



Droit pénal fiscal : actualités et retours d'expérience

Matinée fiscale
Vendredi 29 novembre 2019

Droit pénal fiscal : actualités et retours d'expérience

Avec la participation de :

- Eric Dezeuze, avocat
- Gauthier Blanluet, avocat
- Franck Le Mentec, avocat
- Benoit Lelieur, avocat

Programme

- I. Revue des arrêts rendus par la Cour de cassation le 11 septembre 2019 et de leur portée concernant :**
 - l'articulation des procédures pénales et fiscales
 - la nature et le régime du blanchiment de fraude fiscale
 - le quantum des sanctions

- II. Retours d'expérience sur la transaction pénale (CJIP et CRPC)**
 - présentation des principes
 - limites et risques de la CRPC

- III. Rejet de la QPC sur la suppression du verrou de Bercy**

**I. Revue des arrêts rendus par la Cour de cassation le
11 septembre 2019 et de leur portée**

I. Revue des arrêts rendus par la Cour de cassation le 11 septembre 2019 et de leur portée

L'articulation des procédures pénales et fiscales

L'articulation des procédures pénales et fiscales

- **Rappel des principes**
- Sursis à statuer
- Le cumul de sanctions aux cas les plus graves
 - Gravité des faits
 - Proportionnalité et cumul des sanctions

L'articulation des procédures pénales et fiscales

- **Rappel des principes**

- Cass. Crim. 24 mai 1967, n°63-92376 - Consacre le principe d'indépendance des procédures fiscales et pénales

« La procédure engagée devant la juridiction répressive à la suite d'une infraction pénale, et (..) la procédure administrative qui tend à la fixation et au recouvrement de l'impôt, sont, par leur nature et leur objet différentes et indépendantes l'une de l'autre (...) »

- *« Le juge de l'impôt est le juge de l'imposition, le juge pénal est celui de la fraude »*
(MM. Merle et Vitu)

- Action pénale : Rechercher si le prévenu a échappé ou tenté d'échapper à l'impôt

- Action fiscale : Rétablir les chiffres pour fixer l'assiette de l'impôt

L'articulation des procédures pénales et fiscales

- **Rappel des principes**

Corollaire de l'indépendance des procédures : L'absence d'autorité absolue de chose jugée au fiscal sur le pénal

- Principe de plénitude de juridiction du juge pénal → liberté d'appréciation totale, souveraine et indépendante pour juger de la fraude fiscale
- Conséquence majeure : le refus du sursis à statuer
« 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 » - Cass. Crim. 24 mai 1967, n°63-92376

Position inverse du juge administratif : L'autorité de la chose jugée au pénal sur le fiscal

- Les faits constatés par les tribunaux répressifs, et ayant servis de support au dispositif, s'imposent au juge fiscal.

Malgré tout...des interférences...

L'articulation des procédures pénales et fiscales

- **Rappel des principes**

Reconnaissance d'interférences entre les procédures pénales et fiscales :

- La preuve des infractions pénales peut résulter des opérations de vérifications réalisées par l'administration fiscale (*Cass. Crim. 6 juin 1977, n°76-92108*)
- La vérification, par le juge pénal, du respect d'une disposition fiscale constituant une garantie procédurale établie en faveur du contribuable (*Cass. Crim. 4 décembre 1978, n°77-93423*)
 - Dérogations au principe de l'autonomie des procédures fiscales et pénales
 - Le juge pénal est garant des droits de la défense
 - Constitue une irrégularité viciant la procédure pénale :
 - L'absence de débat oral et contradictoire pendant le contrôle fiscal
 - Le défaut d'information sur le droit de se faire assister par un conseil au cours des vérifications

L'articulation des procédures pénales et fiscales

- **Rappel des principes**

Cons. Const., 24 juin 2016, n° 2016-545, QPC, M. Alec W. et a. et n° 2016-546 QPC, M. Jérôme C.

- Deux décisions et leur 3 réserves d'interprétation autorisant le cumul de procédures et de sanctions de la fraude fiscale

Cass. Crim. , 11 septembre 2011

- 6 arrêts par lesquels la chambre criminelle prend position sur l'application concrète des réserves d'interprétation par le juge pénal
- Autorité de la chose jugée du fiscal au pénal ou le sursis à statuer
- Le contrôle de la gravité des faits
- Proportionnalité et cumul des sanctions

L'articulation des procédures pénales et fiscales

- Rappel des principes
- **Sursis à statuer**
- Le cumul de sanctions aux cas les plus graves
 - Gravité des faits
 - Proportionnalité et cumul des sanctions

L'articulation des procédures pénales et fiscales

- **Sursis à statuer**

Une atteinte au principe d'indépendance des procédures fiscales et pénales : un cas d'autorité de la chose jugée au fiscal sur le pénal

Cons. Const., 24 juin 2016, n° 2016-545, QPC, M. Alec W. et a. et n° 2016-546 QPC, M. Jérôme C.

*« 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 »*

L'articulation des procédures pénales et fiscales

- **Sursis à statuer**

La concession *a minima* de la chambre criminelle de la Cour de cassation

Cass.crim., 11 sept, 2019, n°18-81.980

Infléchissement de la jurisprudence traditionnelle (opposition à tout sursis à statuer)

Le juge pénal peut surseoir à statuer (aucune obligation) :

- ✓ Sur **demande du contribuable** poursuivi pour fraude fiscale qui invoque une procédure en cours devant le juge de l'impôt
- ✓ 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* »
- ✓ Une mesure exceptionnelle qui doit être **motivée**

L'articulation des procédures pénales et fiscales

- **Sursis à statuer**

Quand peut-il y avoir sursis à statuer?

- Décision non définitive de décharge pour un motif de fond par le juge de l'impôt – **OUI**
- Si le prévenu a été déchargé des seules majorations de droits (maintien des rappels de droit et responsabilité du prévenu reconnue)- **NON**
- Si le prévenu a été déchargé pour erreur dans la catégorie d'imposition (l'infraction restant caractérisée) – **NON**
- En cas de vice de procédure – **NON**

Facteurs favorables : imminence d'une décision du juge de l'impôt – complexité du dossier fiscal – accord de l'administration fiscale partie civile

Facteur défavorable : obligation pour le juge pénal de statuer dans un délai raisonnable (problème si la procédure fiscale n'est pas assez avancée)

L'articulation des procédures pénales et fiscales

- **Sursis à statuer**

Le recours en révision : le « *pendant curatif* » du sursis à statuer
Même tendance

Cass. Cour de revision, 11 avril 2019, n°17-REV111

- Revirement de la Cour de révision : Recours en révision possible quand le juge pénal a condamné le contribuable et que celui-ci se trouve déchargé par une décision définitive du juge de l'impôt
- La décision du juge de l'impôt fait naître un doute sur la culpabilité du contribuable

L'articulation des procédures pénales et fiscales

- Rappel des principes
- Sursis à statuer
- **Le cumul de sanctions aux cas les plus graves**
 - **Gravité des faits**
 - Proportionnalité et cumul des sanctions

L'articulation des procédures pénales et fiscales

- **Gravité des faits**

Cons. Const., 24 juin 2016, n° 2016-545, QPC, M. Alec W. et a. et n° 2016-546 QPC, M. Jérôme C.

« 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 »

« Cette gravité peut résulter du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention »

L'articulation des procédures pénales et fiscales

- **Gravité des faits**

- Le critère de la gravité n'est pas un élément constitutif de l'infraction, ni une condition de recevabilité de l'action publique
- La fraude fiscale est constituée par la seule dissimulation de sommes sujettes à l'impôt ou la seule omission de déclaration dans les délais
- La gravité des manquements est une condition au cumul de sanctions pénales et fiscales
- Il n'est pas nécessaire que les sanctions fiscales soient définitives
- La décision sur la gravité doit être motivée

L'articulation des procédures pénales et fiscales

- **Gravité des faits**

- La gravité est caractérisée en cas de circonstances aggravantes : comptes ouverts à l'étranger ; interposition de personnes ; domiciliation fictive à l'étranger ; faux (identité, documents) ; fictions (actes, entités)
- Dans toutes les affaires du 11 septembre jugées par la chambre criminelle, les faits ont été considérés comme présentant un caractère de gravité suffisant :
 - Montants en cause : 235 580 euros ; 276 562 euros
 - Nature des agissements : omissions déclaratives répétées sur une longue période; dissimulation par le recours à des intermédiaires à l'étranger
 - Circonstances : qualité d'élu de la République de l'un des prévenus

L'articulation des procédures pénales et fiscales

- Rappel des principes
- Sursis à statuer
- **Le cumul de sanctions aux cas les plus graves**
 - Gravité des faits
 - **Proportionnalité et cumul des sanctions**

L'articulation des procédures pénales et fiscales

- **Proportionnalité et cumul des sanctions**

Cons. Const., 24 juin 2016, n° 2016-545, QPC, M. Alec W. et a. et n° 2016-546 QPC, M. Jérôme C.

« Si l'éventualité que deux procédures soient engagées peut conduire à un cumul de sanctions, le principe de proportionnalité implique qu'en tout état de cause le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues »

L'articulation des procédures pénales et fiscales

- **Proportionnalité et cumul des sanctions**

- Le plafond s'applique à des sanctions de même nature
- Ces sanctions englobent l'amende (art 1741, CGI) et les majorations fiscales (art. 1729, CGI)
- La juridiction répressive peut prononcer une peine d'emprisonnement ou une peine complémentaire (interdiction d'exercer, inéligibilité) sans se soucier des pénalités fiscales déjà prononcées
- Le plafond ne s'applique qu'à l'égard d'une même personne : un dirigeant ne peut invoquer l'existence de pénalités infligées à son entreprise, et réciproquement

L'articulation des procédures pénales et fiscales

- **Proportionnalité et cumul des sanctions**

- Le montant total mis à la charge du contribuable peut demeurer très élevé en dépit du principe de proportionnalité
 1. Paiement de l'impôt
 2. Confiscation du produit du délit (131-21 du Code pénal)
 3. Amende fiscale : 40%, 80% ou 100%
 4. Amende pénale : jusqu'à 2 fois l'impôt élué pour les personnes physiques, 10 fois l'impôt élué pour les personnes morales
- Pour les PP, le Trésor peut obtenir jusqu'à 4 fois le montant de l'impôt élué. Pour les PM, jusqu'à 12 fois.
- C'est le juge qui se prononce en dernier qui tient compte des sanctions prononcées antérieurement

I. Revue des arrêts rendus par la Cour de cassation le 11 septembre 2019 et de leur portée

La nature et le régime du blanchiment de fraude fiscale

La nature et le régime du blanchiment de fraude fiscale

- **Cadre général :**
 - Distinction entre l'infraction instantanée et l'infraction continue
 - Point de départ des prescriptions

- **Cas spécifique du blanchiment :**
 - Peu de précédents
 - Qualification d'infraction instantanée
 - Problématiques des opérations répétées
 - Caractère occulte du blanchiment

La nature et le régime du blanchiment de fraude fiscale

Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81040 & n° 18-83484 : le blanchiment est un délit instantané :

- conséquences sur la prescription :
 - des formes de blanchiment occultes par nature et des formes susceptibles d'être dissimulées,
 - jeu de la présomption d'illicéité de l'article 321-1-1 du code pénal,
 - distinction artificielle avec le délit de recel,
 - notion « balai » de « tout indivisible » ;
- conséquences sur le champ de la saisine de la juridiction de jugement : nécessité que l'acte de poursuite mentionne l'ensemble des actes de blanchiment ?
- double déclaration de culpabilité du chef de fraude fiscale et d'autoblanchiment de ce délit ?

I. Revue des arrêts rendus par la Cour de cassation le 11 septembre 2019 et de leur portée

Le quantum des sanctions

Le quantum des sanctions

- Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81040 : l'assiette de l'amende proportionnelle réprimant le blanchiment limitée au produit de l'infraction d'origine :
 - une formulation générale et de principe applicable à toute forme de blanchiment ;
 - le produit de la fraude fiscale, c'est le montant de l'impôt éludé, à l'exclusion des majorations et des intérêts de retard ;
 - conséquences prévisibles :
 - moins d'utilisations artificielles de la qualification de blanchiment de fraude fiscale au lieu de celle de fraude fiscale en blanchiment de fraude fiscale (outre l'entrée en vigueur de l'amende proportionnelle à compter de l'exercice fiscal 2018 et l'affaiblissement du verrou de Bercy).
 - mais demeure la peine complémentaire de confiscation, y compris de tout élément du patrimoine du blanchisseur

Le quantum des sanctions

- Article 324-3 du Code pénal :

« Les peines d'amende mentionnées aux articles 324-1 et 324-2 peuvent être élevées jusqu'à la moitié de la valeur des biens ou des fonds sur lesquels ont porté les opérations de blanchiment ».

- Quelle assiette retenir ? Les actifs dissimulés ou les droits éludés ?

⇒ Selon la Cour de cassation, ce sont les droits éludés qui doivent servir d'assiette

⇒ Précédents

⇒ Principe de proportionnalité

⇒ Portée

II. Retours d'expérience sur la transaction pénale (CJIP et CRPC)

II. Retours d'expérience sur la transaction pénale (CJIP et CRPC)

Présentation des principes

Présentation des principes

	Comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité ou « plaider-coupable » (CRPC) (articles 495-7 et s. CPP et 180-1 CPP)	Convention judiciaire d'intérêt public (CJIP) (article 41-1-2 et 180-2 CPP)
Personnes concernées	Personnes physiques et personnes morales	Personnes morales
Conditions	Reconnaissance des faits et de la culpabilité	<ul style="list-style-type: none"> A l'issue d'une enquête préliminaire : acquiescement à l'exposé des faits et à la qualification pénale susceptible de leur être appliquée A l'issue d'une information judiciaire : reconnaissance des faits et acceptation de leur qualification pénale retenue
Peines/ Contreparties	<ul style="list-style-type: none"> Jusqu'à 3 an d'emprisonnement ou la moitié de la peine encourue sans dépasser 3 ans Amende limitée à l'amende maximale encourue Peines complémentaires applicables le cas échéant 	<ul style="list-style-type: none"> Amende dont le montant est calculé de manière proportionnée aux avantages tirés des manquements constatés, dans la limite de 30 % du chiffre d'affaires moyen constaté au cours des 3 derniers exercices Si l'administration est partie civile, possibilité d'inclure les dommages et intérêts dus
Homologation/ Validation	Audience publique devant le Président du Tribunal correctionnel	Audience publique devant le Président du Tribunal de grande instance
Portée	<ul style="list-style-type: none"> Ordonnance d'homologation avec même effet qu'un jugement de condamnation (peine obligatoire d'affichage ou de diffusion avec possibilité pour le juge d'y déroger) En cas de refus d'homologation, reprise de la poursuite avec interdiction, en théorie, de toute référence aux discussions relatives à la CRPC 	<ul style="list-style-type: none"> CJIP publiée sur le site de l'Agence Française Anticorruption (en principe, communiqué de presse du procureur de la République) N'emporte pas déclaration de culpabilité Non-inscrite au casier judiciaire (pas d'effet sur la possibilité de soumissionner aux contrats de la commande publique) En cas de refus de validation, reprise de la poursuite avec interdiction, en théorie, de toute référence aux discussions relatives à la CJIP

II. Retours d'expérience sur la transaction pénale (CJIP et CRPC)

Limites et risques de la CRPC

Limites et risques de la CRPC

- Peu probable que le procureur propose et que le Tribunal accepte d'homologuer une CRPC portant sur des faits considérés comme graves (montants et médiatisation).
- La CRPC emporte une reconnaissance des faits et d'une culpabilité et les conséquences d'une condamnation pénale :
 - sanctions complémentaires attachées à la condamnation (marchés publics) ;
 - défense au fond difficile dans le cadre du contentieux de l'impôt ;
 - conséquences d'une CRPC conclue par une personne alors même qu'une autre personne poursuit le contentieux fiscal et, le cas échéant, pénal pour les mêmes faits ?

Limites et risques de la CRPC

- Rôle de l'administration fiscale : revendication d'un préjudice ou non ?
- Risques d'utilisation tactique du plaider coupable par le Parquet ou le juge d'instruction.
- Risques liées à l'absence d'homologation.

Limites et risques de la CRPC

- Pas de reconnaissance de culpabilité.
- Préservation à la fois le contentieux fiscal et l'éventuel contentieux pénal à l'égard des autres personnes mises en cause qui entendraient contester leur responsabilité pénale (sous réserve de la teneur de l'exposé des faits).
- Mais nécessité à l'instruction d'une reconnaissance des faits et de leur potentielle qualification pénale. Quelle incidence dans les négociations de la lettre de la CJIP ?

Limites et risques de la CRPC

- Quelles conséquences d'une CJIP sans résolution préalable du contentieux de l'impôt ?
- Rôle de l'administration fiscale dans la CJIP. Revendication d'un préjudice ou pas ?
- Sort des personnes physiques dans la CJIP.

III. Rejet de la QPC sur la suppression du verrou de Bercy

III. Rejet de la QPC sur la suppression du verrou de Bercy

Cons. constit., 27 septembre 2019, QPC n° 2019-804, AFEP

- Principal grief avancé : absence de consultation de la CIF en cas de dénonciation obligatoire du dossier au parquet alors que (i) la CIF continue d'exercer son contrôle en cas de dépôt de plainte, (ii) le risque d'arbitraire n'est pas effacé en cas de transmission automatique
- Réponse : en appliquant les pénalités, l'administration est tenue au principe d'égalité et de légalité, et sa décision demeure soumise au contrôle du juge
- La décision confirme que, dans les groupes intégrés, la condition de réitération ne peut être retenue à l'encontre d'une société mère dans l'hypothèse d'un manquement imputé à une filiale – et inversement.

Merci pour votre attention

QUESTIONS / REPONSES