

Dalloz actualité 01 décembre 2021

## Circulaire du 4 octobre 2021 : Épisode 5 - Modalités d'extension des poursuites pénales aux délits connexes, coauteurs et complices en matière de fraude fiscale

Circ. 4 oct. 2021, relative à la lutte contre la fraude fiscale, CRIM 2021 10/G3, BOMJ 8 oct.

Emmanuel Daoud, Avocat associé, Valentin Rigamonti et Maria Snitsar, Avocats, et Léo Coudon-Morini, Juriste - Vigo Avocats

### Résumé

Le 4 octobre 2021, la Direction des affaires criminelles et des grâces a adressé aux procureurs généraux et aux procureurs de la République une « circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale », publiée dès le 8 octobre 2021 au Bulletin officiel du ministère de la Justice. Un texte qui s'inscrit dans un contexte global de renforcement de la lutte contre la fraude fiscale.

La circulaire du 4 octobre 2021 suggère aux parquets, en ce qui concerne la répression du délit de fraude fiscale, de s'appuyer assez amplement sur le contenu du dossier transmis par l'administration fiscale pour caractériser l'infraction (v. précédente parution, Épisode 4 – L'implication des agents de l'administration fiscale dans l'enquête en matière d'infractions fiscales).

Toujours en s'adossant aux investigations menées par les agents de l'administration fiscale à l'occasion du contrôle fiscal, la circulaire recommande aux parquets d'élargir le périmètre de leur enquête aux délits connexes à la fraude fiscale, ainsi qu'aux coauteurs et complices de ce délit.

### L'extension des poursuites aux délits connexes à la fraude fiscale

Le délit de fraude fiscale codifié à l'article 1741 du code général des impôts peut être poursuivi en même temps que d'autres infractions qui participent d'un même projet délictueux, consistant le plus souvent à faciliter ou à dissimuler la fraude.

L'élargissement du champ matériel des poursuites à ces infractions connexes peut viser, d'une part, le délit comptable codifié dans le code général des impôts et, d'autre part, des infractions relevant d'autres dispositions pénales.

### Le délit comptable

Le délit comptable, défini à l'article 1743, 1°, du code général des impôts, vise toute personne ayant « sciemment omis de passer ou de faire passer des écritures ou [ayant] passé ou fait passer des écritures inexactes ou fictives au livre-journal [tel que défini dans le code de commerce], ou dans les documents qui en tiennent lieu ». Cette infraction, qui peut être poursuivie de façon autonome, peut également l'être dans le cadre d'une enquête portant sur des faits de fraude fiscale.

En pratique, le délit de fraude fiscale et le délit comptable sont souvent envisagés ensemble et poursuivis concomitamment. À la lecture de la circulaire, cette pratique devrait se poursuivre dès lors que les modèles de soit-transmis qui y sont joints à l'attention des procureurs visent par défaut ces deux chefs d'infractions, qui continueront manifestement d'aller de pair.

Afin d'établir l'élément matériel du délit comptable, la circulaire invite les enquêteurs à consulter la proposition de rectification établie par l'administration fiscale, dans sa section intitulée Obligations comptables, en particulier lorsque la comptabilité de la société contrôlée a été rejetée par l'administration fiscale. Quant à l'élément intentionnel, ce dernier est quasi systématiquement retenu compte tenu de la qualité de professionnel de l'auteur des irrégularités comptables (un comptable ou le gérant lui-même). Il est également constant en jurisprudence que le responsable de ces irrégularités peut être poursuivi, même s'il n'a pas volontairement cherché par son traitement comptable à frauder ou faciliter la fraude fiscale d'autrui (Crim. 3 déc. 1979, n° 79-90.288).

### **Les infractions non fiscales**

L'élargissement du périmètre de l'enquête pénale vise par ailleurs les infractions connexes à la fraude fiscale, qui ne sont pas appréhendées par la législation fiscale et qui, par définition, échappent donc aux investigations de l'administration fiscale.

De façon concrète, la circulaire identifie des infractions telles que l'abus de biens sociaux ou le travail dissimulé qui, ayant donné lieu à une déclaration fiscale erronée, impliquent *ipso facto* une fraude fiscale. Dans une telle situation, la circulaire encourage les parquets à poursuivre l'infraction « principale » dont découle le délit de fraude fiscale. Une personne mise en cause pour des faits de fraude fiscale pourra ainsi être également poursuivie des chefs d'infractions précités.

Par ailleurs, la circulaire s'attarde plus en détail sur le délit de blanchiment de fraude fiscale, qui vise à donner l'apparence d'une origine légale à des fonds provenant d'une fraude fiscale. Il semble que cette infraction doive faire l'objet d'une attention toute particulière des parquets, la circulaire précisant notamment « qu'une attention particulière et une grande réactivité sont attendues dans la prise en compte des transmissions de TRACFIN portant sur des faits de blanchiment de fraude fiscale ».

Pour toutes ces infractions étrangères à la législation fiscale, les parquets ne pourront se contenter d'exploiter les investigations de l'administration fiscale, et devront fournir un important travail d'enquête. Toutefois, ils retrouveront un terrain qui leur est plus familier que celui de la fraude fiscale, et pourront donc mettre en œuvre leurs techniques d'enquête habituelles. À ce titre, la circulaire fait référence à la délinquance en bande organisée en matière de blanchiment, qui justifie le recours aux compétences d'experts des parquets spécialisés des JIRS, de la JUNALCO ou du PNF selon leurs champs de compétences respectifs (v. précédente parution, Épisode 3 : La saisine des parquets spécialisés). En particulier, lorsqu'un réseau de blanchiment se déploie à l'échelle internationale, la circulaire souligne la « maîtrise des mécanismes d'entraide internationale » des JIRS et de la JUNALCO, permettant un traitement efficace de ces dossiers.

### **L'extension des poursuites aux coauteurs et complices du délit de fraude fiscale**

À partir des éléments contenus dans le dossier transmis par l'administration fiscale, le parquet pourra à son tour

effectuer un travail d'enquête afin d'identifier les différents auteurs du délit de fraude fiscale, mais également les complices ayant facilité sa commission.

### **La recherche des coauteurs**

Selon les termes de l'article 1741 du code général des impôts, le délit de fraude fiscale est en principe une « infraction attitrée » et ne devrait donc viser qu'un seul auteur : le contribuable qui « se » soustrait personnellement à l'impôt.

Toutefois, lorsqu'une société est suspectée de fraude fiscale, il est possible que son dirigeant soit également mis en cause en tant que coauteur. En effet, sa participation personnelle à la fraude est habituellement admise en jurisprudence compte tenu qu'il lui incombe personnellement de remplir les obligations fiscales de la société (v. par ex. Crim. 17 juin 2009, n° 08-85.106). En pratique, les parquets ont pour consigne depuis la circulaire CRIM-06-3/E8 du 13 février 2006 relative à la responsabilité des personnes morales, d'engager les poursuites à la fois contre la société et contre son dirigeant lorsqu'il s'agit « d'infractions intentionnelles » comme c'est le cas pour la fraude fiscale. La circulaire du 4 octobre 2021 s'inscrit dans sa continuité en fournissant aux enquêteurs une trame d'audition des dirigeants de société visant « à recueillir certains éléments essentiels à la caractérisation des délits de fraude fiscale du dirigeant d'entreprise ».

Le dirigeant de fait peut également être poursuivi aux côtés du dirigeant de droit, comme le précise clairement la circulaire : « la poursuite du dirigeant de fait est cumulative de celle du dirigeant de droit ». Par hypothèse, un dirigeant de fait peut être un salarié, un associé ou encore un dirigeant d'une société cocontractante ou d'une autre société du groupe. Afin de permettre aux enquêteurs d'identifier un dirigeant de fait, la circulaire est complétée par des trames d'audition des gérants, salariés ou clients de la société. Le contenu de ces trames nous éclaire quant aux indices censés permettre aux procureurs de caractériser la gestion de fait : le fait de percevoir la plus haute rémunération au sein de la société, le fait de disposer d'une procuration sur les comptes de celle-ci, l'exercice du pouvoir disciplinaire, le niveau de compétence, le rôle d'interlocuteur auprès des clients, le temps de présence dans les locaux, ou encore le fait de disposer d'un bureau. Il sera donc indispensable pour toute personne convoquée à une audition de se faire assister par un conseil en amont de celle-ci pour préparer sa défense avec ce dernier en tenant compte de ces critères, afin de ne pas se voir qualifier à tort de gérant de fait. Dans le cas où la personne convoquée serait entendue en qualité de suspect, ce conseil devra également être présent à ses côtés lors de l'audition, ce qui ne pourra pas être le cas si la personne est entendue en qualité de simple témoin.

L'engagement de la responsabilité pénale du dirigeant de fait n'a pas pour effet d'exonérer le dirigeant de droit, et ce dernier ne peut échapper aux poursuites qu'en démontrant l'existence d'une délégation de pouvoirs ou d'un cas de force majeure. L'annexe 1.2 de la circulaire n'envisage que la première hypothèse, et signale qu'il est courant de voir un dirigeant rejeter la faute sur un tiers, le comptable le plus souvent. Il est ainsi recommandé d'auditionner le délégataire « après avoir vérifié la validité de cette délégation : elle doit être écrite, descriptive et détaillée ; la taille de l'entreprise doit justifier une telle délégation de pouvoirs [...] et le délégataire doit disposer de la compétence, de l'autorité et des moyens suffisants pour exercer la délégation » (circ., annexe 3). Il est en effet constant, en jurisprudence, que le délégataire doit disposer de la compétence, de l'autorité et des moyens suffisants pour exercer la délégation qui lui est consentie. En revanche, les critères liés au caractère écrit, descriptif et détaillé de la délégation, ainsi que celui relatif à la taille de l'entreprise, constituent, en application d'une jurisprudence constante de la chambre criminelle, de simples indices, et non des conditions de validité de la délégation de pouvoirs. Ces indices s'inscrivent dans un faisceau permettant au juge d'apprécier souverainement l'existence et la portée de la délégation de pouvoirs. À l'inverse, le défaut d'écrit n'empêche pas de constater une délégation de pouvoirs « de fait » (Crim. 7 janv. 2020, n° 18-87.027, Rev. sociétés 2020. 563, note B. Bouloc ; RTD com. 2020. 491, obs. L. Saenko ). Il ne fait aucun doute qu'une circulaire ne saurait revenir sur cette jurisprudence bien établie de la chambre criminelle.

Pour autant, la production d'un acte écrit reste le meilleur moyen de prouver l'existence d'une délégation de pouvoirs. Les entreprises et leurs dirigeants auront donc intérêt à mettre en place avec l'assistance de leurs conseils un système de délégations de pouvoirs clair et en adéquation avec l'organisation hiérarchique de l'entreprise. Cette « chaîne » de délégations de pouvoirs permettra d'organiser la répartition des responsabilités pénales entre les différents représentants de la personne morale, sans que celle-ci soit susceptible d'être remise en cause par les juges du fond en cas de contentieux. Dans la même optique, il conviendra pour les dirigeants de la personne morale de se faire assister de conseils en cas d'audition, afin de faire utilement valoir les éléments de défense liés au système de délégations de pouvoirs mis en place.

Enfin, les coauteurs poursuivis peuvent craindre d'être solidairement tenus au paiement de l'impôt fraudé, avec le redevable légal (CGI, art. 1745). Cette sanction est d'ailleurs tout autant redoutée par les complices de cette fraude.

### **La recherche des complices**

L'article 1742 du code général des impôts prévoit que les complices du délit de fraude fiscale sont poursuivis dans les conditions du droit pénal commun, en renvoyant aux dispositions des articles 121-6 et 121-7 du code pénal. Est ainsi complice la personne qui « sciemment, par aide ou assistance » (art. 121-7, al. 1<sup>er</sup>) a facilité la commission de la fraude fiscale.

Selon la circulaire, les procureurs devront envisager de poursuivre les « facilitateurs de la fraude fiscale » et « notamment les intermédiaires institutionnels bancaires et financiers ainsi que les conseils juridiques ». La circulaire prévoit également que le comptable de la société peut être mis en cause en qualité de « complice des faits de fraude fiscale ».

Il conviendra donc pour les parquets, afin de caractériser la complicité, d'établir matériellement un fait positif antérieur ou concomitant à la fraude ou une abstention coupable (qui s'infère généralement de la qualité de professionnel du complice présumé). L'élément intentionnel s'apprécie également à l'aune de la qualité de professionnel du facilitateur de la fraude, dont les compétences sont par exemple supposées lui permettre de distinguer l'optimisation fiscale de la manœuvre frauduleuse.

S'agissant en particulier des conseils juridiques, leur mise en cause en tant que complice des faits de fraude fiscale nécessite souvent de procéder à des actes d'enquête qui impliquent la levée du secret professionnel.

À ce sujet, dans un rapport publié le 25 février 2021 (« En finir avec les montages financiers abusifs : réprimer les intermédiaires qui favorisent les délits fiscaux et la criminalité en col blanc », OCDE, 2021), l'OCDE présentait des contre-stratégies « pour lutter contre les intermédiaires fiscaux », et invitait les pays membres à « réfléchir à la question de savoir si le secret professionnel fait obstacle au bon déroulement de l'enquête et des poursuites judiciaires ».

Il semble en effet que l'État français ait « mûri » sa réflexion. Le Parlement a ainsi définitivement adopté, le 18 novembre 2021, le projet de loi pour la confiance dans l'institution judiciaire, qui prévoit que les locaux d'un avocat pourront désormais être perquisitionnés si la procédure porte sur des faits de financement du terrorisme, de corruption, de fraude fiscale ou de blanchiment de ces délits, et si les consultations, correspondances ou pièces établissent la preuve de leur utilisation aux fins de commettre ou de faciliter la commission de ces infractions. Les avocats fiscalistes sont ainsi directement visés, notamment dans le cadre de leur activité de conseil puisque cette réforme fait notamment référence aux « consultations » qui « établissent la preuve de leur utilisation aux fins de commettre ou de faciliter la commission desdites infractions ». Ils seront donc vraisemblablement les premiers impactés par cette réforme. Outre la situation des

avocats, il est regrettable que la lutte contre la fraude fiscale, aujourd'hui érigée en péché capital, se fasse au prix d'une atteinte grave à une liberté essentielle du justiciable.

**Mots clés :**

**AFFAIRES** \* Fiscalité

**PENAL**



Copyright 2022 - Dalloz - Tous droits réservés.