EXERCICE PROFESSIONNEL
Démarchage et périmètre du droit — p. 208

GESTION DU CABINET
avocats.fr : la plate-forme officielle d'intermédiation entre le client et l'avocat — p. 213

DÉVELOPPEMENT DU CABINET
Adapter l'offre du cabinet à un environnement changeant — p. 216

Dalloz Avocats

Exercer et entreprendre

n° 6-7 – Juin-Juillet 2016

Dossier

Avocat fiscaliste : les risques du métier

9 782993 716069

DALLOZ

Version numérique incluse*

Lutte contre la délinquance économique et financière : les avocats en ligne de mire

Par

Emmanuel Daoud
Avocat associé du cabinet Vigo-Membre du réseau Gesica

Dans un contexte de crise économique et financière doublée d'une crise politico-sociale et alors que se sont succédés ces dernières années les scandales impliquant des personnalités économiques ou politiques dans des affaires de grande délinquance économique et financière, la tolérance de l'opinion publique n'est pas de mise. Le retentissement de l'affaire des *Panama papers* en atteste.

L'arsenal législatif et réglementaire en matière de lutte contre la délinquance économique et financière n'a d'ailleurs cessé d'être renforcé ces dernières années. En effet, outre l'élargissement de l'incrimination et l'accroissement de la sévérité des sanctions encourues pour des infractions telles que la fraude fiscale, le blanchiment ou encore l'organisation frauduleuse d'insolvabilité, ce sont les moyens de la mise en œuvre des poursuites qui ont été renforcés par les réformes successives. En ce sens, la création dès 2004 des juridictions inter-régionales spécialisées (JIRS) regroupant des magistrats du parquet et de l'instruction possédant une expérience en matière de lutte contre la criminalité organisée et la délinquance financière dans des affaires présentant une grande complexité et d'un parquet financier par la loi du 6 décembre 2013 contribue à une lutte plus efficace contre les atteintes à l'ordre public, économique et financier. Ainsi, et à titre d'exemple, après 1,9 milliard d'euros d'avoirs des contribuables à l'étranger non déclarés recouvrés en 2014, ce sont 2,65 milliards d'euros que l'État aura recouvrés en 2015.

Ce renforcement des mesures de lutte contre la délinquance économique et financière n'épargne pas l'avocat, au contraire : celui-ci se trouve, dans son exercice d'activités de conseil fiscal, de conseil en matière économique et financière, particulièrement exposé aux risques d'un engagement de la responsabilité pénale.

Ainsi, pour faire face aux risques de son activité, l'avocat doit-il redoubler de vigilance, déclarer ses soupçons et donc contribuer à la protection de l'ordre public ? Ce devoir de vigilance est-il cohérent avec le cœur du métier ? Ne risque-t-il pas d'entrer en conflit avec le secret professionnel et, partant, d'amenuiser la confiance que l'avocat doit inspirer au client pour assurer son rôle de défense ? Plus largement, la sévérité accrue des politiques pénales de lutte contre la délinquance économique et financière assure-t-elle le nécessaire équilibre entre protection de l'ordre public et respect des droits et libertés fondamentaux lorsque la mission de défense et de conseil de l'avocat est remise en cause ?

Il conviendra d'interroger ces tensions au regard tant de la responsabilisation croissante et particulière de l'avocat que de la répression renforcée des infractions de grande délinquance économique et financière.

Une responsabilisation croissante et particulière de l'avocat dans la lutte contre la délinquance économique et financière

La responsabilité pénale de l'avocat peut être facilement engagée dans l'exercice de ses fonctions. Dans l'esprit de l'administration fiscale et de certains magistrats, il conviendrait donc de contraindre l'avocat à participer activement à la lutte contre la délinquance financière et la fraude fiscale.

L'avocat, un coupable presque parfait

Si l'avocat fiscaliste est particulièrement exposé aux poursuites pénales pour complicité de fraude fiscale, l'exercice de la profession dans son ensemble fait courir à l'avocat le risque

d'une incrimination pour blanchiment ou complicité d'organisation frauduleuse d'insolvabilité.

D'une part, l'avocat fiscaliste est particulièrement exposé. Il a pour rôle, outre l'exercice des droits de la défense dans une procédure contentieuse, notamment, de conseiller son client en matière fiscale, qu'il s'agisse de prévenir les risques fiscaux, d'identifier toute surimposition, d'optimiser l'impôt en le réduisant, d'établir des déclarations fiscales, de procéder à des régularisations sur demande de l'administration ou de manière spontanée.

Si l'évasion fiscale est légale, la planification fiscale organisée à des fins fiscales dominantes, voire exclusives, peut être considérée comme contraire à l'esprit de la loi.

Or, souvent, cette activité l'expose à des poursuites pénales en raison des risques d'amalgames entre optimisation fiscale, fraude et évasion fiscale.

« La fraude fiscale cause un grave préjudice moral et financier à la société dans son ensemble qui porte directement atteinte au pacte républicain »[1]. En effet, la soustraction frauduleuse à l'établissement ou au paiement total ou partiel de l'impôt heurte la confiance dans l'égalité devant l'impôt et dans l'efficacité de l'action publique. C'est la raison pour laquelle elle fait l'objet d'une attention accrue des pouvoirs publics ces dernières années. Définie par l'article 1741 du code général des impôts, elle recouvre de nombreuses situations. L'omission volontaire de déclaration dans les délais prescrits, la dissimulation volontaire des sommes sujettes à l'impôt excédant 1/10e de la somme imposable ou la somme de 153 €, l'organisation de l'insolvabilité ou autres manœuvres faisant obstacle au recouvrement de l'impôt et toute autre action frauduleuse de soustraction à l'établissement ou au paiement de l'impôt caractérisent ainsi la fraude fiscale.

Contrairement à la fraude fiscale, qui est illégale, l'évasion fiscale s'inscrit généralement dans les limites fixées par la loi. Elle consiste en une optimisation ou une réduction des impôts dus par le contribuable au moyen d'une optimisation fiscale comprenant : une organisation complexe trans-étatique, l'utilisation de la concurrence fiscale et un agencement des activités et flux financiers fondé sur des motivations fiscales de réduction de l'impôt. Si l'évasion fiscale est légale, la planification fiscale organisée à des fins fiscales dominantes, voire exclusives, peut être considérée comme contraire à l'esprit de la loi. La qualification d'« agressive » d'une optimisation fiscale est déterminée au cas par cas, elle dépend de son effectivité et de ses modalités et elle emporte caractérisation de l'infraction de fraude fiscale. En effet, recourent à des techniques de planification fiscale agressive, certaines sociétés ou individus exploitant les failles juridiques des systèmes fiscaux et les asymétries qui existent entre les règles nationales pour éluder le paiement de leur juste part de l'impôt[2].

Cependant, les frontières entre la fraude et l'évasion peuvent être difficiles à tracer et ces concepts ne permettent pas de déterminer quand l'optimisation fiscale devient planification fiscale agressive. Cette incertitude dans la qualification de l'infraction de fraude fiscale se répercute sur l'incrimination du complice de la fraude. L'avocat fiscaliste se trouve ainsi dans une forme d'insécurité juridique intenable : très exposé par ses activités et par la grande diversité des situations que recouvre l'infraction de complicité de fraude fiscale, il ne peut pour autant cesser de suggérer à ses clients des « structurations » permettant des optimisations puisque c'est là la nature même de sa profession[3].

D'autre part, l'ensemble de la profession d'avocat est exposée, dans son exercice, aux risques d'infractions économiques et financières telles que la complicité d'organisation frauduleuse d'insolvabilité et le blanchiment.

L'organisation frauduleuse de l'insolvabilité est incriminée par l'article 314-7 du code pénal tandis que le blanchiment est défini par l'article 324-1 du code pénal comme « 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 ».

Or, l'incrimination du blanchiment est non seulement générale mais aussi élargie. En effet, en premier lieu, il est à noter que le profit personnel de celui qui commet l'infraction de blanchiment n'est pas nécessaire à la caractérisation du délit. Un professionnel du place-

1 Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale du 22 mai 2014.
2 Briefing Parlement européen, « Planification fiscale agressive », mai 2015.
3 E. Daoud, « Avocat fiscaliste, espèce en danger », éditorial LamyLine, juil.-août 2015, n° 106.

ment d'argent peut donc se rendre coupable de blanchiment dès lors qu'il sait que cet argent provient de comptes bloqués et qu'il procède néanmoins au placement de ce capital[4]. En deuxième lieu, la loi du 6 décembre 2013 a facilité la preuve de l'élément matériel du blanchiment en ajoutant un article 324-1-1 du code pénal. Cet article crée une présomption irréfragable de causalité entre le produit de l'infraction originelle et les biens ou revenus pour lesquels une justification mensongère est facilitée. « Dès lors que l'auteur de l'infraction principale dispose de biens ou de revenus pour lesquels une justification mensongère est facilitée, l'élément matériel du blanchiment est constitué sans qu'il soit nécessaire de démontrer que le produit de ladite infraction originelle a financé les biens ou alimente les revenus. » Enfin, en dernier lieu, lorsqu'est caractérisé l'élément matériel de l'infraction, la seule connaissance par le blanchisseur de l'origine criminelle ou délictuelle des fonds suffit à emporter la caractérisation de l'élément intentionnel[5]. Il n'est pas exigé du blanchisseur une connaissance précise et exacte de l'infraction génératrice du profit blanchi[6]. Il suffit donc de rechercher l'intention coupable dans des « circonstances de fait objectives »[7] telles que, par exemple, l'utilisation de sociétés écrans, la réalisation d'opérations financières par des sociétés dans lesquelles sont intervenus des changements statutaires fréquents non justifiés par la situation économique de l'entreprise, le recours à l'interposition de personnes physiques n'intervenant qu'en apparence pour le compte de sociétés ou de particuliers impliqués dans des opérations financières, ou la réalisation d'opérations financières incohérentes au regard des activités habituelles de l'entreprise.

L'avocat, acteur contraint de la lutte contre la délinquance économique et financière

Confronté à ces risques accrus d'incrimination, chaque avocat doit faire preuve d'une prudence et d'une vigilance constantes dans le domaine de la lutte contre le blanchiment et la fraude fiscale par un examen sérieux et récurrent des opérations auxquelles il participe, même ponctuellement. Ce devoir de prudence générale, écho de l'article 1.5 du règlement intérieur national de la profession d'avocat (RIN), est repris par le code monétaire et financier (CMF). Un certain nombre d'obligations de vigilance pèsent donc dès l'instant où l'avocat noue une relation d'affaires avec un client et pour certains types d'activités énumérées à l'article L. 561-3 dudit code. Elles sont plus ou moins contraignantes selon le degré de risque de blanchiment. L'avocat procède à l'identification des activités et des opérations les plus exposées au risque de blanchiment des capitaux, à l'examen de ces opérations en fonction de leur montant, de la qualité des donneurs d'ordre ou des bénéficiaires, à l'identification correcte des clients durables ou occasionnels et à la conservation systématique des renseignements et des documents correspondants. À défaut d'identification du client ou de l'obtention des informations sur l'objet et la nature de la relation d'affaires, l'avocat n'exécute aucune opération, et n'établit ni ne poursuit aucune relation d'affaires. Si la relation d'affaires a néanmoins été établie, il y met un terme[8]. Le respect de ses obligations de vigilance permet à l'avocat de se protéger contre les éventuelles infractions commises ou envisagées par son client en dissuadant ce dernier de prendre part à une activité illégale. Le cas échéant, cela lui permet en outre de dégager sa responsabilité des éventuelles infractions commises en mettant fin à la relation d'affaire. Si ces obligations de vigilance prémunissent l'avocat contre les risques pénaux que son activité est susceptible de lui faire encourir, elles n'en constituent pas moins des contraintes que d'aucuns jugent contraires à la liberté d'entreprendre et à l'indépendance de la profession. C'est dire si s'affrontent, par l'intermédiaire de cette obligation, une conception de l'avocat auxiliaire de justice participant aux garanties de l'ordre public économique et une conception de l'avocat libéral et indépendant, seul maître de sa relation d'affaires.

Si ces obligations de vigilance prémunissent l'avocat contre les risques pénaux que son activité est susceptible de lui faire encourir, elles n'en constituent pas moins des contraintes que d'aucuns jugent contraires à la liberté d'entreprendre et à l'indépendance de la profession.

Toutefois, ce sont surtout les obligations déclaratives de l'avocat qui mettent celui-ci dans une position délicate entre défense des intérêts de son client et participation à la garantie de l'ordre public économique et financier. En effet, sont soumises à une obligation de déclaration de soupçon les sommes ou opérations qui pourraient provenir de toute infraction

4 Crim. 4 mai 2011, n° 10-84.456, Bull. crim. n° 90.
5 Crim. 1er déc. 2004, n° 04-82.673, NP.
6 Crim. 3 déc. 2003, n° 02-84.646, Bull. crim. n° 234.
7 Recommandation de la directive n° 2005/60/CE du 26 octobre 2005, dite troisième directive anti-blanchiment, dépistage, saisie et confiscation des produits du crime, art. 1er, 5.
8 CMF, art. L. 561-8.

passible d'une peine de prison supérieure à un an ou qui pourraient participer au financement d'activités terroristes[9]. De même, les avocats sont tenus de déclarer à Tracfin, *via* leur bâtonnier, toute opération pour laquelle l'identité du donneur d'ordre ou du bénéficiaire effectif ou du constituant d'un fonds fiduciaire ou de tout autre instrument de gestion d'un patrimoine d'affectation reste douteuse malgré les vérifications effectuées[10].

Dispositif vanté pour son efficacité, les déclarations à Tracfin n'emportent pas un franc succès au sein de la profession d'avocat. Selon le rapport annuel d'activité de Tracfin de 2014, seules 14 déclarations provenant d'avocats ont été enregistrées depuis 2008. Il n'y a eu en outre qu'une seule déclaration de soupçon transmise à Tracfin en 2014, contre 6 en 2013, soit une chute – historique – de 83,3 % (Rapport annuel d'activité Trafin 2014).

Si le succès est relatif, les critiques adressées par la profession à l'encontre de ce dispositif hérité du système appliqué au milieu bancaire sont sans ambiguïté. Le dispositif Tracfin heurterait le secret professionnel de l'avocat, clé de voûte de sa mission de conseil et de défense. En effet, « [...] les avocats se voient confier une mission fondamentale dans une société démocratique : la défense des justiciables. Or un avocat ne peut mener à bien cette mission fondamentale s'il n'est pas à même de garantir à ceux dont il assure la défense que leurs échanges demeureront confidentiels. C'est la relation de confiance entre eux, indispensable à l'accomplissement de cette mission, qui est en jeu ». Il en résulte que le « secret professionnel des avocats – qui toutefois se décline avant tout en obligations à leur charge – est spécifiquement protégé » par l'article 8 de la Convention[11].

Cependant, et bien que l'obligation de déclaration de soupçon qui pèse sur les avocats porte atteinte à ce droit garanti par la Convention, la Cour européenne estime que l'ingérence qui poursuit un but légitime de protection de l'ordre public économique et financier est nécessaire et proportionnée dans la mesure où ladite « obligation ne concerne [...] que des activités éloignées de la mission de défense confiée aux avocats, similaires à celles exercées par les autres professionnels soumis à cette obligation » (§ 127). En effet, aux termes de l'article L. 561-3, II du CMF, les avocats ne sont pas soumis aux obligations de vigilance lorsque leur activité se rattache à une procédure juridictionnelle, que les informations dont ils disposent soient reçues ou obtenues avant, pendant ou après cette procédure, y compris dans le cadre de conseils relatifs à la manière d'engager ou d'éviter une telle procédure, et lorsqu'ils donnent des consultations juridiques, à moins qu'elles n'aient été fournies à des fins de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme ou en sachant que le client les demande aux fins de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme. De plus, l'avocat, sauf s'il agit en qualité de fiduciaire, ne doit jamais transmettre une déclaration directement à Tracfin. Il adresse sa déclaration de soupçon à son bâtonnier, par écrit.

Ainsi, l'avocat se trouve à la fois protégé et contraint par ces obligations qui l'érigent en acteur « désiré » de la lutte contre le blanchiment. L'impératif de respect du secret professionnel, pierre angulaire des droits de la défense, s'efface donc devant celui de la protection de l'ordre public contre la grande délinquance économique et financière.

Une répression renforcée de la délinquance économique et financière : l'avocat, un justiciable lambda ?

Les politiques pénales et leur application témoignent du renforcement de la répression de la délinquance économique et financière qui n'épargne pas les avocats tant dans son contenu que dans sa mise en œuvre.

Des sanctions à la sévérité accrue

L'avocat, au même titre que tout justiciable, est sévèrement sanctionné à titre principal comme complémentaire lorsqu'il se rend coupable de blanchiment, de complicité de fraude fiscale ou d'organisation frauduleuse de l'insolvabilité. Il encourt, en outre, des sanctions de type disciplinaire.

En premier lieu, la répression est renforcée par une sévérité accrue des peines principales.

En effet, en matière de blanchiment, les peines encourues sont de cinq ans d'emprisonnement et de 375 000 € d'amende[12], portées à dix ans et 750 000 € d'amende en cas de circonstances aggravantes[13] telles que la commission du délit dans le cadre de l'activité professionnelle d'avocat. L'amende peut en outre être éle-

9 Ce qui inclut la fraude fiscale.
10 CMF, art. L. 561-15.
11 CEDH 6 déc. 2012, n° 12323/11, *Michaud c/ France* § 118 et 119.
12 C. pén., art. 324-1, al. 3.
13 C. pén., art. 324-2.

vée jusqu'à la moitié des avoirs sur lesquels ont porté les opérations de blanchiment[14].

De même, en matière de complicité d'organisation frauduleuse de l'insolvabilité, la récente affaire dite « *Ricci* » atteste de la particulière sévérité de la répression de l'avocat déclaré coupable. Le tribunal correctionnel de Paris a en effet condamné, le 13 avril 2015, un avocat fiscaliste à une peine d'un an d'emprisonnement avec sursis, à une amende de 10 000 euros ainsi qu'au paiement solidaire des impôts et pénalités afférentes pour un montant de 10 millions d'euros en application de l'article 314-8 du code pénal[15].

En outre, il existerait, selon certains auteurs, un mouvement de « pénalisation » du droit fiscal qui prendrait la forme d'une aggravation des sanctions encourues par les contribuables (et leurs complices) en cas de violation de leurs obligations légales. D. Gutmann, notamment, explique que cette aggravation, accélérée par la crise financière de 2008 et le besoin corrélatif de recettes budgétaires, serait due « tant à l'existence de nouvelles règles plus répressives qu'au surcroît de sévérité démontré par l'administration fiscale dans l'exercice de ses pouvoirs de contrôle ». Il ajoute que « depuis que les pays du G20 ont établi un lien direct entre crise financière et nécessité de sanctionner les contribuables se livrant à des opérations avec les États et territoires non coopératifs, que l'Union européenne a pris pleinement conscience de l'insuffisance de la coopération entre les États membres pour affronter collectivement la fraude à la TVA et le contournement de la directive sur les revenus de l'épargne, il ne fait aucun doute que la lutte contre la fraude fiscale est une priorité de l'action publique »[16]. En ce sens, la loi du 6 décembre 2013 a modifié l'article 1741 du code général des impôts afin de créer de nouvelles circonstances aggravantes et de durcir les peines encourues. La fraude aggravée caractérisée par au moins une circonstance aggravante est ainsi passible d'une peine de sept ans d'emprisonnement et d'une amende de 2 millions d'euros tandis que la fraude fiscale à l'état simple demeure passible d'une peine de cinq ans d'emprisonnement et d'une amende de 500 000 €.

En deuxième lieu, les avocats, personnes physiques, comme leur société, personne morale, encourent un certain nombre de peines complémentaires lorsqu'ils se rendent coupables d'une infraction à l'ordre public économique et financier.

Ainsi, l'article 324-7 du code pénal prévoit notamment l'interdiction professionnelle, l'interdiction d'émettre des chèques, la suspension du permis de conduire ou encore la confiscation de tout ou partie des biens du condamné, quelle qu'en soit la nature, meubles, immeubles divis, ou indivis. Les articles 314-10 et 314-11 du même code prévoient des peines complémentaires spécifiques pour les personnes physiques coupables d'organisation frauduleuse d'insolvabilité tandis que les personnes morales encourent les peines complémentaires de l'article 131-39 dudit code.

Enfin, en troisième et dernier lieu, l'article 184 du décret n° 91-1197 du 27 novembre 1991 énumère les peines dont l'avocat poursuivi disciplinairement peut faire l'objet : l'avertissement, le blâme, l'interdiction temporaire (avec ou sans sursis) et la radiation (ou le retrait de l'honorariat). Il est à préciser que l'avocat radié ne peut plus faire partie d'aucun barreau[17]. Par ailleurs, une peine complémentaire consistant à priver l'avocat de sa participation aux institutions du barreau peut être prononcée[18].

En outre, il existerait, selon certains auteurs, un mouvement de « pénalisation » du droit fiscal qui prendrait la forme d'une aggravation des sanctions encourues par les contribuables (et leurs complices) en cas de violation de leurs obligations légales.

Le renforcement de la répression de la délinquance économique et financière passe donc d'abord par des sanctions plus sévères qui n'épargnent pas l'avocat lorsqu'il est déclaré coupable. Toutefois, bien qu'elle procède d'un louable objectif d'efficacité, la répression interroge, dans sa mise en œuvre, certains principes fondamentaux du droit et du procès pénal tels que la présomption d'innocence et le principe de nécessité des peines.

Des poursuites facilitées : les risques d'atteinte aux droits fondamentaux de l'avocat, justiciable comme les autres

La répression est d'autant plus efficace que les services de poursuite et d'enquête ont vu leurs moyens augmenter. Que l'on pense à la création du parquet financier qui, par la spécialisation du ministère public, permet d'accroître

14 C. pén., art. 324-3.
15 E. Daoud, « Avocat fiscaliste, espèce en danger », préc.
16 D. Gutmann, « La "pénalisation" du droit fiscal : mythe ou réalité ? », Cah. dr. entr. 2011, fasc. 2, p. 21.
17 Déc. n° 91-1197, art. 185.
18 A. Bolze, Synthèse avocats, Lexis 360, 30 nov. 2015.

son action contre la très grande délinquance économique et financière, aux huit JIRS, aux techniques spéciales d'enquêtes auxquelles peut recourir la « police fiscale » notamment (infiltration, sonorisation) ou à l'allongement de trois à six ans du délai dont dispose l'administration fiscale pour déposer plainte, les moyens de mise en œuvre de la répression sont sans conteste renforcés [19].

Le cumul des sanctions pénales et fiscales en matière de fraude et la double répression interrogent le respect du principe de nécessité des peines à travers celui du principe de non bis in idem.

Pour autant, si ce renforcement des modalités de la répression de la grande délinquance économique et financière assure une plus grande efficacité de la protection de l'ordre public, il contrevient à certains égards aux droits fondamentaux de l'avocat au même titre qu'à ceux de tout justiciable.

D'une part, le renforcement des modalités de mise en œuvre de la répression comporte un risque pour la présomption d'innocence. En effet, depuis la loi du 9 juillet 2010, le juge d'instruction, au cours de l'information judiciaire (ou le procureur de la République sur autorisation du juge des libertés et de la détention au cours de l'enquête préliminaire et de flagrance), peut ordonner la saisie, à tout moment, de tout ou partie des biens d'une personne lorsqu'une peine complémentaire de confiscation est encourue. Cette saisie opère selon les conditions de l'article 131-21 du code pénal, à savoir de plein droit pour les crimes et les délits punis d'une peine d'emprisonnement d'une durée supérieure à un an [20].

Ces mesures de saisie conservatoire ont pour objectif avoué [21] de garantir l'exécution de la peine complémentaire de confiscation. En atteignant le patrimoine criminel, elles assurent une forme de sécurité juridique dans la « préservation de l'exécution d'une éventuelle condamnation et [*dans la*] soustraction, dès la phase d'enquête, des moyens nécessaires au délinquant pour commettre de nouvelles infractions » [22].

Cependant, à la différence des procédures civiles d'exécution, la saisie spéciale ne prévoit pas de fraction insaisissable du patrimoine et elle implique donc un risque économique non négligeable pour la personne mise en cause, risque qui peut aller jusqu'à celui de son indigence. De plus, l'avocat ou toute autre personne physique ou morale mise en cause, subit une atteinte certaine à sa présomption d'innocence, et donc à sa réputation. Ainsi, les sociétés cotées devront publier leurs comptes portant mention de ces mesures de saisie, la saisie de fonds de commerce sera inscrite au *Bulletin officiel des annonces civiles et commerciales*, etc. Cette publicité de la mise en cause de la société a nécessairement un impact négatif sur la confiance nécessaire à la vie des affaires [23].

D'autre part, si le cumul de poursuites de la fraude fiscale et de son blanchiment assure une lutte contre l'impunité économique financière efficace, le cumul des sanctions pénales et fiscales en matière de fraude et la double répression interrogent le respect du principe de nécessité des peines à travers celui du principe de *non bis in idem*.

En effet, il a été jugé que l'auteur de la fraude fiscale pouvait également être l'auteur du blanchiment [24]. Il est possible, selon certains auteurs, de parler d'« auto-blanchiment » [25]. Ce cumul des deux chefs de poursuites est conforme au caractère autonome et distinct de l'infraction de blanchiment et est cohérent avec l'objectif d'une lutte efficace contre la grande délinquance économique et financière. Ainsi, la fraude fiscale ou la complicité de fraude fiscale demeurée impunie, faute par exemple de plainte de l'administration fiscale, pourra être réprimée sur le terrain de son blanchiment.

En revanche, sous couvert d'une répression plus efficace, certains cumuls de poursuites peuvent contrevenir aux principes fondamentaux de la matière pénale tels que celui du *non bis in idem*. Après que la Cour européenne des droits de l'homme a consacré ce principe en matière d'infractions d'initié, le 4 mars 2014 dans son arrêt *Grande Stevens*, le Conseil constitutionnel français dans sa décision du 18 mars 2015, concernant l'affaire *EADS*, a considéré le cumul des poursuites boursières et pénales en matière d'infractions d'initié non conforme à la Constitution [26]. De même, la Cour de cassation, dans un arrêt rendu par la chambre criminelle le 20 mai 2015, juge impossible le cumul des poursuites pour manquements et délits financiers. C'est dans

19 Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale, préc.
20 E. Daoud et M. Sobel, « Les saisies pénales appliquées à la matière fiscale », RLDA avr. 2016, p. 28-33.
21 C. pr. pén., art. 706-141.
22 F. Dupuis, « Les saisies en matière pénale, de l'opportun à l'opportunisme », Procédures 2014. Étude 6.
23 E. Daoud et M. Sobel, « Les saisies pénales appliquées à la matière fiscale », préc.
24 Crim. 20 févr. 2008, n° 07-82.977.
25 C. Cutajar, « Le blanchiment, une infraction générale, distincte et autonome », D. 2008. 1585.
26 Cons. const. 18 mars 2015, n° 2014-453/454 QPC et n° 2015-462 QPC.

ce contexte qu'ont été transmises, le 30 mars 2016, au Conseil constitutionnel deux questions prioritaires de constitutionnalité contestant la conformité à la norme suprême du cumul de sanctions fiscale et pénale en matière de fraude fiscale [27].

Ainsi, l'avocat, au même titre que tous les justiciables, mis en cause pour une infraction de grande délinquance économique et financière, risque de voir sacrifier certains de ses droits fondamentaux au profit d'une plus grande protection de l'ordre public.

***

En conclusion, la profession d'avocat est particulièrement exposée aux risques d'une incrimination pour complicité de fraude fiscale, complicité d'organisation frauduleuse d'insolvabilité ou encore blanchiment. L'avocat fiscaliste dont le client est poursuivi constitue même le complice idéal, présumé coupable, seul maillon faible exerçant son activité en France et dont la vulnérabilité est à la hauteur de l'atteinte à sa réputation professionnelle dès lors que son nom est jeté en pâture. Nécessaire à la préservation de l'ordre public économique et financier et donc au pacte républicain, jusqu'où doit aller le renforcement de l'appréhension pénale de cette délinquance complexe ? La sévère répression, corollaire d'une lutte contre l'impunité à la fois dissuasive et de conséquence, met elle aussi à mal certains principes fondamentaux du droit et du procès pénal tels que la présomption d'innocence et le principe de *non bis in idem*.

En tant qu'avocats, nous sommes bien sûrs soumis aux règles déontologiques qui s'appliquent à l'exercice de notre profession. Et notre déontologie nous interdit de prêter notre concours à des opérations de fraude fiscale ou de blanchiment de sommes provenant de la commission de délits ou de crimes. La profession est impitoyable avec celles et ceux qui ne respectent pas nos règles. La profession devrait aussi protéger les avocats en butte à des poursuites qui relèvent, parfois, plus des procès d'intention, de vexations, de la menace, que de la réelle volonté de réserver aux avocats un traitement équivalent à celui des autres justiciables. Non, être avocat n'est pas synonyme d'être le complice des clients !

27 Affaires dites « *Wildenstein* » et « *Cahuzac* ».