en matière d'impôt sur le revenu de s'assurer que le revenu global défini est cohérent avec ce que l'on sait du contribuable, et ce, pour toutes les années non prescrites »*¹⁸⁴⁴.

1356. Les contrôles fiscaux externes, appelés aussi les contrôles sur place, comprennent l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ESFP) pour les particuliers et la vérification de comptabilité pour les entreprises et *« consistent en une vérification exhaustive des déclarations fiscales du contribuable. Pour les entreprises, ils ont majoritairement lieu au sein de leurs locaux, tandis qu'ils sont le plus souvent conduits dans les bureaux de l'administration pour les particuliers »*¹⁸⁴⁵.

¹⁸⁴⁴ BOI-CF-DG-40-20 § 10.

¹⁸⁴⁵ NOUGEIN C., CARCENAC T., Rapport d'information Sénat n° 668, *sur les moyens du contrôle fiscal*, 2020, p. 24.

1357. Récemment, une nouvelle procédure de contrôle, appelée l'examen de comptabilité, a été instituée par l'article 14 de la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016 qui constitue une « *alternative au contrôle sur pièces et à la vérification de comptabilité (contrôle dans les locaux de l'entreprise)* »¹⁸⁴⁶. En effet, cette procédure « *permet à l'administration fiscale de réaliser du bureau des opérations de contrôle à partir du fichier des écritures comptables communiqué par l'entreprise, sans se déplacer dans les locaux de cette dernière* »¹⁸⁴⁷.

1358. Entre 2008 et 2022, le montant des droits rappelés et des pénalités appliquées lors d'un contrôle sur place est supérieur à celui constaté lors d'un contrôle sur pièces. La Cour des comptes a précisé qu'en 2008, le montant total des droits rappelés et des pénalités appliquées s'élevait à 15,7 milliards d'euros, dont 9,6 milliards d'euros au titre du contrôle externe et 6,1 milliards d'euros au titre du contrôle sur pièces¹⁸⁴⁸. Au fil des années, le montant des droits rappelés et des pénalités appliquées lors des contrôles sur pièces a augmenté jusqu'à presque égaler celui constaté lors des contrôles externes. En effet, en 2022, le montant total des droits rappelés et des pénalités appliquées s'élevait à 17,6 milliards d'euros, dont 9 milliards d'euros au titre du contrôle sur place et 8,6 milliards d'euros au titre du contrôle sur pièces. Le montant des droits rappelés et des pénalités appliquées lors des contrôles sur place reste néanmoins supérieur à celui constaté lors des contrôles sur pièces.

1359. En définitive, entre 2008 et 2022, si les droits rappelés et les pénalités appliquées en euros courants au titre du contrôle sur pièces, ont augmenté de près de 41 %, les droits rappelés et les pénalités appliquées en euros courants au titre du contrôle fiscal sur place, ont diminué d'environ 6 %.

1360. Néanmoins, compte tenu de l'érosion monétaire due à l'inflation entre 2008 et 2022, il convient de retenir les montants des droits rappelés et des pénalités appliquées en euros constants. Les droits rappelés et les pénalités appliquées en euros constants au titre du contrôle sur pièces ont alors augmenté de près de 18 %, passant respectivement de 7,3 milliards

¹⁸⁴⁶ Cour des comptes, Rapport, *La fraude aux prélèvements obligatoires*, 2019, p. 116.

¹⁸⁴⁷ BOI-CF-DG-40-20 § 320 ; En effet, conformément aux dispositions du 1 de l'article L.47 AA du LPF, « *dans un délai de quinze jours à compter de la réception d'un avis d'examen de comptabilité, le contribuable adresse à l'administration, sous forme dématérialisée répondant aux normes fixées par arrêté du ministre chargé du budget, une copie des fichiers des écritures comptables* ».

¹⁸⁴⁸ Cour des comptes, Rapport public annuel 2010, t. 1, v. 1, *Les méthodes et les résultats du contrôle fiscal*, 2010, p. 173.

d'euros¹⁸⁴⁹ à 8,6 milliards d'euros tandis que les droits rappelés et les pénalités appliquées en euros constants au titre du contrôle sur place ont diminué de 22 %, passant respectivement de 11,54 milliards d'euros¹⁸⁵⁰ à 9 milliards d'euros.

1361. L'analyse des montants rappelés en fonction du nombre de contrôles fiscaux permet également de mieux appréhender les résultats du contrôle fiscal entre 2008 et 2022.

II. L'analyse des montants rappelés en fonction du nombre de contrôles fiscaux entre 2008 et 2022

1362. Mettre en relation les montants rappelés et le nombre de contrôles fiscaux permet d'appréhender la qualité du ciblage des contrôles¹⁸⁵¹. L'analyse proposée a alors été conduite à l'égard des contrôles sur pièces (A) et des contrôles sur place (B).

A. S'agissant des contrôles sur pièces

1363. Les contrôles sur pièces concernent aussi bien les professionnels (1) que les particuliers (2).

1. Pour les professionnels

1364. Entre 2008 et 2022, le montant des droits simples en euros constants relevé au titre des contrôles sur pièces à l'égard des professionnels (à l'exclusion des demandes de remboursement de crédit de TVA) a augmenté (a) alors que le nombre de contrôles correspondants a diminué (b). Les contrôles sur pièces à l'égard des professionnels sont donc mieux ciblés.

¹⁸⁴⁹ Sur le site de l'INSEE (<https://www.insee.fr/fr/information/2417794>), le convertisseur indique que 6,1 milliards d'euros en 2008 (en euros courants) équivaut à 7,3 milliards d'euros (en euros constants) en 2022 (donc 1 € de 2008 correspond environ à 1,20 € en 2022).

¹⁸⁵⁰ Sur le site de l'INSEE (<https://www.insee.fr/fr/information/2417794>), le convertisseur indique que 9,6 milliards d'euros en 2008 (en euros courants) équivaut à 11,54 milliards d'euros (en euros constants) en 2022 (donc 1 € de 2008 correspond environ à 1,20 € en 2022).

¹⁸⁵¹ Les développements ci-après s'appuient sur deux tableaux annexés à la présente thèse. Le premier est issu du document de politique transversale annexé au projet de loi de finances pour 2024 et indique les résultats du contrôle fiscal entre 2014 et 2022, Gouvernement, *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2024*, 2023, p. 65-66. Le second est issu de du document de politique transversale annexé au projet de loi de finances pour 2018 et indique les résultats du contrôle fiscal entre 2008 et 2016, Gouvernement, *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2018*, 2017, p. 20.

a. L'augmentation importante des droits simples rappelés en euros constants

1365. À la lecture du document de politique transversale annexé au projet de loi de finances pour 2024, les contrôles sur pièces à l'égard des professionnels portent sur l'impôt sur les sociétés, la taxe sur le chiffre d'affaires, les demandes de remboursement de crédits rejetées et les impôts divers¹⁸⁵².

1366. Ainsi, sur la période de 2008 à 2022, les montants des droits simples rappelés en euros courants en matière d'impôt sur les sociétés ont varié entre 425 millions d'euros et 901 millions d'euros et ont augmenté de 38,6 %, en passant respectivement de 650 millions d'euros à 901 millions d'euros¹⁸⁵³.

1367. Le montant des droits simples rappelés en euros courants en matière de taxe sur le chiffre d'affaires a diminué de 52,1 % entre 2008 et 2022, en passant respectivement de 606 millions d'euros à 290 millions d'euros¹⁸⁵⁴.

1368. Le montant des demandes de remboursement de crédits rejetées en euros courants a plus que doublé entre 2008 à 2022, en passant respectivement de 1 246 millions d'euros à 2 781 millions d'euros¹⁸⁵⁵.

1369. Les droits simples rappelés en matière d'impôts divers¹⁸⁵⁶ en euros courants, relevant principalement des professionnels, ont suivi une progression exponentielle en passant respectivement de 24 millions d'euros à 238 millions d'euros entre 2008 et 2011, puis ont

¹⁸⁵² « Contrôle sur pièces de TVA immobilière et prélèvement sur les profits immobiliers, et plus-values immobilières inclus. À partir de 2011, les contributions sociales et les taxes suivantes sont incluses : taxe d'apprentissage, taxe sur les salaires, TVS, PEEC, FPC, CAP, cotisation minimale TP, TASCOT, CAP et CVAE », Gouvernement, *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2018, 2017*, p. 20 ; Gouvernement, *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2024, 2023*, p. 66.

¹⁸⁵³ En euros constants, le montant des droits simples rappelés en matière d'impôt sur les sociétés a augmenté de 15,3 % entre 2008 et 2022 en passant respectivement de 781,10 millions d'euros à 901 millions d'euros.

¹⁸⁵⁴ En euros constants, le montant des droits simples rappelés en matière de taxe sur le chiffre d'affaires a diminué de 60,2 % entre 2008 et 2022 en passant respectivement de 728,23 millions d'euros à 290 millions d'euros.

¹⁸⁵⁵ En euros constants, le montant des demandes de remboursement de crédits rejetées a augmenté de 85,7 % entre 2008 à 2022 en passant respectivement de 1 497,31 millions d'euros à 2 781 millions d'euros.

¹⁸⁵⁶ « Contrôle sur pièces de TVA immobilière et prélèvement sur les profits immobiliers, et plus-values immobilières inclus. À partir de 2011, les contributions sociales et les taxes suivantes sont incluses : taxe d'apprentissage, taxe sur les salaires, TVS, PEEC, FPC, CAP, cotisation minimale TP, TASCOT, CAP et CVAE », Gouvernement, *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2018, 2017*, p. 20.

continué de progresser pour atteindre 753 millions d'euros en 2016, avant de se fixer en 2022 avec un montant s'élevant à 495 millions d'euros.

1370. Par conséquent, entre 2008 et 2022, le montant total des droits simples rappelés en euros courants issus des contrôles sur pièces à l'égard des professionnels a augmenté de 76,8 % passant respectivement de 2 526 millions d'euros à 4 467 millions d'euros.

1371. Toutefois, compte tenu de l'érosion monétaire due à l'inflation entre 2008 et 2022, il convient de retenir les montants des droits simples rappelés en euros constants. Ainsi, sur la même période, le montant total des droits simples rappelés en euros constants issus des contrôles sur pièces à l'égard des professionnels a augmenté de 47,1% passant respectivement de 3 035,48 millions d'euros¹⁸⁵⁷ à 4 467 millions d'euros, notamment en raison d'une augmentation significative en matière de demandes de remboursement de crédits rejetées et d'impôt divers¹⁸⁵⁸.

1372. L'augmentation constatée du montant des droits simples rappelés en matière de demandes de remboursement de crédits rejetées se justifie par le nombre croissant de ces contrôles entre 2010 et 2022. En effet, entre 2010 et 2019, le nombre de ces contrôles a augmenté de 32,4 %¹⁸⁵⁹ et de 10,6% entre 2020 et 2022, en passant respectivement de 125 076 à 138 391 contrôles¹⁸⁶⁰,

1373. Il convient alors d'analyser le montant des droits simples rappelés en euros constants au titre des contrôles sur pièces à l'égard des professionnels diminué du montant des droits simples rappelés relevant des demandes de remboursement de crédit de TVA. Ce montant a augmenté de 9,6 % entre 2008 et 2022, en passant respectivement de 1538,17 millions d'euros à 1686 millions d'euros.

¹⁸⁵⁷ Sur le site de l'INSEE (<https://www.insee.fr/fr/information/2417794>), le convertisseur indique que 2 526 millions d'euros en 2008 (en euros courants) équivaut à 3 035,48 millions d'euros (en euros constants) en 2022 (donc 1 € de 2008 correspond environ à 1,20 € en 2022).

¹⁸⁵⁸ « Contrôle sur pièces de TVA immobilière et prélèvement sur les profits immobiliers, et plus-values immobilières inclus. À partir de 2011, les contributions sociales et les taxes suivantes sont incluses : taxe d'apprentissage, taxe sur les salaires, TVS, PEEC, FPC, CAP, cotisation minimale TP, TASCOT, CAP et CVAE », Gouvernement, *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2018*, 2017, p. 20.

¹⁸⁵⁹ NOUGEIN C., CARCENAC T., Rapport d'information Sénat n° 668, *sur les moyens du contrôle fiscal*, 2020, p. 31.

¹⁸⁶⁰ DGFIP, *Rapport d'activité 2022*, p. 76.

1374. Si le montant des droits simples rappelés au titre des contrôles sur pièces effectués à l'égard des professionnels (à l'exclusion des demandes de remboursement de crédit de TVA) a augmenté entre 2008 et 2022, qu'en est-il de l'évolution du nombre de contrôles opérés sur la même période ?

b. La baisse du nombre de contrôles sur pièces des professionnels

1375. Entre 2010 et 2022, le nombre de contrôles sur pièces à l'égard des professionnels n'a cessé de diminuer passant respectivement de 206 373¹⁸⁶¹ à 122 552 contrôles¹⁸⁶².

1376. Il résulte ainsi de l'analyse ci-dessus que les contrôles sur pièces (à l'exclusion des demandes de remboursement de crédit de TVA) sont mieux ciblés à l'égard des professionnels qu'auparavant, puisque le montant total des droits simples rappelés issus de ces contrôles a progressé alors que le nombre des contrôles correspondants a diminué.

1377. En effet, « *les pôles de contrôle et d'expertise (PCE), qui traitent le CSP des professionnels, veillent à l'amélioration de la couverture du tissu fiscal par une meilleure sélection des dossiers et la mutualisation des compétences des agents en charge de ces dossiers* »¹⁸⁶³. Le développement des outils de datamining et d'intelligence artificielle a notamment permis de renforcer le ciblage des contrôles sur pièces des professionnels¹⁸⁶⁴.

1378. Si le ciblage des contrôles sur pièces à l'égard des professionnels a été renforcé, en est-il de même pour les particuliers ?

2. Pour les particuliers

1379. Entre 2008 et 2022, le nombre de droits simples rappelés en euros constants au titre des contrôles sur place à l'égard des particuliers a diminué (a) en raison de la baisse du nombre de contrôles correspondants sur la même période (b).

¹⁸⁶¹ NOUGEIN C., CARCENAC T., Rapport d'information Sénat n° 668, *sur les moyens du contrôle fiscal*, 2020, p. 32.

¹⁸⁶² DGFIP, *Rapport d'activité 2022*, p. 75.

¹⁸⁶³ Gouvernement, *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2024*, 2023, p. 68.

¹⁸⁶⁴ CAZENEUVE J.R., Rapport AN n° 1745, *sur le projet de loi de finances pour 2024*, n° 1680, MARGUERITTE L., Annexe n° 25, *Gestion des finances publiques*, 2023, p. 26.

a. La diminution des droits simples rappelés en euros constants

1380. À la lecture du document de politique transversale annexé au projet de loi de finances pour 2024, les contrôles sur pièces à l'égard des particuliers portent sur l'impôt sur le revenu, les droits d'enregistrement et l'impôt de solidarité sur la fortune¹⁸⁶⁵.

1381. En matière d'impôt sur le revenu, le montant des droits simples rappelés en euros courants a augmenté de 51 % entre 2008 et 2016, en passant de 1 261 millions d'euros à 1 904 millions d'euros puis a chuté à 930 millions d'euros en 2022. En 2008 et 2022, le montant des droits simples rappelés en euros courants en matière d'impôt sur le revenu a donc diminué de 26,2 % en passant respectivement de 1 261 millions d'euros à 930 millions d'euros¹⁸⁶⁶.

1382. Le montant des droits d'enregistrement rappelés en euros courants a augmenté de 56,7 % entre 2008 à 2022 en passant respectivement de 1 560 millions d'euros à 2 445 millions d'euros¹⁸⁶⁷.

1383. En matière d'impôt de solidarité sur la fortune, le montant des droits simples rappelés en euros courants a varié entre 251 millions d'euros et 1 163 millions d'euros sur la période de 2008 à 2022 et n'a augmenté que de 6,6 %, en passant respectivement de 273 millions d'euros à 291 millions d'euros¹⁸⁶⁸.

1384. Ainsi, le montant total des droits simples rappelés en euros courants à l'égard des particuliers au titre des contrôles sur pièces a augmenté de 18,5 % entre 2008 et 2022, en passant respectivement de 3 094 millions d'euros à 3 666 millions d'euros, notamment grâce à une augmentation significative des droits d'enregistrement rappelés.

1385. Toutefois, compte tenu de l'érosion monétaire due à l'inflation entre 2008 et 2022, il convient de retenir les montants des droits simples rappelés en euros constants. Ainsi, le

¹⁸⁶⁵ Gouvernement, *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2024*, 2023, p. 66.

¹⁸⁶⁶ En euros constants, le montant des droits simples rappelés en matière d'impôt sur le revenu a diminué de 38,6 % entre 2008 et 2022 en passant respectivement de 1 515,43 millions d'euros à 930 millions d'euros.

¹⁸⁶⁷ En euros constants, le montant des droits d'enregistrement rappelés a augmenté de 30,4 % entre 2008 à 2022 en passant respectivement de 1 874,64 millions d'euros à 2 445 millions d'euros.

¹⁸⁶⁸ En euros constants, le montant des droits simples rappelés en matière d'impôt de solidarité sur la fortune a diminué de 11,3 % entre 2008 et 2022 en passant respectivement de 328,06 millions d'euros à 291 millions d'euros.

montant total des droits simples rappelés en euros constants à l'égard des particuliers au titre des contrôles sur pièces a diminué de moins de 2 % entre 2008 et 2022, en passant respectivement de 3 718,04 millions d'euros à 3 666 millions d'euros. Qu'en est-il de l'évolution du nombre de contrôles correspondants sur la même période ?

b. La baisse du nombre de contrôles sur pièces des particuliers

1386. S'agissant des particuliers, le nombre de contrôles sur pièces au titre de l'impôt sur le revenu est passé de 1 035 269¹⁸⁶⁹ en 2010 à 726 232¹⁸⁷⁰ en 2022, représentant une diminution de 29,8 %.

1387. Il en est de même du nombre de contrôles sur pièces des impôts patrimoniaux ayant également diminué de 43,8 % entre 2010 et 2022, en passant respectivement de 139 811¹⁸⁷¹ à 78 602¹⁸⁷² contrôles.

1388. Il résulte de l'analyse ci-dessus que les contrôles sur pièces à l'égard des particuliers sont actuellement moins performants, puisque les montants des droits simples rappelés en euros constants au titre de ces contrôles ont diminué entre 2008 et 2022, en raison de la baisse des contrôles correspondants depuis 2010.

1389. Le ministre des Comptes publics a alors annoncé qu'« *en matière de contrôle fiscal, le nombre de contrôles fiscaux des particuliers augmentera de 25 % d'ici 2027 et cet effort portera sur les plus gros patrimoines* »¹⁸⁷³. Cet objectif permettra selon la Cour des comptes de revenir en 2027 au nombre de contrôles effectués en 2012¹⁸⁷⁴.

¹⁸⁶⁹ NOUGEIN C., CARCENAC T., Rapport d'information Sénat n° 668, *sur les moyens du contrôle fiscal*, 2020, p. 32.

¹⁸⁷⁰ Cour des comptes, Rapport public thématique, *La détection de la fraude fiscale des particuliers, Une incontestable modernisation des méthodes, des résultats encore insuffisants*, 2023, p. 44.

¹⁸⁷¹ NOUGEIN C., CARCENAC T., Rapport d'information Sénat n° 668, *sur les moyens du contrôle fiscal*, 2020, p. 32.

¹⁸⁷² Cour des comptes, Rapport public thématique, *La détection de la fraude fiscale des particuliers, Une incontestable modernisation des méthodes, des résultats encore insuffisants*, 2023, p. 44.

¹⁸⁷³ Cf. feuille de route *Lutte contre les fraudes aux finances publiques* (mai 2023).

¹⁸⁷⁴ Cour des comptes, Rapport public thématique, *La détection de la fraude fiscale des particuliers, Une incontestable modernisation des méthodes, des résultats encore insuffisants*, 2023, p. 45.

1390. En définitive, le ciblage des contrôles sur pièces à l'égard des professionnels s'est renforcé entre 2008 et 2022 tandis que les contrôles sur pièces à l'égard des particuliers sont moins performants qu'auparavant.

1391. En outre, il apparaît qu'entre 2008 et 2022, le montant des pénalités appliquées pour tous les impôts lors des contrôles sur pièces a varié en euros courants entre 434 millions d'euros et 1 397 millions d'euros, et a diminué de 3,5 % en passant respectivement de 450 millions d'euros à 434 millions d'euros. Il convient de retenir le montant des pénalités appliquées pour tous les impôts en euros constants. Celui-ci a diminué de 19,7 % entre 2008 et 2022, en passant respectivement de 540,76 millions d'euros¹⁸⁷⁵ à 434 millions d'euros.

1392. La mise en relation entre le montant des droits simples rappelés et le nombre de contrôles fiscaux est également opérée, dans les développements ci-après, s'agissant des contrôles sur place.

B. S'agissant des contrôles sur place

1393. Les contrôles sur place concernent aussi bien les professionnels (1) que les particuliers (2).

1. Pour les professionnels

1394. Entre 2008 et 2022, le montant des droits simples rappelés et des pénalités appliquées en cas de vérification de comptabilité a diminué (a) ainsi que le nombre de vérifications (b). Ce constat s'explique par la diminution des effectifs de la DGFIP consacrés au contrôle fiscal¹⁸⁷⁶.

¹⁸⁷⁵ Sur le site de l'INSEE (<https://www.insee.fr/fr/information/2417794>), le convertisseur indique que 450 millions d'euros en 2008 (en euros courants) équivaut à 540,76 millions d'euros (en euros constants) en 2022 (donc 1 € de 2008 correspond environ à 1,20 € en 2022).

¹⁸⁷⁶ Cour des comptes, Rapport, *La fraude aux prélèvements obligatoires*, 2019, p. 115.

a. La diminution des droits simples rappelés et des pénalités appliquées en cas de vérification de comptabilité

1395. En 2008, sur 9,6 milliards d’euros de droits simples rappelés et de pénalités appliquées (en euros courants) au titre du contrôle sur place, le montant total de droits simples rappelés et de pénalités appliquées au titre de la vérification de comptabilité s’élève à 9 019 millions d’euros (euros courants), comprenant 6 734 millions d’euros de droits simples rappelés et 2 285 millions d’euros de pénalités appliquées pour tous les impôts¹⁸⁷⁷.

1396. Néanmoins, compte tenu de l’érosion monétaire due à l’inflation entre 2008 et 2022, il convient de retenir les montants des droits simples rappelés et des pénalités appliquées en euros constants. En euros constants, le montant total de droits simples rappelés et de pénalités appliquées au titre de la vérification de comptabilité s’élève donc à 10 838, 09 millions d’euros.

1397. En 2022, le montant de droits simples rappelés et de pénalités appliquées au titre du contrôle sur place s’élève à 9 076 millions d’euros dont 8 634 millions d’euros de droits simples rappelés et de pénalités appliquées au titre de la vérification de comptabilité (comprenant 6 538 millions d’euros de droits simples rappelés et 2 096 millions d’euros de pénalités appliquées)¹⁸⁷⁸.

1398. Par conséquent, le montant total de droits simples rappelés et de pénalités appliquées au titre de la vérification de comptabilité en euros constants a diminué de 20 % entre 2008 et 2022, en passant respectivement de 10 838, 09 millions d’euros à 8 634 millions d’euros.

1399. Il convient alors de mettre en relation le montant des droits simples rappelés et des pénalités appliquées au titre des contrôles sur place des professionnels avec le nombre de contrôles correspondants.

¹⁸⁷⁷ Gouvernement, *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2018*, 2017, p. 20 ; Cour des comptes, *Rapport public annuel 2010*, t. 1, v. 1, *Les méthodes et les résultats du contrôle fiscal*, 2010, p. 173.

¹⁸⁷⁸ Gouvernement, *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2024*, 2023, p. 65.

b. La baisse du nombre de contrôles sur place des professionnels

1400. Le nombre de vérifications de comptabilité a diminué de 19,7 % entre 2008 et 2022, passant respectivement de 47 844 vérifications¹⁸⁷⁹ à 38 418 opérations composées de 9 554 opérations du bureau suite à programmation et 28 864 opérations sur place suite à programmation¹⁸⁸⁰.

1401. Selon la Cour des comptes, cette baisse du nombre de vérifications de comptabilité s'explique par la diminution des effectifs de la DGFIP dédiés au contrôle fiscal¹⁸⁸¹.

1402. Ainsi, le nombre de vérifications de comptabilité a baissé entre 2008 et 2022 en raison de la diminution des effectifs de la DGFIP dédiés au contrôle fiscal, entraînant mécaniquement une baisse du montant des droits simples rappelés et des pénalités appliquées au titre de ces vérifications.

1403. Le constat est identique s'agissant des contrôles sur place à l'égard des particuliers.

2. Pour les particuliers

1404. Entre 2008 et 2022, le montant des droits simples rappelés et des pénalités appliquées en cas d'ESFP a diminué (a) ainsi que le nombre d'ESFP (b) en raison de la baisse des effectifs de la DGFIP dédiés au contrôle fiscal¹⁸⁸².

a. La diminution des droits simples rappelés et des pénalités appliquées en cas d'ESFP

1405. En 2008, sur 9,6 milliards d'euros de droits simples rappelés et de pénalités appliquées en euros courants au titre des contrôles sur place, le montant des droits simples rappelés et de pénalités appliquées au titre des ESFP s'élève à 544 millions d'euros en euros courants (soit

¹⁸⁷⁹ DGFIP, *Rapport d'activité 2008*, p. 50, 47 844 vérifications comprennent 39 359 vérifications générales, 2 600 vérifications simples et 5 885 vérifications ponctuelles.

¹⁸⁸⁰ DGFIP, *Rapport d'activité 2022*, p. 76.

¹⁸⁸¹ Cour des comptes, *Rapport, La fraude aux prélèvements obligatoires*, 2019, p. 115.

¹⁸⁸² *Ibid.*

384 millions d'euros de droits simples rappelés et 160 millions d'euros de pénalités appliquées pour tous les impôts)¹⁸⁸³.

1406. Néanmoins, compte tenu de l'érosion monétaire due à l'inflation entre 2008 et 2022, il convient de retenir les montants des droits rappelés et des pénalités appliquées en euros constants. En euros constants, le montant total de droits simples rappelés et de pénalités appliquées au titre de l'ESFP s'élève alors à 653,72 millions d'euros.

1407. En 2022, sur 9 076 millions d'euros de droits simples rappelés et de pénalités appliquées au titre des contrôles sur place, il faut compter 442 millions d'euros de droits simples rappelés et de pénalités appliquées au titre des ESFP (soit 307 millions d'euros de droits simples rappelés et 135 millions d'euros de pénalités appliquées pour tous les impôts).

1408. Par conséquent, il y a donc une diminution de 32,4 % entre 2008 et 2022 du montant des droits simples rappelés et des pénalités appliquées en euros constants en matière d'ESFP, passant respectivement de 653,72 millions d'euros à 442 millions d'euros. Qu'en est-il alors de l'évolution du nombre d'ESFP sur la même période ?

b. La baisse du nombre d'ESFP

1409. Entre 2008 et 2022, le nombre d'ESFP a chuté de 45 % en passant respectivement de 4 166¹⁸⁸⁴ à 2 293 ESFP¹⁸⁸⁵. Là encore, le nombre d'ESFP a diminué en raison de la diminution d'effectifs de la DGFIP dédiés au contrôle fiscal¹⁸⁸⁶.

1410. Ainsi, il résulte de l'analyse ci-après qu'entre 2008 et 2022, le nombre d'ESFP a chuté de 45 %, entraînant la baisse de près du tiers du montant des droits simples rappelés et des pénalités appliquées en euros constants.

¹⁸⁸³ Gouvernement, *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2018*, 2017, p. 20 ; Cour des comptes, *Rapport public annuel 2010*, t. 1, v. 1, *Les méthodes et les résultats du contrôle fiscal*, 2010, p. 173.

¹⁸⁸⁴ DGFIP, *Rapport d'activité 2008*, p. 50.

¹⁸⁸⁵ Gouvernement, *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2024*, 2023, p.

¹⁸⁸⁶ Cour des comptes, *Rapport, La fraude aux prélèvements obligatoires*, 2019, p. 115.

1411. En définitive, entre 2008 et 2022, le nombre de contrôles externes¹⁸⁸⁷ a diminué de 21,7 % en passant respectivement de 52 010¹⁸⁸⁸ à 40 711 contrôles externes¹⁸⁸⁹, ce qui a entraîné une baisse du montant total des droits simples rappelés et des pénalités appliquées au titre de ces contrôles. En 2022, près de 95 % du montant total des droits simples rappelés et des pénalités appliquées au titre des contrôles externes ont relevé des vérifications de comptabilité et 5 % des ESFP.

1412. Plusieurs pistes de réflexion ont alors été mises en œuvre depuis plusieurs années afin d'améliorer les résultats du contrôle fiscal, mais les résultats étant mitigés, les efforts déployés par les acteurs de la lutte contre la fraude fiscale, doivent continuer à se développer.

Section II : Les pistes d'amélioration des résultats du contrôle fiscal

1413. Parmi les nombreuses pistes d'amélioration des résultats du contrôle fiscal, deux d'entre elles sont incontournables, à savoir le renforcement des moyens de détection de la fraude (paragraphe I) et le développement des outils de négociation (paragraphe II).

Paragraphe I : Le renforcement des moyens de détection de fraude

1414. Le renforcement des moyens de détection de fraude fiscale s'opère à deux niveaux, au sein de la DGFIP (I), ainsi qu'à l'extérieur de la DGFIP (II).

¹⁸⁸⁷ Le nombre de contrôles externes appelés aussi « *contrôles sur place* » s'obtient en additionnant le nombre d'examens de la situation fiscale personnelle réservés aux particuliers ainsi que le nombre de vérifications de comptabilité réservés aux entreprises.

¹⁸⁸⁸ En 2008, 47 844 vérifications de comptabilité auxquelles s'ajoutent 4 168 ESFP.

¹⁸⁸⁹ En 2022, 38 418 vérifications de comptabilité auxquelles s'ajoutent 2 293 ESFP. Il faut noter que « *depuis le 31 décembre 2016, le contrôle sur place inclut également l'instruction sur place des demandes de remboursements de crédits de TVA, en cas de doute sur la sincérité des déclarations* », NOUGEIN C., CARCENAC T., Rapport d'information Sénat n° 668, *sur les moyens du contrôle fiscal*, 2020, p. 70. En 2022, le nombre d'instructions sur place des demandes de remboursement de crédit de TVA s'élève à 3 130, DGFIP, *Rapport d'activité 2022*, p. 76.

I. Le développement nécessaire des moyens technologiques et humains au sein de la DGFIP

1415. À la lumière des rapports parlementaires¹⁸⁹⁰, il est nécessaire de développer les outils technologiques « *pour permettre aux services, administrations et directions de traiter l'ensemble des données qu'ils reçoivent et de détecter les fraudes les plus complexes* »¹⁸⁹¹ (A), ainsi que d'accroître les effectifs dédiés au contrôle fiscal (B). Les rapporteurs spéciaux ont d'ailleurs précisé que « *ni les effectifs seuls, ni les investissements technologiques seuls ne pourront permettre d'améliorer fortement et durablement les résultats du contrôle fiscal* »¹⁸⁹².

A. Le développement des outils technologiques au service du contrôle fiscal

1416. Ces dernières années, de nombreux outils technologiques ont été développés pour accroître les moyens de détection et de sanction de la fraude fiscale.

1417. En effet, dans l'annexe n° 25 « *Gestion des finances publiques* » du rapport sur le projet de loi de finances pour 2024, le rapporteur spécial a indiqué que « *le développement de la programmation par l'intelligence artificielle et le datamining renforce, par un meilleur ciblage, la capacité de la DGFIP à détecter et recouvrer les montants éludés* »¹⁸⁹³. Ainsi, les contrôles ciblés par le datamining « *ont permis de rappeler en 2022 plus de 2 milliards d'euros de droits et pénalités, contre 1,2 milliard d'euros en 2021* »¹⁸⁹⁴ et en 2023 « *un montant total de rappel de droits et pénalités d'un milliard d'euros* »¹⁸⁹⁵.

¹⁸⁹⁰ V. notamment, CAZENEUVE J.R., Rapport AN n° 1745, *sur le projet de loi de finances pour 2024*, n° 1680, MARGUERITTE L., Annexe n° 25, *Gestion des finances publiques*, 2023 ; NOUGEIN C., CARCENAC T., Rapport d'information Sénat n° 668, *sur les moyens du contrôle fiscal*, 2020 ; CAZENEUVE J.R., Rapport AN n° 292, *sur le projet de loi de finances pour 2023*, n° 273, LEDUC C., Annexe n° 26, *Lutte contre l'évasion fiscale : Gestion des finances publiques*, 2022.

¹⁸⁹¹ NOUGEIN C., CARCENAC T., Rapport d'information Sénat n° 668, *sur les moyens du contrôle fiscal*, 2020, p. 53.

¹⁸⁹² *Ibid.*

¹⁸⁹³ CAZENEUVE J.R., Rapport AN n° 1745, *sur le projet de loi de finances pour 2024*, n° 1680, MARGUERITTE L., Annexe n° 25, *Gestion des finances publiques*, 2023, p. 26.

¹⁸⁹⁴ *Ibid.*, « les listes de contrôle diffusées par le bureau SJCF-ID sont à l'origine, en 2022, de 20 014 propositions de contrôle fiscal externe, contre 15 034 en 2021, et de 116 934 contrôles sur pièces, contre 95 029 en 2021 ».

¹⁸⁹⁵ *Ibid.*, « depuis le 1er janvier 2023, la programmation via le datamining est à l'origine de plus de 7 000 propositions de contrôle fiscal externe et de 70 000 contrôles sur pièces, pour un montant total de rappel de droits et pénalités d'un milliard d'euros ».

1418. La DGFIP a également souligné que la programmation issue du datamining dans le cadre du projet informatique Ciblage de la fraude et valorisation des requêtes (CFVR)¹⁸⁹⁶ « *a (...) renouvelé en profondeur les méthodes de sélection des dossiers à contrôler* »¹⁸⁹⁷ et a confirmé que les bons résultats du contrôle fiscal en 2022 étaient le fruit du recours au datamining¹⁸⁹⁸.

1419. En effet, un sous-indicateur permettant de mesurer l'efficacité de la lutte contre la fraude fiscale, relatif à la « *part des contrôles des professionnels ciblés par Intelligence Artificielle (IA) et datamining* »¹⁸⁹⁹ a indiqué que 52,36 % des contrôles ont été ciblés par Intelligence Artificielle (IA) et datamining en 2022 contre 44,85 % en 2021 et 32,49 % en 2020¹⁹⁰⁰. Ce sous-indicateur poursuit une cible fixée à 50 % dans le projet annuel de performances (PAP) 2024 jusqu'à 2026¹⁹⁰¹. Par son rapport d'information sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, le rapporteur recommandait de créer un indicateur supplémentaire de performance « *au sein de la mission « Gestion des finances publiques et des ressources humaines » relatif à la part des contrôles programmés par recours au datamining ayant conduit, d'une part, à la mise en recouvrement de droits et pénalités, et, d'autre part, à des contentieux « à enjeux* » »¹⁹⁰². Si sa recommandation n'a pas été suivie, un sous-indicateur relatif à la « *part des contrôles des particuliers ciblés par Intelligence Artificielle (IA) et datamining* » sera créé à l'occasion du projet de loi de finances pour 2024, avec un objectif de 45 % en 2026¹⁹⁰³.

¹⁸⁹⁶ Il s'agit d'un traitement automatisé de lutte contre la fraude dénommé "ciblage de la fraude et valorisation des requêtes" (CFVR) qui « *permet de modéliser et de visualiser les comportements frauduleux afin de mener des actions de prévention, de recherche, de constatation ou de poursuites d'infractions pénales ainsi que des opérations de recherche, de constatation ou de poursuite de manquements fiscaux* », Article 2 de l'arrêté du 16 juillet 2015 modifiant l'arrêté du 21 février 2014 portant création par la direction générale des finances publiques d'un outil de lutte contre la fraude dénommé « ciblage de la fraude et valorisation des requêtes », JORF n° 0225 du 29 sept. 2015.

¹⁸⁹⁷ DGFIP, *Rapport d'activité 2022*, p. 43.

¹⁸⁹⁸ *Ibid.*

¹⁸⁹⁹ Gouvernement, *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2024*, 2023, p. 20.

¹⁹⁰⁰ DGFIP, *Rapport d'activité 2022*, p. 90.

¹⁹⁰¹ Gouvernement, *Projet annuel de performances, Annexe au projet de loi de finances pour 2024, Gestion des finances publiques 2024*, 2023, p. 27.

¹⁹⁰² HUSSON J.F., *Rapport d'information Sénat n° 72, sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*, 2022, p. 49.

¹⁹⁰³ CAZENEUVE J.R., *Rapport AN n° 1745, sur le projet de loi de finances pour 2024*, n° 1680, MARGUERITTE L., *Annexe n° 25, Gestion des finances publiques*, 2023, p. 26 ; « *ce sous-indicateur, qui était suivi en interne par la DGFIP au titre de son dispositif de performance, intègre à compter de 2024 le PAP* », Gouvernement, *Projet annuel de performances, Annexe au projet de loi de finances pour 2024, Gestion des finances publiques 2024*, 2023, p. 28.

1420. Néanmoins, la stratégie de diversification des moyens d'action de la DGFIP, aurait dû, selon la Cour des comptes, « *se traduire par un meilleur ciblage des contrôles et une réduction du nombre d'affaires à faible rendement¹⁹⁰⁴ et d'affaires conformes¹⁹⁰⁵* »¹⁹⁰⁶. Or, la Cour des comptes a relevé, à la lecture du tableau ci-après¹⁹⁰⁷, un « *résultat inverse (...) enregistré puisque la baisse du nombre de contrôles sur place s'est accompagnée d'une hausse du nombre d'affaires à faible rendement et d'affaires conformes* »¹⁹⁰⁸.

1421. En outre, il a été relevé que « *les opérations répressives, c'est-à-dire les contrôles donnant lieu à ces pénalités exclusives de bonne foi, représentent, pour les contrôles sur place, environ un contrôle sur trois* »¹⁹⁰⁹ et que « *la loi anti-fraude n'a, pour le moment, pas eu de véritable effet sur l'application des pénalités exclusives de bonne foi, la part des vérifications se soldant par l'application de telles pénalités restant globalement stable sur la période 2017-2022* »¹⁹¹⁰.

1422. Afin d'accroître les moyens de détection et de sanction de la fraude fiscale, l'article 154 de la loi de finances pour 2020 a autorisé, pour les besoins de la recherche des manquements et infractions en matière fiscale et douanière, à titre expérimental et pour une durée de trois ans, l'administration fiscale et l'administration des douanes et droits indirects à collecter et exploiter au moyen de traitements informatisés et automatisés n'utilisant aucun système de reconnaissance faciale les contenus, librement accessibles sur les sites internet des opérateurs de plateforme en ligne mentionnés au 2° du I de l'article L. 111-7 du code de la consommation ¹⁹¹¹, manifestement rendus publics par leurs utilisateurs ¹⁹¹². Cette

¹⁹⁰⁴ « depuis le 1^{er} janvier 2015, sont considérées comme affaires à faible rendement en Dircofi les affaires où les droits bruts redressés sont inférieurs à 10 000 € et en directions territoriales lorsqu'ils sont inférieurs à 7 500 € », Cour des comptes, Rapport, *La fraude aux prélèvements obligatoires*, 2019, p. 116.

¹⁹⁰⁵ Pour plus de précisions, v. le tableau communiqué, relatif à l'évolution du nombre d'affaires à faible rendement et d'affaires conformes « *les affaires conformes désignent les situations où le contrôle fiscal n'a donné lieu à aucun redressement* », Cour des comptes, Rapport, *La fraude aux prélèvements obligatoires*, 2019, p. 117.

¹⁹⁰⁶ Cour des comptes, Rapport, *La fraude aux prélèvements obligatoires*, 2019, p. 117.

¹⁹⁰⁷ *Ibid.*

¹⁹⁰⁸ *Ibid.*

¹⁹⁰⁹ DEBOISSY F., « Saisine de la justice pénale : transmission automatique au Parquet et plaintes » Table ronde, AUZERO G., CRÉANGE S., EL NOUCHI M., PORTERIE F., RUTSCHMANN Y., VESPUCE P. *in* BRADBURN S., CABON S.M., DEBOISSY F., OUDENOT P., *Cinq ans d'application de la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale : bilan et perspectives, Dr.fisc.*, n° 51, 2023, 365, § 6.

¹⁹¹⁰ *Ibid.*; Pour plus de précisions, v. le tableau communiqué, Gouvernement, *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2024*, 2023, p. 75.

¹⁹¹¹ Sont visés par le dispositif, les réseaux sociaux (Facebook, Twitter, Instagram, LinkedIn...) et les sites de vente en ligne (Leboncoin, Vinted, Ebay...).

¹⁹¹² Art. 154 de la loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020.

expérimentation a visé initialement les activités occultes et les fausses domiciliations en matière fiscale.

1423. Saisie en urgence d'une demande d'avis relative au dispositif précité issu de l'article 9 du projet de loi de finances pour 2020, la CNIL « *a émis de fortes réserves sur le dispositif envisagé* »¹⁹¹³, et a notamment considéré au regard de l'ampleur du dispositif, « *tant au niveau du nombre de personnes concernées que du volume de données collectées, qu'une atteinte particulièrement importante au respect de la vie privée et à la protection des données à caractère personnel est susceptible d'être caractérisée* »¹⁹¹⁴. Une étude d'impact relative à la protection des données à caractère personnel a dû alors être réalisée, dont les résultats ont été transmis à la CNIL¹⁹¹⁵.

1424. S'agissant du Conseil constitutionnel, par une décision en date du 27 décembre 2019, ce dernier a censuré la possibilité de recourir à ce dispositif en cas de défaut ou retard de production d'une déclaration fiscale dans les 30 jours suivant la réception d'une mise en demeure¹⁹¹⁶ en jugeant que le dispositif portait une atteinte disproportionnée au but poursuivi, au droit au respect de la vie privée et à la liberté d'expression et de communication¹⁹¹⁷. En outre, le Conseil constitutionnel a partiellement censuré les dispositions de l'article 154 de la loi de finances pour 2020 en jugeant que ne sont pas considérés comme librement accessibles au sens des dispositions précitées, « *les contenus accessibles seulement après saisie d'un mot de passe ou inscription sur le site internet en cause* »¹⁹¹⁸.

1425. L'article 112 de la loi de finances pour 2024 a ensuite élargi le champ d'application du dispositif, d'une part, aux contenus accessibles y compris lorsque l'accès aux plateformes

¹⁹¹³ MAXIMIN N., « Collecte massive des données des contribuables : la CNIL recadre le gouvernement », *D. actualité*, 2019.

¹⁹¹⁴ Délibération n° 2019-114 du 12 septembre 2019 portant avis sur le projet d'article 9 du projet de loi de finances pour 2020, p. 3.

¹⁹¹⁵ HUSSON J.F., Rapport d'information Sénat n° 72, *sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*, 2022, p. 110.

¹⁹¹⁶ CGI, art. 1728.

¹⁹¹⁷ Cons. const., 27 déc. 2019, n° 2019-796 DC ; VIVALDI A., « Contrôle fiscal - Prorogation et extension de l'expérimentation de la collecte par l'Administration des contenus librement accessibles sur les plateformes en ligne », *Dr. fisc.*, n° 3, 2024, comm. 147, § 3 ; V. également, JACQUOT N., « La loi de finances pour 2020 à l'épreuve du Conseil constitutionnel : une affaire d'objectif », *FR*, 3/20.

¹⁹¹⁸ Cons. const., 27 déc. 2019, n° 2019-796 DC, paragr. 87 ;

requiert une inscription à un compte¹⁹¹⁹ et d'autre part, aux « *manquements délibérés ou manœuvres frauduleuses mentionnés à l'article 1729 du CGI qui ont conduit à une minoration ou d'une dissimulation de recettes* »¹⁹²⁰. La durée de l'expérimentation du dispositif a également été prolongée de deux ans par l'article 112 de la loi de finances pour 2024.

1426. D'autres projets informatiques contribuent à la lutte contre la fraude fiscale, tels que le projet relatif au pilotage et à l'analyse du contrôle (PILAT) lancé en 2018. Ce projet poursuit « *trois objectifs majeurs qui permettront de mettre fin aux ruptures applicatives de la chaîne du contrôle fiscal et d'améliorer la circulation de l'information* :

- *Assurer le suivi de dossiers de contrôle depuis la programmation jusqu'au recouvrement*
- *Moderniser et simplifier le travail de l'agent chargé du contrôle fiscal*
- *Améliorer la valorisation et le pilotage de l'activité* »¹⁹²¹.

1427. Le rapporteur spécial, dans l'annexe n° 25 « *Gestion des finances publiques* » du rapport sur le projet de loi de finances pour 2024, a néanmoins souligné que « *le coût prévisionnel du projet PILAT est désormais estimé à 123,55 millions d'euros, contre 36 millions d'euros à son lancement (+ 243 %), tandis que sa durée anticipée est passée de 48 à 91 mois. Les moyens demandés en 2024 pour le projet PILAT s'élèvent à 23 millions d'euros en AE et en CP* »¹⁹²².

1428. Enfin, parmi les nombreux projets informatiques, doit également être relevé, le projet Foncier innovant généralisé sur l'ensemble du territoire métropolitain en septembre 2022, au regard des résultats positifs obtenus lors de la phase expérimentale. Celui-ci « *visait à optimiser le processus de détection des constructions ou aménagements non déclarés, à permettre de lutter plus efficacement contre les anomalies déclaratives et à faciliter les représentations sur*

¹⁹¹⁹ Les agents du fisc spécialement habilités peuvent désormais créer des profils sous un faux nom (par exemple sur Facebook ou encore Instagram), afin de recueillir des informations utiles sur le train de vie des contribuables soupçonnés de fraude fiscale.

¹⁹²⁰ VIVALDI A., « Contrôle fiscal - Prorogation et extension de l'expérimentation de la collecte par l'Administration des contenus librement accessibles sur les plateformes en ligne », *Dr. fisc.*, n° 3, 2024, comm. 147, § 3.

¹⁹²¹ Gouvernement, *Projet annuel de performances, Annexe au projet de loi de finances pour 2024, Gestion des finances publiques 2024*, 2023, p. 62.

¹⁹²² CAZENEUVE J.R., Rapport AN n° 1745, *sur le projet de loi de finances pour 2024*, n° 1680, MARGUERITTE L., Annexe n° 25, *Gestion des finances publiques*, 2023, p. 27.

le plan cadastral. Concrètement, les algorithmes permettent de détecter les contours des immeubles et des piscines potentiellement assujettis aux impôts directs locaux, à partir des prises de vues aériennes publiques de l'Institut national de l'information géographique et forestière (IGN). Un traitement informatique vérifie ensuite si les éléments détectés sont imposés dans les bases de la direction, puis un agent des Finances publiques examine chaque anomalie avant toute opération de relance du propriétaire »¹⁹²³. Ainsi que l'a précisé le rapporteur spécial dans l'annexe n° 25 du rapport sur le projet de loi de finances pour 2024, « début juin 2023, près de 12 000 propriétaires de piscines ont ainsi été invités à régulariser leur situation, pour des recettes supplémentaires qui devraient s'établir à 40 millions d'euros en 2023. Les crédits demandés pour 2024 s'élèvent à 2,6 millions d'euros en AE et à 3,7 millions d'euros en CP. Le coût total est évalué à 38 millions d'euros, soit un montant modéré au regard du produit attendu de la détection des piscines non fiscalisées »¹⁹²⁴.

1429. Si le développement des outils technologiques permet d'améliorer les résultats du contrôle fiscal, il est également nécessaire d'accroître les effectifs de la DGFIP dédiés au contrôle fiscal.

B. Le réarmement nécessaire des effectifs de la DGFIP dédiés au contrôle fiscal

1430. Par l'annexe n° 25 du rapport sur le projet de loi de finances pour 2024, le rapporteur spécial a communiqué le tableau ci-après¹⁹²⁵ précisant l'évolution des effectifs de la DGFIP dédiés au contrôle fiscal de 2017 à 2022.

¹⁹²³ DGFIP, *Rapport d'activité 2022*, p. 26.

¹⁹²⁴ CAZENEUVE J.R., Rapport AN n° 1745, *sur le projet de loi de finances pour 2024*, n° 1680, MARGUERITTE L., Annexe n° 25, *Gestion des finances publiques*, 2023, p. 39.

¹⁹²⁵ *Ibid.*, p. 28.

**ÉVOLUTION DES EFFECTIFS DE LA DGFIP
DÉDIÉS AU CONTRÔLE FISCAL DE 2017 À 2022**

	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Niveau central	111	118	115	118	128	133
Niveau national	962	906	947	961	981	970
DINR	32	30	30	30	30	30
DGE	10	10	10	10	11	10
DNEF	368	353	363	382	381	380
DNVSF	186	157	193	180	191	184
DVNI	366	356	352	359	367	366
Niveau interrégional	2 250	2 238	2 203	2 182	2 150	2 142
Niveau local	8 712	8 243	7 959	7 638	7 242	7 182
TOTAL	12 035	11 505	11 224	10 899	10 501	10 427

Source : réponse au questionnaire budgétaire.

1431. À la lecture de ce tableau, les effectifs dédiés au contrôle fiscal ont diminué de 13,4 % entre 2017 et 2022, en passant respectivement de 12 035 à 10 427 équivalents temps plein (ETP) (soit -1608 ETP)¹⁹²⁶. Sur la même période, il est également possible de constater que les niveaux national (+0,8 %)¹⁹²⁷ et interrégional (-4,8 %) ont globalement peu évolué. En revanche, le niveau central a sensiblement augmenté (+19,8 %) tandis que le niveau local a subi une baisse importante de 17,6 %¹⁹²⁸. La rapporteure spéciale dans l'annexe n° 26 du rapport sur le projet de loi de finances pour 2023 a alors relevé que « *dans les brigades départementales, par exemple, la suppression des effectifs d'appui (agents de catégorie C et D) conduit les enquêteurs à effectuer des tâches chronophages de secrétariat en plus de leur mission de contrôle fiscal. Les brigades dont les effectifs baissent ont ainsi de moins en moins de temps*

¹⁹²⁶ CAZENEUVE J.R., Rapport AN n° 1745, sur le projet de loi de finances pour 2024, n° 1680, MARGUERITTE L., Annexe n° 25, *Gestion des finances publiques*, 2023, p. 28, « il convient de préciser que les effectifs dédiés au contrôle fiscal, tels que recensés par le DGFIP, tendent à être minorés par un effet de périmètre. En effet, ces derniers excluent par exemple les effectifs de la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF), rattachée au ministère de l'intérieur, et du service d'enquêtes judiciaires des finances (SEJF), sous cotutelle de la DGFIP et de la DGDDI. Ces services de police fiscale, notamment composés d'officiers fiscaux judiciaires (OFJ), contribuent pourtant à la notification de droits et de pénalités importants dans des dossiers complexes ainsi qu'à la dissuasion de la fraude fiscale ». En outre, sur la période 2014 à 2022, les effectifs dédiés au contrôle fiscal ont diminué de 17,1 % en passant respectivement de 12 575 à 10 427 équivalents à temps plein (soit -2 148 ETP), NOUGEIN C., CARCENAC T., Rapport d'information Sénat n° 668, *sur les moyens du contrôle fiscal*, 2020, p. 10.

¹⁹²⁷ Plus précisément, entre 2017 et 2022, s'agissant des DGE, DNVSF, DVNI, aucune variation notable est à signaler. En revanche, concernant la DINR, les effectifs ont diminué de 6,2 % et s'agissant de la DNEF, les effectifs ont augmenté de 3,3 %.

¹⁹²⁸ Pour une analyse des effectifs entre 2015 et 2020, v. HUSSON J.F., Rapport d'information Sénat n° 72, *sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*, 2022, p. 43.

*pour aller effectivement effectuer leur mission sur le terrain »*¹⁹²⁹. Cette diminution d'effectifs a donc justifié la baisse sensible du nombre de contrôles sur place au cours de ces dernières années¹⁹³⁰.

1432. Ainsi que l'a fait remarquer la rapporteure spéciale dans l'annexe n° 26 du rapport sur le projet de loi de finances pour 2023, la diminution des effectifs consacrés au contrôle fiscal s'inscrit dans le cadre d'une baisse globale des effectifs de la DGFIP (voir le tableau ci-après¹⁹³¹).

RECENSEMENT FONCTIONNEL DES EFFECTIFS 2017-2021

	2017	2018	2019	2020	2021
Effectifs contrôle fiscal	11 924	11 387	11 109	10 899	10 373
Effectifs réels payés DGFIP (en ETP) au 31 décembre	100 598,3	98 593,4	96 348,7	94 044,5	91 487,7

Source : Réponses au questionnaire budgétaire adressé par la rapporteure spéciale.

1433. En effet, si les effectifs du contrôle fiscal ont diminué de 13 % entre 2017 et 2021, les effectifs réels payés issus de la DGFIP (en ETP) ont diminué de 9 % sur la même période, en passant respectivement de 100 598,3 à 91 487,7 effectifs réels payés issus de la DGFIP (en ETP)¹⁹³².

1434. Cette baisse d'effectifs s'est justifiée par plusieurs évolutions législatives telles que « *la mise en place du prélèvement à la source par exemple, ou encore la modification de la première tranche d'impôts sur le revenu, qui a fait sortir de nombreux contribuables du champ de cet impôt, ou encore la suppression de la taxe d'habitation* »¹⁹³³ ou, selon la DGFIP, par « *le recours croissant à l'intelligence artificielle ou la mise en place d'une logique d'accompagnement en amont des entreprises* »¹⁹³⁴. Toutefois, malgré le développement des moyens technologiques et le meilleur ciblage des contrôles fiscaux qui en découle, les différents rapports parlementaires ont souligné la nécessité de renforcer les moyens budgétaires et

¹⁹²⁹ CAZENEUVE J.R., Rapport AN n° 292, *sur le projet de loi de finances pour 2023*, n° 273, LEDUC C., Annexe n° 26, *Lutte contre l'évasion fiscale : Gestion des finances publiques*, 2022, p. 43.

¹⁹³⁰ *Ibid.* ; Cour des comptes, Rapport, *La fraude aux prélèvements obligatoires*, 2019, p. 115.

¹⁹³¹ CAZENEUVE J.R., Rapport AN n° 292, *sur le projet de loi de finances pour 2023*, n° 273, LEDUC C., Annexe n° 26, *Lutte contre l'évasion fiscale : Gestion des finances publiques*, 2022, p. 43.

¹⁹³² *Ibid.*, p. 42-43.

¹⁹³³ *Ibid.*, p. 43.

¹⁹³⁴ *Ibid.*, p. 43.

humains pour lutter contre la fraude fiscale¹⁹³⁵. Dans cette perspective, le Gouvernement a annoncé dans sa feuille de route, en mai 2023, une augmentation des effectifs dédiés au contrôle fiscal de 15 % d'ici 2027, soit 1500 ETP supplémentaires¹⁹³⁶.

1435. Par ailleurs, la DGFIP a également recours à des moyens humains extérieurs à la DGFIP permettant de mieux détecter la fraude¹⁹³⁷.

II. Le recours à des moyens humains extérieurs à la DGFIP

1436. Afin d'améliorer la détection de la fraude fiscale, la DGFIP s'appuie sur plusieurs acteurs, aussi bien publics (A) que privés (B)¹⁹³⁸.

A. L'appui d'acteurs publics

1437. En matière fiscale, la cellule nationale de renseignements financiers (1) et l'Agence française anti-corruption (2) sont des acteurs publics qui apportent à la DGFIP leur appui afin de renforcer la détection de la fraude¹⁹³⁹. Toutefois, ces acteurs publics transmettent à l'administration fiscale des informations signalées par des acteurs privés, ce qui est critiquable dans la mesure où la dénonciation est au cœur du système.

1. Le service TRACFIN

1438. Créé par décret du 9 mai 1990¹⁹⁴⁰, à la suite du sommet économique annuel du G7 appelé Sommet de l'Arche, TRACFIN (Traitement du renseignement et action contre les circuits financiers clandestins) est la cellule de renseignement financier française, placée à

¹⁹³⁵ CAZENEUVE J.R., Rapport AN n° 292, *sur le projet de loi de finances pour 2023*, n° 273, LEDUC C., Annexe n° 26, *Lutte contre l'évasion fiscale : Gestion des finances publiques*, 2022, p. 44 ; CAZENEUVE J.R., Rapport AN n° 1745, *sur le projet de loi de finances pour 2024*, n° 1680, MARGUERITTE L., Annexe n° 25, *Gestion des finances publiques*, 2023, p. 27.

¹⁹³⁶ Cf. feuille de route *Lutte contre les fraudes aux finances publiques* (mai 2023), p. 3, v aussi, CAZENEUVE J.R., Rapport AN n° 1745, *sur le projet de loi de finances pour 2024*, n° 1680, MARGUERITTE L., Annexe n° 25, *Gestion des finances publiques*, 2023, p. 27.

¹⁹³⁷ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 605.

¹⁹³⁸ *Ibid.*

¹⁹³⁹ *Ibid.*

¹⁹⁴⁰ Décret du 9 mai 1990 portant création d'une cellule de coordination chargée du traitement du renseignement et de l'action contre les circuits financiers clandestins (TRACFIN), JORF n° 108 du 10 mai 1990.

l'origine au sein de la Direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI) et chargée initialement de la lutte contre le blanchiment de capitaux puis en 2001 de la lutte contre le financement du terrorisme¹⁹⁴¹. Par un décret n° 2006-1541 du 6 décembre 2006¹⁹⁴², la cellule TRACFIN est ensuite érigée en service à compétence nationale placée sous l'autorité des ministres de l'Économie et des Finances et du ministre chargé des Comptes publics. Puis, il a fallu attendre l'ordonnance n° 2009-104 du 30 janvier 2009¹⁹⁴³ pour que le champ de compétence de TRACFIN soit étendu à la lutte contre la fraude aux finances publiques, incluant notamment la fraude fiscale.

1439. Dans le cadre de ces trois missions prioritaires, conformément aux dispositions du III de l'article L. 561-23 du Code monétaire et financier, TRACFIN « *recueille, analyse, enrichit et exploite tout renseignement propre à établir l'origine ou la destination des sommes ou la nature des opérations ayant fait l'objet d'une déclaration mentionnée à l'article L. 561-15 ou d'une information reçue au titre des articles L. 561-25, L. 561-25-1, L. 561-27, L. 561-28 ou L. 561-29* »¹⁹⁴⁴. TRACFIN est ainsi un service d'enquête administrative, qui collecte des informations relatives à des opérations financières suspectes auprès d'acteurs juridiques et économiques soumis à une obligation de déclaration de soupçon¹⁹⁴⁵, puis les transmet notamment à l'autorité judiciaire ou aux administrations partenaires¹⁹⁴⁶.

1440. L'obligation de déclaration de soupçon pesant sur des opérateurs privés, n'a toutefois pas manqué d'être critiquée. En effet, ainsi que l'a souligné Pascale Bertoni, « *s'il est aisément compréhensible que les pouvoirs publics cherchent les informations à la source, il est cependant contestable de transférer sur des opérateurs privés des missions qui par nature relèvent des prérogatives de puissance publique. Cela illustre une tendance de plus en plus généralisée à une privatisation des tâches de souveraineté. Les opérateurs étaient jusqu'à*

¹⁹⁴¹ BERTONI P., « La lutte contre le blanchiment de capitaux à des fins terroristes », in SAULNIER-CASSIA E. (dir), *La lutte contre le terrorisme dans le droit et la jurisprudence de l'Union européenne*, p. 193.

¹⁹⁴² Décret n° 2006-1541 du 6 décembre 2006 érigeant la cellule TRACFIN en service à compétence nationale et modifiant le code monétaire et financier (partie réglementaire), JORF n° 284 du 8 déc. 2006.

¹⁹⁴³ Ordonnance n° 2009-104 du 30 janvier 2009 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme, JORF n° 0026 du 31 janv. 2009.

¹⁹⁴⁴ C. monét. fin., art. L. 561-23.

¹⁹⁴⁵ Sont soumis à une obligation de déclaration de soupçon conformément aux dispositions de l'article L. 561-2 du Code monétaire et financier, « *les établissements bancaires et financiers, les opérateurs du monde des jeux et des paris, les marchands de biens, d'antiquités ou d'œuvres d'art, les professionnels du chiffre (experts-comptables et commissaires aux comptes), les opérateurs de ventes volontaires aux enchères publiques* », DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 606 ; En matière de fraude fiscale, v., C. monét. fin., art. L. 561-15, II.

¹⁹⁴⁶ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, op. cit., p. 606 à 611.

*présent et depuis longtemps des auxiliaires du fisc au sens où ils assuraient à sa place des tâches de percepteurs (...), ils deviennent également des auxiliaires en matière de contrôle et de répression, tâches qui jusqu'à présent étaient réservées aux autorités publiques, par ailleurs très encadrées quant à elles »*¹⁹⁴⁷.

1441. À la lecture du bilan de l'année 2022 de TRACFIN, il est indiqué qu'« avec 884 transmissions effectuées, l'activité de lutte contre la fraude a représenté près de 30 % de l'activité du service en 2022 »¹⁹⁴⁸. Aux termes des dispositions de l'article L. 561-31 du CMF, « outre l'application de l'article L. 561-30-1 et de l'article 40 du code de procédure pénale, le service est autorisé à transmettre des informations qu'il détient aux autorités judiciaires et aux services de police judiciaire sous réserve qu'elles soient en relation avec leurs missions ». Sur 884 transmissions effectuées, seulement 14,6 % ont représenté des notes d'information transmises aux autorités judiciaires (129 notes)¹⁹⁴⁹, étant précisé que la fraude fiscale est rarement retenue dans les notes d'information précitées¹⁹⁵⁰.

1442. Conformément aux dispositions de l'article L. 561-31 du CMF, TRACFIN « peut aussi transmettre à l'administration fiscale, qui peut les utiliser pour l'exercice de ses missions, des informations sur des faits susceptibles de relever de l'infraction définie à l'article 1741 du code général des impôts ou du blanchiment du produit de cette infraction »¹⁹⁵¹. Dans ce cas, le ministre du Budget transmet les informations « soit directement au procureur de la République, soit après avis conforme de la Commission des infractions fiscales, rendu dans les conditions prévues à l'article L.228 A du Livre des procédures fiscales, tel qu'issu de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la fraude fiscale »¹⁹⁵². En 2022, sur 884 transmissions effectuées, plus de la moitié (51,8 %) a représenté des notes d'information transmises à la DGFIP (458 notes)¹⁹⁵³. Plus précisément, le nombre de notes d'information transmises à la DGFIP par TRACFIN a diminué de 7 % entre 2017 et 2021¹⁹⁵⁴ et de 26,7 % entre 2017 et 2022, en passant respectivement de 625 notes à 458 notes¹⁹⁵⁵. S'agissant des enjeux financiers présumés, une

¹⁹⁴⁷ BERTONI P., « La lutte contre le blanchiment de capitaux à des fins terroristes », in SAULNIER-CASSIA E. (dir), *La lutte contre le terrorisme dans le droit et la jurisprudence de l'Union européenne*, p. 216.

¹⁹⁴⁸ TRACFIN, *L'activité de Tracfin - Bilan 2022, 2023*, p. 36.

¹⁹⁴⁹ *Ibid.*

¹⁹⁵⁰ TRACFIN, *TRACFIN 2021 Activité et analyse*, 2022, p. 138.

¹⁹⁵¹ C. monét. fin., art. L. 561-31.

¹⁹⁵² DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 611, n° 1455.

¹⁹⁵³ TRACFIN, *L'activité de Tracfin - Bilan 2022, 2023*, p. 36.

¹⁹⁵⁴ TRACFIN, *TRACFIN 2021 Activité et analyse*, 2022, p. 141.

¹⁹⁵⁵ TRACFIN, *L'activité de Tracfin - Bilan 2022, 2023*, p. 36.

hausse de 11 % est constatée entre 2017 et 2021, en passant respectivement de 604 à 669 millions d'euros et le montant des enjeux financiers présumés par dossier a également augmenté de 19 % sur la même période, en passant respectivement de 966 à 1 145 millions d'euros¹⁹⁵⁶. Par conséquent, TRACFIN semble mieux détecter la fraude fiscale dans la mesure où le nombre de notes d'information transmises à la DGFIP a diminué et le montant des enjeux financiers présumés a augmenté¹⁹⁵⁷.

1443. Ce constat positif s'accompagne logiquement d'un accroissement des moyens budgétaires et humains de TRACFIN au cours de ces dernières années. En effet, les effectifs de TRACFIN ont augmenté de manière continue entre 2010 et 2021, en passant respectivement de 72 à 196 effectifs¹⁹⁵⁸. Toutefois, il ressort du rapport d'activité de 2021 de TRACFIN, que seuls 21 % des effectifs de TRACFIN en 2021 provenaient des finances publiques¹⁹⁵⁹. Le schéma d'emplois sur la période 2023-2027 a prévu une augmentation de 70 ETP supplémentaires dont 20 ETP en 2023 et 15 ETP en 2024¹⁹⁶⁰, devant se traduire par « *la réalisation de 1 000 signalements annuels par an en matière de lutte contre les fraudes et le signalement de flux et d'opérations suspectes pour une valeur de 1,5 milliard d'euros par an* »¹⁹⁶¹.

1444. De surcroît, « *les moyens alloués à Tracfin progressent de 4,2 millions d'euros en AE et de 3,6 millions d'euros en CP en 2024. Le budget de Tracfin est ainsi porté à 12,3 millions d'euros en AE et 12,0 millions d'euros en CP. (...). Ces moyens nouveaux permettront d'accompagner la hausse d'activité de cette structure, qui reçoit et traite un nombre croissant d'informations, telles que les déclarations de soupçon visées à l'article L. 561-15 du code monétaire et financier et les communications systémiques d'informations (COSI) prévues par l'article L. 561-15 de ce même code : 166 961 informations ont été traitées en 2022, soit une multiplication par 3,6 depuis 2015. La dynamique est soutenue, avec 93 4461 informations*

¹⁹⁵⁶ TRACFIN, *TRACFIN 2021 Activité et analyse*, 2022, p. 141.

¹⁹⁵⁷ Dans 39 % des notes fiscales, il est question de « *dossiers d'omission de déclaration d'activité ou de dissimulation partielle de revenus tirés d'une activité professionnelle* », TRACFIN, *L'activité de Tracfin - Bilan 2022*, 2023, p. 36.

¹⁹⁵⁸ CAZENEUVE J.R., Rapport AN n° 292, *sur le projet de loi de finances pour 2023*, n° 273, LEDUC C., Annexe n° 26, *Lutte contre l'évasion fiscale : Gestion des finances publiques*, 2022, p. 36.

¹⁹⁵⁹ TRACFIN, *TRACFIN 2021 Activité et analyse*, 2022, p. 15.

¹⁹⁶⁰ CAZENEUVE J.R., Rapport AN n° 1745, *sur le projet de loi de finances pour 2024*, n° 1680, MARGUERITTE L., Annexe n° 25, *Gestion des finances publiques*, 2023, p. 47-48.

¹⁹⁶¹ *Ibid.*, p. 47.

traitées sur le premier semestre de l'année 2023 »¹⁹⁶². Le projet SIRANO¹⁹⁶³, lancé en 2014 portant sur la rénovation du système d'information décisionnel de TRACFIN, a également bénéficié de moyens financiers supplémentaires en 2024 en raison de retards et de surcoûts importants¹⁹⁶⁴.

1445. L'AFA apporte également son appui à l'égard de l'administration fiscale en matière de fraude fiscale.

2. L'AFA

1446. Créée par la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016¹⁹⁶⁵, l'Agence française anticorruption (AFA)¹⁹⁶⁶ est « *un service à compétence nationale, placé auprès du ministre de la justice et du ministre chargé du budget, ayant pour mission d'aider les autorités compétentes et les personnes qui y sont confrontées à prévenir et à détecter les faits de corruption, de trafic d'influence, de concussion, de prise illégale d'intérêt, de détournement de fonds publics et de favoritisme* »¹⁹⁶⁷. L'Agence est « *dirigée par un magistrat hors hiérarchie de l'ordre judiciaire nommé par décret du Président de la République pour une durée de six ans non renouvelable* »¹⁹⁶⁸.

1447. Ses missions sont décrites par l'article 3 de la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016, aux termes notamment duquel l'AFA « *participe à la coordination administrative, centralise et diffuse les informations permettant d'aider à prévenir et à détecter les faits* »¹⁹⁶⁹ relevant du

¹⁹⁶² CAZENEUVE J.R., Rapport AN n° 1745, sur le projet de loi de finances pour 2024, n° 1680, MARGUERITTE L., Annexe n° 25, *Gestion des finances publiques*, 2023, p. 47.

¹⁹⁶³ Il est indiqué que « *les applications développées au sein de ce projet doivent permettre de traiter plus efficacement les volumes de données collectées par Tracfin en permettant l'analyse, la recherche et le croisement de données de façon à proposer une recommandation de traitement des déclarations de soupçon* », CAZENEUVE J.R., Rapport AN n° 1745, sur le projet de loi de finances pour 2024, n° 1680, MARGUERITTE L., Annexe n° 25, *Gestion des finances publiques*, 2023, p. 48.

¹⁹⁶⁴ *Ibid.*

¹⁹⁶⁵ 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, JORF n° 0287 du 10 déc. 2016.

¹⁹⁶⁶ L'Agence française anticorruption (AFA) a remplacé le « *Service central de prévention de la corruption (SCPC)* », créé par la loi du 29 janvier 1993.

¹⁹⁶⁷ Article 1^{er} de la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016.

¹⁹⁶⁸ Article 2 de la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016.

¹⁹⁶⁹ Article 3 de la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016.

champ d'application de l'AFA. Dans ce cadre, l'Agence apporte « *son appui aux administrations de l'État* »¹⁹⁷⁰.

1448. Aussi, l'AFA peut « *aviser le procureur de la République des faits dont elle a eu connaissance dans l'exercice de ses missions et qui sont susceptibles de constituer un crime ou un délit en cause pour atteinte à la probité ou blanchiment de fraude fiscale* »¹⁹⁷¹ et contrôle la mise en œuvre d'un programme de mise en conformité pendant une durée maximale de trois ans dans le cadre de la convention judiciaire d'intérêt public¹⁹⁷².

1449. À la lecture du rapport d'activité de 2023 de l'AFA, parmi les signalements exploités en 2023, « *12 % évoquaient de possibles autres infractions, notamment de fraude fiscale* »¹⁹⁷³.

1450. Les signalements de l'AFA sont souvent anonymes, et lorsque les auteurs sont identifiés, il s'agit d'acteurs privés. Ce constat est pour le moins inquiétant en ce qu'il tend dangereusement vers une société de délation.

1451. Le législateur a également élaboré deux dispositifs permettant cette fois, à des acteurs privés, de transmettre des informations fiscales à l'administration fiscale afin d'améliorer la détection de la fraude fiscale.

B. L'appui d'acteurs privés

1452. Le législateur a récemment élaboré deux dispositifs, permettant aux aviseurs fiscaux (1) et aux lanceurs d'alerte (2) de transmettre à l'administration fiscale des informations fiscales lui permettant de mieux détecter la fraude fiscale.

¹⁹⁷⁰ Article 3 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.

¹⁹⁷¹ BETCH M., « Contentieux pénal. - Procédure fiscale », *JCl Procédures fiscales*, fasc. 720, § 99.

¹⁹⁷² Article 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.

¹⁹⁷³ Agence française anticorruption, *Rapport d'activité 2023*, p. 44.

1. Les aviseurs fiscaux

1453. Le dispositif des aviseurs fiscaux mis en place par la loi de finances pour 2017¹⁹⁷⁴, puis codifié à l'article L. 10-0 AC du LPF¹⁹⁷⁵, a permis au Gouvernement d'autoriser l'administration fiscale à indemniser toute personne étrangère aux administrations publiques, dès lors qu'elle lui a fourni des renseignements ayant amené à la découverte d'un manquement aux règles en matière de fiscalité internationale¹⁹⁷⁶.

1454. L'article 175 de la loi de finances pour 2020¹⁹⁷⁷ a étendu de manière pérenne le champ d'application de ce dispositif à la TVA et à titre expérimental aux « *manquements ou manœuvres en infraction avec la législation fiscale, lorsque le montant estimé des droits éludés est supérieur à 100 000 euros* »¹⁹⁷⁸. Cette expérimentation a ensuite été pérennisée par l'article 123 de la loi de finances pour 2024¹⁹⁷⁹.

1455. Dans le cadre de ce dispositif, Alice Rousseau, Avocate, a rappelé que « *la remise des informations doit être spontanée, mais ne peut pas être réalisée de manière anonyme, ce que le client doit prendre en considération (son identité sera protégée par l'Administration mais elle sera connue)* »¹⁹⁸⁰. S'agissant de l'indemnisation des aviseurs fiscaux, « *le montant de l'indemnité est proposé par le directeur de la DNEF et validé par le directeur de la DGFIP. Bien que le texte de loi n'encadre pas le montant, en pratique, il est plafonné à 1 million d'euros et à 15 % des droits éludés dans les affaires particulièrement importantes. En tout état de cause, cette indemnisation n'intervient pas automatiquement. L'analyse des informations et la mise en recouvrement des droits doivent la précéder, soit un processus relativement long* »¹⁹⁸¹.

¹⁹⁷⁴ Loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017, JORF n° 0303 du 30 déc. 2016.

¹⁹⁷⁵ LPF, art. L. 10-0 AC, créé par la loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020, JORF n° 0302 du 29 décembre 2019, art. 175.

¹⁹⁷⁶ Article 109 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 ; Pour plus de précisions en matière de fiscalité internationale, v. *infra*, p. 475 et s.

¹⁹⁷⁷ Article 175 de la loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020.

¹⁹⁷⁸ Décret n° 2021-61 du 25 janvier 2021 pris pour l'application de l'article L. 10-0 AC du livre des procédures fiscales, JORF n° 0023 du 27 janv. 2021.

¹⁹⁷⁹ Loi n° 2023-1322 du 29 décembre 2023 de finances pour 2024, JORF n° 0303 du 30 déc. 2023, art. 123.

¹⁹⁸⁰ OUDENOT P., « Détection de la fraude fiscale : enquêtes, contrôles et recherche d'informations », Table ronde, IANNUCCI F., PERRUAUX C., ROUSSEAU A., DE LA TOUANNE S., in BRADBURN S., CABON S.M., DEBOISSY F., OUDENOT P., *Cinq ans d'application de la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale : bilan et perspectives*, *Dr.fisc.*, n° 51, 2023, 364, § 22.

¹⁹⁸¹ *Ibid.*

1456. La Cour des comptes a récemment souligné que « *le rendement budgétaire du dispositif des aviseurs fiscaux est élevé* »¹⁹⁸² dans la mesure où « *de janvier 2017 à septembre 2021, six aviseurs fiscaux ont permis le recouvrement de 110 M€ de droits et pénalités alors qu'ils n'ont été indemnisés qu'à hauteur de 1,8 M€, soit une « commission de dénonciation » équivalente à 1,5 %* »¹⁹⁸³. Dans un rapport d'information sur la mise en œuvre des conclusions de la mission d'information relative aux aviseurs fiscaux datant de 2021, il a toutefois été relevé que « *près de 90 % du montant total recouvré correspond à une seule affaire, la toute première ayant donné lieu à l'indemnisation d'un aviseur* »¹⁹⁸⁴.

1457. Ainsi, si le dispositif est avantageux pour les finances publiques, son rendement budgétaire reste aléatoire et dépend des enjeux financiers plus ou moins importants de chaque dossier (voir le tableau ci-après¹⁹⁸⁵).

LISTE DES AFFAIRES AYANT CONDUIT À UNE INDEMNISATION

Dossier	Année d'enregistrement	Type	Année d'indemnisation	Droits et pénalités à recouvrer (en millions d'euros)
n° 1	2017	affaire de série	2017	99,67
n° 2	2017	affaire de série	2019	18,60
n° 3	2018	affaire individuelle	2019	3,60
n° 4	2018	affaire de série	2019	3,86
n° 5	2018	affaire individuelle	2020	0,035
n° 6	2020	affaire de série	2020	en cours d'estimation

Source : rapport au Parlement sur l'application du dispositif d'indemnisation prévu à l'article L. 10-0 AC du livre de procédures fiscales, 2020 ; réponses aux questionnaires.

1458. La Cour des comptes a rajouté que « *trois indemnisations supplémentaires ont été accordées, portant le total de la rémunération des aviseurs fiscaux à 3,4 M€ fin 2022* »¹⁹⁸⁶.

1459. Par ailleurs, face à la montée en puissance de ce dispositif, la Cour des comptes a été amenée à s'interroger sur la question de son juste ciblage. En effet, il a été relevé que « *le nombre de dénonciations assorties de demandes d'indemnisation est passé de 27, en phase expérimentale, à 129 en 2022 après quatre ans de mise en œuvre opérationnelle. Au total, 446 demandes d'indemnisation ont été présentées en six ans. Les neuf décisions positives (soit 2 %*

¹⁹⁸² Cour des comptes, Rapport public thématique, *La détection de la fraude fiscale des particuliers, Une incontestable modernisation des méthodes, des résultats encore insuffisants*, 2023, p. 57.

¹⁹⁸³ *Ibid.*

¹⁹⁸⁴ PIRES BEAUNE C., Rapport d'information AN n° 4489, *sur la mise en œuvre des conclusions de la mission d'information relative aux aviseurs fiscaux*, 2021, p. 11.

¹⁹⁸⁵ *Ibid.*, p. 12.

¹⁹⁸⁶ Cour des comptes, Rapport public thématique, *La détection de la fraude fiscale des particuliers, Une incontestable modernisation des méthodes, des résultats encore insuffisants*, 2023, p. 57.

des demandes) reflètent une sélectivité marquée qui rappelle que les dénonciations des aviseurs fiscaux ne sont généralement pas directement pertinentes et impliquent un travail d'enrichissement. En 2021, 16 % des informations communiquées par les aviseurs faisaient l'objet de vérifications, tandis qu'en 2022, cette proportion est passée à 41 % »¹⁹⁸⁷.

1460. Depuis le 1^{er} janvier 2020, 58 % des demandes d'indemnisation sont classées sans suite en raison de renseignements trop imprécis ou anciens, 29 % en raison de renseignements déjà connus des services et 13 % en raison de renseignements hors du champ de l'article L. 10-0 AC du LPF¹⁹⁸⁸.

1461. Enfin, la Cour des comptes a précisé que « *les affaires ayant effectivement donné lieu à l'ouverture d'un contrôle fiscal se situent autour de 12 % en 2021 et de 11 % en 2022* »¹⁹⁸⁹.

1462. En définitive, si le dispositif des aviseurs fiscaux en pleine expansion est avantageux pour les finances publiques, celui-ci repose sur un système de dénonciation, et nécessite de nombreuses vérifications pour s'assurer de la véracité des faits dénoncés, avec un rendement budgétaire qui reste aléatoire.

1463. Le dispositif du lanceur d'alerte permet également à l'administration fiscale de mieux détecter la fraude fiscale.

2. Les lanceurs d'alerte

1464. Le statut de lanceur d'alerte a été introduit par la loi Sapin II¹⁹⁹⁰ et amélioré par la loi du 21 mars 2022¹⁹⁹¹. Ainsi, le lanceur d'alerte est défini comme « *une personne physique qui signale ou divulgue, sans contrepartie financière directe et de bonne foi, des informations portant sur un crime, un délit, une menace ou un préjudice pour l'intérêt général, une violation*

¹⁹⁸⁷ Cour des comptes, Rapport public thématique, *La détection de la fraude fiscale des particuliers, Une incontestable modernisation des méthodes, des résultats encore insuffisants*, 2023, p. 58.

¹⁹⁸⁸ PIRES BEAUNE C., Rapport d'information AN n° 4489, *sur la mise en œuvre des conclusions de la mission d'information relative aux aviseurs fiscaux*, 2021, p. 13.

¹⁹⁸⁹ Cour des comptes, Rapport public thématique, *La détection de la fraude fiscale des particuliers, Une incontestable modernisation des méthodes, des résultats encore insuffisants*, 2023, p. 58.

¹⁹⁹⁰ 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, JORF n° 0287 du 10 déc. 2016.

¹⁹⁹¹ Loi n° 2022-401 du 21 mars 2022 visant à améliorer la protection des lanceurs d'alerte, JORF n° 0068 du 22 mars 2022.

ou une tentative de dissimulation d'une violation d'un engagement international régulièrement ratifié ou approuvé par la France, d'un acte unilatéral d'une organisation internationale pris sur le fondement d'un tel engagement, du droit de l'Union européenne, de la loi ou du règlement »¹⁹⁹².

1465. Le champ d'application du dispositif des lanceurs d'alerte est large et recouvre les communications d'informations relatives à la violation de lois fiscales¹⁹⁹³.

1466. Contrairement à l'aviseur, le lanceur d'alerte ne peut pas être indemnisé, mais « *peut bénéficier d'une protection importante, à savoir : (i) la confidentialité du signalement, (ii) l'irresponsabilité civile pour les préjudices éventuellement liés aux conséquences du signalement, (iii) l'irresponsabilité pénale en cas d'apport de documents confidentiels, à la condition que le lanceur d'alerte ait eu accès à ces informations de manière licite (par ex. l'irresponsabilité pénale ne s'appliquerait pas si les informations avaient été obtenues à la suite de mise sur écoute de la direction ou d'accès à des serveurs protégés), (iv) une protection contre les représailles professionnelles (le lanceur d'alerte ne peut être sanctionné, ni licencié ni faire l'objet d'une mesure discriminatoire), et (v) la protection de l'entourage des lanceurs d'alerte* »¹⁹⁹⁴.

1467. Depuis la loi du 21 mars 2022¹⁹⁹⁵, le lanceur d'alerte peut transmettre l'information non plus seulement à l'employeur mais directement à la Direction générale des Finances publiques (DGFIP) qui a été désignée « *autorité externe* » pour recueillir des alertes uniquement lorsque celles-ci portent sur la fraude relative à la taxe à la valeur ajoutée (TVA) et à l'impôt sur les sociétés (IS)¹⁹⁹⁶.

¹⁹⁹² Article 1 de la loi n° 2022-401 du 21 mars 2022.

¹⁹⁹³ OUDENOT P., « Détection de la fraude fiscale : enquêtes, contrôles et recherche d'informations », Table ronde, IANNUCCI F., PERRUAUX C., ROUSSEAU A., DE LA TOUANNE S., in BRADBURN S., CABON S.M., DEBOISSY F., OUDENOT P., *Cinq ans d'application de la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale : bilan et perspectives*, *Dr.fisc.*, n° 51, 2023, 364, § 22.

¹⁹⁹⁴ *Ibid.*

¹⁹⁹⁵ Loi n° 2022-401 du 21 mars 2022 visant à améliorer la protection des lanceurs d'alerte, JORF n° 0068 du 22 mars 2022.

¹⁹⁹⁶ Défenseur des droits, *Guide du lanceur d'alerte*, 2023, p. 49 ; DGFIP, *Dispositif d'alerte et de protection des lanceurs d'alerte à la DGFIP en matière de TVA et d'impôt sur les sociétés*, 2023.

1468. Plusieurs scandales fiscaux ont ainsi été révélés grâce aux lanceurs d'alerte¹⁹⁹⁷, permettant d'améliorer la détection de la fraude. Ce dispositif repose néanmoins sur un système de dénonciation, ce qui est néfaste pour la société.

1469. Si les moyens de détection de la fraude ont été renforcés au cours de ces dernières années, le législateur a également développé les outils de négociation que l'administration fiscale et le contribuable peuvent utiliser lors d'un contrôle fiscal.

Paragraphe II : Le développement des outils de négociation

1470. La loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018¹⁹⁹⁸ a eu pour effet de développer les outils fiscaux de négociation pouvant être mis en œuvre lors du contrôle fiscal (I) ainsi que les outils pénaux de négociation intervenant après la transmission du dossier au Parquet (II). L'ensemble de ces outils de négociation permettent d'améliorer le rendement budgétaire du contrôle fiscal.

I. Les outils fiscaux de négociation lors du contrôle fiscal

1471. Pour rappel, l'instauration du dispositif de dénonciation obligatoire a eu pour conséquence de modifier « *le rapport de force dans les discussions entre les vérificateurs et les grandes entreprises contrôlées* »¹⁹⁹⁹. Ainsi, face au risque de transmission du dossier au Parquet, « *les entreprises recherchent plus fréquemment qu'avant des solutions négociées avec l'Administration* »²⁰⁰⁰, ce qui peut constituer une des raisons de l'augmentation du nombre de transactions fiscales (A), de régularisations prévues à l'article L. 62 du LPF (B), conclues nécessairement avant la proposition de rectification ou encore du nombre de règlements d'ensemble conclus avant la mise en recouvrement (C).

¹⁹⁹⁷ V. *infra*, n° 1618 et s.

¹⁹⁹⁸ Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, JORF n° 0246 du 24 oct. 2018.

¹⁹⁹⁹ CARIOU É., DIARD É., Rapport d'information AN n° 3341, *sur l'application de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude*, 2020, p. 47.

²⁰⁰⁰ DEBOISSY F., « Saisine de la justice pénale : transmission automatique au Parquet et plaintes » Table ronde, AUZERO G., CRÉANGE S., EL NOUCHI M., PORTERIE F., RUTSCHMANN Y., VESPUCE P. in BRADBURN S., CABON S.M., DEBOISSY F., OUDENOT P., *Cinq ans d'application de la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale : bilan et perspectives*, *Dr.fisc.*, n° 51, 2023, 365, § 6.

A. L'augmentation du nombre de transactions fiscales

1472. Pour rappel, l'article 35 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018²⁰⁰¹ a rétabli la faculté transactionnelle de l'administration fiscale en cas de poursuites pénales. Aussi, il a été relevé que la transaction fiscale conclue avant la proposition de rectification semble permettre d'éviter le dispositif de la dénonciation obligatoire.

1473. Or, il apparaît qu'entre 2019 et 2022, le nombre total de transactions fiscales a augmenté de 42,8 % en passant respectivement de 3 841 transactions à 5 485 transactions²⁰⁰². Plus précisément, si le nombre de transactions conclues après la mise en recouvrement a diminué de 17 % entre 2019 et 2022, le nombre de transactions conclues avant la mise en recouvrement a nettement augmenté²⁰⁰³. En effet, entre 2019 et 2022, près de 4 fois plus de transactions conclues suite à un contrôle fiscal sur pièces l'ont été avant la mise en recouvrement. Le nombre de transactions conclues suite à un contrôle fiscal externe et avant la mise en recouvrement a également augmenté de plus du tiers sur la même période²⁰⁰⁴.

1474. Par conséquent, il est probable que certaines de ces transactions conclues avant la mise en recouvrement, et plus précisément avant la proposition de rectification, concernent des contribuables désireux d'éviter le dispositif de dénonciation obligatoire. Toutefois, il ne s'agirait que de cas limités puisqu'une transaction fiscale conclue avant la proposition de rectification constitue dans la pratique une hypothèse rare. La loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018²⁰⁰⁵ ayant rétabli la transaction fiscale en cas de poursuites pénales, l'administration en fait donc davantage usage, indépendamment de l'engagement des poursuites pénales.

²⁰⁰¹ Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, JORF n° 0246 du 24 oct. 2018.

²⁰⁰² Ministère de l'Action et des Comptes publics, *Rapport au Parlement. Remises et transactions à titre gracieux et règlements d'ensemble en matière fiscale pour l'année 2022*, p. 13 ; Ministère de l'Action et des Comptes publics, *Rapport au Parlement. Remises et transactions à titre gracieux et règlements d'ensemble en matière fiscale pour l'année 2021*, p. 13.

²⁰⁰³ *Ibid.*

²⁰⁰⁴ Ministère de l'Action et des Comptes publics, *Rapport au Parlement. Remises et transactions à titre gracieux et règlements d'ensemble en matière fiscale pour l'année 2022*, p. 13 ; Ministère de l'Action et des Comptes publics, *Rapport au Parlement. Remises et transactions à titre gracieux et règlements d'ensemble en matière fiscale pour l'année 2021*, p. 14.

²⁰⁰⁵ Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, JORF n° 0246 du 24 oct. 2018.

1475. Le rapport au Parlement en date de 2022 a communiqué le tableau ci-après²⁰⁰⁶ indiquant les montants des transactions réalisées avant la mise en recouvrement depuis 2020.

	2020	2021	2022
Nombre de transactions réalisées avant mise en recouvrement*	1 968	4 228	4 437
Montants initiaux des droits et pénalités [en €]	258 416 404	828 490 790	708 944 622
<i>Dont montants initiaux des droits [en €]</i>	<i>177 332 734</i>	<i>582 425 073</i>	<i>497 728 055</i>
<i>Dont montants initiaux des pénalités [en €]</i>	<i>81 083 670</i>	<i>246 065 717</i>	<i>211 216 567</i>
Montant des modérations consenties sur les pénalités [en €]	38 452 024	118 487 593	86 016 304
Montant moyen remis [en €]	19 539	28 025	19 386
Montant médian remis [en €]	6 939	7 072	6 146
Modération maximale remise sur les pénalités en CFE [en €]	1 471 478	37 966 890	7 173 634

* hors transactions pour lesquelles les pénalités encourues n'ont finalement pas été remises.

1476. Il est indiqué qu'entre 2020 et 2022, « *le montant moyen des modérations consenties sur les pénalités dans le cadre d'une transaction avant mise en recouvrement s'élève à 22 849 €* »²⁰⁰⁷.

1477. Le tableau ci-après²⁰⁰⁸ relatif aux montants des transactions acceptées après la mise en recouvrement depuis 2020 est également fourni par le rapport au Parlement de 2022.

²⁰⁰⁶ Ministère de l'Action et des Comptes publics, *Rapport au Parlement. Remises et transactions à titre gracieux et règlements d'ensemble en matière fiscale pour l'année 2022*, p. 14.

²⁰⁰⁷ *Ibid.*

²⁰⁰⁸ *Ibid.*, p. 15.

	2020	2021	2022
Nombre de transactions acceptées après mise en recouvrement	1 094	1 242	1 048
Montants initiaux des droits et pénalités [en €]	174 711 411	464 822 378	60 044 350
<i>Dont montants initiaux des droits [en €]</i>	<i>124 809 583</i>	<i>272 368 354</i>	<i>9 639 350</i>
<i>Dont montants initiaux des pénalités [en €]</i>	<i>49 901 828</i>	<i>192 454 024</i>	<i>50 405 000</i>
Montant des modérations consenties sur les pénalités [en €]	30 545 302	82 002 780	26 220 535
Montant moyen remis [en €]	27 921	66 025	25 020
Montant médian remis [en €]	6 707	7 553	7 010
Modération maximale remise [en €]	1 590 941	14 030 407	1 032 789

1478. Sur la période 2020-2022, « le montant moyen des modérations consenties sur les pénalités dans le cadre d'une transaction après mise en recouvrement s'élève à 41 007 € »²⁰⁰⁹.

1479. Le nombre de régularisations prévues à l'article L. 62 du LPF a également augmenté suite à la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018²⁰¹⁰.

B. L'augmentation du nombre de régularisations prévues à l'article L. 62 du LPF

1480. Pour mémoire, la procédure de régularisation prévue à l'article L. 62 du LPF permet aux contribuables de régulariser « les erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances dans les déclarations souscrites dans les délais » lors d'un contrôle fiscal et de bénéficier d'un intérêt de retard réduit de 30 %²⁰¹¹. Il a précédemment été constaté que la régularisation conclue au moment du débat contradictoire, avant la proposition de rectification est susceptible d'éviter le dispositif de dénonciation obligatoire. Il convient alors d'analyser l'évolution du nombre de dossiers ayant fait l'objet d'une régularisation en cours de contrôle (CFE/CSP) conclue depuis la réforme de 2018, afin d'observer un éventuel changement dans la pratique du contribuable et de l'administration fiscale.

²⁰⁰⁹ Ministère de l'Action et des Comptes publics, *Rapport au Parlement. Remises et transactions à titre gracieux et règlements d'ensemble en matière fiscale pour l'année 2022*, p. 15.

²⁰¹⁰ Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, JORF n° 0246 du 24 oct. 2018.

²⁰¹¹ LPF, art. L. 62 ; BOI-CF-IOR-20-10 § 1.

1481. Le nombre de ces dossiers a augmenté de 47,2 % entre 2019 et 2022, en passant respectivement de 36 206 dossiers²⁰¹² à 53 292 dossiers²⁰¹³. Plus précisément, ainsi que l'a indiqué le tableau ci-après²⁰¹⁴, le nombre de dossiers ayant fait l'objet d'une régularisation en cours de contrôle fiscal externe a augmenté de près de 50 %, en passant respectivement de 3 752 dossiers à 5 609 dossiers entre 2015 et 2021, avec une augmentation significative de 43 % en 2019. De plus, le nombre de dossiers ayant fait l'objet d'une régularisation en cours de contrôle sur pièces a augmenté de 41,8 % entre 2019 et 2021, en passant respectivement de 30 633 dossiers à 43 440 dossiers²⁰¹⁵.

**Nombre de dossiers ayant fait l'objet
d'une régularisation en cours de contrôle**

	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Nombre de procédures de régularisation en CFE	3 752	3 798	3 851	3 895	5 573	3 017	5 609
Nombre de procédures de régularisation en CSP	/	/	/	/	30 633	28 251	43 440

*CFE : Contrôle fiscal externe.

**CSP : Contrôle sur pièce.

Source : réponses au questionnaire du rapporteur

1482. Depuis les lois du 23 octobre 2018²⁰¹⁶ et du 10 août 2018²⁰¹⁷, les dossiers font davantage l'objet d'une régularisation en cours de contrôle prévue à l'article L. 62 du LPF. Il est fort probable que ces dossiers concernent des contribuables qui ont accepté de régulariser leur situation fiscale en vue d'éviter le dispositif de dénonciation obligatoire.

1483. Enfin, le nombre de règlements d'ensemble a également augmenté de manière significative suite à la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018²⁰¹⁸.

²⁰¹² DGFIP, *Cahier statistiques 2021*, p. 18.

²⁰¹³ DGFIP, *Rapport d'activité 2022*, p. 74 ; Le nombre de dossiers de régularisation s'élève à 49 049 en 2021 et 31 268 en 2020.

²⁰¹⁴ HUSSON J.F., Rapport d'information Sénat n° 72, *sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*, 2022, p. 44 ; Pour rappel, l'article 9 de la loi n° 2018-727 du 10 août 2018 a étendu la procédure de régularisation en cours de contrôle aux contribuables soumis à un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle ou à un contrôle sur pièces.

²⁰¹⁵ HUSSON J.F., Rapport d'information Sénat n° 72, *sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*, 2022, p. 44.

²⁰¹⁶ Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, JORF n° 0246 du 24 oct. 2018.

²⁰¹⁷ Loi n° 2018-727 du 10 août 2018 pour un État au service d'une société de confiance, JORF n° 0184 du 11 août 2018.

²⁰¹⁸ Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, JORF n° 0246 du 24 oct. 2018.

C. L'augmentation du nombre de règlements d'ensemble

1484. Pour rappel, le règlement d'ensemble portant sur les droits et pénalités, peut avoir « lieu à partir de la réponse aux observations du contribuable jusqu'à l'interlocution et autant que possible avant mise en recouvrement. Un règlement d'ensemble peut également consister à trouver un accord pendant un contrôle en cours ou sur un contrôle antérieur en phase contentieuse »²⁰¹⁹.

1485. En outre, il a été relevé que le règlement d'ensemble conclu avant la mise en recouvrement peut conduire à éviter le dispositif de la dénonciation obligatoire dans le cas où les pénalités appliquées dans le cadre du règlement d'ensemble ne répondent pas aux conditions posées par les dispositions du I de l'article L. 228 du LPF.

1486. Or, il apparaît que le nombre de règlements d'ensemble conclus a nettement augmenté depuis 2019. En effet, 116 règlements d'ensemble étaient conclus en 2019 contre 320 règlements d'ensemble en 2022, soit presque trois fois plus qu'en 2019²⁰²⁰. Il est donc probable que certains règlements d'ensemble aient été conclus par le contribuable en vue d'éviter la transmission de son dossier au Parquet.

1487. Les règlements d'ensemble sont conclus presque deux fois plus par des personnes morales que par des personnes physiques²⁰²¹. Le rapport du Parlement a communiqué le tableau ci-après²⁰²² indiquant les montants relatifs au nombre de règlements d'ensemble prononcés entre 2020 et 2022.

	2020	2021	2022
Nombre de règlements d'ensemble	128	306	320
Montants initiaux des droits et pénalités [en €]	1 411 296 641	1 524 242 469	2 223 743 405

²⁰¹⁹ Ministère de l'Action et des Comptes publics, *Rapport au Parlement. Remises et transactions à titre gracieux et règlements d'ensemble en matière fiscale pour l'année 2022*, p. 17.

²⁰²⁰ *Ibid.* ; Ministère de l'Action et des Comptes publics, *Rapport au Parlement. Remises et transactions à titre gracieux et règlements d'ensemble en matière fiscale pour l'année 2021*, p. 17.

²⁰²¹ Ministère de l'Action et des Comptes publics, *Rapport au Parlement. Remises et transactions à titre gracieux et règlements d'ensemble en matière fiscale pour l'année 2022*, p. 17.

²⁰²² *Ibid.*, p. 17-18.

	2020	2021	2022
<i>Dont montants initiaux des droits [en €]</i>	1 140 850 654	1 126 337 366	1 597 005 532
<i>Dont montants initiaux des pénalités [en €]</i>	270 445 987	397 905 103	626 737 873
Montant des modérations [en €]	854 794 195	1 109 760 285	1 250 114 917
<i>Dont montant des modérations consenties sur les droits [en €]</i>	629 966 381	783 728 460	850 341 419
<i>Dont montant des modérations consenties sur les pénalités [en €]</i>	224 827 814	326 031 825	399 773 498
Montant moyen remis [en €]	6 678 080	3 626 668	3 906 609
Montant médian remis [en €]	108 588	168 058	99 204
Modération maximale remise [en €]	168 513 257	101 822 505	194 612 010

1488. En définitive, si le développement des outils fiscaux de négociation lors du contrôle fiscal permet d'améliorer les résultats du contrôle fiscal, il en est de même du développement des outils pénaux de négociation.

II. Les outils pénaux de négociation au service du contrôle fiscal

1489. Le rapport d'activité de 2022 de la DGFIP a communiqué le tableau ci-après indiquant le rendement budgétaire du contrôle fiscal entre 2020 et 2022²⁰²³.

Rendement budgétaire du contrôle fiscal	2020	2021	2022
Montant des encaissements ⁽²⁾ suite à contrôle fiscal (en milliards d'euros)	7,8	10,7	10,6
Montant des encaissements sur amendes CJIP (en millions d'euros)	4,8	25,2	522,3 ⁽³⁾

1490. À la lecture des cahiers statistiques de la DGFIP, le rendement budgétaire du contrôle fiscal prend alors en compte le montant des encaissements suite à contrôle fiscal ainsi que le montant des encaissements des amendes conclues dans le cadre d'une CJIP et d'une CRPC.

1491. En effet, la CJIP et la CRPC constituent des outils pénaux de négociation avantageux pour les finances publiques puisque les montants des amendes conclues dans ce cadre sont élevés. L'enjeu pour le contribuable, « *est d'obtenir une alternative au procès classique*

²⁰²³ DGFIP, Rapport d'activité 2022, p. 74.

*pouvant nuire à son image, voire à une condamnation qui, outre l'opprobre subi, peut entraîner son exclusion des marchés publics »*²⁰²⁴, ce qui explique l'augmentation du nombre de CRPC (A) et de CJIP (B).

A. Le développement de la CRPC

1492. Depuis 2019, près de 5 fois plus de CRPC sont conclues, ce qui confirme le succès de cette nouvelle procédure. En effet, le nombre de CRPC est passé de 13 en 2019, 22 en 2020, 64 en 2021 à 63 en 2022²⁰²⁵.

1493. S'agissant du montant des amendes appliquées dans le cadre des CRPC, celui-ci s'est élevé à 0,3 millions d'euros en 2019, 3,4 millions d'euros en 2020 et à 0,2 millions d'euros en 2021²⁰²⁶.

1494. Le montant des amendes conclues lors des CRPC est alors aléatoire et dépend ainsi des enjeux de chaque dossier.

1495. Les amendes conclues lors d'une CRPC améliorent aussi le rendement budgétaire du contrôle fiscal.

B. Le développement de la CJIP

1496. Entre 2019 et 2022, le montant des encaissements des amendes conclues lors d'une CJIP en matière de blanchiment de fraude fiscale, fraude fiscale ou complicité de fraude fiscale s'élève à 1,2 milliard d'euros.

1497. Toutefois, à l'instar des CRPC, le montant des encaissements des amendes dans le cadre des CJIP, est aléatoire et dépend des enjeux financiers de chaque dossier.

²⁰²⁴ HARDY H.C., « À la recherche de la cohérence de la répression en matière fiscale », *REIDF*, 2020, n° 2, p. 179 ; CABON S.M., « Entre particularisme et idéalisme, quelle place pour la négociation en droit pénal fiscal », *Dr. fisc.*, 2019, n° 11, ét. 199.

²⁰²⁵ DGFIP, *Rapport d'activité 2022*, p. 75 ; DGFIP, *Cahier statistiques 2021*, p. 19.

²⁰²⁶ DGFIP, *Cahier statistiques 2021*, p. 19.

1498. En effet, en 2019, deux CJIP ont été conclues en matière de fraude fiscale pour un total de 530 millions d'euros²⁰²⁷. En 2020, deux CJIP ont été conclues en matière de blanchiment de fraude fiscale et complicité de fraude fiscale pour un total de 4,4 millions d'euros²⁰²⁸.

1499. En 2021, « une CJIP a été conclue entre le PNF et la société JPMORGAN CHASE BANK des chefs de complicité de fraude fiscale pour un montant d'amende d'intérêt public de 25 millions d'euros »²⁰²⁹. Enfin, en 2022, quatre CJIP ont été conclues pour des faits de fraude fiscale, complicité de fraude fiscale et blanchiment de fraude fiscale pour un montant total d'amendes d'intérêt public versées s'élevant à 700 millions d'euros²⁰³⁰.

1500. Ainsi qu'il a été vu précédemment, les montants des amendes d'intérêt public sont très élevés et dépassent largement les amendes prononcées devant les juridictions répressives. La CJIP améliore ainsi nettement le rendement du contrôle fiscal. En outre, un règlement préalable ou concomitant de la situation fiscale de la personne morale doit avoir lieu en cas de conclusion d'une CJIP pour fraude fiscale, ce qui permet de sécuriser le recouvrement des pénalités fiscales.

1501. Néanmoins, cette procédure reste critiquée dans la mesure où la CJIP n'emporte pas une déclaration de culpabilité et n'est pas inscrite au casier judiciaire, offrant alors une impunité

²⁰²⁷ « Convention entre le PNF et la société CARMIGNAC Gestion SA des chefs de fraude fiscale pour un montant d'amende d'intérêt public de 30 millions d'euros », « Convention entre le PNF et les sociétés GOOGLE France et GOOGLE IRELAND des chefs de fraude fiscale pour un montant d'amende d'intérêt public de 500 millions d'euros », Gouvernement, Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2024, 2023, p. 152.

²⁰²⁸ « Convention entre le procureur de la République de Paris et la société BANK OF CHINA LIMITED des chefs de blanchiment de fraude fiscale pour un montant d'amende d'intérêt public de 3 millions d'euros », « Convention entre le procureur de la République de Nice et la société SWIRU HOLDING AG des chefs de complicité de fraude fiscale pour un montant d'amende d'intérêt public de 1,4 millions d'euros », Gouvernement, Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2024, 2023, p. 152.

²⁰²⁹ Gouvernement, Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2024, 2023, p. 152.

²⁰³⁰ « Convention entre le procureur de la République de Paris et la société LA FINANCIÈRE ATALIAN des chefs de blanchiment de fraude fiscale et délits connexes pour un montant d'amende d'intérêt public de 15 millions d'euros », « Convention entre le PNF et les sociétés MC DONALD'S FRANCE SAS, MC DONALD'S SYSTEM OF FRANCE LLC et MC DONALD'S REAL ESTATE LUXEMBOURG des chefs de fraude fiscale et complicité de fraude fiscale pour un montant d'amende d'intérêt public de 508 millions d'euros », Gouvernement, Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2024, 2023, p. 153 ; Convention judiciaire d'intérêt public a été conclue entre le procureur de la République financier et le groupement d'intérêt économique (GIE) UNILABS France des chefs de complicité de fraude fiscale commise en matière de crédit d'impôt recherche pour un montant d'amende d'intérêt public de 13 816 000 €, Convention judiciaire d'intérêt public conclue entre le procureur de la République financier et la société CREDIT SUISSE AG des chefs de blanchiment de fraude fiscale et de démarchage bancaire ou financier illégal pour un montant d'amende d'intérêt public de 123 000 000 €, Ministère de l'Action et des Comptes publics, Rapport au Parlement. Remises et transactions à titre gracieux et règlements d'ensemble en matière fiscale pour l'année 2022, p. 20.

aux entreprises qui en bénéficient. De surcroît, la CJIP renforce « *le sentiment d'injustice fiscale ressenti par nos concitoyens devant cette impunité et érode leur consentement à l'impôt* »²⁰³¹.

1502. Enfin, Charles-Henry Hardy a relevé qu'« *à l'instar de la transaction fiscale, la proposition et l'acceptation d'un accord par le parquet sont en outre discrétionnaires et peuvent engendrer des traitements inégaux des justiciables. Un glissement du discrétionnaire à l'arbitraire est alors à craindre et le contribuable qui n'obtient pas une convention aussi favorable qu'un autre est susceptible de développer un sentiment d'injustice* »²⁰³².

²⁰³¹ CAZENEUVE J.R., Rapport AN n° 292, *sur le projet de loi de finances pour 2023*, n° 273, LEDUC C., Annexe n° 26, *Lutte contre l'évasion fiscale : Gestion des finances publiques*, 2022, p. 58.

²⁰³² Pour plus de précisions, v. HARDY H.C., « À la recherche de la cohérence de la répression en matière fiscale », *REIDF*, 2020, n° 2, p. 179-180 et les références citées par l'auteur.

CONCLUSION DU CHAPITRE I

1503. À la lumière des rapports parlementaires²⁰³³, les résultats bruts du contrôle fiscal sont difficiles à apprécier en raison notamment du « *changement méthodologique opéré en 2019* »²⁰³⁴, consistant à présenter les montants non plus notifiés mais ceux faisant l'objet d'une demande de mise en recouvrement. L'absence d'évaluation institutionnelle de la fraude fiscale rend également « *impossible l'évaluation de l'efficacité du contrôle fiscal en termes relatifs et, partant, son efficience* »²⁰³⁵. Il a néanmoins été relevé qu'entre 2008 et 2022, le montant global des droits et des pénalités appliquées en euros constants au titre du contrôle fiscal a baissé alors que le montant total des encaissements en euros constants a légèrement augmenté. Le taux de recouvrement demeure en revanche insuffisant²⁰³⁶.

1504. Une analyse plus approfondie des résultats du contrôle fiscal a d'abord permis de constater qu'entre 2008 et 2022, davantage de sommes sont réclamées par l'administration auprès des professionnels que des particuliers. De surcroît, sur la même période, les montants rappelés au titre des contrôles sur pièces ont augmenté jusqu'à presque égaler ceux rappelés au titre des contrôles sur place.

1505. Ensuite, il a été relevé que le ciblage des contrôles sur pièces à l'égard des professionnels a été renforcé notamment grâce au développement des outils de datamining et d'intelligence artificielle. En revanche, les contrôles sur pièces à l'égard des particuliers apparaissent moins efficaces qu'auparavant en raison de la baisse du nombre de contrôles correspondants.

²⁰³³ HUSSON J.F., Rapport d'information Sénat n° 72, *sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*, 2022 ; CAZENEUVE J.R., Rapport AN n° 1745, *sur le projet de loi de finances pour 2024*, n° 1680, MARGUERITTE L., Annexe n° 25, *Gestion des finances publiques*, 2023 ; NOUGEIN C., CARCENAC T., Rapport d'information Sénat n° 668, *sur les moyens du contrôle fiscal*, 2020.

²⁰³⁴ HUSSON J.F., Rapport d'information Sénat n° 72, *sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*, 2022, p. 34 ; Sur ce changement de méthode, v. également, DGFIP, *Le rapport d'activité 2018 et son cahier statistiques*, p. 57.

²⁰³⁵ NOUGEIN C., CARCENAC T., Rapport d'information Sénat n° 668, *sur les moyens du contrôle fiscal*, 2020, p. 9.

²⁰³⁶ HUSSON J.F., Rapport d'information Sénat n° 72, *sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*, 2022, p. 34.

1506. S'agissant des contrôles sur place, la baisse d'effectifs issus de la DGFIP dédiés au contrôle fiscal a entraîné la diminution des montants des droits simples rappelés et des pénalités appliquées en cas de vérification de comptabilité et d'ESFP.

1507. Afin d'améliorer ces résultats, les moyens de détection de fraude ont été renforcés. D'abord, au sein de la DGFIP, avec une multiplication des projets informatiques permettant de mieux détecter et sanctionner la fraude, ainsi qu'avec un réarmement progressif d'effectifs de la DGFIP dédiés au contrôle fiscal. Ensuite, davantage d'acteurs extérieurs à la DGFIP lui apportent son appui. Toutefois, l'information transmise à l'administration aussi bien par les acteurs publics que privés fait l'objet d'une dénonciation (soit auprès de l'acteur public, soit auprès de la DGFIP), ce qui tend dangereusement vers une société de délation²⁰³⁷.

1508. Les outils de négociation ont également été développés afin d'améliorer les résultats du contrôle fiscal. En effet, face au risque de dénonciation des faits de fraude fiscale au Parquet, les entreprises préfèrent désormais négocier lors du contrôle fiscal, ce qui peut en partie expliquer l'augmentation des transactions fiscales, des régularisations prévues par l'article L. 62 du LPF conclues avant la proposition de rectification ou encore des règlements d'ensemble conclus avant la mise en recouvrement depuis 2019.

1509. Enfin, les amendes conclues dans le cadre de la justice pénale négociée (CJIP et CRPC) dont les montants sont très élevés, permettent également d'améliorer le rendement budgétaire du contrôle fiscal. La CRPC et la CJIP étant avantageux aussi bien pour les finances publiques que pour le contribuable, ces procédures sont en plein essor.

1510. Il résulte de l'analyse ci-dessus que les résultats du contrôle fiscal sont mitigés et que les efforts déployés tendant vers une nouvelle orientation du contrôle fiscal, doivent perdurer afin que les résultats du contrôle poursuivent leur progression.

²⁰³⁷ V. notamment, BERTONI P., « La lutte contre le blanchiment de capitaux à des fins terroristes », in SAULNIER-CASSIA E. (dir), *La lutte contre le terrorisme dans le droit et la jurisprudence de l'Union européenne*, p. 193.

CHAPITRE II : VERS UNE NOUVELLE COOPERATION ADMINISTRATIVE INTERNATIONALE ?

1511. Si la crise financière de 2008 a permis de renouveler incontestablement l'assistance administrative en matière fiscale²⁰³⁸, les progrès réalisés par la coopération administrative internationale demeurent insuffisants pour lutter efficacement contre la fraude fiscale internationale (section I). Il convient alors de renforcer les moyens de la coopération administrative internationale (section II).

Section I : Les progrès insuffisants de la coopération administrative internationale

1512. La crise financière de 2008 a été l'élément principal d'une « *prise de conscience* » internationale ayant permis de mener la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales à l'échelle internationale²⁰³⁹. En effet, cette prise de conscience internationale a permis, tant au niveau international qu'eupéen, d'inverser la tendance prédominante de la coopération administrative internationale en passant du bilatéralisme au multilatéralisme (paragraphe I) et de l'échange sur demande à l'échange automatique (paragraphe II). Néanmoins, si la coopération administrative internationale a été largement renforcée, des progrès doivent encore être accomplis.

²⁰³⁸ LAMBERT T., « Vers un renouveau de la coopération fiscale internationale ? », *REIDF*, n° 2015/1, p. 154 ; LAMBERT T., « Vers un renouveau de l'assistance administrative en matière fiscale », *Gestion & finances publiques*, 2012, 7, p. 41 ; L'assistance administrative est définie comme « l'ensemble des opérations traduisant une coopération entre les administrations fiscales de deux (ou plusieurs) États en vue de permettre une application correcte des dispositions régissant l'assiette, le contrôle et le recouvrement des impôts de chacun des États intéressés. En d'autres termes, les États qui se prêtent assistance acceptent de mettre en oeuvre les divers moyens juridiques et pratiques que leur confère leur législation nationale pour aider une administration étrangère à remplir ses attributions fiscales sans se heurter aux limites de souveraineté que constituent les frontières nationales », STANKIEWICZ L., « SOURCES - Conventions fiscales - Assistance administrative internationale - Échange de renseignements », *JCl. Fiscal*, fasc. 0270, § 1.

²⁰³⁹ NOTAROBERTO BARBOSA H.A.C., *Les échanges internationaux de renseignements fiscaux, Recherches sur la coopération administrative fiscale à l'ère de la transparence*, Paris, L'Harmattan, coll. Le Droit aujourd'hui, 2021, p. 81 ;

Paragraphe I : Le passage d'une coopération administrative bilatérale à multilatérale

1513. Pendant de nombreuses années, le bilatéralisme était la tendance prédominante de la coopération administrative internationale (I). En effet, ainsi que l'a relevé Pierre Levine en 1988, le multilatéralisme a échoué dans le domaine fiscal, là où le bilatéralisme a triomphé²⁰⁴⁰. L'explication de ce phénomène réside dans « *l'opposition d'intérêt entre États souverains, ou groupes d'États souverains qui est à l'origine de l'échec du multilatéralisme, et à l'origine des succès du bilatéralisme* »²⁰⁴¹. Ainsi, malgré l'existence d'une convention multilatérale en matière d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, ce n'est qu'à partir de sa révision en 2010, que cette nouvelle convention appelée « *convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale* »²⁰⁴², « *a commencé à amorcer une possible inversion de la tendance de la prééminence du bilatéralisme mondiale, existant jusque lors depuis plusieurs décennies, vers le multilatéralisme en tant que tendance de la coopération fiscale internationale* »²⁰⁴³ (II).

I. L'ancienne tendance prédominante du bilatéralisme

1514. L'assistance administrative en matière fiscale a fait l'objet de plusieurs travaux menés par la SDN (A), l'OCDE (B) ou l'ONU (C)²⁰⁴⁴ conduisant à l'élaboration de plusieurs modèles bilatéraux, soit propres à l'assistance administrative, soit relatifs aux doubles impositions intégrant une clause d'échange de renseignements.

A. Les modèles spécifiques à l'assistance administrative de la SDN

1515. La SDN a prévu un instrument spécifique à l'assistance administrative prenant la forme de d'une convention bilatérale. Plusieurs modèles ont ainsi été établis, d'abord en 1928 (1), puis en 1943 et 1946 (2).

²⁰⁴⁰ LEVINE P., *La lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en l'absence et en présence de conventions internationales*, Paris, LGDJ, coll. Thèses, t. 24, 1988, p. 279.

²⁰⁴¹ *Ibid.*, p. 282.

²⁰⁴² OCDE, Conseil de l'Europe, *La Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale : Amendée par le Protocole de 2010*, Éditions OCDE, 2011, p. 118.

²⁰⁴³ NOTAROBERTO BARBOSA H.A.C., *Les échanges internationaux de renseignements fiscaux, Recherches sur la coopération administrative fiscale à l'ère de la transparence*, Paris, L'Harmattan, coll. Le Droit aujourd'hui, 2021, p. 98, n° 93.

²⁰⁴⁴ STANKIEWICZ L., « SOURCES - Conventions fiscales - Assistance administrative internationale - Échange de renseignements », *JCl. Fiscal*, fasc. 0270, § 1.

1. Le modèle de 1928

1516. Suite aux deux conférences internationales de Bruxelles (1920) et de Gênes (1922) ainsi qu'aux travaux menés lors de réunions d'experts nommés par les États²⁰⁴⁵, la SDN a établi un premier modèle spécifique intitulé « *convention bilatérale sur l'assistance administrative en matière d'impôts* »²⁰⁴⁶, en 1928.

1517. Cette convention était générale dans la mesure où elle visait tous les impôts et tant les personnes physiques que morales²⁰⁴⁷. Les techniques actuelles d'échange de renseignements étaient déjà visées par la convention qui prévoyait les échanges sur demande ou d'office (automatique)²⁰⁴⁸. L'échange était par principe gratuit²⁰⁴⁹.

1518. Néanmoins, le système d'échange de renseignements prévu par la convention ne visait que « *certaines catégories de biens, de revenus ou d'activités limitativement énumérées* »²⁰⁵⁰. En outre, « *un État pouvait refuser toute transmission d'information si celle-ci ne pouvait être obtenue sur la base de sa propre législation interne* »²⁰⁵¹ « *ou si une telle transmission se révélait, selon lui, contraire à son ordre public mais également à son « intérêt général* » »²⁰⁵².

²⁰⁴⁵ LAUMONIER A., *La coopération entre États dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales*, Issy-les-Moulineaux, LGDJ, coll. Thèses, t. 67, 2019, p. 110, n° 249 ; SDN, « Double imposition et évasion fiscale », Rapport et résolutions présentés par les experts techniques au Comité financier de la Société des Nations, 1925, F. 212 ; SDN, « Double Imposition et évasion Fiscale », Rapport du Comité des Experts techniques sur la double imposition et l'évasion fiscale, avr. 1927, C.216.M.85.1927.II ; SDN, « Double Imposition et évasion Fiscale », Rapport présenté par la Réunion générale d'Experts gouvernementaux en matière de double imposition et d'évasion fiscale, oct. 1928, C.562.M.178.1928.II.

²⁰⁴⁶ SDN, « Double Imposition et évasion Fiscale », *préc.*, p. 25.

²⁰⁴⁷ NOTAROBERTO BARBOSA H.A.C., *Les échanges internationaux de renseignements fiscaux, Recherches sur la coopération administrative fiscale à l'ère de la transparence*, Paris, L'Harmattan, coll. Le Droit aujourd'hui, 2021, p. 61, n° 41.

²⁰⁴⁸ Article 1 de la convention modèle de 1928 ; LEVINE P., *La lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en l'absence et en présence de conventions internationales*, Paris, LGDJ, coll. Thèses, t. 24, 1988, p. 312 ; LAUMONIER A., *La coopération entre États dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales*, Issy-les-Moulineaux, LGDJ, coll. Thèses, t. 67, 2019, p. 110, n° 249.

²⁰⁴⁹ Article 5 de la convention modèle de 1928 ; NOTAROBERTO BARBOSA H.A.C., *Les échanges internationaux de renseignements fiscaux, Recherches sur la coopération administrative fiscale à l'ère de la transparence, op. cit.*, p. 61, n° 41.

²⁰⁵⁰ Article 2 de la convention modèle de 1928 ; LAUMONIER A., *La coopération entre États dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales*, Issy-les-Moulineaux, LGDJ, coll. Thèses, t. 67, 2019, p. 110, n° 250.

²⁰⁵¹ Article 3 de la convention modèle de 1928 ; LAUMONIER A., *La coopération entre États dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales*, Issy-les-Moulineaux, LGDJ, coll. Thèses, t. 67, 2019, p. 110, n° 250.

²⁰⁵² Article 4 de la convention modèle de 1928 ; LAUMONIER A., *La coopération entre États dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales*, Issy-les-Moulineaux, LGDJ, coll. Thèses, t. 67, 2019, p. 110, n° 250.

1519. Enfin, à la lecture du rapport « *Double Imposition et Évasion Fiscale* » de 1928, la Réunion générale d'Experts gouvernementaux indiquait qu'« *il importait d'éviter que le projet de convention (...) apparût à certains comme l'extension au-delà des frontières d'un réseau d'inquisition fiscale* »²⁰⁵³ ou encore comme « *l'organisation d'un plan de combat contre les contribuables* »²⁰⁵⁴, ce qui explique que le secret bancaire ait été préservé par la convention de 1928²⁰⁵⁵.

1520. Ce modèle bien qu'innovant a connu un succès relatif et n'a donné lieu qu'à une « *trentaine de conventions bilatérales en matière d'assistance fiscale réciproque entre une quinzaine de pays, pour la plupart européens* »²⁰⁵⁶.

1521. La SDN a ensuite élaboré deux nouveaux modèles, le modèle de Mexico en 1943 et le modèle de Londres en 1946.

2. Les modèles de 1943 et 1946

1522. D'autres modèles ont été élaborés par la SDN en 1943 (Modèle de Mexico) et en 1946 (Modèle de Londres) intitulés « *modèle de convention bilatérale pour l'établissement d'une assistance administrative réciproque en matière d'assiette et de recouvrement des impôts sur le revenu, la fortune et les successions* »²⁰⁵⁷.

1523. Si l'échange sur demande spéciale était prévu par les deux modèles²⁰⁵⁸, le modèle de Mexico ne prévoyait que les échanges semi-automatiques et le modèle de Londres visait uniquement l'échange automatique (d'office) pour certains renseignements²⁰⁵⁹.

²⁰⁵³ SDN, « Double Imposition et Évasion Fiscale », Rapport présenté par la Réunion générale d'Experts gouvernementaux en matière de double imposition et d'évasion fiscale, *préc.*, n° 403, p. 26.

²⁰⁵⁴ *Ibid.*

²⁰⁵⁵ LAUMONIER A., *La coopération entre États dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales*, Issy-les-Moulineaux, LGDJ, coll. Thèses, t. 67, 2019, p. 110, n° 251.

²⁰⁵⁶ SDN, Comité fiscal, « Modèles de conventions fiscales de Londres et de Mexico » Commentaire et texte, nov. 1946, C.88.M.88.1946.II.A, p. 48 ; LAUMONIER A., *La coopération entre États dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales*, Issy-les-Moulineaux, LGDJ, coll. Thèses, t. 67, 2019, p. 110-111, n° 252.

²⁰⁵⁷ LEVINE P., *La lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en l'absence et en présence de conventions internationales*, Paris, LGDJ, coll. Thèses, t. 24, 1988, p. 315.

²⁰⁵⁸ *Ibid.*, p. 317.

²⁰⁵⁹ NOTAROBERTO BARBOSA H.A.C., *Les échanges internationaux de renseignements fiscaux, Recherches sur la coopération administrative fiscale à l'ère de la transparence*, *op. cit.*, p. 64, n° 46 ; LEVINE P., *La lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en l'absence et en présence de conventions internationales*, Paris, LGDJ, coll. Thèses, t. 24, 1988, p. 317 à 321.

1524. Concernant l'assistance sur demande, les limites posées par le modèle de 1928 ont été étendues²⁰⁶⁰. En effet, « *il est ajouté une possibilité pour l'État requis de refuser l'échange de renseignements pour préserver un secret professionnel, industriel ou commercial. De manière inédite, l'article V lettre D du modèle de 1946, autorise l'État requis à "repousser" la demande si elle a trait à un contribuable qui est un ressortissant de cet État. Enfin, le modèle de 1946 instaure une clause de confidentialité qui oblige l'État requérant à garantir le secret des informations fournies dans les termes posés par la législation de l'État requis* »²⁰⁶¹.

1525. S'agissant des renseignements bancaires, l'article 3 C du modèle de 1946 prévoyait un échange automatique de renseignements que les autorités compétentes pouvaient (et non devaient) recueillir auprès des banques, compagnies d'assurances ou autres institutions financières sur les actifs et créances appartenant à des personnes ayant une adresse dans le territoire de l'autre État²⁰⁶². Il n'y a donc pas d'évolution majeure en la matière²⁰⁶³.

1526. L'OCDE a également élaboré plusieurs modèles, qui ont nettement évolué au fil des années.

B. L'évolution des différents modèles de l'OCDE

1527. Tout d'abord, les premiers modèles bilatéraux de double imposition élaborés par l'OCDE datant de 1963, 1966, 1977 et 1992, comprennent une clause relative à l'échange de renseignements (1). À partir des années 2000, « *la stratégie de l'OCDE s'est concentrée sur les pratiques fiscales dommageables* »²⁰⁶⁴. Dans ce cadre, un modèle d'échange de renseignements autonome (c'est-à-dire spécifique à l'échange de renseignements) a alors été élaboré et diffusé en 2002 (2). Enfin, dans le cadre du renouvellement régulier des modèles bilatéraux²⁰⁶⁵, l'article 26 des conventions de double imposition a souvent fait l'objet de mises à jour et a été érigé, à

²⁰⁶⁰ STANKIEWICZ L., « SOURCES - Conventions fiscales - Assistance administrative internationale - Échange de renseignements », *JCl. Fiscal*, fasc. 0270, § 20.

²⁰⁶¹ *Ibid.*

²⁰⁶² *Ibid.*

²⁰⁶³ LAUMONIER A., *La coopération entre États dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales*, Issy-les-Moulineaux, LGDJ, coll. Thèses, t. 67, 2019, p. 110, n° 251.

²⁰⁶⁴ *Ibid.*, p. 111, n° 254.

²⁰⁶⁵ NOTAROBERTO BARBOSA H.A.C., *Les échanges internationaux de renseignements fiscaux, Recherches sur la coopération administrative fiscale à l'ère de la transparence*, Paris, L'Harmattan, coll. Le Droit aujourd'hui, 2021, p. 84, n° 74.

l'issue de la révision en 2005, en « *norme internationale* »²⁰⁶⁶, consacrant essentiellement le principe de l'échange de renseignements sur demande (3).

1. Les modèles de conventions bilatérales de double imposition 1963, 1966, 1977 et 1992 comportant une clause d'échange de renseignements

1528. Dans les premiers modèles de conventions de double imposition concernant le revenu et la fortune de 1963²⁰⁶⁷ et de double imposition concernant les donations et successions de 1966²⁰⁶⁸, élaborés par l'OCDE, est insérée une clause relative à l'échange de renseignements prévue aux articles 26 du modèle de 1963 et 13 du modèle de 1966, par laquelle « *les autorités compétentes des États membres échangeront les renseignements nécessaires pour appliquer les dispositions de la présente convention et celles des lois internes des États contractants visés par la convention, dans la mesure où l'imposition qu'elles prévoient est conforme à la convention. Tout renseignement ainsi échangé sera tenu secret et ne pourra être communiqué qu'aux personnes ou autorités chargées de l'établissement ou du recouvrement des impôts visés par la présente Convention (...)* »²⁰⁶⁹. Cette clause ne visait que l'échange sur demande spéciale et excluait les échanges automatiques et semi-automatiques prévus par les modèles de Mexico et de Londres²⁰⁷⁰. S'agissant des limites relatives à l'échange sur demande, les modèles de 1963 et 1966 de l'OCDE ont repris celles posées par les modèles de 1928 et 1946 de la SDN, sauf la clause permettant à l'État requis de transmettre des informations concernant ses propres ressortissants²⁰⁷¹.

1529. Le modèle de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune de 1977²⁰⁷² a permis de modifier et préciser l'article 26 relatif à l'échange de renseignements. Par ce nouveau modèle, le champ d'application de l'échange de renseignements a été étendu²⁰⁷³.

²⁰⁶⁶ STANKIEWICZ L., « SOURCES - Conventions fiscales - Assistance administrative internationale - Échange de renseignements », *JCl. Fiscal*, fasc. 0270, § 25.

²⁰⁶⁷ OCDE, Projet de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune, Paris, 1963.

²⁰⁶⁸ OCDE, Modèle de convention de double imposition concernant les donations et successions. Rapport du Comité des affaires fiscales de l'OCDE., Paris, 1966.

²⁰⁶⁹ OCDE, Art. 26 du modèle de 1963, art. 13 du modèle de 1966.

²⁰⁷⁰ LEVINE P., *La lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en l'absence et en présence de conventions internationales*, Paris, LGDJ, coll. Thèses, t. 24, 1988, p. 324.

²⁰⁷¹ STANKIEWICZ L., « SOURCES - Conventions fiscales - Assistance administrative internationale - Échange de renseignements », *JCl. Fiscal*, fasc. 0270, § 21.

²⁰⁷² OCDE, Modèle de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune, Paris, 1977.

²⁰⁷³ Pour plus de précisions, v. LEVINE P., *La lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en l'absence et en présence de conventions internationales*, Paris, LGDJ, coll. Thèses, t. 24, 1988, p. 329-336.

Les modalités de l'échange ont également été élargies avec le rétablissement de l'échange automatique et l'instauration de l'échange spontané qui n'était pas prévu par les précédents modèles de la SDN ainsi que de l'OCDE²⁰⁷⁴. Enfin, les possibilités d'utilisation des renseignements ont aussi été élargies²⁰⁷⁵. La convention modèle de 1977 a ensuite été amendée en 1992.

1530. Le secret bancaire n'est en revanche pas précisé par ces conventions modèles²⁰⁷⁶.

1531. Au début des années 2000, la stratégie de l'OCDE s'est axée sur les pratiques fiscales dommageables. À la suite de plusieurs travaux menés par l'OCDE, un nouveau modèle spécifique à l'échange de renseignements, appelé « *modèle d'accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale* »²⁰⁷⁷, a alors été diffusé en 2002.

2. Le modèle de convention spécifique à l'échange de renseignements

1532. Suite au sommet du G7 de Lyon en 1996, un rapport a été établi par l'OCDE intitulé « *Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial* » publié en 1998²⁰⁷⁸. Ce rapport traite des pratiques fiscales dommageables prenant la forme de paradis fiscaux et de régimes fiscaux préférentiels dommageables²⁰⁷⁹. Selon ce rapport, « *« l'absence d'un véritable échange de renseignements » est l'un des critères essentiels pour déterminer l'existence de pratiques fiscales dommageables* »²⁰⁸⁰. Un Groupe de travail du Forum mondial de l'OCDE a donc été formé à la suite de la publication de ce rapport, et « *a reçu pour mandat d'élaborer un instrument juridique pouvant être utilisé pour mettre en place un échange effectif de renseignements* »²⁰⁸¹.

²⁰⁷⁴ LEVINE P., *La lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en l'absence et en présence de conventions internationales*, Paris, LGDJ, coll. Thèses, t. 24, 1988, p. 329-336.

²⁰⁷⁵ *Ibid.*

²⁰⁷⁶ LAUMONIER A., *La coopération entre États dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales*, Issy-les-Moulineaux, LGDJ, coll. Thèses, t. 67, 2019, p. 112, n° 255.

²⁰⁷⁷ OCDE, *Modèle d'accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale*, 2002.

²⁰⁷⁸ OCDE, *Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial*, 1998.

²⁰⁷⁹ Pour plus de précisions, v. OCDE, *Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial*, 1998.

²⁰⁸⁰ OCDE, « Le modèle d'accord 2002 sur l'échange de renseignements à des fins fiscales et son commentaire », in, OCDE, *Mise en œuvre des standards de transparence fiscale : Manuel pour les évaluateurs et les juridictions*, Éditions OCDE, 2010, p. 105.

²⁰⁸¹ *Ibid.*

1533. Dans cette perspective, l'OCDE a ensuite publié un rapport intitulé « *Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins illicites* » en 2000 et a créé un nouveau « *modèle d'accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale* »²⁰⁸² en 2002 ayant pour objet de promouvoir la coopération internationale en matière fiscale par l'échange de renseignements²⁰⁸³.

1534. Le modèle d'accord de 2002 est innovant puisque celui-ci porte exclusivement sur l'échange de renseignements entre les administrations fiscales « *indépendamment de toute convention de double imposition* »²⁰⁸⁴. En outre, cet accord prévoit de manière inédite l'inopposabilité du secret bancaire²⁰⁸⁵.

1535. Néanmoins, cet accord ne constitue pas « *un instrument de droit impératif* »²⁰⁸⁶. Celui-ci comprend deux modèles, le premier multilatéral²⁰⁸⁷ et le second bilatéral. Si avant la crise financière de 2008, peu d'accords bilatéraux ont été conclus, leur nombre a considérablement augmenté après le sommet de Londres en 2009²⁰⁸⁸. En revanche, s'agissant du modèle

²⁰⁸² OCDE, *Modèle d'accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale*, 2002.

²⁰⁸³ STANKIEWICZ L., « SOURCES - Conventions fiscales - Assistance administrative internationale - Échange de renseignements », *JCl. Fiscal*, fasc. 0270, § 23 ; NOTAROBERTO BARBOSA H.A.C., *Les échanges internationaux de renseignements fiscaux, Recherches sur la coopération administrative fiscale à l'ère de la transparence*, Paris, L'Harmattan, coll. Le Droit aujourd'hui, 2021, p. 88, n° 80.

²⁰⁸⁴ STANKIEWICZ L., « SOURCES - Conventions fiscales - Assistance administrative internationale - Échange de renseignements », *préc.*, § 24 ; NOTAROBERTO BARBOSA H.A.C., *Les échanges internationaux de renseignements fiscaux, Recherches sur la coopération administrative fiscale à l'ère de la transparence*, *op. cit.*, p. 88, n° 80.

²⁰⁸⁵ STANKIEWICZ L., « SOURCES - Conventions fiscales - Assistance administrative internationale - Échange de renseignements », *préc.*, § 24.

²⁰⁸⁶ OCDE, « Le modèle d'accord 2002 sur l'échange de renseignements à des fins fiscales et son commentaire », in, OCDE, *Mise en œuvre des standards de transparence fiscale : Manuel pour les évaluateurs et les juridictions*, Éditions OCDE, 2010, p. 105.

²⁰⁸⁷ Le commentaire du modèle d'accord de 2002 a précisé que, « *l'instrument multilatéral n'est pas un accord « multilatéral » au sens classique. Il constitue l'élément de base sur lequel viendra se greffer un faisceau intégré d'accords bilatéraux. Une partie à l'accord multilatéral ne sera liée par celui-ci que vis-à-vis des parties avec lesquelles elle décidera d'être liée. Par conséquent, une partie souhaitant être liée par l'accord multilatéral devra préciser dans son instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation la ou les parties à l'égard desquelles elle souhaite être liée. L'accord n'entrera alors en vigueur et ne créera des droits et obligations qu'entre les parties qui se seront mutuellement désignées dans leur instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation transmis au dépositaire de l'accord* », OCDE, « Le modèle d'accord 2002 sur l'échange de renseignements à des fins fiscales et son commentaire », in, OCDE, *Mise en œuvre des standards de transparence fiscale : Manuel pour les évaluateurs et les juridictions*, Éditions OCDE, 2010, p. 106.

²⁰⁸⁸ LAUMONIER A., *La coopération entre États dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales*, Issy-les-Moulineaux, LGDJ, coll. Thèses, t. 67, 2019, p. 112, n° 257-258 ; NOTAROBERTO BARBOSA H.A.C., *Les échanges internationaux de renseignements fiscaux, Recherches sur la coopération administrative fiscale à l'ère de la transparence*, *op. cit.*, p. 89, n° 82.

multilatéral de 2002, celui-ci n'a pas rencontré le succès espéré²⁰⁸⁹, étant précisé qu'aucun accord multilatéral n'a été signé par la France²⁰⁹⁰.

1536. Par ailleurs, dans le cadre du renouvellement des accords bilatéraux, l'article 26 des conventions bilatérales de double imposition a été érigé en « *norme OCDE* » à l'issue de la révision de 2005.

3. Les nécessaires mises à jour de l'article 26 par l'OCDE, devenu « *norme OCDE* »

1537. Les modèles de conventions bilatérales de double imposition ont toujours inclus l'article 26 relatif à l'échange de renseignements. Or, il a été relevé qu'« *en 2002, le Comité des Affaires fiscales a entrepris un examen d'ensemble de l'article 26 afin de s'assurer qu'il correspond bien aux pratiques actuelles des pays. Cet examen a également tenu compte de l'évolution récente telle que le Modèle d'accord sur les échanges de renseignements en matière fiscale mis au point par le Groupe de travail du Forum mondial de l'OCDE pour un échange effectif de renseignements et la norme idéale d'accès aux renseignements bancaires décrite dans le rapport « Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales ». A la suite de cet examen, plusieurs modifications ont été apportées au texte de l'article comme à ses Commentaires en 2005* »²⁰⁹¹. En effet, ont été ajoutées à l'article 26 de la convention modèle, l'interdiction faite aux États d'invoquer une clause d'intérêt fiscal national (paragraphe 4) et l'inopposabilité de principe du secret bancaire (paragraphe 5)²⁰⁹².

1538. En outre, parmi les modifications apportées, les autorités compétentes des États contractants échangent désormais les renseignements « *vraisemblablement pertinents* » (nouvelle rédaction) et non plus « *nécessaires* » (ancienne rédaction) pour appliquer les dispositions de la convention²⁰⁹³.

²⁰⁸⁹ NOTAROBERTO BARBOSA H.A.C., *Les échanges internationaux de renseignements fiscaux, Recherches sur la coopération administrative fiscale à l'ère de la transparence*, Paris, L'Harmattan, coll. Le Droit aujourd'hui, 2021, p. 89, n° 80.

²⁰⁹⁰ LAUMONIER A., *La coopération entre États dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales*, Issy-les-Moulineaux, LGDJ, coll. Thèses, t. 67, 2019, p. 253, n° 631.

²⁰⁹¹ OCDE, *Mise à jour de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant*, 2012, p. 3

²⁰⁹² STANKIEWICZ L., « SOURCES - Conventions fiscales - Assistance administrative internationale - Échange de renseignements », *JCl. Fiscal*, fasc. 0270, § 25 ; GOUTHIERE B., *Les impôts dans les affaires internationales*, Paris, Francis Lefebvre, 17^e éd., 2023, p. 1433, n° 74340.

²⁰⁹³ Pour plus de détails, OCDE, *Mise à jour de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant*, 2012, p. 3-4.

1539. À l'issue de la révision de 2005, l'article 26 « *a été érigé en « norme » internationale, qui consacre, en substance, un principe de l'échange de renseignements sur demande* »²⁰⁹⁴, « *lorsque les informations sont « vraisemblablement pertinentes » pour l'administration des impôts de la partie requérante, indépendamment du secret bancaire et d'un intérêt fiscal national* »²⁰⁹⁵.

1540. En 2012, l'OCDE a procédé à une nouvelle mise à jour de l'article 26 du modèle de convention fiscale. Depuis cette mise à jour, « *les États contractants peuvent également utiliser les renseignements à d'autres fins si la législation des deux États le prévoit et si l'autorité compétente de celui qui transmet l'information l'autorise. Ainsi, dans le cadre de la lutte contre le blanchiment des capitaux, la corruption ou le financement du terrorisme, des informations pourront être communiquées à d'autres organismes de l'État requérant que ses seules autorités fiscales* »²⁰⁹⁶.

1541. De surcroît, les modifications de l'article et ses Commentaires ont permis de préciser l'interprétation, de la norme de « pertinence vraisemblable » « qui conditionne la mise en œuvre de l'échange de renseignements sur demande », et du terme « pêche aux renseignements »²⁰⁹⁷. Aussi, la mise à jour a permis d'autoriser explicitement la demande de renseignements concernant des groupes de contribuables²⁰⁹⁸.

1542. Ainsi, ces précisions permettent d'assurer un échange d'informations en matière fiscale le plus large possible, sans que les États contractants puissent aller à la « *pêche aux renseignements* »²⁰⁹⁹.

1543. Enfin, l'ONU a également élaboré en 1980 un modèle de convention relatif aux doubles impositions entre pays développés et pays en développement.

²⁰⁹⁴ STANKIEWICZ L., « SOURCES - Conventions fiscales - Assistance administrative internationale - Échange de renseignements », *JCl. Fiscal*, fasc. 0270, § 25.

²⁰⁹⁵ OCDE, Archives web, « Fiscalité : L'OCDE a mis à jour son Modèle de Convention fiscale pour étendre les demandes de renseignements à des groupes de contribuables », 2013.

²⁰⁹⁶ Gouvernement, Annexe au projet de loi de finances pour 2024, Rapport annuel du gouvernement portant sur le réseau conventionnel en faveur de la France en matière d'échange de renseignement, 2024, p.4

²⁰⁹⁷ OCDE, *Mise à jour de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant*, 2012, p. 4.

²⁰⁹⁸ OCDE, Archives web, « Fiscalité : L'OCDE a mis à jour son Modèle de Convention fiscale pour étendre les demandes de renseignements à des groupes de contribuables », 2013.

²⁰⁹⁹ OCDE, *Mise à jour de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant*, 2012, p. 4.

C. Le modèle de l'ONU

1544. En 1980, l'ONU a établi le « *modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement* »²¹⁰⁰. Dans ce modèle, figure l'article 26 relatif à l'échange de renseignements à des fins fiscales, qui reprenait presque intégralement l'article 26 du modèle OCDE de 1977²¹⁰¹.

1545. En 2011, l'ONU a révisé son modèle de convention ainsi que l'article 26 relatif à l'échange de renseignements fiscaux, l'article 27 portant sur l'échange pour le recouvrement des impôts, et les commentaires correspondants²¹⁰². Ces mises à jour se sont inspirées très nettement des dispositions correspondantes du modèle OCDE²¹⁰³.

1546. Face aux formes nouvelles de fraude et d'évasion fiscales, dont le caractère est de plus en plus multinational, les dirigeants du G 20 lors du Sommet de Londres en avril 2009 ont souhaité créer « *un véritable réseau international d'échange de renseignements à des fins fiscales* »²¹⁰⁴ en privilégiant ainsi la logique multilatérale.

II. La nouvelle tendance prédominante du multilatéralisme

1547. Afin d'améliorer l'échange d'informations fiscales, le multilatéralisme a été renforcé tant au niveau international (A) qu'eupéen (B).

²¹⁰⁰ ONU, *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement*, 1980.

²¹⁰¹ LAUMONIER A., *La coopération entre États dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales*, Issy-les-Moulineaux, LGDJ, coll. Thèses, t. 67, 2019, p. 113, n° 260 ; Pour plus de précisions, v. LEVINE P., *La lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en l'absence et en présence de conventions internationales*, Paris, LGDJ, coll. Thèses, t. 24, 1988, p. 338-346.

²¹⁰² NOTAROBERTO BARBOSA H.A.C., *Les échanges internationaux de renseignements fiscaux, Recherches sur la coopération administrative fiscale à l'ère de la transparence*, Paris, L'Harmattan, coll. Le Droit aujourd'hui, 2021, p. 87, n° 79.

²¹⁰³ *Ibid.*

²¹⁰⁴ LAUMONIER A., *La coopération entre États dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales*, Issy-les-Moulineaux, LGDJ, coll. Thèses, t. 67, 2019, p. 254, n° 637.

A. L'amélioration de l'échange d'informations au niveau international

1548. Le 25 janvier 1988, le Conseil de l'Europe et l'OCDE ont élaboré la « *convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale* »²¹⁰⁵, ouverte uniquement aux signatures des États membres de ces organisations²¹⁰⁶. Cette convention n'est entrée en vigueur que le 1^{er} janvier 1995. La France l'a signée en 2003, et l'a ratifiée en 2005²¹⁰⁷. Le champ d'application de la convention multilatérale était plus étendu que celui du modèle de convention de double imposition de 1977 de l'OCDE. En effet, la convention de 1988 « *couvrait tous les impôts, et permettait l'échange de renseignements, les vérifications simultanées multilatérales et l'assistance au recouvrement* »²¹⁰⁸.

1549. En juin 2009, la convention n'a été signée et ratifiée que par 13 États membres²¹⁰⁹. Au lendemain de la crise financière de 2008, un appel a été lancé par le G 20 lors du Sommet de Londres en avril 2009 visant à créer « *un véritable réseau international d'échange de renseignements à des fins fiscales* »²¹¹⁰. Afin de répondre à cet appel lancé par le G 20, la convention de 1988 a été amendée par un Protocole de 2010, en vue d'aligner cette convention désormais appelée « *convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale* » sur le « *standard international* » (soit la norme internationale d'échange de renseignements à la demande) en matière d'échange de renseignements à des fins fiscales et d'ouvrir sa signature non seulement à tous les États membres de l'OCDE ou du Conseil de l'Europe mais également aux États non membres de ces organisations²¹¹¹. La convention amendée est entrée en vigueur le 1^{er} juin 2011²¹¹². La France a signé le protocole d'amendement

²¹⁰⁵ OCDE, Conseil de l'Europe, Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, 1988.

²¹⁰⁶ LAUMONIER A., *La coopération entre États dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales*, Issy-les-Moulineaux, LGDJ, coll. Thèses, t. 67, 2019, p. 254, n° 636.

²¹⁰⁷ JUPPÉ A., *Projet de loi AN n° 3703, autorisant l'approbation du protocole d'amendement à la convention du Conseil de l'Europe concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale*, 2011, p. 3.

²¹⁰⁸ STANKIEWICZ L., « SOURCES - Conventions fiscales - Assistance administrative internationale - Échange de renseignements », *JCl. Fiscal*, fasc. 0270, § 33.

²¹⁰⁹ LAUMONIER A., *La coopération entre États dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales*, Issy-les-Moulineaux, LGDJ, coll. Thèses, t. 67, 2019, p. 254, n° 636.

²¹¹⁰ *Ibid.*, p. 254, n° 637.

²¹¹¹ OCDE, Conseil de l'Europe, La Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale : Amendée par le Protocole de 2010, Éditions OCDE, 2011, p. 118.

²¹¹² STANKIEWICZ L., « SOURCES - Conventions fiscales - Assistance administrative internationale - Échange de renseignements », *préc.*, § 34.

à la convention le 27 mai 2010 qui a été publié par un décret du 1^{er} août 2012, entré en vigueur pour la France le 1^{er} avril 2012²¹¹³.

1550. Or, ainsi qu'il a été relevé, « *la Convention multilatérale amendée ne se borne pas à mettre pleinement en oeuvre la "norme OCDE", elle la dépasse à plusieurs égards. Ainsi, la convention multilatérale vise non seulement tous les impôts mais elle s'applique aussi aux cotisations de sécurité sociale. Elle reprend pleinement la "norme OCDE" en matière d'échange sur demande, y compris l'inopposabilité du secret bancaire mais aussi ouvre la voie à l'échange automatique (art. 6), énumère plusieurs cas dans lesquels les administrations échangent l'information de manière spontanée (art. 7 et 10), autorise les contrôles fiscaux simultanés (art. 8) et à l'étranger (art. 9). La convention prévoit l'assistance au recouvrement qui n'est toujours que rarement prévue dans les conventions fiscales de double imposition en vigueur (art. 11 à 16). La convention pose les règles en matière de notifications de documents voire autorise la notification directement sur le territoire de l'autre État (art. 17). Elle peut également, sous conditions, permettre l'utilisation d'informations transmises à d'autres fins comme par exemple la répression des délits autres que la fraude fiscale, comme le blanchiment ou la corruption (art. 22, 4)* »²¹¹⁴.

1551. Ainsi, cette convention dont la portée est très large, « *est devenue un instrument mondial pour la coopération internationale en matière fiscale* »²¹¹⁵. En effet, le rapport annuel du gouvernement portant sur le réseau conventionnel en faveur de la France en matière d'échange de renseignement de 2024 a indiqué qu'« *au 22 mars 2023, 130 États, dont la France, sont signataires de cette convention, et son application a été étendue à 17 territoires ou dépendances du Royaume-Uni, du Danemark, des Pays-Bas et de la Chine, soit un total de 147 États et territoires. À cette date, elle était entrée en vigueur pour 114 parties et les 17 territoires ou dépendances précités* »²¹¹⁶. Il a alors été souligné que « *depuis sa révision de 2010 et son ouverture aux signatures en 2011, cette nouvelle convention a commencé à amorcer une possible inversion de la tendance de la prééminence du bilatéralisme mondiale, existant jusque*

²¹¹³ STANKIEWICZ L., « SOURCES - Conventions fiscales - Assistance administrative internationale - Échange de renseignements », *JCl. Fiscal*, fasc. 0270, § 34.

²¹¹⁴ *Ibid.*, § 35 ; GOUTHIERE B., *Les impôts dans les affaires internationales*, Paris, Francis Lefebvre, 17^e éd., 2023, p. 1418, n° 74220.

²¹¹⁵ GOUTHIERE B., *Les impôts dans les affaires internationales*, op.cit., p. 1418, n° 74220.

²¹¹⁶ Gouvernement, *Rapport annuel du gouvernement portant sur le réseau conventionnel en faveur de la France en matière d'échange de renseignement*, Annexe au projet de loi de finances pour 2024, 2024, p. 6.

*lors depuis plusieurs décennies, vers le multilatéralisme en tant que tendance de la coopération fiscale internationale »*²¹¹⁷.

1552. Le multilatéralisme a également progressé au niveau européen afin d'améliorer l'échange d'informations.

B. L'amélioration de l'échange d'informations au niveau européen

1553. Compte tenu du caractère international de la pratique de la fraude et de l'évasion fiscales, le Conseil des Communautés européennes avait considéré en 1977, que « *les mesures nationales, dont les effets ne s'étendent pas au-delà des frontières d'un État, sont insuffisantes et que la collaboration entre administrations, sur la base d'accords bilatéraux, est également incapable de faire face aux formes nouvelles de fraude et d'évasion fiscales, qui prennent de plus en plus un caractère multinational* »²¹¹⁸. Or, « *la pratique de la fraude et de l'évasion fiscales par-delà les frontières des États membres conduit à des pertes budgétaires et à des entorses au principe de la justice fiscale et qu'elle est susceptible de provoquer des distorsions dans les mouvements de capitaux et dans les conditions de concurrence, qu'elle affecte donc le fonctionnement du marché commun* »²¹¹⁹. Pour ces raisons, l'Union européenne a adopté la première directive 77/799/CEE du Conseil, du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs²¹²⁰. Mais comme l'a souligné Pascale Bertoni, la directive de 1977 « *ne présente pas de novations véritables par rapport aux conventions antérieurement conclues entre États membres* »²¹²¹. Le texte de 1977 a ensuite été complétée par plusieurs directives²¹²². Malgré les modifications apportées à la directive du 19 décembre 1977, celle-ci n'était plus adaptée et a alors été abrogée et remplacée par la directive du 15 février 2011²¹²³ « *afin de mettre en place, notamment en ce*

²¹¹⁷ NOTAROBERTO BARBOSA H.A.C., *Les échanges internationaux de renseignements fiscaux, Recherches sur la coopération administrative fiscale à l'ère de la transparence*, Paris, L'Harmattan, coll. Le Droit aujourd'hui, 2021, p. 98, n° 93.

²¹¹⁸ Directive 77/799/CEE du Conseil du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs, JOCE n° L 336 du 27 déc. 1977, p. 15.

²¹¹⁹ *Ibid.*

²¹²⁰ *Ibid.*

²¹²¹ BERTONI P., « La lutte contre l'évasion fiscale dans le cadre du marché unique européen : la coopération administrative », *Rev. Trésor*, 1994, n° 12, p. 746.

²¹²² STANKIEWICZ L., « SOURCES - Conventions fiscales - Assistance administrative internationale - Échange de renseignements », *JCl. Fiscal*, fasc. 0270, § 42.

²¹²³ Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE, JOUE n° L 64 du 11 mars 2011, p. 2.

qui concerne l'échange d'informations, un champ plus large pour la coopération administrative entre les États membres »²¹²⁴.

1554. La directive du 15 février 2011 s'applique depuis le 1^{er} janvier 2013, à l'exception des dispositions relatives à l'échange automatique d'informations applicables depuis le 1^{er} janvier 2015²¹²⁵, et met en œuvre la « *norme OCDE* » (telle qu'elle était conçue à l'époque) au sein de l'Union européenne²¹²⁶. Ainsi, le secret bancaire est inopposable et il est interdit pour les États d'invoquer une clause d'intérêt fiscal national. La directive établit les règles et procédures selon lesquelles les États membres coopèrent entre eux aux fins d'échanger les informations vraisemblablement pertinentes pour l'administration et l'application de la législation interne des États membres²¹²⁷. Sa portée est large puisque celle-ci s'applique à tous les types de taxes et impôts sauf la TVA, les droits de douane et les droits d'accises couverts par d'autres textes de législation de l'Union²¹²⁸. En outre, la directive permet « *de couvrir toutes les personnes morales et physiques dans l'Union, en prenant en compte l'éventail toujours croissant de dispositifs juridiques, y compris non seulement des dispositifs traditionnels tels que les trusts, les fondations et les fonds d'investissement, mais aussi tout nouvel instrument qui pourrait être établi par des contribuables dans les États membres* »²¹²⁹. Enfin, toutes les formes d'échange d'informations sont prévues par la directive (sur demande, automatique et spontané).

1555. En définitive, face au caractère international de la fraude et de l'évasion fiscales, la coopération administrative internationale fonctionne désormais davantage multilatéralement plutôt que bilatéralement.

1556. Par ailleurs, la coopération fiscale entre États reposait principalement sur le mécanisme d'échange d'informations à la demande jusqu'à la crise financière de 2008 et la loi « *FATCA* ». Toutefois, ce système d'échange d'informations présente des « *faiblesses*

²¹²⁴ Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE, JOUE L 64 du 11 mars 2011, point 7

²¹²⁵ GOUTHIERE B., *Les impôts dans les affaires internationales*, Paris, Francis Lefebvre, 17^e éd., 2023, p. 1411, n° 74205.

²¹²⁶ *Ibid.*

²¹²⁷ Article 1^{er} de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011.

²¹²⁸ Article 2 de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011.

²¹²⁹ Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE, JOUE n° L 64 du 11 mars 2011, p. 2, n° 7.

structurelles »²¹³⁰ dans la mesure où celui-ci suppose « *par définition de savoir a priori ce que l'on cherche, puisque la demande doit être faite au cas par cas : il faut donc avoir une connaissance préalable des flux et des actifs suspects, ce qui protège de facto la plupart des comptes dissimulés* »²¹³¹. En outre, le système d'échange d'informations à la demande est soumis « *à la bonne volonté des États et territoires partenaires, dont certains ne font pas preuve d'un zèle excessif* »²¹³². Par conséquent, suite à la crise économique et financière et à la loi « *FATCA* », le système d'échange automatique d'informations a été généralisé.

Paragraphe II : La généralisation inaboutie de l'échange automatique d'informations

1557. Ainsi que l'a souligné le Professeur Lambert « *la crise économique et financière a participé, dès 2009, au renouveau de l'assistance administrative en matière fiscale* »²¹³³. En effet, en réaction à la crise financière de 2008, les États-Unis ont adopté la loi « *FATCA* » ayant « *rendu possible le passage à l'échange automatique d'informations au niveau international* »²¹³⁴. Celui-ci a également été généralisé au sein de l'Union européenne, dans la perspective d'élaborer un « *FATCA européen* »²¹³⁵. Le passage au système d'échange automatique d'informations a alors permis de surmonter les faiblesses de l'échange d'informations à la demande. En effet, « *les États partenaires sont tenus de transmettre de leur propre initiative et de façon exhaustive les informations concernant les comptes détenus par des non-résidents* »²¹³⁶. Par conséquent, « *le système ne requiert plus ni connaissance préalable des comptes bancaires, ni bonne volonté particulière de la part des administrations fiscales* »²¹³⁷.

1558. Néanmoins, tant sur le plan international (I) qu'eupéen (II), la mise en place du système d'échange automatique d'informations demeure encore perfectible.

²¹³⁰ DOLIGÉ É., Rapport Sénat n° 59, *sur le projet de loi autorisant l'approbation de l'accord multilatéral entre autorités compétentes concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers*, 2015, p. 11.

²¹³¹ *Ibid.*, p. 11-12.

²¹³² *Ibid.*

²¹³³ LAMBERT T., « Vers un renouveau de la coopération fiscale internationale ? », *REIDF*, n° 2015/1, p. 154 ; LAMBERT T., « Vers un renouveau de l'assistance administrative en matière fiscale », *Gestion & finances publiques*, 2012, 7, p. 41.

²¹³⁴ DOLIGÉ É., Rapport Sénat n° 59, *préc.*, 2015, p. 12.

²¹³⁵ PERROTIN F., « Lutte contre la fraude fiscale : vers un FATCA européen ? », *LPA*, 2013, n° 102, p. 4-5.

²¹³⁶ DOLIGÉ É., Rapport Sénat n° 59, *préc.*, 2015, p. 12.

²¹³⁷ *Ibid.*

I. La mise en place de l'échange automatique d'informations au niveau international, encore incomplète

1559. Si l'échange automatique d'informations existait déjà²¹³⁸, la loi FATCA proposée par les États-Unis a permis de le mettre en place au niveau international (A). La Suisse a néanmoins souhaité un modèle alternatif à ce système d'échange automatique²¹³⁹, et a alors proposé des accords fiscaux dits « *Rubik* »²¹⁴⁰, qui ont été très peu conclus et finalement abrogés (B).

1560. À la suite de la loi FATCA, véritable catalyseur « *du passage à l'échange automatique de renseignements dans un contexte multilatéral* »²¹⁴¹, l'OCDE a joué un rôle central en menant divers travaux ayant conduit à l'adoption d'une norme mondiale unique et d'accords multilatéraux relatifs à ce type d'échange (C).

A. La loi « *FATCA* »

1561. La loi relative au respect des obligations fiscales concernant les comptes étrangers dite « *loi FATCA* » (« *Foreign Account Tax Compliance Act* ») adoptée le 18 mars 2010 par les États-Unis et entrée en vigueur le 30 juin 2014, permet de lutter contre la non-déclaration par les contribuables américains de leurs comptes à l'étranger²¹⁴². Ainsi, « *le dispositif FATCA repose sur une obligation, pour les institutions financières étrangères (IFE), de fournir à l'Internal Revenue Service (IRS), autorité fiscale des États-Unis, des informations sur les comptes bancaires détenus directement ou indirectement par des contribuables américains et les flux financiers concernant ces comptes. L'absence de respect de cette obligation est sanctionnée par l'application d'une retenue à la source, dont le taux est fixé à 30 %, appliquée aux flux financiers perçus sur ces comptes et dont la source se situerait a priori aux États-*

²¹³⁸ Pour plus de précisions, v. notamment, LAMBERT T., « La lutte contre l'évasion fiscale internationale : l'offensive américaine en matière d'échange automatique d'informations », *Dr. fisc.*, 2014, n° 51-52, 697.

²¹³⁹ BOCQUET É., Rapport Sénat n° 87, *sur le rôle des banques et acteurs financiers dans l'évasion des ressources financières en ses conséquences fiscales et sur les équilibres économiques ainsi que sur l'efficacité du dispositif législatif, juridique et administratif destiné à la combattre*, 2013, p. 225.

²¹⁴⁰ OBERSON X., « L'évolution en Suisse de l'échange international de renseignements fiscaux : de l'arbalète au "big bang" », *Dr. fisc.* 2013, n° 24, 327.

²¹⁴¹ OCDE, *Norme d'échange automatique de renseignement relatifs aux comptes financiers en matière fiscale*, Éditions OCDE, 2014, p. 333.

²¹⁴² GOUTHIERE B., *Les impôts dans les affaires internationales*, Paris, Francis Lefebvre, 17^e éd., 2023, p. 1419, n° 74230.

Unis »²¹⁴³. Ainsi qu'il a été relevé, ce dispositif « s'apparentait plutôt à « une offre que l'on ne peut pas refuser » »²¹⁴⁴. En effet, le taux de la sanction étant très dissuasif²¹⁴⁵, les institutions financières sanctionnées pouvaient difficilement supporter le poids de la sanction. En outre, « compte tenu de l'importance du marché américain pour les grandes banques étrangères, aucune ne peut se permettre de refuser la mise en œuvre des dispositions de la loi. Un tel refus aurait pour conséquence de fermer à ces banques l'accès au marché bancaire américain »²¹⁴⁶.

1562. Si à l'origine, le dispositif FATCA était conçu comme un instrument extraterritorial, et unilatéral²¹⁴⁷, celui-ci est devenu un instrument bilatéral. En effet, des accords bilatéraux ont été conclus entre plusieurs États et les États-Unis afin de « faciliter la mise en œuvre de l'échange automatique et d'atténuer les contraintes pesant sur les établissements financiers »²¹⁴⁸. La France a ainsi signé un accord avec les États-Unis « en vue d'améliorer le respect des obligations fiscales à l'échelle internationale et de mettre en œuvre la loi relative au respect des obligations fiscales concernant les comptes étrangers (dite « loi FATCA ») », le 14 novembre 2013, à Paris²¹⁴⁹. La loi n° 2014-1098 du 29 septembre 2014²¹⁵⁰ a autorisé l'approbation de cet accord, assorti de ses deux annexes et de la déclaration d'intention qui l'accompagne. L'accord a ensuite été publié par le décret n° 2015-1 du 2 janvier 2015²¹⁵¹.

²¹⁴³ BOI-INT-AEA-10-10 §10.

²¹⁴⁴ ANDRÉ M., Rapport Sénat n° 751, sur le projet de loi autorisant l'approbation de l'accord entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement des États-Unis d'Amérique en vue d'améliorer le respect des obligations fiscales à l'échelle internationale et de mettre en œuvre la loi relative au respect des obligations fiscales concernant les comptes étrangers (dite « loi FATCA »), 2014, p. 7.

²¹⁴⁵ Ibid. ; LAUMONIER A., *La coopération entre États dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales*, Issy-les-Moulineaux, LGDJ, coll. Thèses, t. 67, 2019, p. 113, n° 260.

²¹⁴⁶ ANDRÉ M., Rapport Sénat n° 751, préc., 2014, p. 9.

²¹⁴⁷ DOLIGÉ É., Rapport Sénat n° 59, sur le projet de loi autorisant l'approbation de l'accord multilatéral entre autorités compétentes concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers, 2015, p. 12 ; GOUTHIERE B., *Les impôts dans les affaires internationales*, Paris, Francis Lefebvre, 17^e éd., 2023, p. 1419, n° 74230.

²¹⁴⁸ ANDRÉ M., Rapport Sénat n° 751, préc., 2014, p. 10 ; Ainsi, deux modèles d'accords sont proposés par les États-Unis, le modèle « FATCA 1 » par lequel « l'institution financière doit identifier les comptes américains et fournir les informations nécessaires à son administration nationale qui les transmet ensuite automatiquement à l'IRS selon un mécanisme qui peut, ou non, être réciproque (le modèle 1A, choisi par la France, le Royaume-Uni, l'Allemagne, etc., est réciproque ; le modèle 1B ne l'est pas) », GOUTHIERE B., *Les impôts dans les affaires internationales*, Paris, Francis Lefebvre, 17^e éd., 2023, p. 1419, n° 74230 ; Et le modèle « FATCA 2 », à travers lequel « l'État partenaire autorise les institutions financières concernées à fournir les informations nécessaires directement à l'IRS (modèle choisi par la Suisse et le Japon) », GOUTHIERE B., *Les impôts dans les affaires internationales*, op. cit., p. 1419, n° 74230 ; V. plus de précisions, ANDRÉ M., Rapport Sénat n° 751, préc., 2014, p. 10 à 12.

²¹⁴⁹ GOUTHIERE B., *Les impôts dans les affaires internationales*, op. cit., p. 1419, n° 74235.

²¹⁵⁰ Loi n° 2014-1098 du 29 septembre 2014 autorisant l'approbation de l'accord entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement des États-Unis d'Amérique en vue d'améliorer le respect des obligations fiscales à l'échelle internationale et de mettre en œuvre la loi relative au respect des obligations fiscales concernant les comptes étrangers (dite « loi FATCA »), JORF n° 0226 du 30 septembre 2014.

²¹⁵¹ Décret n° 2015-1 du 2 janvier 2015 portant publication de l'accord entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement des États-Unis d'Amérique en vue d'améliorer le respect des obligations fiscales à

1563. Par cet accord, les institutions financières déclarantes françaises²¹⁵² sont tenues de collecter les renseignements²¹⁵³ relatifs aux comptes déclarables américains²¹⁵⁴ et de les transmettre à l'administration fiscale française, qui les échange ensuite avec les États-Unis de manière automatique²¹⁵⁵. De surcroît, l'accord franco-américain prévoit la réciprocité des transferts d'information, ce qui implique que la France doit également recevoir des informations au titre des comptes déclarables détenus dans les institutions financières déclarantes américaines²¹⁵⁶.

1564. Néanmoins, cette réciprocité n'est pas complète puisque les États-Unis ne transmettent pas le solde des comptes bancaires ni la valeur de rachat des contrats d'assurance-vie provenant des comptes bancaires, qui constituent pourtant des informations cruciales²¹⁵⁷. Cette absence de réciprocité complète, s'explique par un blocage institutionnel interne des États-Unis²¹⁵⁸. Néanmoins, une fois les comptes identifiés par l'administration fiscale américaine, l'échange sur demande pourra toujours permettre à la France d'obtenir le solde des comptes²¹⁵⁹.

l'échelle internationale et de mettre en œuvre la loi relative au respect des obligations fiscales concernant les comptes étrangers (dite « loi FATCA ») (ensemble deux annexes), signé à Paris le 14 novembre 2013, JORF n° 0002 du 3 janv. 2015 ; La doctrine administrative commentant l'accord « FATCA » entre la France et les États-Unis figure aux références suivantes du BOFiP : BOI-INT-AEA-10, 5 août 2015

²¹⁵² Telles que les banques, les compagnies d'assurance, les courtiers et les organismes de placement collectif en valeur mobilières (OPCVM), ANDRÉ M., Rapport Sénat n° 751, *sur le projet de loi autorisant l'approbation de l'accord entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement des États-Unis d'Amérique en vue d'améliorer le respect des obligations fiscales à l'échelle internationale et de mettre en œuvre la loi relative au respect des obligations fiscales concernant les comptes étrangers* (dite « loi FATCA »), 2014, p. 14.

²¹⁵³ Tels que divers éléments d'identification des comptes et des personnes, du solde ou de la valeur portée sur les comptes ou de la valeur de rachat en présence de contrats d'assurance-vie et du montant des produits perçus, GOUTHIERE B., *Les impôts dans les affaires internationales*, Paris, Francis Lefebvre, 17^e éd., 2023, p. 1420, n° 74235.

²¹⁵⁴ Les comptes déclarables américains sont « pour l'essentiel, ceux des citoyens ou des résidents américains et ceux détenus par certaines personnes morales américaines », GOUTHIERE B., *Les impôts dans les affaires internationales*, op. cit., p. 1420, n° 74235.

²¹⁵⁵ La doctrine administration a rappelé que « pour la mise en œuvre de l'accord FATCA, une obligation déclarative spécifique à la charge des établissements financiers a été prévue par l'article 1649 AC du code général des impôts adopté dans le cadre de la loi n°2013-672 du 26 juillet 2013 sur la séparation et la régulation des activités bancaires », BOI-INT-AEA-10, § 30.

²¹⁵⁶ L'échange porte sur les comptes ouverts au 30 juin 2014 et sur les flux financiers intervenant à compter de cette même date.

²¹⁵⁷ DOLIGÉ É., Rapport Sénat n° 59, *sur le projet de loi autorisant l'approbation de l'accord multilatéral entre autorités compétentes concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers*, 2015, p. 25-26.

²¹⁵⁸ En effet, la transmission du solde des comptes bancaires aux États-Unis est soumise à l'autorisation du Congrès. Celle-ci est « actuellement refusée par les élus républicains, qui invoquent une inconstitutionnalité », DOLIGÉ É., Rapport Sénat n° 59, *préc.*, p. 25-26.

²¹⁵⁹ ANDRÉ M., Rapport Sénat n° 751, *préc.*, 2014, p. 19.

1565. En définitive, si la loi FATCA a constitué « *le premier pas vers un futur système multilatéral d'échange automatique* »²¹⁶⁰, il subsiste un « *problème majeur* »²¹⁶¹ dans la mesure où « *personne n'a les moyens de vérifier la bonne application du dispositif FATCA* »²¹⁶². En effet, « *les États-Unis ne disposent évidemment pas de ce droit, les États membres peuvent être défaillants et les banques, quand elles doivent communiquer directement les informations au fisc américain, peuvent elles aussi faire montre de peu d'empressement* »²¹⁶³.

1566. À la suite de l'adoption de la loi « *FATCA* », la Suisse a, pendant plusieurs années, tenté de mettre en place un mécanisme alternatif au système d'échange automatique d'informations, en élaborant un modèle d'accords fiscaux appelés « *Rubik* ».

B. Les accords « *Rubik* », l'échec de l'initiative suisse

1567. Souhaitant mettre en place « *un mécanisme alternatif au système de l'échange automatique de renseignements* »²¹⁶⁴, la Suisse a présenté un modèle d'accords fiscaux dits « *Rubik* »²¹⁶⁵ visant à concilier « *confidentialité pour les détenteurs de comptes non déclarés et rentrées fiscales pour l'État partenaire* »²¹⁶⁶. Ces accords sont bilatéraux et « *reposent sur les trois piliers suivants* »²¹⁶⁷ :

- « *un impôt libératoire à la source, levé par la Suisse, permettant, pour le futur, au contribuable résidant de l'autre État de s'acquitter, de façon anonyme, des*

²¹⁶⁰ ANDRÉ M., Rapport Sénat n° 751, sur le projet de loi autorisant l'approbation de l'accord entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement des États-Unis d'Amérique en vue d'améliorer le respect des obligations fiscales à l'échelle internationale et de mettre en œuvre la loi relative au respect des obligations fiscales concernant les comptes étrangers (dite « loi FATCA »), 2014, p. 8.

²¹⁶¹ LAMBERT T., « La lutte contre l'évasion fiscale internationale : l'offensive américaine en matière d'échange automatique d'informations », *Dr. fisc.*, 2014, n° 51-52, 697, § 4.

²¹⁶² *Ibid.*

²¹⁶³ *Ibid.*

²¹⁶⁴ BOCQUET É., Rapport Sénat n° 87, sur le rôle des banques et acteurs financiers dans l'évasion des ressources financières en ses conséquences fiscales et sur les équilibres économiques ainsi que sur l'efficacité du dispositif législatif, juridique et administratif destiné à la combattre, 2013, p. 225.

²¹⁶⁵ OBERSON X., « L'évolution en Suisse de l'échange international de renseignements fiscaux : de l'arbalète au "big bang" », *Dr. fisc.* 2013, n° 24, 327.

²¹⁶⁶ BOCQUET É., Rapport Sénat n° 87, sur le rôle des banques et acteurs financiers dans l'évasion des ressources financières en ses conséquences fiscales et sur les équilibres économiques ainsi que sur l'efficacité du dispositif législatif, juridique et administratif destiné à la combattre, 2013, p. 225.

²¹⁶⁷ OBERSON X., « L'évolution en Suisse de l'échange international de renseignements fiscaux : de l'arbalète au "big bang" », *Dr. fisc.*, 2013, n° 24, 327.

impôts dus sur les revenus ou gains produits par les avoirs placés auprès d'un agent payeur suisse »²¹⁶⁸ ;

- « *un mécanisme de régularisation du passé qui préserve la confidentialité du contribuable, qui peut opter pour un prélèvement unique, égal à un pourcentage des avoirs déposés auprès d'un agent payeur suisse ; l'importance budgétaire de ce prélèvement unique est censée inciter à la conclusion d'un accord "Rubik"* »²¹⁶⁹ ;
- « *l'obtention de certaines contreparties pour la Suisse, les États étrangers déclarant notamment renoncer à chercher activement à acquérir des données dérobées auprès des banques suisses* »²¹⁷⁰ .

1568. Peu d'accords fiscaux dits « Rubik » ont été conclus par la Suisse. En effet, l'Allemagne a signé un accord avec la Suisse le 21 septembre 2011, modifié le 5 avril 2012, pour finalement faire l'objet d'un rejet par le Parlement allemand en décembre 2012²¹⁷¹. Seuls deux accords ont ensuite été conclus, avec le Royaume-Uni le 6 octobre 2011, modifié le 20 mars 2012 et avec l'Autriche, le 13 avril 2012. Ces accords sont entrés en vigueur le 1^{er} janvier 2013²¹⁷². Néanmoins, les rentrées budgétaires du Royaume-Uni furent très décevantes²¹⁷³, ainsi que celles de l'Autriche. La France, comme d'autres pays européens n'ont pas souhaité conclure d'accords Rubik²¹⁷⁴. La Suisse a alors fini par conclure un accord FATCA (le modèle 2) avec les États-Unis, le 14 février 2013. Et les deux accords RUBIK déjà conclus, ont fini par être

²¹⁶⁸ STANKIEWICZ L., « SOURCES - Conventions fiscales - Assistance administrative internationale - Échange de renseignements », *JCl. Fiscal*, fasc. 0270, § 41.

²¹⁶⁹ STANKIEWICZ L., « SOURCES - Conventions fiscales - Assistance administrative internationale - Échange de renseignements », *JCl. Fiscal*, fasc. 0270, § 41.

²¹⁷⁰ *Ibid.* ; OBERSON X., « L'évolution en Suisse de l'échange international de renseignements fiscaux : de l'arbalète au "big bang" » : *Dr. fisc.* 2013, n° 24, 327).

²¹⁷¹ STANKIEWICZ L., « SOURCES - Conventions fiscales - Assistance administrative internationale - Échange de renseignements », *JCl. Fiscal*, fasc. 0270, § 41.

²¹⁷² *Ibid.*

²¹⁷³ En effet, « le fisc britannique, qui avait ainsi renoncé à traquer ses contribuables disposant d'avoirs non déclarés, en échange de l'assurance de recevoir des banques helvétiques le versement d'un impôt libératoire, pensait alors gagner « 4 à 7 milliards de livres » (4,9 à 8,5 milliards d'euros) à travers une régularisation rétroactive sur dix ans, à un taux entre 19 % et 34 %. (...) Quand l'accord est entré en vigueur, en 2013, les sommes régularisées ont été bien inférieures aux attentes. Fin 2013, le Royaume-Uni a revu à la baisse ses prévisions, à 1,9 milliard de livres. Mais c'était, là encore, une forte surestimation. Aujourd'hui, selon les statistiques officielles de l'administration fiscale suisse, les banques helvétiques n'ont versé qu'un total de 800 millions de livres. Passé les trois premiers mois, où l'argent a afflué, le programme s'est asséché : il ne rapporte plus que quelques millions par mois. Le bilan peut donc être tiré : Rubik va rapporter presque huit fois moins que les estimations initiales les plus hautes » ALBERT E., « Évasion fiscale : l'accord avec la Suisse a été un échec cuisant pour le Royaume-Uni », *Le monde*, 2014.

²¹⁷⁴ LAUMONIER A., *La coopération entre États dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales*, Issy-les-Moulineaux, LGDJ, coll. Thèses, t. 67, 2019, p. 271, n° 686.

abrogés en raison de l'accord du 27 mai 2015, signé par la Suisse avec l'Union Européenne, relatif à l'échange automatique de renseignements en matière fiscale²¹⁷⁵.

1569. À la suite de l'initiative des États-Unis avec l'adoption de la loi FATCA, l'OCDE a organisé le passage de l'échange automatique d'informations au niveau international.

C. Les travaux de l'OCDE

1570. Ainsi que l'a rappelé le Professeur Lambert, « *à l'occasion du G20 de Londres, réuni le 2 avril 2009, un certain nombre d'États ont accepté le principe de la transparence et de l'échange de renseignements à des fins fiscales* »²¹⁷⁶.

1571. En effet, à la suite de la crise des « *subprimes* » déclenchée en juillet 2007 aux États-Unis provoquant une crise financière mondiale, et du scandale du Liechtenstein, la lutte contre la concurrence fiscale dommageable et la levée du secret bancaire à des fins fiscales ont constitué une priorité mondiale des pouvoirs publics²¹⁷⁷. En octobre 2008, une conférence contre la fraude et l'évasion fiscales internationales a eu lieu au sein de l'OCDE, « *marquant une intensification du mouvement de lutte contre les paradis fiscaux et contre les paradis réglementaires* »²¹⁷⁸. L'OCDE a alors été invitée à « *définir de nouveaux critères de distinction entre les États et territoires acceptant de respecter les standards de l'OCDE en matière d'échange de renseignements et ceux refusant encore leur mise en œuvre* »²¹⁷⁹.

1572. Les travaux menés par l'OCDE ont donné lieu à un rapport, remis le 2 avril 2009 lors du sommet de Londres²¹⁸⁰, par lequel l'OCDE a dressé trois catégories d'États ou territoires figurant dans les listes suivantes :

²¹⁷⁵ *Ibid.*, p. 271, n° 687.

²¹⁷⁶ LAMBERT T., « Vers un renouveau de la coopération fiscale internationale ? », *REIDF*, n° 2015/1, p. 154.

²¹⁷⁷ GOUTHIERE B., *Les impôts dans les affaires internationales*, Paris, Francis Lefebvre, 17^e éd., 2023, p. 1261, n° 70555 ; PÉRIN-DUREAU A., *Précis de droit fiscal international et de l'union européenne*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 2022, p. 215, n° 1043.

²¹⁷⁸ PÉRIN-DUREAU A., *Précis de droit fiscal international et de l'union européenne*, *op. cit.*, p. 215, n° 1043.

²¹⁷⁹ PÉRIN-DUREAU A., *Précis de droit fiscal international et de l'union européenne*, *op. cit.*, p. 215, n° 1043.

²¹⁸⁰ OCDE, *Coopération fiscale 2009 : Vers l'établissement de règles du jeu équitables*, Éditions OCDE, 2009.

- la liste blanche comprenant « les États ou territoires qui appliquent substantiellement les standards internationaux en matière de transparence »²¹⁸¹ ;
- « la liste grise, regroupant les États et territoires ayant pris l'engagement de se conformer aux standards internationaux, sans les avoir encore substantiellement appliqués »²¹⁸² ;
- « la liste noire, regroupant les États ayant refusé de se conformer aux standards internationaux en la matière »²¹⁸³. Ces listes sont continuellement révisées.

1573. Par la suite, en réaction à la crise économique et financière et à la loi FATCA, les dirigeants du G 20 ont également invité, l'OCDE à élaborer une nouvelle norme mondiale d'échange automatique d'informations relatifs aux comptes financiers (1), ainsi qu'un plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (2) ayant notamment conduit à la signature d'un Accord multilatéral entre autorités compétentes relatif à l'échange automatique des déclarations « *pays par pays* »²¹⁸⁴.

1. La nouvelle norme mondiale unique d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers

1574. La loi FATCA a agi comme « *catalyseur du passage à l'échange automatique de renseignements dans un contexte multilatéral* »²¹⁸⁵. En effet, à la suite de négociations d'accords bilatéraux mettant en œuvre la loi FATCA, les chefs d'États et de gouvernement réunis lors du sommet de Saint-Petersbourg des 5 et 6 septembre 2013, « *ont (...) invité l'OCDE à travailler avec les pays du G20, à développer une nouvelle norme unique pour l'échange automatique de renseignements* »²¹⁸⁶. Le 13 février 2014, le comité des affaires fiscales de l'OCDE a alors proposé une nouvelle norme mondiale unique relative à l'échange automatique de renseignements, exigeant « *des États et territoires qu'ils se procurent divers renseignements auprès de leurs institutions financières et qu'ils les échangent automatiquement entre eux sur*

²¹⁸¹ PÉRIN-DUREAU A., *Précis de droit fiscal international et de l'union européenne*, op. cit., p. 215, n° 1043.

²¹⁸² PÉRIN-DUREAU A., *Précis de droit fiscal international et de l'union européenne*, Paris, LexisNexis, coll. *Précis fiscal*, 2022, p. 215, n° 1043.

²¹⁸³ *Ibid.*

²¹⁸⁴ GOUTHIERE B., *Les impôts dans les affaires internationales*, Paris, Francis Lefebvre, 17^e éd., 2023, p. 1472, n° 75813.

²¹⁸⁵ OCDE, *Norme d'échange automatique de renseignement relatifs aux comptes financiers en matière fiscale*, Éditions OCDE, 2014, p. 333.

²¹⁸⁶ *Ibid.*

une base annuelle »²¹⁸⁷. Cette norme a été adoptée les 22 et 23 février 2014 et publiée par l'OCDE le 21 juillet 2014²¹⁸⁸. Afin de mettre en œuvre cette norme mondiale unique, l'OCDE a établi un « *Accord multilatéral entre autorités compétentes concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers* » (« Mutual Competent Authority Agreement » ou « CRS MCAA »), signé par la France à Berlin le 29 octobre 2014 et entré en vigueur le 24 février 2016²¹⁸⁹.

1575. Il a été relevé que, « *le champ couvert par la norme commune de déclaration est très large, dans ses trois dimensions : informations devant être échangées, comptes déclarables, et institutions financières déclarantes* »²¹⁹⁰. En outre, « *depuis son ouverture à la signature, le 29 octobre 2014, l'accord multilatéral a été signé par 120 États et territoires, dont la France* »²¹⁹¹ et « *114 États et territoires ont déjà échangé automatiquement des informations financières depuis 2017, et 123 au total ont échangé ou se sont engagés à le faire* »²¹⁹².

1576. Néanmoins, « *l'accord multilatéral s'inscrit dans le cadre de la convention multilatérale du 25 janvier 1988 concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, telle que modifiée par le protocole additionnel du 27 mai 2010 (...), dont l'article 6 stipule : « pour des catégories de cas et selon les procédures qu'elles déterminent d'un commun accord, deux ou plusieurs Parties échangent automatiquement les renseignements visés à l'article 4 »*. En d'autres termes, la convention multilatérale de l'OCDE prévoit la possibilité de l'échange automatique, sans toutefois le rendre obligatoire ni en préciser les modalités »²¹⁹³.

²¹⁸⁷ GOUTHIERE B., *Les impôts dans les affaires internationales*, op. cit., p. 1434, n° 74344.

²¹⁸⁸ OCDE, *Norme d'échange automatique de renseignement relatifs aux comptes financiers en matière fiscale*, Éditions OCDE, 2014 ; GOUTHIERE B., *Les impôts dans les affaires internationales*, Paris, Francis Lefebvre, 17^e éd., 2023, p. 1434, n° 74344.

²¹⁸⁹ GOUTHIERE B., *Les impôts dans les affaires internationales*, op. cit., p. 1434, n° 74347 ; En France, la collecte des informations par les établissements financiers est régie par l'article 1649 AC du CGI.

²¹⁹⁰ Pour plus de précisions, v. DOLIGÉ É., *Rapport Sénat n° 59, sur le projet de loi autorisant l'approbation de l'accord multilatéral entre autorités compétentes concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers*, 2015, p. 18-19 ; GOUTHIERE B., *Les impôts dans les affaires internationales*, op. cit., p. 1435, n° 74347.

²¹⁹¹ Gouvernement, *Rapport annuel du gouvernement portant sur le réseau conventionnel en faveur de la France en matière d'échange de renseignement*, Annexe au projet de loi de finances pour 2024, 2024, p. 6.

²¹⁹² *Ibid.*

²¹⁹³ DOLIGÉ É., *Rapport Sénat n° 59, sur le projet de loi autorisant l'approbation de l'accord multilatéral entre autorités compétentes concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers*, 2015, p. 21.

1577. L'accord multilatéral de l'OCDE n'a alors pas de caractère contraignant²¹⁹⁴. Ainsi qu'il a été relevé, « *le choix est celui d'une approche multilatérale et volontaire, et l'accord ne prévoit aucune mesure de rétorsion ou retenue à la source pour les États qui refuseraient de se conformer à ses stipulations (les États signataires, en revanche, doivent prévoir des sanctions pour leurs propres établissements financiers). C'est pourquoi le maintien de la mobilisation internationale en faveur de l'échange automatique d'informations revêt un caractère crucial. En l'absence d'une adhésion de la majorité des États de la planète, certains établissements financiers pourraient tout simplement proposer à leurs clients de déplacer leurs comptes non déclarés dans les États non signataires, où le secret bancaire demeurerait intact* »²¹⁹⁵.

1578. Quelques mois plus tard, un accord multilatéral entre autorités compétentes relatif à l'échange automatique des déclarations « *pays par pays* » a également été signé par de nombreux États.

2. L'accord multilatéral entre autorités compétentes relatif à l'échange automatique des déclarations « *pays par pays* »

1579. En 2013, l'OCDE a publié un rapport intitulé « *Addressing Base Erosion and Profit Shifting (Beps)* »²¹⁹⁶ afin de lutter contre l'érosion de l'assiette imposable et les transferts des bénéfices²¹⁹⁷.

²¹⁹⁴ *Ibid.*, p. 9.

²¹⁹⁵ DOLIGÉ É., Rapport Sénat n° 59, sur le projet de loi autorisant l'approbation de l'accord multilatéral entre autorités compétentes concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers, 2015, p. 9.

²¹⁹⁶ OCDE, *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE, 2013.

²¹⁹⁷ GOUTHIERE B., *Les impôts dans les affaires internationales*, Paris, Francis Lefebvre, 17^e éd., 2023, p. 1301, n° 72410.

1580. Un Plan d'action BEPS²¹⁹⁸ a ensuite été élaboré. Celui-ci comprend 15 actions approuvées par les dirigeants du G 20 qui sont devenues définitives en 2015²¹⁹⁹.

1581. L'Action 13 du plan de l'OCDE vise à améliorer la documentation des prix de transfert des entreprises multinationales « *par la mise en place d'une nouvelle obligation de « déclaration pays par pays » (« Country by Country Reporting » ou « CbCR »)* »²²⁰⁰. Cette obligation de déclaration pèse sur les entreprises multinationales dont le chiffre d'affaires dépasse 750 millions d'euros. Ces entreprises devraient alors « *fournir des informations sur les chiffres d'affaires, profits, impôts payés ainsi que certains autres indicateurs économiques, en distinguant selon les pays. Les déclarations pays par pays devraient être déposées auprès de l'administration de la société mère tête de groupe, à charge pour celle-ci de les transmettre ensuite automatiquement aux administrations nationales concernées par la voie de l'échange de renseignements entre États* »²²⁰¹.

1582. Cette mesure a été acceptée par de nombreux pays et a fait l'objet d'un instrument juridique contraignant²²⁰², l'Accord multilatéral entre autorités compétentes relatif à l'échange automatique des déclarations « *pays par pays* », signé à Paris le 27 janvier 2016²²⁰³. Celui-ci « *définit les principes et les modalités des échanges ainsi que les règles et procédures*

²¹⁹⁸ OCDE, *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE, 2013 ; Il a été relevé que « *l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices – BEPS – renvoie notamment à la pratique des prix de transfert, qui a été un des axes centraux des travaux de l'OCDE en matière de lutte contre l'évasion fiscale. Ces pratiques d'optimisation consistent pour les groupes multinationaux à exploiter les failles et les différences entre les règles fiscales nationales et internationales en vue de transférer artificiellement des bénéfices dans des pays ou territoires où l'entreprise exerce peu ou guère d'activité réelle, mais où ils sont faiblement taxés, ce qui aboutit à une charge fiscale faible voire nulle pour l'entreprise. La répartition des filiales peut ainsi être utilisée pour manipuler les prix intragroupes et transférer artificiellement les revenus positifs vers les territoires les moins taxés. Outre le mécanisme basique de majoration ou diminution des prix d'achat ou de vente, on peut citer le versement de redevances disproportionnées ou injustifiées, l'octroi de prêt à des conditions de taux d'intérêt très avantageuses, la renonciation au paiement des intérêts de prêt, l'attribution d'un avantage sans proportion avec le service, les transactions sur immobilisations faites pour un prix inférieur à la valeur vénale... L'évaluation des prix de transfert est donc un enjeu budgétaire. Les prix pratiqués entre filiales de l'ensemble des pays doivent pouvoir être contrôlés. En présence d'une manipulation des prix pour gonfler les bénéfices dans un pays pratiquant l'absence de contrôle et d'échange d'informations, un État est démuni pour connaître ce qui se cache derrière des opérations ou implantations* », FOURNEYRON V., Rapport AN n° 4282, sur le projet de loi autorisant l'approbation de l'accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays, 2016, p. 7 ; Sur le sujet, v. ACARD C., GENESTIER N., EXERJEAN G., « La ligne de démarcation entre risque fiscal et risque pénal (3^e volet) - . - Étude de structures en matière de fiscalité financière », *Dr. fisc.*, 2016, n° 13, ét. 249.

²¹⁹⁹ OCDE, *Projet BEPS - Exposé des actions 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, 2016, p. 6-7.

²²⁰⁰ GOUTHIERE B., *Les impôts dans les affaires internationales*, Paris, Francis Lefebvre, 17^e éd., 2023, p. 1472, n° 75813.

²²⁰¹ *Ibid.*

²²⁰² *Ibid.*

²²⁰³ *Ibid.*

nécessaires (...) pour permettre aux autorités compétentes des États d'échanger automatiquement les déclarations remises chaque année aux autorités fiscales de l'État de résidence de la société mère déclarante »²²⁰⁴. Cet accord a été signé, le 5 septembre 2023, par 100 États ou territoires, dont la France²²⁰⁵.

1583. L'échange automatique d'informations s'est également développé au sein de l'Union européenne.

II. L'élaboration d'un « FATCA européen » au sein de l'UE, encore perfectible

1584. À titre préliminaire, la directive est un acte dérivé doté d'une portée contraignante et « *constitue l'instrument le plus original au sein de l'ordre juridique de l'Union* »²²⁰⁶. Celle-ci revêt alors un caractère obligatoire. Conformément aux dispositions de l'article 288 du Traité sur le fonctionnement de l'Union Européenne (TFUE)²²⁰⁷, les États membres ne sont liés que « *par une obligation de résultat* »²²⁰⁸ mais « *définissent eux-mêmes les mesures nationales qui permettent de se conformer à la directive* »²²⁰⁹. Il appartient alors aux États membres de transposer la directive dans l'ordre juridique interne en respectant un délai de transposition fixé par la directive²²¹⁰. En cas de manquement à l'obligation de transposition, un recours est prévu aux articles 259 et 260 du TFUE, par lequel la Cour de justice de l'Union européenne rend un arrêt constatant le manquement de l'État. L'inexécution de cet arrêt « *rend passible l'État de sanctions financières* »²²¹¹.

1585. Afin de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales transfrontières, plusieurs directives européennes ont été adoptées, depuis la loi FATCA, dans le but de mettre en place un système

²²⁰⁴ GOUTHIERE B., *Les impôts dans les affaires internationales*, Paris, Francis Lefebvre, 17^e éd., 2023, p. 1472, n° 75813.

²²⁰⁵ *Ibid.*

²²⁰⁶ BOUTAYEB C., *Droit institutionnel de l'Union européenne, Institutions, ordre juridique, contentieux*, Paris, LGDJ, coll. Manuels, 7^e éd., 2022, p. 488, n° 1087.

²²⁰⁷ TFUE, art. 288, La directive lie « *tout État membre destinataire quant au résultat à atteindre, tout en laissant aux instances nationales la compétence quant à la forme et aux moyens* » ; BOUTAYEB C., *Droit institutionnel de l'Union européenne, Institutions, ordre juridique, contentieux*, Paris, LGDJ, coll. Manuels, 7^e éd., 2022, p. 489, n° 1090.

²²⁰⁸ *Ibid.*

²²⁰⁹ *Ibid.*

²²¹⁰ BLUMANN C., *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Paris, LexisNexis, coll. Manuel, 8^e éd., 2023, p. 758 à 761.

²²¹¹ *Ibid.*, p. 762 et 763, n° 931.

d'échange automatique d'informations à l'échelle de l'Union européenne, appelé un « *FATCA européen* »²²¹².

1586. Il est bon de rappeler à ce stade, que la directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003, prévoyait déjà un échange automatique d'informations au sein de l'Union européenne en matière de fiscalité des revenus de l'épargne. En effet, en application des dispositions de la directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003²²¹³ dite « *directive épargne* », « *les États membres sont tenus de procéder à l'échange automatique de renseignements portant sur les paiements d'intérêts effectués par les agents payeurs établis sur leur territoire à des bénéficiaires effectifs, personnes physiques, résidents d'un autre État membre* »²²¹⁴. L'objectif poursuivi était de permettre « *que les revenus de l'épargne, sous forme de paiement d'intérêts effectué dans un État membre en faveur de bénéficiaires effectifs, qui sont des personnes physiques ayant leur résidence dans un autre État membre, soient effectivement imposés conformément aux dispositions législatives de ce dernier État membre* »²²¹⁵. Cette ancienne directive était incomplète et a alors été remplacée par la directive 2014/48/UE du Conseil du 24 mars 2014²²¹⁶, qui a ensuite été abrogée par la directive 2015/2060 du 10 novembre 2015²²¹⁷, « *car elle n'avait plus d'utilité compte tenu de la réglementation d'ensemble mise en place par la directive 2014/107/UE du 9 décembre 2014* »²²¹⁸.

1587. Ce n'est pourtant qu'après la loi FATCA, que les directives européennes en matière d'échange automatique d'informations se sont multipliées. En effet, le Conseil de l'Union européenne a affirmé que « *l'échange automatique et obligatoire d'informations sans conditions préalables est le moyen le plus efficace pour favoriser l'établissement correct des taxes et impôts dans les situations transfrontalières et de lutter contre la fraude* »²²¹⁹.

²²¹² PERROTIN F., « Lutte contre la fraude fiscale : vers un FATCA européen ? », *LPA*, 2013, n° 102, p. 4-5.

²²¹³ Directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, JOUE n° L 157 du 26 juin 2003 ; GOUTHIERE B., *Les impôts dans les affaires internationales*, Paris, Francis Lefebvre, 17^e éd., 2023, p. 1858, n° 88015.

²²¹⁴ STANKIEWICZ L., « SOURCES - Conventions fiscales - Assistance administrative internationale - Échange de renseignements », *JCl. Fiscal*, fasc. 0270, § 117.

²²¹⁵ Directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, JOUE n° L 157 du 26 juin 2003, p. 38.

²²¹⁶ Directive 2014/48/UE du Conseil du 24 mars 2014 modifiant la directive 2003/48/CE en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, JOUE n° L 111 du 15 avr. 2014.

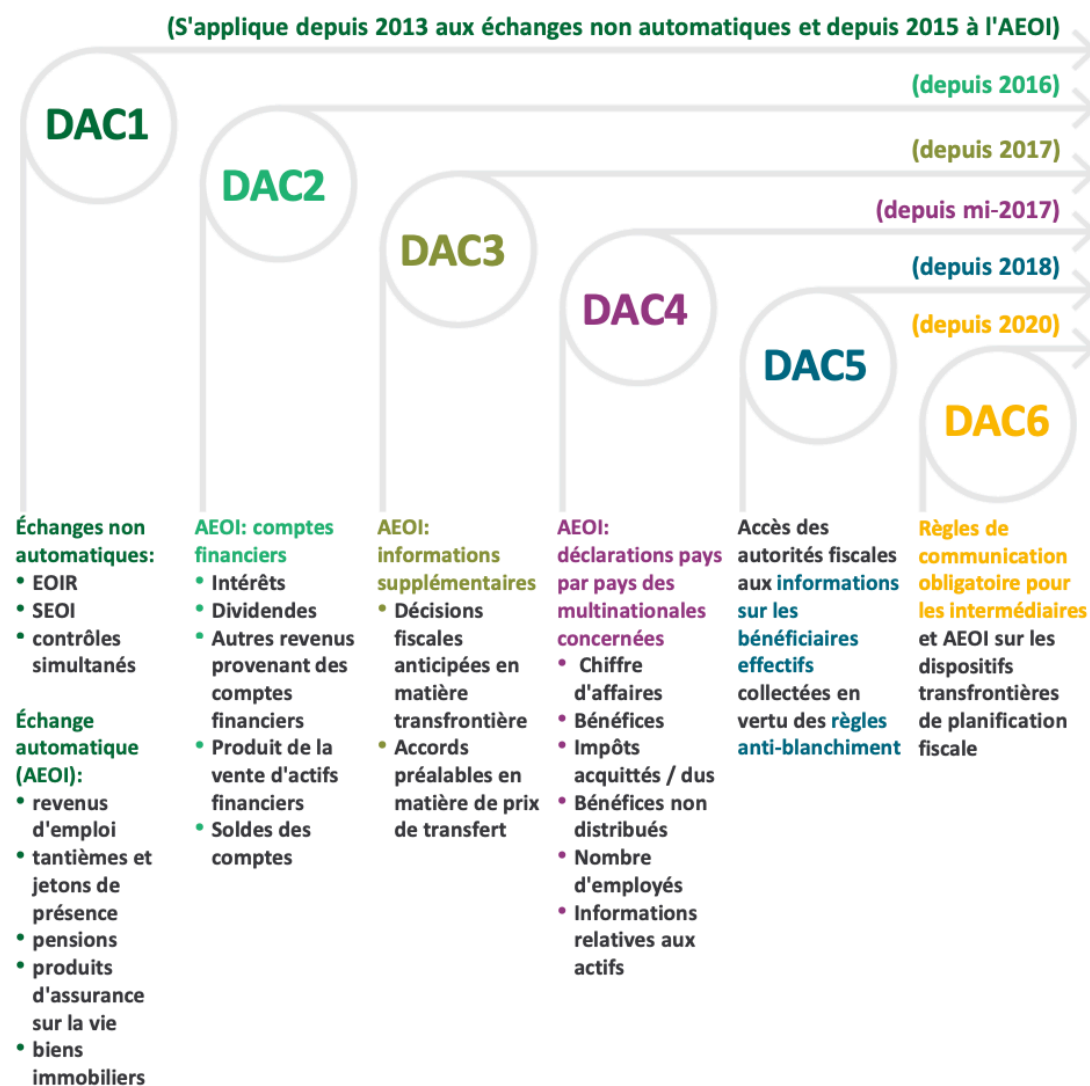
²²¹⁷ Directive (UE) 2015/2060 du Conseil du 10 novembre 2015 abrogeant la directive 2003/48/CE en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, JOUE n° L 301 du 18 nov. 2015.

²²¹⁸ GOUTHIERE B., *Les impôts dans les affaires internationales*, Paris, Francis Lefebvre, 17^e éd., 2023, p. 1858, n° 88015.

²²¹⁹ Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE, JOUE n° L 64 du 11 mars 2011, p. 2.

1588. Le graphique ci-après²²²⁰ communiqué par la Cour des comptes européenne permet de disposer d'une synthèse des règles de chaque directive DAC adoptée depuis 2011.

Figure 1 – Renforcement progressif des règles de la directive DAC



Source: Cour des comptes européenne.

1589. Ainsi, la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011²²²¹ dite « DAC 1 », a mis en place un échange automatique et obligatoire d'informations entre États membres,

²²²⁰ Cour des comptes européenne, Rapport spécial, *Échange d'informations fiscales dans l'UE : le système est solide, mais sa mise en œuvre laisse à désirer*, 2021, p. 12 ; Depuis la publication du rapport de la Cour des comptes européenne, DAC 7 et DAC 8 ont également été adoptées.

²²²¹ Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE, JOUE n° L 64 du 11 mars 2011.

applicable depuis le 1^{er} janvier 2015, pour seulement cinq catégories spécifiques de revenu et de capital prévues à l'article 8 de la directive, à savoir :

- les revenus professionnels ;
- les jetons de présence ;
- les produits d'assurance sur la vie non couverts par d'autres actes juridiques de l'Union concernant l'échange d'informations et d'autres mesures similaires ;
- les pensions ;
- et les propriétés et revenus de biens immobiliers²²²². Frédéric Lannucci, chef du service de la sécurité juridique et du contrôle fiscal de la DGFIP, a relevé que la France avait recueilli dans ce cadre 2,5 millions d'informations en 2022²²²³.

1590. Néanmoins, afin d'instaurer « *un système d'échange automatique d'informations à l'échelle de l'Union européenne, c'est-à-dire un « FATCA européen »* »²²²⁴, qui soit conforme à la norme mondiale publiée par le Conseil de l'OCDE en juillet 2014, la directive 2014/107/UE du Conseil du 9 décembre 2014²²²⁵ dite « DAC 2 » a modifié la directive 2011/16/UE²²²⁶.

1591. La directive 2014/107/UE a alors étendu le champ d'application de l'échange automatique d'informations prévu par la directive 2011/16/UE, « *aux dividendes, aux plus-values, aux autres revenus financiers et surtout au solde des comptes, afin de l'aligner sur le standard OCDE. Les procédures de collecte et de transmission ainsi que le champ des institutions concernées sont également alignés sur la norme commune de déclaration* »²²²⁷. Cette directive a été transposée en droit interne par l'article 44 de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015 modifiant l'article 1649 AC du CGI et est applicable depuis le 1^{er} janvier 2016. Les États membres ont commencé à échanger entre eux

²²²² Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE, JOUE n° L 64 du 11 mars 2011, p. 6.

²²²³ OUDENOT P., « Détection de la fraude fiscale : enquêtes, contrôles et recherche d'informations », Table ronde, IANNUCCI F., PERRUAUX C., ROUSSEAU A., DE LA TOUANNE S., in BRADBURN S., CABON S.M., DEBOISSY F., OUDENOT P., *Cinq ans d'application de la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale : bilan et perspectives*, Dr. fisc., n° 51, 2023, 364, § 22.

²²²⁴ DOLIGÉ É., Rapport Sénat n° 59, sur le projet de loi autorisant l'approbation de l'accord multilatéral entre autorités compétentes concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers, 2015, p. 16.

²²²⁵ Directive 2014/107/UE du Conseil du 9 décembre 2014 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, JOUE n° L 359 du 16 déc. 2014.

²²²⁶ GOUTHIERE B., *Les impôts dans les affaires internationales*, Paris, Francis Lefebvre, 17^e éd., 2023, p. 1859, n° 88020.

²²²⁷ DOLIGÉ E., Rapport Sénat n°59, *préc.*, p.16

les informations à partir de septembre 2017²²²⁸. Selon Frédéric Lannucci, en application de la DAC 2, « *la France a reçu 6,9 millions d'informations sur des comptes détenus par des résidents fiscaux à l'étranger* »²²²⁹.

1592. La directive (UE) 2015/2376 du Conseil du 8 décembre 2015²²³⁰ dite « DAC 3 » a ensuite étendu l'échange automatique d'informations entre États membres, à compter du 1^{er} janvier 2017, concernant les décisions fiscales anticipées en matière transfrontière et les accords préalables en matière de prix de transfert²²³¹. Aucune mesure de transposition n'a été nécessaire en droit interne, puisque l'article L. 114 A du LPF prévoit déjà ces échanges d'informations²²³².

1593. Les États membres ont, par ailleurs, été obligés de mettre en place la déclaration pays par pays au plus tard le 4 juin 2017, en application de la directive (UE) 2016/881²²³³ du Conseil du 25 mai 2016 dite « DAC 4 » modifiant la directive 2011/16/UE. La directive (UE) 2016/881 a été transposée en droit interne à l'article 223 quinquies C du CGI, créé par l'article 121 de la loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016, selon lequel une déclaration indiquant la répartition pays par pays des bénéfices du groupe et de certains agrégats économiques, comptables et fiscaux, et fournissant diverses informations sur la localisation et l'activité des entités du groupe, devra être souscrite par les sociétés à la tête des grands groupes internationaux, à compter des exercices ouverts au 1^{er} janvier 2016²²³⁴.

²²²⁸ GOUTHIÈRE B., *Les impôts dans les affaires internationales*, op. cit., p. 1859, n° 88020.

²²²⁹ OUDENOT P., « Détection de la fraude fiscale : enquêtes, contrôles et recherche d'informations », art. cité, § 22.

²²³⁰ Directive (UE) 2015/2376 du Conseil du 8 décembre 2015 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, JOUE n° L 332 du 18 déc. 2015.

²²³¹ Pour plus de précisions, v. GOUTHIÈRE B., *Les impôts dans les affaires internationales*, Paris, Francis Lefebvre, 17^e éd., 2023, p. 1413, n° 74207.

²²³² GOUTHIÈRE B., *Les impôts dans les affaires internationales*, Paris, Francis Lefebvre, 17^e éd., 2023, p. 1414, n° 74207 ; Dans ce cadre, « *la France a, d'ores et déjà, transmis plus de 50 décisions fiscales anticipées. Ces décisions portent, par exemple, sur les accords unilatéraux préalables sur les prix ou sur la confirmation de la présence d'un établissement stable en France d'une société étrangère. À ce jour, la France n'a reçu aucune demande d'assistance administrative d'une autorité compétente étrangère pour obtenir le détail de ces décisions fiscales anticipées. Symétriquement, la France a reçu depuis 2016 plus de 1 400 décisions fiscales anticipées de pays étrangers. L'information a été fournie aux services de vérification lorsqu'un contrôle était en cours* », Réponse à la question écrite n° 1016 de Cariou E., JOAN, 22 mai 2018, p. 4235.

²²³³ Directive (UE) 2016/881 du Conseil du 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, JOUE n° L 146 du 3 juin 2016.

²²³⁴ GOUTHIÈRE B., *Les impôts dans les affaires internationales*, op. cit., p. 1562, n° 76867.

1594. De surcroît, la directive (UE) 2016/2258 du Conseil du 6 décembre 2016²²³⁵ dite « DAC 5 », « *permet aux administrations fiscales d'avoir accès aux informations détenues par les autorités chargées de la prévention du blanchiment des capitaux* »²²³⁶. Cette directive s'applique depuis le 1^{er} janvier 2018 et « *permet notamment l'accès aux bénéficiaires effectifs des entreprises, trusts ou fonds* »²²³⁷. Cette directive a été transposée en France par l'article 109 de la loi de finances pour 2018²²³⁸.

1595. Aussi, la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018²²³⁹ dite « DAC 6 », a créé une obligation déclarative portant sur les dispositifs transfrontières qui présentent des risques de planification fiscale agressive²²⁴⁰. L'ordonnance n° 2019-1068 du 21 octobre 2019²²⁴¹ a transposé la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 en droit interne et a été codifiée aux articles 1649 AD à 1649 AH du CGI. Aux termes des dispositions de l'article 1649 AD du CGI, une obligation déclarative des dispositifs transfrontières ayant un caractère potentiellement agressif²²⁴², comportant au moins l'un des marqueurs²²⁴³ mentionnés à l'article 1649 AH, II du CGI, incombe alors à l'intermédiaire²²⁴⁴ ou, le cas échéant, au contribuable concerné. L'obligation déclarative est entrée en vigueur le 1^{er} juillet 2020. Toutefois, la doctrine administration a rappelé que les articles 1649 AD à 1649 AH du CGI ne s'appliquent pas à la

²²³⁵ Directive (UE) 2016/2258 du Conseil du 6 décembre 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'accès des autorités fiscales aux informations relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux, JOUE n° L 342 du 16 déc. 2016.

²²³⁶ GOUTHIÈRE B., *Les impôts dans les affaires internationales*, op. cit., p. 1852, n° 87880.

²²³⁷ GOUTHIÈRE B., *Les impôts dans les affaires internationales*, Paris, Francis Lefebvre, 17^e éd., 2023, p. 1852, n° 87880.

²²³⁸ Loi n°1017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018, JORF n° 0305 du 31 déc. 2017.

²²³⁹ Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, JOUE n° L 139 du 5 juin 2018 et rectificatif au JOUE n° L 31 du 1^{er} fév. 2019.

²²⁴⁰ BOI-CF-CPF-30-40, § 1 ; GOUTHIÈRE B., *Les impôts dans les affaires internationales*, op. cit., p. 1289, n° 71812.

²²⁴¹ Ordonnance n° 2019-1068 du 21 octobre 2019 relative à l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, JORF n° 0246 du 22 oct. 2019.

²²⁴² La notion de « dispositif » est définie à l'article 1649 AD, II du CGI.

²²⁴³ Un marqueur est « *une caractéristique ou particularité d'un dispositif transfrontière qui indique un risque potentiel d'évasion fiscale* » (article 1 de la directive).

²²⁴⁴ La notion d'intermédiaire est définie à l'article 1649 AE du CGI selon lequel, « *l'intermédiaire mentionné à l'article 1649 AD est toute personne qui conçoit, commercialise ou organise un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, le met à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou en gère la mise en œuvre. Est également considérée comme intermédiaire toute personne qui, compte tenu des faits et circonstances pertinents et sur la base des informations disponibles ainsi que de l'expertise en la matière et de la compréhension qui sont nécessaires pour fournir de tels services, sait ou pourrait raisonnablement être censée savoir qu'elle s'est engagée à fournir, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre* ».

taxe sur la valeur ajoutée, aux droits de douane et aux droits d'accises, aux cotisations obligatoires et prélèvements sociaux dus à l'État membre, à une de ses entités ou aux organismes de sécurité sociale de droit public²²⁴⁵. Enfin, les informations transmises font ensuite l'objet d'un échange automatique avec les autres États membres²²⁴⁶.

1596. S'agissant des plateformes numériques, une directive (UE) 2021/514 du 22 mars 2021²²⁴⁷ dite « DAC 7 » a récemment été adoptée et permet, à partir du 1^{er} janvier 2023, aux autorités fiscales des États membres d'échanger entre elles automatiquement des informations sur les revenus générés par les vendeurs sur les plateformes numériques²²⁴⁸. Cette directive a été transposée en droit interne par l'article 134 de la loi 2021-1900 du 30 décembre 2021 dont les dispositions ont été codifiées aux articles 1649 ter A à 1649 ter E du CGI²²⁴⁹. Enfin, concernant les cryptoactifs et la monnaie électronique, la directive (UE) n° 2023/2226 du Conseil du 17 octobre 2023²²⁵⁰ dite « DAC 8 » a récemment étendu entre les autorités fiscales au sein de l'Union européenne, l'échange d'informations relatives aux transactions sur cryptoactifs²²⁵¹.

1597. En dépit de ce renforcement progressif des règles de la directive sur la coopération administrative en matière de fiscalité directe « DAC », la Cour des comptes européenne a élaboré un rapport spécial en 2021 intitulé « *Échange d'informations fiscales dans l'UE : le système est solide, mais sa mise en œuvre laisse à désirer* » dans lequel elle a conclu que « *le système d'échange d'informations fiscales est bien en place, mais que la situation est perfectible du point de vue de la surveillance, de la garantie de la qualité des données ainsi que de l'utilisation des informations reçues* »²²⁵².

²²⁴⁵ BOI-CF-CPF-30-40-10, § 1.

²²⁴⁶ GOUTHIERE B., *Les impôts dans les affaires internationales*, op. cit., p. 1292, n° 71815.

²²⁴⁷ Directive (UE) 2021/514 du Conseil du 22 mars 2021 modifiant la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, JOUE n° L 104 du 25 mars 2021.

²²⁴⁸ GOUTHIERE B., *Les impôts dans les affaires internationales*, Paris, Francis Lefebvre, 17^e éd., 2023, p. 1415, n° 74208.

²²⁴⁹ Pour plus de précisions, v. BOI-INT-AEA-30.

²²⁵⁰ Directive (UE) 2023/2226 du Conseil du 17 octobre 2023 modifiant la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, JOUE n° L 2023/2226 du 24 oct. 2023.

²²⁵¹ GOUTHIERE B., *Les impôts dans les affaires internationales*, op. cit., p. 1415, n° 74208.

²²⁵² Pour plus de précisions, v. Cour des comptes européenne, Rapport spécial, *Échange d'informations fiscales dans l'UE : le système est solide, mais sa mise en œuvre laisse à désirer*, 2021, p. 4.

Section II : Le renforcement prometteur des moyens de la coopération administrative internationale ?

1598. Deux axes majeurs permettent de rendre plus efficace la coopération administrative internationale, à savoir le développement de son réseau (paragraphe I) et le renforcement des moyens technologiques afin de mieux lutter contre la fraude fiscale internationale (paragraphe II).

Paragraphe I : Le développement du réseau de la coopération administrative internationale

1599. Le réseau de la coopération administrative internationale s'est enrichi ces dernières années. En effet, les services d'enquête administratifs, les signalements privés (I) ainsi que la coopération judiciaire pénale (II) apportent davantage leur appui pour lutter contre la fraude fiscale internationale.

I. L'appui renforcé des services d'enquête administratifs et des signalements privés

1600. S'il faut se féliciter du renforcement constant des services d'enquête administratifs (A), l'accroissement des signalements privés en vue de lutter contre la fraude fiscale internationale est inquiétant (B).

A. Le renforcement constant des services d'enquête administratifs

1601. Les services d'enquête administratifs, tels que TRACFIN (1) et l'OLAF (2) se sont développés au fil des années afin de renforcer la coopération administrative internationale. Un réseau appelé « Eurofisc » a également été créé en 2010, composé de fonctionnaires nationaux, experts en matière de fraude à la TVA dans l'Union européenne (3).

1. TRACFIN

1602. Afin de lutter contre les flux illicites, TRACFIN intervient lors des échanges menés au sein d'organisations internationales et de forums de coopération²²⁵³. Ainsi, TRACFIN participe notamment aux travaux du Groupe d'action financière (GAFI)²²⁵⁴ et du Groupe Egmont²²⁵⁵ ainsi qu'aux réflexions menées au niveau européen concernant le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme²²⁵⁶.

1603. Le bilan d'activité de 2022 de TRACFIN, a d'ailleurs indiqué que « *Tracfin fait un usage toujours croissant de la coopération internationale dans la conduite de ses enquêtes avec une augmentation de 15 % depuis 2020 du nombre de demandes adressées à ses homologues étrangers* »²²⁵⁷. De surcroît, 29 % des notes fiscales transmises par TRACFIN, concernent des dossiers d'omission déclarative d'avoirs à l'étranger « *grâce à la coopération internationale et son réseau des CRF homologues participant ainsi au renforcement des saisies et des sanctions liées à la fraude fiscale internationale* »²²⁵⁸.

1604. Ainsi, dans l'annexe n° 26 du rapport sur le projet de loi de finances pour 2023, la rapporteure spéciale a souligné le rôle « *particulièrement actif dans la lutte contre les circuits d'évasion fiscale complexe à l'échelle internationale* »²²⁵⁹ de TRACFIN constatant « *dans la plupart des dossiers traités, (...) le recours à des structures intermédiaires domiciliées dans des paradis fiscaux utilisées pour dissimuler l'identité des bénéficiaires effectifs* »²²⁶⁰.

1605. En outre, il est indiqué qu'« *en 2021, TRACFIN a effectué 72 transmissions à la DGFIP portant sur de potentiels cas de fraude fiscale internationale* »²²⁶¹ dont l'enjeu financier

²²⁵³ TRACFIN, *L'activité de Tracfin - Bilan 2023, 2024*, p. 15.

²²⁵⁴ Le Groupe d'action financière (GAFI) est un organisme intergouvernemental indépendant créé en 1989 et est à l'origine de la création des cellules de renseignement financier (CRF). Le GAFI intervient en matière de lutte anti-blanchiment, de financement du terrorisme, de lutte contre la prolifération, et de lutte contre les fraudes aux finances publiques, *Ibid.*, p. 19.

²²⁵⁵ Le Groupe Egmont, créé en 1995, est un forum d'échange opérationnel et vise à renforcer ainsi qu'à faciliter la coopération internationale entre les CRF, d'abord en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux puis de lutte contre le financement du terrorisme, TRACFIN, *L'activité de Tracfin - Bilan 2023, 2024*, p. 19.

²²⁵⁶ Site web, economie.gouv.fr, Tracfin, international.

²²⁵⁷ TRACFIN, *L'activité de Tracfin - Bilan 2022, 2023*, p. 17.

²²⁵⁸ *Ibid.*, p. 37 ; Pour plus de précisions sur les principales typologies des notes fiscales de TRACFIN, v. le graphique communiqué dans le bilan 2022 de TRACFIN, *Ibid.*, p. 37.

²²⁵⁹ CAZENEUVE J.R., Rapport AN n° 292, *sur le projet de loi de finances pour 2023*, n° 273, LEDUC C., Annexe n° 26, *Lutte contre l'évasion fiscale : Gestion des finances publiques*, 2022, p. 37.

²²⁶⁰ *Ibid.*

²²⁶¹ *Ibid.*

total de ces dossiers s'élevait à 205 millions d'euros, soit une moyenne de 2,8 millions d'euros par dossier²²⁶². Or, « *le montant total des enjeux financiers a été multiplié par plus de deux en 2021 par rapport à 2020 (205 millions d'euros contre 100,6 millions d'euros pour 109 transmissions), confirmant la montée en gamme des investigations de TRACFIN lors de l'année 2021 quant aux enjeux financiers identifiés* »²²⁶³.

1606. L'OLAF est également un service d'enquête administratif, qui permet de renforcer la coopération administrative internationale.

2. OLAF

1607. Créé par une décision de la Commission du 28 avril 1999²²⁶⁴, l'Office européen de lutte antifraude (OLAF) dont le siège est à Bruxelles, a remplacé l'Unité de coordination de la lutte anti-fraude (UCLAF), et est doté de pouvoirs d'enquête indépendants au niveau de l'UE. En effet, l'Office peut effectuer des enquêtes administratives externes et internes en vue de renforcer la lutte contre la fraude, contre la corruption et contre toute autre activité illégale portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union européenne²²⁶⁵. Si l'OLAF dispose d'un large champ d'investigation, ce dernier intervient notamment en matière de fraude à la TVA intracommunautaire²²⁶⁶.

1608. Après avoir effectué ses enquêtes administratives, l'OLAF peut formuler des recommandations notamment judiciaires qu'il adresse aux autorités judiciaires nationales compétentes²²⁶⁷. Ces recommandations « *consistent principalement à proposer l'ouverture d'une enquête pénale à l'encontre de la personne soupçonnée de fraude (par l'OLAF) ou la poursuite d'une telle enquête à la lumière des constatations et recommandations de l'OLAF. Les enquêtes de l'OLAF doivent permettre aux autorités des États membres de procéder plus*

²²⁶² CAZENEUVE J.R., Rapport AN n° 292, *sur le projet de loi de finances pour 2023*, n° 273, LEDUC C., Annexe n° 26, *Lutte contre l'évasion fiscale : Gestion des finances publiques*, 2022, p. 37.

²²⁶³ *Ibid.*, p. 38.

²²⁶⁴ Décision de la Commission du 28 avril 1999 instituant l'Office européen de lutte antifraude (OLAF), JOCE n° L 136 du 31 mai 1999.

²²⁶⁵ *Ibid.*, article 2.

²²⁶⁶ LAUMONIER A., *La coopération entre États dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales*, Issy-les-Moulineaux, LGDJ, coll. Thèses, t. 67, 2019, p. 69, n° 158.

²²⁶⁷ En revanche, l'OLAF « *ne dispose d'aucun pouvoir coercitif, il ne peut déclencher les poursuites et il n'est pas en mesure de prononcer des sanctions* », CHRISTODOULOU H., PERE D., « Le Parquet européen. - Le statut du parquet européen. - Le fonctionnement du parquet européen », *JCI Procédure pénale*, fasc. 20, § 3.

facilement à une mise en accusation dans un cas particulier »²²⁶⁸. L'OLAF peut collaborer avec Europol et Eurojust.

1609. La cour des comptes européenne a relevé que les « *enquêtes administratives de l'OLAF ont débouché sur des poursuites dans moins de la moitié des cas et se sont traduites par le recouvrement de moins d'un tiers des fonds* »²²⁶⁹. Par conséquent, la Cour a recommandé de « *repenser le rôle et les responsabilités de l'OLAF en matière de lutte contre la fraude affectant les dépenses financées par l'UE à la lumière de la création du Parquet européen* »²²⁷⁰ en confiant notamment à l'OLAF « *un rôle de surveillance stratégique dans l'action antifraude de l'UE* »²²⁷¹.

1610. Un réseau « *Eurofisc* » a également été créé dans le but de renforcer la coopération administrative internationale.

3. La création d'un réseau « *Eurofisc* »

1611. Le 18 août 2009, la Commission européenne a adopté, dans le cadre de sa stratégie de lutte contre l'évasion et la fraude fiscales, « *une proposition de refonte du règlement concernant la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée, qui étend et consolide le cadre juridique existant pour l'échange d'informations et la coopération entre les autorités fiscales* »²²⁷². La mesure principale de la proposition est la création d'un réseau appelé « *Eurofisc* ».

1612. Le règlement en date du 7 octobre 2010²²⁷³ a alors créé le réseau « *Eurofisc* ». Il s'agit d'un réseau de fonctionnaires nationaux, experts en matière de fraude fiscale qui « *sont chargés de lutter ensemble contre la fraude et d'élaborer un dispositif d'alerte rapide multilatéral sur les fraudes à la TVA pour que les États puissent réagir rapidement ainsi que de coordonner les*

²²⁶⁸ Cour des comptes européenne, Rapport spécial, *Dépenses financées par l'UE : des mesures s'imposent pour lutter contre la fraude*, 2019, p. 40, n° 91.

²²⁶⁹ *Ibid.*, p. 40.

²²⁷⁰ Cour des comptes européenne, Rapport spécial, *Dépenses financées par l'UE : des mesures s'imposent pour lutter contre la fraude*, 2019, p. 63.

²²⁷¹ *Ibid.*

²²⁷² Europaforum.lu, Actualités, « Lutte contre la fraude fiscale : la Commission européenne propose des mesures pour accroître l'efficacité de la coopération entre les autorités fiscales », 2009.

²²⁷³ Règlement (UE) n° 904/2010 du Conseil du 7 octobre 2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée (refonte), JOUE n° L 268 du 2 oct. 2010.

échanges d'informations et les travaux des États membres participants résultant de l'exploitation des alertes »²²⁷⁴. Eurofisc coopère également avec l'OLAF et Europol.

1613. Ainsi, si la coopération administrative internationale peut compter sur l'appui des acteurs publics pour lutter plus efficacement contre la fraude, celle-ci bénéficie également de l'appui grandissant des acteurs privés, ce qui est en revanche regrettable.

B. L'accroissement inquiétant des signalements privés

1614. Les dispositifs des aviseurs fiscaux (1) et des lanceurs d'alerte (2) ont permis de révéler plusieurs scandales fiscaux en matière de fraude fiscale internationale. Néanmoins, la dénonciation est à l'origine de la révélation des faits, ce qui n'est pas satisfaisant au sein de notre société²²⁷⁵.

1. Les aviseurs fiscaux

1615. Pour rappel, à la suite de scandales révélés en matière de fraude fiscale internationale²²⁷⁶, le dispositif des aviseurs fiscaux, a été mis en place par la loi de finances pour 2017²²⁷⁷, à titre expérimental et pour une durée de deux ans, visant initialement la découverte d'un manquement aux règles relatives à la fiscalité internationale²²⁷⁸. L'article 21 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude a ensuite pérennisé le dispositif des aviseurs fiscaux. À l'issue des travaux de la mission menée en 2019, il a été relevé que « *le dispositif, créé pour lutter contre la grande fraude fiscale internationale, répond à un réel besoin d'accéder au renseignement fiscal et contribue à sécuriser juridiquement son exploitation dans le cadre de procédures de contrôle* »²²⁷⁹.

²²⁷⁴ GOUTHIÈRE B., *Les impôts dans les affaires internationales*, Paris, Francis Lefebvre, 17^e éd., 2023, p. 1854, n° 87922.

²²⁷⁵ V. *supra*, p. 421 et s. ; LAMBERT T., « La lutte contre l'évasion fiscale internationale : l'offensive américaine en matière d'échange automatique d'informations », *Dr. fisc.*, 2014, n° 51-52, 697, § 4.

²²⁷⁶ *Luxembourg Leaks* en 2014, *Swiss Leaks* (HSBC) en 2015, *Panama Papers* en 2016...

²²⁷⁷ Article 109 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017, JORF n° 0303 du 30 déc. 2016.

²²⁷⁸ *Ibid.*

²²⁷⁹ PIRES BEAUNE C., Rapport d'information AN n° 1991, *sur les aviseurs fiscaux*, 2019, p. 8 ?

1616. Le dispositif a alors été codifié à l'article L. 10-0 AC du LPF et a été étendu à la fraude à la TVA²²⁸⁰ (de manière pérenne) par les dispositions de l'article 175 de la loi de finances pour 2020²²⁸¹.

1617. Dans le rapport d'information de 2021, il a été relevé que les montants éludés en matière de fraude fiscale internationale constituent un « *enjeu non négligeable pour les finances publiques puisqu'elle s'élèverait à plusieurs dizaines de milliards d'euros par an, même si aucune évaluation officielle ne permet de mesurer avec précision celle-ci* »²²⁸². Plus précisément, en matière de fraude à la TVA comportant un « *volet international particulièrement important* »²²⁸³, « *la rapporteure mettait en avant le fait que cette imposition constituait la recette fiscale la plus importante de l'État avec 114 milliards d'euros en 2020, soit 44,5 % du total. En 2018, sa part dans les recettes fiscales nettes atteignait même 53,2 % avec 157 milliards d'euros prélevés. D'après la Cour des comptes, la fraude à la TVA serait de l'ordre d'une quinzaine de milliards d'euros chaque année. Pour la Commission européenne, c'est environ 11,2 % des recettes attendues qui ne seraient pas perçues au niveau de l'Union européenne (UE). Dans le cadre des échanges intra-européens, la TVA est particulièrement confrontée à l'essor de la fraude « carrousel », montage consistant à obtenir, via une chaîne de sociétés, la réduction voire le remboursement, par un État membre de l'UE, d'un montant de TVA qui n'a jamais été acquitté en amont* »²²⁸⁴. Or, deux tiers des dossiers au stade de l'enquête initiale, traités dans le cadre du dispositif des aviseurs fiscaux relèvent de la fiscalité internationale²²⁸⁵.

2. Les lanceurs d'alerte

1618. Gabriel Zucman a rappelé que « *pour forcer les banques à appliquer FATCA, le fisc américain s'en remet entièrement aux dénonciations d'informateurs à qui il promet des*

²²⁸⁰ Bruno Gouthière a souligné que le dispositif est applicable en matière de fraude à la TVA aussi dans le cadre national qu'international, GOUTHIERE B., *Les impôts dans les affaires internationales*, Paris, Francis Lefebvre, 17^e éd., 2023, p. 111, n° 2595.

²²⁸¹ Article 175 de la loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020.

²²⁸² PIRES BEAUNE C., Rapport d'information AN n° 4489, *sur la mise en œuvre des conclusions de la mission d'information relative aux aviseurs fiscaux*, 2021, p. 8.

²²⁸³ *Ibid.*, p. 15.

²²⁸⁴ *Ibid.*

²²⁸⁵ *Ibid.*, p. 17.

fortunes »²²⁸⁶. Toutefois, comme l’a relevé le Professeur Lambert, « *cette situation n'est pas satisfaisante car nul ne peut s'en remettre aux dénonciations* »²²⁸⁷. Pourtant, ce dispositif de lanceur d’alerte, introduit par la loi Sapin II²²⁸⁸ et amélioré par la loi du 21 mars 2022²²⁸⁹, a permis de révéler plusieurs scandales.

1619. Il en est ainsi du scandale Luxembourg *Leaks* ou *LuxLeaks* révélé en novembre 2014, « *à la suite des investigations du consortium international des journalistes d'investigation du Center for Public Integrity* »²²⁹⁰. Il était question de pratiques du cabinet PriceWaterhouseCoopers (PwC) luxembourgeois ayant permis « *à certains de ses clients, de grandes entreprises internationales comme Apple, Amazon, Heinz, Pepsi, Ikea et Deutsche Bank, de passer des accords licites avec l'administration fiscale luxembourgeoise (rescrits fiscaux) pour éviter une taxation trop lourde de leurs bénéfices* »²²⁹¹.

1620. Le scandale a pu être révélé grâce à deux salariés du cabinet PwC, Antoine Deltour et Raphaël Halet, qui ont communiqué aux journalistes des documents confidentiels du cabinet. Ces deux salariés ont alors été condamnés en 2016 dans un procès dit *Lukileaks* pour violation du secret des affaires et du secret professionnel²²⁹². En 2018, Antoine Deltour a finalement pu bénéficier du statut de lanceur d’alerte par la Cour de cassation du Luxembourg. Il en a été de même pour Raphaël Halet, après une longue procédure, allant jusqu’à la CEDH²²⁹³.

1621. Enfin, la coopération administrative internationale peut également s’appuyer sur la coopération judiciaire pénale pour lutter contre la fraude fiscale internationale et européenne.

²²⁸⁶ ZUCMAN G., *La richesse cachée des nations. Enquête sur les paradis fiscaux*, Paris, Seuil, coll. La République des idées, 2017, p. 73.

²²⁸⁷ LAMBERT T., « La lutte contre l’évasion fiscale internationale : l’offensive américaine en matière d’échange automatique d’informations », *Dr. fisc.*, 2014, n° 51-52, 697, § 4.

²²⁸⁸ 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, JORF n° 0287 du 10 déc. 2016.

²²⁸⁹ Loi n° 2022-401 du 21 mars 2022 visant à améliorer la protection des lanceurs d'alerte, JORF n° 0068 du 22 mars 2022.

²²⁹⁰ BUFFLIER I., « Luxleaks et statut du lanceur d’alerte, La CEDH apporte des précisions », *Revue Internationale de la Compliance et de l'Éthique des Affaires*, 2023, n° 2, comm. 89, p. 27.

²²⁹¹ *Ibid.*

²²⁹² *Ibid.*

²²⁹³ CEDH, gde ch., 14 févr. 2023, n° 21884/18, *Halet c/ Luxembourg* : JurisData n° 2023-001976.

II. L'appui renforcé de la coopération judiciaire pénale

1622. La coopération judiciaire pénale²²⁹⁴ est régie par les articles 82 à 86 du TFUE et repose sur un principe qui a été affirmé par le Conseil de Tampere en 1999, puis consacré par le Traité de Lisbonne, celui de la reconnaissance mutuelle des décisions de justice par les États membres²²⁹⁵.

1623. Afin de faciliter la coopération judiciaire pénale, plusieurs autorités pénales propres à l'Union européenne ont été créées, tels qu'Europol et Eurojust. Toutefois, ces autorités sont dépourvues de pouvoirs de contrainte. En effet, Europol « *ne peut pas procéder à des poursuites et décider du lancement d'une enquête* »²²⁹⁶ et Eurojust ne peut pas « *lancer des poursuites ou décider lui-même de mener une enquête* »²²⁹⁷ (A). Face à « *l'adaptation insuffisante des autorités judiciaires pour lutter contre la fraude fiscale à l'échelle européenne* »²²⁹⁸, le parquet européen a alors été créé et est opérationnel depuis le 1^{er} juin 2021²²⁹⁹ (B). Indépendant de l'Union européenne, le Parquet européen « *a pour mission de diriger des enquêtes et de mener des poursuites pénales contre la fraude aux intérêts financiers de l'Union* »²³⁰⁰.

A. L'adaptation insuffisante des autorités pénales de l'Union européenne

1624. Afin de renforcer la coopération judiciaire pénale, plusieurs autorités pénales propres à l'Union européenne ont été instituées, tels que l'Office européen de police (Europol) (1) qui est une Agence de l'Union européenne permettant « *de coordonner et faire coopérer les forces de police des États membres* »²³⁰¹, ou encore Eurojust (2), qui est une Agence de l'Union

²²⁹⁴ CLERGERIE J.L., GRUBER A., RAMBAUD P., RAMBAUD T., *Droit institutionnel et matériel de l'Union européenne*, Paris, Dalloz, coll. Précis, 14^e éd., 2022, p. 908 et s.

²²⁹⁵ Pour plus de précisions, v. REBUT D., *Droit pénal international*, Paris, Dalloz, coll. Précis, 4^e éd., 2022, p. 395 et s.

²²⁹⁶ Toutel'europe.eu, Fonctionnement de l'UE, Qu'est-ce-que le parquet européen ?, 2024.

²²⁹⁷ *Ibid.*

²²⁹⁸ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, p. 679-680, n° 1552.

²²⁹⁹ Règlement (UE) 2017/1939 du Conseil du 12 octobre 2017 mettant en œuvre une coopération renforcée concernant la création du Parquet européen, JOUE n° L 283 du 31 oct. 2017.

²³⁰⁰ DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, *op. cit.*, p. 680, n° 1553.

²³⁰¹ Toutel'europe.eu, Fonctionnement de l'UE, Qu'est-ce-que le parquet européen ?, 2024 ; Article 1^{er} du règlement (UE) n° 2016/794 du Parlement européen et du Conseil du 11 mai 2016 relatif à l'Agence de l'Union européenne pour la coopération des services répressifs (Europol) et remplaçant et abrogeant les décisions du Conseil 2009/371/JAI, 2009/934/JAI, 2009/935/JAI, 2009/936/JAI et 2009/968/JAI, JOUE n° L 135 du 24 mai 2016.

européenne permettant d'« *améliorer la coopération et la coordination entre les autorités judiciaires* »²³⁰².

1625. Le Réseau judiciaire européen a également été créé afin de faciliter la coopération judiciaire en matière pénale entre les États membres de l'Union européenne (3).

1. EUROPOL

1626. L'Office européen de police (Europol) dont le siège est à La Haye (Pays-Bas), a été créé par une convention du 26 juillet 1995²³⁰³ signée et ratifiée par tous les États membres de l'UE. Il s'agissait d'une « *organisation policière de type intergouvernemental, indépendante des États membres et des institutions européennes* »²³⁰⁴. Conformément aux dispositions de l'article 2 de la convention du 26 juillet 1995, Europol avait pour objectif « *d'améliorer (...) dans le cadre de la coopération entre les États membres (...) l'efficacité des services compétents des États membres et leur coopération en ce qui concerne la prévention et la lutte contre le terrorisme, le trafic illicite de stupéfiants et d'autres formes graves de la criminalité internationale* »²³⁰⁵, telles que les « *escroqueries et fraudes* » et le blanchiment d'argent qui s'y rapporte ainsi que des infractions qui leur sont connexes²³⁰⁶.

1627. La décision 2009/371/JAI du Conseil du 6 avril 2009²³⁰⁷ a ensuite transformé Europol en une Agence de l'Union européenne à compter du 1^{er} janvier 2010, « *afin de lui donner les moyens d'élargir ses missions à la criminalité transfrontalière et de faciliter le travail d'enquête des policiers (grâce à la création de bases de données spécialisées)* »²³⁰⁸. Puis, par un règlement (UE) 2016/794 du Parlement européen et du Conseil du 11 mai 2016²³⁰⁹, Europol

²³⁰² Toutel'europe.eu, Fonctionnement de l'UE, Qu'est-ce-que le parquet européen ?, 2024.

²³⁰³ Convention sur la base de l'article K.3 du traité sur l'Union européenne portant création d'un office européen de police (convention Europol), JO n° C 316 du 27 nov. 1995.

²³⁰⁴ CLERGERIE J.L, GRUBER A., RAMBAUD P., RAMBAUD T., *Droit institutionnel et matériel de l'Union européenne*, Paris, Dalloz, coll. Précis, 14^e éd., 2022, p. 932, n° 1002.

²³⁰⁵ Article 2 de la convention sur la base de l'article K.3 du traité sur l'Union européenne portant création d'un office européen de police (convention Europol), JO n° C 316 du 27 nov. 1995.

²³⁰⁶ V. Annexe visée à l'article 2 de la convention sur la base de l'article K.3 du traité sur l'Union européenne portant création d'un office européen de police (convention Europol), JO n° C 316 du 27 nov. 1995.

²³⁰⁷ Décision du Conseil du 6 avril 2009 portant création de l'Office européen de police (Europol) (2009/371/JAI), JOUE n° L 121 du 15 mai 2009.

²³⁰⁸ CLERGERIE J.L, GRUBER A., RAMBAUD P., RAMBAUD T., *Droit institutionnel et matériel de l'Union européenne*, op. cit., p. 933, n° 1003.

²³⁰⁹ Règlement (UE) n° 2016/794 du Parlement européen et du Conseil du 11 mai 2016 relatif à l'Agence de l'Union européenne pour la coopération des services répressifs (Europol) et remplaçant et abrogeant les décisions du

est finalement devenu à compter du 1^{er} mai 2017, l'Agence de l'Union européenne pour la coopération des services répressifs qui a été instituée en vue de soutenir la coopération entre les autorités répressives au sein de l'Union²³¹⁰. Aux termes de l'article 3 du règlement du Parlement et du Conseil du 11 mai 2016, « *Europol appuie et renforce l'action des autorités compétentes des États membres et leur collaboration mutuelle dans la prévention de la criminalité grave affectant deux ou plusieurs États membres, du terrorisme et des formes de criminalité qui portent atteinte à un intérêt commun qui fait l'objet d'une politique de l'Union* »²³¹¹.

1628. Europol a donc pour mission de coordonner et faire coopérer les forces de police des États membres. Toutefois, celui-ci ne peut pas procéder à des poursuites ou décider du lancement d'une enquête²³¹².

1629. Afin de remplir ses missions, Europol dispose d'un effectif de plus de 1 400 personnes et de 264 officiers de liaison²³¹³. Toutefois, ce personnel n'est pas affecté uniquement à la prévention de la fraude mais également aux autres domaines de compétence d'Europol.

1630. En outre, Europol est saisi par les enquêteurs des États membres de l'Union Européenne via une application de réseau d'échange d'informations sécurisé (Secure Information Exchange Network Application « *SIENA* »). Or, il a été relevé que « *le nombre d'affaires initiées par SIENA est passé de 15 000 en 2012, à 84 000, en 2019* »²³¹⁴ dont 14 % seulement concernent les fraudes et escroqueries.

1631. Enfin, Europol utilise un système de recueil d'informations informatisé, appelé le système informatique Europol (SIE) « *permettant l'introduction, l'accès et l'analyse des données fournies par les États membres et par Europol* »²³¹⁵. Ce dispositif comprend le système d'information informatisé, les fichiers de travail à des fins d'analyse et le système

Conseil 2009/371/JAI, 2009/934/JAI, 2009/935/JAI, 2009/936/JAI et 2009/968/JAI, JOUE n° L 135 du 24 mai 2016.

²³¹⁰ *Ibid.*, article 1^{er}.

²³¹¹ *Ibid.*, article 3.

²³¹² Toutel'europe.eu, Fonctionnement de l'UE, Qu'est-ce-que le parquet européen ?, 2024 ; CHRISTODOULOU H., PERE D., « Le Parquet européen. - Le statut du parquet européen. - Le fonctionnement du parquet européen », *JCI Procédure pénale*, fasc. 20, § 3.

²³¹³ Toutel'europe.eu, société, Qu'est-ce qu'Europol, l'office européen de police ?, 2022.

²³¹⁴ Ministère de l'Intérieur et des Outre-mer, Actualités, Europol : une agence au cœur de la coopération européenne, 2021.

²³¹⁵ CLERGERIE J.L, GRUBER A., RAMBAUD P., RAMBAUD T., *Droit institutionnel et matériel de l'Union européenne*, Paris, Dalloz, coll. Précis, 14^e éd., 2022, p. 939, n°1010, c).

d'index²³¹⁶. Néanmoins, fin 2013, il a été relevé que « *le Système d'Information Europol (SIE) contenait 245 000 documents (augmentation de 31 % par rapport à fin 2012) concernant environ 70 000 personnes* » dont 7 % seulement concernaient la fraude et l'escroquerie²³¹⁷.

1632. Eurojust a également été créé afin de rendre plus efficace la coopération judiciaire pénale, mais se trouve être dépourvu de pouvoirs de contrainte.

2. EUROJUST

1633. Par une décision 2002/187/JAI du Conseil du 28 février 2002²³¹⁸, l'unité « *Eurojust* » a été instituée en tant qu'organe de l'Union, dotée de la personnalité juridique « *afin de promouvoir et d'améliorer la coordination et la coopération entre les autorités judiciaires compétentes des États membres, en particulier en ce qui concerne les formes graves de criminalité organisée* »²³¹⁹. Son siège anciennement à Bruxelles, est à la Haye (comme Europol) depuis décembre 2002.

1634. Par le règlement (UE) 2018/1727 du Parlement européen et du Conseil du 14 novembre 2018, l'unité Eurojust a été remplacée par l'Agence de l'Union européenne pour la coopération judiciaire en matière pénale (Eurojust), dotée de la personnalité juridique²³²⁰. Aux termes de l'article 2 du règlement du 14 novembre 2018, « *sur la base des opérations effectuées et des informations fournies par les autorités des États membres, par Europol, par le Parquet européen et par l'OLAF, Eurojust appuie et renforce la coordination et la coopération entre les autorités nationales chargées des enquêtes et des poursuites relatives à la criminalité grave pour laquelle Eurojust est compétente (...), lorsque cette criminalité affecte deux ou plusieurs États membres ou exige une poursuite sur des bases communes* »²³²¹. Or, Eurojust est compétente non seulement en cas de fraude, mais aussi en matière notamment, de

²³¹⁶ CLERGERIE J.L, GRUBER A., RAMBAUD P., RAMBAUD T., *Droit institutionnel et matériel de l'Union européenne*, Paris, Dalloz, coll. Précis, 14^e éd., 2022, p. 939, n°1010, c).

²³¹⁷ GATTOLIN A., BAILLY D., BERNARD-REYMOND P., MÉLOT C., Rapport d'information Sénat n° 477, *sur Europol et Eurojust : perspectives d'avenir*, 2014, p. 11.

²³¹⁸ Décision du Conseil du 28 février 2002 instituant Eurojust afin de renforcer la lutte contre les formes graves de criminalité, (2002/187/JAI), JOCE n° L 63 du 6 mars 2002.

²³¹⁹ Règlement (UE) 2018/1727 du Parlement européen et du Conseil du 14 novembre 2018 relatif à l'Agence de l'Union européenne pour la coopération judiciaire en matière pénale (Eurojust) et remplaçant et abrogeant la décision 2002/187/JAI du Conseil, JOUE n° L 295 du 21 nov. 2018, p. 138.

²³²⁰ *Ibid.*, article 1.

²³²¹ *Ibid.*, article 2 ; L'article 3 du règlement (UE) 2018/1727 du Parlement européen et du Conseil du 14 novembre 2018 régie la répartition des compétences entre Eurojust et le Parquet européen.

terrorisme, de trafic de drogues, de traite des êtres humains, de corruption, de cybercriminalité et de blanchiment d'argent²³²². Néanmoins, « pour ce qui est des trois dernières années, le domaine de l'escroquerie et de la fraude est resté le principal type d'infraction traité par Eurojust ; en 2022, 3 683 dossiers traités par l'Agence relevaient de ce type d'infraction. Outre plus de 1 500 nouveaux dossiers, plus de 2 000 dossiers en cours depuis les années précédentes ont été coordonnés par l'intermédiaire de l'Agence. Par rapport à 2021, Eurojust a traité plus de 500 dossiers supplémentaires d'escroquerie et de fraude en 2022. Toujours en 2022, l'Agence a facilité un grand nombre de réunions de coordination (115) et d'ECE (72) liées à la criminalité économique, ainsi que six journées d'action dans ce même domaine »²³²³. Eurojust collabore également avec Europol, le réseau judiciaire européen ou encore l'OLAF.

1635. Si Eurojust dispose de prérogatives étendues, « comme la possibilité de demander directement aux autorités judiciaires d'un État de déclencher des enquêtes ou de constituer des commissions d'enquêtes communes »²³²⁴, son rôle est limité dans la mesure où il ne peut pas directement « conduire des enquêtes et encore moins procéder à l'harmonisation des législations nationales dans ce domaine, ce qui serait pourtant nécessaire pour pouvoir lutter efficacement contre la criminalité organisée transfrontalière »²³²⁵. Par conséquent, Eurojust « n'a qu'un rôle de conseiller et d'entremetteur, démunie de tout pouvoir de contrainte, pour faciliter la coopération judiciaire au sein des États membres »²³²⁶.

1636. Ainsi, s'agissant d'Europol et d'Eurojust, l'« absence globale de pouvoirs coercitifs demeure une caractéristique commune de l'ensemble de ces institutions créées à la suite d'évènements, sans véritable logique d'ensemble »²³²⁷.

1637. Enfin, un réseau judiciaire européen a été créé afin de faciliter la coopération judiciaire en matière pénale entre les États membres de l'Union européenne.

²³²² CLERGERIE J.L, GRUBER A., RAMBAUD P., RAMBAUD T., *Droit institutionnel et matériel de l'Union européenne*, Paris, Dalloz, coll. Précis, 14^e éd., 2022, p. 945, n° 1017.

²³²³ EUROJUST, *Rapport annuel 2022*, 2023, p. 29.

²³²⁴ CLERGERIE J.L, GRUBER A., RAMBAUD P., RAMBAUD T., *Droit institutionnel et matériel de l'Union européenne*, Paris, Dalloz, coll. Précis, 14^e éd., 2022, p. 952, n° 1026.

²³²⁵ *Ibid.*

²³²⁶ CHRISTODOULOU H., PERE D., « Le Parquet européen. - Le statut du parquet européen. - Le fonctionnement du parquet européen », *JCI Procédure pénale*, fasc. 20, § 3.

²³²⁷ *Ibid.* ; BEAUVAIS P., « Les acteurs institutionnels de l'espace pénal européen », *Dr. pén.* 2010, n° 9, étude 18, p. 10 s.

3. La création d'un réseau judiciaire européen

1638. Un réseau de points de contacts judiciaires entre les États membres dénommé « *Réseau judiciaire européen* », dont le siège est à La Haye, a été créé par une action commune du Conseil du 29 juin 1998²³²⁸, qui a ensuite été réformée par la décision 2008/976/JAI du Conseil du 16 décembre 2008²³²⁹ afin d'organiser les relations entre le Réseau judiciaire et Eurojust.

1639. Le Réseau judiciaire européen a permis de faciliter la coopération judiciaire en matière pénale entre les États membres de l'Union européenne afin de lutter contre certaines formes graves de criminalité, telles que la criminalité organisée, la corruption, le trafic de drogue ou le terrorisme²³³⁰.

1640. Face à l'adaptation insuffisante des autorités pénales de l'Union européenne pour lutter contre la fraude fiscale à l'échelle européenne, le Parquet européen a été créé.

B. La création d'un Parquet européen

1641. Lors du Conseil européen de Bruxelles des 5 et 6 décembre 1977, Valéry Giscard D'Estaing, alors président de la République, a proposé de créer un « *espace judiciaire européen* » impliquant la création d'un Parquet européen²³³¹. Toutefois, ce n'est qu'en 1996 que M. Klaus Hänsch, président du Parlement européen en évoque clairement le projet²³³². Ainsi, à la demande du Parlement européen, la Commission européenne a réuni un « *groupe d'experts en droit pénal aux fins de proposer la création d'un ministère public européen dans le domaine spécifique de la protection des intérêts financiers de l'Union* »²³³³, sous la direction de la Professeure Delmas-Marty. Les travaux menés par ce groupe d'experts ont abouti à l'adoption d'un ouvrage intitulé « *Corpus Juris* » en 1997 préconisant « *la mise en place d'un ministère public européen qui constitue une autorité indépendante, indivisible et solidaire et*

²³²⁸ Action commune du 29 juin 1998 adoptée par le Conseil sur la base de l'article K.3 du traité sur l'Union européenne concernant la création d'un Réseau judiciaire européen (98/428/JAI), JOCE n° L 191 du 7 juill. 1998.

²³²⁹ Décision 2008/976/JAI du Conseil du 16 décembre 2008 concernant le Réseau judiciaire européen, L 348/130 JOUE 24.12.2008

²³³⁰ CLERGERIE J.L., GRUBER A., RAMBAUD P., RAMBAUD T., *Droit institutionnel et matériel de l'Union européenne*, Paris, Dalloz, coll. Précis, 14^e éd., 2022, p. 969, n° 1042.

²³³¹ *Ibid.*, p. 964, n° 1036.

²³³² ANDRE R., FLOCH J., Rapport d'information AN n° 445, *sur la création d'un procureur européen*, 2002, p. 7.

²³³³ REBUT D., *Droit pénal international*, Paris, Dalloz, coll. Précis, 4^e éd., 2022, p. 501, n° 770.

qui serait composée d'un procureur général européen et, dans chaque État membre, de procureurs européens délégués »²³³⁴. La Commission européenne a également présenté le 11 décembre 2001, un Livre vert « *sur la protection pénale des intérêts financiers et la création d'un procureur européen* »²³³⁵. Il a fallu attendre le Traité de Lisbonne pour qu'un Parquet européen puisse être institué à partir d'Eurojust pour combattre les infractions portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union, conformément aux dispositions de l'article 86 du TFUE²³³⁶. Face aux difficultés à obtenir l'unanimité nécessaire pour instituer le Parquet européen, le règlement (UE) 2017/1939 du Conseil du 12 octobre 2017 portant création du Parquet européen²³³⁷ a été adopté dans le cadre d'une coopération renforcée de 22 États membres dont la France. Le règlement 2017/1939 du Conseil du 12 octobre 2017 est alors, conformément à l'article 288 du TFUE²³³⁸, directement applicable dans les 22 États membres participant à la coopération renforcée²³³⁹.

1642. Le parquet européen, indépendant de l'Union européenne, est opérationnel depuis le 1^{er} juin 2021 et a son siège à Luxembourg. Il est « *compétent pour rechercher, poursuivre et renvoyer en jugement les auteurs et complices des infractions pénales portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union qui sont prévues par la directive (UE) 2017/1371 et déterminées par le présent règlement. À cet égard, 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* »²³⁴⁰. Le parquet européen coopère avec Europol, Eurojust et l'OLAF et les parquets nationaux.

²³³⁴ REBUT D., *Droit pénal international*, Paris, Dalloz, coll. Précis, 4^e éd., 2022, p. 501, n° 770.

²³³⁵ *Ibid.* ; ANDRE R., FLOCH J., Rapport d'information AN n° 445, *préc.*, p. 8.

²³³⁶ REBUT D., *Droit pénal international*, *op. cit.*, p. 501, n° 771.

²³³⁷ Règlement (UE) 2017/1939 du Conseil du 12 octobre 2017 mettant en œuvre une coopération renforcée concernant la création du Parquet européen, JOUE n° L 283 du 31 oct. 2017.

²³³⁸ TFUE, art. 288, « *le règlement a une portée générale. Il est obligatoire dans tous ses éléments et il est directement applicable dans tout État membre* » ; Pour plus de précisions, v. BOUTAYEB C., *Droit institutionnel de l'Union européenne, Institutions, ordre juridique, contentieux*, Paris, LGDJ, coll. Manuels, 7^e éd., 2022, p. 486-488.

²³³⁹ REBUT D., *Droit pénal international*, Paris, Dalloz, coll. Précis, 4^e éd., 2022, p. 503, n° 772 ; Toutefois, « *la Hongrie, la Pologne et la Suède ont décidé de ne pas participer au parquet européen. La Hongrie a néanmoins signé un accord de coopération avec l'organisme le 9 avril 2021, tandis que le nouveau Premier ministre polonais Donald Tusk a annoncé en décembre 2023 que son pays l'intégrerait. Le Danemark et l'Irlande disposent quant à eux d'une dérogation (opt out) sur les questions de justice et d'affaires intérieures* », Toutel'europe.eu, Fonctionnement de l'UE, Qu'est-ce-que le parquet européen ?, 2024.

²³⁴⁰ Article 4 du règlement (UE) 2017/1939 du Conseil du 12 octobre 2017 mettant en œuvre une coopération renforcée concernant la création du Parquet européen, JOUE n° L 283 du 31 oct. 2017.

1643. Au 31 décembre 2022, le bureau central du Parquet européen a enregistré 1 117 enquêtes en cours pour un préjudice total estimé à 14,1 milliards d’euros, 16,5 % d’entre elles étaient liées à la fraude à la TVA, soit 185 enquêtes en cours pour un préjudice de 6,7 milliards d’euros²³⁴¹. En France, au 31 décembre 2022, sur 58 enquêtes en cours dont le préjudice total estimé s’élevait à 389,7 millions d’euros, près de 8 % d’entre elles étaient liées à la fraude à la TVA, soit 8 enquêtes en cours pour un préjudice estimé à 163,5 millions d’euros²³⁴². De surcroît, les juges ont ordonné en 2022, le gel de 2,1 millions d’euros. Enfin, sur 46 plaintes reçues, 36 proviennent des autorités nationales, 7 d’office, 2 des institutions, d’organes et d’organismes de l’Union Européenne et 1 seulement des parties privées.

1644. À la lecture du rapport du Parquet européen de 2023, 1 927 enquêtes sont actives avec un préjudice estimé à 19,2 milliards d’euros, dont 17,5 % des enquêtes actives (soit 339 enquêtes), étaient liées à la fraude à la TVA représentant 59 % (11,5 milliards d’euros) du préjudice global estimé²³⁴³. En outre, 1,5 milliards d’euros de gels accordés soit quatre fois plus qu’en 2022²³⁴⁴.

1645. Les résultats du Parquet européen ont donc progressé entre 2022 et 2023, mais le « *Parquet européen est loin d’avoir déployé tout son potentiel* »²³⁴⁵.

1646. Si le réseau de la coopération administrative internationale s’est enrichi, les moyens technologiques se sont également développés et adaptés aux nouveaux besoins.

Paragraphe II : Le développement et l’adaptation des moyens technologiques

1647. Afin de faciliter la coopération administrative internationale, il a fallu développer les moyens technologiques (I) et adapter les fichiers informatiques gérés par la DGFIP (II) pour mieux lutter contre la fraude fiscale internationale.

²³⁴¹ Parquet européen, *Rapport annuel 2022*, p. 12.

²³⁴² *Ibid.*, p. 30.

²³⁴³ Parquet européen, *Rapport annuel 2022*, p. 12.

²³⁴⁴ Parquet européen, *Rapport annuel 2023*, p. 30.

²³⁴⁵ Parquet européen, *Rapport annuel 2022*, p. 4.

I. Le développement des moyens technologiques

1648. De manière générale, le datamining et l'intelligence artificielle sont des outils très puissants pour lutter contre la fraude fiscale internationale (A). Des outils technologiques plus spécifiques, destinés à lutter contre fraude à la TVA, ont également été développés (B). Enfin, un programme Fiscalis a été mis en place pour renforcer la coopération entre les États membres de l'Union européenne et améliorer la lutte contre la fraude fiscale²³⁴⁶ (C).

A. Le développement du datamining et de l'intelligence artificielle

1649. À la lecture du rapport d'information sur les moyens du contrôle fiscal de 2020, il est indiqué que *« face à l'afflux de données reçues par l'administration et la complexification croissante des schémas d'évitement ou de fraude fiscales utilisés par les contribuables, la DGFIP s'appuie de plus en plus sur les techniques d'analyse de données pour détecter les fraudes. Les traitements et requêtes mis en place visent à identifier les incohérences et les ruptures de comportement, ainsi qu'à donner des indications sur les risques fiscaux »*²³⁴⁷. La DGFIP a ainsi mis en place en 2013 une *« mission requêtes et valorisation »* (MRV)²³⁴⁸, *« chargée de la mise en œuvre des travaux de ciblage des opérations de contrôle fiscal reposant sur des techniques d'analyse de données et de l'accompagnement de leur exploitation.*

Dans ce cadre :

1° elle identifie les axes de contrôle correspondant aux orientations prioritaires du contrôle fiscal ;

2° elle met en œuvre les projets informatiques liés au ciblage de la fraude et réalise, à cet effet, des analyses de risque qui reposent sur des critères de fraude proposés par les équipes de contrôle ou identifiés par des techniques statistiques et mathématiques ;

3° elle anime le réseau des pôles interrégionaux de programmation des DIRCOFI ;

4° elle participe à l'animation des équipes chargées de l'exploitation des travaux d'analyse de données ;

²³⁴⁶ GOUTHIÈRE B., *Les impôts dans les affaires internationales*, Paris, Francis Lefebvre, 17^e éd., 2023, p. 1412, n° 74206.

²³⁴⁷ NOUGEIN C., CARCENAC T., Rapport d'information Sénat n° 668, *sur les moyens du contrôle fiscal*, 2020, p. 51.

²³⁴⁸ Depuis le 1^{er} octobre 2020, le bureau SJCF-1D a remplacé la MRV dans le cadre d'une réorganisation interne du service de la sécurité juridique et du contrôle fiscal, HUSSON J.F., Rapport d'information Sénat n° 72, *sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*, 2022, p. 46

5° elle contribue à l'enrichissement des informations mises à la disposition des services de contrôle en intégrant ses productions dans les outils informatiques de pilotage et de suivi des opérations de contrôle. Par ailleurs, elle intervient, ponctuellement, au soutien d'autres missions de la DGFIP ayant des besoins d'analyse de données »²³⁴⁹.

1650. Ainsi que l'ont relevé les rapporteurs spéciaux du rapport d'information précité de 2020, « la MRV doit aujourd'hui traiter plus de 200 téraoctets (To) de données. Parmi elles figurent les données issues des échanges automatiques d'informations : les fichiers sont réceptionnés par l'application EAI (échange automatique d'informations) puis analysés par la MRV (appariement avec les identifiants fiscaux, fiabilisation des données, exploitation fiscale) »²³⁵⁰.

1651. Pour les besoins de la mission MRV, a été créé un traitement automatisé de données dénommé « ciblage de la fraude et valorisation des requêtes » (CFVR), dont « le mode de fonctionnement de CFVR résulte d'un programme se basant sur des équations mathématiques de probabilité. Analysant les données issues de plusieurs traitements mis en œuvre par la DGFIP, ce dispositif utilise une technique dite de datamining consistant en une fouille approfondie des données s'appuyant sur des méthodes exploratoires basées sur des algorithmes, notamment statistiques, de nature à permettre de modéliser des comportements frauduleux. Il doit permettre, par l'amélioration des capacités d'analyse de l'administration fiscale, de mieux identifier les situations potentiellement frauduleuses en mettant en évidence des incohérences ou des défaillances déclaratives dans les dossiers des contribuables, perfectionnant ainsi le ciblage des contrôles à la suite de requêtes appropriées »²³⁵¹.

1652. Ce traitement CFVR basé sur le datamining a initialement été mis en œuvre à titre expérimental en 2014 à l'égard des professionnels avant d'être pérennisé en 2015²³⁵². Celui-ci a ensuite fait l'objet de plusieurs extensions. La première extension datant de 2015 a été

²³⁴⁹ DGFIP, Périmètre des missions de la Direction générale des Finances publiques, p. 3.

²³⁵⁰ NOUGEIN C., CARCENAC T., Rapport d'information Sénat n° 668, *sur les moyens du contrôle fiscal*, 2020, p. 51.

²³⁵¹ Délibération n° 2015-186 du 25 juin 2015 portant avis sur un projet d'arrêté modifiant l'arrêté du 21 février 2014 portant création par la direction générale des finances publiques d'un outil de lutte contre la fraude dénommé « ciblage de la fraude et valorisation des requêtes » (CFVR) (demande d'avis n° 1726052v3), NOR : CNIX1522371X.

²³⁵² Délibération n° 2019-115 du 12 septembre 2019 portant avis sur un projet d'arrêté modifiant l'arrêté du 21 février 2014 portant création par la direction générale des finances publiques d'un traitement automatisé de lutte contre la fraude dénommé « ciblage de la fraude et valorisation des requêtes » (CFVR) (demande d'avis n° 1726052 v7), NOR : CNIX1933314X.

effectuée d'abord à titre expérimental à l'égard des personnes physiques impliquées dans le fonctionnement des entités professionnelles, avant d'être pérennisée en 2016. La seconde extension a été effectuée à l'égard des particuliers, d'abord à titre expérimental de 2017 à 2019, puis a été pérennisée²³⁵³.

1653. À la lecture du rapport d'information de 2022, il apparaît que le projet CFVR représente un coût important. En effet, *« le coût total du projet CFRV sur la période 2018-2022 s'élève à 20,6 millions d'euros, dont 14 millions d'euros au titre des crédits ouverts pour la DGFIP1, 5,2 millions d'euros en provenance du Fonds pour la transformation de l'action publique (FTAP) et un million d'euros du Fonds de modernisation du ministère (FTM) »*²³⁵⁴.

1654. Enfin, les rapporteurs spéciaux indiquaient déjà en 2020, dans le rapport d'information sur les moyens du contrôle fiscal, qu'*« à l'échelle de l'OCDE, l'échange automatique d'information aurait permis à une vingtaine de pays de collecter 95 milliards d'euros de recettes supplémentaires depuis 2009 et 47 millions de comptes bancaires auraient fait l'objet d'un échange automatique d'informations, pour un total d'actifs de près de 5 000 milliards d'euros. C'est dans ce contexte que les outils innovants développés par les services du contrôle fiscal prouvent toute leur utilité, même s'ils n'ont pas encore atteint leur plein potentiel »*²³⁵⁵.

1655. Des moyens technologiques spécifiques à la lutte contre la fraude à la TVA ont également été développés ces dernières années.

B. Le développement des moyens technologiques en matière de fraude à la TVA

1656. Deux outils très prometteurs ont récemment été créés afin d'améliorer la détection de la fraude à la TVA, la facturation électronique (1) et l'outil d'analyse des réseaux de transactions (2).

²³⁵³ Délibération n° 2019-115 du 12 septembre 2019 portant avis sur un projet d'arrêté modifiant l'arrêté du 21 février 2014 portant création par la direction générale des finances publiques d'un traitement automatisé de lutte contre la fraude dénommé « ciblage de la fraude et valorisation des requêtes » (CFVR) (demande d'avis n° 1726052 v7), NOR : CNIX1933314X.

²³⁵⁴ HUSSON J.F., Rapport d'information Sénat n° 72, *sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*, 2022, p. 46.

²³⁵⁵ NOUGEIN C., CARCENAC T., Rapport d'information Sénat n° 668, *sur les moyens du contrôle fiscal*, 2020, p. 52.

1. La facturation électronique

1657. La directive 2014/55/UE du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014²³⁵⁶ imposait la facturation électronique dans le cadre des marchés publics pour les États membres de l'Union Européenne. En 2020, l'obligation de facturation électronique (e-invoicing) est étendue aux contrats conclus par l'État, les collectivités territoriales et les établissements publics via le portail Chorus pro.

1658. L'obligation de facturation électronique a ensuite été étendue par l'article 26 de la loi de finances pour 2022²³⁵⁷ s'agissant des factures émises entre les entreprises françaises assujetties à la TVA (e-invoicing). En outre, ces entreprises devront également transmettre à l'administration fiscale des données fiscales de leurs transactions (e-reporting). Le décret n° 2022-1299 du 7 octobre 2022²³⁵⁸ a fixé les modalités d'application de ces nouvelles obligations. Les entreprises doivent se rendre sur le Portail Public de Facturation électronique (PPF) appelé Chorus pro, pour remplir leurs obligations en matière de facturation électronique.

1659. Cette réforme permet notamment d'améliorer la détection des fraudes à la TVA « à la manière de l'Italie, dont le dispositif de facturation électronique a réduit de 2 milliards d'euros son écart de TVA (VAT Gap) en 2019 »²³⁵⁹.

1660. L'entrée en vigueur de la réforme était initialement prévue au 1^{er} janvier 2024. Toutefois, en raison du retard pris dans le développement du Portail Public de Facturation électronique (PPF), la loi de finances pour 2024 a fixé un nouveau calendrier, avec une entrée en vigueur au 1^{er} septembre 2026 pour les grandes entreprises et les entreprises de taille intermédiaire (ETI), et au 1^{er} septembre 2027 pour les petites et moyennes entreprises (PME) et les micro-entreprises.

²³⁵⁶ Directive 2014/55/UE du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 relative à la facturation électronique dans le cadre des marchés publics Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE, JOUE n° L 133 du 6 mai 2014.

²³⁵⁷ Article 26 de la loi n° 2022-1157 du 16 août 2022 de finances rectificative pour 2022, JORF n° 0189 du 17 août 2022.

²³⁵⁸ Décret n° 2022-1299 du 7 octobre 2022 relatif à la généralisation de la facturation électronique dans les transactions entre assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée et à la transmission des données de transaction, JORF n° 0235 du 9 oct. 2022.

²³⁵⁹ CAZENEUVE J.R., Rapport AN n° 1745, *sur le projet de loi de finances pour 2024*, n° 1680, MARGUERITTE L., Annexe n° 25, *Gestion des finances publiques*, 2023, p. 35.

1661. En matière de fraude à la TVA, l'outil d'analyse des réseaux de transactions permet également de mieux détecter ce type de fraude.

2. L'outil d'analyse des réseaux de transactions (TNA)

1662. En 2019, la Commission européenne a lancé un nouvel outil d'analyse des réseaux de transactions (TNA) (ou Transaction Network Analysis (TNA)). Celui-ci « *permettra aux États membres d'échanger rapidement et de traiter conjointement les données relatives à la TVA, ce qui conduira à une détection plus précoce des réseaux suspects* »²³⁶⁰.

1663. Cet outil « *permettra également une coopération beaucoup plus intense entre les membres du réseau d'experts antifraude de l'UE (« Eurofisc ») lorsqu'il s'agit d'analyser conjointement les informations de sorte que la fraude à la TVA de type « carrousel » puisse être détectée et stoppée aussi rapidement et efficacement que possible. Il renforcera la coopération et l'échange d'informations entre les fonctionnaires des administrations fiscales nationales, en permettant aux fonctionnaires Eurofisc de croiser les informations avec les casiers judiciaires, les bases de données et les informations détenues par Europol et l'OLAF, l'agence de lutte contre la fraude de l'UE, et de coordonner les enquêtes transfrontières* »²³⁶¹.

1664. Un programme européen « Fiscalis » existe également afin de renforcer la coopération entre les États membres de l'Union européenne.

3. Le programme européen « FISCALIS »

1665. Le programme Fiscalis, conçu en 2013 « *comme un programme de formation et d'échange pour les fonctionnaires des administrations fiscales* »²³⁶², est issu de plusieurs décisions du Parlement européen et du Conseil de 1998, 2002 et 2007 et permet de renforcer la

²³⁶⁰ Commission européenne, Communiqué de presse, Fraude à la TVA : nouvel outil pour aider les pays de l'UE à sévir contre les criminels et à récupérer des milliards d'euros, 2019.

²³⁶¹ Commission européenne, Communiqué de presse, Fraude à la TVA : nouvel outil pour aider les pays de l'UE à sévir contre les criminels et à récupérer des milliards d'euros, 2019.

²³⁶² GOUTHIÈRE B., *Les impôts dans les affaires internationales*, Paris, Francis Lefebvre, 17^e éd., 2023, p. 1412, n° 74206.

coopération entre les États membres de l'Union européenne et d'améliorer la lutte contre la fraude fiscale²³⁶³.

1666. Celui-ci est actuellement régi par le règlement européen du 20 mai 2021 qui s'applique depuis le 1^{er} janvier 2021²³⁶⁴. Le programme couvre la durée du cadre financier pluriannuel 2021-2027 de l'Union européenne. Son budget de sept ans s'élève à 269 millions d'euros (prix courants)²³⁶⁵.

1667. Conformément aux dispositions du 2 de l'article 3 du règlement du 20 mai 2021 « *les objectifs spécifiques du programme sont de soutenir la politique fiscale et la mise en œuvre du droit de l'Union relatif à la fiscalité, d'encourager la coopération entre les autorités fiscales, y compris les échanges d'informations fiscales, et de soutenir le renforcement des capacités administratives, y compris en ce qui concerne les compétences humaines et le développement et l'exploitation des systèmes électroniques européens* ».

1668. Si les moyens technologiques se sont développés pour améliorer la lutte contre la fraude fiscale internationale, les fichiers informatiques gérés par la DGFIP se sont également adaptés aux nouvelles réglementations.

II. L'adaptation des fichiers informatiques gérés par la DGFIP

1669. Si le fichier « EVAFISC » permettait déjà en 2009 d'identifier les comptes bancaires non déclarés et détenus hors de France, le projet FICOPA 3 relatif aux comptes bancaires et le fichier FICOVIE portant sur les contrats d'assurance, ont permis de s'adapter aux nouvelles réglementations.

1670. Le fichier EVAFISC a ainsi été créé par un arrêté du 25 novembre 2009 et « *a pour finalité de permettre de recenser des informations laissant présumer de la détention de comptes bancaires hors de France par des personnes physiques ou morales et sur cette base :*

²³⁶³ GOUTHIERE B., *Les impôts dans les affaires internationales*, Paris, Francis Lefebvre, 17^e éd., 2023, p. 1412, n° 74206.

²³⁶⁴ Règlement (UE) 2021/847 du Parlement européen et du Conseil du 20 mai 2021 établissant le programme «Fiscalis» aux fins de la coopération dans le domaine fiscal et abrogeant le règlement (UE) n° 1286/2013, JOUE n° L 188 du 28 mai 2021 ; GOUTHIERE B., *Les impôts dans les affaires internationales*, Paris, Francis Lefebvre, 17^e éd., 2023, p. 1413, n° 74206.

²³⁶⁵ Eur-Lex, Soutenir la coopération de l'Union européenne dans le domaine fiscal : Fiscalis (2021-2027).

- *de mener des actions de prévention, de recherche, de constatation ou de poursuite d'infractions pénales ;*
- *d'analyser et de vérifier la situation des personnes concernées en vue d'opérer, le cas échéant, des régularisations de situations fiscales ;*
- *de programmer et mener des opérations de recherche, de constatation ou de poursuite de manquements fiscaux ;*
- *d'inciter les usagers à déclarer spontanément la détention de comptes bancaires hors de France »²³⁶⁶.*

1671. Les données à caractère personnel traitées par ce fichier sont notamment, l'identité de la personne, l'adresse, l'établissement de crédit, le numéro des comptes, la date d'ouverture des comptes, le montant de soldes et des virements²³⁶⁷. Ces données sont conservées pendant un délai de dix ans, éventuellement prolongé des délais de recours consécutifs aux procédures contentieuses fiscales et pénales²³⁶⁸.

1672. Enfin, *« les données sont collectées dans le cadre des enquêtes et des opérations de contrôle menées par l'administration fiscale. Elles peuvent également être transmises par des tiers tels que l'autorité judiciaire ou d'autres pays lors de la mise en œuvre de l'assistance administrative internationale »²³⁶⁹.*

1673. Par ailleurs, conformément aux dispositions de l'article 1649 A du CGI, les organismes bancaires français *« doivent déclarer à l'administration des impôts l'ouverture et la clôture des comptes de toute nature »* via le fichier appelé FICOBA (fichier national des comptes bancaires et assimilés) géré par la DGFIP, qui *« a été créé en 1971 puis informatisé en 1982 »²³⁷⁰*. La version actualisée FICOBA 2 *« a été mise en production en 2002 »²³⁷¹*. Ce

²³⁶⁶ Article 2 de l'arrêté du 25 novembre 2009 portant création par la direction générale des finances publiques d'un fichier de comptes bancaires détenus hors de France par des personnes physiques ou morales dénommé « EVAFISC », JORF n° 0282 du 5 déc. 2009 ; V. aussi, LOPEZ C., *Droit pénal fiscal*, LGDJ, coll. Systèmes, 2012, p. 220.

²³⁶⁷ Article 3 de l'arrêté du 25 novembre 2009 portant création par la direction générale des finances publiques d'un fichier de comptes bancaires détenus hors de France par des personnes physiques ou morales dénommé « EVAFISC », JORF n° 0282 du 5 déc. 2009.

²³⁶⁸ Article 4 de l'arrêté du 25 novembre 2009 portant création par la direction générale des finances publiques d'un fichier de comptes bancaires détenus hors de France par des personnes physiques ou morales dénommé « EVAFISC », JORF n° 0282 du 5 déc. 2009.

²³⁶⁹ DOMINATI P., BOCQUET É., Rapport Sénat n° 673, *sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France et ses incidences fiscales*, 2012, p. 338.

²³⁷⁰ Premier ministre, Avis du projet FICOBA 3 porté par la direction générale des Finances Publiques, 2021, p. 1.

²³⁷¹ *Ibid.*

fichier listait ainsi « *tous les comptes bancaires ouverts en France : comptes courants, comptes d'épargne, comptes titres, etc* »²³⁷² sans fournir d'information sur les opérations effectuées sur les comptes ou sur leurs soldes²³⁷³.

1674. Une nouvelle version du fichier doit avoir lieu. En effet, le projet FICOBA 3 « *s'inscrit dans le contexte de la mise en œuvre de la 5^e Directive « AML » de l'Union Européenne de la lutte contre le blanchiment des capitaux ou le financement du terrorisme, ainsi que d'autres évolutions réglementaires en cours de préparation afin de prendre en compte les nouveaux produits financiers (ex : coffres-forts) proposés aux 2/5 personnes physiques et morales, les nouvelles données (ex : bénéficiaires effectifs, mandataires) et le solde des comptes bancaires* »²³⁷⁴. Ce projet nécessite un budget « *de 14,4 M€ sur 3 ans entre novembre 2020 et novembre 2023 et son coût complet (avec 2 ans de MCO) est de 17,4 M€. Il est financé par le FTAP*²³⁷⁵ à hauteur de 7,8 M€ »²³⁷⁶.

1675. Enfin, conformément aux dispositions de l'article 1649 ter du CGI, les assureurs ont, depuis le 1^{er} janvier 2016, l'obligation de déclarer à l'administration fiscale « *la souscription et le dénouement des contrats d'assurance-vie ainsi que, chaque année, le montant cumulé des primes versées au 1^{er} janvier et la valeur de rachat ou le montant du capital garanti (lorsque ce montant ou cette valeur est supérieur ou égal à 7 500 €)* »²³⁷⁷. Ces déclarations sont effectuées via le fichier Ficovie, introduit par la loi de finances rectificative pour 2013²³⁷⁸.

²³⁷² Premier ministre, Avis du projet FICOBA 3 porté par la direction générale des Finances Publiques, 2021, p. 1.

²³⁷³ *Ibid.*

²³⁷⁴ *Ibid.*, p. 1-2.

²³⁷⁵ Fonds pour la Transformation de l'Action Publique.

²³⁷⁶ Premier ministre, Avis du projet FICOBA 3 porté par la direction générale des Finances Publiques, 2021, p. 2.

²³⁷⁷ Francis Lefebvre, RM (Revenus des capitaux mobiliers) – Division VIII Mesures de contrôle, n° 8000.

²³⁷⁸ Loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, JORF n° 0303 du 30 déc. 2013 ; Arrêté du 1^{er} septembre 2016 portant création par la direction générale des finances publiques d'un traitement automatisé de données à caractère personnel de gestion du fichier des contrats de capitalisation et d'assurance vie dénommé Ficovie, JORF n° 0239 du 13 oct. 2016.

CONCLUSION DU CHAPITRE II

1676. Afin d'améliorer la lutte contre la fraude fiscale internationale, la crise financière de 2008 a permis de renouveler l'assistance administrative en matière fiscale, en passant d'une coopération administrative bilatérale à multilatérale et d'un échange sur demande à un échange automatique d'informations.

1677. Si ces évolutions sont significatives en la matière, la mise en place du système d'échange automatique d'informations demeure encore perfectible, tant sur le plan international qu'europpéen. En effet, il résulte essentiellement des développements précédents, qu'aucun moyen de contrainte efficace, de contrôle ni de vérification ne permet de s'assurer de la bonne application du système d'échange automatique d'informations, prévu par les multiples instruments juridiques internationaux et européens. Les progrès de la coopération administrative internationale sont donc insuffisants.

1678. Néanmoins, afin de faciliter la coopération administrative internationale, son réseau n'a cessé de se développer. S'il faut se féliciter du renforcement constant des services d'enquête administratifs, l'accroissement des signalements privés en vue de lutter contre la fraude fiscale internationale est préoccupant.

1679. La coopération judiciaire pénale apporte également son appui à la lutte contre la fraude fiscale européenne. À cet effet, des autorités pénales de l'Union européenne ont alors été créées mais sont dépourvues de pouvoir de contrainte. Pour pallier l'adaptation insuffisante de ces autorités pénales, le parquet européen a récemment été créé et est opérationnel depuis le 1^{er} juin 2021²³⁷⁹.

1680. Enfin, la coopération administrative internationale s'est également dotée de moyens technologiques plus efficaces, comme le datamining et l'intelligence artificielle qui continuent

²³⁷⁹ Règlement (UE) 2017/1939 du Conseil du 12 octobre 2017 mettant en œuvre une coopération renforcée concernant la création du Parquet européen, JOUE n° L 283 du 31 oct. 2017.

à se développer et marqueront certainement des avancées importantes dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale internationale.

CONCLUSION DU TITRE II

1681. Après la crise financière de 2008, de nombreuses mesures ont été prises, notamment par la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude²³⁸⁰, permettant de renforcer le dispositif de lutte contre la fraude fiscale nationale. Quel est alors l'impact de ces mesures sur les résultats du contrôle fiscal ?

1682. Tout d'abord, il convient de relever que l'action de la DGFIP en matière de ciblage et de renforcement des sanctions à l'encontre des fraudeurs les plus importants, a très peu évolué. En effet, la part des dossiers répressifs transmis au Parquet s'élève à 9,12 %²³⁸¹ en 2022 contre 11,58 % en 2017²³⁸² et vise 13 % en 2026²³⁸³.

1683. Il a néanmoins été constaté que le développement récent des outils de négociation en matière pénale, permet d'améliorer le rendement budgétaire du contrôle fiscal. Ces outils sont en plein essor.

1684. Par ailleurs, le développement du datamining et de l'intelligence artificielle ont également permis d'améliorer les résultats du contrôle fiscal. En effet, pour rappel, la « *part des contrôles des professionnels ciblés par Intelligence Artificielle (IA) et datamining* »²³⁸⁴ a indiqué que 52,36 % des contrôles ont été ciblés par Intelligence Artificielle (IA) et datamining

²³⁸⁰ DEBOISSY F., « Saisine de la justice pénale : transmission automatique au Parquet et plaintes » Table ronde, AUZERO G., CRÉANGE S., EL NOUCHI M., PORTERIE F., RUTSCHMANN Y., VESPUCE P. in BRADBURN S., CABON S.M., DEBOISSY F., OUDENOT P., *Cinq ans d'application de la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale : bilan et perspectives*, Dr.fisc., n° 51, 2023, 365, § 6.

²³⁸¹ « ce sous-indicateur reflète l'action de la DGFIP en matière de ciblage et de renforcement des sanctions à l'encontre des fraudeurs les plus importants. Il valorise la qualité des dossiers répressifs examinés par les services du contrôle fiscal. Il rapporte le nombre de dossiers transmis à l'autorité judiciaire (transmission obligatoire prévue par la loi relative à la lutte contre la fraude, plaintes déposées par l'administration en matière fiscale (fraude fiscale, présomptions de fraude fiscale, escroquerie) et de signalements « article 40 du code de procédure pénale » dits fiscaux (faits assimilables à l'escroquerie)) au nombre de dossiers comportant des sanctions exclusives de bonne foi et des amendes qualifiées de répressives », Gouvernement, Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2024, 2023, p. 20.

²³⁸² DEBOISSY F., « Saisine de la justice pénale : transmission automatique au Parquet et plaintes », art. cité, § 6.

²³⁸³ Gouvernement, Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2024, 2023, p. 20.

²³⁸⁴ Ibid.

en 2022 contre 44,85 % en 2021 et 32,49 % en 2020²³⁸⁵. Ce sous-indicateur vise 50 % dans le projet annuel de performances (PAP) 2024 jusqu'à 2026²³⁸⁶.

1685. Malgré ces actions menées, qui tendent vers une nouvelle orientation du contrôle fiscal, les résultats du contrôle fiscal sont mitigés. Les efforts déployés dans le cadre notamment des actions précitées, doivent donc s'intensifier pour que les résultats du contrôle fiscal puissent poursuivre leur progression.

1686. S'agissant de la lutte contre la fraude fiscale internationale, la crise financière de 2008 a également conduit au renouveau de l'assistance administrative en matière fiscale.

1687. L'action du gouvernement en matière de lutte contre la fraude fiscale internationale s'est améliorée puisque la part des opérations en fiscalité internationale²³⁸⁷ est passé de 10,52 % en 2017²³⁸⁸ à 15,05 % en 2022 et est fixée à 15,25 % pour 2023 et 2024²³⁸⁹. Toutefois, les efforts déployés en matière de fiscalité internationale étant subordonnés à la volonté de plusieurs États, ces derniers tendent difficilement et lentement vers une nouvelle coopération administrative internationale.

²³⁸⁵ DGFIP, *Rapport d'activité 2022*, p. 90.

²³⁸⁶ Gouvernement, *Projet annuel de performances, Annexe au projet de loi de finances pour 2024, Gestion des finances publiques 2024*, 2023, p. 27.

²³⁸⁷ Il s'agit d'un sous-indicateur, exprimé en pourcentage, qui « reflète l'action du gouvernement en matière de lutte contre la fraude fiscale internationale. Il comprend, au dénominateur, le nombre total des opérations de contrôle fiscal externe (CFE) et, au numérateur, le nombre de CFE ayant au moins un rappel en fiscalité internationale. Il est désormais recentré sur les seules directions spécialisées du contrôle fiscal (DIRCOFi, DNEF, DNVSF et DVNI) qui détiennent le niveau d'expertise requis face à la technicité croissante des schémas de fraude à l'international », Gouvernement, *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2024*, 2023, p. 20.

²³⁸⁸ DGFIP, *Rapport d'activité, Cahier statistiques*, 2019, p. 63.

²³⁸⁹ Gouvernement, *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2024*, 2023, p. 20.

CONCLUSION DE LA PARTIE II

1688. À l'issue des développements de la seconde partie, il est possible de conclure que la répression fiscale occupe une place prépondérante par rapport à la répression pénale.

1689. En effet, la répression fiscale est toujours privilégiée par l'administration. En cas de cumul des poursuites fiscales et pénales, la répression fiscale intervient en premier, et « *la répression pénale ne fait que prolonger, dans les cas les plus graves, la répression administrative* »²³⁹⁰. Enfin, lorsque la répression pénale a vocation à s'appliquer, son action apparaît limitée.

1690. Par conséquent, afin de mieux lutter contre la fraude fiscale, il est donc nécessaire d'améliorer en priorité l'action administrative sur le plan national et international. Ainsi, les efforts déployés à cet effet, tendent vers une nouvelle orientation du contrôle fiscal et plus lentement, vers une nouvelle coopération administrative internationale.

1691. En définitive, à l'issue des développements portant sur la seconde partie, l'action administrative apparaît prédominante sur l'action pénale qui ne constitue qu'une composante accessoire mais indispensable de l'action administrative.

²³⁹⁰ COLLET M., COLLIN P., *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, Paris, PUF, coll. Thémis droit, 5^{ème} éd., 2024, p. 200, n° 281.

CONCLUSION GÉNÉRALE

1692. À l'issue de ce travail de recherche, il apparaît que la politique pénale en matière de fraude fiscale est indissociable de l'administration fiscale.

1693. Une analyse historique du sujet²³⁹¹ a permis de montrer que, dès le XX^e siècle, l'élaboration de la politique pénale en matière de fraude fiscale était tributaire de l'administration fiscale, de son organisation ainsi que de l'efficacité du contrôle fiscal. En effet, depuis la création du délit de fraude fiscale²³⁹², l'administration fiscale disposait du monopole de l'initiative des poursuites en la matière, ce qui signifie que seule l'administration avait la faculté de demander l'engagement des poursuites de ce délit. Cette dernière endossait donc un rôle clé dans la détermination de la stratégie de poursuite en matière de délit de fraude fiscale. L'administration privilégiait alors, conformément à la circulaire « *Badinter-Fabius* »²³⁹³ de 1981, la répression fiscale dans la majorité des cas, et utilisait la répression pénale seulement pour les cas de fraude les plus répréhensibles²³⁹⁴. La politique pénale était ainsi une composante accessoire de la politique fiscale.

1694. La crise financière mondiale, déclenchée en juillet 2007 aux États-Unis, ayant accentué les difficultés budgétaires de l'État français²³⁹⁵, a permis aux pouvoirs publics de prendre conscience de l'ampleur de la fraude de plus en plus internationale et complexe et de manifester leur volonté de renforcer les moyens de lutte contre la fraude.

1695. Une série de mesures a alors été adoptée par le législateur tendant à renforcer le rôle de l'autorité judiciaire pour mieux lutter contre la fraude fiscale. La mesure phare qui illustre cela, est la réforme du verrou de Bercy consistant essentiellement à confier le monopole de

²³⁹¹ Pour plus de précisions, v. *supra*, p. 19 et s.

²³⁹² Art. 112 de la loi du 25 juin 1920 portant création de nouvelles ressources fiscales.

²³⁹³ Circ., intermin., 30 oct. 1981, n° 13 N-3-81, Circulaire (Justice-Budget) du 30 octobre 1981 de la Direction générale des Impôts relative aux infractions et sanctions pénales, BODGI, *Dr. fisc.*, 1982, n° 1, comm. 7147.

²³⁹⁴ Note BODGI, 3 novembre 1981, n° 13 N-3-81.

²³⁹⁵ V. HARDY C.H., *La répression en matière fiscale en France 1789-2019*, Paris, IRJS éditions, coll. Bibliothèque de l'IRJS - André Tunc, 2023, p. 405, n° 577-578.

l'initiative des poursuites au parquet pour les faits de fraude fiscale les plus graves. Ces faits doivent désormais être dénoncés par l'administration fiscale dès lors que deux conditions sont remplies, à savoir l'application d'un montant minimum de droits éludés ainsi que des pénalités fiscales infligées par l'administration²³⁹⁶.

1696. Il revient toujours à l'administration d'intervenir en premier pour sélectionner les dossiers à profil pénal, selon des critères posés par le législateur de 2018 qui existaient déjà avant la loi du 23 octobre 2018. La sélection actuelle opérée par l'administration fiscale est alors identique à celle effectuée avant la réforme, et peut donc faire l'objet des mêmes critiques formulées avant 2018. Ainsi, l'engagement de poursuites correctionnelles repose toujours principalement sur des faits de fraude fiscale pour défaut de déclaration et constatation de dissimulations, les dossiers de fraude fiscale proviennent toujours essentiellement des secteurs du bâtiment et travaux publics, du commerce ainsi que des services, et les plus grands fraudeurs bénéficient toujours d'une impunité fiscale. Par ailleurs, le dispositif de dénonciation obligatoire peut être contourné par l'administration qui peut s'abstenir de dénoncer les faits au parquet, sans être sanctionnée par la loi.

1697. Aujourd'hui, se pose alors légitimement la question de savoir s'il était nécessaire de réformer le mécanisme du verrou de Bercy.

1698. Tout d'abord, la réforme du verrou de Bercy a permis d'augmenter le nombre de dossiers transmis au parquet.

1699. De surcroît, l'instauration du dispositif de dénonciation obligatoire a eu pour conséquence de modifier « *le rapport de force dans les discussions entre les vérificateurs et les grandes entreprises contrôlées* »²³⁹⁷. En effet, le risque de transmission du dossier au Parquet est plus accru en raison du caractère automatique de celle-ci ainsi que des conditions facilement vérifiables auxquelles est subordonné le dispositif de dénonciation obligatoire. Par conséquent, « *les entreprises recherchent plus fréquemment qu'avant des solutions négociées avec*

²³⁹⁶ L'article L. 228 du LPF précise que « *l'application des majorations s'apprécie au stade de la mise en recouvrement* », pour plus de précisions : v. *supra*, p. 86.

²³⁹⁷ CARIOU É., DIARD É., Rapport d'information AN n° 3341, *sur l'application de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude*, 2020, p. 47.

l'Administration »²³⁹⁸, ce qui peut être une des explications de l'augmentation des transactions fiscales, des régularisations prévues à l'article L. 62 du LPF ainsi que des règlements d'ensemble, mis en œuvre lors du contrôle fiscal²³⁹⁹.

1700. Pour ces raisons, la réforme du verrou de Bercy apparaît utile.

1701. Cependant, le procès d'intention dirigé contre l'administration et sa politique pénale, à travers la réforme du verrou de Bercy, reste injustifiée. Si la sélection des dossiers à profil pénal opérée par l'administration fiscale n'est pas parfaite, c'est plutôt les moyens de détection de la fraude fiscale complexe qui doivent être renforcés, que le rôle de l'administration qui doit être remis en cause.

1702. Ce qui peut être reproché à l'administration, comme par exemple son usage d'outils fiscaux de négociation lors du contrôle fiscal, permet en réalité de recouvrer plus rapidement les sommes éludées et de faire l'économie d'un procès pénal long et coûteux. Le monstre froid et impersonnel de la bureaucratie ne serait donc qu'un mythe²⁴⁰⁰.

1703. Ainsi que l'ont souligné les sociologues François Dupuy et Jean-Claude Thoenig, la pratique administrative des fonctionnaires « *n'a pas créé (...) une ingouvernable monstruosité de froideur, d'impersonnalité et de ritualisme, bien au contraire : l'administration est un système fait d'arrangements, de particularités, d'exceptions* »²⁴⁰¹.

1704. En 1928, dans la revue « *L'État moderne* »²⁴⁰², Joseph Patouillet écrivait déjà que « *le meilleur cabinet fiscal est l'administration* »²⁴⁰³. Ainsi, « *il n'est pas toujours exact de prétendre que l'Administration est intransigeante et que le meilleur moyen d'avoir raison d'elle*

²³⁹⁸ DEBOISSY F., « Saisine de la justice pénale : transmission automatique au Parquet et plaintes » Table ronde, AUZERO G., CRÉANGE S., EL NOUCHI M., PORTERIE F., RUTSCHMANN Y., VESPUCE P. in BRADBURN S., CABON S.M., DEBOISSY F., OUDENOT P., *Cinq ans d'application de la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale : bilan et perspectives*, Dr.fisc., n° 51, 2023, 365, § 6.

²³⁹⁹ Pour plus de précisions, v. *supra*, p. 426 et s.

²⁴⁰⁰ Pour plus de précisions, v. DUPUY F., THOENIG J.C., *L'administration en miettes*, Paris, Fayard, coll. L'espace du politique, 1985, 316 p.

²⁴⁰¹ *Ibid.*, p. 17.

²⁴⁰² À l'époque des manifestations antifiscales, un groupe de réflexion a été créé sur la « *question fiscale* », visant à rétablir la confiance entre l'administration et les contribuables, et a donné naissance à la revue « *L'État moderne* ». Cette revue a été fondée en 1928 par Georges Mer et Joseph Patouillet, alors fonctionnaires du ministère des Finances.

²⁴⁰³ PATOUILLET J., « L'éducation du contribuable », *L'Etat moderne*, 1928, p. 99.

est de l'« embêter ». Certes certains agents d'exécution peuvent paraître trop fiscaux : ils appliquent la loi et les instructions suivant leur mentalité ; mais les bureaux ont pour rôle d'assurer l'uniformité dans l'application de la loi et dans la répression des contraventions. Les contribuables ont la liberté d'user de la pétition. Ils peuvent plaider leur cause. C'est un mauvais conseil que de les pousser à la résistance à tout propos ; mieux vaut leur apprendre les moyens de tout arranger. La collaboration entre les fonctionnaires et les contribuables est encore la meilleure garantie contre tout arbitraire fiscal²⁴⁰⁴ ».

1705. Une fois le dossier de fraude transmis au parquet, il a néanmoins été constaté, au stade de la détection de la fraude, que les autorités pénales en charge de l'enquête sont inadaptées en matière d'infractions pénales fiscales. En effet, les différents parquets et services d'enquête manquent d'organisation, et ne bénéficient pas de moyens suffisants pour lutter efficacement contre la fraude, ces derniers ne procèdent donc pas ou très peu à des actes d'investigations en la matière. Des efforts doivent alors continuer d'être déployés pour pallier ces lacunes.

1706. Le rôle de l'administration est en revanche indispensable à ce stade, d'abord parce que cette dernière sélectionne en premier les dossiers à profil pénal. Le rapport sur les procédures de poursuite des infractions fiscales publié en 2018, a souligné l'importance d'effectuer la sélection par celle qui est chargée du contrôle fiscal, à savoir l'administration fiscale, évitant alors au parquet d'être submergé de dossiers à analyser.

1707. Il est d'ailleurs relevé qu'aux États-Unis et au Royaume-Uni, *« l'autorité judiciaire ne peut engager des poursuites pour fraude fiscale que sur proposition des services fiscaux (...) ». Dans les autres pays, comme en Allemagne ou aux Pays-Bas, il peut exister un « monopole » de fait dans la mesure où c'est l'Administration fiscale qui détermine les dossiers relevant de poursuites pénales »²⁴⁰⁵.*

1708. Aussi, les travaux parlementaires de 2018 ont permis de renforcer la « *fiscalisation* »²⁴⁰⁶ de la police judiciaire en permettant de créer le SEJF, rattaché conjointement au directeur général des douanes et droits indirects et au directeur général des finances publiques. Ce service

²⁴⁰⁴ PATOUILLET J., « L'éducation du contribuable », *L'Etat moderne*, 1928, p. 100-101.

²⁴⁰⁵ CARIOU É., Rapport AN n° 982, *sur les procédures de poursuite des infractions fiscales*, 2018, p. 97.

²⁴⁰⁶ V. AYRAULT L., « La pénalisation de la lutte contre la fraude fiscale », *REIDF*, 2015, n° 1, p. 36-39.

est caractérisé par l'affectation d'officiers fiscaux judiciaires²⁴⁰⁷ qui maîtrisent la technicité fiscale, et permettent alors de mieux détecter les fraudes les plus complexes en utilisant les prérogatives de police judiciaire dans le cadre de la procédure dite de « *police fiscale* ». Récemment, le législateur a également renforcé le rôle de l'administration fiscale dans le cadre de la détection des délits de droit commun en permettant aux agents des services fiscaux de constater et rechercher sur l'ensemble du territoire national, les délits d'escroquerie à la TVA, les infractions aux finances publiques, ainsi que celles relatives à la protection des intérêts financiers de l'Union européenne. Aux États-Unis et au Royaume-Uni, les services fiscaux disposent du monopole des investigations en matière de fraude fiscale²⁴⁰⁸.

1709. Pour toutes ces raisons, le rôle de l'administration prime sur celui de l'autorité judiciaire au stade de la détection.

1710. Au stade de la poursuite de la fraude, il a été constaté que la décision d'orientation prise par le parquet conformément aux dispositions de l'article 40-1 du CPP, est nécessairement influencée par le travail de l'administration dans la mesure où cette dernière a sélectionné et principalement voire exclusivement constitué les dossiers de fraude fiscale. En raison de l'intervention de l'administration fiscale dans la phase de détection de la fraude et de sa maîtrise de la technicité fiscale, le parquet classe rarement sans suite l'affaire en matière de fraude fiscale et réserve dans la plupart des cas une réponse pénale, qui consiste le plus souvent en un engagement des poursuites plutôt qu'à une mise en œuvre d'une alternative aux poursuites. L'arsenal des alternatives étant inadapté ou incomplet, son amélioration est nécessaire et permettra d'accroître l'efficacité de la sélection des dossiers. Enfin, le parquet requiert peu l'ouverture d'une information judiciaire en raison de la longueur de la procédure mais aussi du faible nombre d'affaires complexes détectées par l'administration ainsi que par les autorités pénales en charge de l'enquête, jugées inefficaces en la matière. Si à ce stade, l'administration dispose d'un droit de se constituer partie civile, elle ne permet pas, en revanche, de pallier le manque de spécialisation du juge d'instruction, d'accroître ainsi le nombre de dossiers de fraudes complexes renvoyés devant la juridiction de jugement, et d'appréhender la totalité des suspects. La détection de fraude complexe doit encore être améliorée et reste au centre des préoccupations. S'agissant du juge pénal, s'il est traditionnellement libre de statuer sans tenir compte de la décision du juge de l'impôt, quel que soit l'ordre d'intervention entre les deux

²⁴⁰⁷ CARIOU É., Rapport AN n° 1212, *sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude*, 2018, p. 11.

²⁴⁰⁸ CARIOU É., Rapport AN n° 982, *sur les procédures de poursuite des infractions fiscales*, 2018, p. 97.

juges, il est en réalité tributaire des constatations et appréciations opérées par l'administration ainsi que par le juge de l'impôt, qu'il contredit rarement.

1711. Par conséquent, le rôle de l'administration fiscale est déterminant au stade de la poursuite de la fraude, et apparaît alors prépondérant sur celui de l'autorité judiciaire tout au long de la procédure pénale fiscale.

1712. Par ailleurs, six ans après la réforme de 2018, il apparaît que la répression fiscale est toujours privilégiée par l'administration, qu'en cas de cumul, la répression pénale ne fait que prolonger pour les cas de fraude les plus graves la répression administrative et qu'enfin lorsque la répression pénale a vocation à s'appliquer, son action est limitée. En effet, l'efficacité du procès pénal est limitée dans la mesure où le nombre de condamnations pour fraude fiscale est en baisse depuis 2008, les sanctions pénales prononcées sont inopérantes et les délais de traitement des affaires sont trop longs. De plus, si les outils de « *justice pénale négociée* »²⁴⁰⁹ sont en plein essor, ces outils nécessitent un délai de traitement des affaires encore trop long.

1713. Pour toutes ces raisons, la répression fiscale est prépondérante sur la répression pénale. L'action administrative doit alors être améliorée en priorité, tant sur le plan national qu'international, afin de mieux lutter contre la fraude fiscale.

1714. Sur le plan national, l'absence d'évaluation institutionnelle de la fraude fiscale rend « *impossible l'évaluation de l'efficacité du contrôle fiscal en termes relatifs et, partant, son efficience* »²⁴¹⁰. Aussi, les résultats du contrôle fiscal sont difficiles à apprécier en raison du changement méthodologique opéré en 2019, consistant à présenter les montants non plus notifiés mais ceux faisant l'objet d'une demande de mise en recouvrement. Néanmoins, une analyse plus approfondie des résultats bruts du contrôle fiscal a permis de constater que les résultats sur la période 2008-2022 sont mitigés, enregistrant une baisse de 6 % du montant global des droits et des pénalités appliquées en euros constants, et une légère augmentation de 3,6 % du montant total des encaissements en euros constants.

²⁴⁰⁹ ROUSSEAU A., PELLEGRIN G., « Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.*, 2023, n° 14, 151, § 4.

²⁴¹⁰ NOUGEIN C., CARCENAC T., Rapport d'information Sénat n° 668, *sur les moyens du contrôle fiscal*, 2020, p. 9.

1715. Le développement des outils technologiques tels que le datamining et l'intelligence artificielle a déjà permis d'améliorer les résultats du contrôle fiscal et tend incontestablement vers une nouvelle orientation du contrôle fiscal. Il est toutefois nécessaire de trouver un équilibre entre les prérogatives de l'administration et les droits des contribuables. L'administration doit alors concilier « *le respect des droits fondamentaux avec l'efficacité du contrôle fiscal* »²⁴¹¹. Le développement des moyens humains constitue également une piste d'amélioration des résultats du contrôle fiscal indispensable. Une vigilance particulière doit néanmoins être portée à l'égard des signalements privés qui apportent leur appui à la DGFIP, et dont la progression tend dangereusement vers une société de délation. Enfin, le développement d'outils de négociation permet aussi d'améliorer les résultats du contrôle fiscal. Les outils fiscaux de négociation ont déjà été évoqués. S'agissant des outils pénaux, la conclusion d'une CJIP ou d'une CRPC par le parquet permet le prononcé d'amendes plus efficaces que celles prononcées dans le cadre d'un procès pénal et améliore ainsi le rendement budgétaire du contrôle fiscal. Ces outils de justice négociée sont intéressants pour le contribuable car son enjeu « *est d'obtenir une alternative au procès classique pouvant nuire à son image, voire à une condamnation qui, outre l'opprobre subi, peut entraîner son exclusion des marchés publics* »²⁴¹².

1716. La politique pénale apparaît alors comme une composante accessoire, mais aussi non détachable et surtout indispensable à la politique fiscale.

1717. Sur le plan international, le renforcement de la coopération administrative internationale en passant d'une coopération bilatérale à multilatérale et de l'échange sur demande à l'échange automatique, a permis d'améliorer l'action administrative. Toutefois, ces progrès sont insuffisants en raison notamment de l'absence de moyen de contrainte efficace, de contrôle et de vérification permettant d'assurer la bonne application du système d'échange automatique d'informations, prévu par les multiples instruments juridiques internationaux et européens.

²⁴¹¹ LAMBERT T., « Contribution à la définition des nouvelles problématiques du contrôle fiscal », *REIDF*, 2018, n°1, p. 8.

²⁴¹² HARDY H.C., « À la recherche de la cohérence de la répression en matière fiscale », *REIDF*, 2020, n° 2, p. 179.

1718. Encore une fois, le développement des moyens technologiques et humains est indispensable pour renforcer la coopération administrative internationale. Une attention particulière doit être accordée à la coopération judiciaire pénale, qui apporte son appui à la coopération administrative internationale dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale européenne. S'il a été démontré que les autorités pénales de l'Union européenne créées à cet effet, sont dépourvues de pouvoir de contrainte et donc inadaptées, la création du Parquet européen opérationnel depuis le 1^{er} juin 2021²⁴¹³ a permis de renforcer la lutte contre la fraude fiscale européenne.

1719. Dans cette perspective, se pose légitimement la question de savoir si la coopération judiciaire pénale, développée ces dernières années est susceptible d'avoir un rôle clé jusqu'à être prédominant sur celui de la coopération administrative internationale ? Autrement dit, l'action pénale peut-elle devenir prédominante sur l'action administrative et ainsi inverser la tendance ?

²⁴¹³ Règlement (UE) 2017/1939 du Conseil du 12 octobre 2017 mettant en œuvre une coopération renforcée concernant la création du Parquet européen, JOUE n° L 283 du 31 oct. 2017.

ANNEXES

Tableau n° 1²⁴¹⁴ : Les résultats du contrôle fiscal entre 2014 et 2022

(nombre en unités et montants en M€)		2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	% Évolution 2022/2021
A. Contrôle sur place											
I. Vérification de comptabilité :											
a. Nombre d'opérations :											
– vérifications générales	1	39 981	39 016	38 240	36 759	32 798	26 387	12 999	20 568	21 424	4,2 %
dont vérifications-diagnostic arrêtées	1bis	3 033	3 167	2 918	2 724	2 619	2 196	1 135	1 632	1 607	-1,5 %
– vérifications simples et ponctuelles	2	7 795	7 250	7 074	6 893	6 202	9 158	4 484	6 982	7 440	6,6 %
– examen de comptabilité	2bis				635	3 102	2 216	953	2 825	2 226	-21,2 %
– CSP suite à 3909	2ter					3 228	4 707	2 484	6 545	7 328	12 %
Total	3	47 776	46 266	45 314	44 287	45 330	42 468	20 920	36 920	38 418	4,1 %
b. Résultats :											
1. Droits simples rappelés :											
Impôts directs :											
– impôt sur les sociétés ¹	4	3 129	4 256	3 343	3 425	3156	2 485	1274	2 210	2 521	14,1 %
– impôt sur le revenu ¹	5	637	518	493	492	502	437	239	450	503	11,8 %
– autres impôts	6	1068	638	810	728	679	521	225	1 004	961	-4,3 %
Taxes sur le chiffre d'affaires	7	2 084	1 961	1 992	1 962	1658	1 447	694	1 324	1 818	37,3 %
Demandes de remboursement de crédits rejetées	7bis					164	155	73	134	137	2,3 %
Impôts locaux	8	509	510	590	508	463	373	221	396	391	-1,2 %
Droits d'enregistrement	9	151	119	135	109	136	184	94	369	207	-43,8 %
Total des droits simples	10	7 576	8 001	7 363	7 225	6758	5 603	3341	5 886	6 538	11,1 %
2. Pénalités appliquées (tous impôts)	11	2 724	3 487	2 488	2 759	2 030	1 633	898	1 737	2 096	20,7 %
II. Examen contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale personnelle (ESFP) :											
a. Nombre d'opérations	12	3 964	3 902	3 557	3 613	3 134	2 646	1 311	2 404	2 293	-4,6 %
b. Résultats :											
1. Droits simples rappelés	13	400	665	629	485	469	271	135	303	307	1,3 %
2. Pénalités appliquées (tous impôts)	14	184	282	290	256	259	126	62	140	135	-3,7 %
<i>Récapitulation des résultats du contrôle sur place :</i>											
– Nombre d'opérations (ligne 3 + ligne 12)	15	51 740	50 168	48 871	47 900	48 464	45 114	22 231	39 324	40 711	3,5 %

²⁴¹⁴ Gouvernement, *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2024*, 2023, p. 65-66.

(nombre en unités et montants en M€)			2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	% Évolution 2022/2021
– Droits simples rappelés (ligne 10 + ligne 13)		16	7 976	8 666	7 992	7 710	7 227	5 874	3 476	6 189	6 845	10,6 %
– Pénalités (ligne 11 + ligne 14)		17	2 908	3 769	2 778	3 014	2 289	1 758	961	1 877	2 231	18,8 %
B. Contrôle sur pièces												
a)	Nombre											
	Impôt sur les sociétés (en dossiers)		71 178	67 210	70 729	73 533	88 867	74 107	93 030	100 412	111 824	11,4 %
	Impôt sur le revenu (en articles)		635 507	628 113	569 221	539 807	516 687	330 858	240 103	315 344	270 199	-14,3 %
	Redevables rectifiés en taxes sur le chiffre d'affaires		55 322	57 545	50 755	43 707	38 242	35 037	23 583	24 100	25 450	5,6 %
b)	Droits simples rappelés											
I.	Impôt sur les sociétés	18	680	581	685	504	496	535	723	865	901	4,2 %
I.	Impôt sur le revenu ²	19	1 463	1 844	1 904	1 645	1 586	1 163	766	1 120	930	-17 %
III.	Taxes sur le chiffre d'affaires	20	463	466	441	356	339	310	218	264	290	9,8 %
III. bis	Demandes de remboursement de crédits rejetées		1 106	1 318	1 449	1 409	1 343	1 542	1 676	1 964	2 781	41,5 %
IV.	Droits d'enregistrement ³	21	1 904	1 581	1 494	1 232	940	1 112	1 351	2 018	2 445	21,2 %
V.	Impôts divers ⁴	22	579	698	753	541	506	384	347	527	495	-6,1 %
VI.	Impôt de solidarité sur la fortune ^{5 et 6}	23	1 163	967	574	584	480	531	319	336	291	-13,4 %
c)	Pénalités appliquées (tous impôts)		1 056	1 303	1 397	908	946	660	382	500	434	-13,2 %
Récapitulation des résultats du contrôle sur pièces (droits simples lignes 18 à 23)		24	7 357	7 456	7 300	6 271	5 690	5 576	5 400	7 095	8 133	14,6 %
Récapitulation des résultats du contrôle sur place et sur pièces (droits simples lignes 16 + 24) :		25	15 334	16 121	15 292	13 981	12 916	11 450	8 876	13 284	14 978	12,8 %
Total des droits et pénalités du contrôle sur place et sur pièces ⁷		25 bis	19 300	21 194	19 467	17 903	16 151	13 869	10 219	15 661	17 643	12,7 %
Indice d'évolution en euros constants		26	124	125								

Tableau n° 2²⁴¹⁵ : Les résultats du contrôle fiscal entre 2008 et 2016

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Evolution 2016/2015
A. Contrôle sur place										
I. Vérification de comptabilité :										
a. Nombre d'opérations :										
- vérifications générales	1	39 359	39 435	39 264	38 574	39 469	40 077	39 981	39 016	-2,0 %
- dont vérifications-diagnostic arrêtées	1bis	3 511	3 424	3 623	3 577	3 457	3 128	3 033	3 167	-7,9 %
- vérifications simples et ponctuelles	2	8 485	8 268	8 425	8 834	8 709	8 142	7 795	7 250	-2,4 %
Total	3	47 844	47 703	47 689	47 408	48 178	48 219	47 776	46 266	-2,1 %
b. Résultats :										
1. Droits simples rappelés :										
Impôts directs :										
- impôt sur les sociétés ¹	4	2 274	2 441	3 407	3 198	3 588	2 981	3 129	4 256	-21,5 %
- impôt sur le revenu ¹	5	421	391	408	422	445	470	637	518	-4,8 %
- autres impôts	6	791	656	696	935	886	1531	1068	638	27 %
Taxes sur le chiffre d'affaires	7	2 452	2 777	2 287	2 571	2 987	2 442	2 084	1 992	1,6 %
Impôts locaux	8	696	795	579	584	436	416	509	510	15,7 %
Droits d'enregistrement	9	100	134	108	82	156	121	151	119	13,4 %
Total des droits simples	10	6 734	7 194	7 485	7 792	8 498	7 961	7 576	8 001	-8,0 %
2. Pénalités appliquées (tous impôts)	11	2 285	2 184	2 292	2 213	2 932	2 886	2 724	3 487	-28,6 %
II. Examen contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale personnelle (ESFP) :										
a. Nombre d'opérations	12	4 166	3 912	3 883	4 033	4 159	4 159	3 964	3 902	-8,8 %
b. Résultats :										
1. Droits simples rappelés	13	384	412	469	557	579	505	400	665	-5,4 %
2. Pénalités appliquées (tous impôts)	14	160	145	154	253	303	241	184	282	2,8 %
Récapitulation des résultats du contrôle sur place :										
- Nombre d'opérations (ligne 3 + ligne 12)	15	52 010	51 615	51 572	51 441	52 337	52 378	51 740	50 168	-2,6 %
- Droits simples rappelés (ligne 10 + ligne 13)	16	7 118	7 606	7 954	8 349	9 077	8 465	7 976	8 666	-7,8 %
- Pénalités (ligne 11 + ligne 14)	17	2 445	2 329	2 446	2 466	3 235	3 127	2 908	3 769	-26,3 %
B. Contrôle sur pièces										
a) Nombre										
Impôt sur les sociétés (en dossiers)		108 054	94 898	77 781	71 487	75 024	78 408	71 178	67 210	5,2 %
Impôt sur le revenu (en articles)		810 123	742 511	697 513	686 442	658 298	683 080	635 507	628 113	-9,4 %
Redevables rectifiées en taxes sur le chiffre d'affaires		81 109	77 046	69 832	63 570	61 143	60 078	55 322	57 545	-11,8 %
b) Droits simples rappelés										
I. Impôt sur les sociétés	18	650	569	501	425	493	451	680	581	17,9 %
II. Impôt sur le revenu ²	19	1261	1 248	1 221	1 199	1 235	1 316	1 463	1 844	3,3 %
III. Taxes sur le chiffre d'affaires	20	606	555	502	444	462	482	463	466	-5,4 %
III. Demandes de remboursement de crédits rejetées		1246	861	1 375	1 210	1 127	1 490	1 106	1 318	9,9 %
IV. Droits d'enregistrement ³	21	1560	1 267	1 298	1 363	1 382	1 339	1 904	1 581	-5,5 %
V. Impôts divers ⁴	22	24	17	11	238	314	384	579	698	7,9 %
VI. Impôt de solidarité sur la fortune ^{5 et 6}	23	273	257	251	252	279	358	1 163	967	-40,6 %
c) Pénalités appliquées (tous impôts)		450	441	443	463	532	587	1 056	1 303	7,2 %
Récapitulation des résultats du contrôle sur pièces (droits simples lignes 18 à 23)										
	24	5 620	4 774	5 159	5 131	5 292	5 821	7 357	7 456	-2,1 %
Récapitulation des résultats du contrôle sur place et sur pièces (droits simples lignes 16 + 24) :										
	25	12 738	12 379	13 113	13 480	14 369	14 286	15 334	16 121	-5,1 %
Total des droits et pénalités du contrôle sur place et sur pièces⁷										
	25 bis	15 633	15 150	16 002	16 409	18 136	18 000	19 300	21 194	-8,1 %
Indice d'évolution en euros constants										
	26	106	103	109	112	120	119	124	125	

(1) Les chiffres indiqués sont nets des réductions de déficits pour l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu.

(2) (3) (6) et (7) Résultats inclus du STDR pour les années 2014, 2015 et 2016.

(4) Contrôle sur pièces de TVA immobilière et prélèvement sur les profits immobiliers, et plus-values immobilières inclus. À partir de 2011, les contributions sociales et les taxes suivantes sont incluses : taxe d'apprentissage, taxe sur les salaires, TVS, PEEC, FPC, CAP, cotisation minimale TP, TASCOM, CAP et CVAE.

(5) Y compris la relance des défaillants.

²⁴¹⁵ Gouvernement, *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2018*, 2017, p. 20.

BIBLIOGRAPHIE

THÈSES

AYRAULT L., *Le contrôle juridictionnel de la régularité de la procédure d'imposition*, Thèse, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2004, 446 p.

BURGER J., *Les délits pénaux fiscaux : une mise en perspective des droits français, luxembourgeois et internationaux*, Thèse, Nancy II, 2011, 385 p.

CHIARI J., *La répression des infractions fiscales : sanctions administratives et sanctions pénales*, Thèse, Toulouse I, 1999, 431 p.

DE SAINT-LÉGER M., *L'articulation des procédures pénale et fiscale*, Thèse, Bordeaux, 2022, 506 p.

DJOUHRI M., *L'évolution du contrôle fiscal depuis 1945 : aspects juridiques et organisationnels*, Paris, LGDJ, coll. Thèses, t. 57, 2012, 466 p.

GIRONDEAU L., *Contribution à l'étude de la pénalisation du droit fiscal*, Paris, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2021, 514 p.

GOUMY P., *Le contrôle polyvalent*, Thèse Paris, 1960, 266 p.

HARDY C.H., *La répression en matière fiscale en France 1789-2019*, Paris, IRJS éditions, coll. Bibliothèque de l'IRJS - André Tunc, 2023, 816 p.

KLEIN G., *La répression de la fraude fiscale, étude sur le particularisme du droit pénal des impôts*, Thèse, Nancy, 1975, 657 p.

LAUMONIER A., *La coopération entre États dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales*, Issy-les-Moulineaux, LGDJ, coll. Thèses, t. 67, 2019, 546 p.

LEVINE P., *La lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en l'absence et en présence de conventions internationales*, Paris, LGDJ, coll. Thèses, t. 24, 1988, 480 p.

LUCIDARME A., *Fraude fiscale et droit pénal : méthode pour une meilleure articulation des répressions*, Thèse, Lille, 2023, 596 p.

ROGER M., *Le droit pénal fiscal : étude de législation financière française*, Paris, Librairie Nouvelle de Droit et de Jurisprudence Arthur Rousseau, 1904, 134 p.

TREMEUR M., *La politique publique du contrôle fiscal, analyse rétrospective sur les deux dernières décennies*, Paris, Economica, coll. Finances publiques, 1993, 220 p.

TURRIN M., *La légitime répression de la fraude fiscale*, Thèse, Aix-Marseille III, 2011, 487 p.

OUVRAGES

Ouvrages relatifs aux sciences administratives

BEZES P., *Réinventer l'État. Les réformes de l'administration française (1962-2008)*, Paris, Puf, coll. Le lien social, 2009, 544 p.

CHEVALLIER J.,

- *L'État post-moderne*, Paris, LGDJ, coll. Droit et société, 2023, 336 p.
- *Science administrative*, Paris, Puf, coll. Themis, 2019, 652 p.

DUPUY F., THOENIG J.C.,

- *L'administration en miettes*, Paris, Fayard, coll. L'espace du politique, 1985, 316 p.
- *Sociologie de l'administration française*, Paris, A. Colin, coll. U., 206 p.

ESPING-ANDERSEN G., *Trois leçons sur l'État-providence*, Paris, Le Seuil, coll. La République des idées, 2008, 144 p.

EWALD F., *L'État providence*, Paris, Grasset, 1986, 609 p.

ROSANVALLON P., *La nouvelle question sociale. Repenser l'État providence*, Paris, Le Seuil, 1998, 223 p.

Ouvrages relatifs au droit fiscal

BELTRAME P., *La fiscalité en France*, Paris, Hachette Supérieur, coll. Les Fondamentaux, 27^e éd., 2023, 166 p.

BESSON E., *Traité pratique des impôts cédulaires et de l'impôt général sur le revenu*, Paris, Dalloz, coll. Bibliothèque fiscale, 1927, 532 p.

BOTTIN M., *Histoire des finances publiques*, Paris, Economica, coll. Finances publiques, 1997, 112 p.

BOUVIER M., *Introduction du droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, Paris, LGDJ, coll. Systèmes, 14^{ème} éd., 2020, 268 p.

BROYELLE C., *Contentieux administratif*, Paris, LGDJ, coll. Manuels, 11^e éd., 2023-2024, 582 p.

BRURON J., *Droits et garanties du contribuable vérifié*, Paris, LGDJ, coll. Systèmes, 1991, 128 p.

CASTAGNÈDE B., *La politique fiscale*, Paris, Puf, coll. Que sais-je ?, 127 p.

COLLET M., COLLIN P., *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, Paris, PUF, coll. Thémis droit, 5^{ème} éd., 2024, 396 p.

COLLET M., *Droit fiscal*, Paris, Puf, coll. Thémis, 12^e éd., 2024, 504 p.

DE LA MARDIÈRE C., *Droit fiscal général*, Paris, Flammarion, coll. Champs, 2^e éd., 2015, 384 p.

DELALANDE N., *Les batailles de l'impôt : Consentement et résistances de 1789 à nos jours*, Paris, Seuil, coll. Univers Historique, 1^{ère} éd., 2011, 445 p.

DELALANDE N., SPIRE A., *Histoire sociale de l'impôt*, Paris, La découverte, coll. Repères, 2010, 128 p.

GOUTHIÈRE B., *Les impôts dans les affaires internationales*, Paris, Francis Lefebvre, 17^e éd., 2023, 1970 p.

JÈZE G., *Cours de finances publiques 1930-1931*, Paris, Giard & Brière, 1931, 528 p.

LAMBERT T., *Procédures fiscales*, Paris, LGDJ, coll. Précis Domat, 5^e éd., 2022, 760 p.

LIGNEREUX B., *Précis de droit constitutionnel fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 2^{ème} éd., 2023, 1088 p.

NOTAROBERTO BARBOSA H.A.C., *Les échanges internationaux de renseignements fiscaux, Recherches sur la coopération administrative fiscale à l'ère de la transparence*, Paris, L'Harmattan, coll. Le Droit aujourd'hui, 2021, 578 p.

PÉRIN-DUREAU A., *Précis de droit fiscal international et de l'union européenne*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 2022, 374 p.

TOURNIÉ G., *La politique fiscale sous la V^e République : Introduction à l'étude du système fiscal français*, Paris, Privat, coll. Societas, 1985, 200 p.

TRISTRAM F., *Une fiscalité pour la croissance, La direction générale des Impôts et la politique fiscale en France de 1948 à la fin des années 1960*, Vincennes, Institut de la gestion publique et du développement économique, Comité pour l'histoire économique et financière de la France, 2005, 740 p.

ZUCMAN G., *La richesse cachée des nations. Enquête sur les paradis fiscaux*, Paris, Seuil, coll. La République des idées, 2017, 144 p.

Ouvrages relatifs au droit pénal

BLUMANN C., *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Paris, LexisNexis, coll. Manuel, 8^e éd., 2023, 1000 p.

BOULOC B., *Procédure pénale*, Paris, Dalloz, coll. Précis, 29^e éd., 2023, 1264 p.

BOUTAYEB C., *Droit institutionnel de l'Union européenne, Institutions, ordre juridique, contentieux*, Paris, LGDJ, coll. Manuels, 7^e éd., 2022, 784 p.

BRUSCHI C., *Parquet et politique pénale depuis le XIX^e siècle*, Paris, PUF, coll. Droit et justice, 2002, 386 p.

CLERGERIE J.L., GRUBER A., RAMBAUD P., RAMBAUD T., *Droit institutionnel et matériel de l'Union européenne*, Paris, Dalloz, coll. Précis, 14^e éd., 2022, 1211 p.

DELMAS-MARTY M.,

- *Les grands systèmes de politique criminelle*, Paris, Puf, coll. Hémis, 1992, 464 p.
- *Modèles et mouvements de politique criminelle*, Paris, Economica, 1983, 230 p.

DESPORTES F., LAZERGES-COUSQUER L., *Traité de procédure pénale*, Paris, Économica, coll. Corpus droit privé, 4^{ème} éd., 2015, 2464 p.

DREYER E., *Droit pénal général*, Paris, LexisNexis, coll. Manuels, 6^e éd., 2021, 1599 p.

ENGUÉLÉGUÉLÉ S., *Les politiques pénales (1958-1995)*, Paris, L'Harmattan, coll. Logiques politiques, 1998, 377 p.

GUINCHARD S., BUISSON J., *Procédure pénale*, Paris, LexisNexis, coll. Manuels, 16^e éd., 2023, 1 666 p.

HÉLIE F., *Traité de l'instruction criminelle, ou Théorie du Code d'instruction criminelle*, Paris, Henri Plon, t.1, 2^e éd, 1866, 702 p.

REBUT D., *Droit pénal international*, Paris, Dalloz, coll. Précis, 4^e éd., 2022, 850 p.

Ouvrages relatifs au droit pénal fiscal

BOURGOIN N., *La révolution sécuritaire (1976-2012)*, Nîmes, Champ social, coll. Questions de société, 2013, 214 p.

BRURON J., *Droit pénal fiscal*, Paris, LGDJ, coll. Systèmes Droit public, 1993, 163 p.

DETRAZ S., SALOMON R., *Précis de droit pénal fiscal*, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1^{er} éd., 2021, 890 p.

DI MALTA P., *Droit fiscal pénal*, Paris, PUF, coll. Fiscalité, 1992, 282 p.

LOPEZ C., *Droit pénal fiscal*, LGDJ, coll. Systèmes, 2012, 234 p.

TIXIER G., ROBERT J.M., *Droit pénal fiscal*, Paris, Dalloz, coll. Manuel Dalloz de droit usuel, 1980, 135 p.

TIXIER G., DEROUIN P., *Droit pénal de la fiscalité*, Paris, Dalloz, coll. Manuel Dalloz de droit usuel, 1989, 221 p.

DICTIONNAIRES

ALCAUD D., BOUVET L., *Dictionnaire de sciences politiques*, Paris, Sirey, coll. Dictionnaires Sirey, 2^e éd., 2010, 520 p.

ARNAUD A.J. (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, Paris, LGDJ, coll. Anthologie du droit, 2^e éd., 2018, 804 p.

BERNARD G., DESCHODT J.P., VERPEAUX M., *Dictionnaire de la politique et de l'administration*, Belin Éducation, coll. Major, 2011, 312 p.

CODES ANNOTÉS

JEAN A., *La gazette du palais. Jurisprudence et législation*, Paris, Rédaction et administration, 2^e semestre, 1923, 952 p.

LE POITTEVIN G., *Code d'instruction criminelle annoté*, Paris, Sirey, t.1, 1911, 1252 p.

ARTICLES

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.*, 2016, n° 7-8, ét. 172.
- « 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.*, 2016, n° 10, ét. 207.
- « La ligne de démarcation entre risque fiscal et risque pénal (3^e volet) - . - Étude de structures en matière de fiscalité financière », *Dr. fisc.*, 2016, n° 13, ét. 249.

AGUILA Y., « La politique pénale est-elle une politique publique comme les autres ? », *RA*, 1993.

AUSTRY S., « Les sanctions administratives en matière fiscale », *AJDA*, 2001, p. 51.

AYRAULT L.,

- « Droit fiscal européen des droits de l'homme : chronique de l'année 2009 », *Dr. fisc.*, 2010, n° 8-9, 209.
- « Procédure judiciaire d'enquête fiscale », *Procédures 2011*, n° 1, comm. 45.
- « Le renforcement des sanctions », *Dr. fisc.*, 2014, n° 51-52, comm. 701.
- « Droit fiscal européen des droits de l'homme : chronique de l'année 2015 », *Dr. fisc.*, 2016, n° 9, chron. 206.
- « La pénalisation de la lutte contre la fraude fiscale », *REIDF*, 2015, n° 1, p. 36-42.
- « L'indépendance des contentieux pénal et fiscal », *Dr. fisc.*, 2016, n° 3, comm. 503.
- « Le « verrou de Bercy » après la loi du 23 octobre 2018 », *RFDA*, 2018, p. 1185.

BAUDU A., « Contribution à un éclairage historique et juridique sur le « verrou de Bercy » », *Gestion & Finances publiques*, 2018, n° 3, p. 94-102.

BERTONI P.,

- « La lutte contre l'évasion fiscale dans le cadre du marché unique européen : la coopération administrative », *Rev. Trésor*, 1994, n° 12, p. 745.
- « La réorganisation de l'administration fiscale depuis 1914 », *Rev. Trésor*, 1995, n° 8-9, p. 522.

BOERINGER C.H., DUNOYER DE SEGONZAC 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 », *JCP E*, 2023, n° 10, 1072.

BOTTON A., « La police judiciaire dans la loi LOPMI : ses nouveaux acteurs et ses nouveaux actes », *Lexbase*, 2023.

BOUSARDO V., MAES M., « Pénalisation de la fraude fiscale : la fin justifie-t-elle les moyens ? », *Dr. pén.*, 2018, n° 10, dossier 9.

BOUSTA R., « De la créativité du juge fiscal : l'exemple de l'indépendance des procédures fiscale et pénale », *Dr. fisc.*, 2011, n° 16, 310.

BRURON J., « La répression pénale de la fraude fiscale », *Rev. Trésor*, 1994, n° 7, p. 424.

BUFFLIER I., « Luxleaks et statut du lanceur d'alerte, La CEDH apporte des précisions », *Revue Internationale de la Compliance et de l'Éthique des Affaires*, 2023, n° 2, comm. 89, p. 27.

CABON S.M.,

- « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du « verrou de Bercy » », *Dr. fisc.*, 2014, n° 46, ét. 620.
- « Entre particularisme et idéalisme, quelle place pour la négociation en droit pénal fiscal », *Dr. fisc.*, 2019, n° 11, ét. 199.

CASSAN C., MISPELON P., « Fraude fiscale : mieux vaut guérir que prévenir ? », *Dr. fisc.*, 2019, n° 22, act. 260.

CHEVALLIER J., « L'État régulateur », *RFAP*, 2004/3, n° 111, p. 473.

COLLET M., COLLIN P., « Le cumul des sanctions pénale et fiscale face aux exigences constitutionnelles et européennes », *JCP G*, 2016, 847, p. 1453-1456.

CUTAJAR C.,

- « L'impérative nécessité d'abolir le « Verrou de Bercy » », *JCP G*, 2018, n° 5, 98.
- « Partiellement déverrouillé, le verrou de Bercy résiste ! », *D.*, 2018, p. 2029.

DAJEAN S., « La réforme « organique » de la police judiciaire : non-dits et perspectives », *D. actualité*, 2023.

DEBOISSY F., « Retour sur un principe controversé : l'indépendance des procédures pénale et fiscale », *Dr. fisc.*, 2014, n° 51-52, étude 692.

DETRAZ S.,

- « La mise à l'écart du principe *non bis in idem* en matière fiscale », *Dr. fisc.*, 2016, n° 38, étude 502.
- « *Un an de droit pénal fiscal et douanier (septembre 2015 – août 2016)* », *Dr. pén.*, 2016, n° 6, chron. 9.
- « Validation du régime des poursuites de la fraude fiscale », *RSC*, 2016, n° 3, 529.
- « 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 », *JCP G*, 2018, n° 52, étude 1393.
- « Les temps modernes de la poursuite de la fraude fiscale : le ministère public et les engrenages du « verrou de Bercy » », *Dr. pén.*, 2018, n° 10, dossier 10.
- « L'Administration et le juge pénal - Quelle articulation possible entre l'administration et le juge pénal ? Le domaine fiscal peut-il servir de modèle ? », *RSC*, 2019, p. 47.
- « La pérennisation jurisprudentielle du cumul des répressions fiscale et pénale », *Dr. fisc.*, 2019, n° 11, 201.

DETRAZ S., DEZEUZE É., « Cumul des répressions pénale et fiscale : la Cour de cassation précise la portée des jurisprudences constitutionnelle et européenne en la matière », *JCP G*, 2019, n° 43, act. 1086, p. 1894-1900.

Fraude fiscale, « Assouplissement des conditions de dépôt de plainte pour fraude fiscale », *Dr. fisc.*, 2018, n° 46, comm. 460.

GALLOIS J., « Fraude fiscale : non-cumul des sanctions pénales et fiscales en présence de faits de faible gravité », *D. actualité*, 2022.

GOULARD G., « L'indépendance des procédures : retour à un principe traditionnel », *RJF*, 1996, p. 2

GOULARD G., MISPELON P., « Motiver, Motiver, il faut motiver », *Dr. fisc.*, 2023, n° 24, comm. 218.

GUTMANN D.,

- « La pénalisation du droit fiscal : mythe ou réalité ? », *Dr. fisc.*, 2011, n° 4, 122.
- « La véritable signification de l'indépendance des procédures fiscale et pénale », *FR* 6/11, inf. 23, p. 29.
- « Le contrôle du Conseil constitutionnel sur les sanctions fiscales », *Dr. fisc.*, 2015, n° 13, comm. 233.

HARDY C.H.,

- « *Non bis in idem*, une avancée limitée », *RFP*, 2024, n° 3, comm. 5, p. 22-25.

- « À la recherche de la cohérence de la répression en matière fiscale », *REIDF*, 2020, n° 2, p. 172.

HATOUX B., « Cumul des sanctions fiscales et pénales ou réserves et interrogations », *RJF*, 2016/10, n° 862, p. 1077.

ILJIC A., « L'administration fiscale peut-elle encore utiliser des preuves illicites ? », *RJF*, 2017/1, n° 44.

JACQUOT N., « La loi de finances pour 2020 à l'épreuve du Conseil constitutionnel : une affaire d'objectif », *FR*, 3/20.

JACQUOT N., GUILLAND N., « Vers une balkanisation du contentieux fiscal ? Réflexions sur les nouveaux contours de l'office du juge pénal en matière de fraude fiscale », *Dr. fisc.*, 2019, n° 43, 412.

JACQUOT N., MISPELON P.,

- « Constitutionnalité du délit de fraude fiscale : vers une nouvelle échelle de sanctions ? », *Dr. fisc.*, 2016, n° 14, act. 214.
- « QPC sur le cumul des sanctions pénales et fiscales : une décision sans gravité ? », *Dr. fisc.*, 2016, n° 26, act. 409.

JANUEL P., « Verrou de Bercy : l'administration répond à la justice », *D. actualité*, 2018.

JOANNARD-LARDANT E., « Indépendance des procédures *versus* autorité de la chose jugée : vers un nouvel équilibre ? », *Dr. fisc.*, 2023, n° 30-34, comm. 262.

LALLOZ C., COIFFARD J.P., SEVILLA C., « L'encadrement du cumul des sanctions fiscale et pénale », *Cah. dr. entr.*, 2020, n° 1, dossier 5, p. 36-40.

LAMBERT T.,

- « Vers un renouveau de l'assistance administrative en matière fiscale », *Gestion & finances publiques*, 2012, 7, p. 41.
- « La lutte contre l'évasion fiscale internationale : l'offensive américaine en matière d'échange automatique d'informations », *Dr. fisc.*, 2014, n° 51-52, 697.
- « Vers un renouveau de la coopération fiscale internationale ? », *REIDF*, n° 2015/1, p. 151.
- « Contribution à la définition des nouvelles problématiques du contrôle fiscal », *REIDF*, 2018, n° 1, p. 7.

LARTIGUE M., « La JUNALCO, quatre ans après sa création », *Gaz. Pal.*, 2024, n° 2, p. 3.

LOUIT C., « L'échec d'un recours en révision : un transporteur dans la tempête », *Dr. fisc.*, 2012, n° 25, comm. 344.

MAXIMIN N., « Collecte massive des données des contribuables : la CNIL recadre le gouvernement », *D. actualité*, 2019.

MEIER E., TORLET R., « L'indépendance des procédures fiscale et pénale, ou quand un train peut en cacher un autre », *Dr. fisc.*, 2012, n° 42, comm. 488.

OBERSON X., « L'évolution en Suisse de l'échange international de renseignements fiscaux : de l'arbalète au "big bang" », *Dr. fisc.*, 2013, n° 24, 327.

PATOUILLET J., « L'éducation du contribuable », *L'Etat moderne*, 1928, p. 98.

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.*, 2019, n° 11, 197.

PELLETIER M.,

- « De quelques conséquences (inattendues) des décisions Alec W et Jérôme C. », *Dr. fisc.*, 2016, n° 30-35, act. 466.
- « Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2016 », *Dr. fisc.*, 2017, n° 12, étude 209.
- « La CJUE et le principe non bis in idem : un pas en arrière, deux pas en avant », *Dr. fisc.*, 2018, n° 14, act. 139.
- « Non bis in idem et cumul des sanctions fiscales et pénales : épilogue provisoire ? - À propos de CJUE , 1^{re} ch., 5 mai 2022 , aff. C-570/20, BV c/ DDFIP de la Haute-Savoie », *Dr. fisc.*, 2022, n° 20, act 176.

PERROTIN F., « Lutte contre la fraude fiscale : vers un FATCA européen ? », *LPA*, 2013, n° 102, p. 4.

PEZET F., « Le verrou de Bercy entrouvert ? Remarques sur la décision *AFEP* du 27 septembre 2019 », *Dr. fisc.*, 2019, n° 46, étude 436.

PHILIP P., « Le principe d'indépendance des procédures en matière fiscale », *Dr. fisc.*, 2004, n° 21, 23.

ROBERT J.H., « Selon que vous frauderez le fisc ou les marchés financiers, votre QPC sera noire ou blanche », *Dr. pénal*, 2015, n° 2, comm. 20.

ROUSSEAU A., « Fraude fiscale - Fraude fiscale et CJIP - 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 ? », *JCP E*, 2019, n° 52, 1595.

ROUSSEAU A., PELLEGRIN G.,

- « Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.*, 2024, n° 16, 225.
- « Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.*, 2023, n° 14, 151.

SALOMON R.,

- « Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.*, 2011, n° 3, 111.
- « Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.*, 2012, n° 16, 262.
- « Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.*, 2015, n° 5, 113.

- « Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.*, 2020, n° 6-7, chron. 131.

SIERACZEK M., « L'indépendance des procédures pénale et fiscale : un principe prétorien contestable », *Dr. fisc.*, 2007, n° 50, 1039.

THÉVENET B., « Fraude fiscale : la nouvelle loi du 23 octobre 2018 », *Hebdo édition fiscale*, 2019, n° 773, p. 1-2.

TIXIER G., LAMULLE T., « Irrégularité des opérations de contrôle : absence de débat oral et contradictoire », *Dr. fisc.*, 1993, n° 20, comm. 1059.

VAPAILLE L., « De la sanction à la transaction », *Gestion & Finances publiques*, 2012, n° 2, p. 146-149.

VERGÈS E., « L'outil procédural au service de l'efficacité (à propos de la lutte contre la fraude) », *RSC*, 2019, p. 155.

VERGNET N.,

- « Articulation des procédures fiscale et pénale : une symphonie inachevée », *RDF*, 2019, n° 11, 200.
- « La fraude fiscale. Vers une pénalisation accrue du droit fiscal ? », *Cah. dr. entr.*, 2020, n° 1, dossier 1.

VILLETTE V., « Non bis in idem : modus operandi », *RJF*, 2019/12, chron.

VIVALDI A., « Contrôle fiscal - Prorogation et extension de l'expérimentation de la collecte par l'Administration des contenus librement accessibles sur les plateformes en ligne », *Dr. fisc.*, n° 3, 2024, comm. 147.

COLLOQUES, MÉLANGES ET ÉTUDES

AYRAULT L., SIERACZEK M., « La Commission des infractions fiscales : analyse critique après trente ans d'existence », in CHADEFAUX M., DEBOISSY F., DE LA MARDIÈRE C. (dir.), *Écrits de fiscalité des entreprises. Études à la mémoire du Professeur Maurice Cozian*, Paris, Litec, 2009, p. 679-696.

BERTONI P., « La lutte contre le blanchiment de capitaux à des fins terroristes », in SAULNIER-CASSIA E. (dir.), *La lutte contre le terrorisme dans le droit et la jurisprudence de l'Union européenne*, 514 p.

DEBOISSY F. DETRAZ S., « Droit pénal et droit fiscal », in SAINT-PAU J.C. (dir.), *Droit pénal et autres branches du droit*, Paris, Cujas, coll. Actes & études, 2012, p. 221.

DEBOISSY F., « Saisine de la justice pénale : transmission automatique au Parquet et plaintes », Table ronde, AUZERO G., CRÉANGE S., EL NOUCHI M., PORTERIE F., RUTSCHMANN Y., VESPUCE P., in BRADBURN S., CABON S.M., DEBOISSY F.,

OUDENOT P., *Cinq ans d'application de la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale : bilan et perspectives*, *Dr.fisc.*, n° 51, 2023, 365.

DEBOISSY F., DETRAZ S., « Droit pénal et droit fiscal », in SAINT-PAU J.C., *Droit pénal et autres branches du droit*, Paris, Cujas, coll. Actes et Etudes, 2012, p. 235.

DETRAZ S., « La proportionnalité de la répression pénale en cas de cumul avec les sanctions fiscales », in PELLETIER M. (dir.), *Le cumul des sanctions fiscales et pénales : et maintenant ?*, Actes du colloque organisé à La Sorbonne le 4 juil. 2023, *Dr. fisc.*, 2023, n° 44, 320.

GUTMANN D., « Propos conclusifs », in BRADBURN S., CABON S.M., DEBOISSY F., OUDENOT P., *Cinq ans d'application de la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale : bilan et perspectives*, *Dr.fisc.*, n° 51-52, 2023, 368.

HUET J.M., « La politique pénale fiscale », in LAMBERT T. (dir.), *Les sanctions pénales fiscales*, Paris, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2007, p. 31.

LAMBERT T., « La réforme de 1948 : 60 ans de pérégrinations », in *Mélanges en l'honneur de Pierre BELTRAME*, Aix-en-Provence, PUAM, 2010, p. 259-272.

LAVONDÈS F., « Quelques informations et réflexions sur la commission des infractions fiscales », in LAMBERT T. (dir.), *Les sanctions pénales fiscales*, Paris, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2007, p. 107.

OLIVA É., « La lutte contre la fraude fiscale : principe à valeur constitutionnelle ou simple objectif ? », in LAMBERT T. (dir.), *Le contentieux fiscal en débats*, Paris, LGDJ, coll. Grands colloques, 2014, p. 5.

OUDENOT P., « Détection de la fraude fiscale : enquêtes, contrôles et recherche d'informations », Table ronde, IANNUCCI F., PERRUAUX C., ROUSSEAU A., DE LA TOUANNE S., in BRADBURN S., CABON S.M., DEBOISSY F., OUDENOT P., *Cinq ans d'application de la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale : bilan et perspectives*, *Dr. fisc.*, n° 51, 2023, 364.

TRISTRAM F., « La sanction fiscale pénale aux 19^{ème} et 20^{ème} siècles », in LAMBERT T. (dir.), *Les sanctions pénales fiscales*, Paris, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2007, p. 11.

TUROT J., « Droits et garanties du contribuable en cas de contrôle », in COZIAN M., DIBOUT P., PIERRE J.L., *Droits et garanties du contribuable. Évolutions et perspectives vingt ans après le rapport Aicardi*, Paris, Litec, 2008, p. 5.

TUROT J., « Propos introductifs à la table ronde », in COZIAN M., DIBOUT P., PIERRE J.L., *Droits et garanties du contribuable. Évolutions et perspectives vingt ans après le rapport Aicardi*, Paris, Litec, 2008, p. 5.

VAPAILLE L.,

- « L'intérêt de retard : prix du temps ? », in LAMBERT T. (dir.), *Les sanctions administratives fiscales : aspects de droit comparé*, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2006, p. 107.
- « De la pertinence de l'étude des sanctions fiscales pénales en droit comparé ou « de l'intérêt d'aller voir ailleurs » », in LAMBERT T. (dir.), *Les sanctions pénales fiscales*, Paris, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2007, p. 37.

RECUEILS, RÉPERTOIRES ET FASCICULES

AYRAULT L., « Sanction fiscale.- Définition et régime juridique », *JCl Procédures fiscales*, fasc. 385.

BEAL A., « Autorité des décisions judiciaires en matière administrative », *JCl Administratif*, fasc. 1068.

BETCH M., « Contentieux pénal. - Procédure fiscale », *JCl Procédures fiscales*, fasc. 720.

BETCH M., « Contentieux pénal. – Procédure pénale », *JCl Procédures fiscales*, fasc. 721.

CHRISTODOULOU H., PERE D., « Le Parquet européen. - Le statut du parquet européen. - Le fonctionnement du parquet européen », *JCl Procédure pénale*, fasc. 20.

DETRAZ S.,

- « Contentieux pénal. – Délit général de fraude fiscale et autres délits communs à tous les impôts », *JCl Procédures fiscales*, fasc. 705.
- « Impôts.- Procédure », *JCl. Lois pénales spéciales*, fasc. 50.
- « Impôts.- Procédure », *JCl. Lois pénales spéciales*, fasc. 50.
- « Impôts.- Procédure », *JCl. Pénal des Affaires*, fasc. 40.

JANICOT T., « Jugement. - Décision. – Dispositions générales et dispositions propres aux ordonnances », *JCl Justice administrative*, fasc. 70-14.

LAMARQUE J., « Sources du droit fiscal. – Sources internationales. – Application du principe de supériorité des normes internationales. - Protection des droits de l'Homme », *JCl Procédures fiscales*, fasc. 116-10.

MOLINS F., « Attributions du ministère public », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, 2020.

NOËL G., « Garanties pendant le déroulement de la vérification de comptabilité », *JCl Procédures fiscales*, fasc. 338.

STANKIEWICZ L., « SOURCES - Conventions fiscales - Assistance administrative internationale - Échange de renseignements », *JCl. Fiscal*, fasc. 0270.

RAPPORTS

Études d'impact

Étude d'impact, sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, 22 avril 2013.

Rapports parlementaires

ANDRÉ M., Rapport Sénat n° 751, *sur le projet de loi autorisant l'approbation de l'accord entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement des États-Unis d'Amérique en vue d'améliorer le respect des obligations fiscales à l'échelle internationale et de mettre en œuvre la loi relative au respect des obligations fiscales concernant les comptes étrangers (dite « loi FATCA »)*, 2014.

ANDRÉ R., FLOCH J., Rapport d'information AN n° 445, *sur la création d'un procureur européen*, 2002.

BASCHER J., Rapport Sénat n° 446, *sur la proposition de loi renforçant l'efficacité des poursuites contre les auteurs d'infractions financières et supprimant le « verrou de Berçy »*, 2018.

BERNALICIS U., MAIRE J.,

- Rapport d'information AN n° 1822, *sur l'évaluation de la lutte contre la délinquance financière*, 2019.
- Rapport d'information AN n° 4314, *sur la mise en œuvre des conclusions du rapport d'information (n° 1822) du 28 mars 2019 sur l'évaluation de la lutte contre la délinquance financière*, 2021.

BLIN M., Rapport Sénat n° 11, *sur le projet de loi accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière*, 1977.

BOCQUET É., Rapport Sénat n° 87, *sur le rôle des banques et acteurs financiers dans l'évasion des ressources financières en ses conséquences fiscales et sur les équilibres économiques ainsi que sur l'efficacité du dispositif législatif, juridique et administratif destiné à la combattre*, 2013.

CARIOU É., DIARD É., Rapport d'information AN n° 3341, *sur l'application de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude*, 2020.

CARIOU É.,

- Rapport AN n° 982, *sur les procédures de poursuite des infractions fiscales*, 2018.
- Rapport AN n° 1212, *sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude*, 2018.

CAZENEUVE J.R.,

- Rapport AN n° 292, *sur le projet de loi de finances pour 2023*, n° 273, LEDUC C., Annexe n° 26, *Lutte contre l'évasion fiscale : Gestion des finances publiques*, 2022.
- Rapport AN n° 1745, *sur le projet de loi de finances pour 2024*, n° 1680, MARGUERITTE L., Annexe n° 25, *Gestion des finances publiques*, 2023.

DARMANIN G., *Projet de loi SENAT n° 385, relatif à la lutte contre la fraude*, 2018.

DOLIGÉ É., *Rapport Sénat n° 59, sur le projet de loi autorisant l'approbation de l'accord multilatéral entre autorités compétentes concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers*, 2015.

DOMINATI P., BOCQUET É., *Rapport Sénat n° 673, sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France et ses incidences fiscales*, 2012.

FOSSET A., *Rapport Sénat n° 267, sur le projet de loi modifiant les procédures fiscales et douanières*, 1987.

FOURNEYRON V., *Rapport AN n° 4282, sur le projet de loi autorisant l'approbation de l'accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays*, 2016.

GALUT Y., *Rapport AN n° 1130 et 1131, sur le projet de loi (n°s 1011 et 1021) relatif à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière et le projet de loi organique (n° 1019) relatif au procureur de la République financier*, 2013.

GATTOLIN A., BAILLY D., BERNARD-REYMOND P., MÉLOT C., *Rapport d'information Sénat n° 477, sur Europol et Eurojust : perspectives d'avenir*, 2014.

HUSSON J.F., *Rapport d'information Sénat n° 72, sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*, 2022.

JUPPÉ A., *Projet de loi AN n° 3703, autorisant l'approbation du protocole d'amendement à la convention du Conseil de l'Europe concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale*, 2011.

MONTGOLFIER (DE) A., *Rapport Sénat n° 602, sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude fiscale*, 2018.

NOUGEIN C., CARCENAC T., *Rapport d'information Sénat n° 668, sur les moyens du contrôle fiscal*, 2020.

PAPON M., *Rapport AN n° 3280, sur le projet de loi accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière*, 1977.

PIRES BEAUNE C.,

- Rapport d'information AN n° 1991, *sur les aviseurs fiscaux*, 2019.

- Rapport d'information AN n° 4489, *sur la mise en œuvre des conclusions de la mission d'information relative aux aviseurs fiscaux*, 2021.

TANGUY L., Rapport d'information n° 3585, *sur le projet de loi relatif au Parquet européen et à la justice pénale spécialisée*, 2020.

WARSMANN J.L., Rapport AN n° 856, *sur le projet de loi portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité*, t.1, part. 2, 2003.

Rapports et référés de la Cour des comptes

Cour des comptes,

- Rapport public annuel 2010, t. 1, v. 1, *Les méthodes et les résultats du contrôle fiscal*, 2010.
- Référé n° 67603, *sur les services de l'État et la lutte contre la fraude fiscale internationale*, 2013.
- Rapport public annuel 2016, t. II.
- Référé n° S 2018-3520, *sur les moyens consacrés à la lutte contre la délinquance économique et financière*, 2018.
- Rapport public thématique, *La DGFIP, dix ans après la fusion, une transformation à accélérer*, 2018.
- Rapport public annuel 2018, t. 1.
- Rapport, *La fraude aux prélèvements obligatoires*, 2019.
- Rapport spécial, *Dépenses financées par l'UE : des mesures s'imposent pour lutter contre la fraude*, 2019.
- Rapport spécial, *Échange d'informations fiscales dans l'UE : le système est solide, mais sa mise en œuvre laisse à désirer*, 2021.
- Rapport public thématique, *La détection de la fraude fiscale des particuliers, Une incontestable modernisation des méthodes, des résultats encore insuffisants*, 2023.

Rapports et avis du Conseil d'État

Conseil d'État,

- Rapport public 2001, *Les autorités administratives indépendantes*, Paris, La Documentation française, coll. Études & Documents, n° 52, 2001.
- *Avis sur un projet de loi relatif à la lutte contre la fraude*, n° 394 440, NOR : CPAE1805937L, 2018.

Rapports des administrations

DGFIP,

- *Rapport d'activité 2008*.
- *Rapport d'activité 2018 et son cahier statistiques*.
- *Rapport d'activité, Cahier statistiques*, 2019.
- *Cahier statistiques 2021*.
- *Rapport d'activité 2022*.

- *Rapport d'activité 2023.*

Ministère de l'Action et des Comptes publics,

- *Rapport au Parlement. Remises et transactions à titre gracieux en matière fiscale pour l'année 2018.*
- *Rapport au Parlement. Remises et transactions à titre gracieux et règlements d'ensemble en matière fiscale pour l'année 2021.*
- *Rapport au Parlement. Remises et transactions à titre gracieux et règlements d'ensemble en matière fiscale pour l'année 2022.*

Ministère de la Justice,

- *Infostat justice, « Infractions économiques et financières : leur traitement judiciaire en 2016 et 2017 », mai 2019, n° 169, p. 1.*
- *Réponse du ministère de la justice au référé n° S 2018-3520, sur « Les moyens consacrés à la lutte contre la délinquance économique et financière », 2019.*

Ministère de l'Intérieur, Livre blanc de la sécurité intérieure, 2020.

Autres rapports, avis et études

Agence française anticorruption,

- *Rapport d'activité 2023.*

CIF,

- *Rapport 2017.*
- *Rapport 2022.*

Commission européenne, Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States, 2020.

Conseil des prélèvements obligatoires, Rapport, La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle, 2007.

Défenseur des droits, Guide du lanceur d'alerte, 2023.

EUROJUST, Rapport annuel 2022, 2023.

Gouvernement,

- *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2018, 2017.*
- *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2020, 2019.*
- *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2022, 2021.*

- *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2023, 2022.*
- *Document de politique transversale. Annexe au projet de loi de finances pour 2024, 2023.*
- *Projet annuel de performances, Annexe au projet de loi de finances pour 2024, Gestion des finances publiques 2024, 2023.*
- *Rapport annuel du gouvernement portant sur le réseau conventionnel en faveur de la France en matière d'échange de renseignement, Annexe au projet de loi de finances pour 2024, 2024.*

Parquet européen,

- *Rapport annuel 2022.*
- *Rapport annuel 2023.*

PNF, Synthèse 2023.

Premier ministre, Avis du projet FICOBA 3 porté par la direction générale des Finances Publiques, 2021.

Solidaires Finances Publiques, Rapport, *Quand la baisse des moyens du contrôle fiscal entraîne une baisse de sa présence*, 2018.

TRACFIN,

- *TRACFIN 2021 Activité et analyse, 2022.*
- *L'activité de Tracfin - Bilan 2022, 2023.*
- *L'activité de Tracfin - Bilan 2023, 2024.*

Modèles de conventions, rapports et publications d'organisations internationales

SDN,

- « Double imposition et évasion fiscale », Rapport et résolutions présentés par les experts techniques au Comité financier de la Société des Nations, 1925, F. 212.
- « Double Imposition et évasion Fiscale », Rapport du Comité des Experts techniques sur la double imposition et l'évasion fiscale, avr. 1927, C.216.M.85.1927.II.
- « Double Imposition et évasion Fiscale », Rapport présenté par la Réunion générale d'Experts gouvernementaux en matière de double imposition et d'évasion fiscale, oct. 1928, C.562.M.178.1928.II.
- Comité fiscal, « Modèles de conventions fiscales de Londres et de Mexico » Commentaire et texte, nov. 1946, C.88.M.88.1946.II.A.

ONU, Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, 1980.

OCDE,

- Projet de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune, Paris, 1963.
- Modèle de convention de double imposition concernant les donations et successions. Rapport du Comité des affaires fiscales de l'OCDE., Paris, 1966.
- Modèle de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune, Paris, 1977.
- Conseil de l'Europe, Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, 1988.
- *Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial*, 1998, 92 p.
- *Modèle d'accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale*, 2002.
- *Coopération fiscale 2009 : Vers l'établissement de règles du jeu équitables*, Éditions OCDE, 2009.
- « Le modèle d'accord 2002 sur l'échange de renseignements à des fins fiscales et son commentaire », in, OCDE, *Mise en œuvre des standards de transparence fiscale : Manuel pour les évaluateurs et les juridictions*, Éditions OCDE, 2010, p. 105.
- Conseil de l'Europe, La Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale : Amendée par le Protocole de 2010, Éditions OCDE, 2011.
- *Mise à jour de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant*, 2012, p. 4.
- *Mise à jour de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant*, 2012.
- Archives web, « Fiscalité : L'OCDE a mis à jour son Modèle de Convention fiscale pour étendre les demandes de renseignements à des groupes de contribuables », 2013.
- *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE, 2013.
- *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE, 2013.
- *Norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale*, Éditions OCDE, 2014.
- *Projet BEPS - Exposé des actions 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, 2016.

TABLE DE LÉGISLATION

Législation européenne

Conventions

Convention sur la base de l'article K.3 du traité sur l'Union européenne portant création d'un office européen de police (convention Europol), JO n° C 316 du 27 nov. 1995.

Règlements

Règlement (UE) n° 904/2010 du Conseil du 7 octobre 2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée (refonte), JOUE n° L 268 du 2 oct. 2010.

Règlement (UE) n° 2016/794 du Parlement européen et du Conseil du 11 mai 2016 relatif à l'Agence de l'Union européenne pour la coopération des services répressifs (Europol) et remplaçant et abrogeant les décisions du Conseil 2009/371/JAI, 2009/934/JAI, 2009/935/JAI, 2009/936/JAI et 2009/968/JAI, JOUE n° L 135 du 24 mai 2016.

Règlement (UE) 2017/1939 du Conseil du 12 octobre 2017 mettant en œuvre une coopération renforcée concernant la création du Parquet européen, JOUE n° L 283 du 31 oct. 2017.

Règlement (UE) 2018/1727 du Parlement européen et du Conseil du 14 novembre 2018 relatif à l'Agence de l'Union européenne pour la coopération judiciaire en matière pénale (Eurojust) et remplaçant et abrogeant la décision 2002/187/JAI du Conseil, JOUE n° L 295 du 21 nov. 2018.

Règlement (UE) 2021/847 du Parlement européen et du Conseil du 20 mai 2021 établissant le programme «Fiscalis» aux fins de la coopération dans le domaine fiscal et abrogeant le règlement (UE) n° 1286/2013, JOUE n° L 188 du 28 mai 2021.

Directives

Directive 77/799/CEE du Conseil du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs, JOCE n° L 336 du 27 déc. 1977

Directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, JOUE n° L 157 du 26 juin 2003.

Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE, JOUE n° L 64 du 11 mars 2011.

Directive 2014/48/UE du Conseil du 24 mars 2014 modifiant la directive 2003/48/CE en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, JOUE n° L 111 du 15 avr. 2014.

Directive 2014/55/UE du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 relative à la facturation électronique dans le cadre des marchés publics Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE, JOUE n° L 133 du 6 mai 2014.

Directive 2014/107/UE du Conseil du 9 décembre 2014 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, JOUE n° L 359 du 16 déc. 2014.

Directive (UE) 2015/2060 du Conseil du 10 novembre 2015 abrogeant la directive 2003/48/CE en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, JOUE n° L 301 du 18 nov. 2015.

Directive (UE) 2015/2376 du Conseil du 8 décembre 2015 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, JOUE n° L 332 du 18 déc. 2015.

Directive (UE) 2016/881 du Conseil du 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, JOUE n° L 146 du 3 juin 2016.

Directive (UE) 2016/2258 du Conseil du 6 décembre 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'accès des autorités fiscales aux informations relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux, JOUE n° L 342 du 16 déc. 2016.

Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, JOUE n° L 139 du 5 juin 2018 et rectificatif au JOUE n° L 31 du 1^{er} fév. 2019.

Directive (UE) 2021/514 du Conseil du 22 mars 2021 modifiant la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, JOUE n° L 104 du 25 mars 2021.

Directive (UE) 2023/2226 du Conseil du 17 octobre 2023 modifiant la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, JOUE n° L 2023/2226 du 24 oct. 2023.

Décisions

Décision de la Commission du 28 avril 1999 instituant l'Office européen de lutte antifraude (OLAF), JOCE n° L 136 du 31 mai 1999.

Décision du Conseil du 28 février 2002 instituant Eurojust afin de renforcer la lutte contre les formes graves de criminalité, (2002/187/JAI), JOCE n° L 63 du 6 mars 2002.

Décision 2008/976/JAI du Conseil du 16 décembre 2008 concernant le Réseau judiciaire européen, L 348/130 JOUE 24.12.2008

Décision du Conseil du 6 avril 2009 portant création de l'Office européen de police (Europol) (2009/371/JAI), JOUE n° L 121 du 15 mai 2009.

Actions communes

Action commune du 29 juin 1998 adoptée par le Conseil sur la base de l'article K.3 du traité sur l'Union européenne concernant la création d'un Réseau judiciaire européen (98/428/JAI), JOCE n° L 191 du 7 juill. 1998.

Législation nationale

Lois

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

Loi du 22 mars 1924 ayant pour objet la réalisation d'économies, la création de nouvelles ressources fiscales et diverses mesures d'ordre financier, JO du 23 mars 1924.

Loi n° 48-23 du 6 janvier 1948 relative à certaines dispositions d'ordre fiscal, JORF n° 0006 du 7 janv. 1948.

Loi n° 52-401 du 14 avril 1952 de finances pour l'exercice 1952, JORF n° 0092 du 15 avr. 1952.

Loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959 portant réforme du contentieux fiscal et divers aménagements, JORF n° 0301 du 29 déc. 1959.

Loi n° 63-1316 du 27 décembre 1963 portant unification ou harmonisation des procédures, délais et pénalités en matière fiscale, JORF n° 0304 du 29 déc. 1963.

Loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière, JORF n° 0302 du 30 déc. 1977.

Loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés, JORF n° 0006 du 7 janv. 1978.

Loi n° 78-753 du 17 juillet 1978 portant diverses mesures d'amélioration des relations entre l'administration et le public et diverses dispositions d'ordre administratif, social et fiscal, JORF n° 0166 du 18 juill. 1978.

Loi de finances rectificative n° 86-824 du 11 juillet 1986, JORF n° 0161 du 12 juill. 1986.

Loi de finances n° 86-1317 du 30 décembre 1986 pour 1987, JORF n° 0303 du 31 déc. 1986.

Loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 dite Aicardi modifiant les procédures fiscales et douanières, JORF n° 0157 du 9 juill. 1987.

Loi n° 94-1163 du 29 décembre 1994 de finances rectificative pour 1994, JORF n° 302 du 30 déc. 1994.

Loi n° 2004-204 du 9 mars 2004 portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité, JORF n° 59 du 10 mars 2004.

Loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 de finances rectificative pour 2004, JORF n° 304 du 31 déc. 2004.

Loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, JORF n° 0303 du 31 déc. 2009.

Loi n° 2010-768 du 9 juillet 2010 visant à faciliter la saisie et la confiscation en matière pénale, JORF n° 0158 du 10 juill. 2010.

Loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010, JORF n° 0302 du 30 déc. 2010.

Loi n° 2011-525 du 17 mai 2011 de simplification et d'amélioration de la qualité du droit, JORF n° 0115 du 18 mai 2011.

Loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012, JORF n° 0064 du 15 mars 2012.

Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, JORF n° 0284 du 7 déc. 2013.

Loi organique n° 2013-1115 du 6 décembre 2013 relative au procureur de la République financier, JORF n° 0284 du 7 déc. 2013.

Loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, JORF n° 0303 du 30 déc. 2013

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, JORF n° 0287 du 10 déc. 2016.

Loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017, JORF n° 0303 du 30 déc. 2016.

Loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016, JORF n° 0303 du 30 déc. 2016.

Loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018, JORF n° 0305 du 31 déc. 2017.

Loi n° 2018-727 du 10 août 2018 pour un État au service d'une société de confiance, JORF n° 0184 du 11 août 2018.

Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, JORF n° 0246 du 24 oct. 2018.

Loi n° 2019-222 du 23 mars 2019 de programmation 2018-2022 et de réforme pour la justice, JORF n° 0071 du 24 mars 2019.

Loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020.

Loi n° 2020-1672 du 24 décembre 2020 relative au Parquet européen, à la justice environnementale et à la justice pénale spécialisée, JORF n° 0312 du 26 déc. 2020.

Loi n° 2022-401 du 21 mars 2022 visant à améliorer la protection des lanceurs d'alerte, JORF n° 0068 du 22 mars 2022.

Loi n° 2022-1157 du 16 août 2022 de finances rectificative pour 2022, JORF n° 0189 du 17 août 2022.

Loi n° 2022-1726 du 30 décembre 2022 de finances pour 2023, JORF n° 0303 du 31 déc. 2022.

Loi n° 2023-22 du 24 janvier 2023 d'orientation et de programmation du ministère de l'intérieur.

Loi n° 2023-610 du 18 juillet 2023 visant à donner à la douane les moyens de faire face aux nouvelles menaces, JORF n° 0165 du 19 juill. 2023.

Loi n° 2023-1322 du 29 décembre 2023 de finances pour 2024, JORF n° 0303 du 30 déc. 2023.

Débats parlementaires

Réponse à la question écrite n° 1016 de Cariou E., JOAN, 22 mai 2018, p. 4235.

Débats AN, séance du 6 mars 1952, JOAN 7 mars 2012, p. 1182.

Ordonnances

Ordonnance n° 2009-104 du 30 janvier 2009 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme, JORF n° 0026 du 31 janv. 2009.

Ordonnance n° 2015-899 du 23 juillet 2015, JORF n° 0169 du 24 juill. 2015.

Ordonnance n° 2019-1068 du 21 octobre 2019 relative à l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, JORF n° 0246 du 22 oct. 2019.

Décrets

Décret n° 48-689 du 16 avril 1948 relatif à l'organisation de l'administration centrale du ministère des finances: JORF n° 0095 du 20 avril 1948.

Décret n° 48-1986 du 9 décembre 1948 portant réforme fiscale, JORF n° 0001 du 1^{er} janv. 1949.

Décret n° 50-478 du 6 avril 1950 portant règlement d'administration publique pour la refonte des codes fiscaux et la mise en harmonie de leurs dispositions avec celles du décret du 9 décembre 1948 et des lois subséquentes, JORF n° 0103 du 30 avril 1950.

Décret n° 65-1060 du 3 décembre 1965 apportant aux dispositions du code général des impôts les compléments et adaptations rendus nécessaires par la loi n° 63-1316 du 27 décembre 1963 portant unification ou harmonisation des procédures, délais et pénalités en matière fiscale.

Décret n° 81-866 du 15 septembre 1981 portant incorporation dans le code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code, à compter du 01-07-1981, JORF du 20 sept. 1981

Décret n° 81-859 du 15 septembre 1981 portant codification des textes législatifs concernant les procédures fiscales, JORF du 18 sept. 1981.

Décret du 9 mai 1990 portant création d'une cellule de coordination chargée du traitement du renseignement et de l'action contre les circuits financiers clandestins (TRACFIN), JORF n° 108 du 10 mai 1990.

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, JORF n° 218 du 18 sept. 2004.

Décret n° 2006-1541 du 6 décembre 2006 érigeant la cellule TRACFIN en service à compétence nationale et modifiant le code monétaire et financier (partie réglementaire), JORF n° 284 du 8 déc. 2006.

Décret n° 2008-310 du 3 avril 2008 relatif à la direction générale des finances publiques, JORF n° 0080 du 4 avr. 2008.

Décret n° 2010-1318 du 4 novembre 2010 portant création d'une brigade nationale de répression de la délinquance fiscale, JORF n° 0257 du 5 nov. 2010.

Décret n° 2015-1 du 2 janvier 2015 portant publication de l'accord entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement des Etats-Unis d'Amérique en vue d'améliorer le respect des obligations fiscales à l'échelle internationale et de mettre en œuvre la loi relative au respect des obligations fiscales concernant les comptes étrangers (dite « loi FATCA ») (ensemble deux annexes), signé à Paris le 14 novembre 2013, JORF n° 0002 du 3 janv. 2015.

Décret n° 2019-460 du 16 mai 2019 portant création d'un service à compétence nationale dénommé « service d'enquêtes judiciaires des finances », JORF n° 0114 du 17 mai 2019.

Décret n° 2021-61 du 25 janvier 2021 pris pour l'application de l'article L. 10-0 AC du livre des procédures fiscales, JORF n° 0023 du 27 janv. 2021.

Décret n° 2022-1299 du 7 octobre 2022 relatif à la généralisation de la facturation électronique dans les transactions entre assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée et à la transmission des données de transaction, JORF n° 0235 du 9 oct. 2022.

Décret n° 2024-235 du 18 mars 2024 portant création d'un service à compétence nationale dénommé « Office national anti-fraude », JORF n° 0067 du 20 mars 2024.

Arrêtés

Arrêté du 25 novembre 2009 portant création par la direction générale des finances publiques d'un fichier de comptes bancaires détenus hors de France par des personnes physiques ou morales dénommé « EVAFISC », JORF n° 0282 du 5 déc. 2009.

Arrêté du 1^{er} septembre 2016 portant création par la direction générale des finances publiques d'un traitement automatisé de données à caractère personnel de gestion du fichier des contrats de capitalisation et d'assurance vie dénommé Ficovie, JORF n° 0239 du 13 oct. 2016.

Circulaires

Circ., intermin., 30 oct. 1981, n° 13 N-3-81, Circulaire (Justice-Budget) du 30 octobre 1981 de la Direction générale des Impôts relative aux infractions et sanctions pénales, BODGI, *Dr. fisc.*, 1982, n° 1, comm. 7147.

Circ., 2 sept. 2004, NOR : JUSD0430176C, Présentation des dispositions de la loi n° 2004-204 du 9 mars 2004 portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité relatives à la procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité.

Circ., 23 janv. 2014, NOR : JUSD1402112C, 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.

Circ., 31 janv. 2014, NOR : JUSD1402887C, Circulaire de politique pénale relative au procureur de la République financier.

Circ. intermin., 22 mai 2014, NOR : FCPE1412006C, Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale.

Circ., 31 janv. 2018, NOR : JUSD1802971C, 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.

Circ. intermin., 17 mars 2019, NOR : CPAE1832503C, 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.

Circ., 4 oct. 2021, NOR : JUSD2129778C, Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale.

Délibérations

Délibération n° 2015-186 du 25 juin 2015 portant avis sur un projet d'arrêté modifiant l'arrêté du 21 février 2014 portant création par la direction générale des finances publiques d'un outil de lutte contre la fraude dénommé « ciblage de la fraude et valorisation des requêtes » (CFVR) (demande d'avis n° 1726052v3), NOR : CNIX1522371X.

Délibération n° 2019-115 du 12 septembre 2019 portant avis sur un projet d'arrêté modifiant l'arrêté du 21 février 2014 portant création par la direction générale des finances publiques d'un traitement automatisé de lutte contre la fraude dénommé « ciblage de la fraude et valorisation des requêtes » (CFVR) (demande d'avis n° 1726052 v7), NOR : CNIX1933314X.

Délibération n° 2019-114 du 12 septembre 2019 portant avis sur le projet d'article 9 du projet de loi de finances pour 2020, (demande d'avis n° 19015685).

Jurisprudence européenne

Cour européenne des droits de l'homme

CEDH, 8 juin 1976, n° 5100/71, *Engel c/ Pays-Bas*.

CEDH, 23 oct. 1995, n° 15963/90, *Gradinger c/ Autriche*.

Comm. EDH, 29 juin 1998, n° 36.118/97, *Taddei c/ France* : RJF 3/1999, n° 366.

CEDH, 14 sept. 1999, n° 36855/97, *Ponsetti c/ France* et n° 41731/98, *Chesnel c/ France*.

CEDH, 10 févr. 2009, n° 14939/03, *Zolotoukhine*.

CEDH, 16 juin 2009, n° 13079/03, *Ruotsalainen c/ Finlande*.

CEDH, 4 mars 2014, ^{nos} 18663/10, 18668/10 et 18698/10, *Grande Stevens et a. c/ Italie*.

CEDH, 3^e sect., 21 oct. 2014, n° 25129/06, *Lungu et a. c/ Roumanie*.

CEDH, 27 nov. 2014, n° 7356/10, *Lucky Dev c/ Suède*.

CEDH, 1^{ère} sect., 30 avr. 2015, n° 3453/12, n° 42941/12 et n° 9028/13, *Kapetanios et a. c/ Grèce*.

CEDH, 15 nov. 2016, ^{nos} 24130/11 et 29758/11, *A. et B. c/ Norvège*.

CEDH, gde ch., 14 févr. 2023, n° 21884/18, *Halet c/ Luxembourg*.

Cour de justice de l'Union européenne

CJUE, 26 fév. 2013, aff. C-617/10, *Aklagaren c/ Hans Akerberg Fransson*.

CJUE, 5 avr. 2017, aff. C-217/15, *Massimo Orsi*.

CJUE, 5 avr. 2017, aff. C-350/15, *Luciano Baldetti*.

CJUE, 20 mars 2018, aff. C-524/15, *Luca Menci*.

CJUE, 20 mars 2018, aff. C- 537-16, *Garlsson Real Estate Sa et a.*

CJUE, 5 mai 2022, aff. C-570/20, *BV c/ DDFIP de la Haute-Savoie*.

Jurisprudence nationale

Conseil constitutionnel

Cons. const., 30 déc. 1980, n° 80-126 DC.

Cons. const., 20 janv. 1981, n° 80-127 DC, Loi renforçant la sécurité et protégeant la liberté des personnes.

Cons. const., 30 juill. 1982, n° 82-143 DC, Loi sur les prix et les revenus.

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

Cons. const., 25 juill. 1984, n° 84-176 DC, Communication audiovisuelle.

Cons. const., 3 sept. 1986, n° 86-215, Lutte contre la criminalité et la délinquance.

Cons. const., 17 janv. 1989, n° 88-248 DC.

Cons. const., 28 juill. 1989, n° 89-260 DC, Loi relative à la sécurité et à la transparence des marchés financiers.

Cons. const., 30 déc. 1997, n° 97-395 DC, Loi de finances pour 1998.

Cons. const., Commentaire de la décision n° 97-395 DC du 30 décembre 1997, Loi de finances pour 1998, Cahier n° 4.

Cons. const., 29 déc. 1999, n° 99-424 DC.

Cons. const., 9 août 2007, n° 2007-554 DC, Récidive des majeurs et des mineurs.

Cons. const., 20 juill. 2012, n° 2012-266 QPC, *M. Georges R.*

Cons. const., 4 déc. 2013, n° 2013-679 DC.

Cons. const., 24 oct. 2014, n° 2014-423 QPC.

Cons. const., 18 mars 2015, n° 2014-453/454 QPC et n° 2015-462 QPC, *M. John L. et autres.*

Cons. const., Commentaire de la décision, n° 2014-453/454 QPC et n° 2015-462 QPC du 18 mars 2015, *M. John L. et autres.*

Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, *M. Alec W. et a.*

Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *M. Jérôme C.*

Cons. const., Commentaires des décisions n° 2016-545 QPC et n° 2016-546 QPC du 24 juin 2016, *M. Alec W. et a. et M. Jérôme C.*

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

Cons. const., Commentaire de la décision n° 2016-555 QPC du 22 juillet 2016, *M. Karim B.*

Cons. const., 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, *M. Thomas T. et a.*

Cons. const., Commentaire de la décision n° 2018-745 QPC du 23 novembre 2018, *M. Thomas T. et a.*

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

Cons. const., Commentaire de la décision n° 2019-804 QPC du 27 septembre 2019, *Association française des entreprises privées (AFEP)*.

Cons. const., 27 déc. 2019, n° 2019-796 DC.

Conseil d'État

CE, sect., 12 juill. 1929, Vesin : Lebon, p. 716, concl. R. Latournerie ; D. 1930, 3, p. 2, note M. Waline.

CE, sect., 9 nov. 1932, Sté Weil-Haeringer : Lebon, p. 941.

CE, 31 juill. 1953, n° 20793 et n° 21457 : RO p. 320.

CE, 29 avr. 1957, n° 39817, 7e s.-s. : RO p. 327.

CE, 30 janv. 1963, Schaltin : Lebon, p. 60.

CE, 29 mai 1963, Ministère de la santé publique et de la population c/ M. : Rec. Lebon, p. 334.

CE 13 juill. 1963, n° 44789, 9e s.-s. : Dupont 1963 p. 695.

CE, 18 nov. 1966, n° 66417, Sieur Chabaud : Lebon p. 611.

CE, 8^{ème} et 7^{ème} ss-sect., 10 nov. 1971, n° 76985, Sté Samtex : Rec. Lebon, p. 667 ; Dr. fisc. 1973, n° 4, comm. 128.

CE, 9^{ème} et 7^{ème} ss-sect., 22 nov. 1972, n°77490, *Sté Transacier* : Rec. Lebon, p. 744 ; Dr. fisc. 1973, n°28, comm. 1053.

CE, sect., 21 mai 1976, n° 94052 : Lebon, p. 270 ; Dr. fisc. 1976, n° 25, comm. 878, concl. M.-A. Latournerie, spéc., n° 2.

CE, 27 juil. 1979, n°s 09101 et 08682.

CE, 7 nov. 1979, n° 6188, Sté X : JurisData n° 1979-006302 ; Lebon T., p. 707 ; Dr. fisc. 1980, n° 45, comm. 2227, concl. Rivière ; RJF 1980, n° 11.

CE, 4 juill. 1980, n° 14912.

CE, 9 févr. 1983, n° 27351.

CE, 10 oct. 1984, n° 37323, Aubry : RJF 1984, n° 1477.

CE, 10 déc. 1984, n° 38285 , inédit : JurisData n° 1984-005712 ; Dr. fisc. 1985, n° 11, comm. 594 ; RJF 1985, n° 273.

CE, 4 févr. 1985, n° 8296, Nsungu Nono , inédit : JurisData n° 1985-042445 ; RJF 1985, n° 651.

CE, 4 févr. 1985, n° 40485 : Dr. fisc. 1986, n° 4, comm. 106.

CE, 21 mars 1986, n° 42922, Nahoun, inédit : RJF 1986, n° 511.

CE, 9 avr. 1986, n° 22691, Sté grandes distilleries : Lebon, p. 79 ; RJF 1986, n° 633.

CE, 28 mai 1986, n° 40482, SA ARTSBY 1881, inédit : RJF 1986, n° 680.

CE, 4 nov. 1988, n° 58952 ; CE, 17 mai 1989, n° 62199 ; CE, 16 déc. 1992, n° 95653.

CE, 19 juin 1989, n° 1022.

CE, 28 avr. 1993, n° 112072, Legros : JurisData n° 1993-052264 ; Lebon T., p. 709 ; Dr. fisc. 1993, n° 40, comm. 1869.

Avis CE, 31 mars 1995, n° 164008, *Ministre du budget c/ SARL Auto-Industrie Méric et autre*, Lebon 154 ; *AJDA* 1995. 480 ; *ibid.* 739, note M. Dreifuss ; *RFDA* 1995. 1172, chron. H. Labayle et F. Sudre, RJF 5/95, n° 623, concl. J. Arrighi de Casanova, p. 326.

CE, sect., 6 déc. 1995, n° 90914, *Navon* et n° 126826, *SA Samep*, Dr. fisc., 1996, n° 7, comm. 203, concl. G. Bachelier.

Avis CE 1 mars 1996, n° 174244, *Egot*, n° 174245.

Avis CE 1 mars 1996, n° 174245 et n° 174246, *SARL France Finibeton*.: Lebon 1996, p. 62 ; Dr. fisc. 1996, n° 17, comm. 572 ; Dr. fisc. 1996, n° 39, comm. 1153 , concl. F. Loloum ; RJF 4/1996, n° 462 , chron. S. Austry, p. 231 ; BGFE 1996, n° 2, p. 12, obs. H. de Feydeau.

Avis CE, 5 avr. 1996, n° 176611, *Houdmond*, Lebon 116 ; *RFDA* 1997. 1, étude F. Moderne ; *ibid.* 843, note J. Petit, RJF 5/96, n° 607, chron. S. Austry, p. 31 ; BDCF 3/96, concl. J. Arrighi de Casanova, p. 63.

CE, 10 juill. 1996 n° 160164, min. c/ Jacob : RJF 10/96 n° 1176 ; CE 24 nov. 1997 n° 171929, min. c/ Sté Amibu Inc : RJF 1/98 n° 65, concl. G. Bachelier BDCF 1/98 n° 16.

CE 4 avr. 1997, *S^{te} Kingroup*, req. n° 144211, Lebon p. 133 ; *RJF* 5/1997, n° 452 ; CE, avis, 12 avr. 2002, n° 239693, S.A. financière Labeyrie ; Cass. comm. 6 octobre 1998, *SNC Sofon*, *RJF* 12/1998, n° 1503.

CE, avis, 10 juin 1998, n° 194330 , M. de Thoury : JurisData n° 1998-040693 ; Rec. CE 1998, tables, p. 840 , 844 et 1111 ; Dr. fisc. 1998, n° 37, comm. 777 , concl. G. Bachelier ; RJF 8-9/1998, n° 966.

CE, avis, 8 juill. 1998, n° 195664, Fattell : Dr. fisc. 1998, n° 40, comm. 842 ; RJF 8-9/1998, n° 970, concl. *J. Arrighi de Casanova* ; RGDP 1998, p. 673 s., chron. *J. Lamarque*.

CE, 23 nov. 1988, n° 54384.

CE, 6 oct. 1999 n° 126827, Perrini : RJF 11/99 n° 1319.

CE, 9e et 10e ss-sect., 21 mars 2001, n° 202490, M. Egot : Dr. fisc. 2001, n° 24, comm. 549 , concl. G. Goulard ; RJF 2001, n° 813.

CE, 26 déc. 2008, n° 282995, *Gonzales-Castrillo*.

CE, 29 mai 2009, n° 319334

CE, 1^{er} juill. 2009, n° 295689.

CE, 30 juill. 2010, n° 316757, 9e et 10e s.-s., Sté Turbo's Hoet Truck Center et M. Hoet : RJF 11/10 n° 1010, concl. P. Collin BDCF 11/10 n° 114.

CE, 15 avr. 2011, n° 310272

CE, 15 avr. 2011, n° 31304.

CE, 12 déc. 2012, n° 34051.

CE, 8e et 3ess-sect., 12 mars 2014, n° 360299, Sté Binsarco International Establishment : JurisData n° 2014-004865 ; Dr. fisc. 2014, n° 22, comm. 359 ; RJF 6/2014, n° 599 ; BDCF 6/2014, n° 58, concl. B. Bohnert.

CE, 15 avr. 2015, n° 373269, Sté Car Diffusion 78 : Dr. fisc. 2015, n° 25, comm. 419, concl. F. Aladjidi, note R. Torlet et A. Tailfer ; RJF 7/2015, n° 613.

CE, 14 oct. 2015, n° 360426.

CE, 8e et 3e ch., 23 nov. 2016, n° 387485, M. B. : Dr. fisc. 2017, n° 5-6, comm. 153 , note C. Cassan ; RJF 2/2017, n° 141 , concl. B. Bohnert, p. 255.

CE, 24 févr. 2017, n° 390467.

CE, 16 févr. 2018, n° 395371.

CE, 27 juin 2018, n° 411301,

CE, 15 mars 2019, n° 414580.

CE, 10 juill. 2020, n° 431890.

CE, 28 avril 2023, n° 467205.

CE, 5 févr. 2024, n° 472284.

Cour administrative d'appel

CA, Paris, 9^e ch., 10 oct. 1923, *Gaz Pal*, 1923.2.571, note, *Gaz Pal*, 1923.2.573.

CAA Bordeaux, 19 juin 1990, n° 89BX01406, Breil, inédit.

CAA Bordeaux, 6 avr. 1994, n° 92BX00777, Favriou, inédit.

CAA Lyon, 9 nov. 1994, n° 92LY00928, SARL Disco-club « Le Blockos », inédit.

CAA Nancy, 16 mars 1995, n° 93NC01246, Sté Sogemin, inédit.

CA Paris, pôle 5, ch. 12, arrêt, 27 janv. 2010, n° 08/08272, 2.

Chambre criminelle

Cass., 24 févr. 1820, J.P., Tom XV, p. 802.

Cass., 2 nov. 1820 (B. n.140).

Cass., 31 oct. 1822 (B. n. 159, S. chr.).

Cass., 18 janv. 1828, J.P., Tom XXI, p. 1062.

Cass., 11 nov. 1826, J.P., Tom XX, p. 820.

Cass., 1^{er} oct. 1842, J. cr., XV, p. 66.

Cass. crim., 14 déc. 1954 : Bull. crim., n° 389, p. 672.

Cass. crim., 12 févr. 1958 : Bull. crim., n°147.

Cass. crim., 19 mai 1960 : Bull. crim., n° 274, p. 563.

Cass. crim., 9 nov. 1966, n° 65-93.832 : Bull. crim. n° 255.

Cass. crim., 24 mai 1967, n° 63-92.376.

Cass. crim., 16 mai 1968, n° 68-90.871.

Cass. crim., 10 déc. 1969, n° 67-91.046 : *Bull. crim.* n° 335.

Cass. crim., 9 avr. 1970, n° 68-92.282.

Cass. crim., 16 avr. 1970, n° 68-92.344 : Bull. crim. n° 132.

Cass. crim., 4 juin 1970, n° 93-41.469.

Cass. crim., 4 juin 1970, n° 69-93.414, *Delfaux* : *Bull. crim.* 1970, n° 186.

Cass. crim., 5 déc. 1972, B. n° 375 - 12 mai 1992, B. n° 186.

Cass. crim., 12 mai 1976, n° 75-91.792, *Lecomte*.

Cass. crim., 5 juill. 1976, n° 75-93.347 : Bull. crim. n° 246.

Cass. crim., 18 nov. 1976 : *Bull. cass.* 1976, p. 846 n° 332.

Cass. crim., 6 juin 1977, n° 76-92.108 : JurisData n° 1977-095203 ; Bull. crim. n° 203.

Cass. crim., 27 févr. 1978, n° 77-91.750.

Cass. crim., 4 déc. 1978, n° 77-93.423, *Venutolo*.

Cass. crim., 1^{er} oct. 1979, n° 78-93.884 : Bull. crim. n° 264.

Cass. crim., 6 mai 1980, n° 79-94.420 : Bull. crim. n° 136.

Cass. crim., 28 juin 1982, n° 81-94.021 : Bull. crim. n° 176.

Cass. crim., 21 juill. 1982, inédit, pourvoi c/ CA Paris, 10 déc. 1980.

Cass. crim., 20 juin 1983, n° 82-92.593 : Bull. crim. n° 189.

Cass. crim., 1^{er} oct. 1984, n° 83-94.693.

Cass. crim., 20 mai 1985, n° 84-92.585 : Bull. crim. n° 191.

Cass. crim., 10 mars 1986, n° 84-95.510 : JurisData n° 1986-000694 ; Dr. fisc. 1986, n° 45, comm. 1986 ; *Bull. crim.* n° 96.

Cass. crim., 6 avril. 1987, n° 85-94.313.

Cass. crim., 11 mai 1987, n° 86-91.461.

Cass. crim., 25 sept. 1987, n° 86-90.760.

Cass. crim., 19 oct. 1987, n° 85-94.605, *Giraud et a.*, *Bull. crim.* n° 353 ; Dr. fisc. 1988, comm. 1293 ; RJF 10/1988, n° 1175.

Cass. crim., 4 janv. 1988, n° 86-92.257 : Dr. fisc. 1988, n° 28, comm. 1481.

Cass. crim., 8 févr. 1988, n° 87-82.777.

Cass. crim., 6 mars 1989, n° 88-82.765.

Cass. crim. 17 avril 1989, n° 88-81189, *Azira*.

Cass. crim., 22 mai 1989, n° 88-84.937.

Cass. crim., 21 janv. 1991, n° 90-82.296 : Bull. crim. n° 34.

Cass. crim., 15 févr. 1991, n° 90-80.672.

Cass. crim., 30 sept. 1991 n° 90-83.579.

Cass. crim., 27 janv. 1992, n° 90-87.501.

Cass. crim., 23 nov. 1992, n° 90-86.657 : Bull. crim. 1992, n° 384, *Sztergbaum*.

Cass. crim., 23 nov. 1995, n° 6337 : RJF 11/96 n° 1353.

Cass. crim., 20 juin 1996, n° 94-85.796, *Ponsetti*.

Cass. crim., 9 oct. 1997, n° 96-83.681, *M. Bonnaïfous, Dr. fisc.*, 1998, n° 9, comm. 154.

Cass. crim., 20 nov. 1997, n° 96-84.425.

Cass. crim., 4 juin 1998, n° 97-80.620 : Bull. crim. n° 186.

Cass. crim., 30 juin 1999, n° 98-84.396.

Cass. crim., 21 juin 2000, n° 99-84.102.

Cass. crim., 30 mai 2001, n° 00-83.862.

Cass. crim., 4 sept. 2002, n° 01-85.598;

Cass. Crim., 18 sept. 2002, n° 01-87.824.

Cass. crim., 2 oct. 2002, n° 01-87.886.

Cass. crim., 2 oct. 2002, n° 01-87.996.

Cass. crim., 5 nov. 2003, n° 03-80.398.

Cass. crim., 14 nov. 2002, n° 02-80.330 : Bull. crim. n° 206.

Cass. crim., 27 nov. 2002, n° 02-80.910.

Cass. crim., 10 sept. 2003, n° 02-86.510 : *Bull. crim.* n° 157.

Cass. crim., 3 déc. 2003, n° 03-81.023.

Cass. crim., 4 nov. 2004, n° 03-86.162 : Juris-Data n° 2004-026334.

Cass.crim., 1^{er} déc. 2004, n° 04-80.406.

Cass. crim., 24 mai 2005, n° 04-86.813 : JurisData n° 2005-028781 ; Bull. crim. n° 154.

Cass. Crim. 15 juin 2005, 04-86.254.

Cass. crim., 11 janv. 2006, n° 05-82.674.

Cass. crim., 8 févr. 2006, n° 05-83.493, M^{me} T. épse E. : JurisData n° 2006- 032456 ; *Dr. fisc.* 2006, n° 20, comm. 407 ; Procédures, comm. 147, note J.-L. Pierre.

Cass. crim., 22 févr. 2006, n° 05-85.092 : JurisData n° 2006-032711 ; *Dr. fisc.* 2007, n° 12, comm. 316 ; *Bull. crim.*, n° 54.

Cass. crim., 14 mars 2007, n° 06-81.456, Inédit.

Cass. crim., 20 févr. 2008, n° 07-82.977, *aff. Talmon*, *Bull. crim.* 2008, n°43 ; *D.* 2008, p. 1585, note C. Cutajar.

Cass. crim., 8 avr. 2009, n° 08-83.215 .

Cass. crim., 30 juin 2010, n° 09-86.249 (n° 4152 F-D) : *RJF* 12/10 n° 1233.

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

Cass. crim., 16 mai 2012 n° 11-83.602.

Cass. crim., 13 juin 2012, n° 11-86.163.

Cass. crim. 13 juin 2012 n° 11-84.092, *Smart City* : *Dr. fisc.* no 42/12 c. 488 note E. Meier et R. Torlet ;

Cass. crim., 27 nov. 2013, n° 13-85.042.

Cass. crim., 22 janv. 2014, n° 12-83.579.

Cass. crim., 25 juin 2014, n° 13-87.692.

Cass. crim., 3 déc. 2014, n° 14-90.040.

Cass. crim., 20 mai 2015, n° 14-80.410 : JurisData n° 2015-011802.

Cass. crim., 30 mars 2016, n° 16-90.001 QPC : *Bull. crim.* n° 113.

Cass. crim., 30 mars 2016 n° 16-90.005 QPC : *Bull. crim.* n° 114.

Cass. crim., 22 févr. 2017, n° 16-82.047.

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

Cass. crim., 28 juin 2017, n° 16-81.149 : *Bull. crim.* n° 183 ; *Dr. pén.* 2017, chron. 9, n° 21 , obs. S. Detraz ; *Dr. fisc.* 2018, 236, n° 32 , obs. M. Pelletier ; *Dr. fisc.* 2017, act. 587 , obs. O. Fouquet et B. Hatoux.

Cass. crim., 25 oct. 2017, n° 16-83.133 : *Dr. fisc.* 2017, chron. 566 , R. Salomon.

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

Cass. crim., 6 déc. 2017, n° 16-81.857.

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

Cass. crim., 13 juin 2018, n° 17-81.849 : JurisData n° 2018-010262.

Cass. crim., 5 déc. 2018, n° 17-87.488.

Cass. crim., 8 janv. 2019, n° 18-85.561.

Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.980.

Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-82.430.

Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.067.

Cass. crim., 11 sept 2019, n° 18-81.040.

Cass. crim., 11 sept 2019, n° 18-84.144.

Cour de cassation, « Note explicative relative aux arrêts n°1174, 1175, 1176, 1177, 1178 et 1179 du 11 septembre 2019 (chambre criminelle) ».

Cass., crim., 23 oct. 2019, n° 18-85.088.

Cass. crim., 26 janv. 2020, n° 17-83.577.

Cass. crim., 1^{er} avr. 2020, n° 18-85.958.

Cass. crim., 24 juin 2020, n° 19-81.134.

Cass. crim., 21 oct. 2020, n° 19-81.929.

Cass. Crim., 21 oct. 2020, n° 20-85.339.

Cass. crim., 22 mars 2023, n° 19-81.929 : JurisData n° 2023-003983 ; Dr. fisc. 2023, n° 24, comm. 218, note G. Goulard et P. Mispelon et Cass. crim., 22 mars 2023, n° 19-80.689 : JurisData n° 2023-003982 ; Dr. fisc. 2023, n° 35, chron. 264, spéc. n° 2.

Cass. crim., 14 juin 2023, n° 22-81.020.

Cass. Crim., 13 sept. 2023 n° 22-82.288

Cass. crim., 13 déc. 2023, n° 22-81.985.

Cour de révision et de réexamen

Comm. révision des condamnations pénales, 14 mai 2012, n° 11-REV.103.

Cass. révision réexamen, 11 avr. 2019, n° 17-REV111.

Cass. révision réexamen, 22 oct. 2020, n°19REV090.

Cass. révision réexamen, 18 janv. 2024, n° 22REV001 et n° 21REV169.

Chambre commerciale

Cass. com., 27 nov. 1991, n° 90-10.608, n° 90-10.607, n° 90-11.980 et n° 90-11.985, Cts Michaut : Bull. civ. IV, n° 363 ; Dr. fisc. 1992, n° 15, comm. 789 ; JCP E 1992, II, 248 , concl. M. Jéol ; D. 1992, concl. M. Jéol, note Texidor ; LPA 1992, n° 76, note F. Viala.

Cass. com., 4 févr. 1997, n° 95-30.008, EURL Jacky Chris : RJF 1997, n° 447.

Cass. com. 29 avril 1997, *Ferreira*, RJF 6/1997, n° 641.

Cass. com., 31 janv. 2012, n° 11-13.097, DGFîP c/ M. X.

Cass. com., 16 déc. 2020, n° 18-16.801.

Cass. com., 14 avr. 2021, n° 19-23.230.

ARTICLES ET SITES WEB

Agence française anticorruption, *Lignes directrices sur la mise en œuvre de la convention judiciaire d'intérêt public*, 2019.

Commission européenne, Communiqué de presse, Fraude à la TVA : nouvel outil pour aider les pays de l'UE à sévir contre les criminels et à récupérer des milliards d'euros, 2019.

DGFîP,

- Dispositif d'alerte et de protection des lanceurs d'alerte à la DGFîP en matière de TVA et d'impôt sur les sociétés, 2023.
- Périmètre des missions de la Direction générale des Finances publiques.

Doctrines administratives,

BODGI, 3 octobre 1972, n°13-6-72

Note BODGI, 3 novembre 1981, n°13 N-3-81

Eur-Lex, Soutenir la coopération de l'Union européenne dans le domaine fiscal : Fiscalis (2021-2027).

Europaforum.lu, Actualités, « Lutte contre la fraude fiscale : la Commission européenne propose des mesures pour accroître l'efficacité de la coopération entre les autorités fiscales », 2009.

LEFEBVRE F.,

- Documentation pratique fiscale, CF (Contrôle fiscal) – Division VIII Sanctions.
- Documentation pratique fiscale, CF (Contrôle fiscal) – Division VI Procédures de rectification.

Le monde, « Les commerçants de la Corrèze protestent contre la fiscalité », 27 avril 1954.

Libération, « Fraude fiscale : de l'art de contourner le verrou de Bercy », 2018

Ministère de l'Action et des Comptes publics, Communiqué de presse, 9 mai 2023.

Ministère de la Justice, *Lignes directrices sur la mise en œuvre de la convention judiciaire d'intérêt public*, 2023.

Ministère de l'Intérieur et des Outre-mer, Actualités, Europol : une agence au cœur de la coopération européenne, 2021.

RSJ 2023 – glossaire – sigles.

Syndicat de la magistrature, « Projet de loi relatif à la lutte contre la fraude fiscale : l'analyse et les propositions de dix organisations de la société civile », 2018.

Toutel'europe.eu,

- société, Qu'est-ce qu'Europol, l'office européen de police ?, 2022.
- Fonctionnement de l'UE, Qu'est-ce-que le parquet européen ?, 2024.

Tribunal de Paris, L'organisation du parquet de Paris, Justice.fr, 2023.

<https://www.insee.fr/fr/information/2417794>.

<https://www.economie.gouv.fr/renforcer-capacite-judiciarisation-fraudes-finances-publiques>.

INDEX ALPHABÉTIQUE

(Les numéros renvoient aux pages)

A

Agence française anticorruption (AFA) · 373, 420

Alternatives punitives · 191, 215, 276, 553

Alternatives réparatrices · 189, 190, 215

Autorité de la chose jugée · 178, 218, 222, 241, 242, 243, 257, 258, 264, 517

Avis · 18, 29, 35, 38, 49, 58, 62, 65, 66, 71, 73, 75, 76, 77, 82, 88, 89, 93, 94, 95, 98, 99, 101, 102, 112, 134, 138, 147, 154, 162, 164, 167, 170, 171, 172, 173, 175, 178, 181, 183, 210, 260, 269, 270, 300, 301, 317, 338, 340, 354, 385, 392, 396, 411, 418, 487, 488, 524, 525, 534, 538, 558

Aviseurs fiscaux · 42, 421, 422, 423, 424, 475, 476, 523, 557

B

Bilatéralisme · 438, 439, 450, 557

Blanchiment · 39, 61, 97, 105, 106, 107, 108, 123, 125, 126, 128, 134, 139, 141, 148, 151, 152, 153, 154, 155, 156, 157, 175, 191, 194, 195, 199, 204, 206, 216, 338, 339, 352, 359, 360, 377, 417, 418, 421, 433, 434, 437, 447, 450, 469, 472, 479, 482, 493, 519, 529, 532, 552

Brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF) · VII, 32, 37, 66,

107, 108, 135, 136, 137, 140, 142, 148, 150, 152, 153, 156, 175, 414, 533, 552

Bureaucratie · 43, 44, 501

C

Casier fiscal · 25

Circonstances aggravantes · 27, 32, 145, 148, 150, 200, 203, 292, 302

Citation directe · 200, 207, 209, 210, 211, 213, 215, 216, 553

Classement sans suite · 166, 177, 178, 179, 180, 181, 182, 183, 185, 186, 187, 233, 553

Commission des infractions fiscales (CIF) · VII, 18, 29, 30, 35, 38, 49, 51, 56, 57, 58, 62, 64, 65, 66, 67, 69, 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 77, 80, 82, 88, 89, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99, 101, 102, 103, 107, 112, 147, 162, 164, 167, 170, 171, 172, 173, 180, 183, 203, 210, 233, 300, 301, 303, 316, 320, 331, 358, 418, 519, 525, 551, 552

Comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC) · VII, 34, 200, 209, 211, 212, 213, 215, 216, 357, 367, 368, 369, 370, 371, 375, 376, 377, 380, 382, 432, 433, 437, 505, 533, 553, 556, 557

Composition pénale · 185, 191, 192, 193, 194, 199, 215, 216, 553

Confiscation · 342, 555

Constitution de partie civile · 206, 207

Contrôle polyvalent · 25, 27, 510

Contrôle sur pièces · 28, 326, 328, 395, 396, 430

Contrôles sur place · 393, 395, 396, 397, 400, 403, 404, 405, 406, 407, 410, 415, 436, 437, 556

Convention judiciaire d'intérêt public (CJIP) · VII, 34, 191, 194, 195, 196, 197, 198, 199, 211, 215, 216, 217, 276, 357, 367, 368, 371, 372, 373, 374, 375, 377, 378, 380, 382, 421, 432, 433, 434, 437, 505, 518, 545, 553, 556, 557

Coopération administrative internationale · II, IX, 41, 42, 383, 438, 439, 452, 471, 473, 474, 475, 477, 485, 494, 497, 498, 505, 506, 557

Cumul des poursuites · II, IX, 45, 281, 282, 283, 285, 286, 287, 289, 290, 291, 298, 305, 306, 307, 309, 311, 314, 332, 333, 350, 381, 498, 554, 555

D

Datamining · 400, 408, 409, 436, 486, 487, 494, 496, 505, 558

Déchéance des avantages résultant d'un agrément fiscal · 345, 555

Décision d'orientation · IX, 164, 166, 167, 170, 171, 173, 174, 175, 214, 276, 367, 503, 553

Décision fiscale définitive · 238, 239, 554

Décisions statuant sur le fond de l'action publique · 234, 553

Délits de droit commun · 39, 97, 105, 106, 142, 154, 156, 157, 158, 160, 167, 173, 174, 175, 179, 187, 191, 206, 214, 503, 552, 553

Dénonciation obligatoire · 36, 38, 85, 86, 88, 89, 90, 91, 93, 94, 95, 98, 101, 102, 103, 104, 110, 112, 167, 168, 169, 170, 171, 172, 175, 178, 181, 216, 218, 300, 301, 322, 323, 324, 325, 326, 328, 330, 333, 361, 426, 427, 429, 430, 431, 500, 551, 555

Dossiers à profil pénal · 19, 36, 45, 50, 83, 84, 88, 96, 110, 111, 162, 199, 214, 215, 276, 316, 322, 323, 500, 501, 502

Droits de la défense · 256, 257, 259, 260, 261, 262, 263, 265, 275, 297, 554

E

Échange automatique d'informations · 465, 487, 488, 494

Enquête pénale · 48, 111, 113, 142, 143, 154, 160, 166, 172, 214, 278, 473, 552

ESFP · 155, 327, 328, 395, 405, 406, 407

EVAFISC · 491, 492, 533

Évasion · 440, 526

Exclusion des marchés publics · 344, 555

F

Facturation électronique · 488, 489, 528, 533, 558

FATCA · VII, 452, 453, 454, 455, 456, 457, 458, 459, 460, 464, 465, 467, 476, 518, 522, 533, 557

FICOPA · 34, 491, 492, 493, 526

FICOVIE · 34, 491

Flagrance fiscale · 32

Fraude fiscale · II, IX, 13, 14, 15, 18

Fraude fiscale aggravée · 176, 191, 192, 194, 208, 210, 212, 215, 217, 336, 337, 339, 359, 360, 368, 369

Fraude fiscale complexe · 114, 127, 128, 129, 152, 175, 336, 501

Fraude fiscale simple · 34, 148, 200, 215, 336, 337, 357, 358, 360, 364, 369, 555

Fraudes fiscales connexes · 39, 97, 105, 106, 164, 552

I

Impôts analytiques · 20, 24

Impôts synthétiques · 22, 24, 30

Indépendance des procédures fiscale et pénale · 257

Interdiction de participer aux travaux de certaines commissions · 345, 555

Intérêts de retard · 197, 327, 354, 388

J

Juge d'instruction · 164, 200, 201, 202, 203, 204, 205, 207, 208, 211, 217, 277, 503, 553

Juridiction nationale chargée de la lutte contre la criminalité organisée (JUNALCO) · VIII, 37, 119, 120, 124, 125, 126, 127, 128, 517, 552

Juridictions interrégionales spécialisées (JIRS) · VIII, 37, 108, 118, 119, 120, 121, 122, 123, 124, 125, 126, 128, 129, 552

Juridictions pénales de jugement · 233, 553

L

Lanceurs d'alerte · 42, 421, 424, 425, 426, 475, 476, 545, 557

M

Majorations de droits · 94, 95, 294, 297

Mise en mouvement de l'action publique · 52, 53, 59, 88, 96, 112, 201

Modulation · 353, 355, 379, 555

Multilatéralisme · 438, 439, 448, 451, 557

N

Name and shame · 34, 102

Nécessité des peines · 284, 285, 290, 297, 340, 346

Non bis in idem · 289, 290, 291, 306, 308, 309, 310, 311, 312, 313, 314, 315, 332, 381, 516, 518

O

OCDE · VIII, 439, 443, 444, 445, 446, 447, 448, 449, 450, 452, 454, 459, 460, 461, 462, 463, 467, 526, 527, 557

Office européen de lutte antifraude (OLAF) · VIII, 473, 529, 557

Office national anti-fraude (ONAF) · VIII, 33, 37, 141

Officiers fiscaux judiciaires · 135, 137, 138, 140, 141, 151, 204

ONU · 448, 526

Outils technologiques · 42, 408, 413, 486, 505, 556

P

Parquet européen · 39, 81, 82, 83, 97, 103, 104, 473, 474, 478, 480, 481, 482, 483, 484, 485, 494, 506, 521, 524, 526, 528, 531, 557

Peine de publication du jugement · 34, 338, 339, 365

Peines accessoires · 337, 344, 351, 555

Peines complémentaires · 189, 335, 337, 339, 340, 344, 351, 362, 364, 365, 555, 556

Peines principales · 334, 335, 337, 361, 555

Pénalisation · 32, 33, 42, 49, 59, 307, 308, 309, 310, 313, 335, 337, 342, 346, 502, 510, 514, 516, 519

Pénalités fiscales · 27, 68, 87, 88, 89, 91, 92, 104, 188, 189, 207, 221, 222, 245, 292, 293, 294, 298, 300, 315, 316, 317, 318, 320, 323, 324, 331, 332, 352, 353, 354, 355, 372, 379, 381, 434, 500, 554, 555

Plainte préalable · 18, 35, 48, 49, 53, 61, 62, 63, 64, 65, 78, 82, 88, 94, 96, 107, 112, 149, 162, 172, 175, 203, 318

Politique · 1, II, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 22, 23, 25, 26, 27, 28, 30, 32, 36, 40, 43, 44, 45, 57, 64,

80, 81, 89, 92, 100, 101, 107, 109, 123, 124, 127, 128, 129, 132, 133, 136, 137, 148, 150, 151, 152, 158, 159, 179, 200, 202, 301, 318, 320, 329, 358, 359, 360, 361, 362, 363, 364, 365, 370, 397, 398, 399, 400, 401, 404, 406, 409, 410, 434, 480, 491, 496, 497, 499, 501, 505, 507, 509, 510, 511, 512, 513, 514, 520, 525, 526, 534, 551

Pouvoirs d'enquête · 33, 144, 146, 149, 150, 152, 156, 473, 552

Présomptions caractérisées de fraude fiscale · 38, 70, 71, 73, 74, 94, 95, 98, 99, 110, 129, 148, 149, 151, 167, 173, 174, 180, 196, 333, 552, 553

Principe de proportionnalité des peines · 41, 334, 345, 346, 347, 555

Privation des droits civiques, civils et de famille · 338, 555

Procédure judiciaire d'enquête fiscale · 32, 37, 66, 70, 72, 73, 75, 96, 133, 143, 148, 149, 150, 160, 173, 503

Procédure mixte intégrée · 306, 308, 309, 310, 555

Procédures complémentaires · 287, 288, 554

Procureur de la république financier (PNF) · VIII, 79, 108, 118, 126, 127, 128, 129, 130, 201, 202, 372, 373, 434, 526, 552

Publication du jugement de condamnation · 339, 555

Q

Quatre vieilles · 19, 20, 22

R

Régies financières · 24

Règlement d'ensemble · 323, 328, 329, 330, 431, 555

Régularisation · 182, 184, 188, 189, 302, 323, 326, 327, 328, 429, 430, 458, 553, 555

Rendement budgétaire du contrôle fiscal · 391, 392, 426, 432, 433, 437, 496, 505, 556

Réponse pénale · 16, 166, 181, 184, 185, 187, 189, 190, 199, 202, 214, 276, 358, 367, 369, 380, 382, 503, 553

Réseau judiciaire européen · 482, 483, 557

Révision · 32, 220, 224, 225, 239, 245, 248, 251, 252, 273, 439, 443, 446, 447, 450, 517, 544, 554, 559

Rubik · 454, 457, 458, 557

S

Sanctions pécuniaires · 14, 347, 348, 349, 555

Sanctions pénales encourues · 334, 345, 357, 382, 555

SDN · VIII, 439, 440, 441, 443, 444, 526, 557

Service d'enquêtes judiciaires des finances (SEJF) · VIII, 33, 37, 66, 107, 108, 135, 138, 139, 140, 141, 142, 149, 150, 151, 152, 153, 156, 174, 175, 414, 502, 552

Services d'enquête · 36, 37, 38, 42, 48, 66, 96, 97, 105, 107, 111, 114, 130, 131, 132, 133, 135, 142, 143, 144, 145, 146, 147, 148, 150, 156, 157, 160, 169, 171, 172, 174, 471, 494, 502, 552, 557

Services d'enquête non spécialisés · 131, 552

Services d'enquête spécialisés · 37, 66, 130, 131, 133, 135, 150, 156, 174, 552

Sursis à statuer · 223, 238, 248, 249, 250, 274, 554

T

Techniques spéciales d'enquête · 145, 146, 147, 148, 150, 151

TRACFIN · VIII, 156, 416, 417, 418, 419, 420, 471, 472, 526, 532, 533, 556, 557

Transaction fiscale · 179, 182, 197, 316, 319, 325, 427, 435, 555

Tribunaux judiciaires non spécialisés · 115, 116, 552

Tribunaux spécialisés · 37, 115, 119, 121, 160, 532, 552

V

Vérification de comptabilité · 155, 258, 260, 261, 326, 327, 328, 395, 396, 403, 404, 437, 521, 556

Verrou de Bercy (double filtre administratif) · II, 18, 34, 35, 36, 38, 39, 40,

44, 45, 49, 50, 51, 53, 55, 56, 57, 58, 60, 61, 62, 64, 65, 66, 72, 78, 79, 80, 81, 82, 83, 84, 85, 86, 88, 90, 91, 94, 96, 97, 98, 99, 104, 105, 106, 107, 108, 110, 111, 112, 162, 170, 316, 318, 322, 331, 333, 361, 499, 500, 501, 514, 515, 516, 518, 545, 551, 552, 555

Verrou de Bercy aménagé (double filtre administratif aménagé) · 50, 85, 86, 96, 97, 105, 106, 551, 552

Verrou de Bercy initial (double filtre administratif initial) · 50, 85, 86, 88, 94, 98, 99, 104, 107, 162, 316, 322, 331, 551, 552, 555

TABLE DES MATIÈRES

REMERCIEMENTS	V
LISTE DES PRINCIPALES ABRÉVIATIONS.....	VII
SOMMAIRE	IX
INTRODUCTION.....	12
Section I : Le cadre de la recherche	15
I. La notion de politique pénale	16
II. L'affirmation d'une politique pénale de l'administration fiscale.....	19
A. Le rôle prééminent de l'administration fiscale au XX ^e siècle	19
B. Le renforcement du rôle de l'autorité judiciaire au XXI ^e siècle	31
Section II : L'intérêt de la recherche.....	35
I. Les prémices de la réflexion.....	35
II. La délimitation du sujet.....	38
III. La méthodologie retenue	40
IV. L'intérêt du sujet.....	42
V. La problématisation du sujet	44
PARTIE I :	47
LA PRÉPONDÉRANCE DU RÔLE DE L'ADMINISTRATION FISCALE SUR L'AUTORITÉ JUDICIAIRE	47
TITRE I : LA PRIMAUTÉ DU RÔLE DE L'ADMINISTRATION DANS LA DÉTECTION DE LA FRAUDE FISCALE	48
CHAPITRE I : LA DÉTECTION PRÉALABLE ET NÉCESSAIRE PAR L'ADMINISTRATION FISCALE	49
Section I : Le « <i>double filtre administratif</i> » : un préalable aux poursuites nécessaire avant 2018.....	50
Paragraphe I : La mise en place d'un double filtre administratif obligatoire prévu par le législateur	51
I. La construction législative du double filtre administratif préalable aux poursuites.....	51
A. 1 ^{ère} étape : la consécration législative d'un premier filtre administratif obligatoire	51
1. La création d'un filtre administratif par le législateur	52
2. Les origines controversées du filtre administratif.....	53
B. 2 ^{ème} étape : la consécration législative d'un second filtre administratif, la CIF	57
C. 3 ^{ème} étape : le maintien d'un fondement législatif du filtre administratif.....	59
II. Le double filtre administratif jugé conforme à la Constitution	61
Paragraphe II : La remise en cause du double filtre administratif préalable aux poursuites.....	64
I. La primauté du rôle du 1 ^{er} sur le 2 nd filtre administratif.....	65
A. La sélection préalable des dossiers par l'administration.....	65
1. La sélection des dossiers de fraude « <i>les plus graves</i> » à l'issue du contrôle fiscal	66
2. La sélection de dossiers de présomptions caractérisées de fraude avant ou au cours du contrôle fiscal	70
B. L'activité de la CIF dépendante de l'administration fiscale	72
1. La saisine de la CIF subordonnée à l'administration fiscale.....	73
a. La saisine de la CIF à l'issue du contrôle fiscal achevé dans la majorité des cas	74
b. La saisine de la CIF avant ou parallèlement au contrôle fiscal dans la minorité des cas	74
2. L'avis favorable quasi-systématique de la CIF	76
II. Le souhait de réformer le double filtre administratif.....	78

A. Les partisans du double filtre administratif	79
B. Les opposants du double filtre administratif.....	80
C. La question de l'incompatibilité du double filtre administratif avec le parquet européen.....	82
D. Un mécanisme de compromis retenu	83
Section II : Le « <i>double filtre administratif aménagé</i> » : un préalable aux poursuites toujours nécessaire après 2018	85
Paragraphe I : L'aménagement du double filtre administratif initial par la loi du 23 octobre 2018	86
I. Le desserrement du double filtre administratif initial prévu par le législateur.....	86
A. L'instauration du dispositif de dénonciation obligatoire	86
B. Le dispositif de dénonciation obligatoire jugé conforme à la Constitution	91
II. Le maintien partiel du double filtre administratif initial	94
A. Le maintien du double filtre administratif initial pour des faits de fraude fiscale de moindre importance	94
B. Maintien du 1 ^{er} filtre administratif initial pour des présomptions caractérisées de fraude fiscale.....	95
Paragraphe II : Les incidences de la réforme sur le double filtre administratif aménagé	96
I. La détection des infractions relevant du double filtre administratif aménagé dans la majorité des cas	97
A. Une sélection identique des dossiers par l'administration fiscale	98
B. Le rôle affaibli de la CIF après la réforme	101
C. La question de l'incompatibilité du filtre administratif avec le parquet européen	103
II. La détection des infractions ne relevant pas du double filtre administratif aménagé dans la minorité des cas	105
A. La détection de fraudes fiscales connexes dans des cas très limités.....	105
B. La détection des délits de droit commun de nature fiscale dans des cas limités.....	106
1. Le rare contournement du double filtre administratif par le délit de blanchiment de fraude fiscale	106
2. Le 1 ^{er} filtre administratif initial : un préalable aux poursuites nécessaire en pratique pour des délits d'escroquerie de nature fiscale	108
CONCLUSION DU CHAPITRE I	110
CHAPITRE II : LA DÉTECTION INEFFICACE PAR LES AUTORITÉS PÉNALES EN CHARGE DE L'ENQUÊTE	112
Section I : Des autorités en charge de l'enquête inadaptées en matière d'infractions pénales fiscales.	114
Paragraphe I : L'organisation et les moyens insuffisants des parquets	114
I. La saisine inadaptée des procureurs de la République	115
A. Une majorité d'affaires reçues par les parquets près les tribunaux judiciaires non spécialisés.....	115
B. Une minorité d'affaires traitées par les parquets près les tribunaux spécialisés	119
1. Les parquets des JIRS rarement saisis	120
2. Les parquets de JUNALCO rarement saisis.....	124
II. La saisine limitée du PNF.....	127
Paragraphe II : L'organisation et les moyens insuffisants des services d'enquête.....	130
I. Les services d'enquête non spécialisés inadaptés	131
II. Les services d'enquête spécialisés limités.....	133
A. L'affectation d'officiers fiscaux judiciaires.....	133
B. La saturation des services d'enquête spécialisés.....	135
1. La saturation de la BNRDF	136
2. La saturation du SEJF	138
3. La saturation probable de l'ONAF	140
Section II : Le manque d'investigations des autorités en charge de l'enquête	142
Paragraphe I : L'ouverture d'une enquête pénale en matière de fraude fiscale	143
I. Le rôle passif des autorités pénales en charge de l'enquête en cas de procédure de « <i>droit commun</i> »	144
A. Le renforcement apparent des pouvoirs d'enquête des services d'enquête	144
B. L'absence d'utilisation réelle des pouvoirs d'enquête	146
II. Le rôle actif de l'administration fiscale en cas de procédure de « <i>police fiscale</i> »	148
A. Dans les dossiers de présomptions caractérisées de fraude fiscale.....	148
1. Le renforcement des pouvoirs d'enquête de l'administration fiscale	149
2. La saisine privilégiée du SEJF	150

B. Dans les dossiers de blanchiment de présomption de fraude fiscale	151
1. Le renforcement des pouvoirs d'enquête de l'administration fiscale	152
2. La saisine privilégiée du SEJF	152
Paragraphe II : L'ouverture d'une enquête pénale en matière de délits de droit commun.....	154
I. Le renforcement du rôle de l'administration dans la détection de certains délits de droit commun...	154
A. Le signalement des délits de droit commun par l'administration	154
B. Le renforcement des compétences et des pouvoirs d'enquête de l'administration pour certains délits de droit commun.....	156
II. La détection d'infractions fiscales par le droit de communication de l'administration	157
CONCLUSION DU CHAPITRE II.....	160
CONCLUSION DU TITRE I.....	162
TITRE II : LE RÔLE DÉTERMINANT DE L'ADMINISTRATION DANS LA POURSUITE DE LA FRAUDE FISCALE	164
CHAPITRE I : LA DÉCISION D'ORIENTATION DU PARQUET NÉCESSAIREMENT INFLUENCÉE PAR LE TRAVAIL DE L'ADMINISTRATION	166
Section I : Le faible nombre de classement sans suite en matière de fraude fiscale.....	166
Paragraphe I : La décision d'orientation influencée par la teneur du dossier établi par l'administration	167
I. La sélection et la constitution du dossier par l'administration fiscale.....	167
A. Pour les dossiers de fraude fiscale les plus graves.....	167
B. Pour les dossiers de fraude fiscale de moindre importance	171
II. La sélection et la constitution des dossiers par l'administration fiscale et l'autorité judiciaire	173
A. Pour les dossiers de présomptions caractérisées de fraude fiscale	173
B. Pour les délits de droit commun de nature fiscale	174
Paragraphe II : Un classement sans suite dans la minorité des affaires	177
I. Le classement sans suite des affaires non poursuivables	178
II. Le classement sans suite des affaires poursuivables	180
A. Le classement sans suite pour inopportunité	181
B. Le classement sous condition.....	184
Section II : Le nombre élevé de réponse pénale en matière de fraude fiscale	187
Paragraphe I : L'arsenal inadapté ou incomplet des mesures alternatives aux poursuites.....	188
I. L'arsenal des alternatives « réparatrices » inadapté.....	188
A. L'inapplicabilité de la régularisation, la réparation et la médiation pénale aux délits de fraude fiscale prévus par l'article 1741 du CGI	189
B. L'inefficacité de l'avertissement pénal probatoire.....	190
II. L'arsenal des alternatives punitives incomplet.....	191
A. L'application limitée de la composition pénale.....	192
B. La CJIP subordonnée à un règlement de la situation fiscale de la personne morale	194
Paragraphe II : Un engagement des poursuites dans la majorité des cas	199
I. L'ouverture d'une information judiciaire dans une minorité de cas	200
A. L'information judiciaire inadaptée en matière de fraude fiscale	200
1. Une procédure longue, réservée aux dossiers complexes	201
2. Le rôle insuffisant du juge d'instruction	202
B. Le rôle indispensable de l'administration fiscale comme partie intervenante	205
II. La saisine immédiate de la juridiction de jugement dans la majorité des cas	208
A. La citation directe	209
B. L'application limitée de la CRPC	211
CONCLUSION DU CHAPITRE I.....	214
CHAPITRE II : LA DÉCISION DU JUGE PÉNAL LARGEMENT INFLUENCÉE PAR LA POSITION DE L'ADMINISTRATION ET DU JUGE DE L'IMPÔT.....	218
Section I : L'application complexe du principe de l'indépendance des procédures fiscale et pénale ...	219
Paragraphe I : L'autonomie décisionnelle apparente du juge pénal.....	220
I. La traditionnelle autonomie décisionnelle du juge pénal	220
A. L'absence d'autorité de la chose jugée au fiscal sur le pénal	220
1. L'absence d'incidence de la décision du juge de l'impôt	221

2. La prohibition de surseoir à statuer du juge pénal	223
B. La prohibition de réviser la décision pénale définitive	224
II. Le juge pénal tributaire des constatations et appréciations opérées par l'administration et le juge de l'impôt.....	226
A. Le rôle prépondérant de l'administration dans la preuve du délit de fraude fiscale	226
B. L'existence du délit de fraude fiscale dépendante de l'analyse du juge de l'impôt.....	229
Paragraphe II : L'autonomie décisionnelle du juge de l'impôt en apparence limitée	231
I. La décision pénale rarement prépondérante et contraire aux appréciations du juge de l'impôt	232
A. L'application limitée de l'autorité de la chose jugée au pénal sur le fiscal	232
1. Les décisions définitives des juridictions pénales de jugement.....	233
2. Les décisions statuant sur le fond de l'action publique.....	234
B. Les rares contrariétés entre les constatations des juges pénal et de l'impôt	236
II. La neutralisation de l'autorité de la chose jugée au pénal sur le fiscal	238
A. L'absence d'obligation de surseoir à statuer du juge de l'impôt	238
B. L'absence de recours en révision de la décision fiscale définitive	239
Section II : Les aménagements du principe de l'indépendance des procédures fiscale et pénale	240
Paragraphe I : La prépondérance de la décision du juge de l'impôt en cas de décharge pour motif de fond	241
I. La perte d'autonomie décisionnelle du juge pénal dans un cas restreint	241
A. La mise en place d'un cas d'autorité de la chose jugée au fiscal sur le pénal	242
B. L'autorité de la seule décision juridictionnelle définitive de décharge de l'impôt pour un motif de fond	244
II. La préservation d'une autonomie décisionnelle importante et contestable du juge pénal	247
A. En cas d'autorité de la chose jugée de la décision de décharge de l'impôt pour motif de fond	248
1. L'infléchissement insuffisant de la jurisprudence prohibant le sursis à statuer du juge pénal ...	248
2. La remise en cause insatisfaisante de la prohibition du recours en révision de la décision pénale définitive.....	251
B. En l'absence d'autorité de la chose jugée au fiscal sur le pénal	253
Paragraphe II : L'évolution inachevée de l'indépendance des procédures fiscale et pénale.....	255
I. Le maintien contestable de la jurisprudence traditionnelle en cas d'incidence des nullités de la procédure fiscale sur la procédure pénale	256
A. La perte d'autonomie décisionnelle du juge de l'impôt dans un cas restreint.....	256
1. La traditionnelle incidence de certaines nullités de procédure fiscale en cas de violation des droits de la défense	257
2. Une contamination limitée de la procédure pénale	259
B. L'autonomie décisionnelle contestable du juge pénal en cas d'incidence des nullités de la procédure fiscale	263
II. L'incidence récente et relative des nullités de la procédure pénale sur la procédure fiscale	265
A. En cas d'annulation des pièces communiquées à l'administration fiscale	266
B. En cas d'annulation des pièces saisies par l'administration fiscale dans le cadre de visites domiciliaires (LPF, art. L. 16 B)	269
CONCLUSION DU CHAPITRE II.....	273
CONCLUSION DU TITRE II	276
CONCLUSION DE LA PARTIE I	278
PARTIE II :	280
LA PRÉDOMINANCE DE L'ACTION ADMINISTRATIVE SUR L'ACTION PÉNALE	280
TITRE I : LA PRÉPONDÉRANCE DE LA RÉPRESSION FISCALE SUR LA RÉPRESSION PÉNALE...	281
CHAPITRE I : L'ENCADREMENT JURIDIQUE DU CUMUL DES POURSUITES FISCALES ET PÉNALES.....	282
Section I : La position du Conseil constitutionnel inspirée par la pratique administrative	282
Paragraphe I : La construction jurisprudentielle du cumul des poursuites fiscales et pénales.....	283
I. Les origines jurisprudentielles du cumul des poursuites fiscales et pénales	283
A. L'admission du cumul de sanctions et de poursuites administratives et pénales	284
B. Vers une interdiction du cumul des poursuites fiscales et pénales ?.....	285

II.	La récente confirmation de la constitutionnalité du cumul des poursuites fiscales et pénales.....	287
A.	La justification du cumul par la notion de « <i>procédures complémentaires</i> ».....	287
B.	Le cumul réservé aux « <i>manquements les plus graves</i> »	289
Paragraphe II :	La subordination de la répression pénale à la répression fiscale	292
I.	La répression pénale subordonnée à l'application de pénalités fiscales.....	292
A.	Une identité parfaite de cause et partielle de partie	293
B.	Une identité relative d'objet.....	296
II.	La répression pénale réservée aux manquements les plus graves	298
A.	La vérification des critères de gravité par le juge pénal	299
B.	La condition de gravité de la fraude conforme au droit de l'Union européenne	303
Section II :	La pratique administrative peu contrainte par le droit européen.....	305
Paragraphe I :	Le cumul des poursuites fiscales et pénales encadré par le droit européen	305
I.	L'admission du cumul des poursuites fiscales et pénales par la CEDH.....	306
A.	La justification du cumul par la notion de « <i>procédure mixte intégrée</i> »	306
B.	La notion de « <i>procédure mixte intégrée</i> » inapplicable en droit français.....	310
II.	L'admission du cumul des poursuites fiscales et pénales par la CJUE	311
A.	La justification du cumul de poursuites par la notion de « <i>buts complémentaires</i> »	312
B.	Une jurisprudence de portée limitée en droit français	315
Paragraphe II :	La répression fiscale privilégiée par l'administration fiscale	316
I.	Les incidences du double filtre administratif initial	316
A.	L'application suffisante des pénalités fiscales	317
B.	La fermeture de la voie pénale par la transaction fiscale	319
II.	Les incidences du desserrement du double filtre administratif initial	322
A.	Le contournement du dispositif de dénonciation obligatoire.....	323
1.	L'application des pénalités fiscales avant la mise en recouvrement.....	323
2.	L'incidence de la transaction fiscale conclue avant la proposition de rectification.....	325
3.	L'incidence de la régularisation conclue avant la proposition de rectification (LPF, art. L. 62).....	326
4.	L'incidence du règlement d'ensemble conclu avant la mise en recouvrement.....	328
B.	Le non-respect de l'obligation de dénonciation par l'administration	330
CONCLUSION DU CHAPITRE I		332
CHAPITRE II : L'ACTION LIMITÉE DE LA RÉPRESSION PÉNALE		334
Section I : La sanction pénale face à l'exigence de proportionnalité des peines		334
Paragraphe I : Le durcissement des sanctions pénales encourues.....		334
I.	Le renforcement des peines principales encourues	335
II.	Le développement des peines complémentaires et accessoires.....	337
A.	Le renforcement des peines complémentaires devenues obligatoires	337
1.	Privation des droits civiques, civils et de famille.....	338
2.	Publication du jugement de condamnation	339
B.	Le développement des peines complémentaires facultatives.....	340
1.	Interdiction d'exercer une profession à caractère économique et suspension du permis de conduire (CGI, art. 1750)	340
2.	Confiscation	342
3.	Exclusion des marchés publics.....	344
C.	Les peines accessoires.....	344
1.	Interdiction de participer aux travaux de certaines commissions	345
2.	Déchéance des avantages résultant d'un agrément fiscal	345
Paragraphe II : La sanction pénale peu contrainte par le principe de proportionnalité des peines		345
I.	L'application strictement encadrée du principe de proportionnalité des peines	347
A.	Une identité de sanctions	347
1.	Cumul plafonné cantonné initialement aux sanctions pécuniaires	348
1.	Cumul plafonné étendu au cumul d'une sanction pécuniaire et d'une peine privative de liberté	349
B.	Une identité de faits et de personnes.....	352
II.	Vers un contrôle de proportionnalité assuré majoritairement par le juge administratif de l'impôt	353
A.	La récente modulation des sanctions fiscales par le Conseil d'État	353
B.	La rare modulation des sanctions pénales par la Cour de cassation	356

Section II : Les faiblesses de la répression pénale	357
Paragraphe I : L'efficacité limitée du procès pénal.....	358
I. Des condamnations en baisse et des peines prononcées inopérantes	358
A. L'évolution décevante du nombre de condamnations pour fraude fiscale	358
1. La diminution des condamnations pour fraude fiscale entre 2008 et 2022.....	358
2. Les condamnations pour fraude fiscale simple dans la majorité des cas entre 2013 et 2020	360
3. L'augmentation des condamnations entre 2018 et 2021 grâce aux services fiscaux.....	361
B. Des sanctions pénales prononcées inopérantes	362
1. Des peines d'emprisonnement plus sévères mais inopportunes	362
2. Des peines d'amende plus sévères mais encore trop faibles.....	364
a. Prononcées à l'encontre des personnes physiques.....	364
b. Prononcées à l'encontre des personnes morales.....	364
3. Des peines complémentaires insuffisantes.....	365
II. Des délais de traitements trop longs.....	366
Paragraphe II : Vers une justice pénale négociée plus efficace ?.....	368
I. Des peines prononcées plus efficaces.....	369
A. Lors d'une CRPC.....	369
B. Lors d'une CJIP	372
II. Des délais de traitements toujours trop longs.....	376
A. Un délai de traitement plus rapide mais encore trop long en cas de CRPC.....	376
B. Un délai de traitement trop long en cas de CJIP	378
CONCLUSION DU CHAPITRE II.....	380
CONCLUSION DU TITRE I.....	382
TITRE II : LA NÉCESSAIRE AMÉLIORATION DE L'ACTION ADMINISTRATIVE.....	384
CHAPITRE I : VERS UNE NOUVELLE ORIENTATION DU CONTRÔLE FISCAL.....	385
Section I : Les résultats mitigés du contrôle fiscal	385
Paragraphe I : La difficile appréciation des résultats bruts du contrôle fiscal.....	385
I. Le passage des montants notifiés aux montants rappelés.....	386
A. La baisse du montant global des droits et des pénalités en euros constants entre 2008 et 2022	387
B. La baisse des montants respectifs des droits et des pénalités en euros constants entre 2008 et 2022	388
1. La diminution des montants de droits en euros constants entre 2008 et 2022	388
2. La diminution des pénalités appliquées en euros constants entre 2008 et 2022	389
II. Les incidences du changement méthodologique en matière de recouvrement.....	390
A. L'augmentation des montants recouverts en euros constants au titre du contrôle fiscal entre 2012 et 2022	391
B. Le rendement budgétaire du contrôle fiscal	392
Paragraphe II : L'analyse plus approfondie des résultats bruts du contrôle fiscal	394
I. L'analyse des montants rappelés en fonction du type de contrôle et du contribuable concerné entre 2008 et 2022.....	394
A. Des sommes réclamées davantage aux professionnels qu'aux particuliers	394
B. Vers une égalisation des montants rappelés lors des contrôles sur pièces et sur place.....	396
II. L'analyse des montants rappelés en fonction du nombre de contrôles fiscaux entre 2008 et 2022....	398
A. S'agissant des contrôles sur pièces	398
1. Pour les professionnels.....	398
a. L'augmentation importante des droits simples rappelés en euros constants	399
b. La baisse du nombre de contrôles sur pièces des professionnels	401
2. Pour les particuliers.....	401
a. La diminution des droits simples rappelés en euros constants	402
b. La baisse du nombre de contrôles sur pièces des particuliers	403
B. S'agissant des contrôles sur place.....	404
1. Pour les professionnels.....	404
a. La diminution des droits simples rappelés et des pénalités appliquées en cas de vérification de comptabilité.....	405
b. La baisse du nombre de contrôles sur place des professionnels	406
2. Pour les particuliers.....	406

a. La diminution des droits simples rappelés et des pénalités appliquées en cas d'ESFP	406
b. La baisse du nombre d'ESFP	407
Section II : Les pistes d'amélioration des résultats du contrôle fiscal	408
Paragraphe I : Le renforcement des moyens de détection de fraude	408
I. Le développement nécessaire des moyens technologiques et humains au sein de la DGFIP	409
A. Le développement des outils technologiques au service du contrôle fiscal	409
B. Le réarmement nécessaire des effectifs de la DGFIP dédiés au contrôle fiscal	414
II. Le recours à des moyens humains extérieurs à la DGFIP	417
A. L'appui d'acteurs publics	417
1. Le service TRACFIN	417
2. L'AFA	421
B. L'appui d'acteurs privés	422
1. Les aviseurs fiscaux	423
2. Les lanceurs d'alerte	425
Paragraphe II : Le développement des outils de négociation	427
I. Les outils fiscaux de négociation lors du contrôle fiscal	427
A. L'augmentation du nombre de transactions fiscales	428
B. L'augmentation du nombre de régularisations prévues à l'article L. 62 du LPF	430
C. L'augmentation du nombre de règlements d'ensemble	432
II. Les outils pénaux de négociation au service du contrôle fiscal	433
A. Le développement de la CRPC	434
B. Le développement de la CJIP	434
CONCLUSION DU CHAPITRE I	437
CHAPITRE II : VERS UNE NOUVELLE COOPERATION ADMINISTRATIVE INTERNATIONALE ?	439
Section I : Les progrès insuffisants de la coopération administrative internationale	439
Paragraphe I : Le passage d'une coopération administrative bilatérale à multilatérale	440
I. L'ancienne tendance prédominante du bilatéralisme	440
A. Les modèles spécifiques à l'assistance administrative de la SDN	440
1. Le modèle de 1928	441
2. Les modèles de 1943 et 1946	442
B. L'évolution des différents modèles de l'OCDE	443
1. Les modèles de conventions bilatérales de double imposition 1963, 1966, 1977 et 1992 comportant une clause d'échange de renseignements	444
2. Le modèle de convention spécifique à l'échange de renseignements	445
3. Les nécessaires mises à jour de l'article 26 par l'OCDE, devenu « norme OCDE »	447
C. Le modèle de l'ONU	449
II. La nouvelle tendance prédominante du multilatéralisme	449
A. L'amélioration de l'échange d'informations au niveau international	450
B. L'amélioration de l'échange d'informations au niveau européen	452
Paragraphe II : La généralisation inaboutie de l'échange automatique d'informations	454
I. La mise en place de l'échange automatique d'informations au niveau international, encore incomplète	455
A. La loi « FATCA »	455
B. Les accords « Rubik », l'échec de l'initiative suisse	458
C. Les travaux de l'OCDE	460
1. La nouvelle norme mondiale unique d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers	461
2. L'accord multilatéral entre autorités compétentes relatif à l'échange automatique des déclarations « pays par pays »	463
II. L'élaboration d'un « FATCA européen » au sein de l'UE, encore perfectible	465
Section II : Le renforcement prometteur des moyens de la coopération administrative internationale ?	472
Paragraphe I : Le développement du réseau de la coopération administrative internationale	472
I. L'appui renforcé des services d'enquête administratifs et des signalements privés	472
A. Le renforcement constant des services d'enquête administratifs	472

1. TRACFIN.....	473
2. OLAF	474
3. La création d'un réseau « <i>Eurofisc</i> ».....	475
B. L'accroissement inquiétant des signalements privés	476
1. Les aviseurs fiscaux	476
2. Les lanceurs d'alerte	477
II. L'appui renforcé de la coopération judiciaire pénale.....	479
A. L'adaptation insuffisante des autorités pénales de l'Union européenne.....	479
1. EUROPOL	480
2. EUROJUST.....	482
3. La création d'un réseau judiciaire européen	484
B. La création d'un Parquet européen	484
Paragraphe II : Le développement et l'adaptation des moyens technologiques.....	486
I. Le développement des moyens technologiques	487
A. Le développement du datamining et de l'intelligence artificielle.....	487
B. Le développement des moyens technologiques en matière de fraude à la TVA	489
1. La facturation électronique	490
2. L'outil d'analyse des réseaux de transactions (TNA)	491
3. Le programme européen « <i>FISCALIS</i> »	491
II. L'adaptation des fichiers informatiques gérés par la DGFIP	492
CONCLUSION DU CHAPITRE II.....	495
CONCLUSION DU TITRE II	497
CONCLUSION DE LA PARTIE II.....	499
CONCLUSION GÉNÉRALE	500
ANNEXES	508
BIBLIOGRAPHIE	511
THÈSES	511
OUVRAGES	512
Ouvrages relatifs aux sciences administratives	512
Ouvrages relatifs au droit fiscal.....	512
Ouvrages relatifs au droit pénal.....	513
Ouvrages relatifs au droit pénal fiscal	514
DICTIONNAIRES.....	515
CODES ANNOTÉS.....	515
ARTICLES	515
COLLOQUES, MÉLANGES ET ÉTUDES	520
RAPPORTS	523
Études d'impact	523
Rapports parlementaires	523
Rapports et référés de la Cour des comptes.....	525
Rapports et avis du Conseil d'État	525
Rapports des administrations.....	525
Autres rapports, avis et études.....	526
Modèles de conventions, rapports et publications d'organisations internationales	527
TABLE DE LÉGISLATION	528
Législation européenne.....	528
Conventions	528
Règlements.....	528
Directives	529
Décisions.....	530
Actions communes.....	530

Législation nationale	531
Lois 531	
Débats parlementaires	533
Ordonnances	533
Décrets	533
Arrêtés	534
Circulaires	535
Délibérations	535
Jurisprudence européenne	536
Cour européenne des droits de l'homme.....	536
Cour de justice de l'Union européenne.....	536
Jurisprudence nationale	536
Conseil constitutionnel.....	536
Conseil d'État.....	538
Cour administrative d'appel.....	541
Chambre criminelle.....	541
Cour de révision et de réexamen.....	546
Chambre commerciale	546
ARTICLES ET SITES WEB.....	546
INDEX ALPHABÉTIQUE	548
TABLE DES MATIÈRES	553