

## Chiffres clés

### Dénonciation fiscale

Depuis 2017, toute personne fournissant un renseignement précis et fiable à l'administration fiscale ayant amené à la découverte d'un manquement aux règles fiscales peut recevoir une indemnité.

Le rapport d'information du 22 septembre 2021 indique que depuis 2017 :

- **251** demandes ont été reçues ;
- **51%** des demandes ont été classées sans suite (très majoritairement en raison de l'imprécision des faits dénoncés) ;
- **110,32 M€** d'impôts et de pénalités ont été recouverts ;
- **6** aviseurs fiscaux ont été indemnisés (**1,83 M€** d'euros au total pour 5 aviseurs fiscaux).

Des aménagements sont en cours pour renforcer l'efficacité du dispositif :

- augmentation du montant de l'indemnisation qui pourrait aller jusqu'à 15 % des sommes recouvrées dans les affaires de grande importance ;
- renforcement de la protection de l'anonymat des agents de l'administration traitant les dossiers ;
- renforcement de la confidentialité des éléments permettant l'identification de l'aviseur (niveau « confidentiel défense ») ; et,
- renforcement de la coopération entre les services de la Direction nationale des enquêtes fiscales en charge de ces dossiers et ceux du service d'enquêtes judiciaires des finances.

[\(Rapport d'information - aviseurs fiscaux, n° 4489\)](#)

### Doublement des demandes d'entraide pénale internationale (DEPI)

Depuis 2016, le nombre de DEPI portant sur l'infraction de fraude fiscale transmises par les juridictions pénales françaises aux juridictions étrangères a plus que doublé.

En 2020, les juridictions pénales ont déclaré avoir transmis **144** DEPI (v. 154 en 2019, 171 en 2018, 96 en 2017 et **64** en 2016).

En 2020, les pays vers lesquels le plus de demandes ont été adressées sont : l'Allemagne (22), la Belgique (13), le Luxembourg (12) et le Portugal (10).

[\(Document de politique transversale PLF 2022\)](#)

## Nouvelle circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale

*Circulaire n° NOR JUSD2129778C du 4 octobre 2021*

*Pour une analyse détaillée de la nouvelle circulaire retrouvez l'article d'Alice Rousseau à la Revue de Droit fiscal n°44 du 4 novembre 2021, act. 546*

La nouvelle circulaire du Ministère de la Justice fixe les lignes directrices de la politique pénale en matière de fraude fiscale dans le cadre juridique renouvelé issu de la loi du 23 octobre 2018. Elle complète la circulaire interministérielle du 7 mars 2019.

Sur la répartition des compétences entre juridictions :

- compétence par défaut des parquets près les tribunaux judiciaires non spécialisés ;
- mise en avant de la nécessité d'orienter rapidement les dossiers graves ou complexes vers les juridictions spécialisées ;
- **compétence du PNF pour les dossiers fiscaux les plus complexes.**

Sur les stratégies d'enquêtes à déployer pour garantir un traitement efficace de la fraude fiscale :

- **intensifier la coopération entre l'administration fiscale et les parquets**, notamment en mettant en place des rencontres opérationnelles régulières entre les parquets et l'administration fiscale pour échanger sur les contentieux fiscaux en cours ;
- **améliorer la conduite et le suivi des enquêtes**, notamment en fournissant des modèles de soit-transmis ou en mettant à disposition des OPJ des trames d'audition ;

- envisager rapidement l'opportunité d'effectuer des saisies pénales conservatoires ;
- encourager l'implication de fonctionnaires spécialisés en fiscalité.

Sur la détermination du mode de poursuite adapté pour renforcer la répression de la fraude fiscale :

- **encourager le recours à la justice pénale négociée.** Le recours à la CRPC est largement encouragé pour les personnes physiques et morales, quels que soient les montants fraudés. L'audience publique devient l'exception ;
- **durcir la sanction pénale :** le cumul des sanctions pénales et fiscales doit intervenir aussi souvent que possible.

[\(Circulaire n° NORJUSD2129778C du 4 octobre 2021\)](#)

## Perquisitions Fiscales

### **Transmission d'une QPC sur la compatibilité de la saisie des données stockées sur des serveurs extérieurs avec le droit au respect de la vie privée**

La Cour de cassation a transmis au Conseil Constitutionnel une QPC visant à déterminer si les dispositions de l'article L. 16 B du LPF portaient atteinte aux principes de liberté individuelle, de respect des droits de la défense, de droit au respect de la vie privée et de l'inviolabilité du domicile, en ce qu'elles permettent, en l'absence d'autorisation judiciaire spéciale et de recours effectif, la saisie de données stockées en dehors des lieux autorisés par le juge et appartenant à des tiers à la procédure.

[\(Cass. com. 15 décembre 2021 n°2021-980 QPC\)](#)

### **L'absence de lien entre les pièces saisies et la présomption de fraude ne peut se déduire de l'absence d'exploitation ultérieure des pièces à l'encontre du contribuable visé par l'ordonnance**

Une procédure de visite et de saisies avait été diligentée au domicile français d'un dirigeant de deux sociétés étrangères afin de rechercher la preuve de la fraude fiscale présumée desdites sociétés. Certaines pièces saisies avaient été utilisées par l'administration fiscale pour notifier à un tiers une proposition de rectification de ses revenus imposables.

Le tiers redressé avait formé un recours contre les opérations de visites et de saisies dont il considérait qu'elles avaient été réalisées en fraude à ses droits.

La Cour d'appel de Versailles avait fait droit à l'argumentaire du tiers redressé et avait annulé la saisie des pièces appréhendées. Elle reprochait à l'administration de ne pas avoir justifié de l'utilisation des pièces à l'encontre du dirigeant (qui *in fine* n'avait pas été redressé) et en déduisait que cette dernière en avait fait une utilisation exclusive à l'encontre du tiers. Ainsi l'administration n'avait pas démontré que les documents saisis se rattachaient par un lien suffisant aux présomptions de fraude visées dans l'ordonnance autorisant la saisie, qui était qualifiée de massive et indifférenciée.

La Cour de cassation censure la décision d'appel. Elle juge que **l'absence de lien entre les pièces saisies et les présomptions de fraude, objet de l'autorisation accordée (i) doit être appréciée à la date de la saisie, et (ii) ne peut se déduire du seul défaut d'utilisation ou d'exploitation ultérieure de ces pièces par l'administration fiscale à l'encontre du contribuable visé par l'autorisation de visite et de saisies.**

[\(Cass. com., 13 oct. 2021, n° 17-13.008\)](#)

### **La communication de pièces saisies à un tiers ne peut se faire sans que la personne saisie ait été mise en mesure de faire valoir d'éventuelles objections quant à la divulgation de ces pièces**

Une opération de visite et de saisie avait été autorisée dans des locaux susceptibles d'être occupés par une société française et une société espagnole en vue de rechercher la preuve de la commission, par la société espagnole, d'une fraude fiscale. Les opérations s'étaient déroulées en présence d'un représentant de la société française, seule occupante des lieux visités.

Après avoir formé un recours contre le déroulement des opérations de visite et de saisies, la société espagnole a saisi, en référé, le premier président d'une cour d'appel sur le fondement de l'article 956 du Code de procédure civile afin qu'il ordonne à l'administration fiscale de lui communiquer la copie de l'ensemble des pièces et données saisies au cours de la visite.

Le juge des référés a fait droit à cette demande en précisant que les copies seront remises après que toutes les mentions nominatives concernant des personnes tierces au présent litige auront été occultées.

L'administration fiscale se pourvoit en cassation contre l'ordonnance de communiquer au motif qu'une demande de communication portant sur des pièces appréhendées chez la société française et restituées à cette dernière ne peut être formulée devant le juge sans que la société française soit appelée à la procédure pour faire valoir son point de vue quant aux objections qui pourraient le cas échéant s'opposer à cette communication.

La Cour de cassation fait droit à l'argumentaire de l'administration fiscale. Elle rappelle que (i) nulle partie ne peut être jugée sans avoir été entendue ou appelée ; et que (ii) les agents de l'administration sont tenus au secret professionnel. Ainsi, la société espagnole **ne pouvait obtenir la communication de pièces appartenant à la société française sans que cette dernière ait été mise en mesure de faire valoir d'éventuelles objections quant à la divulgation du contenu de documents lui appartenant.**

[\(Cass. com., 15 déc. 2021, n°19-14.771\)](#)

## **Articulation des procédures pénales et fiscales**

### **Le juge pénal n'a pas à surseoir à statuer en l'absence de risque sérieux de contrariété de décisions des juridictions pénales et administratives**

Dans deux espèces, des contribuables qui faisaient face cumulativement à des procédures pénales et fiscales pour minoration de leur impôt sur le revenu (**IR**) et de leur ISF ont demandé à la Cour de cassation de surseoir à statuer dans l'attente de la décision définitive du juge de l'impôt.

La haute juridiction rejette les demandes. Elle rappelle que ce n'est qu'à titre exceptionnel que le juge pénal peut surseoir à statuer en cas de risque sérieux de contrariété de décision (Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.980).

Pour rejeter les demandes de sursis la Cour relève que :

- les demandes de décharges d'imposition (IR) avaient été rejetées par la CAA (espèce 1) ;
- les demandes de décharges d'imposition (IR) avaient été rejetées par le TA et les prévenus ne produisaient aucun élément de nature à établir l'existence d'un risque de contrariété de décision (espèce 2) ;
- la décision d'un juge judiciaire susceptible d'intervenir au sujet des droits de mutation est sans incidence sur l'affaire soumise à la Cour de cassation dès lors que les prévenus ne sont pas poursuivis pour ces faits (espèce 1) ;
- le renvoi à la CJUE d'une question préjudicielle concernant la compatibilité avec le droit de l'Union du cumul des poursuites et des sanctions pénales et fiscales portant sur de mêmes faits ne saurait justifier qu'il soit sursis à statuer dans l'attente de cette décision dès lors que l'IR et l'ISF n'entrent pas dans le champ d'application du droit de l'Union (espèces 1 et 2).

[\(Cass. crim., 1 déc. 2021, n°20-83.235 et n°20-83.969\)](#)

## **L'avocat général de la CJUE n'invite pas à un renversement des règles françaises de cumul des sanctions pénales et fiscales**

*CJUE, 9 décembre 2021, n°C-570/20, Conclusions de l'avocat général*

Le 21 octobre 2020, la Cour de cassation avait renvoyé à la CJUE deux questions préjudicielles relatives à la compatibilité des règles françaises de cumul des sanctions pénales et fiscales au principe *non bis in idem* garanti par l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'UE.

Dans cette affaire, un expert-comptable avait été condamné pour fraude fiscale pour avoir volontairement souscrit des déclarations minorées de TVA, de BNC et de l'ensemble de ses revenus. Ce contribuable avait fait l'objet pour les mêmes faits d'une procédure de redressement fiscal ayant donné lieu à l'application de pénalités fiscales définitives de 40 % des droits éludés. Il contestait le cumul des sanctions pénales et fiscales au regard du droit de l'UE.

Sur la 1<sup>ère</sup> question : savoir si les règles françaises de cumul de poursuites et de sanctions pénales et fiscales en matière de dissimulation de TVA respectent les exigences de clarté et de prévisibilité

L'avocat général estime que les règles françaises (détaillées par les textes, la jurisprudence du Conseil constitutionnel et de la Cour de cassation) fournissent le minimum d'indications indispensable pour établir, de façon claire et prévisible, les cas dans lesquels un cumul de poursuites et de sanctions, fiscales et pénales, peut être imposé à une même personne pour les mêmes faits.

Sur la 2<sup>ème</sup> question : savoir si les règles françaises respectent l'exigence de nécessité et de proportionnalité du cumul de telles sanctions

L'avocat général considère que l'appréciation de la proportionnalité doit prendre en compte l'ensemble des sanctions (pécuniaires et emprisonnement). Selon lui, il appartiendra à la Cour de cassation de déterminer si le droit interne comporte les dispositions permettant de s'assurer que le juge pénal peut moduler la sanction pénale (amende + emprisonnement) pour tenir compte du fait que la sanction pénale s'ajoute à une sanction fiscale. Les conclusions précisent que pour le gouvernement français, le juge pénal dispose, en tout état de cause, d'un pouvoir de modulation de la sanction pénale.

[\(CJUE, Aff C-570/20, Conclusions de l'avocat général\)](#)

## Matérialité des infractions

### La fraude fiscale et le blanchiment sont fondés sur des faits dissociables

Un couple de résidents fiscaux français avait ouvert plusieurs comptes en Suisse sur lesquels des fonds avaient été déposés. Ces fonds n'avaient pas été déclarés à l'administration fiscale française qui avait porté plainte à l'encontre du couple pour fraude fiscale par souscription de déclarations minorées en matière d'IR, d'ISF et de contribution exceptionnelle sur la fortune.

Monsieur a été condamné en appel à quinze mois d'emprisonnement avec sursis et 25 000 euros d'amende pour fraude fiscale et blanchiment de fraude fiscale. Il se pourvoit en cassation.

Il considère qu'en l'espèce la fraude fiscale et son blanchiment constituaient des faits procédant de manière indissociable d'une action unique caractérisée par une seule intention coupable, à savoir la dissimulation de fonds à l'administration fiscale au moyen de leur versement sur des comptes suisses ouverts sous des identités d'emprunt. Selon lui, ces faits ne pouvaient donner lieu à deux déclarations de culpabilité de nature pénale sous peine de violer le principe *ne bis in idem*.

La Cour de cassation rejette son argumentaire en rappelant que les déclarations de culpabilité des chefs de fraude fiscale et de blanchiment sont fondées sur des faits dissociables. En l'espèce, la fraude fiscale était constituée par l'absence de déclaration à l'administration fiscale des revenus et des montants des comptes suisses. Le blanchiment était caractérisé par des opérations successives de dissimulation du produit de cette fraude, réalisées au travers de l'ouverture et du fonctionnement de ces comptes (notamment, la gestion des comptes via l'interposition de sociétés offshore permettant d'occulter le nom du réel bénéficiaire).

[\(Cass. crim., 1 déc. 2021, n°20-83.969\)](#)

## Sanctions

### Blanchiment de fraude fiscale : non application de l'amende proportionnelle en cas d'indétermination du montant du produit du blanchiment

Une banque suisse a été reconnue coupable de démarchage bancaire illicite et de blanchiment aggravé de fraude fiscale.

En première instance, la banque avait notamment été condamnée à une amende de 3,7 milliards d'euros sur la base des dispositions de l'article 324-3 du Code pénal, prévoyant une amende pouvant s'élever à la moitié de la valeur des biens ou des fonds sur lesquels ont porté les opérations de blanchiment. Pour calculer le montant de l'amende, les juges avaient pris pour base les sommes déposées auprès de la banque suisse.

En appel, la Cour s'en est tenue au prononcé de l'amende fixe de 3,7 millions d'euros (art. 324-2 et 131-38 du Code pénal). Selon la Cour, l'amende proportionnelle ne pouvait trouver application compte tenu de l'indétermination du montant exact du produit de l'infraction.

(CA Paris, 13 décembre 2021, n° 19/05566)

Cette note est à titre d'information et ne saurait constituer un avis juridique.

### Pour plus d'information, contactez :



#### **Alice Rousseau**

T : +33 1 88 33 59 56

M : + 33 7 85 64 56 48

E : [arousseau@rousseau-sussmann.com](mailto:arousseau@rousseau-sussmann.com)

Avocat depuis 2010, Alice a exercé 10 ans dans un cabinet international de premier plan (4 ans en fiscalité puis 6 ans en pénal des affaires/ pénal fiscal/ contentieux) avant de créer en 2019 un cabinet de défense pénale dédié aux infractions fiscales, dont l'expertise a été reconnue.



#### **Arthur Sussmann**

T : +33 1 89 16 07 48

M : +33 6 16 27 27 53

E : [asussmann@rousseau-sussmann.com](mailto:asussmann@rousseau-sussmann.com)

Devenu avocat après 3 années en audit et en finance, Arthur a exercé pendant 7 années au cabinet de Georges Kiejman et Thierry Marembert sur des dossiers de droit pénal fiscal, comptable et financier de premier plan.