

314

# Droit pénal fiscal

**Alice ROUSSEAU,**  
*avocat associé, Rousseau & Sussmann*  
**Guillaume PELLEGRIN,**  
*avocat associé, Bredin Prat*



Cette chronique trimestrielle proposera aux lecteurs une revue synthétique et pratique des sujets d'actualité du droit pénal fiscal. Dans cette étude, nous aborderons notamment les problématiques liées à la caractérisation de l'élément intentionnel de l'infraction de fraude fiscale lorsque le prévenu prétend avoir suivi les conseils d'un tiers expert (1), l'actualité du « *délit comptable* » prévu par l'article 1743, 1° du CGI (2) et la récente convention judiciaire d'intérêt public ayant trait à une problématique de prix de transfert (3). Enfin, nous proposerons une analyse croisée des rapports d'activité 2021 respectivement publiés par la Direction générale des finances publiques (DGFIP) et la Commission des infractions fiscales (CIF) (4).

## 1. Caractérisation de l'élément intentionnel de l'infraction de fraude fiscale

*Cass. crim., 25 mai 2022, n° 20-86.306, F-D*

*T. corr. Paris, 32<sup>e</sup> ch., 20 avr. 2022, n° 12174072093, W*

**I** - Le délit de fraude fiscale est, dans sa définition, un délit intentionnel. En effet, l'article 1741 du CGI réprime toute omission volontaire et toute dissimulation volontaire. Cet article vise également « *toute autre manière frauduleuse* ». L'article L. 227 du LPF précise quant à lui qu'en cas de poursuites pénales pour fraude fiscale, « *le ministère public et l'administration doivent apporter la preuve du caractère intentionnel soit de la soustraction, soit de la tentative de se soustraire à l'établissement et au paiement des impôts* ». Enfin, l'article 121-3 du Code pénal dispose qu'il n'y a point de crime ou de délit sans intention de le commettre. Aussi, un prévenu ne peut être condamné pour fraude fiscale que si le procureur démontre que ce dernier (i) savait qu'il devait être soumis à l'impôt, mais (ii) avait

néanmoins décidé d'y échapper. Le principe est donc qu'il ne devrait point y avoir de place pour des « Messieurs Jourdain » sur les registres des condamnés pour fraude fiscale.

Toutefois, bien loin de cette rigueur de principe, l'analyse de la jurisprudence témoigne de la facilité avec laquelle les juges caractérisent l'élément intentionnel. En pratique, les juges déduisent largement l'intention frauduleuse de la matérialité des faits constatés. Le peu de décisions de relaxe pour défaut d'élément intentionnel est d'ailleurs éloquent. Ainsi, ont pu être retenus pour démontrer l'intention frauduleuse :

- l'ampleur financière de la fraude (*Cass. crim., 25 oct. 2017, n° 16-83.133 ; Dr. fisc. 2017, n° 49, chron. 566, R. Salomon*) ;

- le caractère répétitif ou systématique des manquements (*Cass. crim., 10 sept. 2014, n° 13-85.077. – Cass. crim., 2 déc. 2009, n° 09-80.568 ; JurisData n° 2009-050971 ; Bull. crim., n° 202*) ;

- le fait de ne pas avoir déferé à des mises en demeure (*Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.067 ; JurisData n° 2019-015446 ; Dr. fisc. 2019, n° 38, act. 401 ; Dr. fisc. 2019, n° 46, chron. 437, R. Salomon ; Dr. pén. 2019,*

*comm. 193, note V. Peltier. – Cass. crim., 24 sept. 2008, n° 07-88.667*) ; et

- le placement sous un régime fiscal indu (*Cass. crim., 20 avr. 2017, n° 15-86.742 ; JurisData n° 2017-007247 ; Dr. fisc. 2017, n° 40, chron. 485, R. Salomon*).

Les juges déduisent également l'intention coupable de la profession et des compétences de l'auteur des manquements et usent fréquemment de la formule selon laquelle le prévenu « *ne pouvait ignorer* » le caractère frauduleux des agissements reprochés. Ainsi, l'intention frauduleuse se trouvait caractérisée dans des affaires où les manquements avaient été commis par un dirigeant de nombreuses sociétés (*Cass. crim., 8 févr. 2012, n° 11-81.320 ; JurisData n° 2012-004213 ; Dr. fisc. 2012, n° 16, chron. 262, R. Salomon. – Cass. crim., 7 nov. 2012, n° 11-87.278*), un ancien inspecteur des impôts (*Cass. crim., 5 juin 2002, n° 01-85.690*), ou encore un avocat d'affaires et fiscaliste (*Cass. crim., 4 mai 2011, n° 10-83.975*). Dans un arrêt de 2017, un dirigeant d'entreprises qui ne disposait pas des compétences nécessaires pour contrôler la comptabilité des entreprises et qui avait mis en place une structure de neuf personnes chargées d'y veiller, sous l'autorité d'une