

346

Droit pénal fiscal

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

Cette chronique trimestrielle propose aux lecteurs une revue synthétique et pratique des sujets d'actualité du droit pénal fiscal. La présente étude sera consacrée à l'examen de la doctrine administrative récemment publiée et relative au nouveau délit de mise à disposition d'instruments de facilitation de la fraude fiscale (1), à l'actualité du contentieux des visites domiciliaires diligentées par l'Administration (2) et à la jurisprudence relative au cumul des sanctions fiscale et pénale, en l'occurrence la majoration fiscale pour opposition à contrôle et la sanction pénale pour fraude fiscale (3).

1. - Délit de mise à disposition d'instruments de facilitation de la fraude fiscale – Commentaire du BOFiP BOI-CF-INF-40-40, 28 août 2024
2. - Actualité des visites domiciliaires de l'administration fiscale
3. - Cumul entre la majoration fiscale pour opposition à contrôle et de la sanction pénale pour fraude fiscale

1. Délit de mise à disposition d'instruments de facilitation de la fraude fiscale – Commentaire du BOFiP BOI-CF-INF-40-40, 28 août 2024

1 - Cela fait plusieurs années que la lutte contre la fraude fiscale entend cibler les intermédiaires au même titre que les auteurs principaux de la fraude. À titre illustratif, on pourrait citer (i) la création par la loi du 23 octobre 2018 d'une amende administrative venant sanctionner les professionnels qui fournissent intentionnellement des conseils concourant à l'élaboration de montages frauduleux ou abusifs destinés à éluder l'impôt (CGI, art. 1740 A bis) ; (ii) la publication du rapport de l'OCDE du 25 février 2021 intitulé « *En finir avec les montages financiers abusifs – Réprimer les intermédiaires qui favorisent les délits fiscaux et la*

criminalité en col blanc » ; (iii) la publication de la circulaire n° JUSD2129778C du 4 octobre 2021 du ministère de la Justice qui vise parmi les axes prioritaires de l'action du Parquet national financier (PNF) « *la mise en cause de la responsabilité pénale des facilitateurs de la fraude fiscale complexe ainsi que de son blanchiment, notamment les intermédiaires institutionnels bancaires et financiers ainsi que les conseils juridiques* » ; ou encore (iv), et de manière particulièrement inquiétante, le recul du secret professionnel lié à l'activité de conseil de l'avocat (CE, 6^e ch., 1^{er} mars 2024, n° 462957 : *JurisData* n° 2024-003271 : *Dr. fisc.* 2024, n° 13, act. 132). Le ton est donné.

En pratique, les intermédiaires sont poursuivis et sanctionnés au titre de la complicité de fraude fiscale (C. pén., art. 121-6, 121-7. – CGI, art. 1742) ou du blanchiment de fraude fiscale (C. pén., art. 324-1). Toutefois, les pouvoirs publics ont fait le constat que ces infractions étaient impropres à sanctionner les concepteurs et

promoteurs de schémas frauduleux indépendamment de la poursuite des contribuables.

En réaction à ce vide répressif, monsieur Gabriel Attal, alors ministre délégué en charge des Comptes publics, indiquait à l'été 2023 sa volonté de créer un délit autonome visant à sanctionner les intermédiaires mettant à disposition de tiers des montages et procédés frauduleux, indépendamment de tout contrôle fiscal et indépendamment du sort pénal réservé aux usagers de ces montages. Étaient notamment visés des « *cabinets professionnels* » et des « *individus* », qui « *créent des comptes privés sur les réseaux sociaux (Facebook, Snapchat, ...) incitant ouvertement leurs abonnés à bénéficier frauduleusement de restitutions d'impôt sur le revenu en contrepartie d'une rémunération* » (Feuille de route gouvernementale, 1^{er} juin 2023).

Ce nouveau délit a été créé par l'article 113 de la loi de finances pour 2024 n° 2023-1322 du 29 décembre 2023, codifié