



Tous droits réservés

DROIT FISCAL

Séance 7- Introduction au droit fiscal répressif

I. Le droit fiscal pénal	2
A) Les sanctions applicables	2
1) L'infliction des sanctions	4
2) La réduction des sanctions	5
II. Le droit pénal fiscal	6
A) Le délit général de fraude fiscale	6
1) La notion de fraude fiscale	6
2) La procédure de fraude fiscale	8
B) Le délit de blanchiment de fraude fiscale	10
III. Cumul de sanctions	11
A) Cumul de sanctions fiscales	11
B) Cumul de sanctions fiscales et pénales	12

Le droit fiscal répressif s'entend de l'ensemble des sanctions qui sont susceptibles d'être mises à la charge du contribuable au titre d'un manquement à la loi fiscale.

Qu'elles soient de nature fiscale ou pénale, les sanctions applicables au contribuable sont assorties d'un certain nombre de garanties générales, qui ont pour l'essentiel déjà été exposées à la Séance 4 : principe de motivation des sanctions ; droit pour le contribuable de présenter ses observations ; rétroactivité de la loi pénale la plus sévère ; rétroactivité *in mitius*.

Cela étant, l'étendue des pouvoirs de l'administration varie en fonction de la nature de la sanction envisagée.

Lorsque les sanctions sont de nature fiscale (on parle aussi de sanctions administratives), l'administration fiscale a le pouvoir de les infliger directement au contribuable **(I)**.

Lorsqu'elles sont de nature pénale, leur mise en œuvre à l'encontre du contribuable relève en revanche à titre principal, voire exclusif, du juge judiciaire **(II)**.

Par ailleurs, il faut bien noter que ces différentes sanctions sont susceptibles d'être infligées au contribuable pour les mêmes faits : on parle alors de cumul de sanctions **(III)**.

I. Le droit fiscal pénal

Après avoir exposé les principales sanctions fiscales qui existent **(A)**, nous nous intéresserons à la procédure qui permet à l'administration de mettre de telles sanctions à la charge du contribuable **(B)**.

A) Les sanctions applicables

Les sanctions fiscales sont prévues pour l'essentiel aux **articles 1728 à 1729 A bis du Code général des impôts**.

Les infractions visées sont des plus variées. Parmi les plus significatives, on dénombre :

- Les infractions relatives aux déclarations et actes comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt, qui sont les plus courantes ;



Exemple : L'absence de dépôt et le dépôt tardif sont susceptibles d'entraîner des majorations d'impôt de 10 % (absence de mise en demeure de la part de l'administration fiscale ou production dans le délai imparti par une mise en demeure), 40 % (absence de production nonobstant une mise en demeure) ou 80 % (activités occultes).

De même, les inexactitudes ou les omissions dans ce type de documents peuvent entraîner une majoration de 40 % (manquement délibéré) ou de 80 % (abus de droit ou manœuvres frauduleuses).

- Les infractions relatives à tout autre document qu'il s'agisse d'un défaut de production ou d'une insuffisance ou omission (**Exemple :** Défaut de déclaration alors que le contribuable est en situation déficitaire [BOI-CF-INF-10-40-10 §20]), ainsi que de certaines déclarations spéciales (**Exemples :** Déclaration requise par l'administration fiscale pour la mise à jour de la valeur locative des propriétés bâties. Déclarations relatives aux comptes financiers, aux contrats d'assurance-vie, aux trusts et aux dispositifs transfrontières) ;

- L'opposition à fonction et obstacle au contrôle de l'impôt.



Exemple : Majoration de 100 % aux droits rappelés ou aux créances de nature fiscale qui doivent être restitués à l'État à la suite d'une évaluation d'office.

Le refus de communication des documents et renseignements demandés par l'administration dans l'exercice de son droit de communication ou tout comportement faisant obstacle à la communication entraîne l'application d'une amende de 10 000 €

- Infractions aux règles de facturation.



Exemple : Amende de 5 ou 50 % pour réalisation d'opérations entre assujettis à la TVA, sans pour autant qu'une facture ait été émise (Amende déclarée inconstitutionnelle pour défaut de proportionnalité : **Cons. constit, 26 mai 2021, n° 2021-908 QPC**).



À retenir : Le droit fiscal prévoit de très nombreuses sanctions pour couvrir l'ensemble des comportements qui sont susceptibles de porter préjudice au Trésor public. Les sanctions sont parfois très lourdes et peuvent aller jusqu'à 80 voire 100 % des droits éludés.

B) La procédure applicable

Une procédure spécifique existe tant pour ce qui concerne l'infliction **(1)** que la réduction **(2)** des sanctions fiscales.

1) L'infliction des sanctions

Les décisions mettant à la charge des contribuables des sanctions fiscales doivent être motivées (**art. L. 80 D LPF**).

En outre, les sanctions fiscales ne peuvent être prononcées avant l'expiration d'un délai de trente jours à compter de la notification du document par lequel l'administration a fait connaître au contribuable ou redevable concerné la sanction qu'elle se propose d'appliquer, les motifs de celle-ci et la possibilité dont dispose l'intéressé de présenter dans ce délai ses observations (**ibid**).

Par ailleurs, il convient de noter qu'en principe la charge de la preuve de la mauvaise foi dont se prévaut l'administration fiscale incombe à cette dernière (**art. L. 195 LPF A**).

2) La réduction des sanctions

D'une part, « l'administration peut accorder sur la demande du contribuable... des remises totales ou partielles d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent sont définitives » (**art. L. 247, 2 LPF °**).

Ces remises peuvent être totales ou partielles, pures et simples ou soumises à condition.

D'autre part, l'administration peut également accorder au contribuable « par voie de transaction, une atténuation d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent ne sont pas définitives » (**art. L. 247, 3 LPF °**).



Attention : Suivant l'**article L. 247**, « aucune autorité publique ne peut accorder de remise totale ou partielle de droits d'enregistrement, d'impôt sur la fortune immobilière, de taxe de publicité foncière, de droits de timbre, de taxes sur le chiffre d'affaires, de contributions indirectes et de taxes assimilées à ces droits, taxes et contributions. » Une exception est seulement prévue pour les rappels de TVA résultant de la caractérisation d'un établissement stable en France d'une entreprise étrangère.

Le pouvoir de l'administration en matière de remises et de transactions est très large.

Ainsi, il est jugé que « l'administration ne saurait être tenue de faire droit à la demande du contribuable tendant à bénéficier d'une transaction reprenant les termes et conditions de celle qui aurait précédemment été proposée à un autre contribuable et que l'auteur d'une telle demande ne peut utilement faire valoir qu'il est placé dans une situation fiscale semblable à celle de ce contribuable » (**CE, 10 févr. 2014, n° 361424, aux t. sur ce point**).

De même, les décisions prises par l'administration en la matière n'ont pas à être motivées (**CE, 7 janv. 1991, n° 79731, Bans**).

Les décisions prises par l'administration fiscale sur le fondement de l'**article L. 247** peuvent néanmoins faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir. Celui-ci exerce cependant un contrôle très restreint.



Pour aller plus loin :

Sur ces questions v. notamment E. Bokdam,
Le contribuable touché par la grâce : RJF 5/14.

II. Le droit pénal fiscal

Sans entrer dans le détail de l'ensemble des délits fiscaux qui existent, il est important aujourd'hui d'avoir à l'esprit les principales peines encourues en la matière, car la lutte contre la fraude fiscale ne cesse de se renforcer, que ce soit du fait du législateur ou de la jurisprudence (*sur l'aggravation de la jurisprudence v. par ex. Cass. com., 16 nov. 2020, n° 18-16.801 et Cass. com., 14 avr. 2021, 19-18.616 : Dr. fisc. 2021, n° 21, 259 – Cass. crim., 25 nov. 2020, n° 18-86.955, Sté Intradis : Dr. Fisc. 2021, n° 22, comm. 272*).

À cet égard, les délits de fraude fiscale **(A)** et de blanchiment de fraude fiscale **(B)** sont à n'en pas douter parmi les délits les plus communément mis en œuvre aujourd'hui.

A) Le délit général de fraude fiscale

Après avoir défini la notion de fraude fiscale **(1)**, nous exposerons la manière dont ce délit peut être mis en œuvre **(2)**.

1) La notion de fraude fiscale



Définition : Suivant l'article 1741 du CGI, « quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse, est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'un emprisonnement de cinq ans et d'une amende de 500 000 €, dont le montant peut être porté au double du produit tiré de l'infraction. »

En outre, « les peines sont portées à sept ans d'emprisonnement et à une amende de 3 000 000 €, dont le montant peut être porté au double du produit tiré de l'infraction » pour les infractions les plus graves (*ibid*).

Le délit général de fraude fiscale est donc soumis à deux conditions **cumulatives** :

- D'une part, le délit est constitué lorsque le contribuable s'est soustrait ou a tenté de se soustraire au paiement de l'impôt, que cette soustraction ou tentative de soustraction soit intervenue au moment de l'établissement de l'assiette ou du recouvrement de l'impôt, et quelle que soit par ailleurs l'impôt en cause (*impôts directs, indirects, droits d'enregistrement...*) ;



Attention : Le contribuable peut se rendre coupable du délit de fraude fiscale même en l'absence de toute manœuvre frauduleuse.

Suivant la Cour de cassation, en effet « l'article 1741... qualifie à la fois le fait répréhensible, constituant l'élément matériel de l'infraction et l'intention de fraude du contribuable. Il détermine en outre les diverses modalités de perpétration du délit parmi lesquelles la dissimulation volontaire de sommes sujettes à l'impôt. En aucun des cas limitativement énumérés par lui, l'article 1741 n'exige... que le contribuable ait employé des manœuvres frauduleuses » (*Cass. crim., 3 oct. 1974, 73-93.259, au bull. sur ce point*).

- D'autre part, l'auteur de l'infraction doit avoir eu la volonté de frauder l'impôt, la charge de cette preuve incombant à la partie poursuivante (**art. L. 227 LPF**) ;

Par ailleurs, il incombe de souligner le fait que, outre les peines principales décrites ci-devant, la caractérisation du délit de fraude fiscale est également susceptible d'emporter le prononcé, notamment :

- de peines accessoires (*interdiction de participer aux travaux de certaines commissions*),
- des peines complémentaires (*publication et affichage du jugement, interdiction d'exercer certaines professions, privation de droits civiques, civils et familiaux*),
- de la responsabilité solidaire de certaines personnes, tenues au paiement de peines.

2) La procédure de fraude fiscale

L'administration est toujours à l'origine de la mise en œuvre de la procédure pour fraude fiscale.

Toutefois, deux cas de figure doivent être distingués (**art. L. 228 LPF**).

D'une part, l'administration est notamment tenue de déposer plainte au titre des « faits qu'elle a examinés dans le cadre de son pouvoir de contrôle... qui ont conduit à l'application, sur des droits dont le montant est supérieur à 100 000 € » des majorations :

- pour évaluation d'office (100 %),
- pour activité occulte, abus de droit ou manœuvres frauduleuses (80 %)
- et, dans certains cas, pour manquement délibéré ou pour absence de production nonobstant une mise en demeure (40 %).

D'autre part, l'administration a la possibilité de porter plainte pour tous autres les faits que ceux qui viennent d'être exposés.

En principe, l'administration ne peut agir qu'à la condition d'obtenir, préalablement à la plainte, l'accord de la Commission des Infractions Fiscales (CIF).



Attention : La CIF n'est pas simplement un organisme facultatif. Comme le précise l'**article L. 228**, en effet, « le ministre est lié par les avis de la commission » et ne pourra donc pas poursuivre un contribuable en cas d'avis défavorable.

« Toutefois, l'avis de la commission n'est pas requis lorsqu'il existe des présomptions caractérisées qu'une infraction fiscale a été commise pour laquelle existe un risque de dépérissement des preuves et qui résulte :

- 1° Soit de l'utilisation, aux fins de se soustraire à l'impôt, de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ;
- 2° Soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établies à l'étranger ;
- 3° Soit de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents au sens de l'article 441-1 du code pénal, ou de toute autre falsification ;
- 4° Soit d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ;
- 5° Soit de toute autre manœuvre destinée à égarer l'administration » (**art. L. 228 LPF**).

À retenir : Le délit de fraude fiscale frappe les cas les plus graves d'évitement de l'impôt, quelle qu'en soit la forme.

B) Le délit de blanchiment de fraude fiscale



Définition : « Le blanchiment est le fait de faciliter, par tout moyen, la justification mensongère de l'origine des biens ou des revenus de l'auteur d'un crime ou d'un délit ayant procuré à celui-ci un profit direct ou indirect. /Constitue également un blanchiment le fait d'apporter un concours à une opération de placement, de dissimulation ou de conversion du produit direct ou indirect d'un crime ou d'un délit. /Le blanchiment est puni de cinq ans d'emprisonnement et de 375 000 euros d'amende » (**art. 324-1 CP**).



Exemple : L'infraction est caractérisée en cas de dissimulation, en vue de leur transfert en Chine, de fonds provenant de délits de travail dissimulé et de fraude fiscale, caractérisés par la perception de recettes occultes, d'un montant élevé, résultant par ailleurs d'une activité de vente non déclarée de marchandises en provenance de ce pays et ne faisant l'objet d'aucune déclaration fiscale (**Cass. crim., 6 déc. 2017, n° 16-84.310**).

Contrairement au délit de fraude fiscale, le délit de blanchiment n'est pas de nature fiscale.

De plus, « l'article 324-1 du Code pénal n'impose pas que des poursuites aient été préalablement engagées ni qu'une condamnation ait été prononcée du chef du crime ou du délit ayant permis d'obtenir les sommes d'argent blanchies », en l'occurrence le délit de fraude fiscale : il suffit donc « que soient établis les éléments constitutifs de l'infraction principale ayant procuré les sommes litigieuses » pour que le délit de blanchiment de fraude fiscale puisse être caractérisé (**Cass. crim., 20 févr. 2008, n° 07-82.977**).

Aussi, l'administration ne joue aucun rôle dans la mise en œuvre de cette sanction, qui relève de la compétence exclusive du parquet.

Par ailleurs, il faut noter que, suivant la Cour de cassation :

« si le délit de blanchiment, qui s'exécute en un trait de temps, est une infraction instantanée, il constitue également, lorsqu'il consiste à faciliter la justification mensongère de l'origine de biens ou de revenus ou à apporter un concours à une opération de dissimulation du produit direct ou indirect d'un crime ou d'un délit, une infraction occulte par nature en ce qu'il a pour objet de masquer le bénéficiaire ou le caractère illicite des fonds ou des biens sur lesquels il porte. En conséquence, dans ces hypothèses, le délai de prescription de l'action publique commence à courir du jour où l'infraction apparaît et peut être constatée dans des conditions permettant l'exercice de l'action publique » (**Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-83.484**).

III. Cumul de sanctions

La problématique du cumul des sanctions — c'est-à-dire de l'application de deux sanctions différentes au titre d'un même manquement — peut d'abord concerner plusieurs sanctions d'une nature identique **(A)**.

Elle peut également concerner des sanctions à la fois fiscales et pénales **(B)**.

A) Cumul de sanctions fiscales

En matière de sanctions administratives, il est jugé qu'« un même manquement ne peut donner lieu qu'à une seule sanction administrative... que pour autant que la loi n'en a pas disposé autrement » (**CE, 12 avr. 1995, n° 143797 et 143798, aux t. sur ce point**).

Ce principe a été adapté à la matière fiscale de la manière suivante : en cas de cumul de sanctions de nature fiscales, le montant global qui en résulte doit être plafonné au montant qui aurait été obtenu par application du taux le plus important attaché à ces deux sanctions (**CE, sect. 22 avr. 2005, n° 257254, Sté Limelight Boys**)



Attention : Les fondements de la **décision Sté Limelight Boys** sont quelque peu incertains.

Les sanctions en cause dans cette affaire, en effet, n'étaient pas encourues au titre d'un seul et même manquement : une première amende était due au titre du dépôt tardif par le contribuable de ses déclarations ; la seconde était due au titre des inexactitudes et des omissions qui entachent les déclarations transmises à l'administration.

Le principe *non bis in idem* — qui s'oppose à ce genre de cumuls en matière pénale — n'était donc pas applicable.

La solution paraît s'inspirer en réalité de l'**article 132-3 du code pénal**, inapplicable en matière fiscale, et qui prévoit qu'en cas de concours de sanctions de même nature, infligées au titre de faits différents, seule la peine la plus élevée doit être retenue, dès lors qu'au moment de la commission de ces infractions aucune condamnation définitive n'était intervenue. Or, tel était précisément le cas dans l'**affaire Sté Limelight Boys** puisqu'il s'agissait bien de deux peines de même nature (*pécuniaires*) encourues au titre de faits distincts (*dépôt tardif/insuffisance ou omission*) alors qu'aucune condamnation définitive n'était intervenue.

B) Cumul de sanctions fiscales et pénales

Le cumul peut par ailleurs concerner des sanctions de nature différente, c'est-à-dire, des sanctions fiscales et des sanctions pénales.

Sur ce terrain, le Conseil constitutionnel a jugé :

- Que le cumul de ces deux catégories de sanctions est possible, eu égard aux finalités distinctes poursuivies par le législateur fiscal et le législateur pénal ;
- Qu'un contribuable déchargé par une décision juridictionnelle devenue définitive pour un motif de fond ne puisse pas être condamné pour fraude fiscale ;
- Que le cumul soit réservé aux cas les plus graves de fraude fiscale ;
- Que le montant global des sanctions n'excède pas le montant le plus élevé des deux sanctions encourues.

(Cons. constit, 18 mars 2015, n° 2014 - 454 et 2015- 462 QPC ; Cons. constit, 24 juin 2016, n° 2016-545 et 546 QPC ; Cons. constit, 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC)



Attention : Cette jurisprudence n'est pas applicable en cas de mise en œuvre de la responsabilité pénale du dirigeant (Crim., 23 oct. 2019, n° 18-85.088).



Exemple : Dans cette affaire, il a ainsi été jugé qu'un dirigeant peut à la fois être condamné pénalement pour fraude fiscale et voir sa responsabilité fiscale au titre des impositions éludées par sa société (*absence de cumul de sanctions fiscales et pénales*).

Est à cet égard la circonstance que ladite société ait faite l'objet de sanctions fiscales (*absence de cumul de sanctions fiscales*).

La Cour EDH retient une approche très similaire à celle du Conseil constitutionnel, puisqu'elle juge que des sanctions fiscales et pénales unies par un « lien matériel et temporel suffisamment étroit » forment un ensemble répressif cohérent et doivent seulement respecter le principe de proportionnalité et de prévisibilité pour le justiciable (CEDH, gde ch., 15 nov. 2016, n° 24130/11 et 29758/11, A et B c/Norvège).

La position de la Cour de justice en matière de TVA est quant à elle un peu plus stricte.

Elle juge ainsi que :

« l'article 50 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne 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
- prévoie 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 » (CJUE, gde ch., 20 mars 2018, aff. C-524/15, Menci).



À retenir : S'il n'est pas interdit, le cumul des sanctions — qu'elles soient ou non de même nature — fait néanmoins l'objet d'un certain encadrement, en vue de veiller au respect du principe constitutionnel de la proportionnalité des peines.