

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

Les résultats 2019 du contrôle fiscal en France font état de rentrées plus importantes que prévu grâce au renforcement des moyens de lutte contre la fraude, avec des moyens numériques d'abord, mais aussi avec les lois du 6 décembre 2013 et du 23 octobre 2018 contre la fraude et le durcissement des dispositifs anti-abus (articles L.64 et L.64 A du LPF). La révélation de montages d'évasion fiscale internationale par la presse et les ONG (Luxleaks, Panama papers etc.) salués par les parlementaires (Rapport d'information parlementaire Peyrol n°1236) ont conduit à encourager la délation rémunérée des aviseurs fiscaux (article 109 du CGI). Ce n'est pas assez : la Cour des Comptes appelle à une répression pénale accrue de la fraude à la TVA, des non-déclarations d'établissements stables, des prix de transfert anormaux, des cotisations sociales impayées, etc. aux enjeux financiers colossaux (ex : Communication au Premier Ministre -*La fraude aux prélèvements obligatoires* - Novembre 2019).

Ce qui est une bonne nouvelle pour les contribuables qui s'acquittent de leurs obligations fiscales sans tricher l'est peut-être moins pour le juge pénal confronté à la perspective d'une augmentation sensible de sa charge de travail. L'afflux des dossiers à traiter et la prolifération des normes anti-fraude crée-t-elle un risque d'affaiblissement de la présomption d'innocence et de fausser l'appréciation de la gravité des faits par le juge pénal trop pressé ?

### **La fin du verrou de Bercy et du double examen de la gravité des faits justifiant l'action pénale :**

Donnent désormais lieu à dénonciation obligatoire par l'administration fiscale à l'autorité judiciaire sans dépôt de plainte préalable les faits qui ont conduit soit à l'application de droits dont le montant est supérieur à 100.000 euros soit font présumer une infraction fiscale indépendamment du montant des droits réclamés (article L.228 du LPF).

Cette transmission automatique équivaut à une présomption de fraude assez inquiétante au regard de la pratique de l'administration fiscale d'appliquer fréquemment les majorations de 40% pour manquement délibéré. Elle supprime, dans le champ d'application de l'article L.228 LPF, le filtre salutaire que représentait l'intervention de la CIF composée de magistrats et de membres indépendants qualifiés en droit fiscal qui garantissait qu'un impôt était dû, et, après avoir vérifié que l'intention dolosive était manifeste, que les faits revêtaient un caractère de gravité suffisant pour permettre à l'autorité judiciaire d'appliquer une sanction pénale complémentaire. Soucieuse de respecter le principe de proportionnalité des sanctions à la gravité des infractions, la CIF s'appuyait une grille de lecture reprenant les critères énoncés par le Conseil constitutionnel dans ses décisions n°2016-545 QPC, Alec W et n°2016-546 QPC, Jérôme C du 24 juin 2016): montant des droits fraudés, nature des agissements, circonstances de l'intervention des personnes, contrôle de la matérialité de la fraude et de son caractère intentionnel, du contexte économique, de tout facteur aggravant ou atténuant la responsabilité des personnes. L'administration s'était ralliée à cette grille de lecture en ne transmettant à la CIF, par un strict contrôle en amont, que les affaires susceptibles de recevoir un avis favorable au dépôt d'une plainte fiscale, puisque 95 % des dossiers examinés étaient transmis au parquet (Rapport d'activité 2018 de la CIF).

Certes, les critères de gravité énoncés par le Conseil constitutionnel sont également retenus par le juge pénal. De ce point de vue la suppression du filtre de la CIF, qui laisse désormais l'analyse du caractère répréhensible de la fraude au plan pénal à la seule appréciation du juge pénal, ne fait donc pas basculer l'analyse dans un univers juridique complètement différent. Il n'en demeure pas moins que (i) l'analyse des textes fiscaux applicables peut ne pas être la même par le juge fiscal et par le juge pénal, (ii) l'application des mêmes critères de gravité peut différer entre l'administration fiscale et la CIF, d'une part, et le juge pénal d'autre part. Certains praticiens pensent en effet, à tort ou à raison, que le juge pénal accorde plus d'importance à la personnalité du prévenu et à l'exemplarité de la sanction que le juge fiscal, lui-même plus attaché à l'exégèse des textes fiscaux, à la logique économique de l'opération et à l'existence du détournement d'un texte fiscal par rapport à sa finalité. De ce point de vue, la suppression du verrou de Bercy diminue incontestablement la sécurité juridique des contribuables. Le risque existe que des faits que l'administration, sur avis défavorable de la CIF, n'aurait pas dénoncés au parquet, entraînent une sanction pénale par suite d'une dénonciation automatique sur le fondement de l'article L.228. En levant le verrou de Bercy, le but du législateur était d'augmenter la double répression fiscale et pénale de la fraude, l'administration étant trop timorée à son goût.

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

En plus des dénonciations reçues de l'administration dans le cadre de l'article L.228 du LPF, le parquet peut diligenter des enquêtes judiciaires hors contrôle fiscal, notamment pour les cas d'infractions fiscales qui lui sont signalés par les services d'enquête judiciaire constitués, l'un à Bercy auprès de la DGFIP et la DGDDI (le SEJUF), l'autre au ministère de l'intérieur (la SDLCF), qui accueillent des Officiers Fiscaux judiciaires compétents pour rechercher et constater les infractions de fraude fiscale. En effet, les agents du Fisc sont tenus de signaler à l'autorité judiciaire les faits les plus graves constatés lors des vérifications de comptabilité ou d'ESFP sur le fondement de l'article 40 du CPP, et ce sans attendre la fin de la procédure fiscale (Cass.crim 14 décembre 2000 n°00-86595). De plus en plus le procureur de la République a vent d'irrégularités fiscales au travers de révélations par la presse, des aviseurs fiscaux, des lanceurs d'alerte, des contentieux touchant aux cotisations sociales. A ce titre, il peut librement interroger les agents des finances publiques déliés du secret professionnel sur le fondement du nouvel article L.142 A du LPF, indépendamment d'une plainte pénale.

Ainsi, le juge pénal sera-t-il davantage amené à se prononcer sur une fraude fiscale en dehors de toute procédure de redressement fiscal, ou, lorsqu'un contrôle fiscal a été engagé, avant la conclusion de ce contrôle ou avant toute décision du juge fiscal.

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

Or l'élargissement du magistère de l'autorité judiciaire s'inscrit dans un contexte marqué par un nombre croissant d'obligations déclaratives. On pense par exemple à la déclaration des schémas fiscaux transfrontaliers introduite par la directive DAC 6 (article 1649 AE du CGI), à celle des opérations de fusion transfrontalière (art.210-0A, III du CGI) ou à celle du revenu des banques pays par pays (art. L.511-45 CMF), etc. Destinées à l'origine à mieux informer l'administration fiscale sur les pratiques des entreprises et les faits susceptibles de déclencher l'ouverture d'un contrôle, la multiplication des contraintes déclaratives accroît mécaniquement le risque de manquement des contribuables à leurs obligations par oubli, négligence,

inexactitude ou insuffisance. Elle augmente le nombre d'éléments susceptibles d'être pris en compte par le juge pénal pour apprécier l'intention délictueuse ou non du contribuable, et pour mesurer la gravité de la fraude.

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

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

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

On sait que le délit pénal comporte un élément matériel (la soustraction à l'impôt), et un élément moral (l'intention frauduleuse) car il n'y a point de crime ou de délit sans intention de le commettre (art. 121-3 CP). Toute personne suspectée ou poursuivie bénéficie, tant que sa culpabilité n'est pas établie, de la **présomption d'innocence** dont le principe, posé à l'article 9 DDHC, est rappelé dans l'article préliminaire au code de procédure pénale. C'est donc au ministère public pour l'action publique, et à l'administration fiscale ou sociale si elle s'est constituée partie civile, qu'il incombe de rapporter la preuve de l'infraction. Hormis les cas où la loi en dispose autrement, par exemple lorsqu'elle instaure une présomption, le juge apprécie la culpabilité du prévenu d'après son **intime conviction** sur la base des éléments de preuve produits à l'audience ou rassemblés lors de la phase d'instruction préliminaire (art. 427 CPP). Le code général des impôts reconnaît l'importance de l'élément moral puisque les articles 1741, 1742 et 1743 renvoient les cas de fraude au juge pénal seulement en présence d'une faute intentionnelle, même si la tentative de fraude a échoué (« ..*quiconque a tenté de se soustraire frauduleusement..* »). L'article L.227 du LPF confirme, selon le droit commun, que le ministère public doit, indépendamment de l'administration, apporter la preuve du caractère intentionnel de la soustraction en cas de poursuites tendant à l'application des articles 1741 et 1743 du CGI.

Le juge pénal doit distinguer un **manquement volontaire** à une règle de droit par un acte, une abstention (ex : cass.crim. 2 mars 1987, Bull crim n°101) ou une irrégularité (ex : cass crim 20 avril 1987 n°15-86.742, droit fiscal 2017 n°40 étude 485), seul susceptible de constituer une fraude, d'une simple **erreur** consistant en un manque de respect involontaire de la règle droit lié à une ignorance ou à une mauvaise interprétation des textes (allocution du procureur général près la cour de cassation. Colloque sur la convergence des moyens de lutte contre les fraudes fiscales et sociales, vendredi 10 mai 2019). A cet égard, le juge doit motiver suffisamment ses décisions à peine de nullité si des motifs insuffisants ne permettent pas à la cour de cassation d'exercer son contrôle sur le respect de ces critères (art. 593 CPP).

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

Ces principes semblent très protecteurs des droits du contribuable. En réalité la jurisprudence de la chambre criminelle de la cour de cassation s'avère très sévère puisque la caractérisation de l'élément intentionnel de l'infraction découle le plus souvent du simple constat que la personne poursuivie s'est affranchie de ses obligations fiscales, soit qu'elle s'est volontairement abstenue de produire ses déclarations ou de régler les impôts dus dans les délais prescrits, soit

qu'elle a sciemment omis de passer les écritures comptables requises, si elle n'est pas en mesure de prouver qu'elle a agi involontairement.

Pour le juge, l'intention coupable exigée par l'article 121-3 du code pénal se déduit en effet de l'élément matériel de l'infraction pourvu que la règle de droit ait été violée en connaissance de cause (cass. crim. 11.05.1995 n°94-82748). L'élément moral est présumé dès lors que la faute a été commise et il appartient alors au prévenu de démontrer sa bonne foi. La défense fait souvent valoir que le juge du fond n'a pas apporté de manière suffisante la preuve de l'intention de soustraction à l'impôt. A cela la Haute juridiction répond de manière parfois assez sèche que l'existence d'une intention frauduleuse est suffisamment démontrée par l'existence de l'obligation déclarative à laquelle le contribuable était astreint (cass.crim . 23 mars 2016 n°15-80953).

La chambre criminelle a par exemple cassé l'arrêt d'une cour d'appel qui avait jugé que l'élément intentionnel des infractions douanières n'était pas caractérisé dès lors que les éléments du dossier ne révélaient pas que les prévenus avaient commis des imprudences et des négligences fautives. Au contraire, rappelle la cour, l'intention de commettre les infractions résulte de la violation des prescriptions légales et réglementaires, qui crée une présomption défavorable au prévenu. Le juge ne peut donc se reposer sur le seul fait que les éléments du dossier ne font pas apparaître d'élément intentionnel pour accorder la relaxe, alors qu'il revient au prévenu de démontrer son absence d'intention frauduleuse (Cass.crim. 12 septembre 2018, pourvoi n°17-81.800, P+B). A fortiori, l'intention délictueuse se déduit de la qualité de l'auteur de la faute, professionnel averti (ex : cass.crim. 19 décembre 2018 n°17-85.732). Ce n'est donc que dans les situations les plus complexes où un montage est associé à une problématique de qualification juridique que la preuve resterait pleinement à la charge du juge pénal. Dans les cas les plus simples, l'élément intentionnel est suffisamment démontré par l'inexactitude des déclarations ou la persistance du défaut de déclaration.

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

Pour justifier cette présomption, le juge pénal peut s'appuyer sur le fait que la loi fiscale présume l'existence d'une activité occulte lorsque le contribuable ne s'est pas acquitté de ses obligations déclaratives, tant en matière d'impôts directs (article L169 LPF) qu'indirects (article L176 LPF). Le contribuable peut toutefois combattre cette présomption en apportant la preuve qu'il a commis une simple erreur. Dans un contexte international, le juge fiscal a défini les critères d'analyse du comportement du contribuable qui doivent permettre d'apprécier s'il a intentionnellement cherché à dissimuler une activité occulte en France: niveau d'imposition dans l'autre Etat, déclarations fiscales déposées dans l'autre Etat, modalités d'échange d'information entre les administrations fiscales des deux Etats...(CE 7.12.2015, 3<sup>e</sup>-8<sup>e</sup>-9<sup>e</sup>-10<sup>e</sup> s-s-r, Frutas y Hortalizas, publié au recueil Lebon). Il n'est pas évident que le juge pénal appliquera ces critères d'analyse qui reposent notamment sur l'analyse des conventions fiscales, ce qui accroît le risque d'incohérences dans l'appréciation de l'activité occulte entre les deux ordres de juridiction. L'exercice d'une activité occulte permet d'ailleurs de prolonger le délai spécial de reprise fiscal jusqu'à la fin de la dixième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due (CE 21 juin 2018 n°411195 et CE 18 mars 2019 Edipirint), ce qui augmente les chances d'engager l'action publique. **L'indépendance du juge pénal dans l'analyse de la fraude:**

La chambre criminelle de la Cour de cassation revendique avec constance son autonomie d'analyse par rapport à l'administration et au juge fiscal. Elle justifie cette plénitude de juridiction par les différences de nature et d'objet entre les procédures fiscales et pénales, la procédure administrative tendant à fixer l'assiette et l'étendue des impositions alors que la procédure pénale tend à apprécier l'élément intentionnel de la fraude fiscale. Ces différences autorisent une interprétation souveraine de la loi fiscale par le juge pénal (Etude par Dominique Gaillardot, avocat général à la chambre criminelle de la cour de cassation- Les conséquences de l'indépendance des contentieux pénal et fiscal pour l'autorité judiciaire. Droit fiscal n°38, 22 septembre 2016). Des éléments de preuve nouveaux peuvent d'ailleurs apparaître au cours de la procédure pénale, soit de la phase d'enquête préliminaire, soit lors du procès.

En application du principe d'indépendance des procédures pénale et fiscale, le juge pénal n'a donc aucune obligation de forger son intime conviction sur les éléments issus du contrôle fiscal. Il n'est d'ailleurs pas admis à fonder l'existence du délit de fraude fiscale sur la **seule** procédure de vérification conduite par l'administration. Mais a contrario, « *il est en droit de puiser les éléments de sa conviction dans les constatations de fait relevées par les vérificateurs fiscaux* » après en avoir apprécié l'exactitude de manière suffisante (cass.crim. 16 novembre 2011 n°10-88105 ; cass.crim 8 aout 1990 n°89-86729, publié au Bulletin). Rien n'interdit non plus au juge pénal de fonder sa conviction sur des décisions rendues par les juridictions administratives dès lors qu'il en a vérifié l'exactitude (cass.crim 4 novembre 2010 n°10-81.233), mais il n'y est nullement tenu.

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

En libérant l'autorité judiciaire du verrou de Bercy, le législateur s'est néanmoins efforcé de combler le vide créé laissé par la non-communication au parquet des éléments d'analyse détaillés qui figuraient dans la plainte pénale, en mettant de nouveaux moyens d'information à sa disposition. Non seulement le parquet continuera à recevoir les principaux éléments de la procédure fiscale (au nombre desquels ne semble pas figurer la réponse du contribuable à la proposition de rehaussement de l'administration), mais les échanges entre le parquet et l'administration vont s'intensifier avec la création d'un **référént fiscal** chargé d'expliquer à l'autorité judiciaire la position de l'administration fiscale constituée partie civile. Les informations supplémentaires recueillies de part et d'autre au cours de la procédure judiciaire et de la procédure fiscale, dans le cadre d'un suivi commun (Circulaire NOR : CPAE1832503 C du 7 mars 2019 relative au renforcement de la coopération entre l'administration fiscale et la Justice en matière de lutte contre la fraude fiscale) devraient permettre d'éviter les cas où des décisions juridictionnelles contradictoires sont rendues. Il n'est pas certain que les moyens de coopération mis en place entre l'administration fiscale et la Justice suffiront à gommer leurs sensibilités différentes.

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

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

très grande marge d'interprétation au juge (commentaire par le Conseil constitutionnel de ses décisions n°2016-545 QPC et n°2016-646 QPC du 24 juin 2016).

La grande latitude dont bénéficie le juge pénal dans l'appréciation de la gravité est limitée par les décisions du Conseil constitutionnel du 24 juin 2016. Le Conseil constitutionnel y a validé le cumul des pénalités fiscales à caractère répressif et des sanctions pénales de la fraude fiscale, qui, selon lui, ne porte pas atteinte au principe au principe ne bis in idem garanti par l'article 4 du protocole n°7 additionnel à la CEDH. Toutefois, par une réserve d'interprétation, le Conseil constitutionnel a maintenu la possibilité d'appliquer le principe ne bis in idem en cas d'infractions relevant en droit français de la compétence des juridictions statuant en matière pénale, lorsqu'une sanction pénale prévue à l'articles 1741 du CGI est également possible. En effet les peines pénales prévues à l'article 1741 sont en principe encourues indépendamment des sanctions fiscales applicables. Le Conseil constitutionnel réserve ainsi la possibilité d'ajouter une sanction pénale aux sanctions fiscales est alors réservée aux «*cas les plus graves de dissimulation frauduleuse des sommes soumises à l'impôt*».

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

Le juge pénal s'est approprié les critères du Conseil constitutionnel en jugeant à son tour que «*le juge doit motiver sa décision, la gravité pouvant résulter du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention, dont celles notamment constitutives de circonstances aggravantes*» (cass crim 11 septembre 2019 n°18-81.067 § 36 arrêt n°1175). La note explicative de ces arrêts écrite par la chambre criminelle rappelle que «*les critères de gravité sont ceux fixes par le Conseil constitutionnel*».

Plusieurs auteurs ont relevé le risque d'incertitude juridique soulevé par le fait que le juge constitutionnel n'a pas détaillé davantage ce qu'il convient d'entendre par les «*cas les plus graves*» en paraissant déléguer au juge pénal le soin de déterminer quels sont ces cas (Étude par Renaud Salomon. Droit fiscal pénal. Droit Fiscal n°20, 16 mai 2019, 262). Mais la cour de cassation a écarté ces critiques (cass.crim. 6 mars 2019) après que le Conseil constitutionnel a rappelé qu'il lui était difficile de fixer des critères plus objectifs au regard du fait que le législateur lui-même avait toujours entendu laisser une très large marge d'interprétation au juge (note explicative par le Conseil constitutionnel de ses décisions du 24 juin 2016).

Dans sa note explicative aux six arrêts du 11 septembre 2019, au § 2.2., la chambre criminelle indique avoir dégagé une **doctrine** de la gravité, qui repose sur les critères énoncés par le Conseil constitutionnel (cass crim 11 septembre 2019 n°18-81.067, § 36-37 (arrêt n°1175). Cette doctrine, amorcée par les cas de fraude fiscale dont elle a déjà eu à juger, devrait s'enrichir considérablement avec l'afflux d'affaires nouvelles provoqué par la levée du «*verrou de Bercy*».

Les décisions du Conseil constitutionnel du 24 juin 2016 imposent donc au juge pénal de rechercher si le délit revêt une particulière gravité, car «*à défaut de gravité suffisante, le juge est tenu de relaxer le prévenu*». La cour de cassation vérifie par exemple que les juges du fond ont, à juste titre, qualifié de grave des faits d'omission sur une longue période en dépit de

plusieurs mises en demeure (arrêt n°1175 du 11 septembre 2019). La cour a aussi jugé dans l'une des affaires consécutive à la transmission au parquet de fichiers volés à HSBC par Mr Falciani que l'ouverture de comptes en Suisse sous couvert de sociétés fictives implantées dans des paradis fiscaux pour échapper à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur la fortune, sans que l'origine des sommes ait été justifiée ni que le prévenu ait spontanément voulu régulariser sa situation fiscale, revêtait une gravité suffisante pour justifier une sanction pénale complémentaire, au regard des agissements de la personne poursuivie (cass crim 11 septembre 2019 n° 18-81.040 (arrêt n°1177)).

La haute juridiction exerce son contrôle en vérifiant que le juge du fond a bien recherché si la répression pénale était justifiée au regard des faits retenus, dès lors que le prévenu justifie qu'il a déjà fait l'objet d'une pénalité fiscale ou de poursuites fiscales pour les mêmes faits (Cass.crim. 22 février 2017, pourvoi n°16-82.047, Bull.crim. 2017 n°51), sans quoi l'arrêt d'appel encourt la cassation (cass.crim 19. Septembre 2019 n°18-84.144 (arrêt n°1179)).

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

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

Le contrôle de la gravité ne s'exerce pas lorsqu'un dirigeant est pénalement poursuivi pour fraude fiscale alors que c'est l'entreprise en tant que contribuable qui a été condamnée au paiement des impôts litigieux, car si les faits sont les mêmes, les personnes visées sont différentes (cass.com. 19.12.2018 n°17-85.732).

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

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

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

Roland Poirier, avocat associé,  
LUSSAN société d'avocats,  
2.03.2020