

# AJ Pénal

ACTUALITÉ JURIDIQUE PÉNAL

Dossier



## 419 10 ANS DE CONTRÔLE DES LIEUX DE PRIVATION DE LIBERTÉ

429

La population des multi condamnés enfin approchée

**Jean Danet**

432

Délinquants transfrontaliers : comment élaborer une approche européenne ?  
Leçons du Projet SOMECE

**Gillian Kelly, Hazel Kemshall et Martine H-Evans**

436

Le *fair-play* de la preuve pénale

**Jean-Baptiste Perrier**

DA|LOZ



Version numérique incluse\*





pas été commis ou que celui-ci n'est pas imputable à la personne dénoncée » [formule modifiée par la loi n° 2010-769 du 9 juillet 2010 relative aux violences faites spécifiquement aux femmes, aux violences au sein des couples et aux incidences de ces dernières sur les enfants]. L'insuffisance d'éléments matériels de nature à en démontrer l'existence ne saurait logiquement relever de cette hypothèse. Il appartiendra alors aux juges du fond d'apprécier la pertinence des accusations de la prévenue.

Cette solution, qui a déjà été retenue tant en cas de non-lieu (Crim. 21 janv. 1997) que de relaxe (Crim. 6 mai 2014), est heureuse : l'absence ou

## À retenir

L'existence d'un non-lieu ne permet pas de présumer, dans tous les cas, la fausseté des faits dénoncés caractérisant l'élément matériel du délit de dénonciation calomnieuse.

L'insuffisance des indices permettant de confirmer la réalité de l'objet de la dénonciation ne doit surtout pas jouer comme une menace pour les victimes sur le fondement de la dénonciation calomnieuse. À défaut, cela découragerait les intéressés de dénoncer des faits illicites.

Jérôme Lasserre Capdeville

## FRAUDE FISCALE

### Arrêt Ricci : l'optimisation fiscale au banc des accusés

Cour d'appel de Paris, pôle 5, 19 mai 2017, n° 15/03218

**Mots-clés :** FRAUDE FISCALE \* Complicité \* Avocat \* Transmission d'information \* Parquet \* Administration fiscale

**FONDEMENT :** Livre des procédures fiscales, art. L. 101 ; Code général des impôts, art. 1741 ; Code monétaire et financier, art. L. 561-3-II

**L'espèce :** La lutte contre la fraude fiscale semble légitimer, aux yeux des juges du fond, une recherche accrue de la responsabilité pénale des avocats fiscalistes. Bien que plus clément quant aux peines prononcées, la cour d'appel de Paris a tout de même confirmé en son principe la décision de la 32<sup>e</sup> chambre du tribunal correctionnel de Paris qui avait déclaré M<sup>me</sup> Ricci coupable de fraude fiscale, et son avocat fiscaliste coupable de complicité d'organisation frauduleuse d'insolvabilité. Elle a donc condamné M<sup>me</sup> Ricci à trois ans d'emprisonnement avec sursis, au lieu des trois ans d'emprisonnement dont deux avec sursis initialement prononcés, en maintenant tout de même l'amende d'un million d'euros. L'avocat de M<sup>me</sup> Ricci a quant à lui écopé d'une amende de 20 000 euros au lieu des 10 000 euros et de la peine d'emprisonnement d'un an avec sursis initialement prononcés.

Pour mémoire, M<sup>me</sup> Ricci faisait partie des personnes citées dans les documents récupérés chez le lanceur d'alerte, M. Hervé Falciani, ancien salarié de la banque HSBC à Genève. Contrairement à d'autres personnes mentionnées sur cette liste, qui avaient saisi l'opportunité donnée par Bercy de régulariser leur situation en France, M<sup>me</sup> Ricci avait décidé en octobre 2009 d'établir sa résidence fiscale en Suisse. Son choix de ne pas avoir régularisé sa situation en France donna lieu à un redressement par l'administration fiscale, mais également à des poursuites et à une condamnation pénales. C'est en effet la dissimulation de son compte en banque suisse, la possession des avoirs dans des sociétés *offshore*, et l'organisation de son insolvabilité postérieure au mois d'août 2009 que les juges ont reprochées à M<sup>me</sup> Ricci. Pour M<sup>me</sup> Eliane Houlette, procureur national financier, cette décision « revêt une forte valeur symbolique car elle apporte des réponses adaptées à ces dossiers de fraude fiscale d'un genre nouveau :

des sanctions plus lourdes, des mesures de confiscation et la reconnaissance du principe de la responsabilité des professionnels du droit qui se rendent complices de montages frauduleux ». Cette remarque ne manquera pas d'attirer l'attention du lecteur sur le caractère éminemment politique de la décision. Si les peines prononcées à l'encontre d'une contribuable ne sont, en la matière, pas surprenantes dès lors que les qualifications de fraude fiscale et de blanchiment ont été retenues, il en va toutefois différemment lorsque celles-ci frappent un avocat dans le cadre de l'exercice de sa mission de conseil. Se posait également la question de la légalité de la transmission d'informations du parquet à l'administration fiscale, que la cour confirme.

« Le parquet, conformément au livre des procédures fiscales, a transmis les informations laissant présumer l'existence d'une fraude fiscale à la direction des services fiscaux [...] ».

Par ailleurs, existaient des éléments de nature « à faire naître dans l'esprit d'un avocat fiscaliste tenu à un devoir de conseil renforcé un doute raisonnable sur l'objectif réellement poursuivi par sa cliente ».

**Observations :** Il est en l'espèce reproché à l'avocat fiscaliste de M<sup>me</sup> Ricci de l'avoir fait bénéficier de ses conseils en matière fiscale alors même que, d'un point de vue purement technique, il ne faisait qu'utiliser les mécanismes autorisés par la loi. En somme, on reproche à l'avocat d'avoir fait son métier. Mais les motivations des magistrats sont certainement plus complexes.

La caractérisation de « transgression du pacte social » (E. Houlette) du délit de fraude fiscale explique les moyens mis en œuvre pour lutter contre celle-ci. Les autorités judiciaires et l'administration fiscale ont l'obligation, dans certaines circonstances, de se transmettre les informations qu'elles détiennent afin d'assurer l'efficacité des services fiscaux de l'État (à savoir le recouvrement de l'impôt) et la justice sociale. Les données dites *Falciani* révélant les noms des évadés fiscaux, avaient été saisies dans le cadre d'une commission rogatoire internationale. Après ouverture d'une enquête préliminaire, le parquet avait, sur le fondement de l'article 101 du

## Pour aller plus loin

**Jurisprudence** : Crim. 10 avr. 2002, n° 00-30.122 et n° 00-30.138 ; Crim. 20 avr. 2017, n° 16-82.363. – **Doctrines** : D. Fortin, D. 1991. 221 ; E. Houlette, [https://www.lesechos.fr/04/05/2015/LesÉchos/21931-069-ECH\\_eliane-houlette-----nous-devons-aller-plus-vite-en-matiere-de-justice-financiere--.htm](https://www.lesechos.fr/04/05/2015/LesÉchos/21931-069-ECH_eliane-houlette-----nous-devons-aller-plus-vite-en-matiere-de-justice-financiere--.htm).

livre des procédures fiscales (LPF), communiqué ces informations à l'administration fiscale. En appel, les conseils de l'avocat fiscaliste ont évoqué l'inapplicabilité de l'article 101 du LPF lors d'une enquête préliminaire. Selon la défense, les autorités ne pouvaient justifier la transmission d'informations sur le fondement de ce texte, dans sa rédaction en vigueur au moment des faits, que dans le cadre d'une « instance » ou d'une « information » (Crim. 10 avr. 2002). À défaut, cela aurait constitué une violation du secret de l'enquête prévu à l'article 11 du code de procédure pénale. Du reste, le texte a été modifié pour tenir compte de cette lacune par la loi du 29 décembre 2015. Dans sa version en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2016, l'article 101 du LPF vise ainsi la transmission d'informations recueillies « à l'occasion de toute procédure judiciaire ».

Dans l'arrêt commenté, la cour d'appel balaye néanmoins l'argumentation en affirmant de manière laconique que « le parquet conformément au livre des procédures fiscales a transmis les informations laissant présumer l'existence d'une fraude fiscale à la direction des services fiscaux », décision qui s'inscrit parfaitement dans la lignée de l'arrêt rendu dans le même sens par la Chambre criminelle le 20 avril 2017.

La prévenue et son avocat invoquaient encore une qualification inexacte des faits au regard de l'article 1741 du code général des impôts, qui sanctionne l'organisation fiscale de l'insolvabilité. Habituellement, les tribunaux caractérisaient en effet cette infraction à partir d'opérations réalisées après que l'administration eut notifié un contrôle ou un redressement fiscal. Or, dans le cas présent, les faits reprochés ont eu lieu deux ans avant l'action de l'administration fiscale. L'absence de poursuites en recouvrement de l'administration fiscale rendait donc la créance « hypothétique ». Les juges considèrent cependant que, lorsque le ministre du Budget a rendu public le fait qu'il possédait une liste de 3 000 contribuables français ayant des comptes non déclarés en Suisse dès le mois d'août 2009, ceux-ci devaient savoir qu'ils ne pourraient échapper à un contrôle de l'administration fiscale. Aux yeux de la cour, la certitude d'une action future de l'administration fiscale donnait donc au montage financier organisé par l'avocat fiscaliste son caractère délictueux.

Une telle solution ne peut manquer d'interpeller, tant elle introduit d'imprévisibilité dans la caractérisation de l'infraction : à partir de quand une éventuelle vérification fiscale future devient-elle certaine, et rend donc le montage financier frauduleux ? Commentant un arrêt rendu par la cour d'appel de Paris dans une espèce similaire, M. Fortin tranche différemment cette question. Selon lui, il faut comprendre l'organisation d'insolvabilité fiscale comme une seconde infraction commise dans le but de prévenir les conséquences pécuniaires d'une précédente infraction fiscale. Et de conclure : « Peu importe donc que les premiers actes suspects d'organisation d'insolvabilité soient antérieurs à la vérification fiscale du moment qu'ils sont postérieurs à cette première infraction aux conséquences de laquelle le fraudeur veut se soustraire sans attendre leur découverte ». Un montage financier serait donc constitutif d'une organisation d'insolvabilité non pas dès lors qu'une vérification fiscale serait certaine, mais dès lors que ce montage succède à une première infraction fiscale dans l'objectif de la masquer. La complicité de cette infraction peut alors être imputée à

l'avocat dans la mesure où il a eu connaissance de cette première infraction fiscale, ce que les juges ont retenu en l'espèce.

Cet arrêt est une première en matière de responsabilité des professionnels du droit pour complicité de fraude fiscale à l'occasion de la structuration d'un schéma fiscal destiné à éluder l'impôt français. Il pose la question des limites, pour l'avocat fiscaliste, entre optimisation fiscale et complicité de fraude fiscale. En matière de fraude, les avocats ont, selon les modalités définies à l'article L. 561-32-I du code monétaire et financier, un devoir d'alerte, qui est toutefois relatif lorsqu'ils agissent dans le cadre d'une procédure juridictionnelle ou lorsqu'ils donnent des consultations juridiques (C. mon. fin., art. L. 561-3 III). Or, cet arrêt semble remettre en question cette exception car il vient imposer un devoir de vigilance à l'avocat dans le cadre d'une consultation juridique ayant pour objet des montages fiscaux légaux. Les juges reconnaissent que le montage litigieux, classique, n'était pas intrinsèquement illicite, mais condamnent pourtant l'avocat l'ayant réalisé. Ils retiennent à son encontre des faits de nature « à faire naître dans l'esprit d'un avocat fiscaliste tenu à un devoir de conseil renforcé un doute raisonnable sur l'objectif réellement poursuivi par sa cliente ». Les juges considèrent que la chronologie des faits et la connaissance de certains éléments par l'avocat auraient donc dû, au vu de son expérience, l'alerter. En conséquence, ils en déduisent que l'appelant a sciemment apporté son concours à M<sup>me</sup> Ricci pour faire obstacle au recouvrement de l'impôt à compter de 2011 et qu'à ce titre, il doit être condamné pour complicité d'organisation fiscale d'insolvabilité.

La ligne entre la fourniture de conseils aux fins d'optimisation fiscale et l'infraction de complicité pour organisation fiscale d'insolvabilité semble ainsi très fine. Il s'agit dorénavant pour les avocats fiscalistes de savoir quelles limites imposer à leurs clients dans le cadre de leur activité de conseil et d'ingénierie fiscale. En définitive, les juges imposent aux avocats fiscalistes d'accomplir des diligences renforcées dans le cadre de leur mission de conseil en matière d'optimisation fiscale. Reste à savoir si cette décision restera isolée ou si elle s'inscrit dans le renforcement de la lutte contre la fraude fiscale. On dira néanmoins sur ce point que la recherche de la responsabilité pénale des professionnels du droit – au premier rang desquels les avocats fiscalistes – permet de déployer une répression accrue des schémas fiscaux dont l'administration fiscale ne veut plus.

Emmanuel Daoud  
Victoire Chatelin

## À retenir

Dans cette affaire, un avocat est condamné pour complicité d'organisation de l'insolvabilité fiscale d'une de ses clientes, pour des faits pourtant antérieurs au contrôle de l'administration fiscale.