

8 La fraude fiscale



Vanessa Bousardo,
Avocat



Emmanuel Daoud,
Avocat



Stéphane Detraz,
Maître de conférences

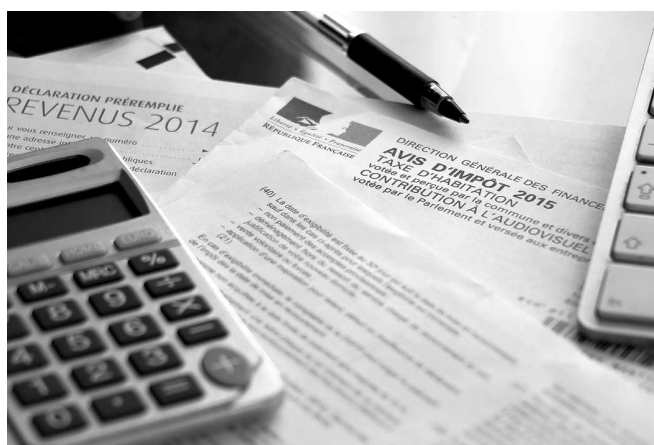


Michel Maes,
Magistrat honoraire



Clarisse Sand,
Avocat

La fraude fiscale a cristallisé ces dernières semaines l'attention des sénateurs et des députés. Avant l'adoption définitive du projet de loi relatif à la lutte contre la fraude fiscale et la promulgation du texte, des avocats – fiscalistes et pénalistes – un magistrat et un universitaire se sont penchés sur les problématiques sous-jacentes à cette matière à mi-chemin entre le droit pénal et le droit fiscal. La première étude de notre dossier s'interroge sur la pénalisation de la fraude fiscale, notamment à l'aune du projet de loi (9). La deuxième étude confronte le principe de présomption d'innocence dans les dossiers de fraude fiscale à chaque stade des deux procédures administrative et judiciaire, dans leurs phases d'instruction et de jugement (10). Enfin, la dernière étude, analyse techniquement le mécanisme de poursuite propre à la fraude fiscale, dit « verrou de Bercy », et s'interroge sur les modifications apportées par le projet de loi (11). Une réforme sur laquelle la Présidente-fondatrice de l'Institut du droit pénal fiscal et financier (IDPF²) livre son éclairage de praticienne dans un entretien accordé à *Droit pénal* (12).



Vanessa BOUSARDO et Michel MAES, Pénalisation de la fraude fiscale : la fin justifie-t-elle les moyens ? : article 9

Stéphane DETRAZ, Les temps modernes de la poursuite de la fraude fiscale : le ministère public et les engrenages du « verrou de Bercy » : article 10

Clarisse SAND et Emmanuel DAOUD, Fraude fiscale : réflexions autour de la présomption d'innocence : article 11

Clarisse SAND, Trois questions à Clarisse SAND : article 12

11 Fraude fiscale : réflexions autour de la présomption d'innocence



Clarisse SAND,
avocat au barreau de Paris,
présidente de l'Institut du
droit pénal fiscal et financier



et Emmanuel DAOUD,
avocat au barreau de Paris,
membre de l'Institut du droit
pénal fiscal et financier

La présente étude a pour objet de confronter le principe pénal de présomption d'innocence dans les dossiers de fraude fiscale à chaque stade des deux procédures administrative et judiciaire, lors de leur phase d'instruction et de jugement.

Appliquant une citation célèbre d'Edgar Morin à la matière fiscale : « *La [matière fiscale] est une matière de navigation difficile entre raison et passion, sagesse et folie, [...], avec toujours le risque de se pétrifier dans la raison ou de chavirer dans la folie* ».

1 - Aujourd'hui, nul ne peut ignorer la volonté législative d'une politique du « *name and shame* ». Les derniers débats dans l'hémicycle du mois de septembre dernier souhaitent voir entériner la peine complémentaire de publication et de diffusion des décisions de condamnation pour fraude fiscale. Cette sanction est le symbole d'une volonté gouvernementale de brandir un étendard moralisateur à des fins dissuasives.

C'est dans ce contexte que l'étude de la question de l'intégration du principe pénal de la présomption d'innocence dans le

traitement des dossiers de fraude fiscale prend toute sa dimension.

2 - Précédemment, et quelques jours après la décision de la cour d'appel de Paris dans la très retentissante et célèbre « affaire Cahuzac », cette tendance croissante de la moralisation de la vie publique et des affaires s'est d'ailleurs fait ressentir en lisant les propos introductifs du rapport d'information sur les procédures de poursuite des infractions fiscales déposé le 23 mai 2018 par la Mission d'information commune :

« [...] la perception de la société a changé à l'égard des manquements fiscaux. La fraude fiscale auparavant considérée comme une simple atteinte aux intérêts financiers de l'État, est aujourd'hui perçue comme un trouble à l'ordre public et une atteinte à l'égalité des citoyens devant la loi ».¹

Subséquentement, le rapport² n° 1202 fait écho à cette ambiance moralisatrice dès son préambule : « *Attaque contre la démocratie, coup porté au pacte républicain, manquement civique... La condamnation de la fraude et de l'évasion non seulement fiscales, [...], est unanime et a fait l'objet de très nombreuses expressions. [...]. Principe au cœur de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, le consentement à l'impôt, également à l'origine de la révolution américaine qui avait précédé de quelques années la française, ne peut que se dégrader face à de tels comportements qui limitent les politiques publiques et creusent les inégalités* ».

3 - L'exagération du catéchisme moralisateur distillé par le gouvernement, relayé par le monde médiatique, est complété concomitamment par l'introduction récente de la loi n° 2018-727 du 10 août 2018 pour un État au service d'une société de confiance ayant pour objectif de définir un nouvel équilibre dans les relations entre le citoyen ou l'entreprise et l'Administration dans une logique d'accompagnement et de conseil.

Par l'intermédiaire de cette loi, les parlementaires ont souhaité institutionnaliser un droit à l'erreur compte tenu de la complexité de la loi fiscale. Monsieur Bruno Parent, directeur général de la DGFIP, a en ce sens indiqué : « il faut distinguer les cas où on a redressé quelqu'un parce qu'il a oublié quelque chose ou parce qu'il s'est trompé. Là honnêtement, il faut être indulgent. Parce que la fiscalité change tout le temps, c'est incompréhensible et difficile à suivre »³.

4 - Désormais, et pour l'ensemble des procédures de contrôle (sur pièces et sur place) pour lesquelles une proposition de rectification a été adressée depuis le 10 août 2018, une procédure de régularisation, exclusive de bonne foi, permet au contribuable de « faire amende honorable » et d'obtenir la clémence de l'Administration par une réfaction du montant des intérêts de retard.

5 - L'image du bâton et de la carotte ne se fait pas attendre. Nous pouvons dès lors aisément imaginer que l'Administration pourra désormais s'octroyer le droit d'indiquer au contribuable que, s'il n'a pas saisi l'opportunité de la régularisation spontanée prévue par les textes, la preuve de son intentionnalité frauduleuse est toute constituée !

La « bipolarité » de la situation politique actuelle (alourdissement des sanctions en cas de fraude fiscale *versus* reconnaissance voulue de l'erreur excusée du contribuable en raison de la complexité de la règle fiscale) aurait tendance à faire perdre, même aux plus grands esprits, le « réflexe » des principes et des fondamentaux régissant notre droit.

6 - Le principe général de la présomption d'innocence, « gouvernail » du droit de la preuve en procédure pénale, se serait-il réduit à une « peau de chagrin », expression si chère à Balzac, sur l'échafaud de la lutte contre la fraude fiscale ?

7 - Reprenant les propos introductifs du rapport précité, il a été recherché si, dans le cadre des débats animés de la Commission, les membres avaient rappelé dans leur rapport, le nécessaire respect du principe de présomption d'innocence dans le cadre de la poursuite des infractions fiscales, et en particulier s'il avait

été fait mention des articles légaux et conventionnels applicables.

Le constat est que, achevant la lecture de ce rapport de 113 pages, il n'est fait aucune référence à la notion de présomption d'innocence. Le terme « présomption » sera mentionné 11 fois dans ce rapport sur 113 pages et 29 fois dans le rapport du 25 juillet 2018⁴ sur 401 pages uniquement au titre de la présomption de fraude fiscale, donc d'une présomption de culpabilité...

La présomption d'innocence, contre la présomption de fraude fiscale, ne serait-ce pas aujourd'hui « David contre Goliath » ?

8 - La construction en devenir d'un droit dont l'alliage est composé d'une matière fondamentalement de droit public et d'une matière fondamentalement de droit privé, permettra certainement, un jour au contribuable, à l'instar de David, de « plonger la main dans son sac » et d'en retirer un caillou – appelé présomption d'innocence – qu'il lancera de sa fronde pour corriger ce qui fait le particularisme des procès de fraude fiscale : sa partie civile, l'administration fiscale, la « seule sachante » de la matière fiscale.

9 - Aussi, et tour à tour, nous évoquerons dans cette étude :

- les réflexions générales autour de l'appréhension de la notion pénale de présomption d'innocence en droit fiscal ;
- la place de la présomption d'innocence tout au long de la procédure administrative initiée par l'administration fiscale et ensuite instruite et jugée par le juge administratif ; et enfin :
- la place de la présomption d'innocence dans la phase d'instruction et de jugement du dossier par les autorités judiciaires.

1. Remarques générales d'application de la notion pénale et civile de présomption d'innocence à la matière fiscale

10 - Aucune disposition du CGI ou du LPF ne donne une définition fiscale « autonome » de la présomption d'innocence.

Aucune disposition ne renvoie davantage à l'article préliminaire du Code de procédure pénale, à l'article 9-1 du Code civil, à l'article 11-1 de la Déclaration universelle des droits de l'homme de 1948, à l'article 14.2 du Pacte International sur les droits civils et politiques de 1966, à l'article 6-2 de la Convention européenne des droits de l'homme ni à l'article 9 de la Déclaration des droits de l'homme de 1789.

11 - Faute d'une existence légale par définition propre ou par renvoi, l'administration fiscale l'a toutefois évoquée « sur la pointe des pieds » dans sa propre doctrine interprétative. Une référence « en catimini » comme si glisser ce principe entre deux paragraphes était suffisant car évident.

Elle a donc mentionné dans sa doctrine⁵ que « *devant la juridiction pénale, la charge de la preuve (de la fraude fiscale) incombe dans tous les cas à l'accusation, c'est-à-dire au ministère public auquel se joint le cas échéant, l'administration fiscale partie civile. C'est à eux qu'il appartient d'établir la matérialité du délit ainsi que la responsabilité personnelle de l'inculpé qui bénéficie toujours de la présomption d'innocence* ».

Ce paragraphe est rappelé *in extenso* dans la doctrine récente⁶ interprétant les conditions légales des poursuites correctionnelles des délits fiscaux et le rôle de la Commission des infractions fiscales (CIF) en cette matière.

1. Page 11 du rapport d'information.

2. www.assemblee-nationale.fr : rapport n° 1212, p. 1.

3. Entretien de Monsieur Bruno Parent avec les auteurs Marion L'Hour et Frédéric SAYS/Dans l'Enfer de Bercy, éd. JC Lattès.

4. V. *préc.* note 4.

5. BOI-CF-INF-20150608, 8 juin 2015, § 470.

6. V. <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4168-PGF>.

12 - Du côté de la jurisprudence, il convient de citer un arrêt de la chambre criminelle de la Cour de cassation de 1997, qui a précisé pour la première fois que « la présomption de responsabilité du dirigeant social qu'instituent les articles 52 et 244 de la loi du 24 juillet 1966, en ce qu'elle n'a pas d'autre effet que de renverser la charge de la preuve, n'est pas contraire à la présomption d'innocence et dès lors également que la réalité et la portée de la délégation de pouvoirs, que le dirigeant peut invoquer pour combattre une telle présomption, sont laissées à l'appréciation des juges du fond »⁷.

13 - Aussi, malgré l'absence de renvoi du principe pénal de présomption d'innocence dans les textes fiscaux, il convient de s'essayer à une ébauche intellectuelle des conditions dans lesquelles ce principe devrait se poser dans les dossiers de fraude fiscale.

14 - Cette analyse suppose de retenir préalablement deux postulats qui doivent servir de base à la réflexion de l'étude du principe pénal de présomption d'innocence appliqué à la matière fiscale :

- la qualité de partie civile « extraordinaire » de l'administration fiscale dans les dossiers de fraude fiscale ;
- la singularité du système déclaratif français qui vient contrarier les règles connues de la preuve pénale notamment dans le cadre de la peine de solidarité fiscale du dirigeant avec « sa » société, sanction supplémentaire systématiquement sollicitée par l'administration fiscale dans les dossiers concernant les petites et moyennes entreprises.

A. - La qualité de partie civile « extraordinaire » de l'administration fiscale dans les dossiers de fraude fiscale

15 - La règle pénale veut que la qualité de victime attribuée à la partie civile soit reconnue aux personnes ayant souffert personnellement du dommage.

La règle fiscale contrevient à la règle pénale en ce que l'intervention de l'administration fiscale en qualité de partie civile n'a pas pour objet de réparer le préjudice financier subi par la collectivité du fait du défaut de règlement de la créance fiscale. Ce préjudice financier est déjà couvert par le versement d'un intérêt de retard tel que cela est rappelé à l'article 1727-1 du CGI.

16 - Cette situation exorbitante du droit commun en matière pénale a d'ailleurs été récemment définie par la chambre criminelle de la Cour de cassation qui a donné toute la dimension à la qualité de partie civile de l'Administration, dans son arrêt du 8 novembre 2017⁸ : « la nature spécifique de l'action de cette administration, qui n'est ni une action civile ni une action publique, trouve son fondement, non pas dans les articles 2 et 3 du Code de procédure pénale mais dans l'article L. 232 du Livre des procédures fiscales, cette action [...] ayant pour but de lui permettre de suivre la procédure et d'intervenir dans les débats, étant rappelé qu'il incombe à l'administration fiscale, aux côtés du ministère public, d'apporter la preuve de l'élément intentionnel du délit de fraude fiscale, délit pour lequel elle est seule à pouvoir, par sa plainte, déclencher la mise en œuvre de l'action publique⁹ ».

17 - La position de la chambre criminelle a ceci d'alarmant qu'elle consacre explicitement le rôle de « second procureur » de l'administration fiscale au côté du ministère public.

18 - Ce point de vue est d'autant plus préoccupant que ne doit pas être omis la combinaison de cette consécration avec l'exis-

tence d'une autre finalité sous-jacente : l'action pénale comme un instrument d'amélioration du recouvrement de l'impôt dicté par la politique budgétaire.

19 - Entre autres données recensées, les résultats du contrôle fiscal publiés dans un rapport au Parlement d'octobre 2017 permettent de constater une baisse du rendement budgétaire du contrôle fiscal de 12,2 md € en 2015 à 9,4 md € en 2017¹⁰.

20 - Même si aucune donnée n'a été rapportée concernant le taux de recouvrement des contrôles ayant fait l'objet de poursuites correctionnelles pour fraude fiscale, la sollicitation quasi-systématique, outre la peine d'emprisonnement, de la solidarité du dirigeant avec la société au paiement des impôts fraudés et à celui des pénalités y afférentes, ne peut qu'accroître l'opportunité de recouvrement dans ce contexte baissier.

21 - Aussi la volonté affichée d'une politique fiscale répressive ne peut être comprise isolément sans appréhender le parti pris de la juridiction judiciaire dans sa formation la plus solennelle à reconnaître à l'Administration un rôle « accusateur » et la potentialité de l'efficacité sur le recouvrement de l'application par la voie pénale de la peine de solidarité fiscale qui sont autant de facteurs qui blessent le principe pénal directeur de la présomption d'innocence.

Soyons certains que les aménagements apportés au « Verrou de Bercy » par le projet de loi sur la fraude fiscale récemment soumis au vote de l'Assemblée nationale en cette rentrée n'y changeront rien !

B. - La singularité du système déclaratif d'imposition français contrariant les règles de la preuve pénale

22 - La question de la présomption d'innocence appliquée aux délits fiscaux infractionnels est intimement liée à la question de la charge de la preuve. La méconnaissance de la présomption d'innocence est toujours en rapport avec l'existence d'un renversement de la charge de la preuve.

23 - Outre la consécration des juges judiciaires du rôle interventionniste de l'administration fiscale dans la recherche de l'intentionnalité aux côtés du ministère public, le système fiscal français tel qu'il est conçu fausse l'équilibre des forces entre administration fiscale et contribuable.

Il a ce particularisme d'avoir pour colonne vertébrale l'obligation déclarative fondamentale du citoyen. Ce qui rend singulier, dès l'origine, les règles de la charge de la preuve en contentieux fiscal impactant la notion de présomption d'innocence en cette matière.

24 - Pour reprendre une expression de Monsieur André Bonnet¹¹, la charge de la preuve présente un « rythme ternaire » :

- le contribuable effectue ses obligations déclaratives ;
- « à l'Administration de fournir le cas échéant les éléments permettant de mettre en doute la réalité et le bien-fondé des chiffres ainsi déclarés, qu'il s'agisse de revenus bruts ou de charges » ;
- au contribuable à son tour d'apporter des éléments justificatifs complémentaires à l'Administration.

25 - Ce rythme ternaire est régulièrement battu en brèche par une des présomptions les plus invoquées par l'Administration dans le cadre de la procédure administrative et lors du procès pénal dans les dossiers de fraude fiscale : celle de la présomp-

7. Cass. crim., 19 août 1997, n° 96-83.944.

8. Cass. crim., 8 nov. 2017, n° 17-82.968 : JurisData n° 2017-022202.

9. V. préc. note 9.

10. V. www.economie.gouv.fr.

11. La charge de la preuve en contentieux fiscal, Actes du Colloque organisé les 15 et 16 novembre 2013 Le Contentieux Fiscal en Débats, Coll. Grands Colloques, ed. LGDJ 2014.

tion de responsabilité du dirigeant d'entreprise instituée par les articles 52 et 244 de la loi n° 66-537 du 24 juillet 1966. La jurisprudence indique régulièrement : « En l'absence de toute délégation de pouvoirs, le gérant est personnellement tenu de se conformer aux obligations fiscales incombant à l'entreprise ¹² ».

26 - Cette présomption, solidement ancrée et rappelée régulièrement par les juges répressifs, permet à l'Administration d'augmenter sa surface de recouvrement.

27 - Ce courant jurisprudentiel, dans le cadre des dossiers de fraude fiscale, donne le vertige au meilleur des équilibristes tant le fil conducteur de la présomption d'innocence est fin.

28 - Certes, certains pourraient opposer que le dirigeant, pour combattre une telle « présomption de culpabilité », peut toujours invoquer la réalité et la portée de la délégation de pouvoirs.

29 - Toutefois, étant laissée à l'appréciation des juges du fond, l'analyse des jugements de première instance et d'appel fait apparaître que sauf démonstration d'une délégation complète des prérogatives financières, comptables et fiscales, avec mention expresse de la responsabilité pénale du délégataire, la responsabilité du chef d'entreprise est systématique.

30 - La jurisprudence l'a précisé clairement d'ailleurs : « dès lors que la présomption de responsabilité du dirigeant social qu'instituent les articles 52 et 244 de la loi du 24 juillet 1966, en ce qu'elle n'a pas d'autre effet que de renverser la charge de la preuve, n'est pas contraire à la présomption d'innocence et dès lors également que la réalité et la portée de la délégation de pouvoirs, que le dirigeant peut invoquer pour combattre une telle présomption, sont laissées à l'appréciation des juges du fond, la cour d'appel a, sans encourir les griefs allégués, justifié sa décision ¹³ ».

31 - Cette position des juges judiciaires est fondée sur un raisonnement simple : les prérogatives étendues du dirigeant supposent nécessairement qu'il ne pouvait ignorer l'omission ou l'insuffisance déclarative.

32 - Il semble toutefois que la juridiction judiciaire initie désormais une limitation de ce postulat par l'appréhension nouvelle et expresse de la notion de présomption d'innocence.

En effet, la chambre criminelle de la Cour de cassation dans un arrêt très récent ¹⁴ freine le préjugé de l'omniscience du chef d'entreprise en édictant que « le principe de la présomption d'innocence interdit aux juges correctionnels de caractériser l'élément intentionnel du délit de fraude fiscale en utilisant des formules telles « qu'il ne pouvait ignorer qu'une association dépourvue de but lucratif ne pouvait facturer une TVA », de telles formules impliquant par elles-mêmes un renversement de la charge de la preuve ».

C'est un signe de l'émergence d'une brèche bienvenue dans la mouvance répressive des dossiers de fraude fiscale.

2. La place de la présomption d'innocence tout au long de la procédure administrative initiée par l'administration fiscale et ensuite instruite et jugée par le juge administratif

33 - Les spécialistes de la procédure pénale pourraient considérer que le principe de la présomption d'innocence n'a pas

vocation à être invoqué dans la phase pré-contentieuse d'un contrôle fiscal, ce principe ne pouvant l'être que dans le cadre d'une procédure contentieuse répressive.

34 - Ils invoqueraient à ce titre la réponse ministérielle publiée dans le *JO Sénat* du 04/04/1996, page 810 qui indique expressément que le principe pénal de présomption d'innocence ne peut être invoqué que dans le cadre des procédures contentieuses suivies devant les juridictions appelées à trancher les accusations en matière pénale.

35 - Les spécialistes de la procédure fiscale pourraient, quant à eux, arguer que les garanties du contribuable telles que prévues dans la Charte des droits et obligations du contribuable vérifié ¹⁵ et dans le LPF, relatives au déroulement des opérations de contrôle contribueraient, dès l'origine, au respect du principe pénal de présomption d'innocence, sous l'égide de la notion fiscale bien connue du « débat oral et contradictoire ».

36 - Toutefois, il s'avère qu'en pratique la plupart des dossiers portés devant le juge pénal n'a pas fait l'objet d'un débat oral et contradictoire.

37 - En effet, suivant les statistiques transmises par la DGFIP dans son dernier rapport ¹⁶, il s'avère que la grande majorité des dossiers de fraude fiscale transmis par la Commission des infractions fiscales est issue d'opérations de contrôle effectuées dans le cadre de la procédure dite de taxation d'office.

Suivant le rapport précité, sur les 944 propositions de poursuite à la Commission des infractions fiscales en 2016, 433 sont relatives à un défaut de déclaration et exercice d'activités occultes, 331 sont relatives à des contestations de dissimulation, 18 sont relatives à la réalisation d'opérations fictives.

Ces cas sont essentiellement soumis à la procédure de taxation d'office dite unilatérale au titre de laquelle les contribuables perdent le bénéfice de certaines des garanties attachées au déroulement de la procédure contradictoire (notamment les échanges avec les supérieurs du vérificateur, la saisine de Commissions paritaires...).

38 - En outre, cette procédure leur impose de supporter la charge de la preuve de l'exagération de l'imposition établie unilatéralement par le service.

39 - Dans ces conditions, la typologie actuelle des cas de fraude fiscale empêche de considérer l'existence d'un débat contradictoire entre l'Administration et le contribuable dès les opérations de contrôle pilotées par sa raison d'être : la recherche d'une infraction fiscale et le recouvrement des sommes soustraites à l'impôt.

40 - Poursuivant la procédure administrative, lors de l'étape de la transmission du dossier devant la Commission des infractions fiscales, là encore, la vision du respect d'un débat oral et contradictoire, qui profilerait le respect d'une présomption d'innocence du contribuable, est très restreinte.

41 - Rappelons que la Commission des infractions fiscales a été instituée originellement comme une garantie pour le contribuable et une limitation de pouvoir pour le ministre. Cette philosophie originelle lors de la création de la Commission ne doit pas être oubliée lorsque l'on s'interroge sur ses objectifs, sur ses procédures, sur son efficacité.

42 - Or, il est constaté qu'en 2016, 94 % des avis rendus par la CIF sont favorables à l'Administration.

43 - Cette situation pourrait être comprise par le fait que la Commission ne dispose d'aucun pouvoir d'investigation propre. Même s'il est possible pour son président de solliciter du ministre un complément d'informations pour les besoins de l'instruc-

12. Cass. crim., 2 avr. 2014, n° 13-82.269 : *JurisData* n° 2014-006474.

13. Cass. crim., 19 août 1997, n° 96-83.944 : *Publié au Bull. crim.*

14. Cass. crim., 31 janv. 2018, n° 16-86.484.

15. V. www.economie.gouv.fr.

16. Source : *Cahier Statistique 2016 de la DGFIP* : www.economie.gouv.fr.

tion¹⁷, la Commission ne peut ordonner à l'administration fiscale de lui présenter un dossier équilibré « à charge et à décharge »¹⁸.

44 - Aujourd'hui, et malgré l'évolution souhaitée de la Commission des infractions fiscales, il n'existe toujours pas de possibilité pour le contribuable d'avoir accès au dossier déposé par l'Administration devant celle-ci (*LPF, art. R.* 228-2*). Si le contribuable peut transmettre des observations c'est uniquement en réaction à l'indication très sibylline des griefs qui lui sont reprochés généralement communiqués par le secrétariat de la Commission tenant sur le verso d'une feuille.

45 - Souvent, les pièces produites par l'administration fiscale à l'appui de sa saisine de la Commission sont judicieusement sélectionnées et correspondent dans la grande majorité des cas aux seuls actes écrits par elle.

46 - Le dossier peut même être présenté sans les écrits en réponse du contribuable et, surtout, sans que les actes d'investigation ne soient communiqués de manière exhaustive (tels que les documents obtenus par voie de communication auprès de tiers).

47 - Autre sujet d'importance qui semble ébranler quelque peu le principe de présomption d'innocence, c'est le choix du moment de la saisine par l'administration fiscale au cours de la procédure de contrôle qui conditionne nécessairement la présentation du dossier à la Commission des infractions fiscales.

48 - En effet, l'administration fiscale dispose de manière discrétionnaire du moment où elle souhaite saisir la Commission et peut le faire au plus tôt lors de l'envoi au contribuable de la proposition de rectification, qui n'a de proposition que son nom, en ce cas ! Aucune disposition légale ne contraint l'Administration d'attendre l'issue de la procédure précontentieuse pour saisir la Commission des infractions fiscales.

49 - Compte tenu des difficultés mentionnées, il aurait été souhaitable que la dernière loi contre la fraude fiscale qui a tant animé les débats autour du « verrou de Bercy » ait poursuivi sa réforme sous le prisme du respect de la présomption d'innocence ou à tout le moins d'un certain « débat oral et contradictoire » :

- en exigeant la communication du dossier au contribuable dès la saisine de la Commission des infractions fiscales et la copie de la plainte correspondante ;

- en permettant au contribuable, outre ses observations écrites, d'être auditionné comme c'est le cas devant le Comité des abus de droit ;

- en imposant que la saisine de la Commission des infractions fiscales soit effectuée à l'issue de la procédure administrative si elle est contradictoire.

50 - Enfin, lorsque le dossier de fraude fiscale « passe entre les mains » du juge administratif, l'« omniscience » du dirigeant, antérieurement discutée dans cette étude, refait surface influencée par le déroulement antérieur de la procédure administrative.

51 - En effet, il ressort de la pratique que le juge naturel de l'impôt se prononce régulièrement après l'instruction « à charge » du dossier instruit par la Commission des infractions fiscales. Il est donc légitime de s'interroger sur la présentation subjective du dossier devant le juge administratif qui n'utilise que très rarement une mesure d'instruction complémentaire pour rééquilibrer le débat.

52 - L'analyse de la jurisprudence administrative est également marquée par son appréciation très libérale du fondement des pénalités pour manquement délibéré ou manœuvres frauduleuses, régulièrement initiatrices d'une plainte. Il ressort de la

jurisprudence récente qu'il peut être jugé fondé un manquement délibéré sur le seul argument de l'importance des montants éludés ou la répétition des faits sans autre élément d'appréciation¹⁹.

53 - Enfin, la position du juge naturel de l'impôt peut dépendre du calendrier des deux procédures pénale et administrative.

54 - Lorsque la procédure administrative devant le juge de l'impôt est dénouée avant la procédure pénale, l'absence de bien-fondé de l'imposition jugée par celui-ci sur les constatations du non-respect des règles fiscales vient réduire à néant les poursuites correctionnelles²⁰, à l'exception toutefois d'une décharge intervenue devant le juge de l'impôt suivant la constatation d'un vice de procédure affectant celle-ci²¹, sauf à ce que ce vice affecte les droits de la défense du contribuable²².

55 - À l'inverse, lorsque la procédure pénale se dénoue avant la procédure administrative, la pleine reconnaissance de l'autorité absolue de la chose jugée au pénal sur le juge administratif²³ tend à considérer une évolution positive du traitement des dossiers de fraude fiscale, si ce n'est que les conditions de l'instruction d'un dossier de fraude fiscale par les autorités judiciaires ne sont, à ce jour, pas satisfaisantes à la lumière du principe de la présomption d'innocence. D'ailleurs déjà en 2008, Jérôme Turot regrettait que souvent : « C'est le juge ignorant le droit fiscal qui passe avant le juge qui connaît la matière »²⁴.

56 - De fait, c'est toute la limite au sacro-saint principe d'indépendance des procédures pénale et administrative qui semble peu à peu remise en cause.

57 - Pour mémoire, et comme le rappelle le § 580 du BOI-CF-INF-40-10-10-20-20150618²⁵, une jurisprudence constante a consacré le principe dit « de l'indépendance des procédures » aux termes duquel les poursuites correctionnelles et la procédure administrative sont par leur nature et leur objet indépendantes l'une de l'autre et n'admettent pas les mêmes modes de preuve (*Cass. crim., 9 mai 1988, n° 87-84.381 et Cass. crim., 25 févr. 1991, n° 90-80.672*) ».

58 - Il est pourtant indéniable que l'action du juge administratif dépend de celle du juge judiciaire, et vice-versa, et qu'il est de plus en plus difficile de prétendre que les deux ordres de juridiction peuvent avancer l'une sans l'autre, tout simplement parce que c'est la cohérence de la réponse judiciaire qui est menacée.

3. La place de la présomption d'innocence dans la phase d'instruction et de jugement du dossier par les autorités judiciaires –

59 - Compte tenu de tout ce qui précède, ce serait un tort pour les magistrats de l'ordre judiciaire répressif de croire comme acquis l'instruction en amont d'un dossier à charge et à décharge et c'est désormais à eux qu'appartient de veiller au respect du

17. BOI-CF-INF-40-10-10-20-20150618, § 110..

18. Cass. crim., 26 sept. 1996, n° 95-84.767.

19. CE, 3 nov. 1989, n° 56500 : *Dr. fisc.* 1990, n° 446, concl. Racine ; *RJF* 1990, 45. – CE, 29 janv. 1992, n° 98849 : *RJF* 1992, 241. – CE, 4 déc. 1989, n° 78482 : *RJF* 1990, 126.

20. Cass. crim., 4 nov. 2010, n° 10-81.233 : *JurisData* n° 2010-022590. – Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 : *JurisData* n° 2016-012236 et Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC : *JurisData* n° 2016-012237).

21. *CA Lyon*, 14 sept. 2011, n° 11/277. – BOI-CF-INF-40-10-10-20-20150618, § 580.

22. Cass. crim., 4 déc. 1978, n° 77-93.42.

23. CE, sect. contentieux, 16 févr. 2018, n° 395371 : *JurisData* n° 2018-002682.

24. *Procédures Fiscales*, Éd. Thémis Droit, 2^e éd., p. 190, n° 283.

25. V. : <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip>.

principe de la présomption d'innocence quand ils instruisent ou jugent un dossier de fraude fiscale.

60 - Toutefois, nous pouvons justement nous interroger sur les conditions d'appréciation de l'opportunité des poursuites. Les chiffres parlent d'eux-mêmes. En effet, 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. Le rôle psychologique et préalable de la Commission des infractions fiscales nous semble avoir une influence déterminante.

61 - À titre d'exemple, dans le cadre de l'enquête préliminaire, et sauf les dossiers à fort enjeu où il peut être constaté des actes d'enquête particuliers (tels que des perquisitions ou des réquisitions judiciaires), il est constaté dans la pratique que les actes d'enquête se limitent souvent à l'audition du présumé auteur de la fraude fiscale, des éventuels co-auteurs ou complices et de demandes éventuelles de précisions complémentaires auprès de l'administration fiscale elle-même.

62 - Il est souvent constaté dans les enquêtes menées à l'encontre des petites et moyennes entreprises que les auditions de l'auteur des faits reprochés sont menées alternativement sur la seule base du rapport de la Commission des infractions fiscales ou sur la seule base de la plainte fiscale de l'Administration qui fournit uniquement à l'appui de celle-ci ses seuls écrits de la procédure administrative.

63 - Dans les dossiers à plus fort enjeu, des « allers-retours » entre l'administration fiscale (souvent invitée à venir consulter le dossier) et le procureur de la République ou les enquêteurs existent de sorte que les deux procédures administratives et pénales s'autoalimentent.

64 - Toutefois, il est généralement observé une absence d'exhaustivité du dossier entre les mains des services d'enquête qui présuppose *de facto* une instruction à charge. Cette pratique actuelle insécurise entièrement le respect de la présomption d'innocence.

65 - Par ailleurs, sauf à ce que l'enquête soit diligentée par le Parquet national financier, il est souvent constaté que la technicité de la matière fiscale ne permet pas aux enquêteurs désignés par le procureur de la République, faute d'être spécialisés, de clairement identifier la nécessité de vérifier les énonciations

factuelles et techniques de l'Administration sur laquelle elle fonde l'existence d'une fraude.

66 - L'absence quasi-systématique de connaissances fiscales complètes des services d'enquête est le talon d'Achille de la politique répressive actuelle.

67 - La présomption d'infailibilité de la position de l'Administration dans les dossiers de fraude fiscale est omniprésente dans la phase d'enquête. À l'instar de la célèbre phrase de Jules César : *Alea jacta est !*

68 - Dans ces circonstances, il convient de s'interroger sur la nécessité d'abandonner dans la réponse pénale de la fraude fiscale l'instruction sous forme d'enquête préliminaire au bénéfice d'une information judiciaire avec désignation d'un juge d'instruction spécialisé.

69 - Lors de la phase de jugement du dossier, il est régulièrement constaté l'alignement total des réquisitions du procureur de la République avec la position de la partie civile, l'administration fiscale. Ce qui vient plaider pour la notion de « procureur » *bis* évoquée en amont de cette étude.

70 - Par ailleurs l'appréhension de la situation du contribuable à l'égard du Trésor public est souvent réduite à néant. Lors du rappel des faits, influencé par les prétentions de l'administration fiscale, il est fréquemment omis les conditions de la procédure de recouvrement des impositions notifiées servant de base à la qualification infractionnelle du comportement du contribuable et notamment la garantie du contribuable au sursis à paiement.

71 - La question systématique des magistrats à l'audience quant à l'acquittement des sommes notifiées par le contribuable auprès du Trésor public comme élément d'appréciation de la culpabilité du prévenu met en exergue la conviction profonde de la justification « automatique » de l'élément matériel de l'infraction et fait fi des règles procédurales fiscales qui permettent au contribuable de surseoir au paiement des impositions jusqu'à la décision de première instance.

72 - Gageons que, face à l'accroissement de la pénalisation voulue de la matière fiscale, la naissance de la construction actuelle de ce droit hybride qu'est le droit pénal fiscal fasse évoluer les procédures qui doivent désormais s'imbriquer et non pas se juxtaposer. ■

Mots-Clés : Impôts - Fraude fiscale - Présomption d'innocence - Dossier