

Fraude fiscale et droit pénal

Méthode pour une meilleure articulation des répressions

Thèse pour l'obtention du grade de Docteur en droit, mention internationale

Soutenue publiquement le 15 décembre 2023

Par

Alexandre LUCIDARME

Jury :

Madame Julie ALIX, *co-directrice de thèse*
Professeur à l'Université Paris Nanterre

Señor Manuel CANCIO MELIA
Catedrático de Derecho Penal de la Universidad Autónoma de Madrid

Monsieur Stéphane DETRAZ, *rapporteur*
Maître de conférences HDR à l'Université de Paris-Saclay

Madame Raphaële PARIZOT
Professeur à l'Université Paris I Panthéon-Sorbonne

Madame Corinne ROBACZEWSKI
Professeur à l'Université de Lille

Monsieur François ROUSSEAU, *rapporteur*
Professeur à l'Université de Nantes

Señora Laura ZUNIGA RODRIGUEZ, *co-directora de tesis*
Catedrática de Derecho Penal de la Universidad de Salamanca

*L'université n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans cette thèse :
ces opinions doivent être considérées comme propres à leur auteur.*

SOMMAIRE

INTRODUCTION

PREMIERE PARTIE – BILAN CRITIQUE DE LA REPRESSION FISCALE EN FRANCE

Titre 1 – Un système répressif à l'apparence redoutable

- Chapitre 1 – Un système répressif robuste
- Chapitre 2 – Un système répressif renforcé

Titre 2 – Un système répressif à l'efficacité douteuse

- Chapitre 1 – La marginalisation de la réponse pénale en question
- Chapitre 2 – La validité du système répressif en question

SECONDE PARTIE – REFLEXION POUR L'AMELIORATION DE LA REPRESSION FISCALE EN FRANCE

Titre 1 – La disharmonie assumée : le cumul des répressions

- Chapitre 1 – La contestable mise à l'écart de la règle *ne bis in idem*
- Chapitre 2 – La nécessaire revalorisation de la règle *ne bis in idem*

Titre 2 – L'harmonie trouvée : la délimitation des répressions

- Chapitre 1 – La théorisation de la délimitation des répressions
- Chapitre 2 – La concrétisation de la délimitation des répressions

CONCLUSION GENERALE

PRINCIPALES ABREVIATIONS

Revues et encyclopédies

<i>AJDA</i>	Actualité Juridique Droit Administratif.
<i>AJ Pénal</i>	Actualité juridique pénal
<i>Arch. pol. crim.</i>	Archives de politique criminelle
<i>Bull. crim.</i>	Bulletin des arrêts de la chambre criminelle de la Cour de cassation
<i>CDE</i>	Cahiers de droit de l'entreprise
<i>D.</i>	Recueil Dalloz
<i>Dr. fisc.</i>	Droit fiscal
<i>Dr. pén.</i>	Droit pénal
<i>Gar. Pal.</i>	Gazette du Palais
<i>GFP</i>	Gestion & Finances Publiques
<i>J.-Cl</i>	Jurisclasseur
<i>JCP éd. E.</i>	Juris-Classeur périodique édition entreprise et affaires
<i>JCP éd. G.</i>	Juris-Classeur périodique édition générale
<i>LPA</i>	Les Petites Affiches
<i>RDPC</i>	Revue de droit pénal et de criminologie
<i>Rép. Pén.</i>	Répertoire de droit pénal et de procédure pénale
<i>RPDP</i>	Revue pénitentiaire et de droit pénal
<i>REIDF</i>	Revue européenne et internationale de droit fiscal
<i>RFFP</i>	Revue française de finances publiques
<i>RSC</i>	Revue de science criminelle et de droit pénal comparé
<i>RGCF</i>	Revue générale du contentieux fiscal
<i>RTD Civ.</i>	Revue trimestrielle de droit civil
<i>RTD Com.</i>	Revue trimestrielle de droit commercial
<i>RTDH</i>	Revue trimestrielle des droits de l'homme

Institutions et juridictions

Cass., ass. plén.,	Assemblée plénière de la Cour de cassation
Cass. Com.	Chambre commerciale de la Cour de cassation
CE	Conseil d'Etat
CEDH	Cour européenne des droits de l'Homme
CJUE	Cour de justice de l'Union européenne
Cons. const.	Conseil constitutionnel
Crim.	Chambre criminelle de la Cour de cassation

Sources

CDFUE	Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne
CESDH	Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales
CGI	Code général des impôts
C. civ.	Code civil
C. pén.	Code pénal
CPP	Code de procédure pénale
Crim.	Chambre criminelle de la Cour de cassation
DDHC	Déclaration des droits de l'homme et du citoyen
LGT	Ley General Tributaria
LPF	Livre des Procédures fiscales

Abréviations générales

Al.	Alinéa
Art.	Article
Contra	en sens contraire
Consid.	Considérant
Coord.	coordonné par
Chron.	Chronique
<i>Ibid.</i>	même référence que la précédente.
<i>Infra</i>	ci-dessous
<i>Op. cit.</i>	ouvrage cité (par extension, vaut pour toute référence déjà citée)
<i>Loc. cit.</i>	même endroit que le dernier cité dans la référence concernée
<i>nbp</i>	note de bas de page
Sous-dir.	sous la direction de
<i>Supra</i>	ci-dessus
V.	Voir

REMERCIEMENTS

Je souhaite tout d'abord exprimer mes plus vifs remerciements à Madame le Professeur Julie Alix pour m'avoir accompagné avec beaucoup de bienveillance et d'humanité tout au long de ces années et pour avoir rendu mon aventure doctorale à la fois riche et belle. Au travers de ces quelques mots, je désire lui témoigner mon profond respect et ma reconnaissance.

También me gustaría expresar mi agradecimiento a la Señora Profesora Laura Zúñiga Rodríguez por su constante apoyo y por haberme ayudado a profundizar mis conocimientos del derecho penal español.

Je remercie également l'ensemble des autres membres de mon jury de thèse qui, en dépit de leurs nombreuses obligations professionnelles et scientifiques, me font l'honneur d'accepter de lire et de juger mon travail.

J'adresse aussi mes remerciements à l'université de Lille pour sa confiance renouvelée.

Je tiens par ailleurs à remercier Madame Elsa Bernard ainsi que Messieurs Emmanuel Cartier, Jean-Christophe Duhamel et Charles-Henri Hardy pour leur gentillesse, leur disponibilité et la richesse de nos échanges.

Je remercie de tout cœur mon épouse, Mathilde, pour son précieux soutien.

Je remercie mes parents mais aussi, plus largement, ma famille à qui je dois tant !

Así mismo, agradezco a Ilison, Pablo y Gonzalo su ayuda durante mis estancias en España, así como su amistad leal.

Enfin, qu'il me soit permis de saluer affectueusement ceux, dont l'accompagnement et les conseils, ont agréablement entouré l'élaboration de ce travail. Je pense en particulier ici à Alexis, Manon et Alexandre.

A la mémoire de mon frère Victor,

INTRODUCTION

« L'art [de la politique criminelle] consiste [...] à se départir, mais à bon escient, d'un immobilisme paralysant, voire même d'une acceptation passive et routinière des institutions et des solutions en vigueur, acceptées par beaucoup comme justifiées du fait même de leur existence »¹.

1. La fraude fiscale : un « phénomène social universel »² – En France, depuis la création du Comité interministériel de la sécurité routière en 1972, le nombre de voitures en circulation a été multiplié par trois tandis que le nombre de morts sur les routes a été divisé par six³. Ce double constat indique qu'en réponse à un enjeu majeur de santé publique et de protection des personnes, l'Etat français a su mettre en œuvre une politique mêlant intelligemment prévention et répression, dispositifs administratifs et dispositifs pénaux⁴. De ce point de vue, la politique mise en œuvre en matière de lutte contre la fraude fiscale apparaît comme un véritable contre-exemple de cette situation. Car, aujourd'hui encore, la fraude fiscale n'est que rarement sanctionnée par les tribunaux, et ce, alors que les montants qu'elle atteint demeurent « vertigineux »⁵.

Il existe certes un consensus politique sur la nécessité de condamner cette pratique⁶. Pourtant, on la retrouve partout et de façon constante⁷. Aucun pays, ni aucune classe sociale ne semble pouvoir être épargné par ce « fléau »⁸. La fraude fiscale s'analyse donc tout d'abord en un comportement continu et généralisé.

¹ Marc ANCEL, « Pour une étude systématique des problèmes de politique criminelle », *Archives de Politique Criminelle*, Ed. A. Pedone, Paris, n° 1, 1975, p. 34.

² Jean-Claude MARTINEZ, *Lettre ouverte aux contribuables*, éd. A. Michel, Paris, 1985, p. 160. A rapprocher notamment de : Emile DURKHEIM, *Les règles de la méthode sociologique*, Paris, PUF, 16^e édition, 1967, pp. 89-90 ; Georges PICCA, *La criminologie*, PUF, 8^{ème} éd, 2009, p. 41 ; Mireille DELMAS-MARTY, *Les grands systèmes de politique criminelle*, PUF, 1992, p. 58 ; Albert COHEN, *La déviance*, Ed. J. Duculot, 1971, p. 13.

³ Plus précisément, le parc automobile français ne dépassait pas douze millions de véhicules en 1972 alors qu'on en dénombre aujourd'hui près de trente-neuf millions. S'agissant de l'accidentalité routière, 2 944 personnes ont perdu la vie sur les routes de France métropolitaine en 2021 contre 18 034 en 1972. A rapprocher notamment de : Thierry LAMBERT et Jean-Loup MADRE, « Le vieillissement du parc automobile se ralentit depuis deux ans », *Economie et statistique*, n°225, Octobre 1989 pp. 39-46 ; Lionel STEINMANN, « Les vrais chiffres du parc automobile français », *Les Echos*, 4 février 2020 ; Ministère de l'Intérieur et des Outre-mer, *Communiqué de presse relatif au bilan définitif de l'accidentalité routière en 2022*, Paris, 31 mai 2023, p. 1.

⁴ A ce sujet, V. en particulier : <https://www.gouvernement.fr/actualite/50-ans-de-securite-routiere>.

⁵ Florence DEBOISSY et Stéphane DETRAZ, « Droit pénal et droit fiscal », Jean-Christophe SAINT-PAU (dir.), *Droit pénal et autres branches du droit – Regards croisés*, CUJAS, 2012, p. 221. En lien avec ce double constat, V. *Infra* §130 et §154.

⁶ V. Jean-Claude MARTINEZ, *La fraude fiscale*, P.U.F., 2^{ème} éd, 1990, p. 3 ; Olivier SIVIEUDE, « Comment lutter efficacement contre la fraude fiscale aujourd'hui ? », *GFP*, vol. 3, no. 3, 2018, p. 35.

⁷ V. Gaston LEROUGE, *Théorie de la fraude en droit fiscal*, Paris, 1944, p. 247 ; Jean COSSON, « La fraude fiscale en France », *Gaz. Pal.*, 1972, 2, doct. p. 414 ; Jules LECLERCQ, « Variations sur le thème pénalisation-dépénalisation », *Revue de droit pénal et de criminologie*, 1978, p. 847 n° 83 ; María GOENAGA RUÍZ DE ZUAZU, « Opiniones y actitudes de los españoles ante el fraude fiscal », *El fraude fiscal en España*, Aranzadi, Pamplona, 2018, p. 183.

⁸ Un fléau peut se définir comme un « grand malheur d'origine naturelle ou humaine qui frappe et ravage une collectivité ». Ce terme paraît donc adapté pour qualifier la fraude fiscale, V. <https://www.cnrtl.fr/definition/fl%C3%A9au>.

Et nul ne peut vraisemblablement l'ignorer⁹. Car, tout en concernant tout le monde, la fraude fiscale peut être commise par l'ensemble des contribuables pris isolément¹⁰. Dans chacun d'entre eux sommeille un fraudeur potentiel¹¹. On dit d'ailleurs de la fraude qu'elle « est à l'impôt ce que l'ombre est à l'homme »¹². Par conséquent, s'il faut en général exclure tout « stéréotype du délinquant »¹³, cela semble particulièrement vrai en matière fiscale¹⁴.

2. La lutte contre la fraude fiscale : une nécessité reconnue – On peut d'autant moins occulter cette pratique qu'elle a un impact significatif sur la société et les individus qui la composent¹⁵. En effet, lorsqu'elle est envisagée à l'échelle collective, elle compte parmi les comportements infractionnels qui emportent les conséquences les plus graves. De fait, en raison de la fraude fiscale, des dizaines de milliards d'euros échappent chaque année aux caisses des Etats¹⁶. Or, ce sont ces mêmes caisses qui financent – entre autres –, la santé publique et notamment les hôpitaux, les soins et médicaments. Il y a donc sans doute mort d'homme quand cette fraude n'est pas réprimée à la mesure du danger qu'elle représente pour la collectivité¹⁷.

Qui plus est, les comportements de fuite devant l'impôt traduisent une indéniable remise en cause du principe d'égalité devant les charges publiques consacré à l'article 13 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen de 1789¹⁸. C'est d'ailleurs pourquoi, en 1999, la lutte contre la fraude fiscale fut expressément érigée en « *objectif à valeur constitutionnelle* »¹⁹. De cette manière, la nécessité pour la société de relever ce « *défi permanent* »²⁰ fut officiellement reconnue par notre droit²¹.

⁹ V. Jean COSSON, *Les industriels de la fraude fiscale*, éd du Seuil, 1971, p. 136 (seule la première édition de cet ouvrage fait mention de ces caractères de la fraude). A rapprocher de : Gaston LEROUGE, *op. cit.*, p. 248 ; Paul-Marie GAUDEMET, *Finances publiques*, Tome 2. Impôt – Emprunt, Ed. Montchrestien, 3^{ème} éd, 1981, Paris, n° 759 p. 280.

¹⁰ V. en ce sens : Joachim VOGEL, « Taxation and Public Opinion in Sweden: An Interpretation of Recent Survey Data », *National Tax Journal*, 1974, pp. 511-512.

¹¹ A ce propos, V. Gaston JEZE, « La fraude fiscale », *Revue de science et de législation financière*, 1933, p. 188 ; André NORMANDEAU, « Les "déviances en affaire" et les "crimes en col blanc" » in Denis SZABO, *Déviance et criminalité*, Armand Colin, 1970, p. 343 ; Louis CASAMAYOR, « Pourcentages et privilèges », *L'Esprit*, janvier 1970, p. 101 ; Jean LARGUIER et Philippe CONTE, *Droit pénal des affaires*, Armand Colin, 11^{ème} édition, 2004, p. 406.

¹² Gilbert TIXIER et Jean-Marie ROBERT, *Droit pénal fiscal*, Dalloz, 1980, p. 1.

¹³ V. Jacques VERIN, « Le stéréotype du délinquant », *RSC*, 1970, n° 1, p. 148 ; Philippe ROBERT et Georges KELLEN, « Nouvelles perspectives en sociologie de la déviance », *Revue française de sociologie*, 1973, 14-3. pp. 371-395.

¹⁴ A ce propos, V. notamment : Gabriel ARDANT, *Histoire de l'impôt. Livre II. Du XVIII^e siècle au XX^e siècle*, Ed. Fayard, 1972, p. 686 ; Olivier DEBAT, « Souveraineté, citoyenneté, Liberté. Le droit pénal fiscal en quête d'équilibre », *Livre du bicentenaire du Code pénal et du Code d'instruction criminelle*, Dalloz, 2010, p. 772 ; Pierre LASCOUMES et Carla NAGELS, *Sociologie des élites délinquantes. De la criminalité en col blanc à la corruption politique*, Paris, Armand Colin, 2^{ème} édition, 2018, p. 43 ; Alexis BAVITOT, « Quelques aspects de la répression de la fraude fiscale », *REIDF*, Bruylant, n° 2023/2, p. 146. V. enfin : *Infra* §42.

¹⁵ D'ailleurs, ces derniers semblent avoir récemment pris conscience que les intérêts économiques et sociaux que la délinquance fiscale affecte sont étroitement liés à leur qualité de vie, V. *Infra* §170 et s. Au sujet des effets de la fraude fiscale, V. *Infra* §147 et s.

¹⁶ V. en ce sens : *Infra* §154.

¹⁷ V. en ce sens : Nicolas CATELAN, « Panorama de droit pénal des affaires », *Lexbase Pénal*, n° 22, 19 décembre 2019.

¹⁸ V. Edouard COULON, *L'évasion fiscale. Essai de construction d'une catégorie juridique*, Thèse, Dalloz, Volume 222, 2023, n°2 p. 2.

¹⁹ V. Cons. const. 29 décembre 1999, n° 29-424 DC, *Loi de finances pour 2000*, consid. 52. V. aussi : Cons. const. n° 2013-684 DC du 29 décembre 2013, *Loi de finances rectificative pour 2013*, consid. 10 ; Cons. const. 21 décembre 2018, n° 2018-777 DC, *Loi de finances pour 2019*, consid. 26. A noter que le Conseil constitutionnel a aussi reconnu que la lutte contre l'évasion fiscale constituait un « *objectif constitutionnel* », V. Cons. const. 23 juillet 2010, n° 2010-16 QPC, *M. Philippe E.*, consid. 6 ; Cons. const. 26 novembre 2010, n° 2010-70 QPC, *M. Pierre-Yves M.*, consid. 4.

²⁰ Bruno PARENT, « Propos introductifs du Directeur général des finances publiques », *GFP*, vol. 3, n°3, 2018, p. 33.

²¹ V. en lien avec ce sujet : Éric OLIVA, « La lutte contre la fraude fiscale : principe à valeur constitutionnelle ou simple objectif ? », Thierry LAMBERT (dir.), *Le contentieux fiscal en débats*, Paris, LGDJ, 2014, pp. 5-28. ; Marc PELLETIER, « Droit

3. La lutte contre la fraude fiscale : une « *préoccupation constante, majeure et sans cesse réaffirmée* »²² – Mais alors que la fraude fiscale présente un coût politique, économique et social particulièrement important, sa visibilité sociale est pendant très longtemps restée faible²³.

Toutefois, il semblerait que cette délinquance captive aujourd'hui un public de plus en plus large. On peut en effet constater que l'intérêt porté à cette forme de criminalité ne se limite plus aux seuls spécialistes mais s'étend à une majorité de citoyens régulièrement abreuvés d'informations émanant notamment d'ouvrages documentés, de la presse à grand tirage, ou encore de reportages télévisuels²⁴. Cette mise en lumière médiatique de la fraude fiscale est par ailleurs amplifiée par la découverte régulière de scandales financiers qui – à l'instar des affaires *Luxleaks* (2014)²⁵, *Swissleaks* (2015)²⁶, ou encore *CumEx* (2018)²⁷ –, alimentent non seulement l'intérêt du grand public mais aussi la forte demande de justice sociale qui s'exprime à travers le monde²⁸. C'est donc finalement sans véritable surprise que la fraude fiscale occupe de nos jours une place de premier choix dans l'agenda des acteurs publics régionaux, nationaux et internationaux²⁹.

Il convient par ailleurs de souligner que l'importance prise par cette pratique est aujourd'hui accentuée par des considérations d'ordre budgétaire qui font de ce sujet de recherche une préoccupation publique prioritaire³⁰. En ce sens, on peut affirmer que la lutte contre l'évitement fiscal est devenue « *une préoccupation d'autant plus cruciale pour les budgets publics qu'il est la cause d'un manque à gagner fortement croissant et que les dispositifs de contournement des règles légales sont de plus en plus complexes* »³¹.

constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2015 », *Dr. fisc.* n° 10, 10 mars 2016, spéc. n° 7 p. 3. ; Bastien LIGNEREUX, *Précis de droit constitutionnel fiscal*, LexisNexis, 2020, p. 413 et 744-755.

²² Vanessa BOUSARDO et Michel MAES, « Impôts – Pénalisation de la fraude fiscale : la fin justifie-t-elle les moyens ? », *Revue Droit pénal*, LexisNexis, n° 10, octobre 2018, dossier 9, n° 1.

²³ V. William BLACK, « Cette finance frauduleuse que l'on ne veut pas voir », *L'Économie politique*, vol. 42, n° 2, 2009, p. 58.

²⁴ V. en ce sens : Chantal HOUDET, « Avant-propos », *RFPP*, n° 127, 2014, p. 9 ; Eric VERNIER, *Fraude fiscale et Paradis fiscaux*, Dunod, 2^{ème} éd. 2018, p. 3 ; Laurence VAPAILLE, « Transaction en matière fiscale : le jeu en vaut-il la chandelle ? », Pierre BOURDON et Laetitia JANICOT (dir.), *Les sanctions administratives : identité(s), pouvoir(s), contrôle(s)*, Lextenso, 2023, p. 197.

²⁵ Cette affaire concerne la révélation d'accords fiscaux confidentiels conclus entre le fisc luxembourgeois et de nombreuses multinationales, V. Marion CARREL et Simon COTTIN-MARX, « Lancer l'alerte contre l'évasion fiscale : ressorts et effets du Luxleaks. Entretien avec Antoine Deltour », *Mouvements*, vol. 97, no. 1, 2019, pp. 53-62.

²⁶ Cette affaire concerne la révélation d'un système de fraude fiscale encouragé par la banque HSBC, V. Fabrice LHOMME et Gérard DAVET, « "SwissLeaks" : révélations sur un système international de fraude fiscale », *Le Monde*, 4 février 2015.

²⁷ Ce scandale porte sur des montages fiscaux reposant sur l'arbitrage de dividendes, V. à son propos : Agathe DAHYOT, « "CumCum", "CumEx" : le scandale des dividendes expliqué simplement », *Le Monde*, 18 octobre 2018.

²⁸ V. Maurice DENUZIERE, *Enquête sur la fraude fiscale*, Ed. France Loisirs, 1973, p. 16 ; Emmanuel THEODORE, *La politique de lutte contre la déviance fiscale dans le contexte de la crise internationale*, Thèse de doctorat, Université de Reims Champagne-Ardenne, 2017, dactyl. p. 9. A rapprocher de : ICIJ, « Pour en finir avec les paradis fiscaux », *Revue XXI*, Hors-série, 12 avril 2023, pp. 12-13.

²⁹ V. en ce sens : Karim SID AHMED, « L'appréhension des activités illicites par le droit fiscal », *REIDF*, n° 2015/1, p. 128 ; Julien BRIOT-HADAR, *Dans les méandres de la fraude fiscale*, Legitech, 2022, p. 25.

³⁰ V. en ce sens : Emanuele CECI, Pauline MAUFORT et Sabrina SCARNA, *Droit pénal fiscal en (r)évolution*, 1^{re} édition, Bruxelles, Larcier, 2023, p. 9 ; Finances publiques, *Rapport d'activité*, 2013, p. 32 ; Marc LEROY, « Réflexion sur la lutte contre l'évasion fiscale internationale (1). La régulation internationale de l'évasion fiscale », *GFP*, vol. 5, n° 5, 2019, p. 45. Tel est aussi le cas de la fraude sociale, V. Renaud SALOMON et Agnès MARTINEL, *Droit pénal social. Droit pénal du travail et de la sécurité sociale*, Economica, 6^{ème} éd., 2021, n° 19 pp. 16-17.

³¹ V. en ce sens : Aurélien BELEAU et Jean-Marie MONNIER, « La lutte contre l'évasion fiscale : le point de vue de l'économiste », *RFPP* n° 127, août 2014, p. 58 ; Vanessa BOUSARDO et Michel MAES, « Impôts – Pénalisation de la fraude fiscale : la fin justifie-t-elle les moyens ? », *Dr. pén.*, LexisNexis, n° 10, octobre 2018, dossier 9, n° 1.

Cette perte financière pour les Etats, dont il est fait référence ici, se fait d'ailleurs d'autant plus ressentir en période de crise³². En effet, toute crise – qu'elle soit économique, sanitaire ou environnementale –, amplifie le besoin de financement des administrations publiques, si bien que le coût de la fraude fiscale pour la société « *paraît d'autant plus lourd que les finances publiques sont mal en point* »³³. A ce propos, l'ampleur prise par ce phénomène n'a, ces dernières années, fait qu'aggraver l'état de crise permanent dans lequel nous vivons³⁴. Mais, en considération de sa persistance, ce serait une erreur d'assimiler la fraude fiscale à un simple épiphénomène venant aggraver la crise économique et sociale que traversent les sociétés occidentales depuis plusieurs années déjà. A cet égard, avec l'épidémie du coronavirus que le monde a récemment traversée, l'actualité du sujet choisi s'est encore accrue en raison de la nécessité pour les Etats de payer la dette publique contractée pour soutenir l'activité économique pendant cette période de crise³⁵.

Ainsi, à mesure que ces lignes furent écrites, la pertinence du choix du sujet traité s'est renforcée au regard de la place grandissante que la fraude fiscale a prise dans l'actualité mais aussi au sein de l'opinion publique.

Néanmoins, ce propos doit être nuancé dans la mesure où la lecture d'articles anciens révèle que la fraude fiscale – cette « *atteinte grave à la bonne santé économique des Etats* »³⁶ –, a toujours constitué un thème à la mode ; qu'à chaque fois que des auteurs ont décidé d'écrire sur le sujet, ce dernier était d'une actualité brûlante et rendait leurs publications d'autant plus pertinentes³⁷. Ainsi, par exemple, Robert Henrion affirmait déjà en 1973 que la fraude fiscale était un phénomène ancien particulièrement inquiétant³⁸. De même, dans la première étude d'ensemble menée en 1975 sur ce sujet, on pouvait lire que la fraude fiscale constituait « *aujourd'hui plus que jamais une réalité préoccupante* »³⁹.

D'une certaine manière, ces écrits renforcent l'impression selon laquelle le combat mené contre ce phénomène d'ampleur s'est toujours distingué par son efficacité très relative.

³² V. en ce sens : Cour des comptes, *Rapport annuel*, 2016, p. 357 ; Charles-Henri HARDY, *La répression en matière fiscale en France, 1789-2019*, Thèse de doctorat, Droit, Paris I Panthéon-Sorbonne, 2019, dact., n° 580 pp. 419-420.

³³ Pierre GARELLO, « La fraude fiscale : le point de vue économique », *REIDF*, Bruylant, n° 2015/1, p. 9. V. aussi : Michel BOUVIER, « Préface », Nevja CICIN-SAIN, *Analyse comparée des dispositifs de lutte contre l'évasion fiscale en droit fiscal croate et français - Le cas de l'impôt sur les sociétés*, LGDJ, 2017, p. XIII ; Alexandre LAUMONIER, *La coopération entre Etats dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales*, Thèse de doctorat, LGDJ, Tome 67, 2019, n° 17 p. 6.

³⁴ Trois ans avant la crise qu'a connue le monde en 2008, il avait été souligné que la mondialisation contemporaine était « *marquée par une fréquence et une intensité inégales des crises financières* », V. Christian CHAVAGNEUX, « Les banques toujours au cœur des crises financières », *Alternatives économiques*, hors-série n° 64, 1^{er} avril 2005.

³⁵ A ce sujet, V. Eric PICHET, « La fiscalité et les finances publiques à l'ère des pandémies », *Dr. fisc.*, n°7-8, 18 février 2021, étude 149 ; Emmanuelle MAUPIN, « Le "quoi qu'il en coûte" va peser durablement sur les finances publiques », *Dalloz Actualité*, 18 février 2022. Au sujet des liens unissant le coronavirus et le droit pénal, V. Manuel CANCIO MELIA y Marta PANTALEÓN DIAZ, « Derecho penal y coronavirus : algunos problemas de imputación », *Afdum Extraordinario*, 2021, pp. 241-256.

³⁶ Mélanie PECLAT, *Représentations de la déviance fiscale en France. Du consentement sous contrôle à la concertation citoyenne*, Thèse de Science politique, Université de Versailles-Saint Quentin en Yvelines, 2015, p. 8.

³⁷ V. Christine CANOVA-DE SAINT-MARTIN, *L'infraction fiscale en droit pénal*, thèse de doctorat, droit, Toulouse 1, 1985, p. 5.

³⁸ V. en ce sens : Robert HENRION, « Fraude fiscale et droit pénal », *RDPC*, 1973-1974, p. 183.

³⁹ Gérard KLEIN, *La répression de la fraude fiscale. Étude sur le particularisme du droit pénal des impôts*, Thèse, Nancy 2, 1975, p. 3.

En effet, depuis plusieurs décennies, une pléthore de documents a été rédigée sur ce thème⁴⁰. Or, les problèmes qu'il pose demeurent – dans les grandes lignes –, toujours les mêmes⁴¹. Par conséquent, dans l'optique d'inverser cette tendance, il conviendrait de poser les jalons d'une « *réaction anticriminelle renouvelée* »⁴².

Pour espérer y parvenir, il est nécessaire de procéder à une analyse approfondie de la fraude fiscale – envisagée en tant que phénomène criminel – et des outils qui sont déployés pour l'endiguer⁴³. Mais avant d'entrer véritablement dans le vif du sujet, il y a lieu de l'introduire. Pour ce faire, il sera ici procédé en trois temps. En effet, dans un premier temps, des précisions seront apportées concernant l'objet de la présente étude (§1). Puis, il sera question de chercher à appréhender le lien unissant la fraude fiscale et le droit pénal (§2). En l'occurrence, cette étape du raisonnement permettra de montrer que ce lien devrait être renforcé. C'est pourquoi, dans un troisième temps, il conviendra d'explicitier l'itinéraire et les outils choisis ici pour œuvrer en ce sens (§3).

§1. L'objet de l'étude

4. Précisions terminologiques – Au commencement de toute étude, il convient d'en préciser les termes principaux, en l'occurrence « *fraude fiscale* » et « *droit pénal* »⁴⁴. Le second de ces termes n'appelle pas de remarques particulières. Tout au plus rappellera-t-on d'une part, que le droit pénal désigne « *la branche du droit positif qui détermine les infractions et les sanctions applicables à celles-ci* »⁴⁵ et d'autre part, que le recours à cette matière correspond au « *stade ultime de la violence étatique* »⁴⁶. Quant à la fraude fiscale, elle fait partie de ces concepts « *que nul ne sait parfaitement définir mais que tout le monde comprend* »⁴⁷. La délimitation de ses contours impose donc de plus amples développements. En l'occurrence, on a pu dire à son sujet que c'était en matière fiscale que la fraude atteignait son « *suprême degré* »⁴⁸.

⁴⁰ On peut en particulier relever que de nombreuses thèses de doctorat se rattachent à ce sujet, V. notamment : Michel MALLET, *La répression pénale de la délinquance fiscale*, Thèse, Montpellier 1, 1981 ; Christine CANOVA-DE SAINT-MARTIN, *L'infraction fiscale en droit pénal*, Thèse, Toulouse 1, 1985 ; Pascal SUHARD, *La fraude fiscale et les apports de la criminologie*, Thèse, Toulouse 1, 1995 ; Joseph CHIARI, *La répression des infractions fiscales. Sanctions administratives et sanctions pénales*, Thèse, Toulouse I, 1999 ; Charles-Henri HARDY, *La répression en matière fiscale en France, 1789-2019*, Thèse, Paris I Panthéon-Sorbonne, 2019 ; Manon DE SAINT-LEGER, *L'articulation des procédures pénale et fiscale*, Thèse, Bordeaux, 2022.

⁴¹ V. Marie MASCLLET, *Le contentieux du recouvrement de l'impôt*, Thèse de doctorat, Université d'Aix-Marseille, 2003, p. 1 ; Béatrice TOUCHELAY, « Fraude, contrefaçon et contrebande : quelques constantes », *GFP*, vol. 3, no. 3, 2018, pp. 43-49, spéc. p. 44.

⁴² Jacqueline BERNAT DE CELIS, « La politique criminelle à la recherche d'elle-même », *Archives de Politique Criminelle*, Ed. A. Pedone, Paris, n° 2, 1977, p. 21.

⁴³ A rapprocher de : Maria LOURDES BAZA DE LAFUENTE, *El delito fiscal: particular referencia al artículo 305 del código penal*, tesis doctoral, Madrid, 1997, p. VI ; Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *L'adéquation du droit pénal à la protection de l'environnement*, Thèse, Paris II, 2010, n° 10 p. 14.

⁴⁴ « *La définition est un art difficile, car définir, c'est, étymologiquement, tracer des limites* », V. Jean PRADEL, *Droit pénal général*, Cujas, 22^{ème} éd., 2019, n°1 p. 18. Or, précisément, celles de la fraude fiscale sont malaisées à déterminer.

⁴⁵ Jean LARGUIER, *Le droit pénal*, PUF, 14^{ème} éd., 2001, p. 5. A rapprocher notamment de : Frédéric DESPORTES et Francis LE GUNEHEC, *Droit pénal général*, 6^{ème} éd., 2009, pp. 1-27 ; Emmanuel DREYER, *Droit pénal général*, LexisNexis, 6^{ème} éd., 2021, n°2 p. 1 ; Yves MAYAUD, *Droit pénal général*, PUF, 7^{ème} éd., 2021, pp. 13-18 ; Xavier PIN, *Droit pénal général*, Dalloz, 14^{ème} éd., 2023, pp. 1-7. En langue espagnole, V. Enrique ORTOS BERENGUER y José L. GONZALEZ CUSSAC, *Compendio de derecho penal. Parte general*, Tirant lo blanc, 7a edición, 2017, pp. 45-52.

⁴⁶ Julie ALIX, *Terrorisme et droit pénal, Etude critique des incriminations terroristes*, Thèse, Dalloz, Volume 91, 2010, n°2 p. 2.

⁴⁷ Propos employés à propos de la notion d'« *environnement* », V. Marcel BAYLE, « L'incidence de la réforme en droit de l'environnement », *Les Petites Affiches*, 1993, n° 120 p. 40. V. aussi : Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 730 p. 247.

⁴⁸ Georges RIPERT, *Le déclin du droit. Etudes sur la législation contemporaine*, LGDJ, Reprint, 1949, p. 113.

A cela, on pourrait ajouter que si la fraude est « *aussi vieille que la loi* »⁴⁹, la fraude fiscale est, à n'en pas douter, aussi vieille que l'impôt⁵⁰. En effet, depuis que l'impôt existe, les individus cherchent à se soustraire à lui⁵¹. Si bien que l'on pourrait penser que la notion de fraude est consubstantielle à celle d'impôt⁵². C'est d'ailleurs pourquoi il est nécessaire de définir avec précision ces deux notions pour comprendre le véritable lien qui les unit.

5. La notion de fraude – Le terme « *fraude* » tout d'abord, vient du latin *fraus* faisant référence au « *dommage spécial subi par le droit du fait de sa violation* »⁵³. Ainsi, en son sens primitif, la fraude était rattachée à l'idée de préjudice. Par la suite, elle sera associée à la ruse et à la tromperie⁵⁴. Le dictionnaire érudit de la langue française réunit les deux sens étymologiques de la fraude en la définissant comme un « *acte accompli de mauvaise foi, dans l'intention de porter atteinte au droit d'autrui* »⁵⁵.

D'un point de vue juridique, la fraude peut être comprise comme un « *agissement illicite par emploi de moyens illégaux* »⁵⁶. Bien qu'aucune disposition générale ne l'incrimine, il s'agit d'une notion « *omniprésente dans le droit, parce que la tentation est naturelle chez les individus de chercher à se soustraire des contraintes que la loi fait peser sur eux* »⁵⁷. On la retrouve en droit interne (fraude en matière agricole⁵⁸, viticole⁵⁹, d'assurance⁶⁰ ou encore d'urbanisme⁶¹), en droit de l'Union européenne (fraude aux intérêts financiers de l'Union européenne⁶²), comme en droit international (par exemple en matière d'arbitrage⁶³). En outre, si on la rencontre en droit substantiel, il n'en reste pas moins qu'elle peut avoir des incidences en droit procédural. En ce sens, on relèvera que l'article 595 du Code de procédure civile ouvre la possibilité d'un recours en révision contre une décision de justice lorsqu'il se révèle ultérieurement qu'elle a été « *surprise par la fraude de la partie au profit de laquelle elle a été rendue* ».

⁴⁹ José VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français*, Dalloz, 1957, p. 1.

⁵⁰ V. en ce sens : Gaston LEROUGE, *op. cit.*, p. 2 ; Maurice DENUZIERE, *Enquête sur la fraude fiscale*, *op. cit.*, p. 15 ; Rezki AIT IHADDADENE, *Le particularisme de la répression en matière de fraudes fiscale et douanière*, Thèse, Université Paris II, 1994, dactyl. p. 4 ; Richard CHOTIN, *Le fisc, la petite entreprise et l'expert comptable : jeux d'acteurs et stratégies judiciaires*, Thèse, LGDJ, Tome 32, 1994, p. 151 ; Joseph CHIARI, *op. cit.*, p. 9 ; Robert BACONNIER et Michel TALY, « Fraude fiscale : Caractérisation et enjeux », *Rapport moral sur l'argent dans le Monde*, Association d'Economie Financière, 2005, p. 195 ; Nicolas JACQUEMET, Stéphane LUCHINI et Antoine MALEZIEUX, *Comment lutter contre la fraude fiscale ? – Les enseignements de l'économie comportementale*, Ed. Rue d'Ulm, 2020, p. 14 ; Stéphane DÉTRAZ et Renaud SALOMON, *Précis de droit pénal fiscal*, LexisNexis, 2021, n° 55 pp. 21-22.

⁵¹ V. Bruno TADDEI, *La fraude fiscale*, Litec, 1974, p. 1 ; Philippe AUBERGER, *L'allergie fiscale*, Calmann-Lévy, 1984, pp. 10-11 ; Olivier SIVIEUDE, « Comment lutter efficacement contre la fraude fiscale aujourd'hui ? », *op. cit.*, p. 35.

⁵² V. en ce sens : Damien JOUSSET, *L'emploi des présomptions dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales*, Thèse de doctorat, 2016, p. 4 ; Thierry LAMBERT, « Editorial », *REIDF*, Bruylant, n° 2023/2, p. 127.

⁵³ José VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français*, Dalloz, 1957, p. 11. A propos de la notion de « fraude », V. aussi : Damien FALCO, *La fraude à la TVA*, Thèse, Dalloz, Volume 182, 2019, pp. 21-31.

⁵⁴ V. en ce sens : José VIDAL, *op. cit.*, p. 12.

⁵⁵ Le LEXIS - Le dictionnaire érudit de la langue française, Larousse, 2014, p. 792.

⁵⁶ Gérard CORNU, *Vocabulaire juridique*, Paris, PUF, 14^{ème} éd, 2022, p. 482.

⁵⁷ Denis ALLAND et Stéphane RIALS (sous dir.), *Dictionnaire de la culture juridique*, PUF, 2003, p. 755.

⁵⁸ A ce sujet, V. Yves PETIT, « L'importance de la lutte contre la fraude et des mégadonnées en agriculture », *Dr. rural*, n°1, janvier 2023, comm. 22.

⁵⁹ A titre d'illustration : Claire MAYER, « Peine inédite pour fraude dans le milieu viticole », *Le Monde*, 30 novembre 2021, p. 22.

⁶⁰ A ce sujet, V. Julie ALIX, « Les aspects pénaux de la fraude à l'assurance », *JCP éd. E.*, n°13 29 mars 2012, étude 1225.

⁶¹ A ce propos, V. Mathieu LE COQ, « Fraude au permis de construire : causes et conséquences », *JCP A*, n°29-33, 24 juillet 2023, comm. 2246.

⁶² En lien avec ce sujet, V. Lucie ROBILIARD, « La lutte contre la fraude fiscale et les intérêts financiers de l'Union européenne », *Dalloz Actualité*, 30 septembre 2019 ; William ROUMIER, « Lutte contre la fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union européenne », *Dr. pén.*, n°11, novembre 2019, alerte 52.

⁶³ A ce sujet, V. Yagmur HORTOGLU, *La fraude et l'arbitrage*, Thèse de doctorat, Bruylant, 2023, n°9 pp. 33-35.

Mais, en raison de son ubiquité, les textes juridiques qui évoquent la fraude sont loin de recouvrir l'ensemble des hypothèses dans lesquelles la loi est insidieusement transgressée⁶⁴. Si bien que « *la tentation est grande de désespérer de la technique juridique et de se tourner vers un impressionnisme opportuniste qui trouverait son expression dans l'appréciation des juges sur la limite départageant l'habileté permise de la manœuvre ou de la ruse inadmissibles* »⁶⁵.

Pour échapper à ce vice, il convient de se mobiliser pour que dans chacun des domaines qu'elle touche, la fraude soit précisément encadrée sur le plan juridique⁶⁶. A cet égard, lorsqu'il est observé dans une perspective générale, le problème juridique posé par la fraude pourrait être énoncé comme suit : « *Le sujet de droit qui ne peut s'affranchir ouvertement du respect des règles juridiques peut-il [...] éluder leur application ou leur exécution par la ruse ?* »⁶⁷.

Cette question est de la plus haute importance dans la mesure où « *pour être efficace la règle [de droit] doit être garantie non seulement contre la violation directe, mais aussi contre les habiletés qui ont pour but de la tourner par des moyens techniques plus ou moins ingénieux* »⁶⁸. Qui plus est, il faut avoir à l'esprit que chaque « *victoire de la déloyauté sur le droit* »⁶⁹ amenuise l'effectivité de ce dernier⁷⁰. Autrement dit, vaincre la fraude ou empêcher sa possible existence, revient à renforcer la vivacité du droit en vigueur. Or, dans un régime démocratique, garantir l'autorité du Droit revient aussi, *in fine*, à favoriser le bon déroulement de la vie en société. On ne saurait donc négliger la lutte contre la fraude, quelle qu'en soit sa nature⁷¹.

6. La notion d'impôt – Le terme « *impôt* » ensuite, vient du latin *impositum*, participe passé de *imponere* pris au sens de « *imposer (une redevance)* »⁷². Le Centre national de ressources textuelles et lexicales le définit comme un « *prélèvement (pécuniaire) obligatoire sur les ressources des personnes physiques ou morales, servant à couvrir les dépenses de l'État ou des collectivités locales* »⁷³.

Bien qu'instructive, cette définition présente deux limites. Tout d'abord, elle pêche par son manque de précision dans le sens où elle occulte le fait qu'il existe différents types d'impôts. En effet, à seul titre d'exemple, la doctrine distingue classiquement les impôts

⁶⁴ V. en ce sens : Denis ALLAND et Stéphane RIALS (sous dir. de), *loc. cit.* A rapprocher de : Jean-Claude MARTINEZ et Pierre DI MALTA, *Droit fiscal contemporain*, T. I, éd. Litec, 1986, p. 3.

⁶⁵ Gabriel MARTY, « Préface », José VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français*, Dalloz, 1957, p. III.

⁶⁶ En effet, la définition juridique d'un phénomène constitue le préalable nécessaire à une lutte contre ce dernier, V. en ce sens : Raphaële PARIZOT, *La responsabilité pénale à l'épreuve de la criminalité organisée. Le cas symptomatique de l'association de malfaiteurs et du blanchiment en France et en Italie*, LGDJ, Thèses, Tome 48, 2010, n°7 p. 8.

⁶⁷ José VIDAL, *op. cit.*, p. 6.

⁶⁸ Gabriel Marty, « Préface », *op. cit.*, p. V.

⁶⁹ José VIDAL, *op. cit.*, p. 7.

⁷⁰ V. en ce sens : Georges RIPERT, *Le déclin du droit. Etudes sur la législation contemporaine*, LGDJ, Reprint, 1949, p. 95.

⁷¹ En matière fiscale, la fraude est perçue comme « *l'attaque la plus sérieuse contre l'impôt* », V. Albéric DE MONTGOLFIER, *Rapport du Sénat n° 602 sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude*, 27 juin 2018, p. 182.

⁷² V. en ce sens, la définition donnée de ce terme par le dictionnaire de l'Académie française : <https://www.dictionnaire-academie.fr/article/A9I0445>. A propos de la notion d'impôt, V. notamment : André BARILARI et Robert DRAPE, *Lexique fiscal*, Dalloz, 2ème éd, 1993, p. 92 ; Olivier NEGRIN, « Une légende fiscale : la définition de l'impôt de Gaston Jèze », *RDP*, n°1, 2008, p. 139 ; Christophe DE LA MARDIERE, *Droit fiscal général*, Flammarion, 2ème éd. 2015, pp. 15-26 ; Michel BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, LGDJ, 14ème éd., 2020, pp. 15-33 ; Florent OLIVER, *Le juge et l'impôt. D'un dualisme complexe à un monisme vertueux*, Thèse, L'Harmattan, 2022, pp. 27-29 ; Gérard CORNU, *Vocabulaire juridique*, *op. cit.*, p. 528.

⁷³ V. <https://www.cnrtl.fr/lexicographie/impôt>.

directs et indirects⁷⁴. En l'occurrence, les seconds sont ainsi nommés car, à la différence des premiers, ils ne sont pas établis nominativement d'après les facultés contributives personnelles des contribuables (revenus, patrimoine immobilier, etc.) mais reposent sur des objets de consommation ou sur des services rendus si bien qu'ils ne sont qu'indirectement payés par ceux qui souhaitent acheter ces objets ou bénéficier des services en question. Ainsi, parmi les impôts indirects, on retrouve notamment la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et les droits d'accise sur l'alcool, le tabac et l'énergie⁷⁵. Au surplus, cette définition générique de l'impôt ne dit rien du lien qui unit celui-ci à la fraude.

Mais elle a néanmoins le mérite de souligner la plus ancienne fonction dévolue à l'impôt dans la mesure où ce dernier a historiquement été conçu comme une contribution minimale aux dépenses d'utilité publique⁷⁶. A ce sujet, il importe de relever que l'impôt a depuis été investi de nouvelles missions⁷⁷. En effet, si l'impôt a toujours constitué la « *colonne vertébrale de l'Etat* »⁷⁸, il n'est plus – comme dans sa conception première –, économiquement et socialement neutre⁷⁹. Il vise désormais d'autres finalités que l'objectif financier telles que la protection des marchés nationaux, la moralisation des comportements ou encore la redistribution des richesses⁸⁰. Plus généralement, il peut être affirmé que les impôts sont le prix à payer pour vivre dans une société civilisée⁸¹. On ne saurait en effet nier que sans les ressources financières issues des impôts, l'Etat « *ne pourrait assumer aucune des fonctions qui lui sont dévolues* »⁸².

7. Fraude fiscale et droit pénal : un duo incompatible ? – Ainsi, à la lumière de ces différentes définitions, la fraude fiscale peut être comprise comme désignant une transgression sournoise de la loi ayant pour effet de limiter la capacité des pouvoirs publics à répondre aux attentes des citoyens en matière de santé, d'éducation, de sécurité et de justice⁸³. C'est pourquoi, son appréhension pourrait constituer un « *défi majeur pour le droit pénal* »⁸⁴.

⁷⁴ En doctrine, on retrouve d'autres distinctions telles que celle opposant les impôts réels aux impôts personnels ou encore celle qui sépare les impôts progressifs et les impôts proportionnels. A propos des différentes distinctions existantes, V. Michel BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, op. cit., pp. 22-30.

⁷⁵ A rapprocher de : Fiches techniques sur l'Union européenne, « Impôts indirects », 2023, p. 1.

⁷⁶ En ce sens, l'article 13 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du citoyen 1789 dispose notamment que : « *Pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses de l'administration, une contribution commune est indispensable* ».

⁷⁷ V. Gaston LEROUGE, op. cit., p. 12 ; Nicolas DELALANDE, *Les batailles de l'impôt. Consentement et résistances de 1789 à nos jours*, Seuil, 2011, p. 417 ; Pierre BELTRAME, *La fiscalité en France. 2020-2021*, 24^{ème} édition, Hachette, 2020, p. 11 ; Frédéric DOUET, *Le système fiscal français en clair – Radiographie de la France fiscale*, Ellipses, 2011, p. 47.

⁷⁸ Alexis SPIRE, *Faibles et puissants face à l'impôt*, Paris, Raisons d'agir, 2012, p. 7.

⁷⁹ En lien avec ce sujet, V. Christophe DE LA MARDIERE, *Droit fiscal général*, op. cit., p. 54 et s.

⁸⁰ V. Georges VEDEL, « Présentation », *Revue française de finances publiques*, n°1, 1983, p. 2. Sur les principaux objectifs poursuivis par l'impôt, V. Paul Marie GAUDEMET et Joël MOLINIER, *Finances publiques*, t.II, 6^{ème} éd, Montchrestien, 1997, p. 39 et s. ; Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU et Bruno TRESCHER, *Droit fiscal général*, Dalloz, 12^{ème} édition, 2019, pp. 6-8. Pour un regard critique porté à ce sujet, V. Jean-Claude MARTINEZ, *Lettre ouverte aux contribuables*, op. cit., p. 123 ; Pierre DI MALTA et Jean-Claude MARTINEZ, op. cit., n° 38.

⁸¹ V. Francisco DE LA TORRE DÍAZ, « ¿Hacienda somos todos? Impuestos y fraude en España », Ed. Debate, 2014, p. 11 ; Nicolas DELALANDE et Alexis SPIRE, *Histoire sociale de l'impôt*, La Découverte, Paris, 2010, p. 5.

⁸² Nicolas DELALANDE, op. cit., p. 8. A rapprocher de : Georges VEDEL, op. cit., p. 3 ; Alain PUIPIER, « Le contrôle fiscal : drame ou relation juridique ? », *Revue de la recherche juridique*, PUAM, 1997-1, p. 315.

⁸³ A rapprocher de : Michel-Pierre PRAT et Cyril JANVIER, *Petit dictionnaire de la fraude fiscale*, Dalloz, 2011, pp. IX-X.

⁸⁴ Julie ALIX, *Terrorisme et droit pénal, Etude critique des incriminations terroristes*, loc. cit.

De ce constat, il se déduit qu'un lien peut assurément exister entre la fraude fiscale et le droit pénal. D'ailleurs, avant même de procéder à ce travail de définition, la conjonction de coordination « *et* » insérée dans le titre de la présente recherche, faisait présumer l'existence d'un tel lien⁸⁵. Mais si ce lien existe, encore faut-il appréhender sa nature.

§2. L'appréhension du lien unissant le droit pénal à la fraude fiscale

8. Fraude fiscale et droit pénal : un duo encore fragile – Entre la fraude fiscale et le droit pénal : est-il question d'un lien antinomique ou de complémentarité ? Autrement dit, la répression pénale est-elle adaptée pour lutter contre la fraude fiscale ? On pourrait sérieusement en douter, tant cette dernière paraît insaisissable. Si bien que la fraude fiscale et le droit pénal forment, de prime abord, un duo incompatible **(A)**. Mais, si tant est qu'elle soit avérée, cette incompatibilité ne devrait pas conduire à limiter trop drastiquement l'intervention du droit pénal en matière fiscale⁸⁶. Or, de ce point de vue, l'observation du droit positif indique que le duo formé par ces deux entités devrait être repensé **(B)**.

A. Fraude fiscale et droit pénal : un duo incompatible ?

9. Le droit pénal et la fraude fiscale : un sujet⁸⁷ – Si les spécificités propres à la fraude fiscale font de cette dernière un objet difficilement appréhendable par le droit pénal **(1)**, il n'en demeure pas moins que depuis plus d'un siècle, cette pratique constitue en France une infraction pénale **(2)**.

1. La fraude fiscale : un objet pour le droit pénal ?

10. La fraude fiscale : une « notion à contenu variable »⁸⁸ – En doctrine, la fraude fiscale est perçue comme une notion « *fuyante* »⁸⁹, « *équivoque* »⁹⁰ ou encore « *floue* »⁹¹. La difficulté que l'on peut éprouver pour cerner ce phénomène est en premier lieu liée à sa nature évolutive. En effet, juridiquement, la fraude fiscale peut être définie comme la « *soustraction illégale à la loi fiscale de tout ou partie de la matière imposable qu'elle devrait frapper* »⁹². Il résulte de cette définition que celle-ci évolue au fil du temps, au gré des législations fiscales⁹³.

⁸⁵ Cette conjonction « *a l'avantage de signifier l'antinomie, mais aussi la complémentarité* », V. Yagmur HORTOGLU, *La fraude et l'arbitrage*, Thèse de doctorat, Bruylant, 2023, n°5 p. 30.

⁸⁶ Car, le recours au droit pénal en cette matière se justifie à plus d'un titre, V. en ce sens : *Infra* §310 et s.

⁸⁷ A rapprocher de : Ludivine RICHEFEU, *Le droit pénal face à la migration transfrontalière*, Thèse, Mare & Martin, 2018, pp. 37-49.

⁸⁸ Au même titre que l'ordre public, l'équité ou encore la faute grave, V. à ce propos : Chaïm PERELMAN, *Ethique et droit*, Editions de l'Université de Bruxelles, 2^{ème} éd., 2012, pp. 788-802.

⁸⁹ Bernard NAVATTE, « La fraude et l'habileté en droit fiscal », *Recueil Dalloz*, 1951, p. 87.

⁹⁰ Robert HENRION, *op. cit.*, p. 188.

⁹¹ Emmanuel DAOUD et Victoire DE TONQUÉDEC, « La pénalisation du droit fiscal : rappels et inventaire », *Revue Lamy Droit des Affaires*, n° 114, avril 2016, p. 21. Il en va de même de la notion d'évasion fiscale, V. Edouard COULON, *op. cit.*, n°1 p. 1.

⁹² Serge GUINCHARD et Thierry DEBARD, *Lexique des termes juridiques*, Dalloz, 30^{ème} éd., 2022, p. 515. V. aussi : Alain BENABENT et Yves GAUDEMET, *Dictionnaire juridique. Tous les mots du droit*, LGDJ, 2022, p. 183.

⁹³ V. en ce sens : Nevia CICIN-SAIN, *op. cit.*, p. 6.

En deuxième lieu, le terme singulier de « *fraude fiscale* » recouvre en réalité une pluralité de comportements⁹⁴. Et ce, à telle enseigne qu'elle a pu être qualifiée de « *vaste continent* »⁹⁵. A titre d'exemples, la fraude fiscale peut aussi bien désigner une petite duperie réalisée par un contribuable isolé, que faire référence à une « *activité délinquante organisée* »⁹⁶. De même, elle peut être le fruit d'artifices comptables comme le résultat de constructions juridiques sophistiquées⁹⁷. Si bien qu'il est particulièrement difficile de savoir ce que recouvre véritablement la fraude fiscale⁹⁸.

En troisième et dernier lieu, le contenu propre de la fraude fiscale est d'autant plus difficile à cerner que gravite autour d'elle une multitude d'autres expressions – telles que l'évasion et l'optimisation fiscales⁹⁹ –, avec lesquelles elle est souvent confondue¹⁰⁰. Si l'une des raisons de cette confusion peut être trouvée sur le plan linguistique, la principale d'entre elles résulte de la proximité réelle existant entre ces différents concepts¹⁰¹. On doit en effet reconnaître qu'en pratique, la frontière entre ces différentes notions est aussi ténue que difficile à tracer¹⁰².

Pour autant, définir les contours de chacun de ces concepts revêt une importance particulière¹⁰³. Car, s'ils conduisent au même effet – à savoir une réduction du recouvrement de l'impôt dû –, ils relèvent de causes différentes et doivent donc être analysés de manière distincte.

⁹⁴ A ce sujet : V. Pierre DI MALTA et Jean-Claude MARTINEZ, *op. cit.*, p. 362 ; Cour des comptes, *La fraude aux prélèvements obligatoires. Evaluer, prévenir réprimer*, 2019, pp. 41-46. V. aussi : Jacques BRURON, *Droit pénal fiscal*, LGDJ, coll. Systèmes, 1993, p. 105-140 ; Jean COSSON, *Les industriels de la fraude fiscale*, éd du Seuil, 1974, p. 141 et s. ; V. aussi : Richard CHOTIN, *op. cit.*, pp. 175-183. V. enfin : Lothar KUHLEN, *Cuestiones fundamentales del delito de fraude fiscal*, Marcias Pons, 2015, p. 43 et 123.

⁹⁵ Charles PRATS, *Cartel des fraudes*. 2, Editions Ring, 2021, p. 12.

⁹⁶ V. en ce sens : Laurent MUCCHIELLI, *Sociologie de la délinquance*, Paris, Armand Colin, 2014, p. 99 ; Gabriel ARDANT, *op. cit.*, pp. 671 ; Christian DE BRIE et Pierre CHARPENTIER, *Dossier F... comme fraude fiscale*, éd. A. Moreau, 1975, p. 10.

⁹⁷ En France, l'incrimination pénale du délit général de fraude fiscale rend compte de la large variété phénoménologique que cette infraction recouvre. En effet, rédigé en des termes larges et abstraits, ce texte désigne un comportement fautif caractérisé par une diversité d'éléments constitutifs et pouvant être réalisé par une diversité importante d'acteurs, V. en ce sens : *Infra* §43.

⁹⁸ V. en ce sens : Daniel GUTMANN, « La "pénalisation" du droit fiscal : mythe ou réalité ? », *CDE*, 2011, n° 2, dossier 8 ; Sarah-Marie CABON, « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du " verrou de Bercy" », *Dr. fisc.* 2014, n° 46, 620, §1.

⁹⁹ A rapprocher de : André MARGAIRAZ, *Fraude fiscale et ses succédanés. Comment on échappe à l'impôt...*, Blonay, 1987, p. 22 ; Charles ROBBEZ MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne française*, Thèse de doctorat, LGDJ, 1990, p. 36.

¹⁰⁰ Jean-Claude Martinez affirme que pour évoquer la fraude fiscale, on parle aussi parfois « de fraude légale ou légitime, de fraude illégale, d'évasion internationale, d'évasion légale, d'évasion illégale, de paradis fiscaux ou de refuges, d'abus de droit [...] de sous-estimation fiscale, de fraude à la loi ou d'économie souterraine », V. Jean-Claude MARTINEZ, *La fraude fiscale*, *op. cit.*, p. 5. V. aussi : Emmanuel THEODORE, *op. cit.*, p. 11 et 13 ; Bruno DEFFAINS et Etienne LEHMANN, « Réflexions autour de l'analyse économique de l'évasion fiscale », *REIDF*, Bruylant, n° 2017/4, p. 406 ; Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 23 à 28 ; Edouard COULON, *op. cit.*, n°1 pp. 1-2 et pp. 7-15.

¹⁰¹ En langue anglaise, le terme *tax evasion* ne désigne pas l'évasion fiscale, mais la fraude fiscale. L'optimisation fiscale est quant à elle désignée par l'expression *tax avoidance*. A rapprocher de : Jean-Pierre JARNEVIC, « Fraude et évasion fiscales : la relativité d'une distinction », *ACTES*, n° 52, pp. 16-17 ; Philippe DEROUIN, « Définitions et distinctions de la fraude et de l'évasion fiscales », Jérôme LASSERRE CAPDEVILLE, Philippe MARCHESSOU, Bruno TRESCHER et Chantal CUTAJAR (sous dir.), *Fraude et évasions fiscales : état des lieux et moyens de lutte*, Joly Editions, 2015, pp. 1-8 ; Edouard COULON, *op. cit.*, n°11 pp. 8-10.

¹⁰² V. Jacques BORRICAND, « La notion de fraude fiscale », *J.C.P.* 1982, éd. CL, II, 13856, p. 469 ; Pierre FONTANEAU, « Procédure et sanctions en matière d'infraction fiscale », *Evasione fiscale e repressione penale. Atti del Convegno (Torino, 7-8 marzo 1981)*, CEDAM, 1982, p. 191 ; Maurice COZIAN, *Précis de fiscalité des entreprises*, Litec, 2008, p. 255 ; Mélanie PECLAT, *op. cit.*, p. 15.

¹⁰³ « Une définition claire et harmonisée des différents termes employés dans le débat public est un préalable indispensable pour mener une lutte efficace contre les pratiques d'évitement de l'impôt », V. Jean-René CAZENEUVE, *Annexe n° 26 du rapport de l'Assemblée nationale n° 292*, 6 octobre 2022, p. 17. V. aussi : Amélie LACHAPELLE, « Chapitre 3. - Le rétrécissement du libre choix de la voie la moins imposée », *La dénonciation à l'ère des lanceurs d'alerte fiscale*, Larcier, 2021, pp. 383-398.

Et ce, d'autant que – tout en étant perçus différemment par les justiciables¹⁰⁴ –, ils suscitent des réactions dissemblables de la part des instances de contrôle social¹⁰⁵. C'est donc à tort que certains auteurs opèrent un amalgame entre ces différentes notions¹⁰⁶. Or, il s'agit là d'une pratique fréquente pouvant avoir un effet pernicieux¹⁰⁷.

Pour l'éviter, il importe de préciser le sens qui sera donné à chacun de ces termes dans le cadre de cette recherche¹⁰⁸. A cet égard, au regard des multiples visages que l'évitement fiscal peut arborer, il semble impossible de prétendre exposer de manière complète et fidèle le « *kaléidoscope d'images et de mots* »¹⁰⁹ associé à ce phénomène social. C'est pourquoi, il sera ici davantage question d'insister sur les principales expressions que l'on retrouve dans le langage juridique, à savoir l'optimisation fiscale, l'évasion fiscale et la fraude fiscale¹¹⁰. Ces dernières peuvent être différenciées au regard du critère organique de légalité, c'est-à-dire en considération du rapport que le contribuable entretient avec la loi fiscale.

En effet, l'optimisation fiscale tout d'abord, consiste à employer – ou tout du moins à rechercher légalement –, des solutions pour payer moins d'impôts¹¹¹. En ce sens, l'optimisation fiscale se distingue des autres manières d'échapper à l'impôt par son caractère intrinsèquement légal¹¹². Dans ce cas de figure, le contribuable – sans recourir à des procédés irréguliers –, limite le montant de l'impôt qu'il doit, en utilisant à son avantage les possibilités offertes par la loi¹¹³. On ne saurait dès lors lui faire aucun reproche¹¹⁴. Et si en pratique l'optimisation fiscale s'avère injuste, seule une réforme législative peut être envisagée pour mettre fin à l'injustice créée¹¹⁵.

¹⁰⁴ A propos de l'appréhension de ces différents termes par les justiciables, V. *Infra* §173.

¹⁰⁵ V. Gabriel ARDANT, *op. cit.*, pp. 670-671 ; Jean-Pierre JARNEVIC, *op. cit.*, pp. 17-20 ; Cécile BAZART, « Les comportements de fraude fiscale. Le face à face contribuables — administration fiscale », *Revue française d'économie*, Volume 16 N°4, 2002, p. 179. Le contrôle social peut être défini comme « l'ensemble des mécanismes qui organisent et dirigent les comportements collectifs », V. Christian DEBUYST, Françoise DIGNEFFE et Alvaro P. PIRES, *Histoire des savoirs sur le crime et la peine. 3. Expliquer et comprendre la délinquance (1920-1960)*, Ed. Larcier, 2008, p. 336. V. aussi : Philippe ROBERT, *La question pénale*, Librairie Droz, 1984, p. 92 et s.

¹⁰⁶ A titre d'exemples, V. Christian DE BRIE et Pierre CHARPENTIER, *Dossier F... comme fraude fiscale*, éd. A. Moreau, 1975, p. 11 ; Richard CHOTIN, *op. cit.*, p. 150. En langue espagnole, V. Alberto VAQUERO GARCÍA, Santiago LAGO PEÑAS y Xoaquín FERNÁNDEZ LEICEAGA, *Economía sumergida y fraude fiscal en España, ¿que es lo que sabemos?*, Funcas, Documento de trabajo n.° 768/2015, p. 10.

¹⁰⁷ Un tel amalgame « *délite un peu plus le lien entre contribuable et citoyen, aggrave le désarroi fiscal actuel et in fine accentue la contestation de la légitimité de l'impôt* », V. Philippe BRUNEAU, « Optimisation, fraude et exil fiscal, c'est la même chose ! », Philippe BRUNEAU, Jean-François DESBUQUOIS, Rémy GENTILHOMME, Pascal LAVEILLE, Jean-Yves MERCIER, Bernard MONASSIER, Frédéric POILPRE, et Jérôme TUROT, *Les intox fiscales. Pour en finir avec les idées reçues*, Francis Lefebvre, 2019, p. 19.

¹⁰⁸ A rapprocher de : Jean-Pierre JARNEVIC, *op. cit.*, p. 16.

¹⁰⁹ Jean-Claude MARTINEZ, *La fraude fiscale*, *op. cit.*, p. 5.

¹¹⁰ V. Cour des comptes, *La fraude aux prélèvements obligatoires. Evaluer, prévenir réprimer*, 2019, pp. 37-38 ; Charles-Henri HARDY, *La répression en matière fiscale en France, 1789-2019*, *op. cit.*, n° 15 pp. 14-15 ; Jean-René CAZENEUVE, *op. cit.*, p. 15 et pp. 17-23.

¹¹¹ V. en ce sens : Nicolas MALHERBE, « L'abus de droit comme outil de distinction entre l'optimisation fiscale et la fraude fiscale », *LP4*, 2 juin 2014, p. 9 ; Jean-René CAZENEUVE, *op. cit.*, pp. 17-18.

¹¹² Toutefois, il semblerait qu'en pratique que la frontière entre optimisation fiscale légitime et fraude fiscale illégale soit de plus en plus difficile à tracer, V. Salomé LEMASSON et Mathieu VALETTEAU, « "CumEx" / "CumCum" : optimisation fiscale rime-t-elle avec fraude fiscale ? », *Dr. fisc.* n° 45, 12 novembre 2021, act. 550 ; Christophe DE LA MARDIERE, « Abus de droit : la fin de l'habileté fiscale ? », *Dr. fisc.* n°28, 13 juillet 2023, comm. 244.

¹¹³ A rapprocher de : Gilbert TIXIER et Jean-Marie ROBERT, *op. cit.*, p. 2 ; Michel MALLET, *op. cit.*, p. 13 ; Pierre JARNEVIC, *op. cit.*, p. 19 ; Michel-Pierre PRAT, Cyril Janvier, *op. cit.*, p. 123.

¹¹⁴ V. en ce sens : Maurice COZIAN, « Préface », Charles ROBBEZ MASSON, *op. cit.*, p. 7.

¹¹⁵ V. Gilbert TIXIER et Jean-Marie ROBERT, *loc. cit.* ; Bruno DEFFAINS et Etienne LEHMANN, *loc. cit.*

A l'opposé de cette fresque de comportements, on retrouve la fraude fiscale qui relève du domaine de l'illégalité dans la mesure où elle implique un non-respect explicite des lois fiscales¹¹⁶.

Enfin, s'insérant entre ces deux formes de « *fuite devant l'impôt* »¹¹⁷, l'évasion fiscale apparaît comme une notion hybride « *aux contours flous et perméables* »¹¹⁸. Elle regroupe en réalité toutes les formes de contournement de l'impôt qui ne découleraient ni d'une application littérale des textes légaux, ni d'une application respectueuse de leur esprit. En ce sens, elle se rattache au domaine extra-légal incluant toutes les formes de « *résistance à l'impôt* » qui n'ont pas été formellement autorisées ou prohibées par la loi¹¹⁹. Autrement dit, l'évasion fiscale se définit comme une situation indirectement permise par la loi fiscale, et non expressément interdite par elle¹²⁰. Selon cette acception, l'évasion fiscale – parfois désignée sous le terme de « *fraude légale* »¹²¹ – se situe aux confins de la légalité. Les moyens que le contribuable utilise pour la réaliser traduisent sa volonté de passer doucement par-dessus la loi¹²².

Cette présentation volontairement succincte des trois grandes formes d'évitement de l'impôt, atténuée – sans pour autant la faire disparaître –, la confusion terminologique régnant en la matière. Au travers des trois procédés précédemment décrits, le contribuable poursuit par des moyens différents un même objectif : alléger le fardeau fiscal pesant sur lui. Aussi apparaît-il logique de distinguer la situation dans laquelle le contribuable fait montre d'une hostilité manifeste envers la loi fiscale, de celle où il fait simplement preuve d'habileté¹²³. En ce sens, on comprend que ces distinctions présentent *a priori* une justification pratique fondée sur le degré de l'atteinte portée à la loi fiscale¹²⁴.

Toutefois, elles complexifient l'appréhension des irrégularités fiscales par le Droit. En effet, les nombreuses imprécisions entourant les contours de ces différentes notions font apparaître une « *zone grise* »¹²⁵ située entre le droit et le « *non-droit* »¹²⁶. Or, la logique voudrait qu'on adopte un raisonnement binaire opposant les hypothèses dans lesquelles le contribuable enfreint la loi fiscale et celles où il la respecte.

¹¹⁶ V. Bernard NAVATTE, « La fraude et l'habileté en droit fiscal », *Recueil Dalloz*, 1951, chronique XX, p. 87.

¹¹⁷ Gilbert TIXIER et Jean-Marie ROBERT, *op. cit.*, n° 11.

¹¹⁸ Charles ROBBEZ MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne française*, Thèse de doctorat, LGDJ, 1990, p. 31.

¹¹⁹ Edouard Coulon estime quant à lui que l'évasion fiscale résulte d'un « *comportement formellement légal* », V. Edouard COULON, *L'évasion fiscale. Essai de construction d'une catégorie juridique*, *op. cit.*, n° 61 pp. 52-53.

¹²⁰ Pour une définition analogue, V. Charles ROBBEZ MASSON, *op. cit.*, p. 102. A rapprocher de : Alexandre LAUMONIER, *La coopération entre États dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales*, *op. cit.*, pp. 13-15.

¹²¹ Gaston LEROUGE, *Théorie de la fraude en droit fiscal*, Paris, 1944, p. 3.

¹²² A rapprocher de : Jean-Pierre JARNEVIC, *op. cit.*, p. 17 ; André MARGAIRAZ, *op. cit.*, p. 19.

¹²³ A rapprocher de : Jean-Pierre JARNEVIC, *op. cit.*, p. 16. Sur la notion d'habileté en matière fiscale, V. notamment : José VIDAL, *op. cit.*, p. 95 ; Charles ROBBEZ MASSON, *op. cit.*, p. 40.

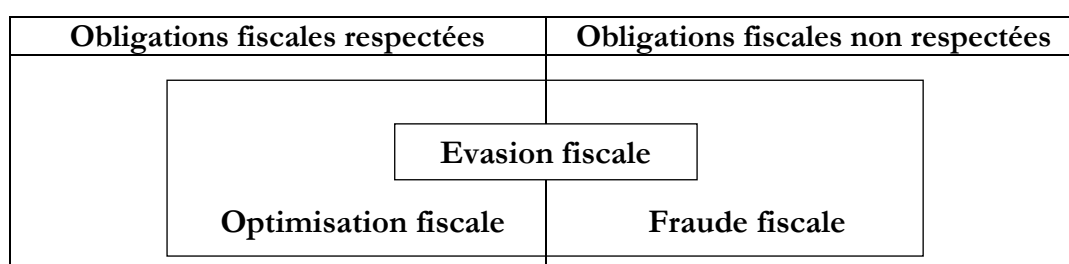
¹²⁴ V. déjà en ce sens : Bernard NAVATTE, « La fraude et l'habileté en droit fiscal », *op. cit.*, p. 88.

¹²⁵ Jean-Claude MARTINEZ, *La fraude fiscale*, *op. cit.*, p. 11 ; V. aussi : Richard CHOTIN, *op. cit.*, p. 154 ; Bruno DEFFAINS et Etienne LEHMANN, *loc. cit.* ; Jean-René CAZENEUVE, *op. cit.*, pp. 18-19. Un parallèle peut ici être fait avec la délinquance des élites, V. en ce sens : Pierre LASCOUMES et Carla NAGELS, *op. cit.*, p. 16.

¹²⁶ Le non-droit peut se définir comme « *l'absence du droit dans un certain nombre de rapports humains où le droit aurait eu vocation théorique à être présent* », V. Jean CARBONNIER, *Flexible droit. Pour une sociologie du droit sans rigueur*, LGDJ, 10^{ème} édition, 2014, pp. 25-26.V. aussi : Philippe JESTAZ, *Le droit*, Dalloz, 11^{ème} éd. 2021, pp. 105-108 ; Gérard CORNU, *op. cit.* p. 690.

D'ailleurs, on serait intuitivement amené à penser qu'en matière fiscale la coexistence de fraudes permises et prohibées est inconcevable¹²⁷. Mais, cette conception de bon sens ne correspond pas à la réalité telle qu'elle est appréhendée par le droit fiscal. En effet, au regard de ce qui précède, l'évasion fiscale semble pouvoir servir de pont entre l'optimisation et la fraude fiscales (schéma 1)¹²⁸. Elle se ramène à la première lorsqu'elle se produit par la manipulation des failles du système fiscal, et se rapproche de la seconde lorsqu'elle s'opère en ayant recours à des techniques frisant avec l'illégalité¹²⁹. L'évasion fiscale – cette forme intermédiaire d'irrégularité –, montre donc qu'« *entre le légal et l'illégal, il n'y a pas une rupture mais une continuité* »¹³⁰ si bien que le tracé de la limite entre les différentes formes d'évitement de l'impôt, loin d'être figé, varie selon chaque cas particulier¹³¹.

Schéma 1 – L'interpénétration du légal et de l'illégal en matière fiscale



Cette absence de frontière claire entre la légalité et l'illégalité n'est pas satisfaisante car elle a pour effet de sous-estimer la gravité de certaines formes d'évitement de l'impôt dont le coût social est pourtant loin d'être négligeable¹³². Par ailleurs, elle laisse planer une incertitude sur le sort qui sera réservé aux justiciables soupçonnés de fraude et est en cela source d'insécurité juridique¹³³. D'ailleurs, s'il est si difficile de « *fixer une frontière générale et absolue entre le permis et le défendu* »¹³⁴, comment les institutions chargées de prévenir et sanctionner la fraude fiscale composent avec cette difficulté sans verser dans une forme d'arbitraire ou d'interprétation aléatoire des faits qui leur sont soumis ? Dans quelles mesures le caractère souple des contours de cette délinquance profite aux fraudeurs ? Par quels moyens pourrait-on espérer diminuer l'impact de cette criminalité sur la société ? Et en particulier, de quelle manière faudrait-il organiser la répression à cette fin ?

¹²⁷ V. en ce sens : José VIDAL, *op. cit.*, p. 97. V. contra : Gaston LEROUGE, *op. cit.*, p. 115 et s.

¹²⁸ V. Jean-Claude MARTINEZ, *La fraude fiscale*, *op. cit.*, p. 10 ; Éric BOCQUET, *Rapport n° 673 sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France et ses incidences fiscales*, 17 juillet 2012, p. 119 ; Christophe DE LA MARDIERE, *op. cit.*, p. 71.

¹²⁹ V. en ce sens : Conseil des prélèvements obligatoires, *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, Paris, La Documentation française, 2007, p. 3. A propos de la notion de système, V. Daniel DURAND, *La systémique*, PUF, 12^{ème} éd. 2013, pp. 7-33.

¹³⁰ Jean-Claude MARTINEZ, *loc. cit.* V. aussi : Loïc CADIET (coord.), *Regards sur la fraude fiscale*, Economica, 1986, pp. 13-14 ; Maurice COZIAN, « ...L'impôt sur le revenu et l'évasion légale », Jean-Claude MARTINEZ, *L'impôt sur le revenu en question*, Litec, 1989, p. 201 ; Charles ROBBEZ MASSON, *op. cit.*, p. 84 et 103 ; Cécile BAZART, *La fraude fiscale : modélisation du face à face État-contribuables*, Thèse de doctorat, Université Montpellier-I, 2000, pp. 16-17.

¹³¹ L'observation de cette continuité n'est pas propre à la justice fiscale, V. en ce sens : Albert COHEN, *La déviance*, *op. cit.*, p. 33 ; Mireille DELMAS-MARTY, *Les chemins de la répression*, PUF, Paris, 1980, p. 50.

¹³² V. Marc LEROY, « Le repositionnement épistémologique et politique du problème de l'évasion fiscale », *REIDF*, 2017, n°4, p. 428. Et du même auteur : « L'évasion fiscale, une transgression de quelles normes ? », *REIDF*, 2016, n°4, p. 516 et s.

¹³³ De ce point de vue, il est donc impérieux que la notion de fraude fiscale, entendue au sens de contournement illicite de l'impôt, soit précisément définie et circonscrite.

¹³⁴ Charles ROBBEZ MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne française*, Thèse de doctorat, LGDJ, 1990, p. 92.

Pour pouvoir répondre à de telles questions, il faut au préalable disposer d'une vision réaliste du phénomène que constitue la fraude en matière fiscale¹³⁵. Or, précisément, de nombreux travaux de sciences sociales éclairent notre connaissance de cette infraction pénale particulière.

2. La fraude fiscale : une infraction pénale

11. La fraude fiscale : un phénomène finement appréhendé par les sciences sociales – En amont de toute réforme dans un domaine, c'est un diagnostic perspicace qu'il faut poser¹³⁶. En effet, il faut toujours avoir à l'esprit que des lois qui ne tiendraient aucun compte des causes réelles ni de la signification du phénomène social auquel elles s'attaquent seraient inadaptées et donc condamnées à l'inefficacité¹³⁷. Autrement dit, l'efficacité de la lutte contre la fraude fiscale est étroitement dépendante des connaissances acquises à son sujet.

Or, justement, de très nombreux écrits de sciences sociales portent sur ce dernier si bien qu'à seul titre d'illustration, les principales causes expliquant l'incivisme fiscal des contribuables n'ont aujourd'hui plus de secret. En effet, les travaux relatifs à l'étiologie de la fraude fiscale montrent que celle-ci a des « *causes permanentes dont les effets peuvent se trouver durablement amplifiés sous l'influence de facteurs conjoncturels* »¹³⁸. Autrement dit, la soustraction à l'impôt a pour origine des causes qui sont soit de nature structurelle, soit de nature circonstancielle. Les premières se rapportent aux spécificités du système fiscal en vigueur, tandis que les secondes se rattachent à la fois aux caractéristiques propres des contribuables et au contexte socio-économique dans lequel ces derniers évoluent¹³⁹.

12. Les principales causes structurelles de la fraude fiscale – Ainsi, parmi les principales causes structurelles de la fraude, on retrouve le caractère déclaratif du système fiscal. Cette spécificité de certains systèmes fiscaux constitue « *l'une des principales raisons à l'existence de la fraude* »¹⁴⁰ dans la mesure où elle offre aux contribuables l'opportunité d'enfreindre les lois fiscales en ne déclarant pas l'ensemble des revenus qu'ils perçoivent¹⁴¹.

¹³⁵ V. en ce sens : Cécile BAZART, *La fraude fiscale : modélisation du face à face État-contribuables*, *op. cit.*, p. 80 et 148 ; Lothar KUHLEN, *Cuestiones fundamentales del delito de fraude fiscal*, Marcial Pons, 2015, p. 21 et 113.

¹³⁶ V. en ce sens : Pierre ALBERTINI, *La crise de la loi. Déclin ou mutation ?*, LexisNexis, 2015, p. 70.

¹³⁷ V. en ce sens : Jacqueline BERNAT DE CELIS, « La politique criminelle à la recherche d'elle-même », *op. cit.*, p. 17.

¹³⁸ Marcel RAFFRAY, « La politique de la Direction générale des impôts », in *L'Application du droit pénal en matière fiscale – 3^{ème} Colloque de la Société de Droit fiscal (4-5 Décembre 1980 – Aix-en-Provence)*, Presses universitaires d'Aix-Marseille, 1982, p. 122. A propos des principales causes de la fraude fiscale, V. notamment : Gaston LEROUGE, *op. cit.*, n° 4 à 23 ; Gilbert TIXIER et Jean-Marie ROBERT, *op. cit.*, n° 8 à 12 ; Philippe AUBERGER, *L'allergie fiscale*, *op. cit.*, pp. 87 à 169 ; Charles ROBBEZ MASSON, *op. cit.*, p. 50 ; Jean-Claude MARTINEZ, *La fraude fiscale*, *op. cit.*, pp. 23-58 ; Paul Marie GAUDEMET et Joël MOLINIER, *op. cit.*, pp. 226-236 ; Cécile BAZART, *La fraude fiscale : modélisation du face à face État-contribuables*, *op. cit.*, p. 11, 20 et 145. En langue espagnole, V. Varios autores, *Informe sobre el fraude en España*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, julio 1994, p. 58 et s.

¹³⁹ A rapprocher de : Michel MALLET, *op. cit.*, pp. 5-15.

¹⁴⁰ Cécile BAZART, *La fraude fiscale : modélisation du face à face État-contribuables*, *op. cit.*, p. 21.

¹⁴¹ V. en ce sens : Martin COLLET et Pierre COLLIN, *Procédures fiscales, Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, PUF, 4^{ème} éd., 2020, n° 239 p. 169 ; Cécile BAZART, *op. cit.*, p. 80. V. aussi à ce sujet : *Infra* §55.

Par ailleurs – aussi élaboré qu’il soit –, le système de contrôle fiscal ne peut prétendre à la perfection¹⁴². Et les limites qu’il présente sont alors autant de raisons susceptibles d’encourager les comportements de fraude¹⁴³. A cet égard, on reproche souvent au système fiscal français sa trop grande complexité. Or, celle-ci est reconnue par la plupart des auteurs comme étant également un facteur de fraude¹⁴⁴. En particulier, Paul Marie Gaudemet explique que cette caractéristique du système nuit considérablement au rendement de l’impôt dans la mesure où elle rend son recouvrement plus difficile et onéreux, tout en multipliant les possibilités de fraude¹⁴⁵. A cela, on pourrait ajouter que lorsqu’il est trop complexe, le système fiscal n’est finalement accessible qu’aux juristes les plus avertis, si bien que chaque contribuable pourrait – sans le savoir –, se retrouver en situation d’infraction¹⁴⁶.

Qui plus est, au-delà de leur complexité, les lois fiscales présentent d’autres particularités expliquant qu’elles soient de nature à susciter des conduites de contournement de l’impôt. En ce sens, la doctrine rappelle que : « *Ce qui fait la valeur de la loi et ce qui lui confère son prestige et son autorité, c’est sa généralité, sa permanence, son impartialité : l’ordre légal est assuré par des règles abstraites applicables à tous et en principe pour toujours. Ces caractères évitent l’arbitraire et semblent assurer la justice par l’égalité qu’ils imposent [...]* Or, la loi fiscale n’est bien souvent ni générale, ni permanente, ni impartiale »¹⁴⁷. A ce propos, si la généralité et l’impartialité des lois fiscales peuvent prêter à discussion, on ne peut en revanche contester le fait que celles-ci évoluent constamment¹⁴⁸. Or, ce caractère d’instabilité fragilise le consentement à l’impôt dans la mesure où il empêche non seulement les contribuables d’avoir la certitude d’être en règle avec le fisc mais aussi de disposer d’une bonne vision des politiques fiscales menées¹⁴⁹.

Sans prétendre à l’exhaustivité, les différentes causes permanentes de la fraude fiscale qui viennent d’être évoquées ne sauraient à elles seules expliquer l’ampleur et la constance des comportements de fraude à l’impôt. Car ces derniers ne sont pas uniquement influencés par des facteurs qui revêtent un tel caractère de permanence¹⁵⁰. En effet, la doctrine a pu

¹⁴² A propos des limites du système de contrôle fiscal mis en place en France, V. *Infra* §137.

¹⁴³ A rapprocher de : Gaston LEROUGE, *op. cit.*, p. 19 ; Jean COSSON, *op. cit.*, p. 18.

¹⁴⁴ V. notamment en ce sens : Gaston LEROUGE, *op. cit.*, p. 25. V. aussi : Bruno TADDEI, *op. cit.*, p. 26 ; Michel MALLET, *op. cit.*, p. 6 ; Marcel RAFFRAY, *op. cit.*, p. 122 ; Philippe AUBERGER, *L’allergie fiscale*, *op. cit.*, p. 66 ; Cécile BAZART, *La fraude fiscale : modélisation du face à face État-contribuables*, *op. cit.*, pp. 21-22, et 43 ; Marc LEROY, « Déviance fiscale et justice sociale. Quel positionnement épistémologique et politique », in : Olivier GALLAND (dir.), *La France des inégalités. Réalités et perceptions*, Presses de l’université Paris-Sorbonne, 2016, p. 239.

¹⁴⁵ V. en ce sens : Paul Marie GAUDEMET, *Précis de finances publiques*, t.II, éd. Montchrestien, 1969, p. 102 et 310 ; Joachim VOGEL, « Taxation and Public Opinion in Sweden: An Interpretation of Recent Survey Data », *op. cit.*, p. 513. A rapprocher de : Marc LEROY, *La sociologie de l’impôt*, PUF, 2002, p. 67.

¹⁴⁶ A rapprocher de : Mireille DELMAS-MARTY, « Préface », Jacques-Henri ROBERT et Martine REMOND-GOUILLOUD, *Droit pénal de l’environnement*, Ed. Masson, Paris, 1983, p. 24 ; *Notre droit pénal*, Commission de réforme du droit du Canada, 1976, p. 12 ; Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 7 p. 13 et n° 1033 pp. 354-355.

¹⁴⁷ Paul Marie GAUDEMET et Joël MOLINIER, *op. cit.*, n° 1282 pp. 227-228 ; V. également en ce sens : Georges RIPERT, in préface de l’ouvrage de M. LEROUGE, *Théorie de la fraude en droit fiscal*, Paris, 1944, p. XV ; Bruno TADDEI, *op. cit.*, p. 24 ; Pascal SUHARD, *La fraude fiscale et les apports de la criminologie*, Thèse pour le doctorat en droit, 1995, dactyl. n° 57 p. 57.

¹⁴⁸ Déjà en 1975, le droit fiscal était une « *matière complexe, technique et extrêmement mouvante* », V. Gérard KLEIN, *La répression de la fraude fiscale. Étude sur le particularisme du droit pénal des impôts*, thèse de doctorat, Droit pénal, Nancy 2, 1975, dact., p. 120.

¹⁴⁹ V. à ce propos : Charles ROBBEZ MASSON, *op. cit.*, pp. 52-53 ; Pierre GARELLO, « La fraude fiscale: le point de vue économique », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, Bruylant, n° 2015/1, p. 11. A rapprocher de : Günter SCHMOLDERS, *Psychologie des finances et de l’impôt*, PUF, 1973, p. 101.

¹⁵⁰ V. en ce sens : Marcel RAFFRAY, *op. cit.*, p. 123.

observer que l'importance de la fraude dépendait aussi des circonstances dans lesquelles celle-ci se développait. Autrement dit, aux causes structurelles de la fraude s'en ajoutent d'autres d'ordre conjoncturel.

13. Les principales causes conjoncturelles de la fraude fiscale – A leur sujet, deux principaux facteurs retiennent particulièrement l'attention à savoir le niveau de pression fiscale et la situation économique.

La pression fiscale tout d'abord est si ce n'est la principale cause avancée de la fraude fiscale, à tout le moins la plus médiatisée¹⁵¹. Elle désigne « *la relation existant entre le prélèvement fiscal subi par une personne physique, un groupe social ou une collectivité territoriale et le revenu dont dispose cette personne, ce groupe ou cette collectivité* »¹⁵². Ainsi, il existerait un lien entre le niveau de fiscalité et la fraude : plus le niveau de pression fiscale serait élevé, plus le sacrifice exigé du contribuable serait douloureusement ressenti, et plus grande serait alors la tentation d'y échapper¹⁵³. On rejoint ici une idée développée par l'économiste américain Arthur Laffer qui – à travers sa célèbre courbe (cf. annexe n°1) –, défend la thèse selon laquelle une baisse des taux d'imposition peut générer une hausse des recettes fiscales¹⁵⁴.

Par ailleurs, en pratique, le phénomène que met en avant ce chercheur se trouverait amplifié lorsqu'une hausse de la pression fiscale serait conjuguée à une situation économique difficile¹⁵⁵. Si bien que la dégradation de la conjoncture économique constituerait un autre « *facteur de recrudescence de la fraude* »¹⁵⁶ venant s'ajouter à ceux précédemment évoqués.

Pour illustrer l'importance des travaux de sciences sociales portant sur la fraude fiscale, il aurait également été possible de mentionner ceux relatifs à la rationalité des contribuables, aux dimensions prises par cette pratique ou encore aux principaux effets qu'elle engendre¹⁵⁷. Mais, on se limitera ici à l'évocation de ces enseignements relatifs à l'étiologie de la fraude fiscale dans la mesure où ils témoignent à eux seuls d'une bonne connaissance de cette dernière.

¹⁵¹ V. en ce sens : Cécile BAZART, *La fraude fiscale : modélisation du face à face État-contribuables*, *op. cit.*, p. 123.

¹⁵² Lucien MEHL et Pierre BELTRAME, *Science et technique fiscales*, P.U.F., 1984, p. 453.

¹⁵³ V. en ce sens : Marcel RAFFRAY, *loc. cit.* A rapprocher de : Gilbert TIXIER et Jean-Marie ROBERT, *op. cit.* n° 8. A propos du phénomène d'augmentation de la pression fiscale, V. notamment : Bruno TADDEI, *op. cit.*, p. 6 et 8 ; Charles ROBBEZ MASSON, *op. cit.*, n° 55 p. 51 ; Marc LEROY, *La sociologie de l'impôt*, PUF, 2002, p. 52 ; Pierre BELTRAME, *La fiscalité en France. 2020-2021*, 24^{ème} édition, Hachette, 2020, p. 162.

¹⁵⁴ « Laffer Arthur B. (1940-) », *Encyclopædia Universalis* [en ligne], consulté le 19 octobre 2021. URL : <https://www.universalis.fr/encyclopedia/arthur-b-laffer/> ; V. aussi à ce sujet : Marc LEROY, *op. cit.*, pp. 54-55 et 80. A rapprocher de : Gabriel ARDANT, *op. cit.*, p. 638.

¹⁵⁵ V. en ce sens : Marcel RAFFRAY, *loc. cit.* ; Bruno TADDEI, *op. cit.*, p. 13.

¹⁵⁶ Michel MALLET, *op. cit.*, p. 12 ; V. également en ce sens : Gaston LEROUGE, *Théorie de la fraude en droit fiscal*, Paris, 1944, p. 27 ; Gilbert TIXIER et Jean-Marie ROBERT, *Droit pénal fiscal*, Dalloz, 1980, n° 12 ; Paul Marie GAUDEMET et Joël MOLINIER, *Finances publiques*, t.II, 6^{ème} éd, Montchrestien, 1997, n° 1286 pp. 234-235 ; V. déjà à ce propos : Maurice LAURE, *Traité de politique fiscale*, PUF, 1956, p. 293.

¹⁵⁷ A propos de ces derniers points, V. *Infra* §146 et s.

14. Repères historiques – A cet égard, disposer d’une image éclairante du phénomène délinquantiel que l’on souhaite combattre constitue certes un prérequis indispensable pour pouvoir prétendre lutter efficacement contre lui. Néanmoins, ce préalable incontournable n’assure pas de manière certaine l’efficacité de la politique répressive envisagée. Et ce, comme en témoignent les caractères massif et persistant de la fraude fiscale en France¹⁵⁸. A ce sujet, deux constantes s’opposent : la première tient à la permanence des comportements antifiscaux, tandis que la seconde réside dans la perpétuelle évolution des mesures prises pour les réprimer. Pour le montrer, il suffit de retracer succinctement l’histoire de la répression menée en France vis-à-vis de cette forme particulière de délinquance¹⁵⁹.

En l’occurrence, il est permis d’entamer ce bref retour historique en prenant pour point de départ la période de l’Ancien Régime car c’est au XVII^{ème} siècle qu’on trouve les premiers impôts ayant fait l’objet de mesures de répression pénale¹⁶⁰. Plus précisément, jusqu’en 1789, la répression fiscale « *était d’autant plus féroce que la fraude était grande* »¹⁶¹. L’évitement de l’impôt s’expliquait par le poids et la mauvaise répartition de celui-ci. En particulier, la taille et la gabelle étaient très injustes, donc particulièrement fraudées et réprimées. Par ailleurs, alors que la résistance à l’impôt était théoriquement considérée comme un comportement particulièrement grave, il n’existait pas, en pratique, de rapport direct entre cette gravité et la lourdeur des sanctions infligées. Si bien que l’on pouvait observer un « *traitement différencié des fraudes fiscales* »¹⁶², justifié alors au regard du mobile des fraudeurs¹⁶³, de leur condition sociale¹⁶⁴ et du mode opérationnel employé par eux pour éviter l’impôt¹⁶⁵.

Née d’une insurrection contre ce climat d’injustice fiscale, la Révolution française de 1789 a constitué un tournant à l’occasion duquel les citoyens se sont libérés de l’oppression fiscale que l’Ancien Régime leur infligeait¹⁶⁶. Pour autant, la révolution opérée ne fut pas telle qu’elle permit de mettre fin à l’inégalité devant l’impôt. En effet, celle-ci perdura alors même que les révolutionnaires avaient refondé l’édifice fiscal de l’époque sur trois grands principes dont celui de l’égalité devant l’impôt¹⁶⁷.

¹⁵⁸ Ce même constat s’observe même à l’échelle mondiale, V. en ce sens : *Infra* §154.

¹⁵⁹ Etant donné que la première des constantes mentionnées ici a déjà été évoquée, V. *Supra* §1.

¹⁶⁰ Cette répression de nature pénale concernait les contributions indirectes. Pour les autres catégories d’impôts, si les sanctions fiscales pécuniaires ont toujours existé, les peines infligées par les tribunaux répressifs sont d’apparition plus récente, V. en ce sens : Gérard KLEIN, *op. cit.*, p. 11 ; Gilbert TIXIER et Jean-Marie ROBERT, *op. cit.*, p. 13. A rapprocher de : Martine BETCH, *Le juge judiciaire et l’impôt*, Litec, 2010, p. 267.

¹⁶¹ Christophe DE LA MARDIÈRE, « La répression fiscale en France sous l’Ancien Régime », *REIDF*, Bruylant, 2015, n°1, p. 31.

¹⁶² Alexis SPIRE, et Katia WEIDENFELD, *L’impunité fiscale, Quand l’Etat brade sa souveraineté*, Paris, La Découverte, coll. « L’horizon des possibles », 2015, p. 21.

¹⁶³ « *Seules les personnes qui font du refus de l’impôt un acte politique, en incitant le peuple à se rebeller contre le roi, sont véritablement traités comme des criminels* », V. en ce sens : Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *loc. cit.*

¹⁶⁴ A ce sujet, Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD observent que les soulèvements populaires orchestrés par les paysans de l’époque étaient réprimés dans le sang tandis qu’« *à l’autre bout de l’échelle sociale, ceux qui se content[ai]ent d’éviter l’impôt, en jouant sur les règles, bénéfici[ai]ent de la bienveillance des juridictions* », V. Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *loc. cit.*

¹⁶⁵ Ainsi, les contribuables fraudeurs qui se révoltaient contre la gabelle en se réunissant et en se munissant d’armes pouvaient être condamnés à mort par pendaison ou étranglement, V. Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *loc. cit.*

¹⁶⁶ V. en ce sens : Nicolas DELALANDE et Alexis SPIRE, *op. cit.*, p. 9.

¹⁶⁷ Les deux autres sont les principes de liberté et de condamnation des impôts indirects, V. Jean-Claude MAITROT, « IMPÔT - Histoire de l’impôt », *Encyclopædia Universalis* URL : <https://www.universalis.fr/encyclopedie/impot-histoire-de-l-impot/>.

Par la suite, l'histoire de la répression fiscale fut marquée par une progressive bureaucratisation et professionnalisation de l'administration fiscale française qui entraîna une pacification de sa relation l'opposant aux contribuables¹⁶⁸. Cependant, la répression pénale ne disparut pas pour autant. En effet, Frédéric Tristram rappelle à ce sujet qu'au XIX^{ème} siècle, ladite répression présentait un caractère « *extrêmement morcelé* »¹⁶⁹ et ne concernait essentiellement que les contributions indirectes. Si bien qu'il fallut attendre le XX^{ème} siècle pour que le législateur français décide de s'attaquer frontalement à la fraude à l'impôt¹⁷⁰.

A cet égard, si l'élévation des infractions fiscales au rang de délits correctionnels a été ébauchée par une loi du 1^{er} juillet 1916, le premier texte de portée générale en la matière fut l'article 112 de la loi du 25 juin 1920 portant création de nouvelles ressources fiscales (cf. annexe n°2)¹⁷¹. Cette disposition législative est perçue par la doctrine comme le « *premier pas d'une pénalisation générale du statut fiscal* »¹⁷² car c'est à travers ce texte que fut introduit en France le délit général de fraude fiscale¹⁷³.

Et à partir de là, la législation fiscale répressive « *s'est précisée au fil des années, à mesure que la fiscalité et la fraude fiscale elle-même se diversifiait* »¹⁷⁴. Pour illustrer cette évolution, Gérard Klein mentionne des lois du 14 avril 1952 et du 28 décembre 1959 qui ont eu pour effet d'augmenter significativement la gravité des sanctions encourues par les fraudeurs¹⁷⁵. De son côté, Ludovic Ayrault affirme qu'aujourd'hui, tous les prélèvements fiscaux sont assortis d'un dispositif répressif¹⁷⁶. Mais, il serait également possible d'observer que cette évolution a également entraîné plusieurs modifications législatives du fondement légal du délit général de fraude fiscale (cf. annexes n°s 2 et 3)¹⁷⁷. En effet, anciennement prévue à l'article 1835 du Code général des impôts, cette incrimination figure aujourd'hui à l'article 1741 du même Code¹⁷⁸. Par ailleurs, limité jadis aux seuls impôts directs, ce délit a été étendu à toutes les catégories d'impôts¹⁷⁹. Enfin, en guise d'ultime illustration de ces évolutions, on rappellera que l'article L. 228 du Livre des procédures fiscales – qui organise en la matière une articulation des répressions administrative et pénale –, a récemment été réécrit¹⁸⁰.

¹⁶⁸ V. en ce sens : Nicolas DELALANDE et Alexis SPIRE, *op. cit.*, p. 24. A propos de bureaucratisation de l'administration fiscale, V. Marc LEROY, « La régulation bureaucratique du conflit fiscal », Thierry LAMBERT (dir.), *Le contentieux fiscal en débats*, Paris, LGDJ, 2014, pp. 81-96. A propos de la professionnalisation du fisc, V. Nicolas DELALANDE et Alexis SPIRE, *op. cit.*, p. 17 et s.

¹⁶⁹ Frédéric TRISTRAM, « La sanction pénale aux 19^{ème} et 20^{ème} siècle », Thierry LAMBERT (dir.), *Les sanctions pénales fiscales*, L'Harmattan, 2007, p. 11.

¹⁷⁰ A propos du contexte historique ayant conduit à la pénalisation de la fraude fiscale, V. Aurélien BAUDU, « Contribution à un éclairage historique et juridique sur le "verrou de Bercy" », *GFP*, vol. 3, no. 3, 2018, pp. 96-97.

¹⁷¹ V. à ce propos : Gérard KLEIN, *loc. cit.* ; Jean COSSON, « La fraude fiscale en France », *Gaz. Pal.*, Rec. 1972, 2, doct. p. 413 ; Manon DE SAINT-LEGER, *L'articulation des procédures pénale et fiscale*, thèse de doctorat, *op. cit.*, n°9 pp. 18-19.

¹⁷² Hugues RABAULT, « La fraude fiscale aggravée: Vers une criminalisation de l'évitement de l'impôt? », *LP4*, 13 août 2014, p.5.

¹⁷³ V. à ce sujet : Gilbert TIXIER et Jean-Marie ROBERT, *Droit pénal fiscal*, Dalloz, 1980, p. 14.

¹⁷⁴ Gérard KLEIN, *loc. cit.*

¹⁷⁵ V. en ce sens : Gérard KLEIN, *op. cit.*, pp. 11-12.

¹⁷⁶ V. Ludovic AYRAULT, « *Non bis in idem* : les enjeux en matière fiscale », *AJ Pénal*, Dalloz, 2015, p. 185.

¹⁷⁷ V. Michel MALLET, *op. cit.* p. 62 ; Conseil constitutionnel, Décision n° 2010 – 72/75/82 QPC, dossier documentaire, 2010.

¹⁷⁸ A rapprocher notamment de : Crim. 27 novembre 1963, n° 62-92.884 ; Crim. 18 décembre 1963, n° 63-90.525.

¹⁷⁹ V. en ce sens : Gilbert TIXIER et Jean-Marie ROBERT, *Droit pénal fiscal*, Dalloz, 1980, p. 14. On relèvera ici qu'en Belgique non plus l'infraction pénale de fraude fiscale n'est pas prévue dans le Code pénal, V. Emanuele CECI, Pauline MAUFORT et Sabrina SCARNA, *Droit pénal fiscal en (r)évolution*, 1^{re} édition, Bruxelles, Larcier, 2023, p. 15.

¹⁸⁰ A propos de cette réécriture, V. *Infra* §78 et s.

15. Fraude fiscale et droit pénal : un sujet paradoxal ? – Aussi importants et nombreux que soient ces changements, on peut observer en pratique que la relation entre la fraude fiscale et le droit pénal a toujours été épineuse¹⁸¹. En effet, si le législateur admet le recours au droit pénal en matière fiscale, il n'en reste pas moins que ce dernier a – pendant très longtemps –, occupé une place subalterne en ce domaine¹⁸². Et ce, car il fut décidé que l'entière du système répressif serait placée sous le contrôle du Trésor public¹⁸³. D'ailleurs, il peut aujourd'hui encore être affirmé que l'articulation des répressions en matière fiscale est déséquilibrée : alors que le fisc paraît « *tout puissant* »¹⁸⁴, la justice pénale demeure à la fois marginalisée et instrumentalisée¹⁸⁵.

Dès lors, n'y a-t-il pas quelque paradoxe à entreprendre une étude consacrée à la place du droit pénal dans une matière où précisément ce dernier semble avoir toujours été mis de côté ? Cette constante mise à l'écart signe-t-elle l'échec voire l'inutilité du droit pénal dans la lutte contre la fraude fiscale ? Plusieurs raisons imposent une réponse négative et témoignent donc de l'intérêt d'une telle étude¹⁸⁶.

B. Fraude fiscale et droit pénal : un duo à repenser

16. La nécessaire redéfinition de la place du droit pénal en matière fiscale – Tout d'abord, il faut avoir à l'esprit que le droit pénal « *se déplace* »¹⁸⁷. A cet égard, il a pu être observé que la priorité était de plus en plus donnée à la défense du propriétaire et de ses intérêts privés alors qu'au début du siècle dernier, les infractions relatives à la défense du bien commun occupaient une place prépondérante dans la mise en œuvre de la répression pénale¹⁸⁸. Par ailleurs, dans le prolongement de cette transformation, a pu être constatée une banalisation du recours au droit pénal¹⁸⁹. En témoigne par exemple l'inflation pénale observée en matière d'assistance médicale à la procréation¹⁹⁰, de propriété industrielle¹⁹¹, d'atteintes au consentement dans le champ contractuel¹⁹² ou encore dans les domaines de la comptabilité¹⁹³ et de l'économie circulaire¹⁹⁴.

¹⁸¹ A propos de la difficile mise en forme pénal de la fraude fiscale, V. *Infra* §§140-143.

¹⁸² La mobilisation de ce droit dépend encore – dans une certaine mesure – du bon vouloir de l'administration fiscale, V. *Infra* §78.

¹⁸³ A ce propos, V. *Infra* §50 et s.

¹⁸⁴ Philippe BRUNEAU, Charles MENARD, Jean-Yves MERCIER, Bernard MONASSIER et Jérôme TUROT, *Le fisc tout puissant. Contribuable et administration : l'inégalité des armes*, Francis Lefebvre, 2020, 216p.

¹⁸⁵ A ce sujet, V. *Infra* §§130-131 et §§208-210.

¹⁸⁶ A rapprocher de : Julie ALIX, *op. cit.*, n°6 p. 6.

¹⁸⁷ Mireille DELMAS-MARTY, « Criminalisation et infraction financière », *RSC*, 1977, p. 509. En réalité, ce déplacement concerne plus largement la politique criminelle dans son ensemble, V. en ce sens : Christine LAZERGES, « Des modèles de politique criminelle aux mouvements et systèmes de politique criminelle », *RSC*, 2022, p. 533.

¹⁸⁸ V. en ce sens : Antoine GARAPON et Denis SALAS, *La République pénalisée*, Hachette, 1996, p. 31.

¹⁸⁹ V. Claude LOMBOIS, *Droit pénal général*, Paris, 1994, p. 11 ; Antoine GARAPON et Denis SALAS, *op. cit.*, p. 33 ; Pierrette PONCELA, « La question de la récidive », *RSC*, 2005, p. 618 ; Valérie MALABAT, « Le droit pénal a-t-il encore une utilité ? », Charlotte CLAVERIE-ROUSSET (dir.), *Analyse économique du droit et matière pénale*, LexisNexis, 2018, p. 98 et 101. En langue espagnole, V. Ferrando MANTOVANI, « El Derecho penal del enemigo, el Derecho penal del amigo, el enemigo del Derecho penal y el amigo del Derecho penal », *Estudios penales en homenaje a Enrique Gimbernat*, 2008, T. I, p. 447.

¹⁹⁰ V. Alain PROTHAIS, « Les paradoxes de la pénalisation : Enquête en matière d'assistance médicale à la procréation et d'adoption », *La Semaine juridique – Edition générale*, n°42, 15 octobre 1997, I, 4055.

¹⁹¹ V. Jean-Christophe GALLOUX, « La loi n° 2004-204 du 9 mars 2004 portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité », *RTD Com.* 2005, p. 293.

¹⁹² V. Evan RASCHEL, « La pénalisation des atteintes au consentement dans le champ contractuel », *RSC*, 2014, p. 880.

A la suite de François Ost, on peut y voir une métamorphose de la voie pénale « *de subsidiaire qu'elle était [...] en voie prioritaire* »¹⁹⁵. Autrement dit, le droit pénal deviendrait peu à peu le « *droit commun de la société* »¹⁹⁶, pour ne pas dire un « *obèse embarrassant* »¹⁹⁷. Et à juste titre, ce phénomène inquiète¹⁹⁸. Car, en réalité, le « *surarmement* »¹⁹⁹ du droit pénal conduit à son désarmement voire à sa « *déliquescence* »²⁰⁰. Comme l'a écrit Christine Lazerges : « *A tout demander au pénal, à tout espérer du pénal, on dévalorise la loi pénale aux yeux de ceux-là mêmes qui en ont le plus besoin* »²⁰¹.

Aussi comprend-on alors d'autant plus mal pourquoi la délinquance fiscale reste à l'écart de cette « *spirale répressive* »²⁰². En effet, il ne semble pas cohérent que cette délinquance – pouvant se révéler particulièrement nuisible à la société²⁰³ – échappe encore largement au droit pénal²⁰⁴. Cela reflète un mésusage caractérisé du droit pénal contemporain²⁰⁵. Ce dernier est fréquemment utilisé vis-à-vis de la « *menue monnaie de la délinquance* »²⁰⁶ alors qu'il est délaissé lorsqu'il s'agit de combattre un comportement potentiellement grave tel que la fraude fiscale²⁰⁷.

¹⁹³ V. François MOLINS, « Droit pénal et comptabilité. Avant-Propos », *La Semaine juridique – Entreprise et Affaires*, n°36, 8 septembre 2022, 1283, pp. 9-11.

¹⁹⁴ Dans ce domaine aussi a pu être récemment constaté un « *accroissement du risque pénal* », V. Corinne ROBACZEWSKI, « Quel rôle pour la sanction pénale dans l'économie circulaire ? », *Revue juridique de l'environnement*, vol. 47, n°1, 2022, p. 65.

¹⁹⁵ François OST, « Quand l'enfer se pave de bonnes intentions... : à propos de la relation ambivalente du droit pénal et des droits de l'homme », Yves CARTUYVELS, Hugues DUMONT, François OST, Michel VAN DE KERCHOVE, et Sébastien VAN DROOGHENBROECK (dir.), *Les droits de l'homme, bouclier ou épée du droit pénal ?*, Bruxelles, Facultés universitaires Saint-Louis, 2007, p. 14. A rapprocher de : Bernard BOULOC, Marie-Elisabeth CARTIER, Alain COEURET [et al.], *La place du droit pénal dans la société contemporaine*, Paris, Dalloz, 2000, 192p. En pratique, l'extension du champ pénal serait toutefois à nuancer, V. Emmanuel DREYER, *Droit pénal général*, LexisNexis, 6^e éd., 2021, n° 92 p. 76.

¹⁹⁶ Emmanuel DREYER, « La subsidiarité du droit pénal », *Mélange J.H. Robert*, LexisNexis, 2012, p. 257. L'expansion du droit s'observe également en Espagne, V. en ce sens : Manuel CANCIO MELIA, « Principios del derecho penal (III) », en : Juan Antonio LASCURAIN SANCHEZ (coord.), *Manual de introducción al derecho penal*, BOE, 1^a éd., 2019, pp. 111-116.

¹⁹⁷ Jacques-Henri ROBERT, « Unions et désunions des sanctions du droit pénal et de celles du droit administratif », *AJDA*, 1995, p. 76. A rapprocher de : Yves MAYAUD, « Ratio legis et incrimination », *RSC*, 1983, p. 600 ; Cécile BARBERGER et Pierre LASCOUMES, *Le temps perdu à la recherche du droit pénal : incessants et discrets, les changements en droit pénal administratif comme mode de changement du droit pénal. Analyse de cinq années de textes comportant des dispositions pénales 1983-1987*, Paris, GAPP-CNRS, 1991, 22p.

¹⁹⁸ « *A quand les prochaines lois sur les griffures de chats, les ruades de chevaux ou les piqûres d'abeilles ?* », V. Yves MAYAUD, « Le droit pénal en perte de repères », Philippe CONTE et Stamatis TZITZIS, *La cohérence des bâtiments*, Dalloz, 2012, p. 13. A rapprocher de : André DEMICHEL, « Le droit pénal en marche arrière », *Recueil Dalloz*, 1995, p. 213 ; Jean-Marie COULON, *Rapport relatif à la dépenalisation de la vie des affaires*, 2008, p. 12.

¹⁹⁹ Jean DANET, « Le droit pénal et la procédure pénale sous le paradigme de l'insécurité », *Arch. pol. crim.* n° 25, 2003, p. 41.

²⁰⁰ Loïc DE GRAEVE, *Essai sur le concept de droit de punir en droit interne*, Thèse de doctorat, Université Jean Moulin - Lyon III, 2006, n° 3. A rapprocher de : Jocelyne LEBLOIS-HAPPE, *Quelles réponses à la petite délinquance ? Etude du droit répressif français sous l'éclairage comparé du droit répressif allemand*, PUAM, 2002, n° 1319 p. 570 ; Leslie NARDARI, *Le cumul de sanctions*, Thèse de doctorat, Université Toulouse 1 Capitole, 2020, dactyl. n°345 pp. 351-354 et pp. 369-371.

²⁰¹ Christine LAZERGES, « De la fonction déclarative de la loi pénale », *RSC*, 2004, p. 194.

²⁰² Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *L'impunité fiscale, Quand l'Etat brade sa souveraineté*, op. cit., p. 9.

²⁰³ V. en ce sens : *Infra* §147 et s.

²⁰⁴ A rapprocher de : Mireille DELMAS-MARTY, *Les chemins de la répression*, PUF, Paris, 1980, pp. 109-110 ; Pierre LASCOUMES, « Sanctions des fautes ou gestion des illégalismes : L'hétérogénéisation du droit pénal. Un exemple. La répression de la fraude fiscale », *Revue interdisciplinaire d'études juridiques*, 10, 1983, p. 125.

²⁰⁵ V. déjà en ce sens : Jean LARGUIER, « Mort et transfiguration du droit pénal », *Mélanges ANCEL*, T. 2, Pédone, Paris, 1975, p. 141 ; Jean COSSON, « V. – Infractions contre l'ordre financier », *RSC*, 1985, n° 2, p. 315. V. aussi : Éric DE MONGOLFIER, « Je crains que l'on confie peu d'affaires au parquet financier », *La Croix*, 8 mai 2013. Pour l'exposé d'une opinion contraire, V. enfin : Georges DELLIS, *Droit pénal et droit administratif : l'influence des principes du droit pénal sur le droit administratif*, LGDJ, 1997, n° 155 p. 105.

²⁰⁶ Emmanuel DREYER, « La subsidiarité du droit pénal », *Mélange J.H. Robert*, LexisNexis, 2012, p. 259.

²⁰⁷ V. en ce sens : *Infra* §§130-131.

17. Le droit pénal : « fleuron des disciplines juridiques »²⁰⁸ – La faible utilisation de la réponse pénale dans le domaine fiscal est d'autant plus surprenante que cette dernière est à la fois la plus protectrice et la plus expressive qui soit. Par conséquent, dans le respect des caractéristiques et fonctions assignées au droit pénal dans un Etat de droit, cette réponse mériterait d'être revalorisée²⁰⁹. En effet, le droit pénal assure une fonction protectrice dans la mesure où il garantit « *la sécurité sans laquelle aucune liberté ne [pourrait] être pleinement exercée* »²¹⁰. Par ailleurs, il se distingue des autres droits par sa fonction expressive dans le sens où – au travers de sa mobilisation –, sont soulignées les valeurs essentielles de la société²¹¹. Or, pour lutter contre l'« *assèchement endémique des finances publiques* »²¹², il apparaît nécessaire de mettre en avant la primordialité du recouvrement de l'impôt. Et, à cette fin, le droit pénal pourrait jouer un rôle utile²¹³.

18. Le droit pénal : un outil négligé ? – D'ailleurs, on a pu remarquer – à tout le moins sur le plan théorique²¹⁴ –, un récent regain d'intérêt du « *législateur fiscal* »²¹⁵ pour le droit pénal. En effet, en réponse à la crise financière de 2008, les gouvernements successifs ont entrepris de défendre plus vigoureusement les finances publiques en intensifiant la lutte contre la fraude²¹⁶. On aurait alors pu s'attendre à une amélioration significative de la place occupée par l'institution judiciaire en matière fiscale. Mais, en réalité, les évolutions constatées à ce sujet restent encore relativement timides²¹⁷.

Toutefois, l'idée selon laquelle on se trouverait aujourd'hui à un tournant n'est pas à exclure²¹⁸. Car une analyse détaillée des dernières réformes opérées en la matière permet de mettre au jour une situation tout à fait paradoxale : alors que l'on a assisté ces quinze dernières années à une amplification sans précédent de la lutte contre la fraude fiscale, cette dernière continue de prospérer²¹⁹. Si bien que l'on pourrait comparer les écrits qui lui sont consacrés à une litanie sur l'inefficacité du droit²²⁰. Et c'est précisément pour cela qu'une reconstruction du lien unissant le droit pénal à la fraude fiscale s'impose.

²⁰⁸ Paul RICOEUR, *Le juste, la justice et son échec*, L'Herne, 2005, p. 29.

²⁰⁹ Ce travail de thèse pourrait en ce sens contribuer à redonner à la justice pénale sa véritable légitimité en faisant acquérir aux manquements fiscaux graves une place à part entière au sein de celle-ci, et ce, non plus seulement au niveau des discours et déclarations d'intention, mais aussi et surtout au niveau des pratiques.

²¹⁰ Jérôme LASSERRE CAPDEVILLE, « Le droit pénal de l'environnement : un droit encore à l'apparence redoutable et à l'efficacité douteuse », Roselyne NERAC-CROISIER (sous. dir.), *Sauvegarde de l'environnement et droit pénal*, L'Harmattan, 2005, p. 17. Dans le même sens, Julie Alix écrit que la réponse pénale est « *la plus protectrice, donc la plus admissible dans une démocratie* », V. Julie ALIX, *loc. cit.*

²¹¹ A propos de la fonction expressive du droit pénal, V. *Infra* §355.

²¹² Pierre LEVALLOIS, « L'équilibre menacé de la procédure fiscale », *RFD*, 2020, p. 525.

²¹³ V. en ce sens : *Infra* §174.

²¹⁴ V. en ce sens : *Infra* §§86-87.

²¹⁵ Expression employée par la doctrine pour désigner le législateur œuvrant en matière fiscale, V. par exemple : Olivier DEBAT, « De l'inconstance du législateur fiscal », *Revue de Droit bancaire et financier*, n°3, mai 2019, alerte 49.

²¹⁶ V. Cour des comptes, « La fraude aux prélèvements obligatoires. Evaluer, prévenir réprimer », 2019, p. 87 ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 42 p. 38 ; Edouard COULON, *op. cit.*, n°8 p. 7. V. aussi : *Infra* §86 et s.

²¹⁷ V. en ce sens : *Infra* §§129-132.

²¹⁸ A rapprocher de : *Infra* §217 et §280.

²¹⁹ Cette intensification de la lutte contre la fraude fiscale s'observe dans de nombreux Etats occidentaux, V. Olivier SIVIEUDE, « Existe-t-il en France une politique répressive en matière fiscale ? », *REIDF*, 2020/2, p. 182.

²²⁰ Le même constat a pu être établi en matière de lutte contre la délinquance environnementale, V. Martine REMOND-GOUILLOU, *Du droit de détruire. Essai sur le droit de l'environnement*, PUF, Paris, 1989, p. 269.

§3. La reconstruction du lien unissant le droit pénal à la fraude fiscale

19. Une reconstruction soigneusement pensée – La reconstruction dont il est ici question se trouve au cœur de la problématique de ce travail. Après l’avoir exposée de manière explicite **(A)**, il conviendra de préciser non seulement l’approche plurielle choisie pour y répondre **(B)** mais aussi le cadre multidimensionnel dans lequel cette dernière s’inscrit **(C)**.

A. La problématique posée

20. Fraude fiscale et droit pénal : un duo indispensable – Le constat de la relative inefficacité de la lutte contre la fraude fiscale interroge autant qu’il invite à rechercher non seulement les raisons susceptibles de l’expliquer mais aussi la juste place qu’il conviendrait d’attribuer au droit pénal dans ce cadre. A ce sujet, on peut raisonnablement supposer que l’efficacité de la répression mise en œuvre dépend – au moins en partie – de la place et du rôle accordés au droit pénal en matière fiscale. Dès lors, la problématique d’ensemble de ce travail pourrait être exprimée en ces mots : **comment améliorer l’efficacité de la lutte contre la fraude fiscale ?** Et dans cette optique, **quelle place conviendrait-il d’octroyer au droit pénal ?**

B. L’approche plurielle choisie

21. Une double perspective assumée – De manière à apporter une réponse raisonnée aux interrogations susmentionnées, il conviendra de suivre une approche à la fois globale **(1)** et progressive **(2)**.

1. Le choix d’une approche globale

22. Délimitation négative du sujet – Pour mener à bien ce travail de recherche, il est apparu nécessaire de centrer ce dernier sur la politique répressive menée en matière fiscale²²¹. De ce point de vue, les mesures de fiscalité pure permettant de limiter la fraude fiscale n’occuperont qu’une place résiduelle dans cette étude²²². Par ailleurs, étant donné qu’il sera avant tout mis l’accent sur le volet répressif de la fiscalité, les contentieux d’une autre nature pouvant survenir en ce domaine ne seront pas ou peu abordés²²³. Au-delà, il convient de souligner que l’analyse proposée portera principalement sur l’articulation des sphères administrative et pénale dans le cadre de la répression de la délinquance fiscale. A ce sujet, il convient de préciser qu’en matière fiscale, il existe un ordre autonome de répression relatif aux contributions indirectes²²⁴. Celui-ci répond à des règles spécifiques²²⁵. Parmi elles, figure

²²¹ A rapprocher de : Julie ALIX, *op. cit.*, n°9 p. 11.

²²² En lien avec ce sujet, V. toutefois : *Infra* §§57-59.

²²³ A propos des différents types de contentieux que l’on rencontre en matière fiscale, V. Benjamin RICOUP, *Droit des procédures fiscales*, Editions Ellipses, 2022, p. 383 et s.

²²⁴ Ces dernières constituent une variété particulière d’impositions indirectes prévues aux articles 302 D à 633 du CGI.

l'article 235 du Livre des Procédures fiscales qui prévoit qu'en ce domaine, le juge pénal dispose du monopole du droit de punir. Dans ce champ particulier de la fiscalité, il n'est donc guère question d'articuler les répressions entre elles. C'est pourquoi, le droit répressif applicable en matière de contributions indirectes ne fera pas l'objet de la présente étude.

23. Le nécessaire suivi d'une démarche de politique criminelle – Tel qu'il vient d'être circonscrit, le système français de répression fiscale oblige – en raison de son caractère bicéphale –, à ne pas s'intéresser uniquement à la politique pénale menée en la matière²²⁶. En effet, le point névralgique de cette étude concerne l'articulation ou, dit autrement, la « *mise en communication* »²²⁷ de deux réseaux de sanctions. Par conséquent, loin de se limiter à une analyse strictement pénale de la fraude fiscale, l'approche adoptée s'inscrira davantage dans une perspective plus large de politique criminelle.

Mais qu'est-ce à dire ? Qu'implique le choix d'une telle perspective ? A ce sujet, il peut être utile de rappeler que si la politique criminelle entretient des liens avec des disciplines voisines telles que la criminologie, la sociologie criminelle ou encore la science pénitentiaire, il n'en reste pas moins qu'elle ne se confond pas avec ces dernières²²⁸. En effet, depuis son apparition au début du XIX^{ème} siècle, le syntagme « *politique criminelle* » a acquis une signification autonome²²⁹. Si bien que la recherche politico-criminelle – loin de se limiter aux différentes approches permettant d'analyser la politique pénale –, présente pour particularité de s'inscrire en face, en marge ou en dehors de ces approches pour non seulement observer d'un œil critique l'organisation de la lutte contre la criminalité mais aussi définir et dégager – à partir de l'observation du droit positif – des lignes directrices structurant le système de répression²³⁰. En ce sens, on peut dire de la politique criminelle qu'elle est à la fois une science d'observation et un art²³¹. Envisagé sous ce double aspect, cet « *objet capital des études juridiques modernes* »²³² peut être défini comme « *l'ensemble des procédés par lesquels le corps social organise les réponses au phénomène criminel* »²³³.

²²⁵ A propos du corps autonome de règles applicables aux contributions indirectes, V. Stéphane DETRAZ, « Fasc. 80 : Impôts – Contributions indirectes. Contentieux », *JCl. Lois pénales spéciales*, LexisNexis, octobre 2019 ; Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, pp. 354-362.

²²⁶ La matière fiscale constitue le domaine d'étude le plus significatif de l'articulation des répressions administrative et pénale. Elle fait donc figure de laboratoire privilégiée pour analyser les rapports compliqués qu'entretiennent ces dernières. A rapprocher de : Pierre LASCOUMES, « Les administrations et le recours à la justice pénale », Laurent MUCCHIELLI et Philippe ROBERT (dir.), *Crime et sécurité. L'état des savoirs*, La découverte, 2002, p. 331.

²²⁷ Mireille DELMAS-MARTY, *Les grands systèmes de politique criminelle*, PUF, Paris, 1992, p. 129.

²²⁸ Marc ANCEL « Pour une étude systématique des problèmes de politique criminelle », *op. cit.*, pp. 19-23 ; V. aussi : Jacqueline BERNAT DE CELIS, « La politique criminelle à la recherche d'elle-même », *op. cit.*, p. 3 ; Raymond GASSIN, Sylvie CIMAMONTI et Philippe BONFILS, *Criminologie*, Dalloz, 7^{ème} éd., 2011, n° 20 à 23.

²²⁹ V. en ce sens : Mireille DELMAS-MARTY, *Les grands systèmes de politique criminelle*, PUF, 1992, p. 13. On attribue généralement l'expression « *politique criminelle* » au professeur allemand Feuerbach, qui en 1803, avait défini ce concept comme désignant « *l'ensemble des procédés répressifs par lesquels l'Etat réagit contre le crime* », V. *Ibid.*

²³⁰ V. Marc ANCEL « Pour une étude systématique des problèmes de politique criminelle », *op. cit.*, p. 16 et 23 ; Andrei PAOMA, *Milieux du crime. Esquisse d'une épistémologie politique*, Mémoire de recherche, 2009, p. 29. En langue espagnole, V. Laura ZUNIGA RODRIGUEZ, *Política Criminal*, 2001, Ed. Colex, 295p. ; Nieves SANZ MULAS, *Política Criminal*, 2^a éd., 2017, p. 30.

²³¹ « *Toute politique criminelle est science et art, explicative, préventive et répressive* », V. Christine LAZERGES, *Introduction à la politique criminelle*, L'Harmattan, 2000, p. 9. V. aussi en ce sens : Mireille DELMAS-MARTY, *loc. cit.*

²³² Emil Stanislaw RAPPAPORT, « La division de la notion d'une politique criminelle moderne », in *Les Principaux aspects de la politique criminelle moderne: recueil d'études en hommage à la mémoire du professeur Henri Donnedieu de Vabres*, Ed. Cujas, 1960, p. 38.

²³³ Mireille DELMAS-MARTY, *Les grands systèmes de politique criminelle*, *op. cit.*, p. 13. V. aussi : Christine LAZERGES, *Introduction à la politique criminelle*, *op. cit.*, p. 7. Pour une présentation générale et exhaustive de cette notion, V. Roger MERLE et André VITU,

La politique criminelle embrasse donc un très large champ²³⁴. En particulier, si cette discipline a pour « noyau »²³⁵ le droit pénal, il n'en reste pas moins qu'elle n'occulte pas les autres formes de contrôle social²³⁶. Au contraire, la démarche de politique criminelle permet de saisir l'évolution de la place qu'occupe le droit pénal vis-à-vis de ces dernières, et ce, tant d'un point de vue théorique que pratique²³⁷. C'est ainsi qu'en adoptant une démarche de politique criminelle, il apparaît possible de mettre en évidence d'éventuels décalages entre ce que le droit positif permet et ce à quoi sa mise en œuvre conduit²³⁸. Au-delà, l'élaboration d'une politique criminelle résulte de choix motivés par des considérations idéologiques, historiques et sociales²³⁹. C'est pourquoi, cette politique publique spécifique « *ne se comprend que dans la pluridisciplinarité* »²⁴⁰.

Pour l'ensemble de ces raisons, il peut paraître ambitieux de prétendre mener une étude de politique criminelle²⁴¹. Néanmoins, l'inscription de la présente recherche dans une telle perspective est incontournable car c'est la politique criminelle « *qui donne au système de droit et de justice pénale son esprit et sa coloration propres et qui seule permet une explication en profondeur* »²⁴². En effet, seule cette perspective permet d'une part, de comprendre comment l'Etat répond à un phénomène criminel et d'autre part, de percevoir les limites de la réponse apportée.

Dans le cas présent, de manière à mieux décrypter les problèmes posés par la fraude fiscale, la démarche de politique criminelle suivie ne sera pas restreinte à l'une de ses finalités essentielles. Car, pour lutter efficacement contre un phénomène criminel – quel qu'il soit –, il convient de déployer une stratégie non seulement répressive mais aussi préventive. C'est pourquoi, si la répression de la délinquance fiscale sera au cœur des prochains développements, les mesures visant à prévenir cette dernière ne seront pas pour autant occultées²⁴³.

Traité de droit criminel, Tome I, Cujas, 7ème éd., 1997, pp. 97-166. A rapprocher de : Alessandro BARATTA, « Droits de l'Homme et politique criminelle », *Déviance et société*, 1999, Vol. 23, n°3, p. 245.

²³⁴ « *La politique criminelle prend pour noyau [...] tout le droit pénal : le droit matériel et le droit procédural, le droit interne comme le droit supra ou international et surtout les droits dans leur dimension théorique et pratique. La politique criminelle impose un véritable décloisonnement pour observer les politiques publiques ou parapubliques déployées en réponse au crime [...] et offre une clé de lecture de ces multiples voies* », V. Julie ALIX, Cérémonie d'hommage à Mireille Delmas-Marty, Paris 1, 4 juill. 2022. V. aussi : Jean-Paul JEAN, *Le système pénal*. La Découverte, 2008, p. 3 ; Francis HABOUZIT, « Le cumul de sanctions dans le champ pénitentiaire », *Arch. Pol. Crim.* n°45, 2023, à paraître, p. 251.

²³⁵ Mireille DELMAS-MARTY, *loc. cit.*

²³⁶ V. en ce sens : Christine LAZERGES, *Introduction à la politique criminelle*, *loc. cit.*

²³⁷ V. en ce sens : Mireille DELMAS-MARTY, *Les grands systèmes de politique criminelle*, *op. cit.*, pp. 13-14.

²³⁸ Ici, l'adoption d'une démarche de politique criminelle permettra de mettre en évidence la relative inefficacité de la lutte contre la fraude fiscale en France. Et ce, alors que « *la loi écrite sur le papier [...] organise pourtant une répression pénale à la mesure du péril* », V. Wilfrid JEANDIDIER, « Les sanctions pénales en matière fiscale », *Dr. fisc.*, 2007, n° 3, comm. 58, n° 4.

²³⁹ A ce sujet, V. Christine LAZERGES, *Introduction à la politique criminelle*, *op. cit.*, pp. 12-23.

²⁴⁰ Christine LAZERGES, « De la politique criminelle aux politiques criminelles par le prisme des Archives de politique criminelle », *Archives de Politique Criminelle*, Ed. A. Pedone, Paris, n°45, 2023, à paraître, p. 9.

²⁴¹ Et ce, d'autant qu'en pratique, la politique criminelle mise en œuvre est parfois difficile à déchiffrer, V. en ce sens : Julie ALIX, « Les hésitations de la politique criminelle », *RSC*, 2013, p. 677.

²⁴² Marc ANCEL « Pour une étude systématique des problèmes de politique criminelle », *op. cit.*, p. 15. A rapprocher de : Léon RADZINOWICZ, « Les crises répétées de la justice pénale », *Aspects nouveaux de la pensée juridique - : recueil d'études en hommage à Marc Ancel*, Pedone, Paris, 1975, pp. 229-239.

²⁴³ V. à ce propos : *Infra* §§52-53.

Ainsi, il convient d'avoir à l'esprit que la politique criminelle ne se confond pas avec le droit pénal et n'est pas répressive par nature. Elle devrait davantage être comprise comme constituant un « *pont entre la réalité sociale et la norme pénale* »²⁴⁴ ou plus généralement comme « *l'adaptation du système de réaction sociale aux conditions particulières de la délinquance et aux besoins de la société* »²⁴⁵. Or, en pratique, ces conditions et besoins évoluent constamment. C'est pourquoi, l'analyse de politique criminelle envisagée ne devra pas être figée dans le temps mais, au contraire, résulter d'une démarche progressive.

2. Le choix d'une approche progressive

24. Le nécessaire suivi d'une démarche progressive – Il faut avoir à l'esprit qu'on ne peut rendre compte du fonctionnement effectif du droit – tel qu'il se manifeste dans la vie individuelle et sociale –, que si l'on s'efforce de le rattacher au contexte dans lequel il est mis en œuvre²⁴⁶. Par ailleurs, si l'on souhaite que le droit pénal soit un instrument efficace de lutte contre la criminalité, on doit nécessairement l'asseoir sur une connaissance effective de la réalité criminelle²⁴⁷. A défaut, la politique répressive menée risquerait de constituer elle-même un facteur expliquant l'apparition ou la persistance de la criminalité contre laquelle elle prétend lutter²⁴⁸.

Or, précisément, l'inscription de ce travail dans une perspective de politique criminelle offre à ce dernier une double orientation : la première vise à observer la politique criminelle telle qu'elle est ou a été effectivement mise en œuvre ; la seconde consiste à tirer les enseignements de cette observation pour esquisser une organisation plus rationnelle et efficace de lutte contre le crime²⁴⁹. En ce sens, ce qui est d'abord proposé au lecteur, c'est une rencontre avec le dispositif français de répression fiscale. En effet, pour pouvoir ébaucher une réponse à la problématique choisie, il faudra partir à la découverte de la lutte contre la fraude fiscale telle qu'elle a été pensée, et telle qu'elle est actuellement menée. Ceci imposera de pénétrer dans le labyrinthe juridique que représente le système fiscal contemporain²⁵⁰. Une fois à l'intérieur de ce dernier, il sera alors question d'*exposer* les mesures répressives qu'il comprend, tout en décelant les raisons de leur inefficacité²⁵¹. Cette première phase de la recherche se voudra particulièrement éclairante. Elle permettra au lecteur d'avoir une vision éclairée de la manière avec laquelle le droit pénal est employé pour combattre le « *Minotaure fiscal* »²⁵² que constitue ici la fraude.

²⁴⁴ Laura ZÚÑIGA RODRÍGUEZ, *Criminalidad organizada y sistema de derecho penal. Contribución a la determinación del injusto penal de organización criminal*, Ed. Comares, Granada, 2009, p. 18.

²⁴⁵ Marc. ANCEL, *op. cit.*, p. 39.

²⁴⁶ V. en ce sens : Chaïm PERELMAN, *Ethique et droit*, Editions de l'Université de Bruxelles, 2^{ème} éd., 2012, p. 525 et 573. Pour le cas particulier de la fraude fiscale, à rapprocher de : Lothar KUHLEN, *op. cit.*, p. 21.

²⁴⁷ V. en ce sens : Raymond GASSIN, Sylvie CIMAMONTI et Philippe BONFILS, *op. cit.*, n° 23 p. 17.

²⁴⁸ V. en ce sens : Raymond GASSIN, Sylvie CIMAMONTI et Philippe BONFILS, *op. cit.*, n° 553 p. 493.

²⁴⁹ C'est pourquoi, il sera à la fois question ici de décrire la réaction sociale et de la transformer. A rapprocher de : Christine LAZERGES, *Introduction à la politique criminelle*, L'Harmattan, 2000, p. 7.

²⁵⁰ V. Claire FAVRE, « Préface », Martine BETCH, *Le juge judiciaire et l'impôt*, *op. cit.*, p. IX. Pierre LASCOUMES, « Contre l'argent illicite, non aux lois de panique », *Médiapart*, 17 avril 2013 ; Jean-Claude MARTINEZ, *Lettre ouverte aux contribuables*, *op. cit.*, p. 83.

²⁵¹ A rapprocher de : Marc ANCEL, « Pour une étude systématique des problèmes de politique criminelle », *op. cit.*, p. 34.

²⁵² Nicolas DELALANDE, « France : "Un niveau élevé de civisme fiscal" », *Revue Projet*, vol. 341, no. 4, 2014, p. 7.

Mais on ne saurait se contenter de décrire ce qui est (*de iure còndito*) car cela reviendrait à s'arrêter au milieu du gué. Il conviendra donc de poursuivre l'analyse entreprise en s'intéressant aussi à ce qui devrait être (*de iure condendo*)²⁵³. A ce propos, pour être véritablement décisive, la réforme du système qui sera proposée ne devra pas se réduire à une simple déconstruction de ce dernier. En effet, après avoir mis en exergue et compris les principales failles du dispositif en vigueur, il apparaîtra nécessaire de *proposer* une réflexion de nature à participer au renforcement de son efficacité, sinon l'étude préalablement menée perdrait une grande partie de son intérêt²⁵⁴. En l'occurrence, cette réflexion s'inscrira dans une recherche plus globale d'équilibre, d'harmonie entre les différentes répressions mobilisées en la matière. Ainsi, l'analyse se voudra successivement destructive puis constructive²⁵⁵.

Par ailleurs, si l'étude proposée porte avant tout sur le système français de lutte contre la fraude fiscale, il n'en reste pas moins que, pour la mener à bien, un très large champ doit être exploré.

C. Le cadre multidimensionnel adopté

25. Le cadre temporel – D'un point de vue temporel, parce que cette lutte s'est développée et enrichie au fil du temps, toute tentative d'en saisir les contours et le sens serait vouée à l'échec sans un retour sur l'histoire récente de la législation adoptée en la matière. C'est pourquoi cet aspect historique et évolutif ne sera pas négligé. En particulier, si l'on peut considérer que la présente étude a pour point de départ la loi du 25 juin 1920 sus-évoquée, elle portera surtout sur des réformes plus récentes qui – à l'instar des lois du 6 décembre 2013 et du 23 octobre 2018²⁵⁶ –, ont transformé le paysage de la répression fiscale en France²⁵⁷.

26. Le cadre spatio-disciplinaire – D'un point de vue spatial, ce travail de recherche porte principalement sur le combat mené en France contre la fraude fiscale. Le choix d'une telle approche peut sembler étonnant à l'heure où nous vivons dans un monde en transition notamment marqué par la globalisation des échanges et un essor grandissant des nouvelles technologies²⁵⁸. A l'heure aussi où le droit de l'Union européenne connaît un notable renforcement visant à accroître l'efficacité de la lutte contre les comportements d'évitement fiscal²⁵⁹.

²⁵³ A rapprocher de : Thomas GIVANOVITCH, « Objet et notion de la politique criminelle - Position dans le système général des sciences et spécialement des sciences criminelles », *Les Principaux aspects de la politique criminelle moderne: recueil d'études en hommage à la mémoire du professeur Henri Donnedieu de Vabres*, Ed. Cujas, 1960, pp. 17-18.

²⁵⁴ Dans cette optique, il faudra à la fois veiller à prendre en compte l'impact social que pourrait avoir la mobilisation du droit pénal sur la société, et garder à l'esprit les principes qui, dans un Etat de droit, gouvernent la mise en œuvre du pouvoir de punir.

²⁵⁵ A rapprocher de : Julie ALIX, *op. cit.*, n°9 p. 11.

²⁵⁶ V. respectivement : Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière ; Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude.

²⁵⁷ A propos de ces transformations, V. notamment : *Infra* §106, §110, §118 et §§197-200.

²⁵⁸ V. Vanessa FRANSEN et Daniel FLORE (dir.), *Société numérique et droit pénal. Belgique, France, Europe*, Bruylant, 2019, 376p.

²⁵⁹ V. à ce sujet : Anne DE RAVEL D'ESCLAPON, « L'avenir de la coopération fiscale dans l'Union européenne », Jérôme LASSERRE CAPDEVILLE, Philippe MARCHESSOU, Bruno TRESCHER et Chantal CUTAJAR (sous dir.), *op. cit.*, pp. 70-83 ; Sophie DE FONTAINE, « Le droit de l'Union européenne et la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales : états des lieux », *Gestion & Finances publiques*, 2020, n°4, pp. 115-122.

A ce sujet, on rappellera que l'article 325 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) constitue la base légale de la lutte contre la fraude portant atteinte aux intérêts financiers de cette même union. En vertu de ce texte, la détection et la prévention de ce type de fraude relèvent de la responsabilité conjointe des États membres et de l'Union européenne²⁶⁰. Par ailleurs, il existe – depuis l'entrée en vigueur du Traité de Maastricht (le 1^{er} novembre 1993) –, un « *principe d'assimilation* »²⁶¹ imposant aux États membres de prendre « *les mêmes mesures pour combattre la fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union que celles qu'ils prennent pour combattre la fraude portant atteinte à leurs propres intérêts financiers* »²⁶². En pratique, l'existence de ce principe vise à garantir la bonne utilisation du budget de l'Union européenne sans lequel cette dernière ne pourrait atteindre les objectifs qui lui sont assignés²⁶³. Aussi convient-il de souligner qu'au-delà de la consécration de ce principe, on a assisté ces dernières années à une multiplication des mesures prises pour que les intérêts financiers de l'Union européenne soient mieux protégés²⁶⁴. En témoignent notamment, la « *convention PIF* »²⁶⁵ du 26 juillet 1995, la « *directive PIF* »²⁶⁶ du 5 juillet 2017, ou encore la récente entrée en fonction du Parquet européen²⁶⁷.

Mais, bien que surprenante, la perspective choisie ici se justifie. Car si chaque État est – d'une certaine manière – garant de l'ordre mondial, il l'est encore (et peut être surtout) de son propre ordre national²⁶⁸. Au-delà, la fraude fiscale internationale – si on ne peut nier son existence ni les moyens mis en œuvre pour la combattre²⁶⁹ –, s'analyse en un sujet certes périphérique mais néanmoins distinct de celui traité ici²⁷⁰. En ce sens, il pourrait être affirmé que la majorité des textes relatifs à cette délinquance particulière ont trait à des pratiques qui relèvent davantage de l'évasion fiscale que de la fraude²⁷¹. En outre, on peut observer que les travaux qui envisagent la fuite devant l'impôt sous un angle international n'évoquent pas – ou alors de manière très marginale – la fraude fiscale « *interne* »²⁷².

²⁶⁰ V. Article 325, §1 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne. Cette responsabilité conjointe résulte du fait que le budget de l'Union européenne repose principalement sur les contributions des États membres, V. en ce sens : Patrice JOLY, *Rapport du Sénat n°674 relatif à la lutte contre la fraude et la protection des intérêts financiers de l'Union européenne*, 17 juillet 2019, pp. 9-10.

²⁶¹ Lorenzo SALAZAR, « 2. La genèse d'un espace pénal communautaire : la protection des intérêts financiers des communautés européennes », *Revue internationale de droit pénal*, vol. 77, no. 1-2, 2006, p. 40.

²⁶² Article 325, §2 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

²⁶³ Parmi lesquels on retrouve la promotion de la paix, la protection de l'environnement ou la lutte contre l'exclusion sociale et les discriminations, V. https://european-union.europa.eu/principles-countries-history/principles-and-values/aims-and-values_fr.

²⁶⁴ V. Fiches techniques sur l'Union européenne, « Lutte contre la fraude et protection des intérêts financiers de l'Union européenne », 2023, pp. 2-5 ; Julien BRIOT-HADAR, *Dans les méandres de la fraude fiscale*, Legitech, 2022, pp. 66-74.

²⁶⁵ A son propos, V. Louis CARTOU, « La protection des intérêts financiers des communautés européennes », *LPA*, 20 janvier 1997, p. 7 ; Lorenzo SALAZAR, *op. cit.*, pp. 41-44.

²⁶⁶ A son propos, V. Anne WEYEMBERGH, « Fasc. 488-20 : Coopération judiciaire et rapprochement des législations en matière pénale au sein de l'UE », *JCI Droit international*, 31 octobre 2017, §86 ; Grazia BRUZZESE et Leonardo ROMANÒ, « La directive sur la lutte contre les fraudes portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union », *Revue de l'Union européenne*, 2023 p. 544.

²⁶⁷ V. *Infra* §§113-114. Aurait aussi pu être évoquée la création, en 1999, de l'Office européen de lutte antifraude (OLAF). A ce sujet, V. Danièle FLORE, *Droit pénal européen. Les enjeux d'une justice pénale européenne*, Larcier, 2nd éd., 2014, pp. 729-735.

²⁶⁸ V. en ce sens : Michel PRALUS, « Etude en droit pénal international et en droit communautaire d'un aspect du principe *non bis in idem* : *non bis* », *RSC*, 1996, p. 551. Ou plus récemment : Fabrice BIN, « La bonne gouvernance fiscale en matière de lutte contre la fraude », *Dr. fisc.* n° 15, 9 avril 2015, comm. 252, n° 13.

²⁶⁹ A ce sujet, V. Ariane PERIN-DUREAU, *Prévis de droit fiscal international et de l'Union européenne*, LexisNexis, 2022, p. 65 et s.

²⁷⁰ V. en ce sens : Jean-Jacques NEUER, *Fraude fiscale internationale et répression*, PUF, 1986, p. 11.

²⁷¹ V. déjà en ce sens : Jean-Jacques NEUER, *op. cit.*, p. 13. A rapprocher de : Georges CAVALIER, « La fraude fiscale en France, en Europe et à l'international : contradictions, efficacité et nouvelles technologies », *REIDF*, Bruylant, n° 2023/2, p. 133.

²⁷² A titre d'exemple, dans sa thèse relative à « *la coopération entre États dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales* », Alexandre Laumonier ne consacre que quelques paragraphes à la répression de la fraude fiscale en France, V. Alexandre

27. Le refus d'une étude limitée au cas français – Envisagée de manière concrète, l'analyse du système français de lutte contre la fraude fiscale implique de procéder à une analyse approfondie du droit répressif appliqué dans ce cadre. En l'occurrence, ce champ du droit apparaît à lui seul comme un très « *large terrain d'investigation* »²⁷³ si bien que l'on aurait pu songer à consacrer l'intégralité des développements à ce dernier. Toutefois, telle n'est pas la perspective finalement adoptée. En effet, la fraude fiscale constituant un problème planétaire, il a semblé judicieux d'inscrire cette recherche dans un cadre plurinational afin notamment de trouver à l'étranger des solutions permettant d'améliorer le système français de répression fiscale²⁷⁴. Il apparaît en effet que l'étude d'initiatives menées à l'étranger est susceptible d'offrir des pistes de réflexions intéressantes par le retour réflexif sur nos propres pratiques que ce regard extérieur permet²⁷⁵. Ainsi, certains faits qui apparaissent solidement ancrés en France peuvent sembler plus curieux lorsqu'on déplace le regard vers d'autres contextes nationaux²⁷⁶. Autrement dit, la connaissance des expériences étrangères permet de « *remettre en cause ce qui paraît inéluctable et d'explorer plus en détail l'horizon des possibles* »²⁷⁷. Dans cette optique – et sans avoir la prétention de mener une véritable étude de droit comparé²⁷⁸ –, l'analyse de politique criminelle proposée sera principalement – mais pas uniquement²⁷⁹ –, réalisée à la lumière de l'expérience espagnole.

Le choix de l'Espagne comme principal pays de comparaison se justifie à plus d'un titre. Tout d'abord, les droits français et espagnol présentent un indéniable lien de parenté. En effet, ils appartiennent tous deux à la famille des droits romano-germaniques et partagent donc une structure semblable mais aussi des conceptions proches s'agissant des sources du droit²⁸⁰. Dans le prolongement de cette idée, il est permis d'observer que la France et l'Espagne ont connu des systèmes pénaux relativement similaires, subi les mêmes influences

LAUMONIER, *op. cit.*, spéc. n° 29 à 32 pp. 10-12. Et le constat inverse peut être observé à propos des travaux relatifs à la lutte contre la fraude fiscale envisagée au plan national. Ainsi, par exemple, Charles-Henri HARDY a fait le choix de limiter le cadre de sa thèse à une « *perspective interne* », V. Charles-Henri HARDY, *La répression en matière fiscale en France, 1789-2019*, *op. cit.*, n° 43 p. 38.

²⁷³ Gérard KLEIN, *La répression de la fraude fiscale. Étude sur le particularisme du droit pénal des impôts*, *op. cit.*, p. 6.

²⁷⁴ A rapprocher de : Horatia MUIR-WATT, « La fonction subversive du droit comparé », *Revue internationale de droit comparé*, Vol. 52 N°3, Juillet-septembre 2000, p. 506 ; Bénédicte FAUVARQUE-COSSON, « Le droit comparé : art d'agrément ou entreprise stratégique », *De tous horizons, Mél. Xavier Blanc-Jouran*, Paris, Société de législation comparée, 2005, pp. 78-79 ; Jean PRADEL, *Droit pénal comparé*, Dalloz, 4^{ème} édition, 2016, pp. 11-16.

²⁷⁵ V. Lucien MEHL et Pierre BELTRAME, *op. cit.*, p. 31 ; Laurence VAPAILLE, « De la pertinence de l'étude des sanctions fiscales pénales en droit comparé ou "de l'intérêt d'aller voir ailleurs" », Thierry LAMBERT (dir.), *Les sanctions pénales fiscales*, *op. cit.*, spéc. p. 39 et 56 ; Raphaële PARIZOT, *La responsabilité pénale à l'épreuve de la criminalité organisée. Le cas symptomatique de l'association de malfaiteurs et du blanchiment en France et en Italie*, *op. cit.*, n° 32 p. 24.

²⁷⁶ V. Marc ANCEL, « Intérêt et nécessité nouvel de la recherche pénaliste comparative », *Mélanges en l'honneur du doyen Pierre Bouzat*, Paris, 1980, p. 5 ; Etienne PICARD, « L'état du droit comparé en France en 1999 », *RIDC*, 1999, n°4, pp. 897-898.

²⁷⁷ Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *L'impunité fiscale. Quand l'État brade sa souveraineté*, La Découverte, Paris, 2015, p. 133. A rapprocher de : Raphaële PARIZOT, « Utilité et méthode du droit comparé », in *Humanisme et Justice. Mélanges en l'honneur de Geneviève Giudicelli-Delage*, Paris, Dalloz, 2016, p. 798.

²⁷⁸ Mener une telle étude aurait impliqué d'effectuer une comparaison à un même niveau de chaque droit. Dans le cas présent, cela aurait conduit à comparer – dans une double perspective théorique et pratique –, deux arsenaux répressifs composés chacun de deux systèmes de sanctions. Face à l'ampleur et à la complexité qu'un tel travail suppose, il est apparu préférable d'y renoncer. Nonobstant, les développements qui suivent – et en particulier ceux contenus dans la seconde partie de cette thèse – témoignent d'une influence assumée de la doctrine espagnole.

²⁷⁹ Pour enrichir cette étude, il sera aussi procédé à des rapprochements avec d'autres pays, V. par exemple : *Infra* §§385-389.

²⁸⁰ « *La comparaison entre deux pays démocratiques européens et voisins, qui entretienne des liens juridiques profonds, présage d'une substance comparatiste particulièrement riche* », V. Charlotte FAURE-GAUSSSEL, *Droit pénal des affaires : étude comparative franco-espagnole de l'infraction*, LGDJ, 2006, pp. 3-4. A ce propos, V. aussi : René DAVID, Camille JAUFFRET-SPINOSI et Marie GORE, *Les grands systèmes de droit contemporains*, Dalloz, 12^{ème} édition, 2016 p. 17, et p. 25 et s.

philosophiques et doctrinales aux XIX^{ème} et XX^{ème} siècle et connaissent aujourd'hui « *un mouvement de rapprochement des droits par l'effet de la construction européenne* »²⁸¹. Par ailleurs, vis-à-vis du sujet traité dans le cadre cette recherche, le choix de l'Espagne paraît également judicieux dans la mesure où ce pays connaît l'un des taux de fraude fiscale les plus élevés d'Europe²⁸².

Intéressantes, ces trois premières raisons auraient pu justifier à elles seules ce choix. Mais, en réalité, deux autres justifications – plus décisives encore – indiquent qu'il est particulièrement pertinent de se tourner vers le droit et la doctrine espagnols. La première tient au fait que le législateur espagnol ait bâti un système de répression fiscale fondée sur une articulation des procédures pénale et administrative mobilisées et dans lequel le ministère public s'est progressivement libéré de la tutelle de l'administration. Sous cet aspect, le système espagnol de répression fiscale pourrait servir de modèle à celui appliqué en France. D'ailleurs, dans le but de proposer une réforme du système français, on s'intéressera à la manière dont les répressions administrative et pénale s'articulent en Espagne dans le domaine fiscal²⁸³. La seconde réside dans le fait que dans ce pays, le pouvoir sanctionnateur de l'Administration se soit développé de manière « *pathologique* »²⁸⁴, si bien que la doctrine espagnole est sur ce point particulièrement riche²⁸⁵. Dans la présente étude, on recourra à cette dernière pour non seulement justifier la nécessité de recourir au droit pénal en matière fiscale mais aussi redimensionner l'usage qu'il convient d'en faire en cette même matière²⁸⁶.

28. Le refus d'une étude strictement focalisée sur la fraude fiscale – Au-delà, au même titre qu'il est utile de s'intéresser à ce que l'on peut observer à l'étranger, il a parfois semblé pertinent de s'extraire momentanément du champ de la délinquance fiscale pour étudier et comprendre la réponse étatique apportée à d'autres phénomènes criminels. Et pour cause, la fiscalité n'est pas le seul secteur technique dans lequel interviennent plusieurs réseaux de sanctions. C'est pourquoi, de manière à proposer une nouvelle articulation des répressions dans le domaine fiscal, il a semblé judicieux d'appuyer le raisonnement suivi ici en faisant notamment référence à des réflexions ou réformes menées en matière d'atteintes à l'environnement ou à la transparence des marchés financiers²⁸⁷.

²⁸¹ Valentine BUCK, *L'influence des cours constitutionnelles sur la politique pénale. Etude comparée France-Espagne*, Thèse de Doctorat, LGDJ, 2002, p. 9. A rapprocher de : Georges LEVASSEUR, « Le problème de la dépenalisation », *Arch. pol. crim.*, n° 6, 1983, p. 55 ; Laurent CONVERT, « Le Code pénal en Espagne – Un reflet de l'Europe », *Libre du bicentenaire du Code pénal et du Code d'instruction criminelle*, Dalloz, 2010, pp. 185-254. Mais ce mouvement ne doit pas faire oublier les spécificités que présentent la science pénale française vis-à-vis de celle que l'on rencontre dans d'autres pays européens tels que l'Allemagne, l'Italie ou encore l'Espagne. A ce propos, V. Stefano MANACORDA, « La théorie générale de l'infraction pénale en France: lacunes ou spécificités de la science pénale ? », *RDPC*, 1999, pp. 35-53, spéc. pp. 35-37.

²⁸² V. déjà en ce sens : Pierre DI MALTA, *Droit fiscal pénal*, PUF, 1^{ère} éd. 1992, p. 268. V. aussi : *Infra* §154.

²⁸³ V. *Infra* §§433-440.

²⁸⁴ Carlos MARTINEZ PEREZ, « La inflación del Derecho Penal y del Derecho Administrativo », *Estudios Penales y Criminológicos*, vol. VI, 1983, pp. 198-214, spéc. p. 202.

²⁸⁵ V. en ce sens : Franck MODERNE, *Sanctions administratives et justice constitutionnelle. Contribution à l'étude du jus puniendi de l'Etat dans les démocraties contemporaines*, éd. Economica, 1993, p. 16 et 80.

²⁸⁶ V. en lien avec ce sujet : *Infra* §297, §§327-341 et §369-374.

²⁸⁷ A propos de ces éclairages disciplinaires, V. *Infra* §§410-416.

29. Les principales sources mobilisées – Envisagée d'un point de vue matériel, l'étude se compose de multiples sources. Pour les présenter, on ne saurait valablement partir de distinctions préétablies car aucune d'entre elles ne repose sur un critère distinctif exempt de tout reproche. Ainsi, la distinction opposant les sources écrites aux sources non écrites se révèle imparfaite dans la mesure où « *des règles découlant d'une source non écrite peuvent ensuite être mises par écrit* »²⁸⁸. De même, faire le départ entre les sources internes et les sources internationales reviendrait à « *négliger le fait que celles-ci sont parfois imbriquées aussi dans celles-là, et que les ordres s'interpénètrent* »²⁸⁹. Enfin, en considération de l'évolution récente du *corpus* juridique existant – marquée notamment par sa constitutionnalisation et son européanisation²⁹⁰ –, il serait maladroît d'envisager la loi – entendue au sens organique²⁹¹ – comme unique source essentielle du droit²⁹². Et ce d'autant que, par ailleurs, les sources infra-législatives occupent une place toujours plus importante au sein de l'ordonnement juridique²⁹³.

Ne seront donc ici mentionnées que les principales sources mobilisées dans le cadre de cette recherche, sans chercher absolument à les classer²⁹⁴. Ainsi, on précisera que, dans le cas présent, il sera principalement question d'étudier la législation organisant la répression fiscale en France. En l'occurrence, celle-ci autorise un cumul des répressions administrative et pénale²⁹⁵. Dès lors, il conviendra de s'intéresser aux normes constitutionnelles et internationales portant sur cette question. Parmi elles, figurent notamment les réserves d'interprétation émises par le Conseil constitutionnel et les textes internationaux consacrant la règle *ne bis in idem*²⁹⁶. A l'égard de ces différentes sources, il s'agira moins de mentionner leur contenu que de questionner leur mise en œuvre pratique. C'est pourquoi, l'analyse ici opérée sera complétée par de nombreuses illustrations jurisprudentielles et réflexions doctrinales.

30. Le cadre méthodologique – Enfin, sur le plan méthodologique, les différentes sources précédemment évoquées seront exploitées, au gré des besoins, selon l'éclairage qu'elles sont susceptibles d'apporter sur le droit positif français. A cet égard, interroger la place mais aussi le rôle du droit pénal en matière fiscale conduit finalement à repenser l'articulation des répressions en ce domaine.

²⁸⁸ Philippe MALAURIE et Patrick MORVAN, *Introduction au droit*, LGDJ, 8^{ème} éd., 2020, n°209 p. 254. A ce sujet, ces auteurs considèrent que la jurisprudence constitue une source non-écrite. Or, en pratique, elle peut être consacrée par la loi, V. *Ibid.*

²⁸⁹ François TERRE et Nicolas MOLFESSIS, *Introduction générale au droit*, Dalloz, 15^{ème} éd., 2023, n° 294 p. 411. A rapprocher de : Philippe JESTAZ, *Le droit*, Dalloz, 11^{ème} éd. 2021, p. 65.

²⁹⁰ A ce propos, V. Julie ALIX, « Politique criminelle : les ultimes leçons d'un Conseil constitutionnel », *RSC*, 2016 p. 163.

²⁹¹ Envisagée ainsi, la loi désigne « l'acte du pouvoir législatif », V. Philippe MALAURIE et Patrick MORVAN, *op. cit.*, n°213 p. 259.

²⁹² « *Partir de la loi, pour regarder au-dessus ou en dessous, serait regarder notre univers juridique à partir d'une grille de lecture obsolète, d'un temps qui n'est plus* », V. François TERRE et Nicolas MOLFESSIS, *loc. cit.* A rapprocher de : Christophe ALBIGES, *Introduction au droit*, Bruylant, 8^{ème} éd., 2022, n°63 p. 58.

²⁹³ V. en ce sens : François TERRE et Nicolas MOLFESSIS, *Introduction générale au droit*, *op. cit.*, n° 288 p. 406.

²⁹⁴ « *On aimerait pouvoir [les] classer, c'est si rassurant. Notre ordre juridique ne s'y prête cependant plus* », V. François TERRE et Nicolas MOLFESSIS, *Introduction générale au droit*, *op. cit.*, n° 294 p. 411.

²⁹⁵ V. en ce sens : *Infra* §194.

²⁹⁶ Au sujet de ces textes, V. *Infra* §226. A propos des réserves d'interprétation du Conseil constitutionnel, V. Philippe MALAURIE et Patrick MORVAN, *op. cit.*, n°264 pp. 318-320. V. aussi : *Infra* §253-256.

Cependant, œuvrer en ce sens n'est pas chose aisée tant la matière fiscale se distingue par sa complexité²⁹⁷. L'un des enjeux de ce travail consistera donc à traiter d'un sujet ardu dans un langage se voulant accessible au plus grand nombre. Bien sûr, cette thèse ne prétend pas mettre fin à l'ensemble des problèmes posés par la fraude fiscale²⁹⁸. Mais elle a pour ambition de constituer une réflexion préalable et indispensable à la mise en œuvre de réformes concrètes visant à renforcer l'efficacité de la lutte actuellement menée en France contre ce fléau social²⁹⁹. A ce sujet, comme en témoignent les développements qui précèdent, la fraude fiscale constitue un « *phénomène complexe, multiforme, ambigu et évolutif* »³⁰⁰. Or, lorsqu'il s'agit de traiter de sujets complexes, il est préférable d'employer une approche systémique³⁰¹. Pour le comprendre, il convient de revenir sur chacun des quatre concepts fondamentaux qui structurent cette approche³⁰².

Le premier est celui d'interaction. C'est pourquoi, adopter une approche systémique revient à faire le choix de s'intéresser tout particulièrement aux interactions qui existent entre les différentes parties d'un système³⁰³. Or, à l'analyse, l'étude des relations qu'entretiennent les différentes autorités investies dans la lutte contre la fraude fiscale est précieuse car elle permet de déceler certains défauts du dispositif répressif actuellement en vigueur³⁰⁴.

Le deuxième est celui de globalité³⁰⁵. A cet égard, la perspective de politique criminelle envisagée dans le cadre de cette recherche s'inscrit en parfaite adéquation avec ce second concept fondamental.

Le troisième est celui d'organisation. Derrière cette notion, se profile « *l'idée d'une sorte d'optimisation des composants d'un système et de leur agencement* »³⁰⁶. A ce point de vue, si l'organisation est « *considérée comme le concept central de la systémique* »³⁰⁷, il n'en reste pas moins que ce dernier se trouvera également au centre de cette étude dans la mesure où celle-ci vise *in fine* à proposer une réorganisation du système de répression fiscale français qui soit de nature à optimiser la réponse apportée aux infractions commises par les contribuables³⁰⁸.

²⁹⁷ V. Camille ROSIER, *La fiscalité française devant l'opinion publique*, LGDJ, Paris, 1940, pp. 58-60 ; Paul-Marie GAUDEMET, *Précis de finances publiques*, t. II, Ed. Montchrestien, Paris, 1969, p. 102 et 310 ; Jean-Claude MARTINEZ, *Lettre ouverte aux contribuables*, *op. cit.*, pp. 83-86 ; Nicolas DELALANDE et Alexis SPIRE, *op. cit.*, p. 3 ; Jean CARBONNIER, *Flexible droit. Pour une sociologie du droit sans rigueur*, *op. cit.*, p. 10 ; Michel BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, *op. cit.*, p. 8 et 53.

²⁹⁸ Si tant est que cela soit possible. A propos du problème spécifique de la fraude fiscale, V. Jean-Claude DUCROS, *Sociologie financière*, PUF, 1982, p. 246 ; Cédric TUSSIOT, « La fraude À la TVA, un instrument de modernisation fiscale (et politique) ? », Charlène ADLINE HERBAIN (dir.), *La fraude à la TVA*, Bruxelles, Larcier, 2017, p. 12 et 29. A propos de la criminalité en générale, V. Robert SCHMELCK, « Où en est la "politique criminelle" ? », *Pouvoirs*, n°16, La justice, janvier 1981, p. 80.

²⁹⁹ Autrement dit, la nouvelle politique répressive proposée tend moins vers une disparition de la fraude fiscale que vers une prise en charge différente de cette délinquance, A rapprocher de : Jacqueline BERNAT DE CELIS, *op. cit.*, pp. 44-45.

³⁰⁰ Cécile BAZART, *La fraude fiscale : modélisation du face à face État-contribuables*, *op. cit.*, p. 77

³⁰¹ V. Arlette YATCHINOVSKY, *L'approche systémique. Pour gérer l'incertitude et la complexité*, Ed. ESF, 2018, pp. 13-21.

³⁰² A ce sujet, V. Daniel DURAND, *La systémique*, PUF, 12^{ème} éd. 2013, pp. 10-13.

³⁰³ V. en ce sens : Arlette YATCHINOVSKY, *op. cit.*, pp. 13-14.

³⁰⁴ A ce propos, V. *Infra* §216.

³⁰⁵ « *Un système ne peut se comprendre que dans son ensemble et en aucun cas par bribes* », V. Raphaële PARIZOT, « L'héritage de la Commission dite Delmas-Marty sur la mise en état des affaires pénales », *RSC*, 2022, p. 525.

³⁰⁶ Daniel DURAND, *La systémique*, PUF, 12^{ème} éd. 2013, p. 12.

³⁰⁷ *Ibid.*

³⁰⁸ Au-delà, ce travail de recherche a aussi pour ambition d'esquisser une méthode – transposable dans d'autres secteurs techniques – visant à renforcer l'efficacité de la répression mise en œuvre dans ces derniers. A ce sujet, V. *Infra* §486.

Enfin, sans véritable surprise, le quatrième concept fondamental de la systémique est la complexité. A ce sujet, la complexité d'un système résulte de différents facteurs parmi lesquels figurent sa composition, ses caractéristiques ou encore les aléas résultant de sa mise en œuvre. Sous ce dernier aspect, la logique systémique paraît particulièrement adaptée à l'analyse de l'arsenal français de lutte contre la fraude fiscale étant donné que celui-ci forme un système qui se compose de très nombreux acteurs et s'organise autour d'une articulation imprécise des répressions administrative et pénale.

31. Plan de l'étude – Par conséquent, l'approche systémique sera ici privilégiée. Plus précisément, en adoptant ce mode de pensée, il sera d'abord question de comprendre l'architecture globale du système français de répression fiscale. Pour cela, il conviendra de présenter le contenu de ce système ainsi que le mouvement qu'a suivi son évolution récente. Il pourra alors être constaté qu'à un dispositif fort élaboré – et à l'apparence redoutable –, répond une répression à l'efficacité incertaine³⁰⁹.

Bien que déconcertante, cette première phase de la recherche ne conduira pas à la résignation dans la mesure où elle aura permis de relever les principales failles de l'arsenal répressif en vigueur. Dès lors, à la lumière de ces dernières, il sera alors possible d'interpréter cette situation particulièrement paradoxale³¹⁰. Et ce, de façon à ce que le travail de description précédemment mené permette de suggérer une réorganisation du système répressif actuel³¹¹.

Ainsi, la démarche poursuivie consistera à dresser un bilan critique de la répression fiscale en France (**Partie 1**), de manière à pouvoir proposer une réflexion visant à son amélioration (**Partie 2**).

³⁰⁹ A rapprocher de : Marie-José LITTMANN-MARTIN, « Droit pénal de l'environnement. Apparence redoutable et efficacité douteuse », *Justice*, Syndicat de la magistrature, 1988, n° 122 p. 15 ; Jérôme LASSERRE CAPDEVILLE, « Le droit pénal de l'environnement : un droit encore à l'apparence redoutable et à l'efficacité douteuse », *op. cit.*, p. 26.

³¹⁰ Or, cette interprétation est plus que bienvenue car l'importance et la constance des vices affectant la construction de cet arsenal appellent une énième réforme de ce dernier. A ce sujet, V. *Infra* §217 et §281.

³¹¹ Autrement dit, il s'agit de décrire « *non pas seulement pour révéler mais afin d'ordonner* », V. Juliette TRICOT, « Réinventer toujours » Mireille Delmas-Marty ou l'art de raconter le Droit », *RSC*, 2023, p. 19.

**PREMIERE PARTIE – BILAN CRITIQUE
DE LA REPRESSION FISCALE EN FRANCE**

32. Une lutte contre la fraude fiscale réellement efficace ? – Comme l’a écrit Louis Boyer au début des années 1970 : « Dresser un bilan critique de la répression fiscale, c’est en indiquant quelles sont les mesures existantes s’interroger sur leur efficacité par rapport aux résultats obtenus »³¹². En considération de la pertinence de ce propos, il fut choisi de structurer les développements qui vont suivre en adoptant une logique démonstrative semblable à celle adoptée par cet auteur dans sa contribution. Ainsi, de manière à dresser un bilan critique de la répression fiscale menée en France, les principales mesures de lutte contre la délinquance fiscale à la disposition des pouvoirs publics seront confrontées aux résultats obtenus en la matière³¹³. Ce travail de confrontation conduira à reconnaître qu’on ne peut – en dépit des efforts entrepris par les gouvernements successifs –, toujours pas se déclarer satisfait du traitement institutionnel de cette délinquance³¹⁴. Et pour cause, comme il y a cinquante ans, malgré l’impressionnant arsenal déployé pour réprimer la fraude fiscale, celle-ci est et demeure d’une ampleur « non moins impressionnante »³¹⁵. Autrement dit, si le système de répression fiscale actuel est en apparence redoutable (**Titre 1**), il n’en reste pas moins que son efficacité demeure douteuse (**Titre 2**)³¹⁶.

³¹² Louis BOYER, « Rapport sur l’adéquation du droit pénal français au regard de la délinquance fiscale » in *Les frontières de la répression*, Tome I, *Imprudence, droit économique et social, pays de l’Est*, Congrès belge de criminologie de Bruxelles (du 15 au 18 mars 1972), Editions de l’université de Bruxelles, 1974, p. 233.

³¹³ « L’administration fiscale a vu son arsenal de moyens d’enquête, de contrôle et de sanction s’enrichir année après année, sans que l’on prenne le temps de s’interroger sur l’efficacité réelle de ces dispositifs, ni d’ailleurs sur les répercussions qu’ils induisaient en termes de comportement. De fait, si d’un côté l’administration fiscale n’a jamais été aussi puissante, de l’autre les résultats du contrôle fiscal sont loin d’avoir augmenté en proportion », V. Jean-Pierre LIEB, Charles MENARD et Pascal SCHIELE, « Pour une modernisation du contrôle fiscal : à la recherche de l’équilibre entre efficacité et protection du contribuable », Ernst & Young Société d’Avocats, 2018, p. 5. Dans le même sens, Charles Ménard note « qu’en dépit du renforcement exponentiel des pouvoirs de l’administration fiscale, sans égal dans son histoire, les résultats du contrôle fiscal ne suivent pas », V. Charles MENARD, « Une histoire récente des relations entre l’administration et les contribuables : asymétrie et transparence », Philippe BRUNEAU, Charles MENARD, Jean-Yves MERCIER, Bernard MONASSIER et Jérôme TUROT, *Le fisc tout puissant. Contribuable et administration : l’inégalité des armes*, Francis Lefebvre, 2020, p. 14-15.

³¹⁴ On pourrait en effet affirmer que le système mis sur pied pour lutter contre cette forme de criminalité est assimilable à « un rocher usé par de multiples réformes, mais toujours dressé sur la voie du progrès comme un obstacle », V. Robert VOUIN, « Code pénal et politique criminelle », *Les Principaux aspects de la politique criminelle moderne: recueil d’études en hommage à la mémoire du professeur Henri Donnedieu de Vabres*, Ed. Cujas, 1960, p. 80.

³¹⁵ Louis BOYER, *loc. cit.* Dans le même esprit, Robert Henrion a écrit que la répression pénale de la fraude fiscale était « bien assurée du point de vue législatif, mais elle [semblait] relativement peu pratiquée voire inopérante », V. Robert HENRION, « Fraude fiscale et droit pénal », *RDPC*, 1973-1974, p. 183. V. récemment en ce sens : Charles PRATS, *Cartel des fraudes*, 2, Editions Ring, 2021, p. 13.

³¹⁶ A rapprocher de : Marie-José LITTMANN-MARTIN, « Droit pénal de l’environnement. Apparence redoutable et efficacité douteuse », *Justice*, Syndicat de la magistrature, 1988, n° 122 pp. 15-29 ; Jérôme LASSERRE CAPDEVILLE, « Le droit pénal de l’environnement : un droit encore à l’apparence redoutable et à l’efficacité douteuse », *op. cit.*, pp. 13-71.

Titre 1 – Un système répressif à l'apparence redoutable

« *Le combat du fisc contre la fraude ressemble à la lutte qui s'institue entre la cuirasse et le canon, le renforcement des blindages ne cessant de répondre à la puissance des explosifs* »³¹⁷.

33. L'indispensable répression de la fraude fiscale – La fraude fiscale fait partie de ces infractions techniques « *dont la répression n'apparaît pas, a priori, justifiée au commun des mortels* »³¹⁸. Pourtant, en pratique, la fraude engendre la fraude comme la nuée porte l'orage³¹⁹. Si bien que l'encadrement du comportement du contribuable est nécessaire pour qu'il consente à remplir ses obligations fiscales³²⁰. De ce point de vue, l'histoire enseigne que les manquements à l'impôt n'ont pas été de tout temps réprimés³²¹. Mais il ne fait aujourd'hui guère plus de doute que la répression en matière fiscale est indispensable³²². Cela dit, afin d'entamer un bilan critique de la répression fiscale en France, il paraît judicieux de mettre l'accent sur la manière dont la fraude fiscale est incriminée et poursuivie pénalement³²³. Car, en procédant à cet exercice descriptif, il sera possible de mettre en lumière les principales caractéristiques de l'arsenal mobilisé en France pour réprimer la fraude fiscale. A ce sujet, on observe que l'Etat français a mis à la disposition du Trésor public un système robuste de lutte contre la fraude fiscale (**chapitre 1**), qui, au fil des réformes, n'a par ailleurs cessé d'être renforcé (**chapitre 2**).

³¹⁷ Gabriel ARDANT, *Histoire de l'impôt. Livre II. Du XVIII^e siècle au XX^e siècle*, op. cit., p. 679. V. aussi en ce sens : Fabrice BIN, « La bonne gouvernance fiscale en matière de lutte contre la fraude », *Dr. fisc.* n° 15, 9 avril 2015, comm. 252.

³¹⁸ Catherine D'HAILLECOURT, *Droit pénal technique et droit pénal*, Université de Paris II, 1983, p. 16.

³¹⁹ V. notamment en ce sens : Bruno TADDEI, *La fraude fiscale*, Litec, 1974, p. 36 ; Marcel RAFFRAY, « La politique de la Direction générale des impôts », *L'Application du droit pénal en matière fiscale – 3^{ème} Colloque de la Société de Droit fiscal (4-5 Décembre 1980 – Aix-en-Provence)*, PUAM, 1982, p. 123 ; Christine CANOVA-DE SAINT-MARTIN, *L'infraction fiscale en droit pénal*, thèse de doctorat, droit, Toulouse I, 1985, dact. p. 24.

³²⁰ A cet égard, Ludovic Ayrault rappelle que « l'effectivité d'une obligation juridique dépend [...] de sa sanction ». pour illustrer son propos, il évoque la contribution patriotique du quart du revenu créée le 6 octobre 1789 et à propos de laquelle il écrit que : « *ce prélèvement fiscal n'était assorti d'aucune sanction. Ce sera un échec* », V. Ludovic AYRAULT, « *Non bis in idem* : les enjeux en matière fiscale », loc. cit. Plus largement, comme l'a souligné Maurice Cusson : « *La justice [...] ne saurait survivre si elle n'était pas épaulée par des sanctions* », V. Maurice CUSSON, *Le contrôle social du crime*, PUF, 1^{ère} éd. 1983, p. 319. V. aussi : Claude LOMBOIS, *Droit pénal général*, Hachette Livre, Paris, 1994, p. 7 et 9.

³²¹ Après la Révolution française de 1789, les constituants se sont refusés à édicter des sanctions en matière d'impôts directs V. Audrey GUINCHARD, *Les enjeux du pouvoir de répression en matière pénale. Du modèle judiciaire à l'attraction d'un système unitaire*, Thèse de doctorat, LGDJ, Tome 38, 2003, n°59 p. 37.

³²² V. en ce sens : Charles-Henri HARDY, *La répression en matière fiscale en France, 1789-2019*, op. cit., n° 1 p. 1. A rapprocher de : Gaston JEZE, « La fraude fiscale », *Revue de science et de législation financière*, 1933, p. 187 ; Philippe AUBERGER, *L'allergie fiscale*, éd. Calmann-Lévy, 1984, p. 83 ; Dominique DAVOUST, « La répression pénale de la fraude fiscale », *LPA*, 16 août 1995, p. 12 ; Jacques PAULTRE DE LAMOTTE, « Les sanctions fiscales dans le système fiscal français », *RFFP*, n° 65, mars 1999, p. 9. A propos des fondements de la répression fiscale, V. Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *Précis de droit pénal fiscal*, LexisNexis, 2021, n° 38 à 41.

³²³ Ce faisant, on cherchera à comprendre comment le système juridique français a été bâti pour répondre efficacement à un phénomène mêlant ruse, dissimulation et cupidité. Cette question fut déjà posée dans le domaine plus large de la délinquance des affaires, V. Jacques LE CALVEZ, « Préface », Charlotte FAURE-GAUSSSEL, *Droit pénal des affaires : étude comparative franco-espagnole de l'infraction*, Thèse de doctorat, LGDJ, 2006, p. XI.

Chapitre 1. Un système répressif robuste

34. Présentation du système répressif – Il s’agit ici d’étudier l’encadrement juridique actuel de la délinquance fiscale en France, de manière à montrer que dans ce pays, l’arsenal de lutte contre ce phénomène social est colossal³²⁴. A cet égard, l’une des particularités du dispositif français de lutte contre la délinquance fiscale réside dans le fait qu’il se compose à la fois de mesures administratives et pénales³²⁵. En conséquence, le non-respect par les contribuables de leurs obligations fiscales, peut, selon les cas, constituer une infraction fiscale ou un délit pénal³²⁶. La mise en lumière de cette « *double face de la fraude* »³²⁷ – loin d’être éclairante –, obscurcit le regard juridique que l’on souhaite porter sur elle³²⁸. C’est pourquoi, seront successivement examinées les infractions et la procédure fiscales³²⁹. Ce faisant, il sera montré que l’on est en présence d’un système diversifié de lutte contre la délinquance fiscale (**section 1**) aux mains du fisc (**section 2**).

³²⁴ Mais il s’agit d’un colosse aux pieds d’argile, V. en ce sens : *Infra* §158.

³²⁵ On retrouve également cette particularité en Espagne, V. notamment à ce propos : Juan José ZORNOZA PEREZ, « El concepto de fraude fiscal: evasión y elusión tributarias », en Enrique GIMÉNEZ-REYNA y Salvador RUIZ GALLUD (coord.), *El fraude fiscal en España*, Aranzadi, 2018, pp. 69-85, spéc. p. 77. Toutefois, comme l’a relevé Christian Lopez : « *ce traitement répressif spécifique de la fraude fiscale n’est pas paré des vertus d’une sorte d’universalisme puisqu’il existe autant de manières de répondre au problème de la fraude fiscale qu’il existe de systèmes* », V. Christian LOPEZ, *Droit pénal fiscal*, LGDJ, 2012, p. 101.

³²⁶ « *La répression fiscale a deux fers de lance : l’administration, infligeant des « sanctions fiscales » [...] et les juridictions pénales, seules habilitées à prononcer des « peines » au sens strict du terme* », V. Patrick MORVAN, « Le droit pénal fiscal ou la rencontre du troisième type », *Gaz. Pal.* 12 mars 2002, p. 26, n° 14. Aussi, on le verra par la suite, une même infraction à la loi fiscale peut être poursuivie et sanctionnée à la fois fiscalement et pénalement, V. en ce sens : *Infra* §194.

³²⁷ Bruno TADDEI, *La fraude fiscale*, Litec, 1974, p. 3.

³²⁸ A l’instar de la fraude, l’impôt comporte également une « *double face, l’une regardant les pouvoirs publics qui l’encaissent, et l’autre tournée vers les contribuables qui l’acquittent* », V. Camille ROSIER, *L’impôt*, éd. Montaigne, Paris, 1936, p. 1.

³²⁹ Est ici reprise la structure suivie par d’autres auteurs, V. Agathe LEPAGE, Patrick MAISTRE DE CHAMBON, Renaud SALOMON, *Droit pénal des affaires*, LexisNexis, 6^{ème} éd., 2020, n° 1398.

Section 1 - Un système répressif diversifié

35. Quand la forêt cache l'arbre – Comme l'a relevé Gérard Klein : « *Devant les dangers que la fraude fiscale représente pour une société organisée, le législateur a éprouvé la nécessité d'ériger en infractions un nombre de plus en plus élevé d'agissements par lesquels les redevables échappent ou tentent d'échapper aux impôts qui leur incombent légalement, et de frapper leurs auteurs de sanctions qui peuvent revêtir des formes diverses* »³³⁰. La législation française renferme en effet plusieurs dizaines d'articles dédiés aux infractions en matière fiscale³³¹. Et il en va de même concernant la législation espagnole³³². Mais, il ne saurait être question ici de scruter de manière précise et détaillée chacun des arbres composant ces « *forêt[s] d'infractions* »³³³ car, la réalisation d'un tel travail, se justifie bien davantage dans un traité de droit pénal fiscal que dans une thèse de doctorat³³⁴. Par ailleurs, la doctrine a depuis longtemps observé que certaines incriminations n'étaient en pratique presque jamais mobilisées³³⁵. C'est pourquoi, au-delà de la dimension purement quantitative, l'attention sera ici principalement focalisée sur les pièces maîtresses de l'arsenal répressif français³³⁶. Cette première analyse permettra de montrer non seulement la multiplicité des cas de fraude fiscale incriminés (§1) mais aussi la diversité des sanctions pouvant s'appliquer à de tels comportements (§2).

§1. La multiplicité des cas de fraude fiscale

36. La fraude fiscale : une infraction protéiforme – On commencera ici par exposer de manière synthétique les différentes infractions fiscales existantes (A) avant de procéder à une analyse juridique du délit général de fraude fiscale (B).

A. Exposé synthétique des infractions fiscales

37. Fraudes fiscales générales Vs Fraudes relatives à certains impôts – Pour rendre compte de manière pédagogique de la diversité des cas de fraudes fiscales incriminés en France, la doctrine distingue les infractions principales de fraude fiscale des délits spéciaux

³³⁰ Gérard KLEIN, *op. cit.*, p. 22.

³³¹ On retrouve ces articles au sein du chapitre 2 du Livre II dudit Code. Pour Thierry Lambert : « *Notre Code général des Impôts est une cathédrale : chaque élément constitutif est à lui seul à un morceau d'architecture* », V. Thierry LAMBERT, « Désuétude de la loi fiscale. Dérives de la pratique administrative », *Actes*, n° 52, novembre 1985, p. 6. Dans le même esprit, Philippe Auberger écrit que : « *si l'on en juge par le volume du Code général des Impôts, en pages et en nombre d'articles, celui-ci constitue déjà un monument qui frise l'obésité, que guette même l'apoplexie* », V. Philippe AUBERGER, *L'allergie fiscale*, éd. Calmann-Lévy, 1984, p. 60. V. aussi : Olivier DEBAT, « Souveraineté, citoyenneté, Liberté. Le droit pénal fiscal en quête d'équilibre », *Livre du bicentenaire du Code pénal et du Code d'instruction criminelle*, Dalloz, 2010, p. 788 ; Benjamin RICO, *Droit des procédures fiscales*, *op. cit.*, n° 2 p. 15.

³³² Certains de ces articles sont prévus au sein du titre XIV du livre II du Code pénal espagnol tandis que d'autres sont contenus au sein du titre IV de loi générale des impôts.

³³³ Patrick MORVAN, *op. cit.*, p. 26, n° 2. On retrouve également une telle forêt d'incriminations en droit répressif de l'environnement, V. à ce propos : Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, pp. 31-118 et pp. 185-186. Ou plus récemment : Michel PRIEUR, *Droit de l'environnement*, Dalloz, 8^{ème} éd., 2019 p. 1245 et s.

³³⁴ V. déjà en ce sens : Gérard KLEIN, *op. cit.*, n° 4 p. 4.

³³⁵ V. déjà en ce sens : Jean-Jacques DE BRESSON, « Inflation des lois pénales et législations ou réglementations "techniques" », *RSC*, 1985, p. 243.

³³⁶ Dans son ouvrage consacré à la fraude fiscale, Bruno Taddei avait également renoncé à procéder à une énumération exhaustive des différents articles du Code général des impôts consacrés aux infractions en matière fiscale, V. Bruno TADDEI, *La fraude fiscale*, Litec, 1974, p. 48.

de fraude fiscale³³⁷. Opérer une telle classification revient à opposer les fraudes fiscales dites « générales » – car faisant l'objet de dispositions communes à tous les impôts –, à celles relatives à certains impôts particuliers³³⁸. Vis-à-vis de ces dernières, le législateur a consacré plus d'une quinzaine d'infractions distinctes relatives aux impôts directs, aux taxes sur le chiffre d'affaires et aux droits d'enregistrement et de timbre.

Les infractions relatives aux impôts directs sont au nombre de dix³³⁹. Elles sanctionnent le défaut de versement d'impôts retenus à la source (CGI, art. 1771), la tenue de comptabilité inexacte par un professionnel (CGI, art. 1772, al. 1^{er}, 1^o), la non-déclaration de revenus encaissés à l'étranger (CGI, art. 1772, al. 1^{er}, 2^o), l'encaissement de revenus mobiliers pour le compte de tiers en vue de les soustraire au paiement de l'impôt (CGI, art. 1772, al. 1^{er}, 3^o), la production de pièces fausses ou inexactes en vue d'obtenir des dégrèvements (CGI, art. 1772, al. 1^{er}, 4^o), la publication de la liste des contribuables (CGI, art. 1772, al. 1^{er}, 5^o), l'inscription de dépenses sous une rubrique inexacte professionnelle (CGI, art. 1772, al. 3^{ème}), la dissimulation de revenus de capitaux mobiliers (CGI, art. 1773), le défaut de retenue de l'impôt sur les revenus des personnes physiques (CGI, art. 119 *bis*, al. 2nd ; 187, al. 1^{er} et 1672, al. 2nd), ainsi que la non-déclaration des contrats de prêts (CGI, art. 242 *ter*). Les infractions relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires sont au nombre de deux³⁴⁰. Elles sanctionnent d'une part, la récidive spéciale aux taxes sur le chiffre d'affaires (CGI, art. 1789) et d'autre part, l'escroquerie à la taxe sur la valeur ajoutée³⁴¹. Enfin, s'agissant des infractions relatives aux droits d'enregistrement, le contentieux répressif en la matière recouvre la fausse affirmation de sincérité (CGI, art. 1837), la fausse mention d'enregistrement ou de formalité fusionnée (CGI, art. 1839) ainsi que divers délits relatifs au droit de timbre (CGI, art. 1840 O à 1840 Q)³⁴².

Mais, aussi nombreuses qu'elles soient, ces différentes infractions demeurent toutefois « nettement moins importantes sur le plan pénal »³⁴³ puisque les faits incriminés peuvent le plus souvent être poursuivis dans le cadre de la fraude fiscale générale³⁴⁴. Si bien qu'en pratique, ces incriminations propres aux diverses catégories d'impôt restent presque inusitées³⁴⁵.

³³⁷ V. Agathe LEPAGE, Patrick MAISTRE DE CHAMBON, Renaud SALOMON, *op. cit.*, pp. 799-844.

³³⁸ Cette classification est d'ailleurs reprise au sein du Code général des impôts qui regroupe au sein d'une première section les fraudes fiscales générales (cf. Livre II, chapitre II, section I), et au sein d'une seconde section, les fraudes relatives à certains impôts (cf. Livre II, chapitre II, section II).

³³⁹ V. Agathe LEPAGE, Patrick MAISTRE DE CHAMBON, Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 1456 p. 844.

³⁴⁰ V. Agathe LEPAGE, Patrick MAISTRE DE CHAMBON, Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 1481 p. 851. V. aussi : Stéphane DETRAZ, « Fasc. 710 : Contentieux pénal – Infractions spécifiques aux taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées, aux droits d'enregistrement et de publicité foncière et aux droits de timbre », *J.-Cl. Procédures fiscales*, février 2022, n° 6 à 51.

³⁴¹ Au sujet de cette seconde infraction, V. notamment : Crim. 9 févr. 2011, n° 10-82.446 ; Crim. 6 avril 2011, n° 10-85.209.

³⁴² A rapprocher de : V. en ce sens : Agathe LEPAGE, Patrick MAISTRE DE CHAMBON, Renaud SALOMON, *op. cit.*, pp. 861-863 ; Stéphane DETRAZ, *op. cit.*, n° 55 à 88.

³⁴³ Claude GARCIN, « Le droit pénal fiscal français : les principales infractions et les personnes punissables », Thierry LAMBERT (dir.), *Les sanctions pénales fiscales*, *op. cit.*, p. 49.

³⁴⁴ A noter que l'article 20 du projet de loi de finances pour 2024 prévoit la création d'une nouvelle infraction à savoir le délit de mise à disposition d'instruments de facilitation de la fraude fiscale. A ce sujet, V. Philippe BOUCHEZ EL GHOUZI, « Le PLF 2024 brandit l'arme pénale au soutien de l'arme fiscal », *Actu-juridique*, 12 octobre 2023.

³⁴⁵ V. Stéphane DETRAZ, « Fasc. 705 : Contentieux pénal – Délict général de fraude fiscale et aux délits communs à tous les impôts », *J.-Cl. Procédures fiscales*, février 2022, n° 5.

38. Infraction générale de fraude fiscale Vs délits voisins et assimilés – C’est ainsi qu’en France, la principale infraction poursuivie pénalement est le délit général de fraude fiscale, aujourd’hui incriminé à l’article 1741 du Code général des impôts³⁴⁶. Ce texte réprime « *quiconque s’est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l’établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification* »³⁴⁷. Aussi important qu’il soit, ce texte n’est pas le seul à pouvoir s’appliquer indifféremment à toutes les contributions et taxes. En effet, outre cette incrimination générale du délit de fraude fiscale, le législateur a entendu réprimer d’autres agissements assimilables à celle-ci³⁴⁸. Il s’agit des délits d’omission d’écritures ou de passation d’écritures inexactes ou fictives (CGI. art. 1743, al. 1^{er}) et d’entremise illicite (CGI. art. 1743, al. 2nd)³⁴⁹. Enfin, viennent s’ajouter aux infractions précédemment mentionnées, des délits « *voisins* » de la fraude fiscale³⁵⁰. Il s’agit de qualifications du Code pénal qui « *peuvent s’appliquer aux personnes qui, de manière plus ou moins directe, se soustraient volontairement au paiement de l’impôt, profitent de ce comportement et/ou essaient de le masquer pour échapper aux autorités judiciaires* »³⁵¹. Ces différentes infractions, qui gravitent autour de la fraude fiscale, présentent l’intérêt non négligeable de permettre la répression de « *tous les acteurs de cette fraude, quel que soit leur degré d’implication* »³⁵². Sont spécialement visés ici les délits d’escroquerie (C. pén. art. 313-1) et de blanchiment (C. pén. art. 324-1)³⁵³.

39. Une kyrielle d’infractions au service de la répression – L’ensemble des infractions sus-évoquées montre que les fraudes fiscales sont d’une très grande diversité³⁵⁴. Aussi faut-il souligner que si *lato sensu*, la fraude fiscale peut être poursuivie sur le fondement de très nombreux textes, il n’en reste pas moins que *stricto sensu*, l’incrimination générale de ce délit rend également compte de l’importante variété phénoménologique que cette infraction recouvre³⁵⁵.

³⁴⁶ V. en ce sens : Christian LOPEZ, *op. cit.*, p. 41. Pour une présentation synthétique du délit de fraude fiscale, V. notamment : Medhi DJOUHRI, *L’évolution du contrôle fiscal depuis 1945 : Aspects juridiques et organisationnels*, LGDJ, coll. « Bibliothèque finances publiques et fiscalité », Tome 57, 2012, pp. 54-58 ; Jérôme LASSERRE CAPDEVILLE, « Le délit de fraude fiscale », Jérôme LASSERRE CAPDEVILLE, Philippe MARCHESSOU, Bruno TRESCHER et Chantal CUTAJAR (sous dir.), *Fraude et évasions fiscales : état des lieux et moyens de lutte*, Joly Editions, 2015, pp. 171-192.

³⁴⁷ V. CGI, art. 1741, al. 1^{er}. Prises dans leur intégralité, les dispositions de l’article 1741 du CGI pourraient être synthétisées en définissant la fraude fiscale comme « *tout acte de mauvaise foi accompli en contrevenant à la loi, nuisant aux droits du fisc et prévu par un texte pénal* », V. Wilfrid JEANDIDIER, « Les sanctions pénales en matière fiscale », *Dr. fisc.*, 2007, n° 3, comm. 58, n°1. A rapprocher de : Mireille DELMAS-MARTY et Geneviève GIUDICELLI-DELAGE, *Droit pénal des affaires*, Paris, PUF, 2000, pp. 431-442 ; Adán NIETO MARTIN, « Droit pénal des affaires : l’œuvre d’un patient artisan du droit », *RSC*, 2022, p. 509.

³⁴⁸ V. Olivier DEBAT, « Souveraineté, citoyenneté, Liberté. Le droit pénal fiscal en quête d’équilibre », *op. cit.*, p. 772.

³⁴⁹ A propos des délits assimilés à la fraude fiscale, V. Agathe LEPAGE, Patrick MAISTRE DE CHAMBON, Renaud SALOMON, *op. cit.*, pp. 836-844.

³⁵⁰ A ce propos, V. notamment : Charlotte CLAVERIE-ROUSSET, « Le délit de fraude fiscale et les délits voisins », *Dr. fisc.*, n° 46, 2014, étude 622 ; Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, p. 365 et s.

³⁵¹ Charlotte CLAVERIE-ROUSSET, *op. cit.*, n° 3. A noter que de pareilles qualifications peuvent être mobilisées pour lutter contre les sociétés fictives, V. à ce propos : Raphaële PARIZOT, « La lutte contre les sociétés fictives : le regard de la pénaliste », *JCP éd. E.*, n° 49, 08 décembre 2022, étude 1398.

³⁵² Charlotte CLAVERIE-ROUSSET, *op. cit.*, n° 37.

³⁵³ V. à ce sujet : Sébastien GOGUEL-NYEGAARD, « Blanchiment de fraude fiscale, les glissement dérangeants de la répression », *AJ Pénal*, 2016, p. 186 ; Charles-Henri HARDY, *La répression en matière fiscale en France, 1789-2019*, *op. cit.*, p. 328 et s. ; Daniel GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, LGDJ, 13^{ème} éd., 2022, n° 979 ; Martine BETCH, « Fasc. 720 : Contentieux pénal – Procédure fiscale », *J.-Cl. Procédures fiscales*, 2019, n° 319 à 338. V. aussi : *Infra* §§91-92.

³⁵⁴ V. en ce sens : Agathe LEPAGE, Patrick MAISTRE DE CHAMBON, Renaud SALOMON, *op. cit.*, p. 799.

³⁵⁵ Cette multiplicité de cas de fraude fiscale ne doit pas faire oublier que celle-ci n’a pas été définie de manière générale par le législateur, V. en ce sens : Loïc CADIET (coord.), *Regards sur la fraude fiscale*, Economica, 1986, p. 13 ; Jean-Claude MARTINEZ et

B. Analyse juridique du délit général de fraude fiscale

40. L'élément matériel du délit général de fraude fiscale – En effet, pour que l'élément matériel du délit général de fraude fiscale soit caractérisé, il faut qu'il y ait soustraction ou tentative de soustraction à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés au Code général des impôts³⁵⁶. L'article 1741 dudit Code punit donc le fait d'empêcher ou de compromettre soit l'établissement de l'impôt, soit son recouvrement³⁵⁷. A cet égard, il convient de préciser que l'infraction prévue par ce texte est de type formel c'est-à-dire qu'elle « *se consomme indépendamment de la réalisation effective du résultat redouté* »³⁵⁸. Il en résulte que, si, pour que cette infraction soit consommée, il faut que le contribuable se soustraie à ses obligations fiscales, il n'est pas pour autant indispensable que le Trésor public soit empêché d'établir ou de recouvrer l'impôt³⁵⁹. La Cour de cassation ayant en ce sens affirmé à plusieurs reprises que le délit de fraude fiscale pouvait être caractérisé « *sans qu'il soit nécessaire d'établir l'existence de droits éludés* »³⁶⁰.

Quant aux modalités de perpétration dudit délit, l'alinéa 1^{er} de l'article 1741 du Code général des impôts en prévoit quatre³⁶¹. La première d'entre elles, consiste en un acte négatif – à savoir le fait d'omettre de faire sa déclaration dans les délais prescrits –, tandis que les suivantes relèvent d'actes positifs. Plus précisément, la deuxième forme de fraude fiscale prévue par ce texte est la dissimulation de sommes sujettes à l'impôt. Dans cette seconde hypothèse, pour que l'infraction soit punissable, il faut que la base d'imposition dissimulée « *excède le dixième de la somme imposable ou le chiffre de 153 €* »³⁶². La troisième forme de fraude fiscale qu'énonce ce même texte vise les comportements des contribuables tendant à faire obstacle au recouvrement de l'impôt. Enfin, la quatrième et dernière modalité de fraude mentionnée consiste à se soustraire à l'établissement ou au paiement de l'impôt « *de toute autre manière frauduleuse* »³⁶³.

Pierre DI MALTA, *Droit fiscal contemporain*, *op. cit.*, n° 425 ; Dominique DAVOUST, *loc. cit.* ; Ibrahim ABDEL-LATTUF, « Le droit pénal fiscal : bilan et perspectives » In: *Revue juridique de l'Ouest*, 2012-4, p. 434 ; Nevla CICIN-SAIN, *op. cit.*, p. 2.

³⁵⁶ V. notamment en ce sens : BOI-CF-INF-40-10-10-10, §10 ; Bernard BOULOC et Pierre-Edouard DE ROBERT, *Le guide des contrôles et poursuites en matière fiscale. Fraude – Blanchiment*, Dalloz, 2022, n° 215-41 p. 115.

³⁵⁷ V. en ce sens : Stéphane DETRAZ, « Fasc. 705 : Contentieux pénal – Délit général de fraude fiscale et aux délits communs à tous les impôts », *op. cit.*, n° 1.

³⁵⁸ Farah SAFI, *Fiche Pratique – L'élément matériel de l'infraction*, LexisNexis, 2022, §2.1.

³⁵⁹ V. en ce sens : Stéphane DETRAZ, « Fasc. 705 : Contentieux pénal – Délit général de fraude fiscale et aux délits communs à tous les impôts », *op. cit.*, n° 40.

³⁶⁰ V. notamment : Crim. 22 février 2006, n° 05-85.323 ; Crim. 28 juin 2006, n° 05-86.099 ; Crim. 27 septembre 2006, n° 06-80.217 ; Crim. 28 nov. 2007, n° 07-82.532 ; Crim. 16 avr. 2008, n° 07-86.244.

³⁶¹ Pour un exposé détaillé de ces modalités, V. Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, pp. 87-127. V. aussi : V. Agathe LEPAGE, Patrick MAISTRE DE CHAMBON, Renaud SALOMON, *op. cit.*, pp. 800-807 ; Lexis Pratique, *Fiscal 2021*, LexisNexis, 6^{ème} éd., 2021, p. 2130.

³⁶² V. CGI, art. 1741, al. 3^{ème}. L'existence de ce seuil de tolérance légale peut notamment s'expliquer en considération du fait qu'il paraît malvenu de réprimer des fraudes insignifiantes. Quant au chiffre de 153€, il s'explique en considération du remplacement du franc par l'euro. En effet, avant l'entrée en vigueur de cette nouvelle monnaie le 1^{er} janvier 2002, ce seuil était fixé à 1 000 francs ; Cette somme correspondant à l'époque à 153€. A rapprocher notamment de : Jean COSSON, « La fraude fiscale en France », *Gaz. Pal. Rec.* 1972, 2, doct. p. 417 ; Stéphane DETRAZ, « Fasc. 705 : Contentieux pénal – Délit général de fraude fiscale et aux délits communs à tous les impôts », *op. cit.*, n° 63 et 64.

³⁶³ V. CGI, art. 1741, al. 1^{er}. Cette caractéristique de l'actuel délit général de fraude fiscale, contraste avec la première disposition législative ayant incriminé cette infraction. En effet, à propos de l'article 112 de la loi du 25 juin 1920, Frédéric Tristram rappelle que ce texte était d'application relativement restreinte puisqu'il se contentait de sanctionner des manœuvres frauduleuses, si bien

41. L'élément moral du délit général de fraude fiscale – Par cette ultime prévision législative, le législateur a entendu s'assurer qu'aucun procédé frauduleux n'échappe à la répression³⁶⁴. Mais, en pratique, il n'y a délit que si les actes matériels précédemment mentionnés ont été effectués intentionnellement³⁶⁵. A ce sujet, conformément à l'article L. 227 du Livre des procédures fiscales mais aussi, plus largement, au principe de présomption d'innocence, le ministère public et l'administration fiscale sont théoriquement tenus d'apporter la preuve du caractère intentionnel de l'infraction constatée³⁶⁶. Seulement, on peut observer en pratique que la jurisprudence caractérise l'intention frauduleuse avec beaucoup de souplesse et de facilité³⁶⁷.

Bien que contestable, ce constat s'explique simplement. En effet, étant donné qu'il n'existe pas de « *preuves directes du fonctionnement de l'esprit des êtres humains* »³⁶⁸ et que la matière fiscale se distingue par sa technicité et sa complexité, les juges emploient des présomptions de culpabilité de manière à surmonter la difficulté que représente en ce domaine la preuve de l'intention³⁶⁹. Plus précisément, les juges de la chambre criminelle considèrent que l'intention des contribuables peut se déduire de certaines circonstances factuelles telles que la sophistication des manœuvres frauduleuses employées, l'ampleur financière des fraudes réalisées ou encore la profession exercée par l'individu fraudeur³⁷⁰. C'est ainsi qu'a été déclaré coupable de fraude fiscale, le gérant d'une société qui avait soustrait cette dernière au paiement de différents impôts, alors qu'en qualité « *d'expert financier* »³⁷¹ il ne pouvait invoquer une quelconque méconnaissance de ses obligations fiscales et avait conscience de s'y soustraire³⁷². De même, dans une affaire dans laquelle un contribuable avait dissimulé plusieurs centaines de milliers d'euros, les juges de la chambre criminelle ont considéré que l'importance des dissimulations opérées par le prévenu « *[démontrait] à elle seule le caractère intentionnel de l'infraction* »³⁷³.

qu'en l'absence de ces dernières, l'absence de déclaration ou la déclaration minorée ne constituaient pas un délit, V. en ce sens : Frédéric TRISTRAM, *op. cit.*, p. 20. A rapprocher de : Crim. 2 juill. 1998, n° 97-83.483.

³⁶⁴ V. en ce sens : Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 335 p. 125. En doctrine la rédaction de l'incrimination générale du délit de fraude fiscale fut critiquée en raison de son « *élasticité* », V. Jean PRADEL, *Droit pénal général*, Ed. Cujas, 22^{ème} éd. 2019, p. 283. V. aussi : Olivier DEBAT, « Souveraineté, citoyenneté, Liberté. Le droit pénal fiscal en quête d'équilibre », *op. cit.*, pp. 790-791 ; Manon DE SAINT-LEGER, *op. cit.*, n°41 pp. 48-49. A noter que, par opposition à un système français, le législateur chinois a entendu limiter par une énumération précise les différents procédés de soustraction à l'impôt réprimés pénalement. En effet, en République populaire de Chine : « *Il n'existe que trois cas d'ouverture de la répression [pénale] de la fraude fiscale : le dépôt d'une déclaration fictive par l'emploi de manœuvres frauduleuses [...] l'omission de déclaration [...] et la demande frauduleuse de restitution de la taxe à l'exportation* », V. Wei ZHOU, *La répression de la fraude fiscale en droit chinois*, Thèse, Aix-Marseille Université, 2017, dactyl p. 58.

³⁶⁵ V. BOI-CF-INF-40-10-10-10, §50 ; Bernard BOULOC et Pierre-Edouard DE ROBERT, *op. cit.*, n° 215-44 p. 118.

³⁶⁶ A rapprocher de : Crim. 25 mai 1987, n° 85-95.191.

³⁶⁷ Il a été jugé que l'intention des contribuables pouvait être suffisamment établie « *sans qu'il ait été utile qu'elle soit expressément constatée* », V. Crim. 18 déc. 1963, n° 63-90.525. A rapprocher de : Olivier DEBAT, « Souveraineté, citoyenneté, Liberté. Le droit pénal fiscal en quête d'équilibre », *op. cit.*, pp. 802-809. Une comparaison est possible avec la pratique judiciaire observée en droit pénal des affaires, V. Geneviève GIUDICELLI-DELAGE, *Droit pénal des affaires*, Mémentos, Dalloz, 6^{ème} éd., 2006, pp. 45-50.

³⁶⁸ Emile GARÇON, *Code pénal annoté*, Tome I, Sirey, 2^e éd, 1956, n° 78.

³⁶⁹ A rapprocher de : Jacques-Henri ROBERT, *Droit pénal général*, PUF, 6^{ème} éd, 2005, p. 326.

³⁷⁰ V. en ce sens : Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 406 et 407 p. 150.

³⁷¹ Crim. 4 mai 2011, n° 10-82.148.

³⁷² Dans le même sens, il a pu être jugé que l'intention frauduleuse pouvait se déduire « *de la seule qualité d'expert-comptable et de maître en droit du prévenu* », V. Crim. 8 sept. 2004, n° 03-85.161. V. aussi : Crim. 12 janvier 2011, n° 10-81.151 ; Crim. 4 mai 2011, n° 10-82.148 ; Crim. 7 nov. 2012, n° 11-87.278 ; Crim. 31 mai 2017, n° 16-81.150. A rapprocher de : Agathe LEPAGE, Patrick MAISTRE DE CHAMBON, Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 1413 pp. 809-811 ; Bernard BOULOC et Pierre-Edouard DE ROBERT, *op. cit.*, n°215-51 p. 119.

³⁷³ Crim. 14 juin 2017, n° 16-80.856.

Dans les faits, une telle posture prétorienne facilite considérablement la répression de la délinquance fiscale³⁷⁴. Mais on peut tout de même s'en inquiéter car elle aboutit *in fine* à un renversement du fardeau de la preuve ; celui-ci est alors supporté non plus par la partie poursuivante mais par la personne poursuivie³⁷⁵.

42. Les personnes potentiellement punissables du délit de fraude fiscale – Dans la majorité des cas, il s'agit d'une personne physique. En effet, l'auteur du délit est – en principe³⁷⁶ –, le contribuable assujéti à l'impôt fraudé, et ce, qu'il ait agi lui-même ou par l'intermédiaire d'autrui³⁷⁷. Mais il convient de rappeler que, depuis l'entrée en vigueur de la loi *Perben II*³⁷⁸, la responsabilité pénale des personnes morales peut être engagée (C. pén. art. 121-2). Toutefois, en pratique, il semblerait que les parquets préféreraient poursuivre les dirigeants de société plutôt que les sociétés elles-mêmes³⁷⁹. Au-delà, l'article 1742 du Code général des impôts prévoit expressément que les complices d'auteurs de fraude fiscale peuvent – en application des règles du droit commun de la complicité (C. pén. art. 121-6 et 121-7) –, voir leur responsabilité pénale engagée³⁸⁰. Enfin, on relèvera que toutes les personnes ayant fait l'objet d'une condamnation définitive pour fraude fiscale peuvent « être solidairement tenues, avec le redevable légal de l'impôt fraudé, au paiement de cet impôt ainsi qu'à celui des pénalités fiscales y afférentes »³⁸¹.

43. Une répression facilitée par le législateur et les juges – Il s'ensuit que le délit général de fraude fiscale – tel que défini par le législateur français³⁸² –, désigne une multitude de comportements fautifs pouvant être réalisés par une diversité importante de contribuables. Ce constat conduit à penser que le législateur français a entendu faciliter le travail des acteurs chargés de réprimer cette infraction. D'ailleurs, afin de renforcer l'efficacité de la répression, ces derniers n'hésitent pas à analyser ce délit comme une infraction dont la dimension intentionnelle est aisément démontrable³⁸³.

³⁷⁴ A rapprocher de : Alice ROUSSEAU et Guillaume PELLEGRIN, « Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.* n° 37, 15 septembre 2022, chron. 314, spéc. n° 1 pp. 1-4.

³⁷⁵ V. en ce sens : Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 383 p. 140. A noter qu'on retrouve aussi une telle pratique prétorienne dans d'autres domaines tels que celui de l'abus de confiance, V. en ce sens : Wilfried JEANDIDIER, « Art. 314-1 à 314-4, Fasc. 20, Abus de confiance », *J.-Cl. Pénal Code*, 2022, n° 70.

³⁷⁶ Dans certaines hypothèses, l'auteur du délit n'est pas celui qui est assujéti à l'impôt en cause. A titre exemple, une épouse peut agir pour son mari. Et dans ce cas : « Il est logique [...] que soit retenu en qualité d'auteur principal celui qui a souscrit des déclarations inexactes contenant une dissimulation des sommes imposables », V. Agathe LEPAGE, Patrick MAISTRE DE CHAMBON, Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 1416 p. 812.

³⁷⁷ V. en ce sens : Stéphane DETRAZ, « Fasc. 705 : Contentieux pénal – Délit général de fraude fiscale et aux délits communs à tous les impôts », *op. cit.*, n° 81.

³⁷⁸ Loi n° 2004-204 du 9 mars 2004 portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité.

³⁷⁹ C'est en tout cas ce que soutient Stéphane Détraz, V. Stéphane DETRAZ, « Fasc. 705 : Contentieux pénal – Délit général de fraude fiscale et aux délits communs à tous les impôts », *op. cit.*, n° 82.

³⁸⁰ A rapprocher du nouvel article 1740 A *bis* du CGI relatif à la « complicité fiscale », V. *Infra* §122. A propos de la notion de complicité, V. François ROUSSEAU, *L'imputation de la responsabilité pénale*, Thèse, Dalloz, Volume 89, 2009, pp. 213-270.

³⁸¹ CGI, art. 1745. A propos du mécanisme de solidarité fiscale, V. notamment : Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, pp. 294-307 ; Manon DE SAINT-LEGER, *op. cit.*, pp. 97-101.

³⁸² A noter que les législateurs étrangers ont également tendance « à mettre en œuvre une définition plutôt extensive [de la fraude fiscale] afin qu'aucune technique de fraude ne puisse échapper à la sanction de par une délimitation trop étroite de l'infraction », V. Laurence VAPAILLE, « De la pertinence de l'étude des sanctions fiscales pénales en droit comparé ou "de l'intérêt d'aller voir ailleurs" », Thierry LAMBERT (dir.), *Les sanctions pénales fiscales*, *op. cit.*, p. 44.

³⁸³ En la matière, plutôt que de procéder à de véritables démonstrations, les juges auraient recours à des motivations circulaires et péremptoires, V. en ce sens : Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 385 pp. 140-141. V. aussi : *Supra* §41.

Ces différentes observations indiquent que la répression occupe *a priori* une place de premier choix dans la lutte contre la délinquance fiscale en France³⁸⁴. Cette impression est en outre corroborée par le fait que le législateur ait prévu une multitude de fondements juridiques de nature à poursuivre et condamner pénalement tout comportement pouvant être perçu comme relevant de ce type de criminalité. Qui plus est, on peut également observer que pour garantir l'efficacité de la répression en matière fiscale, il s'est aussi employé à adapter les sanctions encourues à la gravité des manquements fiscaux constatés. Si bien qu'à la multiplicité des cas de fraude fiscale prévus par le législateur, répond la variété des sanctions pouvant être infligées en la matière³⁸⁵.

§2. La diversité des sanctions applicables en matière fiscale

44. Pénalités fiscales Vs sanctions pénales – En matière fiscale, le droit de sanctionner est partagé³⁸⁶. Il existe en effet deux grands types de sanctions : les pénalités fiscales « *qui ont une nature administrative car elles sont infligées par l'administration elle-même aux contrevenants* »³⁸⁷ et les sanctions pénales qui sont prononcées par les tribunaux correctionnels en cas d'infractions atteignant une « *particulière gravité* »³⁸⁸. Les premières ont principalement une nature pécuniaire³⁸⁹. Et, en ce cas, elles prennent la forme d'intérêts de retard, de majorations et d'amendes **(A)**. Les secondes, quant à elles, consistent en des peines correctionnelles **(B)**.

A. La diversité des pénalités fiscales

45. Un « *maquis juridique inextricable* »³⁹⁰ ? – Le Code général des impôts réserve un chapitre aux différentes pénalités susceptibles de frapper les contribuables indélégats (CGI, art. 1727 à 1840 X)³⁹¹. A cet égard, il convient de souligner que les dispositions législatives relatives aux sanctions susceptibles d'être édictées par l'administration fiscale sont d'une « *redoutable complexité* »³⁹². En effet, le dispositif des pénalités fiscales repose sur un véritable empilement de textes, sans cesse modifiés et qui concernent soit l'ensemble des impositions,

³⁸⁴ *A priori* seulement, car, comme on le verra : si la répression de la fraude fiscale semble théoriquement bien assurée, elle se révèle en réalité, pratiquement inopérante, V. en ce sens : *Infra* §217.

³⁸⁵ A rapprocher de : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, pp. 16-22.

³⁸⁶ V. Thierry LAMBERT, *Procédures fiscales*, LGDJ, 5^{ème} édition, 2022, n° 623.

³⁸⁷ Michel BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, LGDJ, 14^{ème} éd., 2020, pp. 104-105.

³⁸⁸ Alice FOURNIER, « Le contrôle de l'impôt », *Fiche pratique n° 4385*, LexisNexis, 2020. V. également en ce sens : Olivier DEBAT, « Souveraineté, citoyenneté, Liberté. Le droit pénal fiscal en quête d'équilibre », *op. cit.*, p. 771 ; Florence DEBOISSY et Stéphane DETRAZ, « Droit pénal et droit fiscal », *loc. cit.* A rapprocher de : Clarisse LE ROUX, « Droit fiscal et droit pénal », *Annales de l'Institut de criminologie et de sciences pénales – Roger Merle*, Presses de l'Université Toulouse 1 Capitole, n° 3, 2022, pp. 335-342. Pour un exposé récent et exhaustif des sanctions encourues en matière fiscale, V. Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, p. 271 et s. V. aussi : Mémento pratique, *Fiscal 21*, Ed. Francis Lefebvre, n° 79700, s.

³⁸⁹ Toutes les sanctions fiscales n'ont pas une nature pécuniaire. A titre d'exemple, l'article 1729 A *bis* du Code général des impôts prévoit une sanction administrative consistant dans la publication des pénalités fiscales infligées, V. à ce sujet : *Infra* §123.

³⁹⁰ Mireille DELMAS-MARTY et Catherine TEITGEN-COLLY, *Punir sans juger ? De la répression administrative au droit pénal administratif*, Paris, Economica, 1992, p. 19.

³⁹¹ V. à ce propos : Michel BOUVIER, *op. cit.*, pp. 105-109 ; Mémento pratique, *Fiscal 21*, *op. cit.*, n° 79 850 et s. ; Martin COLLET et Pierre COLLIN, *Procédures fiscales, Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, PUF, 4^{ème} éd., 2020, pp. 171-195.

³⁹² Martin COLLET et Pierre COLLIN, *op. cit.*, n° 243 p. 173.

soit certains impôts particuliers, soit encore certains comportements spécifiques³⁹³. C'est d'ailleurs pourquoi, par souci de clarté, on portera ici un regard volontairement synthétique sur ce dispositif.

46. Les intérêts de retard ou « le prix du temps »³⁹⁴ – Au sein des pénalités fiscales, les intérêts de retard occupent une place à part. En effet, il est considéré à leur sujet qu'ils n'ont pas un objet répressif mais le caractère d'une « *réparation pécuniaire* »³⁹⁵ dans le sens où ils visent à « *réparer le préjudice subi par l'Etat à raison du non-respect par les contribuables de leurs obligations de déclarer et payer l'impôt aux dates légales* »³⁹⁶. En conséquence, ils sont dus « *qu'il y ait ou non absence de manquement délibéré (bonne ou mauvaise foi) du contribuable* »³⁹⁷. A cet égard, l'article 1727 du Code général des impôts précise qu'en cas de paiement tardif d'une créance fiscale, le taux de l'intérêt de retard est fixé à 0,20% par mois, soit 2,40% par an³⁹⁸. Mais, il convient de préciser que si le contribuable rectifie spontanément les erreurs, insuffisances ou omissions qu'il a commises de bonne foi, le montant qu'il doit au titre de l'intérêt de retard peut être réduit de moitié (CGI, art. 1727, V)³⁹⁹.

47. Les sanctions fiscales à caractère répressif – En pratique, les intérêts de retard viennent généralement s'ajouter à des sanctions fiscales à caractère répressif⁴⁰⁰. Ces dernières n'ont pas pour unique objet la seule réparation pécuniaire d'un préjudice mais tendent à empêcher la réitération des empêchement qu'elles visent⁴⁰¹. Par ailleurs, elles peuvent constituer des « *accusations en matière pénale* » au sens de l'article 6-1 de la Convention européenne des droits de l'Homme⁴⁰².

Parmi ces sanctions, on distingue les amendes des majorations fiscales. Les premières, dont le montant est forfaitaire, visent à sanctionner les contribuables qui manquent de diligence dans l'accomplissement de leurs obligations fiscales. A titre d'exemple, lorsqu'un contribuable refuse de communiquer des renseignements demandés par l'administration fiscale, il peut se voir infliger une amende de 10 000€ (CGI, art. 1734, al. 1^{er}). De même, lorsqu'une entreprise refuse de révéler l'identité des personnes auxquelles elle a distribué une partie de ses bénéfices, elle est passible d'une amende égale à 100 % des sommes versées ou distribuées (CGI, art. 1759). Quant aux majorations fiscales, elles ont pour effet de « *majorer à hauteur d'un certain pourcentage l'imposition éludée, suite à un comportement répréhensible* »⁴⁰³. Il en existe

³⁹³ V. en ce sens : *Ibid.*

³⁹⁴ Martin COLLET et Pierre COLLIN, *op. cit.*, n° 246 p. 175.

³⁹⁵ Michel BOUVIER, *op. cit.*, p. 105. A rapprocher de : Conseil d'État, avis n° 239693 du 12 avril 2002.

³⁹⁶ Memento pratique, *op. cit.*, n° 79 860. V. aussi : V. Thierry LAMBERT, *op. cit.*, n° 659 ; Lexis Pratique, *Fiscal 2021*, LexisNexis, 6^{ème} éd., 2021, pp. 2108-2111.

³⁹⁷ Michel BOUVIER, *op. cit.*, pp. 105-106.

³⁹⁸ On a assisté ces dernières années à une nette réduction de ce taux. En effet, avant 2006 il était de 0,75% par mois soit 9% par an. Puis, jusqu'en 2018, il fut de 0,4% par mois soit 4,8% par an, V. en ce sens : Martin COLLET et Pierre COLLIN, *op. cit.*, n° 246 p. 175.

³⁹⁹ V. Mémento pratique, *op. cit.*, n° 79 867.

⁴⁰⁰ V. en ce sens : Martin COLLET et Pierre COLLIN, *op. cit.*, n° 242 p. 172.

⁴⁰¹ V. en ce sens : Lexis Pratique, *Fiscal 2021*, LexisNexis, 6^{ème} éd., 2021, n° 9767.

⁴⁰² *Ibid.* A ce sujet, V. Benjamin RICOU, *Droit des procédures fiscales*, *op. cit.*, pp. 345-357. V. aussi : *Infra* §§304-309.

⁴⁰³ Martin COLLET et Pierre COLLIN, *op. cit.*, n° 243 p. 173.

une large variété : certaines ont un caractère général tandis que d'autres sont encourues au titre d'infractions spécifiques⁴⁰⁴. Et leur taux varie « *en fonction de la diligence du contribuable à répondre aux demandes de l'administration* »⁴⁰⁵. A titre d'exemple, le défaut ou le retard de production d'une déclaration entraîne l'application de l'intérêt de retard et d'une majoration de 10% des droits qui seront finalement réclamés (CGI, art. 1728, 1, a)⁴⁰⁶. Le taux de cette majoration est porté à 40% lorsque la négligence du contribuable apparaît comme étant « *véritablement fautive* »⁴⁰⁷ dans le sens où celui-ci n'a pas régularisé sa situation trente jours après avoir reçu une mise en demeure de l'administration (CGI, art. 1728, 1, b). Et, si l'administration découvre que le contribuable a exercé une activité occulte, la pénalité encourue est alors de 80% (CGI, art. 1728, 1, c).

Au-delà, lorsqu'il est question d'un manquement à l'impôt d'une particulière gravité, des sanctions pénales peuvent être infligées en sus ou à la place des pénalités fiscales⁴⁰⁸.

B. La diversité des sanctions pénales

48. Une diversité précieuse – Le système de répression fiscale français repose sur un double régime de sanctions si bien qu'un même manquement fiscal peut faire l'objet de pénalités prononcées par l'administration des impôts et de peines infligées par l'institution judiciaire⁴⁰⁹. A titre d'illustration, la Cour d'appel de Paris a, dans un arrêt rendu le 9 février 2022, condamné une avocate pour fraude fiscale à dix-huit mois d'emprisonnement avec sursis, trois ans d'interdiction professionnelle et au paiement des majorations et pénalités infligées en répression des impôts fraudés⁴¹⁰. En l'espèce, il était notamment reproché à la prévenue de s'être frauduleusement soustraite au paiement partiel de l'impôt sur le revenu en produisant une déclaration de revenus fortement minorée⁴¹¹.

Le recours aux sanctions pénales en matière fiscale participe de l'efficacité de la répression car ces dernières présentent l'intérêt d'être à la fois plurielles et plurales⁴¹². Plurielles, dans le sens où l'éventail des sanctions pénales prononçables en cette matière se

⁴⁰⁴ V. en ce sens : Michel BOUVIER, *op. cit.*, p. 106.

⁴⁰⁵ Thierry LAMBERT, *op. cit.*, n° 665 p. 267.

⁴⁰⁶ « Cette pénalité s'applique en principe aussi bien au contribuable étourdi qui adresse sa déclaration avec un jour de retard, qu'à celui qui tarde jusqu'à la réception d'une mise en demeure de l'administration », V. Martin COLLET et Pierre COLLIN, *op. cit.*, n° 252 p. 178.

⁴⁰⁷ Martin COLLET et Pierre COLLIN, *loc. cit.*

⁴⁰⁸ V. notamment à ce propos : Agathe LEPAGE, Patrick MAISTRE DE CHAMBON, Renaud SALOMON, *op. cit.*, pp. 819-834 ; Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, pp. 271-307. V. aussi : Mémento pratique, *op. cit.*, n° 80 250 et s. ; Martin COLLET et Pierre COLLIN, *op. cit.*, pp. 197-207 ; Thierry LAMBERT, *Procédures fiscales*, *op. cit.*, p. 293 et s. V. aussi : *Infra* §191.

⁴⁰⁹ En lien avec ce sujet, V. Manon DE SAINT-LEGER, *op. cit.*, n°1 p. 1 et n°7 pp. 16-17 ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, p. 340 et s. A noter que la possibilité d'une double répression administrative et judiciaire à raison des mêmes faits ne constitue pas une spécificité propre à la matière fiscale. On la retrouve notamment en droit du travail, V. en ce sens : Renaud SALOMON et Agnès MARTINEL, *Droit pénal social. Droit pénal du travail et de la sécurité sociale*, Economica, 6^{ème} éd., 2021, n° 7 pp. 9-10 ; Alain COEURET, Elisabeth FORTIS et François DUQUESNE, *Droit pénal du travail. Infractions, responsabilités, procédure pénale en droit du travail et de la sécurité sociale*, LexisNexis, 7^{ème} éd., 2022, n° 133 p. 68.

⁴¹⁰ Cet arrêt sera par la suite cassé par la Cour de cassation, V. Crim. 14 juin 2023, n° 22-81.020.

⁴¹¹ V. en ce sens : Crim. 14 juin 2023, n° 22-81.020, §3. A rapprocher de : Pauline DUFOURQ, « Retour sur l'application du principe *non bis in idem* en matière de fraude fiscale », *Dalloz Actualité*, 7 juillet 2023.

⁴¹² V. Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 74 p. 28. A rapprocher de : Lexis Pratique, *Fiscal 2021*, LexisNexis, 6^{ème} éd., 2021, pp. 2133-2134.

compose notamment de peines principales (ex : l'emprisonnement ou l'amende)⁴¹³, complémentaires (ex : l'exclusion des marchés publics ou la suspension du permis de conduire)⁴¹⁴ ou accessoires (ex : la déchéance d'avantages fiscaux ou l'interdiction de diriger une association agréée)⁴¹⁵. Plurales, car ces peines ne sont pas uniquement de nature pécuniaire mais peuvent également consister en une privation de liberté (CGI, art. 1741, al. 1^{er}), en la privation de droits civiques, civils et de famille (CGI, art. 1741, al. 4), en l'interdiction d'exercer une profession (CGI, art. 1750, 1^o), ou encore en la confiscation du gain procuré par l'infraction⁴¹⁶.

Ces différents exemples montrent par ailleurs que certaines peines applicables ne présentent pas un aspect punitif marqué. En ce sens, on peut considérer que les peines d'interdiction poursuivent avant tout une finalité préventive et que la peine de confiscation du produit de l'infraction est d'abord une mesure réparatrice visant l'effacement de la conséquence illégale de l'infraction commise⁴¹⁷.

49. Un arsenal répressif (im)mobilisé ? – Ainsi, on peut affirmer au regard de ce qui précède que les acteurs chargés de la lutte contre la délinquance fiscale peuvent mener à bien celle-ci en mobilisant un nombre pléthorique d'incriminations et de sanctions⁴¹⁸. Toutefois, en pratique, toutes les fraudes fiscales ne sont pas punies de peines correctionnelles. Tant s'en faut ! Pour que des contribuables fraudeurs puissent être condamnés pénalement, encore faut-il que des poursuites soient engagées à leur encontre. C'est pourquoi, après avoir étudié l'incrimination légale de la fraude fiscale, il revient de s'intéresser à la façon dont cette infraction est poursuivie. Ce faisant, il pourra être constaté que la mise en œuvre du système de répression fiscale est et demeure sous le contrôle du Trésor public.

⁴¹³ La peine principale désigne « la peine essentiellement encourue. Elle permet de conférer une nature pénale à l'infraction et de déterminer son degré de gravité en la qualifiant de crime, de délit ou de contravention. La peine principale prend la forme d'une privation de liberté ou d'une amende. L'une et l'autre sont appliquées alternativement ou cumulativement », V. Jean-Paul CÉRÉ et Ludivine GRÉGOIRE, « Peine : nature et prononcé », *Rép. pén.*, Dalloz, 2020, n° 81.

⁴¹⁴ Une peine complémentaire « est une peine secondaire qui vient s'agréger à une peine principale lorsque le texte réprimant l'infraction le prévoit expressément. Elle complète, comme son nom le laisse entendre, la peine principale », V. Jean-Paul CÉRÉ et Ludivine GRÉGOIRE, *op. cit.*, n° 83. Auraient pu être également citées l'interdiction d'exercer une profession à caractère économique, la privation des droits civiques, civils et de famille ou encore la publication du jugement de condamnation, V. à ce propos : Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, pp. 282-290.

⁴¹⁵ Les peines accessoires « parfois dénommées peines clandestines, correspondent à des peines associées automatiquement à la peine principale », V. Jean-Paul CÉRÉ et Ludivine GRÉGOIRE, *op. cit.*, n° 84. En matière fiscale, la condamnation à une peine principale en application des articles 1741 ou 1743, 1^o du Code général des impôts entraîne automatiquement l'application de différentes peines accessoires, V. Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, pp. 290-291.

⁴¹⁶ En vertu de l'article 131-21, alinéa 1^{er} du Code pénal, cette dernière peine est encourue « pour les délits punis d'une peine d'emprisonnement d'une durée supérieure à un an, à l'exception des délits de presse ». Elle est donc applicable au délit de fraude fiscale, V. Stéphane DETRAZ, « Fasc. 705 : Contentieux pénal – Délit général de fraude fiscale et aux délits communs à tous les impôts », *J.-Cl. Procédures fiscales*, février 2022, n° 118. A rapprocher de : Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 74 p. 28 ; Mémento pratique, *op. cit.*, n° 80310 à 80330 ; Raphaële PARIZOT, « La confiscation, sanction applicable en droit des affaires », *Lamy Droit pénal des affaires*, 2021, n°157-190, pp. 65-83.

⁴¹⁷ A rapprocher respectivement de : Stéphane DETRAZ, « Fasc. 30 : Interdictions professionnelles », *J.-Cl. Lois pénales spéciales*, 2023, n°36 ; Christian GUERY, « Perquisitions et saisies », *Droit et pratique de l'instruction préparatoire*, 2022/23, Dalloz, 11^e édition, n° 541.97. Pour un exposé exhaustif du droit relatif aux confiscations pénales, V. Lionel ASCENSI, *Droit et pratique des saisies et confiscations pénales*, Dalloz, 2^{ème} éd., 2021, pp. 17-198.

⁴¹⁸ L'inventaire des sanctions applicables en matière fiscale laisse à penser que ces dernières assurent un maillage répressif complet. Par ailleurs, leur diversité devrait contribuer au renforcement de l'efficacité de la répression. Or, comme on le verra, cette dernière se révèle très incertaine, V. *Infra* §126 et s.

Section 2 - Un système répressif aux mains du fisc

50. Le particularisme de la répression fiscale – Comme le relevait déjà Gérard Klein en 1975, les règles de procédure en droit pénal fiscal s'écartent « *sensiblement et sur de nombreux points du droit commun* »⁴¹⁹. L'une des manifestations de ce particularisme réside dans « *le rôle très important tenu par l'administration dans le procès répressif pour fraude fiscale où les textes lui attribuent, avec une place de choix, des prérogatives tout à fait exorbitantes du droit commun* »⁴²⁰. Il résulte en effet du régime procédural applicable en matière fiscale que si l'administration peut intervenir pendant le procès, elle a surtout un rôle non négligeable à jouer avant la tenue de celui-ci⁴²¹.

C'est pourquoi, afin de bien comprendre le processus de mise en mouvement de l'action publique en matière fiscale, les prochains développements concerneront l'éminente place occupée par le Trésor public, et ce, tant en amont des poursuites pénales (§1) que dans l'exercice de celles-ci (§2). Ce faisant, il sera démontré non seulement que l'administration des impôts participe activement à la recherche et à la constatation des infractions fiscales, mais aussi qu'elle occupe une place centrale dans le processus de mise en mouvement de l'action publique⁴²².

§1. L'éminente place du fisc en amont des poursuites pénales

51. Une administration fiscale omniprésente – Comme l'a écrit Jean-Claude Martinez : « *La fraude existe. C'est sûr. Mais pour la sanctionner, encore faut-il la découvrir* »⁴²³. Mais alors justement, comment le Trésor public s'y prend ?

⁴¹⁹ Gérard KLEIN, *op. cit.*, p. 397. En doctrine, tout le monde reconnaît un particularisme au droit pénal fiscal, V. en ce sens : Fernand BOULAN et Christian LOUIT, « Rapport introductif », *L'Application du droit pénal en matière fiscale – 3^{ème} Colloque de la Société de Droit fiscal (4-5 Décembre 1980 – Aix-en-Provence)*, *op. cit.*, p. 12.

⁴²⁰ Gérard KLEIN, *loc. cit.* Comme l'ont plus récemment résumé certains auteurs : « *Le droit pénal fiscal reste [...] dominé par la farce d'adduction qu'exerce l'administration fiscale [...] C'est généralement elle, en tout premier lieu, qui détecte les faits de soustraction à l'impôt [...] C'est elle, encore, qui autorise le ministère public à mettre en mouvement l'action publique [...] C'est elle, enfin, qui peut demander à la juridiction de jugement éventuellement saisie de condamner le prévenu au paiement de l'impôt lorsqu'il n'en est pas le redevable* », V. Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 4, p. 2. V. également à ce propos : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, p. 233 et s. ; Fernand BOULAN et Christian LOUIT, *op. cit.*, p. 17. Une autre manifestation de ce particularisme ressort de l'observance d'un régime particulier de la prescription de l'action publique qui ne sera pas évoqué ici, V. toutefois à ce propos : Renaud SALOMON, « Le particularisme de la procédure devant le juge pénal », *Dr. fisc.* n° 38, 22 septembre 2016, 500, n° 16 à 19 ; Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, pp. 656-666.

⁴²¹ A cet égard, Stéphane DETRAZ rappelle que l'administration fiscale participe à la procédure pénale à divers titres : en qualité d'enquêtrice, d'initiatrice des poursuites, mais aussi de partie civile, V. Stéphane DETRAZ, « L'Administration et le juge pénal. Quelle articulation possible entre l'administration et le juge pénal ? Le domaine fiscal peut-il servir de modèle ? », *RSC*, vol. 1, no. 1, 2019, pp. 47-54.

⁴²² V. à ce sujet : Manon DE SAINT-LEGER, *op. cit.*, p. 125 et s. Il ne s'agit pas là d'une particularité française. En Allemagne, en Pologne mais aussi en Chine, l'administration fiscale a la mainmise sur la procédure, V. respectivement en ce sens : Michael PREISSER, « Les délits fiscaux et infractions fiscale en Allemagne », Thierry LAMBERT (dir.), *Les sanctions pénales fiscales*, L'Harmattan, 2007, p. 77 ; Janusz FISZER, « Les modalités d'engagement des poursuites pénales fiscales en Pologne », Thierry LAMBERT (dir.), *Les sanctions pénales fiscales*, *op. cit.*, p. 136 ; Wei ZHOU, *op. cit.*, p. 201.

⁴²³ Jean-Claude MARTINEZ, *La fraude fiscale*, Que sais-je, Paris, P.U.F., 2^{ème} éd, 1990, p. 96.

En pratique, la lutte contre la fraude fiscale se caractérise par une action administrative à trois niveaux⁴²⁴. En effet, avant d'envisager d'éventuelles sanctions ou poursuites correctionnelles (troisième niveau), l'administration intervient dans la lutte contre la délinquance fiscale en s'engageant dans une politique de prévention de celle-ci (premier niveau). Et, dans la continuité de ce travail préventif, le Trésor public s'assure, au travers du contrôle fiscal, que les contribuables respectent leurs obligations fiscales (deuxième niveau)⁴²⁵. Ainsi, il apparaît qu'en amont d'une hypothétique répression, l'administration exerce à la fois des missions de prévention **(A)** et de contrôle **(B)**.

A. La mission de prévention dévolue à l'administration fiscale

52. Le fisc : une « administration de services »⁴²⁶ ? – Comme l'avait déjà observé Louis Boyer en 1974 : « *La lutte contre la dissimulation fiscale ne relève pas de la seule répression : son aboutissement suppose que d'autres mesures soient prises, qu'un autre climat soit établi* »⁴²⁷. Cela, les pouvoirs publics français semblent l'avoir bien compris⁴²⁸. En effet, depuis une trentaine d'années, ces derniers ont entrepris plusieurs réformes visant à transformer l'administration fiscale en un « *guichet social* »⁴²⁹ traitant les contribuables non plus comme des assujettis mais comme des partenaires, voire comme des clients⁴³⁰.

Dans les faits, ce mouvement fut véritablement initié en 1987, par la loi *Aicardi* qui – entre autres mesures –, instaura la procédure de rescrit⁴³¹. Cette dernière permet au contribuable de solliciter une prise de position de l'administration sur sa situation fiscale de manière à se prémunir contre un éventuel contentieux⁴³².

⁴²⁴ V. à ce propos : Thierry LAMBERT, « La place des sanctions pénales dans le dispositif général de la lutte contre la fraude fiscale », *Les Petites Affiches*, 30 avril 1999, n° 86, p. 4.

⁴²⁵ V. en ce sens : Marcel RAFFRAY, *op. cit.*, p. 121 ; Ou plus récemment : Michel BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, *op. cit.*, p. 89. Pour une étude d'ensemble, V. Mémento pratique, *op. cit.*, n° 77 500 et s.

⁴²⁶ Michel BOUVIER, « Editorial », *RFPP*, n° 127, 2014, p. 5. A rapprocher de : Medhi DJOUHRI, *op. cit.*, p. 12 ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 871 pp. 625-626.

⁴²⁷ Louis BOYER, *op. cit.*, p. 246. V. également en ce sens : Pierre DI MALTA, *Droit fiscal pénal*, PUF, 1^{ère} éd. 1992, p. 252. V. aussi : Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario, *Informe Lagares*, febrero 2014, pp. 391-392 ; Ignacio Arráez BERTOLIN, « Prólogo. Visión general de la lucha contra el fraude: un modelo agotado », en Enrique GIMÉNEZ-REYNA y Salvador RUIZ GALLUD (coord.), *El fraude fiscal en España*, *op. cit.*, p. 65.

⁴²⁸ Dans une logique de prévention, le Trésor public s'efforce d'entretenir de bonnes relations avec les contribuables français mais aussi avec d'autres administrations étrangères. Toutefois, cette coopération entre Etats s'organise pour mieux lutter contre la fraude et l'évasion fiscales internationales. C'est pourquoi, elle ne sera pas évoquée ici. A son propos, V. toutefois : Ministre de l'Action et des comptes public, *Document de politique transversale – Projet de loi de finances pour 2020*, « Lutte contre l'évasion et la fraude », pp. 31-33 ; Fabrice BIN, « La bonne gouvernance fiscale en matière de lutte contre la fraude », *op. cit.*, n°9 pp. 4-5.

⁴²⁹ Alexis SPIRE, *Faibles et puissants face à l'impôt*, Paris, Raisons d'agir, 2012, p. 45.

⁴³⁰ V. notamment en ce sens : Pierre LEVALLOIS, « L'équilibre menacé de la procédure fiscale », *RFDA*, 2020, p. 525 ; Alexis SPIRE, *op. cit.*, p. 70. ; Michel BOUVIER, *loc. cit.* A rapprocher aussi de : Pierre LAVIGNE, « Le contribuable comme usager de l'administration fiscale », *RFPP*, n° 15, 1986, p. 77 et s.

⁴³¹ Le rescrit général fut consacré à l'article L. 80 B du LPF par l'article 19 de la loi n°87-502 du 8 juillet 1987. A noter que sur le modèle du rescrit fiscal, le législateur a introduit en droit de la sécurité sociale la procédure de rescrit social, V. Renaud SALOMON et Agnès MARTINEL, *Droit pénal social. Droit pénal du travail et de la sécurité sociale*, Economica, 6^{ème} éd., 2021, n° 1383 pp. 886-887.

⁴³² « *Le rescrit est une prise de position formelle de l'administration sur la situation de fait d'un contribuable au regard d'un texte fiscal* », V. « Rescrit fiscal », *Fiche d'orientation*, Dalloz, 2020. V. aussi : Thierry LAMBERT, « Contribution à la définition des nouvelles problématiques du contrôle fiscal », *REIDF*, n° 2018/1, p. 12 ; Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU et Bruno TRESCHER, *Procédures fiscales*, Dalloz, 11^{ème} édition, 2022, n° 66 pp. 49-50.

Dans la continuité de cette innovante mesure, l'administration fiscale française a, à la fin des années 1990, importé une théorie centrée sur la notion de « *civisme fiscal* »⁴³³ consistant à « *améliorer le service rendu aux contribuables pour les encourager à payer volontairement leurs impôts* »⁴³⁴. Dans cette perspective, plusieurs dispositions visant à encourager la conciliation en matière fiscale ont été prises. En particulier, c'est à cette période que les hauts fonctionnaires de Bercy ont commencé à promouvoir la notion d'« *application mesurée de la loi fiscale* »⁴³⁵ selon laquelle les agents du fisc sont notamment priés de privilégier le dialogue avec les contribuables et de tenir compte de l'environnement dans lequel ces derniers évoluent.

Par la suite, le lancement en 2004 du programme « *Pour vous faciliter l'impôt* » a eu pour effet de prolonger ce processus de conversion de la politique suivie par les membres de l'administration fiscale⁴³⁶. En effet, parmi les mesures phares de ce programme, un dispositif de relance amiable avait été mis en place à destination des particuliers. Ainsi, en cas de discordance entre les revenus déclarés et les informations détenues par l'administration, les contribuables pouvaient – en dehors de l'hypothèse où l'écart constaté serait constitutif d'un manquement délibéré –, corriger eux-mêmes leurs déclarations sans risquer la moindre sanction⁴³⁷.

Plus récemment encore, on vit apparaître d'autres « *mécanismes de régularisation et de sécurisation du risque fiscal* »⁴³⁸. Parmi eux, on peut notamment citer le service de traitement des déclarations rectificatives (STDR), mis en place à la suite de l'affaire « *Cahuzac* »⁴³⁹ et qui était destiné à la régularisation d'avoirs non déclarés et détenus à l'étranger⁴⁴⁰. De même, l'instauration par la loi *Essoc*⁴⁴¹, d'un droit à l'erreur au profit de tout administré, a témoigné de la volonté du législateur français d'insuffler « *une logique d'accompagnement et de conseil dans la relation de l'administration envers le citoyen* »⁴⁴².

⁴³³ « *Le civisme fiscal, défini comme la motivation intrinsèque du paiement de l'impôt, est un aspect primordial des systèmes fiscaux puisque la plupart d'entre eux doivent l'essentiel de leurs recettes au respect spontané de leurs obligations par les contribuables. Son amélioration est donc de nature à permettre de recouvrer plus de recettes en mobilisant des moyens (relativement) limités* », V. OCDE, *Quels sont les déterminants du civisme fiscal ?*, Document de consultation publique, 2019, p. 6.

⁴³⁴ Alexis SPIRE, *op. cit.*, pp. 70-71. V. aussi à ce propos : Michel BOUVIER, « La lutte contre l'évasion fiscale internationale : répression ou prévention ? », *RFPP*, n° 110, 2010, p. 2 ; Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *op. cit.*, p. 9, et 156.

⁴³⁵ Alexis SPIRE, *op. cit.*, p. 71.

⁴³⁶ A rapprocher de : Michel BOUVIER, *L'impôt sans le citoyen ?*, LGDJ, 2019, p. 60.

⁴³⁷ V. Alexis SPIRE, *loc. cit.* A rapprocher des dispositifs prévus aux articles 1755 du CGI et 62 du LPF.

⁴³⁸ Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *op. cit.*, p. 166.

⁴³⁹ Cette affaire a impliqué en décembre 2012, Jérôme Cahuzac, alors ministre délégué au budget. Ce dernier, notamment en charge de la lutte contre la fraude fiscale, possédait lui-même un compte à l'étranger qu'il n'avait pas déclaré. Il fut reconnu coupable de fraude fiscale et de blanchiment de fraude fiscale et condamné à quatre ans de prison, dont deux avec sursis, V. à propos de cette affaire : Éric VERNIER, *Fraude fiscale et Paradis fiscaux*, Dunod, 2^{ème} éd., 2018, p. 119. V. aussi : Anthony AMICELLE, « Deux attitudes face au monde : La criminologie à l'épreuve des illégalismes financiers », *Cultures & Conflits*, vol. 94-95-96, no. 2-3-4, 2014, n° 51 à 54 ; Aurélien BAUDU, « Chronique législative et administrative annuelle de procédures fiscales », *REIDF*, Bruylant, n° 2018/1, p. 154.

⁴⁴⁰ Ce service, ouvert en 2013 et fermé en 2017, aura permis de récolter 9,4 milliards d'euros, V. Benoît FLOC'H, « La cellule de dégrisement fiscal a rapporté 9,4 milliards d'euros », *Le Monde*, 29 août 2019.

⁴⁴¹ V. Loi n° 2018-727 du 10 août 2018 pour un État au service d'une société de confiance. A ce sujet, V. Edouard MARCUS, « Droit à l'erreur, accompagnement : les nouvelles traductions du principe de sécurité juridique en matière fiscale », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, Bruylant, n° 2020/1, p. 104 et s.

⁴⁴² Exposé des motifs de la loi n° 2018-898 du 23 oct. 2018 relative à la lutte contre la fraude. V. aussi : Jean-René CAZENEUVE, Annexe n°26 du rapport de l'Assemblée nationale n° 292, 6 octobre 2022, pp. 49-50 ; Jean-François HUSSON, *Rapport d'information du Sénat n°72 sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale*, 25 octobre 2022, pp. 43-44.

Enfin, en guise d'ultime exemple, on relèvera que l'administration fiscale française a eu recours à la technique du « *nudge* » pour inciter et accompagner les contribuables à effectuer leurs déclarations en ligne⁴⁴³. En effet, le *nudge* est un concept – mis en lumière par Richard Thaler et Cass Sunstein⁴⁴⁴ –, qui désigne une « *manière d'inciter un acteur de la société à une prise de décision, sans contrainte* »⁴⁴⁵. En l'occurrence, pour générer le changement de comportement souhaité, l'administration des impôts présenta la déclaration en ligne comme une option par défaut. Par ailleurs, elle informa les contribuables des bienfaits pour l'environnement que la télédéclaration était susceptible d'engendrer, de même qu'elle leur indiqua le nombre d'individus ayant déjà adopté une telle démarche. Ce faisant, le nombre de déclarations en ligne enregistrées augmenta significativement⁴⁴⁶. Mais, au-delà de cette expérience, le recours à cet outil en matière fiscale apparaît bienvenu pour deux principales raisons. La première est que le modèle de l'*homo economicus* – selon lequel les individus « *sont réputés agir de manière rationnelle pour maximiser leur intérêt personnel* »⁴⁴⁷ – est aujourd'hui dépassé⁴⁴⁸. Ce serait donc une erreur d'assimiler le contribuable à un « *automate économique hautement rationnel* »⁴⁴⁹. La seconde réside dans le fait que le recours au *nudge* en cette matière est « *de nature à permettre de recouvrer plus de recettes [fiscales] en mobilisant des moyens (relativement) limités* »⁴⁵⁰.

Cependant, le rôle qu'il convient d'attribuer à cet instrument ne doit pas être exagéré. D'une part, car sa mobilisation n'est pas sans risque⁴⁵¹. En effet, le *nudge* peut être analysé comme un « *véritable court-circuitage* »⁴⁵² des décisions prises par les individus à tel point que, lorsqu'il est employé à outrance, ces derniers sont amenés à adopter des comportements automatisés mais aussi et surtout irréflectifs⁴⁵³. D'autre part, car le *nudge* ne constitue pas la panacée⁴⁵⁴. Il importe donc qu'il soit uniquement envisagé en tant que « *complément des outils juridiques traditionnels* »⁴⁵⁵ existants.

⁴⁴³ V. Jacques CHEVALIER, « Les Nudges dans la modernisation de l'action publique », *Nudges et normativités*, Hermann, 2018, pp. 227-238. A rapprocher de : Michel LE CLAINCHE, « La stratégie numérique de la DGFIP », *GFP*, n° 5, 2016, pp. 64-71.

⁴⁴⁴ Ces auteurs voient en ce concept « *un facteur qui modifie le comportement du simple mortel, alors que l'écone l'ignorerait* », V. Richard THALER et Cass SUNSTEIN, *Nudge. La méthode douce pour inspirer la bonne décision*, Vuibert, Mars 2010, p. 29.

⁴⁴⁵ Bruno DONDERO, « *Nudge* – Une notion plurielle pour inciter les acteurs de la société à prendre une décision », *JCP éd. G.*, n° 46, novembre 2020, p. 2022.

⁴⁴⁶ Plus précisément, ce nombre augmenta de dix points entre 2013 et 2014, V. Jacques CHEVALIER, *loc. cit.*

⁴⁴⁷ V. Nicolas DELALANDE, *Les batailles de l'impôt, Consentement et résistances de 1789 à nos jours*, Seuil, 2011, p. 15.

⁴⁴⁸ V. en ce sens : Rémi SUSSAN, « *Nudge*, la manipulation bienveillante », *La motivation*, Ouvrage collectif, Éditions Sciences Humaines, 2017, p. 118.

⁴⁴⁹ Expression empruntée à Peter DEAN, Tony KEENAN and Fiona KENNEY, « Taxpayers' Attitudes to Income Tax Evasion: An Empirical Study », *British Tax Review*, vol. 1980, no. 1, 1980, p. 30.

⁴⁵⁰ OCDE, *Quels sont les déterminants du civisme fiscal ?*, Document de consultation publique, 2019, p. 6.

⁴⁵¹ V. Abad AIN AL-SHAMS, « Le *nudge*. Embarras du choix & paternalisme libertarien », *Multitudes*, vol. 68, n°3, 2017, pp. 47-53.

⁴⁵² Abad AIN AL-SHAMS, « Le *nudge*. Embarras du choix & paternalisme libertarien », *Multitudes*, vol. 68, n°3, 2017, p. 48.

⁴⁵³ V. en ce sens : Abad AIN AL-SHAMS, *op. cit.*, p. 53.

⁴⁵⁴ V. en ce sens : Gustave KENEDI, « *Nudge* : justifications et applications », *Regards croisés sur l'économie*, vol. 22, no. 1, 2018, p. 84.

⁴⁵⁵ Alberto ALEMANNINO, « Le "*Nudge*" et l'analyse comportementale du droit : une perspective européenne », *RED*, vol. 1, no. 1, 2020, p. 26.

53. La prévention : une finalité centrale du contrôle fiscal – La seule évocation de ces différentes évolutions montre – sans prétendre à l'exhaustivité⁴⁵⁶ –, que l'Etat français entend lutter contre la délinquance fiscale en misant sur la prévention⁴⁵⁷. Cette dernière a certes pris de l'importance au fil du temps mais elle ne devrait théoriquement pas entraver l'exercice, par les agents des finances publiques, du contrôle fiscal ; ce dernier s'inscrivant dans le prolongement de la politique de prévention mise en œuvre⁴⁵⁸.

B. La mission de contrôle dévolue à l'administration fiscale

54. Une mission potentiellement riche de conséquences – La fonction de contrôle est un attribut de l'administration des impôts destinée à vérifier que les contribuables respectent leurs obligations fiscales⁴⁵⁹. Lorsqu'il n'en va pas ainsi, le Trésor public est alors dans l'obligation de procéder à la rectification des bases d'imposition correspondantes⁴⁶⁰. En ce sens, ladite rectification (2) est une conséquence possible du contrôle fiscal (1).

1. Le contrôle de l'impôt

55. La raison d'être du contrôle fiscal – La perception d'un impôt nécessite la réalisation de trois opérations successives : déterminer son assiette, procéder à sa liquidation et assurer son recouvrement⁴⁶¹. On désigne par « assiette », la « *matière sur laquelle l'impôt est calculé* »⁴⁶². Asseoir l'impôt consiste à « *constater et évaluer la matière imposable, déterminer le fait générateur de l'imposition ainsi que la personne imposable* »⁴⁶³. Cette première étape rend possible la « *liquidation de l'impôt* »⁴⁶⁴, précédant son recouvrement c'est-à-dire son paiement effectif⁴⁶⁵.

⁴⁵⁶ Aurait également pu être évoquée l'adoption en 2005 de la « *Charte du contribuable* ». Cette dernière « *récapitule de façon claire et synthétique* » les droits et devoirs des contribuables vis-à-vis de l'administration fiscale, et ce, dans le but que s'instaure entre ces deux parties, une « *relation apaisée et fondée sur la confiance* », V. Jean-François COPE, « Préface », *Charte du contribuable*, 2005, p. 3.

⁴⁵⁷ Il s'agit là d'un point commun avec l'Espagne. En effet, les pouvoirs publics espagnols ont eux aussi mis en place différentes mesures visant à prévenir la fraude fiscale. Parmi elles, on peut notamment citer le contrôle des moyens de paiement, et le programme « *Padre* » d'aide à la déclaration de revenus, V. respectivement à ce propos : Carmen GONZÁLEZ GALLEGÓ, « El control de los medios de pago como herramienta contra el fraude », en Enrique GIMÉNEZ-REYNA y Salvador RUIZ GALLUD (coord.), *El fraude fiscal en España*, op. cit., pp. 279-329 ; Luz RUIBAL PEREIRA, « Medidas correctoras y represivas del fraude fiscal en vía administrativa », en Enrique GIMÉNEZ-REYNA y Salvador RUIZ GALLUD (coord.), *El fraude fiscal en España*, op. cit., pp. 331-373, spéc. p. 338.

⁴⁵⁸ Le développement d'une logique partenariale d'accompagnement des contribuables ne devrait pas s'effectuer au détriment de la logique répressive du contrôle fiscal. Or, l'observation de la pratique pourrait laisser penser qu'on privilégie davantage l'accompagnement des fraudeurs que leur répression, V. en ce sens : Jean-René CAZENEUVE, op. cit., p. 16 et pp. 51-52.

⁴⁵⁹ V. en ce sens : Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU et Bruno TRESCHER, op. cit., n° 215 p. 135.

⁴⁶⁰ V. en ce sens : Michel BOUVIER, op. cit., p. 100.

⁴⁶¹ V. en ce sens : Pierre BELTRAME, *La fiscalité en France. 2022-2023*, 26^{ème} édition, Hachette, 2022, p. 17 ; Christophe DE LA MARDIERE, *Droit fiscal général*, Flammarion, 2^{ème} éd. 2015, p. 35.

⁴⁶² Nicolas DELALANDE et Alexis SPIRE, *Histoire sociale de l'impôt*, La Découverte, Paris, 2010, p. 111. V. aussi à propos de cette opération : Michel BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, op. cit., p. 30-33 ; Christophe DE LA MARDIERE, op. cit. pp. 36-49. A propos des différentes procédures d'assiette, V. Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU et Bruno TRESCHER, op. cit., n° 102 à 163.

⁴⁶³ Michel BOUVIER, op. cit., p. 30. V. aussi : Christophe DE LA MARDIERE, op. cit. pp. 36-49.

⁴⁶⁴ La liquidation de l'impôt désigne l'opération consistant à calculer le montant de l'impôt dû par le contribuable, V. notamment à ce propos : Pierre BELTRAME, op. cit. p. 19 ; Christophe DE LA MARDIERE, op. cit. pp. 49-51.

⁴⁶⁵ V. à ce propos : Christophe DE LA MARDIERE, op. cit. pp. 51-53. Pour une présentation plus détaillée des différentes procédures de recouvrement, V. Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU et Bruno TRESCHER, op. cit., n° 164 à 214.

Autrement dit, l'assiette de l'impôt fait référence à « l'ensemble des opérations administratives qui ont pour but de rechercher et d'évaluer la matière imposable »⁴⁶⁶, tandis que le recouvrement de l'impôt désigne « l'ensemble des procédures par lesquelles l'impôt passe du patrimoine du contribuable dans les caisses du Trésor public »⁴⁶⁷.

En France, les contribuables ont un rôle actif à jouer dans le cadre de ces différentes procédures. En effet, conformément aux dispositions de l'article 170 du Code général des impôts : « L'ensemble du processus fiscal repose sur la déclaration du contribuable et la présomption de bonne foi qui s'y attache »⁴⁶⁸. Il apparaît donc nécessaire que le fisc puisse vérifier la véracité des « confessions fiscales »⁴⁶⁹ souscrites par les contribuables. En ce sens, une fonction de contrôle fut attribuée à l'administration fiscale⁴⁷⁰. En pratique, le contrôle de l'impôt incombe à la Direction Générale des Finances Publiques (DGFIP) et est mis en œuvre tant par des services à compétence nationale – tels que la Direction Nationale des Vérifications de Situations Fiscales (DNVSF) – que par les services déconcentrés, à l'image des Directions spécialisées de Contrôle Fiscal (DirCoFi) ou des brigades de vérifications départementales⁴⁷¹.

56. Les objectifs assignés au contrôle fiscal – Au travers de ce contrôle considéré comme un « élément central de la politique fiscale »⁴⁷², le Trésor public poursuit différentes finalités : consolider le civisme fiscal de tous les contribuables (finalité dissuasive)⁴⁷³, recouvrer avec rapidité et efficacité l'impôt éludé (finalité budgétaire), sanctionner les comportements frauduleux (finalité répressive)⁴⁷⁴. Pour parvenir à atteindre ces différents objectifs et en particulier celui tenant à l'appréhension des manquements à la législation fiscale, le fisc dispose aujourd'hui de très nombreux moyens d'investigation et de recherche.

⁴⁶⁶ Pierre BELTRAME, *op. cit.* p. 17.

⁴⁶⁷ Pierre BELTRAME, *op. cit.* p. 22. V. aussi : Charles MENARD, « Une histoire récente des relations entre l'administration et les contribuables : asymétrie et transparence », Philippe BRUNEAU, Charles MENARD, Jean-Yves MERCIER, Bernard MONASSIER et Jérôme TUROT, *op. cit.*, p. 43.

⁴⁶⁸ Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU et Bruno TRESCHER, *op. cit.*, n° 215. A rapprocher de : Jean-Pierre LIEB, « Etats et perspectives en France », Thierry LAMBERT (dir.), *Les sanctions pénales fiscales*, *op. cit.*, p. 25. si la méthode déclarative présente de multiples avantages, il n'en reste pas moins qu'elle pose aussi d'inévitables difficultés, V. Benjamin RICO, *op. cit.*, n° 7 et 8 pp. 17-18. C'est pourquoi le Doyen Ripert estimait que l'emploi d'une telle méthode devrait être strictement limité, V. Georges RIPERT, « Préface », Gaston LEROUGE, *Théorie de la fraude en droit fiscal*, Paris, 1944, p. XVIII.

⁴⁶⁹ Pierre BELTRAME, *op. cit.* p. 119.

⁴⁷⁰ Cet attribut de l'administration « constitue la contrepartie normale de l'obligation faite aux contribuables de produire des déclarations sincères et exactes de la matière imposable », V. Michel BOUVIER, *op. cit.* p. 89. V. aussi : Jean-Claude MARTINEZ, *La fraude fiscale*, Que sais-je, Paris, P.U.F., 2^{ème} éd, 1990, p. 33 ; Christophe DE LA MARDIERE, *op. cit.*, pp. 271-272 ; Cécile BAZART, *La fraude fiscale : modélisation du face à face État-contribuables*, *op. cit.*, p. 35 ; Medhi DJOUHRI, *op. cit.*, n° 7 p. 3.

⁴⁷¹ V. en ce sens : Eric DIARD et Emilie CARIOU, *Rapport de l'Assemblée nationale n° 982, portant sur les procédures de poursuite des infractions fiscales*, 23 mai 2018, p. 19. A rapprocher de : Benjamin RICO, *op. cit.*, pp. 45-48.

⁴⁷² Lyne LATULIPPE, « Avant-propos », RFFP, 2015, n° 132, p. 3. La politique fiscale est elle-même au centre de la formation de l'Etat et de ses mutations, V. en ce sens : Marc LEROY, *La sociologie de l'impôt*, PUF, 2002, p. 11. A rapprocher de : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 26 pp. 25-26 ; Jean-Marie MONNIER, « Impôt - Politique fiscale », *Encyclopædia Universalis* [en ligne], consulté le 19 janvier 2022. URL : <https://www.universalis.fr/encyclopedie/impot-politique-fiscale/>.

⁴⁷³ Sur ce point, il importe de souligner que « le contrôle n'est pas seulement répressif, il permet également de rétablir l'imposition exacte de certains contribuables qui, par erreur, auraient été surtaxés », V. Thierry LAMBERT, *Procédures fiscales*, *op. cit.*, n° 114.

⁴⁷⁴ A rapprocher notamment de : Marc LEROY, *Le contrôle fiscal. Une approche cognitive de la décision administrative*, L'Harmattan, 1993, pp. 16-18 ; Jean-Luc BARÇON-MAURIN, « Eléments sur les objectifs et les résultats du contrôle fiscal en matière de lutte contre la fraude fiscale », *Dr. fisc.*, n° 3, 18 janvier 2007, 50 ; Éric WOERTH, *Le contrôle fiscal et la lutte contre la fraude*, Bercy, 2 juin 2009, p. 3. V. aussi : Jean-Pierre LIEB, *op. cit.*, p. 26 ; Pierre LASCOUMES et Carla NAGELS, *Sociologie des élites délinquantes. De la criminalité en col blanc à la corruption politique*, *op. cit.*, p. 78 ; Thierry LAMBERT, « Contribution à la définition des nouvelles problématiques du contrôle fiscal », *op. cit.*, p. 11 ; Jean-François HUSSON, *op. cit.*, p. 8 et p. 36.

Le développement et l'adaptation de ces outils à la sophistication croissante des techniques de fraude constitue une véritable nécessité⁴⁷⁵. Parmi les plus significatifs d'entre eux, on rappellera que dans le cadre du contrôle fiscal, non seulement les agents du Trésor public disposent de plusieurs droits, mais ils peuvent aussi procéder à des demandes variées⁴⁷⁶. S'agissant des principaux droits reconnus à l'administration, on peut notamment mentionner celui « *de recueillir auprès de tiers des informations concernant la situation des contribuables afin de s'assurer de la sincérité de leur déclaration* »⁴⁷⁷ et celui d'apprécier si les obligations concernant la facturation ont bien été respectées⁴⁷⁸. De même, s'agissant des demandes, on relèvera en particulier que par l'intermédiaire de celles-ci, l'administration des impôts peut réclamer aux contribuables des informations (LPF, art. L. 10, al. 3^{ème}), ainsi que des éclaircissements et/ou justifications (LPF, art. L. 16)⁴⁷⁹.

57. Les différentes formes du contrôle fiscal – Ces différents moyens d'investigation et de recherche dont dispose l'administration pour mener à bien sa mission de contrôle peuvent être employés indépendamment des modalités selon lesquelles s'exerce ce dernier⁴⁸⁰. A cet égard, la doctrine aime distinguer de manière imparfaite le contrôle fiscal dit « *interne* »⁴⁸¹ – car s'opérant au sein même de l'administration fiscale –, du contrôle fiscal dit « *externe* »⁴⁸², car ayant lieu « *sur place, c'est-à-dire au siège de l'entreprise ou du lieu de son principal établissement* »⁴⁸³. En pratique, ces différents contrôles se traduisent par la mise en œuvre d'opérations de recherche et d'analyse dont le degré d'intensité varie. A titre d'exemples, le contrôle peut, comme dans le cadre du contrôle sur pièces, consister en un « *simple examen critique des déclarations souscrites* »⁴⁸⁴ ou, s'il nécessite des investigations plus importantes, en une vérification, à l'image de la vérification de comptabilité⁴⁸⁵.

⁴⁷⁵ V. Thierry LAMBERT, « Editorial », *REIDF*, 2018/1, p. 3 ; Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, pp. 530-534.

⁴⁷⁶ Ils peuvent également mettre en œuvre différentes procédures telles que la procédure de flagrance et la procédure judiciaire d'enquête fiscale. A ce sujet, V. *Infra* §§98-101.

⁴⁷⁷ Il s'agit du droit de communication régi par les articles L. 81 et suivants du LPF, V. notamment en lien avec ce sujet : Christian LOPEZ, *Droit pénal fiscal*, *op. cit.*, pp. 122-130 ; Jérôme TUROT, « Le fisc a-t-il le droit de tout savoir ? (Les excès du droit de communication) », Philippe BRUNEAU, Charles MENARD, Jean-Yves MERCIER, Bernard MONASSIER et Jérôme TUROT, *op. cit.*, pp. 53-81 ; Michel BOUVIER, *op. cit.*, p. 91 ; Bernard BOULOC et Pierre EDOUARD DE ROBERT, *op. cit.*, pp. 46-49 ; Manon DE SAINT-LEGER, *op. cit.*, pp. 142-150. Cette faculté reconnue à l'administration ne doit pas être confondue avec le droit de vérification, V. à ce propos : Christian LOPEZ, *Droit pénal fiscal*, *op. cit.*, pp. 132-136.

⁴⁷⁸ Il s'agit du droit d'enquête régi par les articles L. 80 F à J du LPF, V. Thierry LAMBERT, *Procédures fiscales*, *op. cit.*, pp. 92-97. V. aussi à ce propos : Michel BOUVIER, *op. cit.*, p. 92 ; Martin COLLET et Pierre COLLIN, *op. cit.*, pp. 52-54 ; Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU et Bruno TRESCHER, *op. cit.*, n° 344 à 349.

⁴⁷⁹ A rapprocher de : Benjamin RICOU, *op. cit.*, pp. 52-67.

⁴⁸⁰ V. en ce sens : Michel BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, *op. cit.*, p. 89.

⁴⁸¹ A propos de cette forme particulière de contrôle, V. Medhi DJOUHRI, *op. cit.*, pp. 169-176.

⁴⁸² A ce sujet, V. Medhi DJOUHRI, *op. cit.*, pp. 176-179 ; Thierry LAMBERT, *Procédures fiscales*, *op. cit.*, n° 13.

⁴⁸³ Michel BOUVIER, *op. cit.*, p. 96. La distinction doctrinale proposée est imparfaite dans la mesure où si le contrôle fiscal externe ne peut s'exercer que dans deux cadres à savoir celui de la vérification de comptabilité des entreprises ou celui de l'examen contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale personnelle des contribuables soumis à l'impôt sur le revenu (ESFP), il n'en reste pas moins que l'ESFP « *est conduit pour des raisons de commodité évidente non pas au domicile du contribuable mais dans les locaux de l'administration fiscale* », V. *Ibid.* Au-delà de cette raison d'ordre pratique, on a assisté ces dernières années à une informatisation des contrôles fiscaux, si bien que la majorité des contrôles « *sur place* » s'effectue désormais à distance, V. en ce sens : Charles MENARD, « Une histoire récente des relations entre l'administration et les contribuables : asymétrie et transparence », Philippe BRUNEAU, Charles MENARD, Jean-Yves MERCIER, Bernard MONASSIER et Jérôme TUROT, *op. cit.*, pp. 25-27.

⁴⁸⁴ V. Mémento pratique *op. cit.*, n° 77 860. A propos de cette forme particulière de contrôle, V. notamment : Thierry LAMBERT, *Procédures fiscales*, *op. cit.*, pp. 32-35 ; Christophe DE LA MARDIERE, *op. cit.*, pp. 261-262.

⁴⁸⁵ Daniel Faucher définit la vérification de comptabilité comme l'ensemble des opérations « *dont l'objet est d'examiner sur place la comptabilité d'une entreprise qu'elle soit individuelle ou sous forme de société* », V. Daniel FAUCHER, « Le contrôle sur pièces et sur place »,

Mais, aussi distinctes qu'elles soient, ces différentes formes de contrôle ne sont pas exclusives les unes des autres. En ce sens, l'engagement d'une vérification est fréquemment précédé d'un contrôle sur pièces mettant en évidence la nécessité d'un contrôle plus approfondi⁴⁸⁶. Par ailleurs, aussi nombreux qu'ils soient, ces instruments classiques de contrôle paraissent aujourd'hui insuffisants pour lutter contre des fraudes de plus en plus sophistiquées⁴⁸⁷. C'est pourquoi, l'exercice du contrôle fiscal a récemment connu une profonde métamorphose dans le sens où non seulement le fisc recourt à de nouveaux outils mais il accepte aussi d'être aidé dans sa mission par des tiers.

58. Le contrôle fiscal à l'ère digitale⁴⁸⁸ – S'agissant du premier point, il convient de souligner que la généralisation de l'outil informatique a bouleversé l'ensemble des pratiques des agents de l'administration fiscale si bien que cette dernière pourrait aujourd'hui être qualifiée d'« *e-administration* »⁴⁸⁹. En effet, comme l'indique Alexis Spire : « *En l'espace de quelques années, on est passé d'un contrôle "à la gomme et au crayon" à des capacités de surveillance multipliées par l'informatisation des fichiers, le partage des données et leur consultation possible à distance* »⁴⁹⁰. De nos jours, l'administration fiscale française est bel et bien entrée dans l'ère du numérique et recourt à des outils technologiques toujours plus diversifiés⁴⁹¹. Parmi eux, on retrouve l'intelligence artificielle (ci-après IA)⁴⁹², le *web scrapping*⁴⁹³, le *text mining*⁴⁹⁴ ou encore le *data mining*⁴⁹⁵ (cf. Tableau 1).

La Semaine Juridique Notariale et Immobilière, n° 13, 2 Avril 1999, p. 561. A propos de cette opération, V. Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU et Bruno TRESCHER, *op. cit.*, n° 355 à 374.

⁴⁸⁶ V. en ce sens : Mémento pratique, *loc. cit.*

⁴⁸⁷ V. en ce sens : Alexandre DESRAMEAUX, « La dénonciation fiscale en France et aux Etats-Unis : un enjeu républicain », *REIDF*, n° 2018/1, p. 64.

⁴⁸⁸ A rapprocher de : Caroline LEQUESNE-ROTH, « Intelligence artificielle et finances publiques - La lutte contre la fraude à l'ère digitale Les enjeux du recours à l'intelligence artificielle par l'administration financière », *Dr. fisc.* n° 5, 4 février 2021, 120 ; Michel BOUVIER, *L'impôt sans le citoyen ?*, LGDJ, 2019, p. 62-65.

⁴⁸⁹ Emilie CARON, « Le Big Data fiscal : quelles conséquences pour le contrôle fiscal et les contribuables ? », *GFP*, 2021/6, n°6, p. 77. V. aussi : Alexis SPIRE, *Faibles et puissants face à l'impôt*, *op. cit.*, p. 58. V. aussi du même auteur : « Échapper à l'impôt ? La gestion différentielle des illégalismes fiscaux », *Politix*, vol. 87, n° 3, 2009, p. 151 ; « Fraude fiscale : une régulation à deux vitesses », *Revue Projet*, 2014/4, n° 341, pp. 26-27 ; « Les formes élémentaires de l'inégalité devant l'impôt », *Pouvoirs*, vol. 151, no. 4, 2014, pp. 122-123.

⁴⁹⁰ Alexis SPIRE, *Faibles et puissants face à l'impôt*, *loc. cit.* A rapprocher de : Jean-Pierre COSSIN, « Le contrôle fiscal d'hier, d'aujourd'hui et de demain... », *Revue Française de comptabilité*, Octobre 2020, n° 546 p. 15 ; Finances publiques, *Rapport d'activité 2022*, pp. 24-26.

⁴⁹¹ V. en ce sens : Benjamin RICO, *op. cit.*, n° 271 et 272 p. 120 ; Jean-François HUSSON, *op. cit.*, p. 42 et 47. A rapprocher de : Ministre de l'Economie, des Finances et de la Relance, *Document de politique transversale – Projet de loi de finances pour 2022*, « Lutte contre l'évasion et la fraude fiscale », p. 8 ; Ugo BERNALICIS et Jacques MAIRE, *Rapport de l'Assemblée nationale n° 4314 sur la mise en œuvre des conclusions du rapport d'information (n° 1822) du 28 mars 2019 sur l'évaluation de la lutte contre la délinquance financière*, 6 juillet 2021, pp. 29-30 ; Aurélie DORT, « La numérisation des contrôles fiscaux, une utilisation croissante des algorithmes », *Lexbase Fiscal*, novembre 2021 ; Julien BRIOT-HADAR, *Dans les méandres de la fraude fiscale*, *op. cit.*, pp. 45-50. Ce dernier auteur recommande l'utilisation d'autres technologies telles que la *blockchain*, V. Julien BRIOT-HADAR, *op. cit.*, p. 49. A noter enfin que le projet de loi de finances pour 2024 prévoit la possibilité pour les agents des finances publiques d'enquêter sous pseudonyme sur internet, V. Bruno LE MAIRE et Thomas CAZENAVE, *Présentation du projet de loi de finances pour 2024*, 27 septembre 2023, p. 13.

⁴⁹² « On désigne sous le terme d'intelligence artificielle l'élaboration de procédures automatiques de recherche de solution pour diverses classes de problèmes », V. Jean-François RICHARD, « Intelligence », *Encyclopædia Universalis* [en ligne], consulté le 29 décembre 2022. URL : <https://www.universalis.fr/encyclopedie/intelligence/>.

⁴⁹³ Expression – que l'on pourrait traduire par « *moissonnage du web* » –, et qui désigne ici l'exploitation par le fisc du contenu des réseaux sociaux. A ce sujet, V. Dominique DESBOIS, « Drague fiscale sur les réseaux sociaux », *Terminal* [En ligne], 125-126, 2019, consulté le 4 janvier 2023. URL : <http://journals.openedition.org/terminal/5555> ; Jean-Pierre COSSIN, *op. cit.*, p. 17 ; Bernard BOULOC et Pierre EDOUARD DE ROBERT, *op. cit.*, n° 011-22 pp. 5-6

⁴⁹⁴ Cette technologie désigne le traitement de données non structurées, V. Benjamin RICO, *op. cit.*, n° 274 p. 121.

⁴⁹⁵ « Le data mining est une discipline qui [...] permet d'extraire, à l'aide d'algorithmes, les informations pertinentes au sein d'un grand ensemble de données et de "faire parler l'information" en établissant des corrélations », V. Mehdi KIMRI et Pierre LEGROS, « Le régime juridique du

Tableau 1 – Part des contrôles ciblés par l’IA et le *data mining*⁴⁹⁶

2018	2019	2020	2021	2022
13,85 %	21,95 %	32,49 %	44,85 %	52,36 %

En pratique, l’emploi de ces nouveaux outils constitue un « *réel progrès* »⁴⁹⁷ dans la mesure où il permet de mieux cibler les contrôles fiscaux réalisés et donc d’accroître le nombre de fraudes détectées⁴⁹⁸. Il en résulte un gain d’argent conséquent pour le Trésor public français⁴⁹⁹. En effet, les dernières données publiées indiquent que le recours au *data mining* a permis de recouvrer deux milliards d’euros en 2022⁵⁰⁰.

Mais peut-on alors considérer que l’obtention d’un gain d’argent conséquent pour l’Etat français suffit à légitimer le recours à ces nouveaux outils ? On pourrait en douter⁵⁰¹. En effet, la digitalisation de la lutte contre la délinquance fiscale interroge quant à son efficacité réelle dans la mesure où – en l’état actuel des choses –, le ratio de rentabilité des contrôles ciblés par intelligence artificielle ou par *data mining* ayant donné lieu à rectification est encore nettement inférieur à celui des contrôles ciblés par d’autres méthodes⁵⁰². Par ailleurs, ce bouleversement des pratiques soulève des « *questions préoccupantes sur le terrain de l’Etat de droit* »⁵⁰³ mais aussi eu égard aux coûts financiers et humains qu’il engendre⁵⁰⁴. Vis-à-vis de ce dernier point, on peut être inquiet car la machine ne supplante pas l’homme⁵⁰⁵.

contrôle fiscal algorithmique. De l’expérimentation à l’encadrement du recours aux dispositifs algorithmiques fiscaux », *Dr. fisc.* n° 5, 4 février 2021, 122, n° 1.

⁴⁹⁶ Sources : *Cabier statistiques de la DGFIP* – 2020, p. 61 ; *Cabier statistiques de la DGFIP* – 2021, p. 29 ; Finances publiques, *Rapport d’activité 2022*, p. 90. V. aussi : Jean-François HUSSON, *op. cit.*, p. 48 ; Ministre de l’Economie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique, *Document de politique transversale – Projet de loi de finances pour 2023*, « Lutte contre l’évasion fiscale et la fraude en matière d’impositions de toutes natures et de cotisations sociales », p. 20.

⁴⁹⁷ V. Ministre de l’Economie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique, *Bilan de la lutte contre la fraude fiscale, douanière et sociale : une année record, les chiffres-clés de l’année 2022*, Communiqué de presse, 23 février 2023, p. 2. A rapprocher de : Jean-René CAZENEUVE, *op. cit.*, p. 46.

⁴⁹⁸ V. en ce sens : *Cabier statistiques de la DGFIP* – 2019, p. 34 ; Frédérique PERROTIN, « Ciblage des contrôles fiscaux et datamining », *LPA*, 20 mai 2020, n° 152h3, p. 8. V. aussi du même auteur : « Comment Bercy utilise l’intelligence artificielle pour cibler ses contrôles fiscaux », *Actu-juridique*, 19 octobre 2022. A rapprocher de : Renaud SALOMON, « La détection des modes opératoires de la fraude fiscale », *Annales de l’institut de criminologie et de sciences pénales – Roger Merle*, Volume n°2, 2021, p. 196.

⁴⁹⁹ « La France n’est pas isolée dans sa démarche : l’automatisation – du moins partielle – de la lutte contre la fraude fiscale connaît des développements similaires en Grande-Bretagne (au travers du dispositif “Connect”), en Italie (avec l’indicateur “redditometro”) ou encore en Belgique, dont l’administration fut pionnière dans le développement d’outils algorithmiques de lutte contre les carrousels de TVA », V. Caroline LEQUESNE-ROTH, « Intelligence artificielle et finances publiques - La lutte contre la fraude à l’ère digitale Les enjeux du recours à l’intelligence artificielle par l’administration financière », *op. cit.*, n° 1. A rapprocher de : Jean-Jacques LUBIN, « Contribuables, vous serez tous profilés ! », *Revue fiscale du patrimoine*, n° 11, novembre 2015, 10.

⁵⁰⁰ V. en ce sens : Jean-François HUSSON, *loc. cit.*

⁵⁰¹ V. Pablo GUEDON, « Blockchain et lutte contre la fraude fiscale », *REIDF*, Bruylant, n° 2023/2, p. 230.

⁵⁰² V. notamment en ce sens : Cour des comptes, « La fraude aux prélèvements obligatoires. Evaluer, prévenir, réprimer », 2019, pp. 116-117 ; Claude NOUGEIN et Thierry CARCENAC, *L’adéquation des moyens humains et matériels aux enjeux du contrôle fiscal : une évaluation difficile, une stratégie à clarifier*, Rapport d’information du Sénat n° 688, 22 juillet 2020, p. 61.

⁵⁰³ V. en ce sens : Caroline LEQUESNE-ROTH, « Intelligence artificielle et finances publiques - La lutte contre la fraude à l’ère digitale Les enjeux du recours à l’intelligence artificielle par l’administration financière », *op. cit.*, n° 3. L’auteur ici s’interroge : « quelle(s) garantie(s) offre(nt) ces dispositifs – et les normes qu’ils génèrent – quant à leur conformité au droit fiscal ? Ces normes techniques, dont la légitimité politique fait défaut, sont-elles conformes à nos droits fondamentaux ? », V. *Ibid.*

⁵⁰⁴ V. à cet égard : Caroline LEQUESNE-ROTH, « La science des données numériques au service du contrôle fiscal français - Réflexions sur l’Algocratie », Alain PARIENTE (dir.), *Les chiffres en finances publiques*, éd. Mare & Martin, 2019, pp. 177-193, spéc. n° 19 pp. 192-193.

⁵⁰⁵ « Le recours accru aux nouvelles technologies [...] présenté par la DGFIP comme l’avenir du contrôle fiscal, ne produit pour l’instant pas de résultats satisfaisants – et ne pourra [...] jamais remplacer le travail humain », V. Jean-René CAZENEUVE, *op. cit.*, p. 15. Au-delà, comme le rappelle Caroline Lequesne-Roth : « la technique n’est pas neutre, susceptible d’erreurs et sujette à engendrer des discriminations », V. Caroline LEQUESNE-ROTH, « Intelligence artificielle et finances publiques - La lutte contre la fraude à l’ère digitale Les enjeux du

Or, depuis plusieurs années, les effectifs du contrôle fiscal ne cessent de diminuer⁵⁰⁶. Et parallèlement, les résultats du contrôle fiscal apparaissent, sur le long terme, peu satisfaisants⁵⁰⁷. Il paraîtrait donc risqué – pour ne pas dire contreproductif⁵⁰⁸ –, de poursuivre la réduction des personnels du contrôle fiscal au prétexte que les nouvelles technologies prennent de plus en plus de place en la matière⁵⁰⁹.

59. Le contrôle fiscal à l'ère de la vigilance⁵¹⁰ – A propos du second point, il faut avoir à l'esprit que la fraude fiscale tire en partie son succès du climat d'opacité qui règne dans la société⁵¹¹. C'est pourquoi, pour résister à ce phénomène, on a progressivement vu se développer une culture de la transparence propice au renforcement de la vigilance des citoyens si bien qu'en pratique, la lutte contre la délinquance fiscale n'est plus seulement menée à l'initiative de l'administration des impôts. En effet, le procédé de la dénonciation de contribuables par des tiers – étrangers à toute administration publique et agissant en dehors de toute obligation déclarative –, a pris une part grandissante ces dernières années⁵¹². Pour illustrer ce phénomène, on peut mentionner le scandale qui a éclaté en 2008 à la suite de la remise aux autorités françaises de fichiers dérobés par Hervé Falciani, un informaticien qui travaillait au sein de la filiale suisse de la banque HSBC, ou, plus récemment, l'affaire des *Pandora papers*, révélée en 2021 après que des millions de documents provenant des centres offshore les plus opaques de la planète ont été transmis par une source anonyme à un consortium de cent cinquante médias internationaux⁵¹³.

Mais, il faut souligner que la place prise par la dénonciation fiscale est telle qu'elle constitue aujourd'hui une pratique institutionnalisée, et ce, tant sur le plan national qu'international⁵¹⁴.

recours à l'intelligence artificielle par l'administration financière », *op. cit.*, n° 2. V. aussi du même auteur : « La science des données numériques au service du contrôle fiscal français - Réflexions sur l'AlgoCratie », *op. cit.*, n° 18 pp. 191-192.

⁵⁰⁶ « Les effectifs du contrôle fiscal ont diminué de plus de 4 000 personnes depuis 2010, dont 1 600 depuis 2017. [...] Ces baisses ont un réel effet sur l'efficacité du contrôle fiscal dont le rendement chute sur [une] longue période avec moins de 16 milliards récupérés chaque année depuis 2019 ». V. Jean-René CAZENEUVE, *op. cit.*, p. 7. V. aussi : Cour des comptes, *op. cit.*, pp. 113-115 ; Jean-François HUSSON, *op. cit.*, pp. 42-43.

⁵⁰⁷ V. Jean-François HUSSON, *op. cit.*, p. 9 et s. ; Jean-René CAZENEUVE, *op. cit.*, p. 48.

⁵⁰⁸ A ce sujet, il a récemment pu être observé qu'en l'état actuel des choses, l'utilisation de l'intelligence artificielle et du *datamining* par la DGFiP était inefficace car ces outils étaient « trop souvent utilisés pour remplacer l'expertise humaine plutôt que pour la compléter », V. Charlotte LEDUC, « Contrôle fiscal et nouvelles technologies : stop ou encore ? », *REIDF*, Bruylant, n° 2023/2, p. 216.

⁵⁰⁹ V. en ce sens : Jean-René CAZENEUVE, *op. cit.*, p. 47 ; Emilie CARON, *op. cit.*, p. 83. A ce sujet, le gouvernement actuel a récemment annoncé que les effectifs du contrôle fiscal seraient augmentés de 15% d'ici 2027, soit 1 500 équivalents temps plein supplémentaires. Toutefois, cette mesure permettrait seulement de revenir au niveau atteint en 2017, V. David BENSOUSSAN, « Fraude fiscale : que vaut le nouveau plan de Gabriel Attal ? », *Challenges*, 9 mai 2023.

⁵¹⁰ A rapprocher de : Amélie LACHAPELLE, *La dénonciation à l'ère des lanceurs d'alerte fiscale*, Larcier, 2021, p. 1202.

⁵¹¹ V. en ce sens : Amélie LACHAPELLE, *op. cit.*, p. 496.

⁵¹² V. en ce sens : Amélie LACHAPELLE, *op. cit.*, p. 331 ; Alexandre DESRAMEAUX, *op. cit.*, p. 61. La dénonciation peut de nos jours être définie comme le « signalement de faits répréhensibles par une personne qui n'a pas le pouvoir de s'en saisir à une personne capable de déclencher une réaction juridique et/ou sociale », V. Amélie LACHAPELLE, *op. cit.*, p. 43.

⁵¹³ A rapprocher notamment de : Cour des comptes, « La fraude aux prélèvements obligatoires. Evaluer, prévenir, réprimer », 2019, pp. 156-157 ; Jérémie BARUCH, Anne MICHEL, Maxime VAUDANO et ICIJ, « Paradis fiscaux : plongée mondiale dans les secrets de la finance offshore », *Le Monde*, 5 octobre 2021, p. 22 ; Renaud VAN RUYSBEKE, « I - Avancées, reculs, stratégies - La délinquance financière : état des lieux », *Les Cahiers de la Justice*, vol. 2, no. 2, 2022, pp. 233-239, spéc. pp. 238-239.

⁵¹⁴ V. en particulier à ce sujet : Amélie LACHAPELLE, *op. cit.*, pp. 505-581. On rappellera à ce sujet que les premières lois sur les lanceurs d'alerte avaient initialement pour principal objectif de lutter contre la fraude fiscale, V. en ce sens : Florence CHALTIET TERRAL, *Les lanceurs d'alerte*, Dalloz, 1^{ère} éd., 2018, p. 40. Dans l'actualité récente, la Cour européenne des droits de l'Homme a reconnu que Raphaël Halet, un ressortissant français condamné au Luxembourg pour avoir fait fuiter des documents dans le cadre du scandale d'évasion fiscale « *Luxleaks* », était un lanceur d'alerte, V. CEDH gr. ch., 14 fév 2023, n° 21884/18, *Halet c. Luxembourg*.

A cet égard, en France, parmi les acteurs privés susceptibles de transmettre des renseignements à l'administration fiscale, il convient de distinguer les « lanceurs d'alerte »⁵¹⁵ des « aviseurs fiscaux »⁵¹⁶.

S'agissant tout d'abord des lanceurs d'alerte, ils bénéficient depuis 2013 d'un régime de protection qui fut renforcé en 2016 et 2022⁵¹⁷. En particulier, en 2016, le législateur a créé au profit de ces derniers un fait justificatif⁵¹⁸. Celui-ci est consacré à l'article 122-9 du Code pénal. En pratique, pour que cette nouvelle cause d'irresponsabilité pénale joue, il est nécessaire que les conditions de la légalité de l'alerte – prévues à l'article 6 de la *loi Sapin II*⁵¹⁹ – soient respectées. En d'autres termes, pour que des individus puissent bénéficier de cette protection de nature pénale, il est nécessaire qu'ils aient divulgué de bonne foi, une ou plusieurs atteintes à l'intérêt général, sans recevoir de contrepartie financière directe.

Quant aux aviseurs fiscaux – dont le statut a été créé en 2016⁵²⁰ –, ils peuvent obtenir une indemnisation de l'administration fiscale dès lors qu'ils lui ont communiqué des renseignements de nature à révéler des comportements frauduleux⁵²¹. Toutefois, en pratique, ils sont peu nombreux si bien qu'en dépit de ces innovations législatives, la dénonciation demeure un procédé marginal de lutte contre la délinquance fiscale⁵²².

Cela dit, son existence témoigne de la volonté des pouvoirs publics de permettre à l'administration fiscale de maximiser ses chances de constater des omissions, insuffisances ou inexactitudes dans les déclarations faites par les contribuables. Et, en de pareilles hypothèses, le fisc se doit de procéder à la rectification des bases d'imposition correspondantes⁵²³.

⁵¹⁵ A leur sujet, V. Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, pp. 614-617 ; Bernard BOULOC et Pierre EDOUARD DE ROBERT, *op. cit.*, pp. 20-21.

⁵¹⁶ A leur sujet, V. Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, pp. 617-620 ; Bernard BOULOC et Pierre EDOUARD DE ROBERT, *op. cit.*, pp. 21-23.

⁵¹⁷ V. respectivement à ce sujet : Articles 35 et 36 de loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière ; Article 2 de la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique ; Loi n° 2022-401 du 21 mars 2022 visant à améliorer la protection des lanceurs d'alerte.

⁵¹⁸ V. Article 7 de la Loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 précitée.

⁵¹⁹ En vertu de ce texte, tel que modifié par la loi n° 2022-401 précitée, le lanceur d'alerte est « une personne physique qui signale ou divulgue, sans contrepartie financière directe et de bonne foi, des informations portant sur un crime, un délit, une menace ou un préjudice pour l'intérêt général, une violation ou une tentative de dissimulation d'une violation d'un engagement international régulièrement ratifié ou approuvé par la France, d'un acte unilatéral d'une organisation internationale pris sur le fondement d'un tel engagement, du droit de l'Union européenne, de la loi ou du règlement ». A rapprocher de : Michel VERON et Guillaume BEAUSSONIE, *Droit pénal des affaires*, Dalloz, 13^{ème} éd., 2022, n° 47 à 50 pp. 41-44.

⁵²⁰ Ce statut concerne toute personne étrangères aux administrations publiques qui fournit à la DGFIP des renseignements ayant conduit à la découverte de certains manquements fiscaux, V. Article 109 de la Loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017. A rapprocher de : Mémento pratique, *op. cit.*, n° 78 352 ; Lexis Pratique, *Fiscal 2021*, LexisNexis, 6^{ème} éd., 2021, pp. 2052-2053.

⁵²¹ Plus précisément, il est prévu à ce sujet que le montant de l'indemnisation des aviseurs fiscaux est d'un million d'euros par affaire mais il peut être porté jusqu'à 15 % des droits recouvrés dans le cas d'affaires de grande importance, V. en ce sens : Christine PIRES BEAUNE, *Rapport d'information n°4489 portant sur la mise en œuvre des conclusions de la mission d'information relative aux aviseurs fiscaux*, 22 septembre 2021, p. 19.

⁵²² Entre 2017 et 2021, seules 215 demandes d'indemnisation formulées par des aviseurs fiscaux ont été recensées, V. en ce sens : Jean-François HUSSON, *op. cit.*, p. 209. A rapprocher de : CAA de Paris, 27 septembre 2023, n° 22PA04079.

⁵²³ Avant l'ordonnance 2004-281 du 25 mars 2004, le terme « redressement » était préféré à celui de « rectification ».

2. La rectification des bases d'imposition

60. Une mission très encadrée – Le contrôle fiscal consiste de manière concrète « à vérifier la régularité de la situation du contribuable et, à défaut, la corriger en appliquant des rectifications »⁵²⁴. Celles-ci « ne peuvent cependant être effectuées que dans la limite du droit de reprise dont dispose l'administration »⁵²⁵. Ce droit de reprise – « également appelé droit de répétition »⁵²⁶ –, peut se définir comme « la faculté offerte à l'administration de réparer les omissions ou les erreurs dans l'assiette ou le recouvrement de l'impôt »⁵²⁷. Il s'exerce de manière limitée dans le temps en suivant « des règles par lesquelles l'administration informe le contribuable des corrections apportées à son imposition »⁵²⁸. En pratique, les procédures de rectification diffèrent « selon que le contribuable a respecté ou non ses obligations déclaratives »⁵²⁹. Dans le premier cas, la procédure de droit commun – à savoir la « procédure de rectification contradictoire »⁵³⁰ –, trouve à s'appliquer⁵³¹. Dans le second cas, l'administration interviendra d'office – c'est-à-dire sans avoir à respecter une procédure contradictoire –, par le biais de procédures unilatérales de rectification⁵³². Et, une fois la procédure de rectification aboutie, l'administration se trouve alors dans l'obligation de mettre en œuvre les sanctions correspondantes prévues par le législateur⁵³³.

61. La justice fiscale : une justice négociée ? – C'est ainsi que face à des agissements d'une gravité particulière, elle pourra envisager de contribuer à l'exercice de poursuites pénales. Mais avant cela, une faculté non négligeable s'offre à elle : celle de faire droit à une demande de transaction fiscale formulée par le contribuable sanctionné, qui cherche par ce biais à obtenir une atténuation d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts, lorsque ces pénalités ne sont pas définitives⁵³⁴.

⁵²⁴ Christophe DE LA MARDIERE, *op. cit.*, p. 284.

⁵²⁵ Michel BOUVIER, *op. cit.*, p. 96.

⁵²⁶ Christophe DE LA MARDIERE, *op. cit.*, p. 285.

⁵²⁷ Thierry LAMBERT, *Procédures fiscales*, *op. cit.*, n° 114. V. aussi à ce propos : Medhi DJOUHRI, *op. cit.*, pp. 62-69 ; Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU et Bruno TRESCHER, *op. cit.*, n° 216 à 239.

⁵²⁸ Christophe DE LA MARDIERE, *loc. cit.* Pour une présentation synthétique de ces règles, V. Pierre BELTRAME, *op. cit.* pp. 122-126. Au sujet de la prescription de ce droit, V. Thierry LAMBERT, *Procédures fiscales*, *op. cit.*, pp. 123-154.

⁵²⁹ Christophe DE LA MARDIERE, *op. cit.*, p. 288.

⁵³⁰ Pour une présentation exhaustive de cette procédure, V. Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU et Bruno TRESCHER, *op. cit.*, n° 420 à 450 ; Martin COLLET et Pierre COLLIN, *op. cit.*, pp. 123-151.

⁵³¹ Thierry LAMBERT, *Procédures fiscales*, *op. cit.*, n° 356 p. 155. V. aussi : Michel BOUVIER, *op. cit.*, p. 102.

⁵³² V. notamment en ce sens : Michel BOUVIER, *op. cit.*, p. 103 Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU et Bruno TRESCHER, *op. cit.*, n° 467. Pour une présentation exhaustive de ces procédures, V. notamment : Thierry LAMBERT, *Procédures fiscales*, *op. cit.*, pp. 207-249 ; Martin COLLET et Pierre COLLIN, *op. cit.*, pp. 159-166.

⁵³³ V. en ce sens : Michel BOUVIER, *op. cit.*, p. 104. A propos des sanctions applicables en matière fiscale, V. Martin COLLET et Pierre COLLIN, *op. cit.*, pp. 169-207 ; Thierry LAMBERT, *Procédures fiscales*, *op. cit.*, pp. 251-329 ; Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU et Bruno TRESCHER, *op. cit.*, n° 478 à 522. A ce sujet, V. aussi : *Supra* §§44-49.

⁵³⁴ C'est ce que prévoit l'article L. 247, 3° du LPF. Cette réduction des pénalités frappant le contribuable sanctionné peut également prendre la forme de remises octroyées par l'administration, V. à ce propos : Vincent DUSSART, « La Direction générale des finances publiques et la prévention du contentieux fiscal », Thierry LAMBERT (dir.), *Le contentieux fiscal en débats*, Paris, LGDJ, 2014, p. 67 et s. spéc. pp. 72-77 ; Martin COLLET, *Droit fiscal*, PUF, 9^{ème} éd., 2021, n° 348 ; *Mémento pratique*, *op. cit.*, n° 82 270. V. enfin : Emmanuel DAOUD, Valentin RIGAMONTI, Maria SNITSAR et Léo COUDON-MORINI, « Circulaire du 4 octobre 2021 : Épisode 8 – L'articulation entre transaction avec l'administration fiscale et poursuites pénales », *Dalloz Actualités*, 1^{er} mars 2022.

La transaction fiscale est un mécanisme « *directement inspiré de la transaction civile* »⁵³⁵, définie comme « *un contrat par lequel les parties, par des concessions réciproques, terminent une contestation née, ou préviennent une contestation à naître* » (C. civ. art. 2044)⁵³⁶. En ce sens, la transaction fiscale constitue un mode de règlement amiable des litiges fiscaux par lequel les contribuables s'engagent « *à admettre la solution fiscale retenue par l'administration qui, de son côté, consent une atténuation des pénalités* »⁵³⁷. A l'analyse, il apparaît que la mobilisation de cet outil en matière fiscale n'est pas nouvelle. En effet, les origines de la transaction en ce domaine sont très anciennes⁵³⁸. D'abord prévue en matière de taxes sur le chiffre d'affaires et de contributions indirectes, la transaction fiscale fut par la suite étendue à l'ensemble des impôts⁵³⁹. Par ailleurs, la demande de transaction peut concerner « *aussi bien les pénalités que les intérêts de retard visés à l'article 1727 du CGI* »⁵⁴⁰. Au-delà, il convient de souligner que si la transaction « *existe dans pratiquement toutes les branches du droit* »⁵⁴¹, le très large champ d'application qu'elle occupe en matière fiscale montre que cette dernière, à l'instar du « *droit pénal commun* »⁵⁴² et du « *droit pénal économique* »⁵⁴³, intègre « *désormais la notion de compromis par le biais d'une association des destinataires de la norme à son application* »⁵⁴⁴, et ce, alors qu'elle était « *initialement soutenue exclusivement par des mécanismes répressifs pour garantir le civisme fiscal* »⁵⁴⁵.

⁵³⁵ Jean LAMARQUE, Olivier NEGRIN et Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général*, Lexisnexis, 2e éd., 2011, n° 845. Est volontairement citée ici la deuxième édition de cet ouvrage, car dans la troisième, les auteurs ont fait le choix de ne plus consacrer de développements aux procédures fiscales (cf. avant-propos de la troisième édition).

⁵³⁶ A rapprocher de : Medhi DJOUHRI, *op. cit.*, pp. 287-289.

⁵³⁷ Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU et Bruno TRESCHER, *op. cit.*, n° 505. V. aussi : Thierry LAMBERT, « Désuétude de la loi fiscale. Dérives de la pratique administrative », *op. cit.*, pp. 7-8 ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 886 et 887.

⁵³⁸ V. en ce sens : Laurence VAPAILLE, « De la sanction à la transaction », *GFP*, n° 2, 2012, p. 146. V. aussi : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 883 ; Olivier SIVIEUDE, « Existe-t-il en France une politique répressive en matière fiscale ? », *op. cit.*, pp. 184-185 ; Martin COLLET et Pierre COLLIN, *op. cit.*, n° 312 p. 228.

⁵³⁹ V. en ce sens : Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU et Bruno TRESCHER, *loc. cit.* V. aussi à ce propos : Lucien SFEZ, « La nature juridique des sanctions fiscales non pécuniaires », *Revue de science financière*, 1966, p. 366 ; Jean-Baptiste PERRIER, *La transaction en matière pénale*, Thèse de doctorat, LGDJ, Tome 61, 2014, n° 159, p. 140.

⁵⁴⁰ Jean-Pierre CASIMIR, *Contrôle fiscal. Livre des procédures fiscales, code annoté*, Groupe Revue Fiduciaire, 16^{ème} éd. 2019, p. 464. V. aussi en ce sens : Jean LAMARQUE, Olivier NEGRIN et Ludovic AYRAULT, *op. cit.*, n° 846 ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 884 ; Laurence VAPAILLE, *op. cit.*, p. 147.

⁵⁴¹ Christophe DE LA MARDIERE, *Droit fiscal général*, Flammarion, 2^{ème} éd. 2015, p. 352. A rapprocher de : Michel VERON et Guillaume BEAUSSONIE, *op. cit.*, n° 951 pp. 644-646.

⁵⁴² Il est fait allusion ici au droit pénal général qui est considéré comme le « *droit commun du droit pénal* », V. Elisa BARON, « Existe-t-il un droit pénal commun ? », *Dr. pén.* n° 9, septembre 2013, dossier 2, n° 1.

⁵⁴³ Le droit pénal économique est celui qui a pour but de protéger directement l'intérêt général d'un pays sur le plan économique, V. en ce sens : Jean CONSTANT, « Les systèmes de répression en matière d'infractions économiques », *Annales de la Faculté de Droit de Liège*, 1959, IV, pp. 287-313 spéc. p. 289. Pour d'autres définitions, V. notamment : André VITU, « La définition et le contenu du Droit pénal économique », *Dix ans de conférences d'agrégation. Etudes de Droit Commercial offertes à Jean Hamel*, Dalloz, 1961, pp. 71-80 ; Jean PRADEL, *Droit pénal économique*, Dalloz, 2^{ème} éd., 1990, pp. 1-5. Ou plus récemment : Guillaume ROYER, *L'efficacité en droit pénal économique. Etude de droit positif à la lumière de l'analyse économique du droit*, LGDJ, 2009, n° 11 p. 15.

⁵⁴⁴ Sarah-Marie CABON, *La négociation en matière pénale*, Thèse de doctorat, Université Montesquieu Bordeaux IV, 2014, n° 163 p. 169. A rapprocher notamment de : Marie-Christine ESCLASSAN, « Mieux adapter la contrainte fiscale : L'essor des dispositifs d'essence contractualiste en droit fiscal français », *Mélanges en l'honneur de Robert Hertzog*, Economica, 2011, pp. 199-210 ; Etienne VERGES, « L'outil procédural au service de l'efficacité (à propos de la lutte contre la fraude) », *RSC*, 2019, p. 155 ; Charles MENARD, « Une histoire récente des relations entre l'administration et les contribuables : asymétrie et transparence », Philippe BRUNEAU, Charles MENARD, Jean-Yves MERCIER, Bernard MONASSIER et Jérôme TUROT, *op. cit.*, p. 50.

⁵⁴⁵ Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 883. V. aussi : Marc LEROY, *La sociologie de l'impôt*, PUF, 2002, p. 37-38 ; Alexis BAVITOT, « Quelques aspects de la répression de la fraude fiscale », *op. cit.*, pp. 144-149.

Dans la pratique, la transaction est une mesure aux effets contrastés⁵⁴⁶. En effet, elle est tout d'abord d'un très grand intérêt pour l'administration fiscale⁵⁴⁷. Car, à la suite de la conclusion d'un tel accord : « aucune procédure contentieuse ne peut plus être engagée ou reprise pour remettre en cause les pénalités qui ont fait l'objet de la transaction ou les droits eux-mêmes » (LPF, art. L. 251). Autrement dit : « en acceptant de transiger sur le montant des pénalités, l'administration s'assure le paiement de l'impôt, en mettant un terme définitif à la procédure »⁵⁴⁸. Toutefois, cet avantage notable ne signifie pas que la conclusion d'une transaction ne profite jamais aux contribuables⁵⁴⁹.

Mais, de manière générale, il faut avoir à l'esprit que cet outil devrait être employé avec parcimonie car il compromet l'efficacité de la répression dans la mesure où il nuit au caractère dissuasif des sanctions et renforce la tolérance sociale des infractions fiscales⁵⁵⁰. Or, en 2007, il avait déjà pu être observé que la transaction réglait « l'immense majorité des litiges et [qu'en conséquence] le droit pénal fiscal [était] réduit à une portion moins que congrue »⁵⁵¹. En ce sens, l'observation de la pratique montre que le recours à cet instrument amiable a récemment connu une forte augmentation⁵⁵². En effet, alors qu'entre 2013 et 2020 on comptait approximativement 3 500 transactions par an, on en a dénombré près de 5 500 en 2022 (cf. tableau 2)⁵⁵³.

Tableau 2 – Evolution du recours à la transaction en matière fiscale⁵⁵⁴

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Transactions avant mise en recouvrement	1983	1787	1987	2073	2028	2167	2575	1968	4228	4437
Transactions après mise en recouvrement	1459	2011	1665	1283	1279	1205	1256	1094	1242	1048
Total	3442	3798	3652	3356	3307	3372	3831	3062	5470	5485

⁵⁴⁶ V. déjà en ce sens : Georges RIPERT, *Le déclin du droit. Etudes sur la législation contemporaine*, LGDJ, Reprint, 1949, p. 108 ; Jean CONSTANT, *op. cit.*, p. 312.

⁵⁴⁷ En effet, la pratique transactionnelle offre à l'administration fiscale « une garantie de recouvrement rapide et efficace des sommes dues par le contribuable », V. Emmanuel DAOUD, Valentin RIGAMONTI, Maria SNITSAR et Léo COUDON-MORINI, « Circulaire du 4 octobre 2021 : Épisode 8 – L'articulation entre transaction avec l'administration fiscale et poursuites pénales », *loc. cit.*

⁵⁴⁸ Martin COLLET et Pierre COLLIN, *op. cit.*, pp. 229-230. V. également en ce sens : Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU et Bruno TRESCHER, *loc. cit.* A aussi rapprocher de : Marc LEROY, *Le contrôle fiscal. Une approche cognitive de la décision administrative*, *op. cit.*, pp. 238-250 ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 897 p. 641.

⁵⁴⁹ V. en ce sens : André LEFEUVRE, « La transaction : outil d'optimisation fiscale », *REIDF*, 2022/4, pp. 454-459 ; Laurence VAPAILLE, « Transaction en matière fiscale : le jeu en vaut-il la chandelle ? », Pierre BOURDON et Laetitia JANICOT (dir.), *Les sanctions administratives : identité(s), pouvoir(s), contrôle(s)*, Lextenso, 2023, pp. 203-206.

⁵⁵⁰ « Si le contribuable sait qu'en transigeant il peut y échapper en partie, il n'est guère incité à respecter ses obligations », V. Christophe DE LA MARDIERE, *op. cit.*, p. 353. V. aussi en ce sens : Thierry LAMBERT, « Désuétude de la loi fiscale. Dérives de la pratique administrative », *op. cit.*, p. 8. A également rapprocher de : Louis CASAMAYOR, « Pourcentages et privilèges », *Espirit*, numéro spécial de janvier 1970, pp. 101-103, spéc. p. 102 ; Comité du contentieux fiscal, douanier et des changes, *Rapport annuel 2019*, JO Documents administratifs, n° 5 (6 novembre 2020), p. 92.

⁵⁵¹ Wilfrid JEANDIDIER, « Les sanctions pénales en matière fiscale », *Dr. fisc.*, 2007, n° 3, comm. 58, n° 2 ; V. également en ce sens : Laurence VAPAILLE, « De la pertinence de l'étude des sanctions fiscales pénales en droit comparé ou "de l'intérêt d'aller voir ailleurs" », Thierry LAMBERT (dir.), *Les sanctions pénales fiscales*, L'Harmattan, 2007, p. 52.

⁵⁵² A rapprocher de : Jean-Marie COULON, *Rapport relatif à la dépenalisation de la vie des affaires*, 2008, pp. 71-76.

⁵⁵³ Ainsi, entre 2020 et 2021, le nombre de transactions en matière fiscale a augmenté de 79 %, V. Cour des comptes, « Tome I – Les remises et transactions en matière fiscale », *Rapport public annuel*, 2018, p. 69 ; Rapport au Parlement, *Remises et transactions à titre gracieux et règlements d'ensemble en matière fiscale pour l'année 2020*, NOR : CCPE2119556X, p. 14 ; Emilie CARIOU, *Rapport de l'Assemblée nationale n° 1212 relatif à la lutte contre la fraude*, 25 juillet 2018, pp. 342-343 ; Jean-René CAZENEUVE, *op. cit.*, pp. 53-54.

⁵⁵⁴ Sources : Rapport au Parlement, *Remises et transactions à titre gracieux en matière fiscale pour l'année 2018*, p. 5 et 15 ; Rapport au Parlement, *Remises et transactions à titre gracieux et règlements d'ensemble en matière fiscale pour l'année 2022*, p. 13 ; Finances publiques, *Rapport d'activité 2022*, p. 74.

62. Une pratique compatible avec la mise en œuvre de poursuites pénales –

Cette forte hausse peut surprendre si l'on ne prend en considération que les effets que la pratique transactionnelle produit sur la répression. Mais, en réalité, elle constitue une conséquence logique de l'évolution du cadre législatif s'y rattachant⁵⁵⁵. A ce sujet, c'est l'article L. 247 du Livre des procédures fiscales qui définit les conditions du recours à la transaction en matière fiscale. Or, cet article fut sensiblement modifié par la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018. En effet, avant cette loi, les dispositions dudit article prévoyaient que l'administration fiscale ne pouvait pas transiger dans les dossiers où elle envisageait de mettre en mouvement l'action publique⁵⁵⁶. Or, tel n'est plus le cas aujourd'hui⁵⁵⁷. Si bien qu'en l'état actuel du droit positif : la transaction a certes pour effet d'éteindre l'« *action fiscale* »⁵⁵⁸ – c'est-à-dire « *l'action tendant au prononcé de sanctions fiscales* »⁵⁵⁹ –, mais elle est « *sans incidence sur l'action publique* »⁵⁶⁰ dans le cadre de laquelle le fisc continue de jouer un rôle significatif⁵⁶¹.

§2. Le rôle majeur du fisc dans l'exercice des poursuites pénales

63. Le « *verrou de Bercy* »⁵⁶² : pierre angulaire du système de répression fiscale

– Pour bien percevoir l'importance de la place occupée par l'administration dans l'exercice des poursuites intentées pour fraude fiscale, il apparaît opportun d'analyser ce sujet en adoptant une approche chronologique. Car, deux réformes législatives – survenues en 1977⁵⁶³ et 2018⁵⁶⁴ –, ont notablement modifié le mode d'engagement de l'action publique en la matière⁵⁶⁵.

⁵⁵⁵ A rapprocher de : Jean-François HUSSON, *op. cit.*, pp. 79-80.

⁵⁵⁶ V. Article 15 de la loi 2013-1117 du 6 décembre 2013. A rapprocher de : Jean-Pierre CASIMIR, *op. cit.*, p. 465.

⁵⁵⁷ V. Article 35 de la loi 2018-898 du 23 octobre 2018. Toutefois, à la suite de ce texte, il reste interdit à l'administration de transiger lorsque le contribuable met en œuvre des manœuvres dilatoires visant à nuire au bon déroulement du contrôle fiscal, V. Agathe LEPAGE, Patrick MAISTRE DE CHAMBON, Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 1617 ; Sarah-Marie CABON, « Entre pragmatisme et idéalisme, quelle place pour la négociation en droit pénal fiscal ? », *Dr. fisc.* n° 11, 2019, étude 199, n° 20.

⁵⁵⁸ François MOLINS, « Action publique », *Rép. pén.*, Dalloz, 2017, n° 32.

⁵⁵⁹ *Ibid.* A noter qu'en matière d'infractions à la législation des contributions indirectes, l'administration fiscale exerce une action publique d'un genre particulier. Et dans ce cadre, la transaction à un objet pénal.

⁵⁶⁰ Agathe LEPAGE, Patrick MAISTRE DE CHAMBON, Renaud SALOMON, *Droit pénal des affaires*, *op. cit.*, n° 1618. Toutefois, lorsqu'un contribuable conclut avec l'administration une transaction fiscale, cette dernière doit être prise en compte dans l'appréciation du dossier sur le plan pénal par le parquet, V. en ce sens : Emmanuel DAOUD, Valentin RIGAMONTI, Maria SNITSAR et Léo COUDON-MORINI, « Circulaire du 4 octobre 2021 : Épisode 8 – L'articulation entre transaction avec l'administration fiscale et poursuites pénales », *loc. cit.*

⁵⁶¹ L'évolution législative ici rappelée témoigne de la volonté du législateur de rendre moins probable la tenue d'une audience correctionnelle, V. Emmanuel DAOUD, Valentin RIGAMONTI, Maria SNITSAR et Léo COUDON-MORINI, « Circulaire du 4 octobre 2021 : Épisode 8 – L'articulation entre transaction avec l'administration fiscale et poursuites pénales », *loc. cit.*

⁵⁶² Cette expression s'est imposée en pratique car jusqu'en 2018, le ministre du Budget détenait, à titre exclusif, les « *clefs des poursuites* », V. Stéphane DETRAZ, « Les temps modernes de la poursuite de la fraude fiscale : le ministère public et les engrenages du "verrou de Bercy" », *Dr. pén.* n° 10, octobre 2018, n° 2 p. 23.

⁵⁶³ V. Loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière. A son propos, V. Gilbert TIXIER, « Garanties de procédure en matière fiscale et douanière (Commentaire de la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977), [Aspects de droit fiscal pénal] », *Recueil Dalloz Sirey*, 1978, 21^{ème} cahier, chronique pp. 131-133; Bernard CASTAGNEDE, « La loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière », *JCP éd. G.*, 1978, I, 2892.

⁵⁶⁴ V. Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude. Pour un commentaire de cette loi, V. Brice PICARD, et Camille CHERRUAULT, « La loi relative à la lutte contre la fraude - Poursuite du mouvement de pénalisation du droit fiscal », *Revue Internationale de la Compliance et de l'Éthique des Affaires*, n°5, décembre 2018, comm. 163. V. aussi : Stéphane DETRAZ, « Armement et réarmement du droit pénal et du droit fiscal à l'encontre de la soustraction à l'impôt - À propos de la loi du 23 octobre 2018, relative à la lutte contre la fraude », *La Semaine Juridique. Édition Générale*, n° 52, 24 décembre 2018, doctr. 1393 ; Etienne VERGES, *loc. cit.*

⁵⁶⁵ A rapprocher de : Lexis Pratique, *Fiscal 2021*, LexisNexis, 6^{ème} éd., 2021, pp. 2131-2132.

C'est pourquoi, il sera procédé à une étude des changements opérés par ces différentes lois sur la poursuite pénale de la fraude fiscale en France. Ce faisant, les développements qui suivent porteront essentiellement sur le « *verrou de Bercy* » – mécanisme centenaire subordonnant la mise en œuvre de poursuites pénales au dépôt d'une plainte de l'administration fiscale –, qui a fait successivement l'objet d'un encadrement, puis d'une suppression en trompe-l'œil⁵⁶⁶. En effet, en 1977, le législateur a d'abord complété ce dispositif en créant la Commission des infractions fiscales (ci-après CIF)⁵⁶⁷, dont la saisine est devenue un préalable obligatoire à la mise en mouvement de l'action publique en matière de fraude fiscale **(A)**. Puis, en 2018, il s'est employé à déverrouiller partiellement le monopole des poursuites ainsi mis en place **(B)**.

A. Un encadrement du verrou de Bercy en trompe-l'œil

64. Retour chronologique sur l'usage d'un dispositif très contesté – Pour bien comprendre la réforme opérée en 1977, il apparaît utile d'apporter un éclairage historique sur le verrou de Bercy afin d'évoquer à la fois les raisons qui ont présidé à la mise en place d'un tel monopole **(1)**, mais aussi les importantes critiques dont celui-ci a fait l'objet **(2)**⁵⁶⁸.

1. L'instauration justifiée du verrou de Bercy

65. L'administration fiscale : « une véritable actrice de la justice pénale »⁵⁶⁹ – Au début du XIX^{ème} siècle, un premier « *filtre* »⁵⁷⁰ avait déjà été institué en matière d'impôts indirects. En effet, on pouvait induire de l'article 90 de la loi du 5 ventôse an XII (25 février 1804)⁵⁷¹ et de l'article 23 de l'arrêté du 5 germinal suivant que le droit de poursuivre la répression des contraventions aux lois sur les contributions indirectes n'appartenait qu'à la régie de ces mêmes impôts⁵⁷².

⁵⁶⁶ Ces interventions législatives sont d'une apparence trompeuse car l'Administration fiscale garde encore, dans une très large mesure, la main sur les poursuites pénales, V. en ce sens : Stéphane DETRAZ, « La transmission automatique des dossiers pénaux au parquet ou l'art de se passer de la Commission des infractions fiscales », *REIDF*, n° 2020/2, n°1 pp. 202-208. A rapprocher de : Brieuc DE MASSIAC, « La commission des infractions fiscales ou les avatars d'une réforme en trompe-l'œil », *Dr. pén.* mai 1990, chron. p. 1 ; Frédérique PERROTIN, « Le verrou de Bercy, une suppression en trompe-l'œil », *LPA*, 13 novembre 2019, n° 148v3, p. 6.

⁵⁶⁷ Non sans humour, le Professeur Decocq ne manque pas de souligner le caractère malheureux de cet acronyme. En effet, il écrit que : « *si on continue à employer ce sigle, on se prêtera à de fâcheux jeux de mots, tel contribuable disant : je suis passé devant la C.I.F. et j'en suis sorti blanchi* », V. André DECOCQ, « Débat », *L'Application du droit pénal en matière fiscale – 3^{ème} Colloque de la Société de Droit fiscal (4-5 Décembre 1980 – Aix-en-Provence)*, *op. cit.*, p. 95.

⁵⁶⁸ Pour approfondir cet éclairage, V. Alexis SPIRE et Katia WEIDENFLED, *Des erreurs ou des fraudes ? Le sens des sanctions en matière fiscale*, 2014, pp. 23-24 ; Aurélien BAUDU, « Contribution à un éclairage historique et juridique sur le "verrou de Bercy" », *op. cit.*, pp. 94-102 ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 319 ; Charles PRATS, *Cartel des fraudes*, 2, Editions Ring, 2021, pp. 79-96.

⁵⁶⁹ Loïc DE GRAEVE, *Essai sur le concept de droit de punir en droit interne*, Thèse de doctorat, Université Jean Moulin - Lyon III, 2006, n° 710.

⁵⁷⁰ L'expression est d'Aurélien Baudu, V. Aurélien BAUDU, « Contribution à un éclairage historique et juridique sur le "verrou de Bercy" », *GFP*, vol. 3, no. 3, 2018, p. 96.

⁵⁷¹ Le droit pénal applicable aux contributions indirectes obéissait alors à plusieurs principes communs. Le premier d'entre eux tenait à la compétence exclusive du tribunal correctionnel. En ce sens, la disposition législative dont il est question ici prévoyait que « *Les contraventions qui, en vertu des dispositions de la présente loi entraînent la confiscation ou l'amende, [étaient] poursuivies devant les tribunaux de police correctionnelle qui prononceront les condamnations* », V. à ce sujet : Frédéric TRISTRAM, *op. cit.*, pp. 13-14.

⁵⁷² V. en ce sens : Aurélien BAUDU, *loc. cit.* A également rapprocher de : Faustin HELIE, *Traité de l'instruction criminelle*, T. 1, Ed. Henri Plon, Paris, 2^{ème} éd., 1866, n° 504, p. 596.

Mais, en dépit de l'existence avérée de cette « *inexplicable anomalie* »⁵⁷³, il est permis de considérer que « *les origines du "verrou de Bercy" se confondent avec celles de la répression de la fraude fiscale* »⁵⁷⁴. En effet, l'article 112 de la loi du 25 juin 1920, celui-là même qui incriminait pour la première fois le délit général de fraude fiscale, prévoyait en son sixième alinéa que les poursuites pénales relatives à cette infraction seraient « *engagées à la requête de l'administration compétente et portées devant le tribunal correctionnel dans le ressort duquel l'impôt aurait dû être acquitté* »⁵⁷⁵.

Ainsi, dès la création du délit général de fraude fiscale en 1920, le législateur avait prévu une exception aux dispositions du droit commun applicable en matière de poursuites pénales. En effet, en vertu de ce dernier, la poursuite des infractions pénales est en principe réservée au ministère public qui « *exerce l'action publique et requiert l'application de la loi* »⁵⁷⁶. Dans le cadre de cette prérogative, le procureur de la République « *reçoit les plaintes et les dénonciations et apprécie la suite à leur donner* »⁵⁷⁷. Il apprécie par ailleurs tout aussi librement la suite à donner aux renseignements, procès-verbaux et actes qui lui sont transmis, conformément à la loi, par « *toute autorité constituée, tout officier public ou fonctionnaire [...] dans l'exercice de ses fonctions* »⁵⁷⁸. Il en résulte que si, en droit commun, prévaut le principe de l'opportunité des poursuites en vertu duquel « *c'est au ministère public qu'il appartient, en présence d'une infraction, de décider souverainement de la mise en œuvre des poursuites pénales* »⁵⁷⁹, cette règle a toujours subi un aménagement en droit pénal fiscal où le déclenchement de l'action publique fut dès l'origine conditionné au dépôt d'une plainte par l'administration⁵⁸⁰.

Sur le plan historique, le caractère exceptionnel de cette dérogation doit toutefois être relativisé car, en France, le quasi-monopole du parquet en matière de déclenchement des poursuites ne s'imposa véritablement qu'à la fin du XIX^{ème} siècle et jusqu'en 1845, les poursuites déclenchées à l'initiative des administrations étaient prédominantes⁵⁸¹.

⁵⁷³ L'expression est de Faustin Hélie, V. Faustin HELIE, *op. cit.*, n° 505, p. 599.

⁵⁷⁴ Eric DIARD et Emilie CARIOU, *Rapport de l'Assemblée nationale n° 982, op. cit.*, p. 20 ; V. également en ce sens : Béatrice GUILLEMONT, « Le nouveau "verrou de Bercy" », *AJ Pénal*, 2018, p. 502.

⁵⁷⁵ V. *Les Nouveaux impôts. Texte officiel et complet de la Loi du 25 juin 1920 portant création de nouvelles ressources fiscales, suivi de la Liste des Objets taxés comme Objets de Luxe, op. cit.*, p. 29. A propos de cet alinéa, Aurélien Baudu écrit que celui-ci consacre « *légalement un "filtre" tant pour les fraudes aux impositions directes que celles aux impositions indirectes, pour lesquelles seules l'Administration fiscale est compétente pour porter contestation devant les juridictions pénales les affaires les plus graves* », V. Aurélien BAUDU, *op. cit.*, p. 97.

⁵⁷⁶ CPP, art. 31. A ce propos, V. Bernard BOULOC, *Procédure pénale*, Dalloz, 28^{ème} éd., 2021, n° 47 pp. 42-43. A noter qu'avant l'entrée en vigueur du Code de procédure pénale en 1958, l'article 22 du Code d'instruction criminelle prévoyait que la recherche et la poursuite des infractions pénales relevaient de la compétence des procureurs impériaux.

⁵⁷⁷ CPP, art 40, al. 1^{er}. Autrement dit : « *toute infraction poursuivable ne sera effectivement poursuivie que si ce dernier l'estime opportun* », V. Sarah-Marie CABON, « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du "verrou de Bercy" », *Dr. fisc.* 2014, n° 46, 620, §2. A propos du principe d'opportunité des poursuites, V. Roger MERLE et André VITU, *Traité de droit criminel*, Tome II, Procédure pénale, Cujas, 5^{ème} éd., 2001, p. 391 et s.

⁵⁷⁸ CPP, art 40, al. 2nd. Autrement dit, conformément au second alinéa de l'article 40 du CPP, les administration ont, en droit commun, l'obligation d'informer le parquet si elles acquièrent la connaissance d'un crime ou d'un délit. A rapprocher de : Bernard BOULOC, *op. cit.*, n° 753.

⁵⁷⁹ Gérard KLEIN, *op. cit.*, p. 472.

⁵⁸⁰ En réalité, le régime des poursuites en matière fiscale déroge non seulement au principe de l'opportunité des poursuites ici évoqué, mais aussi au pouvoir du Procureur de la République – découlant de l'alinéa premier de l'article 41 du Code de procédure pénale –, de diligenter une enquête aux fins de rechercher des infractions fiscales. Si bien que la place relativement faible accordée au parquet en matière d'infractions fiscales est d'autant plus remarquable qu'en dehors de cette forme de délinquance particulière, ce dernier « *joue un rôle central dans l'orientation des poursuites, et parfois même l'issue qui leur est donnée* », V. Emmanuel DREYER, *Droit pénal général*, LexisNexis, 6^{ème} éd., 2021, n° 75 p. 60.

⁵⁸¹ V. Pierre LASCOUMES, *Des erreurs pas des fautes. La gestion discrète du droit des affaires*, Paris, CESDIP, 1986, p. 130. A rapprocher de : Pierre LASCOUMES, « Pénal répressif et/ou pénal repressif – La place du pénal dans les stratégies des régulations

Par ailleurs, aujourd'hui encore, l'initiative de la poursuite pénale des « *délits privés* »⁵⁸² n'appartient pas au ministère public mais aux victimes de ces infractions⁵⁸³. Seulement, cette autre exception est alors motivée par la volonté du législateur « *de ne pas permettre au ministère public de s'immiscer dans des intérêts essentiellement privés, voire dans la paix des familles, sans que la personne concernée ne lui en donne, en quelque sorte, l'autorisation* »⁵⁸⁴. Or, dans le domaine de la fiscalité, une pareille motivation ne tient pas étant donné que la fraude fiscale constitue un exemple archétypal de délit public⁵⁸⁵. Ainsi, l'exception procédurale observée en matière fiscale ne constitue pas l'unique dérogation au droit commun des poursuites⁵⁸⁶. Toutefois, son existence n'en paraît pas moins surprenante, si bien que l'on peut déjà percevoir la fragilité du bien-fondé de cette particularité procédurale⁵⁸⁷.

66. Aussitôt créé, aussitôt réformé ! – Pour autant, celle-ci existe toujours⁵⁸⁸. Mais il convient de préciser qu'elle fut une première fois réformée à l'occasion de la loi de finances pour 1924⁵⁸⁹. En effet, les dispositions des articles 51 et 52 de cette loi ont eu pour conséquence d'ajouter une seconde condition au déclenchement de l'action publique en matière fiscale⁵⁹⁰. A la première tenant à la nécessité d'une plainte de l'administration, le législateur ajouta le devoir pour cette dernière de mettre en demeure le contribuable défaillant par lettre recommandée⁵⁹¹. En considération de cette seconde condition, avant de provoquer la mise en œuvre de l'action publique pour fraude fiscale, l'administration avait « *l'obligation d'inviter le contribuable qu'elle considérait en état d'infraction à se mettre en règle avec ses obligations* »⁵⁹². En pratique, ce nouveau système s'est révélé « *extrêmement favorable aux contrevenants* »⁵⁹³.

administratives », Bruno AUBUSSON DE CAVARLAY, Pierre LASCOUMES, Philippe ROBERT, Renée ZAUBERMAN, *Le pénal en première ligne ou en dernier ressort*, Paris, CESDIP, 1984, n° 40, p. 222.

⁵⁸² « *Les actes nuisibles en première instance à des individus assignables autres que le délinquant : ce sont des délits privés* », V. Jérémy BENTHAM, *Traité de législation civile et pénale*, Dalloz, 2010 (réimpression de l'édition de 1802), p. 77.

⁵⁸³ En ce sens, l'article 226-6 du Code pénal actuellement en vigueur prévoit expressément que la poursuite des atteintes à la vie privée « *ne peut être exercée que sur plainte de la victime, de son représentant légal ou de ses ayants droit* ». Par le passé, le vol et l'adultère ont notamment été perçus comme des délits privés, V. respectivement : Alexis MIHMAN, « Vol », *Rép. pén.*, Dalloz, 2016, n° 1 ; Philippe BONFILS et Eudoxie GALLARDO, « Bigamie », *Rép. pén.*, Dalloz, 2019, n° 43.

⁵⁸⁴ Serge GUINCHARD et Jacques BUISSON, *Procédure pénale*, 14^e éd., 2022, LexisNexis, n° 1498. A rapprocher de : Roger MERLE et André VITU, *Traité de droit criminel*, Tome II, Procédure pénale, Cujas, 5^{ème} éd., 2001, n° 335 ; François MOLINS, « Action publique », *Rép. pén.*, Dalloz, 2017, n° 108.

⁵⁸⁵ « *Les actes qui peuvent être nuisibles ou qui menacent d'un danger plus ou moins éloigné un nombre indéterminé d'individus non assignables, sans qu'il paraisse qu'aucun en particulier soit plus exposé que tout autre. C'est ce que nous appellerons délits publics ou délits contre l'Etat* », V. Jérémy BENTHAM, *loc. cit.* D'ailleurs, pour marquer son hostilité au verrou de Bercy, la doctrine ne manqua pas de qualifier la fraude fiscale de « *délit privé* », V. Stéphane DETRAZ, « Les temps modernes de la poursuite de la fraude fiscale : le ministère public et les engrenages du "verrou de Bercy" », *op. cit.*, n° 5.

⁵⁸⁶ A rapprocher de : Loïc DE GRAEVE, *Essai sur le concept de droit de punir en droit interne*, *op. cit.*, n° 722.

⁵⁸⁷ « *Si l'on peut fort bien admettre qu'un homme [...] diffamé par un autre choisisse de ne pas se plaindre à la justice et l'empêche ainsi d'intervenir, on conçoit moins bien qu'un grand fraudeur qui porte préjudice par ses manquements à la société tout entière ne soit pas spontanément poursuivi devant les tribunaux* », V. Maurice DENUZIERE, *Enquête sur la fraude fiscale*, 1973, p. 156.

⁵⁸⁸ A propos de l'hostilité de la doctrine au verrou de Bercy, V. notamment : *Infra* §69.

⁵⁸⁹ V. *La Nouvelle loi fiscale (double décime). Texte complet de la loi de finances du 22 mars 1924, suivi de nombreux commentaires pratiques à l'usage des contribuables* par F. Lombard, Ed. Le Courrier du commerce, consultable en ligne : <https://gallica.bnf.fr/ark:/12148/bpt6k6149381t>.

⁵⁹⁰ V. *La Nouvelle loi fiscale (double décime)*, *op. cit.*, p. 11. V. aussi à ce sujet : Gérard KLEIN, *op. cit.*, p. 123 et 473.

⁵⁹¹ Cette seconde condition était expressément prévue au quatrième alinéa de l'article 52 de la loi sus-évoquée, en vertu duquel : « *Préalablement à toutes poursuites, le contribuable sera mis en demeure, par lettre recommandée, de faire ou de compléter sa déclaration dans un délai qui ne pourra être moindre de quinze jours ni excéder un mois* ».

⁵⁹² Gérard KLEIN, *op. cit.*, p. 123. A noter qu'un pareil dispositif existe toujours en droit pénal de la sécurité sociale, V. Renaud SALOMON et Agnès MARTINEL, *Droit pénal social. Droit pénal du travail et de la sécurité sociale*, Economica, 6^{ème} éd., 2021, n° 1432 pp. 924-925. A rapprocher de : Jean-Marie COULON, *op. cit.*, p. 28.

⁵⁹³ Gérard KLEIN, *op. cit.*, p. 124. V. aussi à propos de ce dispositif : Frédéric TRISTRAM, *op. cit.*, p. 22.

Non seulement le défaut de mise en demeure rendait les poursuites correctionnelles irrecevables, mais plus encore, si par suite de la mise en demeure, le contribuable défaille obtempérait en réparant ses omissions ou en rectifiant ses déclarations antérieures, il ne devenait plus passible de sanctions pénales⁵⁹⁴.

67. Une réforme aussitôt supprimée – Cette procédure d'avertissement préalable fut accueillie très positivement par la jurisprudence. En ce sens, dans un arrêt rendu le 2 février 1934, les juges de la chambre criminelle avaient estimé que cette mise en demeure préalable constituait « *pour le contribuable une garantie primordiale et essentielle* »⁵⁹⁵. Pour autant, le législateur décida d'en restreindre progressivement le champ d'application, avant de la faire complètement disparaître de notre droit⁵⁹⁶. Néanmoins, après cette suppression, perdurait toujours la première condition rendant le procureur de la République impuissant à déclencher seul des poursuites pour fraude fiscale⁵⁹⁷. Autrement dit, faute de disposition prévoyant la poursuite d'office par le ministère public du délit de fraude fiscale, le Trésor public « *avait toute latitude pour apprécier la gravité de l'infraction commise par un contribuable et, le cas échéant, l'ériger en un délit porté devant la juridiction pénale* »⁵⁹⁸. Cette observation invite donc à rechercher les raisons ayant pu justifier la mise en place puis le maintien de cette « *étrangeté* »⁵⁹⁹ que constitue en France le verrou de Bercy⁶⁰⁰.

68. Les justifications au soutien du verrou de Bercy – Sur ce point, la doctrine relève – comme cela vient d'être rappelé⁶⁰¹ –, que « *l'action publique liée à la plainte n'est pas une particularité du droit fiscal* »⁶⁰². Mais, aussi vrai qu'il soit, ce constat ne saurait suffire pour expliquer que la maîtrise des poursuites pénales pour fraude fiscale ait été « *abandonnée à l'administration* »⁶⁰³.

⁵⁹⁴ V. en ce sens : Gérard KLEIN, *loc. cit.* A noter qu'un dispositif analogue a été observé en Espagne, V. *Infra* §438.

⁵⁹⁵ Crim. 2 février 1934, B. 19, p. 45, jurisprudence citée in : Gérard KLEIN, *loc. cit.*

⁵⁹⁶ V. en ce sens : Gérard KLEIN, *op. cit.*, p. 125. De nos jours, l'article L 229 du Livre des Procédures fiscales prévoit expressément en son alinéa premier que l'Administration n'est pas tenue, préalablement au dépôt de sa plainte, de mettre le contribuable en demeure de régulariser sa situation.

⁵⁹⁷ V. en ce sens : Gérard KLEIN, *op. cit.*, p. 473. V. aussi : Rezki AIT IHADDADENE, « La mise en mouvement de l'action publique en matière fiscale », RSC, Dalloz, 1994, p. 280.

⁵⁹⁸ Bernard CASTAGNEDE, « La loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière », JCP éd. G., 1978, I, 2892, n° 4.

⁵⁹⁹ Expression désignant le verrou de Bercy, V. François FOURMENT, « Fraude fiscale : "Verrou de Bercy" *in rem* et non *in personam* », note sous Crim. 28 juin 2017, n° 16-81.697, *Gaz. Pal.* 24 octobre 2017, n° 36, p. 57.

⁶⁰⁰ On retrouve un mécanisme analogue à cette spécificité essentielle du contentieux fiscal français en Algérie ainsi qu'en Tunisie, V. Laurence VAPAILLE, « De la pertinence de l'étude des sanctions fiscales pénales en droit comparé ou "de l'intérêt d'aller voir ailleurs" », Thierry LAMBERT (dir.), *Les sanctions pénales fiscales*, *op. cit.*, pp. 50-51. V. aussi : Alexis SPIRE et Katia WEIDENFLED, *Des erreurs ou des fraudes ? Le sens des sanctions en matière fiscale*, 2014, p. 26. A propos de la poursuite des infractions fiscales en droit comparé, V. Eric DIARD et Emilie CARIOU, *Rapport de l'Assemblée nationale n° 982*, *op. cit.*, pp. 43-45, et pp. 97-107. V. enfin : *Infra* §432 et s.

⁶⁰¹ V. *Supra* §65.

⁶⁰² Jean COSSON, « La fraude fiscale en France », *Gaz. Pal. Rec.* 1972, 2, doctr. p. 417. A rapprocher notamment de : Gérard KLEIN, *op. cit.*, p. 48 ; Gilbert TIXIER et Jean-Marie ROBERT, *Droit pénal fiscal*, Dalloz, 1980, p. 98 ; Gilbert TIXIER et Philippe DEROUIN, *Droit pénal de la fiscalité*, Dalloz, 1989, n° 189.

⁶⁰³ Francis KERNALEGUEN, « Le juge de la fraude fiscale », Loïc CADIET (coord.), *Regards sur la fraude fiscale*, Economica, 1986, p. 178. A propos de ce phénomène de délégation de l'action publique au profit de l'administration, V. déjà : Faustin HELIE, *Traité de l'instruction criminelle*, *op. cit.*, n° 503, p. 595. A propos du rôle joué par certaines administrations dans l'action publique, V. Roger MERLE et André VTU, *Traité de droit criminel*, Tome II, Procédure pénale, Cujas, 5^{ème} éd., 2001, n° 33 et 34.

C'est pourquoi en pratique, pour justifier cet abandon, les spécialistes du droit fiscal recourent à d'autres arguments tenant à la finalité de la matière⁶⁰⁴, à sa technicité⁶⁰⁵, au caractère prétendument peu grave des infractions fiscales⁶⁰⁶, à la recherche d'efficacité dans la lutte contre ces dernières⁶⁰⁷, à la crainte de pertes budgétaires⁶⁰⁸, à la volonté du législateur « d'assurer un traitement homogène et cohérent sur l'ensemble du territoire »⁶⁰⁹ tout en donnant aux poursuites pénales un caractère exemplaire⁶¹⁰, ou enfin, à l'incapacité des juridictions répressives de traiter l'ensemble des cas de fraude fiscale⁶¹¹. Mais, aussi nombreuses et « sérieuses »⁶¹² qu'elles soient, ces justifications ne doivent pas avoir pour effet de minimiser les importantes critiques dont a fait l'objet le verrou de Bercy⁶¹³.

2. Le maintien contesté du verrou de Bercy

69. Un dispositif source d'arbitraire – D'après ce mécanisme – tel qu'il avait été conçu initialement –, il appartenait à l'Administration fiscale « d'apprécier librement la gravité de l'infraction commise en matière d'impôts autres que les contributions indirectes, ainsi que l'opportunité de mettre en mouvement l'action publique à l'encontre de l'auteur de cette infraction par le dépôt d'une plainte »⁶¹⁴.

⁶⁰⁴ V. notamment en ce sens : Jean COSSON, *Les industriels de la fraude fiscale*, éd du Seuil, 1974, p. 199 ; Thierry RICARD, « L'originalité de la procédure en matière fiscale », *Dr. fisc.* n° 3, 18 janvier 2007, 57 n° 1 ; Chantal CUTAJAR, « Plaidoyer pour la suppression du verrou de Bercy », *JCP éd. G.*, n° 26, 24 juin 2013, 728 ; Marc DUPRE, « Le droit pénal fiscal à l'épreuve des principes du droit pénal », *Dr. pén.* n° 9, Septembre 2013, dossier 6, n° 6 ; Sarah-Marie CABON, « Entre pragmatisme et idéalisme, quelle place pour la négociation en droit pénal fiscal ? », *op. cit.*, n° 2 ; Laurence VAPAILLE, *op. cit.*, p. 45 et 52 ; Agathe LEPAGE, Patrick MAISTRE DE CHAMBON, Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 1395 p. 792.

⁶⁰⁵ V. notamment en ce sens : Gérard KLEIN, *op. cit.*, p. 484 ; Fernand BOULAN et Christian LOUIT, *op. cit.*, p. 18. V. aussi plus récemment : Sarah-Marie CABON, « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du "verrou de Bercy" », *op. cit.*, §4 ; Olivier SIVIEUDE, « Les principales propositions du rapport Cariou sur le "verrou de Bercy" », *GFP*, vol. 3, no. 3, 2018, p. 122.

⁶⁰⁶ V. en ce sens : Gérard KLEIN, *op. cit.*, p. 498.

⁶⁰⁷ V. en ce sens : Michel MALLET, *op. cit.*, p. 46. A rapprocher de : Bernard THEVENET, « Fraude fiscale : délit général », *Rép. pén.*, Dalloz, 2019, n° 1.

⁶⁰⁸ V. en ce sens : Aurélien BAUDU, « Chronique législative et administrative annuelle de procédures fiscales », *REIDF*, Bruylant, n° 2018/1, p. 154. A rapprocher de : Claire ACARD, Nicolas GENESTIER et Guillaume EXERJEAN, « La ligne de démarcation entre risque fiscal et risque pénal (1er volet) - Les enjeux de la pénalisation en matière fiscale », *Dr. fisc.* n° 7-8, 18 février 2016, 172, spéc. n°6.

⁶⁰⁹ Sarah-Marie CABON, « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du "verrou de Bercy" », *op. cit.*, §9. V. aussi : Etienne VERGES, *loc. cit.* ; Jean-Pierre COSSIN, « Une pénalisation accrue de la fraude fiscale... », *Revue française de comptabilité*, n° 527, janvier 2019, p. 10 ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 763 p. 560 ; Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 1471 p. 623.

⁶¹⁰ V. notamment en ce sens : Gérard KLEIN, *op. cit.*, p. 483 ; Pierre LASCOUMES et Danièle VERNEUIL, *Délit fiscal et/ou pénal. Les poursuites en matière de fraude fiscale, une étude d'interface*, Document dactylographié, ministère de la Justice, SEPC, 1981, p. 33 et s. ; Philippe AUBERGER, *op. cit.*, p. 81 ; Dominique DAVOUST, « La répression pénale de la fraude fiscale », *LP4*, 16 août 1995, p. 12 ; Jean-Pierre LIEB, *op. cit.*, p. 27 ; Michel FOURRIQUES, « La Commission des infractions fiscales : quand la fraude fiscale devient un délit pénal », *Revue française de comptabilité*, n° 437, novembre 2010, p. 15 ; Sarah-Marie CABON, « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du "verrou de Bercy" », *loc. cit.* ; Ibrahim ABDEL-LATTUF, *op. cit.*, p. 449 ; Vanessa BOUSARDO et Michel MAES, « Pénalisation de la fraude fiscale : la fin justifie-t-elle les moyens ? », *Dr. pén.* n° 10, octobre 2018, dossier 9, p. 18, n° 3 à 7 ; Martin COLLET et Pierre COLLIN, *op. cit.*, n° 278 p. 197.

⁶¹¹ V. en ce sens : Gérard KLEIN, *op. cit.*, p. 100 et 483 ; Ibrahim ABDEL-LATTUF, *op. cit.*, p. 448 ; Ou plus récemment : Martin COLLET, « Aménager le verrou de Bercy oui, le supprimer non ! », *Les Echos*, 6 mars 2018, p. 12 ; Eric DIARD et Emilie CARIOU, *Rapport de l'Assemblée nationale n° 982*, *op. cit.*, p. 11 ; Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *loc. cit.*

⁶¹² Gérard KLEIN, *op. cit.*, p. 499.

⁶¹³ Certaines de ces critiques sont très anciennes, V. à ce propos : Jean COSSON, *Les industriels de la fraude fiscale*, *op. cit.*, pp. 207-208 ; Louis CASAMAYOR, « Pourcentages et privilèges », *Esprit*, numéro spécial de janvier 1970, p. 102.

⁶¹⁴ Pierre DI MALTA, *Droit fiscal pénal*, PUF, 1^{ère} éd. 1992, n° 387. A rapprocher de : Agathe LEPAGE, Patrick MAISTRE DE CHAMBON, Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 1588 pp. 942-943.

A cette compétence du Trésor public, il fut en particulier reproché de comporter un « *risque de partialité* »⁶¹⁵ et donc d'arbitraire⁶¹⁶. Or, l'objectif de lutte contre la fraude fiscale « *ne saurait justifier un pouvoir arbitraire des services de contrôle de nature à compromettre la sécurité juridique à laquelle les contribuables ont droit comme tout citoyen* »⁶¹⁷. En l'occurrence, l'existence de ce risque d'arbitraire résultait de « *l'opacité des critères mobilisés par l'administration fiscale pour déterminer les dossiers qu'elle [entendait] transmettre au ministère public* »⁶¹⁸. Si bien que ce verrou pouvait être vu comme un instrument protégeant non seulement les membres du gouvernement et leurs proches, mais aussi les grandes entreprises et les classes dominantes⁶¹⁹. Or, dans un Etat de droit, la justice pénale « *doit avoir les moyens d'accomplir sa mission sans devoir contourner des obstacles éventuellement constitués par la proximité de l'argent avec le pouvoir* »⁶²⁰.

70. L'émergence d'une « doctrine du dépôt de plainte »⁶²¹ – Aussi, pour atténuer ce risque, le pouvoir « *totalelement discrétionnaire* »⁶²² de l'administration fut dans un premier temps « *compensé par l'élaboration de critères de dépôt de plainte censés éclairer les magistrats sur la nature des dossiers qu'ils [recevaient]* »⁶²³. En ce sens, à partir de 1972 une circulaire était adressée chaque année aux magistrats du siège et du parquet⁶²⁴. Ainsi dans la première de ces circulaires, on pouvait notamment lire que : « *La plainte est justifiée en particulier par la prise en considération du rôle essentiel de l'administration, qui est de faire entrer l'impôt, et qui dispose à cet égard d'une procédure fiscale, la mise en œuvre des articles 1741 et suivants demeurant complémentaire, mais exceptionnelle, l'opportunité des poursuites pénales devant être appréciée dans chaque cas en fonction d'éléments qui échappent à la connaissance des autorités judiciaires. L'initiative de la plainte reconnue à l'administration ne signifie pas que cette dernière, abritée derrière son privilège, souhaite élaborer sa politique dans le secret de ses cabinets, et tenir les tribunaux dans l'ignorance de ses intentions. Au contraire, les représentants du ministère de l'Economie et des finances ont tenu à placer au premier rang de leurs préoccupations la mise au point de certains critères de dépôt de plainte ; en d'autres termes, l'élaboration, dans la mesure du possible d'une doctrine de la plainte. Sans prétendre fixer des principes immuables et universels, compte-tenu de la complexité du problème et de la diversité des situations, il a été admis que l'Administration des finances s'inspirerait des critères suivants : - importance de la fraude, procédés mis en œuvre, recherche de l'exemplarité* »⁶²⁵.

⁶¹⁵ Jean-Claude MARTINEZ et Pierre DI MALTA, *Droit fiscal contemporain*, éd. Litec, 1986, t. 1, n° 517.

⁶¹⁶ A ce risque d'arbitraire s'ajoutait un risque de rupture d'égalité selon les secteurs géographiques, V. en ce sens : Francis KERNALEGUEN, *op. cit.*, p. 176. Par ailleurs, le régime de poursuite du délit de fraude fiscale portait non seulement atteinte au principe d'égalité des citoyens devant la loi, mais aussi aux principes de légalité et de la séparation des pouvoirs, V. Sarah-Marie CABON, « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du "verrou de Bercy" », *op. cit.*, §11 à 13. V. enfin : Christian CHAVAGNEUX, « Fraude – Le verrou de Bercy remis en cause », *Alternatives économiques*, 17 septembre 2018.

⁶¹⁷ Olivier FOUQUET, « Sécurité fiscale et fraude fiscale », *RFPP*, n° 127, 2014, p. 160. Plus généralement, dans un Etat de droit, la répression ne devrait pas matérialiser, au travers de la sanction, un pouvoir arbitraire de l'autorité qui l'inflige.

⁶¹⁸ Martin COLLET, « Aménager le verrou de Bercy oui, le supprimer non ! », *Les Echos*, 6 mars 2018, p. 12.

⁶¹⁹ Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *L'impunité fiscale. Quand l'Etat brade sa souveraineté*, *op. cit.*, pp. 43-44.

⁶²⁰ Sarah-Marie CABON, *op. cit.*, §14.

⁶²¹ Pierre LASCOUMES, « Les poursuites en matière de fraude fiscale : du contrôle administratif à la sanction pénale », *Gaz. Pal.*, 20 janvier 1983, p. 19.

⁶²² Manon SIERACZEK-ABITAN, « La Commission des infractions fiscales : une garantie illusoire accordée aux contribuables », *Gaz. Pal.* 8 août 2000, p. 2. V. aussi en ce sens : Christian LOPEZ, *Droit pénal fiscal*, *op. cit.* p. 159.

⁶²³ Pierre LASCOUMES et Danièle VERNEUIL, *op. cit.*, p. 31. V. aussi en lien avec ce sujet : Pascal SUHARD, *La fraude fiscale et les apports de la criminologie*, Thèse pour le doctorat en droit, 1995, dactyl. pp. 104-114.

⁶²⁴ V. en ce sens : Pierre LASCOUMES et Danièle VERNEUIL, *loc. cit.*

⁶²⁵ Circulaire du 9 octobre 1972 de la Direction des Affaires Criminelles et des Grâces.

Dans les faits, la circulaire précitée ne constitue qu'une illustration de l'effort de clarification de la politique de répression fiscale entreprise. En effet, par la suite, les gouvernements successifs poursuivront cet effort⁶²⁶. Mais aussi louable qu'il soit, ce dernier fut à l'époque jugé insuffisant. En effet, non seulement, la « doctrine de la plainte »⁶²⁷ ainsi ébauchée ne fut pas considérée par les magistrats comme suffisamment précise « pour rendre acceptable à leurs yeux cette dépossession de leur pouvoir d'appréciation de l'opportunité des poursuites »⁶²⁸, mais qui plus est, elle ne fit pas disparaître le sentiment d'arbitraire attaché à l'action de l'administration fiscale⁶²⁹.

71. L'avènement d'un second verrou : la Commission des infractions fiscales –

Dans ce contexte, le législateur est intervenu par la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977, pour répondre aux critiques formulées à l'encontre du verrou de Bercy⁶³⁰. Parmi les diverses dispositions de cette loi, doit en particulier être souligné son article premier en vertu duquel, à compter du 1^{er} janvier 1978 et sous peine d'irrecevabilité⁶³¹, les plaintes tendant à l'application de sanctions pénales en matière d'impôts autres que les contributions indirectes seront « déposées par l'administration sur avis conforme d'une commission des infractions fiscales »⁶³². En pratique, cette dernière est chargée d'examiner « les propositions de poursuites correctionnelles qui lui sont présentées par le ministre chargé du Budget »⁶³³.

⁶²⁶ Comme en témoignent notamment la circulaire adressée à la DGFIP et à la direction des affaires criminelles et des grâces, tendant à préciser les modalités d'application de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, ou plus anciennement la circulaire (Justice-Budget) du 30 octobre 1981 de la Direction générale des Impôts relative aux infractions et sanctions pénales. Au sujet de ces deux circulaires, V. respectivement : Patrick FUMENIER et Jennifer CHOSSIS, « Présentation de la circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale », *Dr. fisc.* n° 24, 12 juin 2014, act. 329 ; *Dr. fisc.* n° 1, 4 janvier 1982, str. 7147. A également rapprocher de : Thierry LAMBERT, *Procédures fiscales*, LGDJ, 5^{ème} édition, 2022, n° 761 et 762.

⁶²⁷ Il est ici fait directement référence au texte même de la circulaire de 1972 précitée, mais d'autres auteurs évoquent, dans le même sens, l'existence d'une « jurisprudence informelle » de la CIF relative aux cas les plus graves de dissimulation frauduleuse, V. notamment : Monique LIÉBERT-CHAMPAGNE, « Le rôle de la Commission des infractions fiscales », *Dr. fisc.* n° 38, 22 septembre 2016, 497 ; Stéphane DETRAZ, « Les temps modernes de la poursuite de la fraude fiscale : le ministère public et les engrenages du "verrou de Bercy" », *op. cit.*, n° 37 ; Pierre D'AZEMAR DE FABREGUES et Nicolas NEZONDET, « La nécessaire lutte contre l'évasion fiscale : un enjeu international pour limiter la compétition fiscale entre États - Panorama international des récentes mesures contre la fraude et l'optimisation fiscales », *La revue fiscale du patrimoine*, n°12, décembre 2021, n° 20. Pour l'expression d'une opinion contestant l'existence d'une « doctrine de la plainte », V. Pascal SUHARD, *op. cit.*, n° 125 p. 114.

⁶²⁸ Pierre LASCOUMES et Danièle VERNEUIL, *op. cit.*, p. 32. Les magistrats considéraient alors qu'une doctrine de la plainte précise et préalablement définie constituait un élément indispensable à l'acceptation du verrou de Bercy.

⁶²⁹ En ce sens, un auteur observa que de 1971 à 1975, la multiplication des poursuites pénales par cinq avait été « ressentie par certaines professions comme un activisme fiscal arbitraire », V. Jean-Claude MARTINEZ, *La fraude fiscale*, Que sais-je, Paris, P.U.F., 2^{ème} éd, 1990, p. 110. V. aussi : Bernard CASTAGNEDE, « La loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière », *loc. cit.* ; Fernand BOULAN et Christian LOUIT, *op. cit.*, pp. 17-18 ; Pierre LASCOUMES, « Les poursuites en matière fiscale : du contrôle administratif à la sanction pénale », *op. cit.*, pp. 19-20 ; Pierre LASCOUMES et Danièle VERNEUIL, *op. cit.*, p. 43 ; Eric DIARD et Emilie CARIOU, *Rapport de l'Assemblée nationale n° 982, op. cit.*, p. 12 et 21.

⁶³⁰ Cette loi poursuivait deux objectifs principaux : limiter les pouvoirs de l'administration, et élargir les attributions des magistrats, V. en ce sens : Gilbert TIXIER, « Garanties de procédure en matière fiscale et douanière (Commentaire de la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977), [Aspects de droit fiscal pénal] », *op. cit.*, p. 131. A rapprocher de : Bernard CASTAGNEDE, *op. cit.*, n° 1. V. aussi plus récemment : Sarah-Marie CABON, « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du "verrou de Bercy" », *op. cit.*, §5. Sur l'origine de la législation ayant instauré la CIF, V. François LAVONDES, « Quelques informations et réflexions sur la Commission des infractions fiscales (CIF) », Thierry LAMBERT (dir.), *Les sanctions pénales fiscales, op. cit.*, p. 107.

⁶³¹ V. à ce propos : Pierre FONTANEAU, « Procédure et sanctions en matière d'infraction fiscale », *Evasion fiscale e repressione penale. Atti del Convegno (Torino, 7-8 marzo 1981)*, CEDAM, 1982, p. 194. Ou plus récemment : Jean LAMARQUE, Olivier NEGRIN et Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général*, Lexisnexis, 2^e éd., 2011, n° 2292.

⁶³² A noter que modalités de saisine de la CIF furent par la suite codifiées à l'article L. 228 du LPF. A propos de ce dernier article, V. notamment : Eric DIARD et Emilie CARIOU, *Rapport de l'Assemblée nationale n° 982, op. cit.*, p. 22.

⁶³³ Christian LOPEZ, *op. cit.*, p. 159. V. aussi : Eric DIARD et Emilie CARIOU, *Rapport de l'Assemblée nationale n° 982, op. cit.*, p. 7 et 28.

Ce faisant, loin de remettre en cause le particularisme de la procédure répressive, la création de cette commission, vint au contraire l'accentuer en assortissant le monopole initial d'un « deuxième verrou »⁶³⁴. En effet, après cette réforme, non seulement le ministère public n'était toujours pas appelé à participer à la décision des poursuites (1^{er} verrou), mais par ailleurs, la recevabilité des plaintes de l'administration fiscale était dorénavant soumise à un avis conforme de la Commission des infractions fiscales (2nd verrou)⁶³⁵. En d'autres termes, cette réforme a eu pour effet d'ajouter au premier obstacle à l'exercice spontané de l'action publique par le procureur de la République, la nécessité d'un contrôle effectué en amont par ladite commission⁶³⁶.

72. La CIF : une « garantie illusoire »⁶³⁷ – L'objectif recherché par cette mesure n'était dès lors pas « d'augmenter le nombre de plaintes pénales mais d'instaurer un filtre supplémentaire séparant les erreurs compréhensibles des fraudes impardonnables »⁶³⁸ de manière à « prévenir des poursuites abusives »⁶³⁹ ou plus exactement à « préserver la décision de poursuite de tout soupçon d'arbitraire »⁶⁴⁰. En ce sens, les parlementaires ont – en contradiction avec ce que prévoyait le projet de loi initial –, non seulement donné à la Commission des infractions fiscales « une composition lui conférant la plus large indépendance »⁶⁴¹, mais ils ont également refusé de l'investir du pouvoir d'auto-saisine⁶⁴².

⁶³⁴ Eric DIARD et Emilie CARIOU, *Rapport de l'Assemblée nationale n° 982*, *op. cit.*, p. 21. V. déjà en ce sens : Pierre LASCOUMES, « Les poursuites en matière de fraude fiscale : du contrôle administratif à la sanction pénale », *op. cit.*, p. 25. Ou plus récemment : Stéphane DETRAZ, « L'Administration et le juge pénal. Quelle articulation possible entre l'administration et le juge pénal ? Le domaine fiscal peut-il servir de modèle ? », *op. cit.*, p. 52 ; Jérôme BASCHER, *Rapport du Sénat n° 446 (2017-2018), relatif à la proposition de loi renforçant l'efficacité des poursuites contre les auteurs d'infractions financières et supprimant le « verrou de Bercy »*, 18 avril 2018, p. 38. A rapprocher enfin de : Eric DIARD et Emilie CARIOU, *Rapport de l'Assemblée nationale n° 982*, *op. cit.*, p. 44.

⁶³⁵ En l'état, il résultait de ce second verrou qu'un avis défavorable de la CIF excluait toute poursuite pénale, V. notamment en ce sens : Muriel TREMEUR, « La commission des infractions fiscales », *LPA*, 22 décembre 1995, p. 20 ; François LAVONDES, *op. cit.*, p. 111. Dans d'autres contentieux, tels que le contentieux militaire (CPP, art. 698-1) ou le contentieux économique et financier (C. monét. fin, art. L. 466-1), l'action publique peut également être conditionnée à un avis préalable d'une autorité, mais sauf en de rares cas comme en matière fiscale, il est question d'un avis simple auquel il est permis de se soustraire, V. en ce sens : Ludovic AYRAULT et Manon SIERACZEK, « La Commission des infractions fiscales : analyse critique après trente ans d'existence », *Ecrits de fiscalité des entreprises, Etudes à la mémoire du professeur Maurice Cozjan*, Paris, Litec, LexisNexis, 2009, pp. 679-680. V. aussi : Roger MERLE et André VITU, *Traité de droit criminel*, Tome II, Procédure pénale, Cujas, 5^{ème} éd., 2001, n° 337.

⁶³⁶ Ainsi, la mise en mouvement de l'action publique en matière fiscale était alors « tout entière soumise à des préalables administratifs », V. Francis KERNALEGUEN, *op. cit.*, p. 175. V. aussi en ce sens : Sarah-Marie CABON, « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du " verrou de Bercy " », *op. cit.*, §3. V. enfin à ce propos : Joseph CHIARI, *La répression des infractions fiscales. Sanctions administratives et sanctions pénales*, thèse de doctorat, Droit, Université des sciences sociales de Toulouse I, 1999, dactyl pp. 320-333 ; Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *Précis de droit pénal fiscal*, LexisNexis, 2021, pp. 627-645.

⁶³⁷ Manon SIERACZEK-ABITAN, *loc. cit.* A rapprocher de : Olivier DEBAT, « Souveraineté, citoyenneté, Liberté. Le droit pénal fiscal en quête d'équilibre », *op. cit.*, p. 805 et 815.

⁶³⁸ Alexis SPIRE et Katia WEIDENFLED, *Des erreurs ou des fraudes ? Le sens des sanctions en matière fiscale*, 2014, p. 24. V. aussi : François LAVONDES, *op. cit.*, p. 109. A noter qu'un filtrage des poursuites est également observable en droit pénal du travail, V. à ce propos : Renaud SALOMON et Agnès MARTINEL, *Droit pénal social. Droit pénal du travail et de la sécurité sociale*, Economica, 6^{ème} éd., 2021, pp. 922-925 ; Alain COEURET, Elisabeth FORTIS et François DUQUESNE, *op. cit.*, n° 165 pp. 89-90.

⁶³⁹ Muriel TREMEUR, *loc. cit.* V. aussi en ce sens : Olivier SIVIEUDE, « L'action de l'administration fiscale en matière de pénalisation de la fraude fiscale », *Dr. fisc.* n° 38, 22 septembre 2016, 496, n° 4.

⁶⁴⁰ Bernard CASTAGNEDE, *op. cit.* n° 5. A rapprocher de : Jean COSSON, « V. – Infractions contre l'ordre financier », *RSC*, 1985, n° 2, p. 315 ; Francis KERNALEGUEN, *op. cit.*, p. 176.

⁶⁴¹ Bernard CASTAGNEDE, *loc. cit.* C'est ainsi que les parlementaires décidèrent que les inspecteurs généraux des finances et les conseillers à la Cour de cassation ne pourraient être membres de la CIF. A rapprocher de : Rezki AIT IHADDADENE, « La mise en mouvement de l'action publique en matière fiscale », *op. cit.*, p. 281. Mais en pratique, cette indépendance est loin d'être acquise, V. Olivier DEBAT, « La Commission des infractions fiscales, les ressorts d'un désamour inépuisable », *REIDEF*, n° 2015/1, p. 81.

⁶⁴² A propos des amendements parlementaires qui ont été rejetés, V. ; Fernand BOULAN et Christian LOUIT, *op. cit.*, p. 19 ; Pierre DI MALTA, *op. cit.*, pp. 28-29 ; Thierry LAMBERT, « En guise de réflexions... Sanctions pénales : beaucoup d'ombres et peu de lumière », Thierry LAMBERT (dir.), *Les sanctions pénales fiscales*, *op. cit.*, p. 179 ; Christian LOPEZ, *op. cit.*, pp. 161-162.

Toutefois, ces différentes précautions ne doivent pas faire illusion : il est bien question ici d'une « réforme en trompe-l'œil »⁶⁴³. En effet : « croyant voler au secours des contribuables, en rognant les griffes du monstre »⁶⁴⁴, les députés n'ont pas atteint l'objectif qu'ils s'étaient fixés. En pratique, la création de la Commission des infractions fiscales n'a pas eu les effets escomptés. En effet, cette réforme n'a tout d'abord pas exclu tout arbitraire dans le déclenchement du contentieux répressif. Plus précisément, l'arbitraire – qui avant la réforme opérée en 1977 était susceptible d'opérer au stade du libre dépôt de plainte par l'Administration –, s'est, depuis cette réforme, décalé au stade de la saisine de la Commission des infractions fiscales⁶⁴⁵. Par ailleurs, l'instauration de cette commission a eu pour conséquence de créer un véritable « goulot d'étranglement quant à l'exercice de l'action publique »⁶⁴⁶. Si bien qu'un auteur n'a pas hésité à affirmer que « plus il y aura de fraudeurs moins ils auront de chance d'être pris »⁶⁴⁷.

Cependant, trois observations permettent de nuancer ce dernier constat : premièrement, l'Administration ne peut elle-même mettre en mouvement l'action publique⁶⁴⁸ ; deuxièmement, la Commission des infractions fiscales est saisie « *in rem* »⁶⁴⁹, ce qui a pour effet d'élargir le champ possible des poursuites pénales ; troisièmement, les avis que cette commission rend laissent entier le pouvoir du procureur de la République d'apprécier la suite à donner à une plainte de l'administration des impôts⁶⁵⁰.

⁶⁴³ Briec DE MASSIAC, « La commission des infractions fiscales ou les avatars d'une réforme en trompe-l'œil », *Dr. pén.* mai 1990, chron. pp. 1-2, spéc. p. 2. V. aussi : Rezki AIT IHADDADENE, « La mise en mouvement de l'action publique en matière fiscale », *op. cit.*, p. 285.

⁶⁴⁴ Jean COSSON, « V. – Infractions contre l'ordre financier », *op. cit.*, n° 2, p. 316.

⁶⁴⁵ V. en ce sens : Stéphane DETRAZ, « Les temps modernes de la poursuite de la fraude fiscale : le ministère public et les engrenages du "verrou de Bercy" », *op. cit.*, n° 16 p. 26. V. également en ce sens : Gilbert TIXIER, « Garanties de procédure en matière fiscale et douanière (Commentaire de la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977), [Aspects de droit fiscal pénal] », *loc. cit.* ; Francis KERNALÉGUEN, *op. cit.*, pp. 176-178 ; Jean COSSON, « La répression pénale de la fraude fiscale », *RFFP*, n° 5, 1984, p. 110. ; Jean-Claude MARTINEZ et Pierre DI MALTA, *Droit fiscal contemporain*, *op. cit.*, n° 517 ; Gilbert TIXIER et Philippe DEROUIN, *Droit pénal de la fiscalité*, *op. cit.*, n° 195 p. 156 ; Olivier DEBAT, « La Commission des infractions fiscales, les ressorts d'un désamour inépuisable », *op. cit.*, p. 83.

⁶⁴⁶ Louis BOYER, *op. cit.*, p. 238. A ce propos, V. aussi : Michel MALLET, *op. cit.*, p. 47. En sens contraire, Patrick Morvan a plus récemment observé que la CIF ne joue « guère son rôle présumé, celui de frein au pouvoir discrétionnaire d'engager les poursuites dont disposait autrefois l'administration fiscale », V. Patrick MORVAN, « Le droit pénal fiscal ou la rencontre du troisième type », *Gaz. Pal.* 2002, doct. p. 392, n° 21.

⁶⁴⁷ Observation faite par l'avocat Pierre Courtois, *L'Application du droit pénal en matière fiscale – 3^{ème} Colloque de la Société de Droit fiscal (4-5 décembre 1980 – Aix-en-Provence)*, PUAM, 1982, p. 138.

⁶⁴⁸ Seul un droit de constitution de partie civile par voie d'intervention lui est octroyé (LPF, art. L. 232). V. notamment à ce propos : Jean-Pierre CASIMIR, *op. cit.*, p. 457 ; Agathe LEPAGE, Patrick MAISTRE DE CHAMBON, Renaud SALOMON, *Droit pénal des affaires*, LexisNexis, 6^{ème} éd., 2020, n° 1632.

⁶⁴⁹ C'est-à-dire qu'elle doit rendre un avis sur les affaires, c'est-à-dire les faits, qui lui sont soumis, et non sur la situation des personnes désignées comme ayant concouru à leur réalisation (saisine « *in personam* »), V. Bernard THEVENET, « Fraude fiscale : délit général », *op. cit.*, n° 139. V. notamment à ce sujet : Martine BETCH, *Le juge judiciaire et l'impôt*, Litec, 2010, n° 693, pp. 270-271 ; Christian LOPEZ, *op. cit.*, pp. 165-166. Pour une illustration jurisprudentielle récente, V. Crim. 28 juin 2017, n° 16-81.697.

⁶⁵⁰ V. en ce sens : Dominique DAVOUST, *loc. cit.* ; Patrick MORVAN, *loc. cit.* ; Stéphane DETRAZ, « Validation du régime des poursuites de la fraude fiscale », *RSC*, 2016, p. 529. De même, avant l'institution de la CIF, la plainte de l'administration fiscale ne mettait pas elle-même l'action publique en mouvement, mais saisissait seulement le parquet de l'ensemble des faits constatés et il lui appartenait alors d'apprécier la suite à leur donner, V. en ce sens : Rezki AIT IHADDADENE, « La mise en mouvement de l'action publique en matière fiscale », *op. cit.*, p. 280 ; Rezki AIT IHADDADENE, *Le particularisme de la répression en matière de fraudes fiscales et douanières*, *op. cit.*, p. 235. Pour autant, bien après la réforme de 1977, certains auteurs, à l'instar de Thierry Lambert, considèrent toujours que l'administration est « pleinement juge de l'opportunité des poursuites », V. Thierry LAMBERT, « La place des sanctions pénales dans le dispositif général de la lutte contre la fraude fiscale », *loc. cit.*

Ainsi, l'autorité judiciaire conserve la plénitude de ses attributions pour rechercher et poursuivre toute personne ayant pris part aux faits qui lui sont déférés, et ce, même si ces personnes ne sont pas visées dans l'avis conforme de la Commission des infractions fiscales⁶⁵¹. A titre d'exemple, le dirigeant de fait d'une société peut être poursuivi en qualité de complice alors que l'avis de la Commission des infractions fiscales ne visait que le dirigeant de droit en qualité d'auteur⁶⁵².

73. Aussitôt créée, aussitôt critiquée ! – Ces maigres consolations n'ont néanmoins pas suffi à étouffer les critiques dénonçant les insuffisances de la réforme opérée. En ce sens, dès 1978, Bernard Castagnède, dans son commentaire de la loi de 1977, avait indiqué qu'en limitant la compétence de la Commission des infractions fiscales à l'examen des dossiers qui lui sont transmis, le législateur avait en réalité restitué « *une large part des facultés de sélection que l'institution d'un organe consultatif indépendant visait précisément à éliminer* »⁶⁵³.

74. Une première occasion manquée de supprimer la CIF – Par ailleurs, en 1981, l'autorité judiciaire aurait pu enterrer de manière prétorienne le verrou de Bercy. Et pour cause, à la suite d'un décret de codification du 15 septembre 1981, plus aucune disposition ne prévoyait de manière expresse, la subordination de la mise en mouvement de l'action publique à une plainte préalable de l'administration fiscale en matière de fraude fiscale⁶⁵⁴. En effet, ce décret avait conduit à une réécriture du dernier alinéa de l'article 1741 du Code général des impôts de telle manière que celui-ci prévoie que les poursuites devaient être engagées non pas « *sur la plainte du service chargé de l'assiette ou du recouvrement de l'impôt* »⁶⁵⁵, mais « *dans les conditions prévues aux articles L 229 à L 231 du livre des procédures fiscales* »⁶⁵⁶. Ce changement de rédaction avait donc pour conséquence de supprimer de manière formelle le verrou de Bercy. Seulement, plutôt que de saisir cette occasion pour mettre un terme à ce processus volontaire de subordination de l'autorité judiciaire, les juges de la chambre criminelle ont estimé que le fondement juridique du monopole de l'administration fiscale pour déclencher des poursuites pénales résidait non pas dans les dispositions de l'article 1741 du Code général des impôts mais dans celles de l'article L. 228 du Livre des procédures fiscales⁶⁵⁷. Si bien qu'en dépit de cette modification législative, le verrou de Bercy disposait toujours d'un fondement juridique.

⁶⁵¹ V. en ce sens : Bernard THEVENET, « Fraude fiscale : délit général », *loc. cit.* On peut néanmoins déplorer qu'à la suite de la réforme opérée, l'autorité judiciaire était « *entièrement dépendante du bon vouloir de l'Administration fiscale et de son ministre de tutelle, ainsi que de l'appréciation opérée par la Commission précitée* », V. Stéphane DETRAZ, « La transmission automatique des dossiers pénaux au parquet ou l'art de se passer de la Commission des infractions fiscales », *op. cit.*, n° 1 p. 203. V. aussi en ce sens : Francis KERNALEGUEN, *op. cit.*, p. 178 ; Sarah-Marie CABON, « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du "verrou de Bercy" », *op. cit.*, §4.

⁶⁵² V. notamment en ce sens : Crim. 2 mai 1984, n° 83-92.934, *Bull. crim.* n° 151 ; Crim. 27 février 1989 n° 88-83.316, *Bull. crim.* n° 92 ; Crim. 14 nov. 2002, n° 02-80.330, *Bull. crim.* n° 206 ; Crim. 28 juin 2017, n° 16-81.697.

⁶⁵³ Bernard CASTAGNEDE, *op. cit.* n° 6. Depuis lors, la compétence de la commission des infractions fiscales a été étendue, V. à ce propos : Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU, *Procédures fiscales*, Dalloz, 9^{ème} édition, 2018, n° 580 ; Jean-François HUSSON, *op. cit.* p. 71.

⁶⁵⁴ V. en ce sens : Béatrice GUILLEMONT, « Le nouveau "verrou de Bercy" », *AJ Pénal*, 2018, p. 502.

⁶⁵⁵ V. Article 1741 du CGI, dans sa version initiale, en vigueur du 1^{er} juillet 1979 au 1^{er} janvier 1982.

⁶⁵⁶ V. Article 1741 du CGI, dans sa version en vigueur du 1^{er} janvier 1982 au 1^{er} janvier 1983.

⁶⁵⁷ V. en ce sens : Béatrice GUILLEMONT, *loc. cit.*

75. Une suppression toujours envisagée – Néanmoins, les critiques portées à son égard n'ont pas cessé. Et c'est ainsi qu'un quart de siècle plus tard, certains auteurs ont appelé à une « *évolution des autorités et des méthodes de sélection des poursuites* »⁶⁵⁸ en montrant en quoi l'intervention de la Commission des infractions fiscales pouvait être considérée comme « *une garantie en trompe-l'œil* »⁶⁵⁹, voire comme « *un piège pour le contribuable* »⁶⁶⁰.

Plus récemment encore, le « *séisme* »⁶⁶¹ déclenché par l'affaire *Cabuzac* a conduit à l'ouverture d'un large débat public questionnant la légitimité du verrou de Bercy⁶⁶². L'Assemblée nationale et le Sénat ont alors travaillé de concert pour tenter de stopper « *l'onde de choc* »⁶⁶³ provoquée par ce scandale politico-financier. Ces travaux donnèrent naissance à la loi du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière⁶⁶⁴, qui – de façon assez surprenante –, laissa intacte l'« *anomalie juridique constituée par le "verrou de Bercy"* »⁶⁶⁵. Ce n'est pas faute pour la Cour des comptes d'avoir, par le biais d'un référé, averti le Premier Ministre de l'époque, de l'effet « *préjudiciable à l'efficacité de la lutte contre la fraude fiscale* »⁶⁶⁶ engendré par ce dispositif dérogatoire⁶⁶⁷.

⁶⁵⁸ Philippe DEROUIN, « L'appréciation de l'opportunité des poursuites », Thierry LAMBERT (dir.), *Les sanctions pénales fiscales*, op. cit., p. 141.

⁶⁵⁹ Ludovic AYRAULT et Manon SIERACZEK, op. cit., p. 682. Dans le même esprit, la CIF fut aussi qualifiée de « *garantie illusoire* », de « *garantie purement formelle* » et de « *fausse garantie* », V. respectivement : Manon SIERACZEK-ABITAN, loc. cit. ; Olivier DEBAT, « La Commission des infractions fiscales, les ressorts d'un désamour inépuisable », loc. cit. ; Jérôme TUROT, « Droits et garanties du contribuable en cas de contrôle », Maurice COZIAN, Patrick DIBOUT et Jean-Luc PIERRE (sous dir.), *Droits et garanties du contribuable. Evolutions et perspectives 20 ans après le rapport Aicardi*, Litec, 2008, p. 16.

⁶⁶⁰ Ludovic AYRAULT et Manon SIERACZEK, op. cit., p. 689. V. contra : François LAVONDES, « Quelques informations et réflexions sur la Commission des infractions fiscales (CIF) », Thierry LAMBERT (dir.), *Les sanctions pénales fiscales*, op. cit., p. 107. V. aussi : Grzegorz EL KAROU, Michel GUICHARD et Ève OBADIA, « Le déclenchement des poursuites pénales : table ronde sur le maintien du "verrou de Bercy" », *Dr. fisc.* n° 46, 13 novembre 2014, 621, n° 5 ; Monique LIÉBERT-CHAMPAGNE, loc. cit.

⁶⁶¹ Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *Des erreurs ou des fraudes ? Le sens des sanctions en matière fiscale*, 2014, p. 4. V. aussi : Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *L'impunité fiscale, Quand l'Etat brade sa souveraineté*, op. cit., p. 43.

⁶⁶² V. en ce sens : Eric DIARD et Emilie CARIOU, *Rapport de l'Assemblée nationale n° 982*, op. cit., p. 12. V. aussi : Christophe DE LA MARDIERE, « La loi relative à la lutte contre la fraude fiscale : la France reste un Etat de droit », *JCP éd. E.*, n° 1-2, 8 janvier 2014, 1018, n° 2.

⁶⁶³ Eric DIARD et Emilie CARIOU, *Rapport de l'Assemblée nationale n° 982*, loc. cit. Expression également employée in : Chantal CUTAJAR, « Plaidoyer pour la suppression du verrou de Bercy », loc. cit. V. aussi du même auteur : « La lutte contre la fraude fiscale à l'épreuve des droits fondamentaux », *JCP éd. G.*, n° 29-34, 15 juillet 2013, pp. 1418-1419 ; « L'impérative nécessité d'abolir le "Verrou de Bercy" », *La Semaine juridique*. Édition générale n°5, 29 janvier 2018, 98.

⁶⁶⁴ A propos de cette loi, V. notamment : Marc SEGONDS, « Commentaire de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière », *Dr. pén.* n°2, février 2014, étude 3 ; Renaud SALOMON, « Commentaire de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière », *Dr. sociétés* 2014, comm. 37. A propos des aspects procéduraux de ce nouvel arsenal législatif, V. Jacques BUISSON, « Lutte contre la fraude et la grande délinquance économique et financière », *Procédures*, n° 3, Mars 2014, comm. 82.

⁶⁶⁵ Marc SEGONDS, op. cit., n° 3. V. également à cet égard : Agathe LEPAGE, Patrick MAISTRE DE CHAMBON, Renaud SALOMON, op. cit., n° 1579 ; Alain BOCQUET, Proposition de résolution tendant à la création d'une commission d'enquête sur le traitement pénal de l'évasion fiscale : « verrou de Bercy » et poids de la commission des infractions fiscales, A.N., *Doc. parl.*, n° 2966, 8 juillet 2015, pp. 7-8. A rapprocher de : Charles MENARD, « La pénalisation du droit fiscal : La quantité au détriment de l'exemplarité », Philippe BRUNEAU, Charles MENARD, Jean-Yves MERCIER, Bernard MONASSIER et Jérôme TUROT, op. cit., pp. 160-161.

⁶⁶⁶ Cour des comptes – Référé n° 67603, 1^{er} août 2013, p. 10. A rapprocher de : Alain ANZIANI et Virginie KLES, *Rapport du Sénat n° 738, portant notamment sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière*, 10 juillet 2013, pp. 28-31 ; Bernard BOULOC et Pierre EDOUARD DE ROBERT, op. cit., pp. 77-78.

⁶⁶⁷ Que certains considèrent « *d'un autre temps* », V. Marie-Pierre DE LA GONTRIE, *Proposition de loi renforçant l'efficacité des poursuites contre les auteurs d'infractions financières et supprimant le "verrou de Bercy"*, Sénat, *Doc. parl.*, n° 376, 27 mars 2018 (proposition législative visant la suppression du verrou de Bercy), p. 5. A rapprocher de : Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, op. cit., n° 1471 pp. 622-624.

76. Le « brevet de constitutionnalité »⁶⁶⁸ décerné au verrou de Bercy – Trois ans plus tard, certaines critiques formulées à l'encontre de ce dernier se sont matérialisées par la transmission au Conseil constitutionnel de trois questions prioritaires de constitutionnalité (QPC)⁶⁶⁹. En particulier, au travers de l'une d'entre-elles, il était soutenu que l'article L. 228 du Livre des procédures fiscales – prévoyant les modalités de saisine de la Commission des infractions fiscales –, méconnaissait les principes d'égalité devant la loi, de la séparation des pouvoirs et de l'indépendance de la justice⁶⁷⁰. Toutefois, l'ensemble de ces griefs furent réfutés par les Sages de la rue de Montpensier, qui, ce faisant, considérèrent le verrou de Bercy conforme à la Constitution⁶⁷¹. En effet, d'après la jurisprudence du Conseil constitutionnel : *« Il découle de l'indépendance de l'autorité judiciaire, à laquelle appartiennent les magistrats du parquet, un principe selon lequel le ministère public exerce librement, en recherchant la protection des intérêts de la société, l'action publique devant les juridictions pénales »*⁶⁷². Cependant, d'après le Conseil, ce principe n'est pas méconnu par la règle subordonnant la répression pénale de la fraude fiscale à une plainte de l'administration.

Pour décider en ce sens, les Sages se sont fondés sur trois éléments. En premier lieu, ils ont relevé qu'une fois la plainte déposée par l'administration, le procureur de la République disposait de la faculté de décider librement de l'opportunité d'engager des poursuites⁶⁷³. En deuxième lieu, ils ont estimé que les infractions pour lesquelles une plainte de l'administration préalable aux poursuites était exigée répriment *« des actes qui portent atteinte aux intérêts financiers de l'État et causent un préjudice principalement au Trésor public »*⁶⁷⁴. Si bien que, dans l'hypothèse où l'administration ne dépose pas de plainte, l'absence de mise en mouvement de l'action publique qui en résulte *« ne constitue pas un trouble substantiel à l'ordre public »*⁶⁷⁵. Enfin, en troisième lieu, ils ont observé que *« la compétence pour déposer la plainte préalable obligatoire [relevait] de l'administration qui l'exerce dans le respect d'une politique pénale déterminée par le Gouvernement conformément à l'article 20 de la Constitution et dans le respect du principe d'égalité »*⁶⁷⁶.

⁶⁶⁸ Stéphane DETRAZ, « La transmission automatique des dossiers pénaux au parquet ou l'art de se passer de la Commission des infractions fiscales », *op. cit.*, n° 5 p. 204.

⁶⁶⁹ Il est ici fait référence aux arrêts suivants : Crim. 30 mars 2016, n° 16-90.001 ; Crim., 30 mars 2016, n° 16-90.005 ; Crim. 19 mai 2016, n° 16-81.857. Ceux-ci donnèrent lieu aux réponses du Conseil constitutionnel suivantes : Cons. const. 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, 24 juin 2016, *M. Alec et autre*, spéc. considérants n° 20 et 21 ; Cons. const. 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *M. Jérôme C.* spéc. considérants n° 20 et 21 ; Cons. const. 22 juillet 2016, n° 2016-555 QPC, *M. Karim B.*, spéc. considérants n° 8 et 15.

⁶⁷⁰ V. Cons. const. 22 juillet 2016, n° 2016-555 QPC, *M. Karim B.* A propos de cette décision, V. Marie-Emma BOURSIER, « Verrou de Bercy : consécration manquée du principe d'indépendance du parquet », *AJ Pénal*, 2016, p. 538 ; Marc PELLETIER, « Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2016 », *Dr. fisc.* n° 12, 23 mars 2017, spéc. n° 21 p. 9 ; Anne-Laure CASSARD-VALEMBOIS, « Le « verrou de Bercy » n'a pas sauté ! », *AJDA*, 2016, p. 1925 ; Stéphane DETRAZ, « Un an de droit pénal fiscal et douanier -- Septembre 2015 - août 2016 », *Dr. pén.* n° 10, octobre 2016, chron. 9, n° 6 ; Jacques-Henri ROBERT, « À force de faire du passé table rase, on n'aura bientôt plus de table du tout », *Dr. pén.* n°10, Octobre 2016, comm. 143. A propos des autres QPC soulevées, V. Martin COLLET et Pierre COLLIN, « Le cumul de sanctions pénale et fiscale face aux exigences constitutionnelles et européennes », *JCP éd. G.*, 18 juillet 2016, n° 29, pp. 1453-1456 ; Renaud SALOMON, « *Non bis in idem* en matière fiscale : la Cour de cassation renvoie deux QPC au Conseil constitutionnel », *Dr. fisc.* n° 14, 7 avril 2016, comm. 268.

⁶⁷¹ V. Aurélien BAUDU, « Contribution à un éclairage historique et juridique sur le "verrou de Bercy" », *GFP*, vol. 3, no. 3, 2018, pp. 94-102, spéc. pp. 94-95 ; Bastien LIGNEREUX, *Précis de droit constitutionnel fiscal*, *op. cit.*, n° 959 pp. 580-581 et n° 1092 p. 663.

⁶⁷² Cons. const. 22 juillet 2016, n° 2016-555 QPC, *M. Karim B.*, consid. 10.

⁶⁷³ V. Cons. const. 22 juillet 2016, n° 2016-555 QPC, *M. Karim B.*, consid. 12.

⁶⁷⁴ Cons. const. 22 juillet 2016, n° 2016-555 QPC, *M. Karim B.*, consid. 13.

⁶⁷⁵ *Ibid.*

⁶⁷⁶ Cons. const. 22 juillet 2016, n° 2016-555 QPC, *M. Karim B.*, consid. 14.

77. Des critiques persistantes – A la réflexion, cette argumentation peut sembler fragile. En particulier, le premier argument avancé ne convainc pas car s’il est vrai que le ministère public jouit d’une certaine liberté d’action en matière fiscale, il convient de souligner que celle-ci n’est, ni totale, ni comparable à celle dont il dispose en matière de délinquance de droit commun⁶⁷⁷. De même, le troisième argument mis en avant est sujet à contestation car en pratique, l’action de l’administration fiscale ne s’inscrit pas toujours dans le respect du principe d’égalité⁶⁷⁸. Mais, quoi qu’on puisse penser de ces éléments de motivation, la conformité d’un mécanisme à la Constitution ne préjuge en rien de sa pertinence ou de son efficacité. En ce sens, Stéphane Détraz a pu écrire que : « *Pour une loi, une déclaration de constitutionnalité est la moindre des choses : cela n’assure en rien son opportunité de lege ferenda* »⁶⁷⁹. Et d’ailleurs, un an plus tard, cette dernière posait encore question. En effet, au cours des débats sur les lois pour la confiance dans la vie publique, le « *gigantesque pouvoir* »⁶⁸⁰ de l’administration fiscale d’engager seule des poursuites pénales à l’encontre des contribuables fraudeurs fit de nouveau l’objet de vives contestations⁶⁸¹. Néanmoins, il fallut attendre l’entrée en vigueur de la loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude pour que ce mécanisme judiciaire « *pervers* »⁶⁸² soit – non pas supprimé –, mais simplement amendé⁶⁸³.

B. Une suppression du verrou de Bercy en trompe-l’œil

78. Une seconde occasion manquée de supprimer la CIF – Après avoir « *résisté ces dernières années à plusieurs assauts* »⁶⁸⁴, le verrou de Bercy – cette « *survivance archaïque du passé* »⁶⁸⁵ –, a partiellement cédé en 2018⁶⁸⁶.

⁶⁷⁷ Or, comme on le verra, pour que le droit pénal puisse jouer son véritable rôle en matière fiscale, il importe que son intervention ne dépende pas du bon vouloir de l’administration. A rapprocher de : *Infra* §§220-221.

⁶⁷⁸ V. à ce propos : *Infra* §§138-139.

⁶⁷⁹ Stéphane DETRAZ, « Les temps modernes de la poursuite de la fraude fiscale : le ministère public et les engrenages du "verrou de Bercy" », *op. cit.*, n° 4, p. 24. V. aussi du même auteur : « Armement et réarmement du droit pénal et du droit fiscal à l’encontre de la soustraction à l’impôt - - À propos de la loi du 23 octobre 2018, relative à la lutte contre la fraude », *La Semaine Juridique. Edition Générale*, n° 52, 24 décembre 2018, doct. 1393, n° 10.

⁶⁸⁰ Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU, *Procédures fiscales*, Dalloz, 9^{ème} édition, 2018, n° 579 p. 369.

⁶⁸¹ En guise d’illustration de ces contestations, on peut citer les propos du député Charles de Courson qui, au cours de la première lecture à l’Assemblée nationale du projet de loi relatif à la régulation de la vie publique, a dit du verrou de Bercy qu’il était « *une honte du point de vue démocratique [...] une exception, une survivance d’Ancien Régime* », V. Avis n° 102 de M. Joël GIRAUD, fait au nom de la commission des finances, déposé le 19 juillet 2017, p. 10. Aussi peut-on rappeler que moins d’une semaine plus tard, les députés votèrent pour le maintien de ce verrou, à une très courte majorité, V. en ce sens : Aurélien BAUDU, *op. cit.*, p. 95.

⁶⁸² C’est ainsi qu’Éric de Montgolfier qualifia le système des poursuites en matière fiscale, V. Éric DE MONTGOLFIER, « Je crains que l’on confie peu d’affaires au parquet financier », *La Croix*, 8 mai 2013.

⁶⁸³ Et ce, en dépit du fait que ce mécanisme soit « *régulièrement présenté comme inefficace, comme un obstacle à la justice, comme une atteinte à l’égalité entre les citoyens et les justiciables, à la séparation des pouvoirs et à la liberté de poursuite des magistrats* », V. Éric DIARD et Emilie CARIOU, *Rapport de l’Assemblée nationale* n° 982, *op. cit.*, p. 7. A rapprocher de : Frédérique PERROTIN, « Le verrou de Bercy, une suppression en trompe-l’œil », *LPA*, 13 novembre 2019, n° 148v3, p. 6.

⁶⁸⁴ Paul MISPELON, « Réforme du verrou de Bercy : vers-où va la CIF ? », *Dr. fisc.* n° 41, 11 octobre 2018, act. 448, n°1. Pour illustrer son propos, l’auteur évoque non seulement des amendements ayant eu pour objet la suppression de ce verrou (à l’image de l’amendement n° 41 sur le Projet de loi Confiance dans l’action publique), mais aussi la décision QPC précédemment évoquée (Cons. const. Décis. n° 2016-555 QPC, 22 juillet 2016, *M. Karim B*).

⁶⁸⁵ Frédéric TRISTRAM, *loc. cit.*

⁶⁸⁶ Le desserrement du verrou de Bercy « *ne figurait pas dans le projet de loi initial* » et « *n’était pas voulu par le gouvernement* », V. respectivement : Stéphane DETRAZ, « Armement et réarmement du droit pénal et du droit fiscal à l’encontre de la soustraction à l’impôt - - À propos de la loi du 23 octobre 2018, relative à la lutte contre la fraude », *op. cit.*, n° 1 ; Etienne VERGES, *loc. cit.*

En effet, l'article 36 de la loi 2018-898 du 23 octobre 2018 a conduit à la réécriture de l'article L. 228 du Livre des procédures fiscales⁶⁸⁷. Celle-ci a considérablement modifié les modalités de mises en œuvre des poursuites pénales en matière de fraude fiscale⁶⁸⁸. Et ce, à tel point que ledit verrou fait, depuis lors, davantage figure de loquet⁶⁸⁹. En effet, depuis cette réforme, il existe non plus une seule, mais quatre procédures préalables aux poursuites⁶⁹⁰.

Toutefois, ce changement – en apparence important⁶⁹¹ –, n'a pas eu pour effet de « *délivrer entièrement le ministère public de l'emprise de l'Administration* »⁶⁹². La dépendance de l'autorité judiciaire vis-à-vis de l'administration fiscale demeure « *particulièrement avérée* »⁶⁹³ pour ne pas dire « *quasi-totale* »⁶⁹⁴. Car, si dans certaines circonstances, la lourdeur administrative imposée par le verrou de Bercy disparaît au profit d'une dénonciation automatiquement adressée au ministère public par l'administration fiscale, il n'en demeure pas moins que – dans des cas encore nombreux⁶⁹⁵ –, cette dernière reste « *le premier juge de l'opportunité des poursuites* »⁶⁹⁶. D'ailleurs, afin de présenter de manière claire le nouveau « *mécanisme alambiqué* »⁶⁹⁷ mis sur pied par le législateur français, il apparaît judicieux de distinguer les hypothèses dans lesquelles l'administration fiscale est tenue de dénoncer au procureur de la République les faits qu'elle a examinés dans le cadre de son pouvoir de contrôle **(1)**, de celles dans lesquelles cette transmission du dossier fiscal des contribuables soupçonnés de fraude n'est pas obligatoire **(2)**⁶⁹⁸.

⁶⁸⁷ A propos de la nouvelle version de cet article, V. Jean-Pierre CASIMIR, *op. cit.*, pp 448-452. V. aussi : Jean-Christophe CROCQ, *Le guide pénal – Le guide des infractions*, Dalloz, 21^{ème} éd., 2020, n° 33.30, p. 2156 et s. ; Martin COLLET et Pierre COLLIN, *Procédures fiscales, Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, *op. cit.*, n° 280.

⁶⁸⁸ V. Jean-Pierre CASIMIR, *op. cit.*, p. 449. A rapprocher notamment : Sarah-Marie CABON, « Entre pragmatisme et idéalisme, quelle place pour la négociation en droit pénal fiscal ? », *op. cit.*, n° 3 ; Olivier SIVIEUDE, « Existe-t-il en France une politique répressive en matière fiscale ? », *REIDF*, 2020/2, p. 187.

⁶⁸⁹ V. Christophe INGRAIN et Rémy LORRAIN, « Verrou de Bercy allégé, justice pénale négociée et droits de la défense -.- Le nouveau visage de la justice pénale fiscale », *JCP éd. G.*, n° 16, 22 avril 2019, comm. 441, p. 792. A rapprocher de : Frédérique PERROTIN, « Fraude fiscale aggravée : les modalités de la dénonciation au procureur », *LPA*, 22 novembre 2019, n° 148a3, p. 7.

⁶⁹⁰ V. en ce sens : Stéphane DETRAZ, « La transmission automatique des dossiers pénaux au parquet ou l'art de se passer de la Commission des infractions fiscales », *op. cit.*, n° 6 p. 204.

⁶⁹¹ Jacques-Henri Robert n'hésite pas à qualifier l'assouplissement du verrou de Bercy opéré de « *médiocre* ». V. Jacques-Henri ROBERT, « Le verrou qui cache la forêt - - Commentaire d'importantes dispositions de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude », *Dr. pén.* n° 12, Décembre 2018, étude 28.

⁶⁹² Stéphane DETRAZ, « Les temps modernes de la poursuite de la fraude fiscale : le ministère public et les engrenages du "verrou de Bercy" », *op. cit.*, n° 3 p. 23. V. aussi en ce sens : Jacques-Henri ROBERT, *loc. cit.* ; Chantal CUTAJAR, « Partiellement déverrouillé, le verrou de Bercy résiste ! », *Recueil Dalloz*, 2018, p. 2029.

⁶⁹³ Pierre LASCOUTES, « Les poursuites en matière de fraude fiscale : du contrôle administratif à la sanction pénale », *Gaz. Pal.*, 20 janvier 1983, p. 25.

⁶⁹⁴ Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 320 p. 237. V. aussi : Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *Précis de droit pénal fiscal*, LexisNexis, 2021, n° 4, p. 2.

⁶⁹⁵ Certains auteurs considèrent à l'inverse comme « *résiduels* », les cas de transmission des dossiers au parquet après intervention de la CIF, V. Agathe LEPAGE, Patrick MAISTRE DE CHAMBON, Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 1580. V. aussi en ce sens : Paul MISPELON, « Réforme du verrou de Bercy : vers-où va la CIF ? », *Dr. fisc.* n° 41, 11 octobre 2018, act. 448, spéc. n° 7 ; Christophe INGRAIN et Rémy LORRAIN, *loc. cit.* ; Charles MENARD, « Une histoire récente des relations entre l'administration et les contribuables : asymétrie et transparence », Philippe BRUNEAU, Charles MENARD, Jean-Yves MERCIER, Bernard MONASSIER et Jérôme TUROT, *op. cit.*, p. 43.

⁶⁹⁶ Chantal CUTAJAR, « L'impérative nécessité d'abolir le "Verrou de Bercy" », *La Semaine juridique*. Édition générale n°5, 29 janvier 2018, 98, p. 171. A rapprocher de : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 321.

⁶⁹⁷ Expression désignant le « *verrou de Bercy* » empruntée à Stéphane DETRAZ, V. Stéphane DETRAZ, « Armement et réarmement du droit pénal et du droit fiscal à l'encontre de la soustraction à l'impôt - - À propos de la loi du 23 octobre 2018, relative à la lutte contre la fraude », *op. cit.*, n° 10. Un autre auteur évoque un « *nouveau mécanisme soumis à des poussées contraires* », V. Béatrice GUILLEMONT, « Le nouveau "verrou de Bercy" », *AJ Pénal*, 2018, p. 502.

⁶⁹⁸ Pour une présentation analogue, V. Jean-Pierre CASIMIR, *op. cit.*, pp. 449-452. V. aussi, le commentaire paru in : *Dr. fisc.* n° 46, 15 novembre 2018, comm. 460.

1. Les cas de transmission obligatoire du dossier au parquet

79. Une transmission obligatoire restreinte aux fraudes les plus graves – La réécriture de l'article L. 228 du Livre des procédures fiscales a constitué une innovation majeure issue de la loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude. Car, depuis cette réforme, la nouvelle version de cet article prévoit des hypothèses dans lesquelles l'action publique pour l'application des sanctions pénales est exercée sans plainte préalable de l'administration⁶⁹⁹. En effet, ce texte s'ouvre désormais par des dispositions prévoyant – dans un langage particulièrement abscons –, que l'Administration devra transmettre automatiquement certains dossiers au procureur de la République⁷⁰⁰.

En pratique, cette transmission automatique – qui avait déjà été proposée en 1976⁷⁰¹ –, ne concerne pas les contribuables « *ayant déposé spontanément une déclaration rectificative* » (LPF, art. L. 228, I, 3^o, al. 5^{ème})⁷⁰² et n'est mise en œuvre qu'à l'égard des fraudes les plus graves, c'est-à-dire celles ayant conduit à l'application « *des plus importantes pénalités administratives* »⁷⁰³. Sur le fond, les critères posés par l'article L. 228 du Livre des procédures fiscales pour délimiter ces « *fraudes majeures* »⁷⁰⁴ ne paraissent pas pleinement satisfaisants. En particulier, on peut regretter que la gravité – qui constitue ici le principal critère de différenciation des fraudes –, ne fasse toujours pas l'objet d'une définition législative satisfaisante⁷⁰⁵. Mais cela n'a pas empêché le Conseil constitutionnel de considérer que ce nouveau dispositif était conforme à la Constitution⁷⁰⁶. Aussi, lorsqu'on envisage de manière concrète les critères adoptés ici par le législateur, ces derniers permettent de distinguer deux séries d'agissements frauduleux⁷⁰⁷.

⁶⁹⁹ V. Jean-Pierre CASIMIR, *op. cit.*, p. 450. V. aussi à ce sujet : Daniel GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, LGDJ, 13^{ème} éd., 2022, n° 982 ; Agathe LEPAGE, Patrick MAISTRE DE CHAMBON, Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 1581 ; Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *Précis de droit pénal fiscal*, LexisNexis, 2021, pp. 651-654.

⁷⁰⁰ V. en ce sens : Brice PICARD, et Camille CHERRUAULT, *loc. cit.* V. aussi : Stéphane DETRAZ, « Armement et réarmement du droit pénal et du droit fiscal à l'encontre de la soustraction à l'impôt - - À propos de la loi du 23 octobre 2018, relative à la lutte contre la fraude », *op. cit.*, n° 13.

⁷⁰¹ V. en ce sens : Jean COSSON, « V. – Infractions contre l'ordre financier », *RSC*, 1985, n° 2, p. 316.

⁷⁰² A ce sujet, il convient de rappeler que : « *Le contribuable de bonne foi qui a commis une erreur dans une déclaration souscrite dans les délais peut, avant tout contrôle, déposer une déclaration rectificative dans le délai de reprise* », V. Alice FOURNIER, « Le contrôle de l'impôt », *Fiche pratique* n° 4385, LexisNexis, 2020.

⁷⁰³ Béatrice GUILLEMONT, « Le nouveau "verrou de Bercy" », *AJ Pénal*, 2018, p. 502. V. aussi en ce sens : Chantal CUTAJAR, *loc. cit.* A rapprocher notamment de : Jean-Luc MENU, Patrice CLAVE et David PERE, « Commentaire de la circulaire du 7 mars 2019. Des précisions attendues sur les modalités d'application de la loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude fiscale », *Revue Internationale de la Compliance et de l'Éthique des Affaires*, n°3, juin 2019, comm. 98, p. 35 ; Pierre D'AZEMAR DE FABREGUES et Nicolas NEZONDET, *op. cit.*, n°21 ; Circulaire du 7 mars 2019, relative à la réforme de la procédure de poursuite pénale de la fraude fiscale et au renforcement de la coopération entre l'administration fiscale et la Justice en matière de lutte contre la fraude fiscale, NOR : CPAE1832503C, p. 1. Un parallèle est ici possible avec le système allemand, V. en ce sens : *Surcharges and Penalties in Tax Law*, IBFD, Vol. 14, June 2016, p. 371.

⁷⁰⁴ Stéphane DETRAZ, *op. cit.*, n° 13.

⁷⁰⁵ V. Roland POIRIER, « Répression pénale de la fraude fiscale internationale : la présomption d'innocence et l'appréciation de la gravité des faits face à la prolifération des normes fiscales », *Fiscalité internationale*, 2 – 2020, mai 2020, spéc. n° 17 p. 192. A rapprocher de : Vincent OLLIVIER et Eric PLANCHAT, « La Cour de cassation relance le dialogue des juges sur le cumul des sanctions fiscales et pénales », *Dalloz Actualité*, 19 novembre 2020.

⁷⁰⁶ V. Cons. const. n° 2019-804 QPC du 27 septembre 2019, *Association française des entreprises privées*, spéc. consid. 6 et 8. A rapprocher de : Benjamin RICOU, « Chronique jurisprudentielle annuelle procédures fiscales », *REIDF*, Bruylant, n° 2020/1, pp. 116-117.

⁷⁰⁷ V. à ce propos : Stéphane DETRAZ, *op. cit.*, n° 14 et 15.

La première série regroupe « *les faits les plus lourds* »⁷⁰⁸ c'est-à-dire ceux pour lesquels l'administration fiscale a été conduite à l'application, sur des droits « *dont le montant est supérieur à 100 000 €* » (LPF, art. L. 228, I, alinéa 1^{er})⁷⁰⁹, de pénalités fiscales particulièrement importantes. En l'occurrence, il peut s'agir soit de la majoration de 100% prévue en cas d'opposition à contrôle fiscal (CGI, art. 1732), soit de la majoration de 80% infligée notamment en cas de découverte d'une activité occulte (CGI, art. 1728, 1, c), soit enfin la majoration de 40% pouvant être appliquée en cas de déclaration fiscale non déposée dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure (CGI, art. 1728, 1, b et art. 1729, a et b). Quant à la seconde série, elle comprend des fraudes qui ne peuvent avoir été commises que par des contribuables soumis à une obligation de déclaration patrimoniale à la Haute Autorité pour la transparence de la vie publique⁷¹⁰. Et, les faits perpétrés par ces individus ne sont automatiquement dénoncés au Procureur de la République que lorsqu'ils ont donné lieu à une « *quelconque majoration de 40%, 80% ou 100%* »⁷¹¹, sur des droits dont le montant doit cette fois être supérieur à 50 000 €⁷¹².

En pratique, cette nouvelle procédure de transmission automatique des dossiers a, dès son entrée en vigueur, connu un franc succès. En effet, en 2019, pas moins de 965 dossiers remplissaient les critères ci-avant rappelés et ont donc fait l'objet d'une dénonciation obligatoire⁷¹³. Par la suite, le nombre de dossiers transmis par ce biais au parquet a augmenté de plus de 40% en trois ans⁷¹⁴.

80. Une transmission réellement obligatoire ? – Enfin, lorsque les faits examinés ne présentent pas les critères de gravité posés par l'article L. 228, I du Livre des procédures fiscales, la transmission des dossiers au parquet ne constitue alors plus une obligation pour l'administration fiscale⁷¹⁵. A cet égard, avant d'examiner plus en détail cet autre cas de figure, il convient de souligner qu'en dépit de la fixation des seuils précédemment évoqués, l'administration fiscale garde le contrôle sur l'obligation qui lui est théoriquement imposée de transmettre au parquet les dossiers de fraude les plus graves. Car, le caractère obligatoire de l'obligation de transmission pesant sur ladite administration est conditionné au fait que celle-ci ait, dans le cadre de son pouvoir de contrôle, souverainement décidé de l'infliction de l'une des majorations prévue par le texte susmentionné.

⁷⁰⁸ Bernard BOULOC et Pierre EDOUARD DE ROBERT, *op. cit.*, n° 212-12 p. 80.

⁷⁰⁹ A noter qu'avant même cette réforme, les membres de la CIF avaient estimé de manière consensuelle que les fraudes les plus graves correspondaient à celles dont le montant des droits fraudés était supérieur à 100 000 €, V. en ce sens : Monique LIÉBERT-CHAMPAGNE, *loc. cit.* A rapprocher de : Stéphane DETRAZ, « La pérennisation jurisprudentielle du cumul des répressions fiscale et pénale », *Dr. fisc.* n° 11, 14 mars 2019, comm. n° 201, n° 8.

⁷¹⁰ Plus précisément, l'article L. 228, I, 3°, al. 1^{er} vise les contribuables « *soumis aux obligations prévues à l'article LO 135-1 du code électoral et aux articles 4 et 11 de la loi n° 2013-907 du 11 octobre 2013 relative à la transparence de la vie publique* ».

⁷¹¹ Stéphane DETRAZ, *op. cit.*, n° 15.

⁷¹² Ce montant se déduit de ce qu'indique l'article L. 228, I, 3°, al. 1^{er}, qui évoque « *des droits dont le montant est supérieur à la moitié du montant prévu au premier alinéa du présent I* ».

⁷¹³ V. en ce sens : Jean-François HUSSON, *op. cit.*, p. 56.

⁷¹⁴ En 2022, 1373 dossiers ont fait l'objet d'une dénonciation obligatoire, V. Finances publiques, *Rapport d'activité 2022*, p. 75.

⁷¹⁵ De cette manière, est ainsi évitée la transmission de faits dont la gravité est « *clairement limitée* », V. Guillaume GOULARD et Paul MISPELON, « Cumul des sanctions pénales et fiscales : "motiver, motiver, il faut motiver" », *Dr. fisc.* n°24, 15 juin 2023, comm. 218, spéc. n° 10.

Si bien qu'en pratique, des dossiers portant sur des sommes bien supérieures à 100 000€ peuvent ne pas être transmis à la justice si le fisc choisit d'appliquer des majorations dont le taux est inférieur à celui qui commande l'ouverture du verrou de Bercy⁷¹⁶.

2. Les cas de transmission non obligatoire du dossier au parquet

81. Quid vis-à-vis des fraudes jugées moins graves ? – Après avoir défini dans un premier paragraphe, des hypothèses dans lesquelles l'administration fiscale est tenue de dénoncer les faits qu'elle a examinés au procureur de la République, l'article L. 228 du Livre des procédures fiscales, précise dans un second paragraphe, la procédure à suivre lorsque cette obligation de transmission ne s'applique pas⁷¹⁷. Vis-à-vis de cette seconde hypothèse, le législateur a – au travers d'un usage approximatif du français⁷¹⁸ – prévu un principe et une exception⁷¹⁹.

82. Le principe : la survivance du verrou de Bercy – Le principe posé est celui de la survivance du verrou de Bercy. En effet, dans les cas qui n'entraînent pas une transmission automatique du dossier au procureur de la République, les poursuites pénales demeurent, en principe, conditionnées au dépôt d'une plainte par l'administration après avis conforme de la Commission des infractions fiscales (LPF, art. L. 228, II, al. 1^{er}). En pratique, il s'agit notamment des hypothèses dans lesquelles le contrôle fiscal n'a pas donné lieu à l'application de pénalités⁷²⁰.

83. L'exception : la mise à l'écart de la CIF – Toutefois, dans des circonstances exceptionnelles, l'administration peut déposer plainte devant le parquet sans avoir à obtenir cet avis⁷²¹. En effet, le verrou de Bercy – ce « *frein sérieux aux poursuites pénales en matière de fraude fiscale* »⁷²² –, est par principe maintenu lorsque l'on se situe en dehors du champ strictement défini par l'article L. 228, I, tel qu'il vient d'être exposé.

⁷¹⁶ V. en ce sens : Charles PRATS, *Cartel des fraudes*, 2, Editions Ring, 2021, pp. 158-159. A rapprocher de : Stéphane DETRAZ, « La transmission automatique des dossiers pénaux au parquet ou l'art de se passer de la Commission des infractions fiscales », *op. cit.*, n° 18 p. 207 ; Manon DE SAINT-LEGER, *op. cit.*, n° 57 p. 65.

⁷¹⁷ Tant qu'il demeurera des hypothèses dans lesquelles le ministère public ne dispose pas de la pleine faculté d'examiner l'opportunité des poursuites, on devra composer avec l'aberration suivante : « *alors même que le délit fiscal est constitué, l'Administration fiscale n'est pas tenue d'engager la procédure de répression pénale* », V. Jean LAMARQUE, Olivier NEGRIN et Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général*, Lexisnexus, 2e éd., 2011, p. 1412. V. aussi en ce sens : Marie-Pierre de la GONTRIE, *Proposition de loi renforçant l'efficacité des poursuites contre les auteurs d'infractions financières et supprimant le « verrou de Bercy »*, Sénat, *Doc. parl.*, n° 376, 27 mars 2018 (proposition législative visant la suppression du verrou de Bercy), p. 4.

⁷¹⁸ V. en ce sens : Stéphane DETRAZ, *op. cit.*, n° 11.

⁷¹⁹ V. notamment à ce propos : Circulaire du 7 mars 2019, *loc. cit.* ; *Dr. fisc.*, n° 13, 28 mars 2019, act. 157, pp. 1-4 ; Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *Précis de droit pénal fiscal*, LexisNexis, 2021, pp. 651-655.

⁷²⁰ V. en ce sens : Christophe INGRAIN et Rémy LORRAIN, *loc. cit.*

⁷²¹ Dans ces circonstances qui « *coïncident avec celles qui déterminent le champ d'application de la procédure judiciaire d'enquête fiscale* », on assiste à « *un retour à la situation antérieure à la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 ayant instauré la CIF* », V. respectivement : Jean-Pierre CASIMIR, *op. cit.*, p. 452 ; Stéphane DETRAZ, *loc. cit.*

⁷²² Julie GALLOIS, « Les apports de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude », *AJ pénal*, 2018, p. 560.

Mais, comme le prévoit le cinquième alinéa de l'article L. 228, II du Livre des procédures fiscales : « *Lorsqu'il existe des présomptions caractérisées qu'une infraction fiscale a été commise pour laquelle existe un risque de dépérissement des preuves* », l'avis de la Commission des infractions fiscales n'est plus requis⁷²³.

Ainsi, en pratique, l'administration pourra déposer directement des plaintes – sans passer par l'avis préalable de la Commission des infractions fiscales –, pour les dossiers les plus complexes dans lesquels la procédure administrative n'aura pas permis de caractériser une fraude fiscale⁷²⁴.

84. La possibilité pour le parquet d'étendre les poursuites – Enfin, cette succincte description des nouvelles procédures préalables aux poursuites serait incomplète si l'on ne faisait pas mention de l'article L. 228 C du Livre des procédures fiscales qui dispose que : « *Lorsque l'administration a déposé une plainte tendant à l'application de sanctions pénales [...] ou dénoncé les faits au procureur de la République, l'action publique peut être exercée sans nouvelle plainte ou dénonciation en cas de découverte de faits de fraude fiscale concernant le même contribuable et portant sur d'autres impôts ou taxes ou sur une période différente* ». Ainsi, ce nouveau texte prévoit une « *extension de la portée de la plainte ou de la dénonciation* »⁷²⁵ sur le fondement de laquelle le procureur de la République peut librement accroître le champ d'action d'une enquête de police ou d'une instruction « *ou en faire ouvrir une nouvelle, ou bien encore saisir directement une juridiction de jugement à propos des nouveaux faits de fraude mis au jour* »⁷²⁶.

⁷²³ Dans cette seconde hypothèse bien particulière, le « *verrou de Bercy* » ne disparaît pas totalement, dans la mesure où le parquet devra toujours solliciter le dépôt d'une plainte de la part de l'administration. Néanmoins, on peut présupposer qu'en dispensant l'administration fiscale de recueillir l'avis de la CIF, la durée de la procédure répressive sera réduite, V. en ce sens : Chantal CUTAJAR, « Partiellement déverrouillé, le verrou de Bercy résiste ! », *Recueil Dalloz*, 2018, p. 2029. A comparer avec : Roland POIRIER, *op. cit.*, n° 3 p. 187.

⁷²⁴ V. en ce sens : Jean-Luc MENU, Patrice CLAVE et David PERE, *loc. cit.*

⁷²⁵ Stéphane DETRAZ, *op. cit.*, n° 19. V. aussi : Circulaire du 7 mars 2019, *loc. cit.* A rapprocher enfin de : Emmanuel DAOUD, Marie PERRAULT, Valentin RIGAMONTI, Maria SNITSAR et Léo COUDON-MORINI, « Circulaire du 4 octobre 2021 : Épisode 5 - Modalités d'extension des poursuites pénales aux délits connexes, coauteurs et complices en matière de fraude fiscale », *Dalloz Actualités*, 1^{er} décembre 2021.

⁷²⁶ Stéphane DETRAZ, « La transmission automatique des dossiers pénaux au parquet ou l'art de se passer de la Commission des infractions fiscales », *op. cit.*, n° 9, p. 205. V. aussi à ce sujet : Agathe LEPAGE, Patrick MAISTRE DE CHAMBON, Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 1583 ; Jean-Pierre CASIMIR, *op. cit.*, p. 455 ; Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 1521 p. 655.

85. Conclusion du chapitre 1 – A l’issue de ce bref exposé, deux constats retiennent particulièrement l’attention. Le premier tient au fait qu’en dépit de l’importante réforme opérée, le ministère public « *demeure, dans une mesure variable, tributaire des décisions et diligences de l’administration fiscale* »⁷²⁷. Le second est que les nouvelles dispositions relatives à la mise en œuvre du verrou de Bercy brillent par leur complexité⁷²⁸. Ces deux observations imposeront de réfléchir, dans la suite des développements, à une véritable réforme simplificatrice⁷²⁹. Mais avant de pouvoir l’esquisser – tout en garantissant qu’elle ne sera pas un mirage à l’image de celles qui l’ont précédé –, un long chemin reste encore à parcourir. En effet, aussi nécessaire qu’elle soit, cette présentation relativement synthétique du système mis en place en France pour lutter contre la fraude fiscale ne semble pas suffisante dans la mesure où on peut considérer que, pour acquérir une vision satisfaisante de l’arsenal français de lutte contre la délinquance fiscale, il est également nécessaire de s’intéresser à son évolution récente. A cet égard, on constate que les dernières réformes mises en œuvre témoignent de la volonté du législateur de continuellement renforcer le système de répression fiscale français.

*
* *

⁷²⁷ Stéphane DETRAZ, « Armement et réarmement du droit pénal et du droit fiscal à l’encontre de la soustraction à l’impôt - . - À propos de la loi du 23 octobre 2018, relative à la lutte contre la fraude », *op. cit.*, n° 20. A rapprocher de : Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n°1473 p. 625.

⁷²⁸ Le caractère complexe du nouveau système qui vient d’être mise en exergue impose de réfléchir à une réforme simplificatrice. A cet égard, on peut regretter, avec Stéphane DETRAZ, que le législateur n’ait pas supprimé radicalement le « *verrou de Bercy* », V. Stéphane DETRAZ, *op. cit.*, n° 13.

⁷²⁹ On se permet de qualifier la réforme qui sera proposée de « *véritable* » par opposition aux modifications législatives en trompe-l’œil précédemment évoquées.

Chapitre 2. Un système répressif renforcé

86. La pénalisation de la fraude fiscale : une réalité théorique ? – A en croire une partie de la doctrine, une pénalisation accrue de la fraude fiscale a pu être observée ces dernières années⁷³⁰. Toutefois, pour pouvoir considérer qu'on a effectivement assisté en France à un tel phénomène, encore faut-il s'entendre sur la signification du terme « *pénalisation* ». Or, justement, ce terme est « *absent de la majorité des dictionnaires juridiques* »⁷³¹ et la doctrine lui attribue plusieurs sens. A cet égard, Lolita Girondeau rappelle que « *l'influence du droit de la répression pénale, le dévoiement de l'action pénale ou encore le renforcement de la répression pénale ont pu être qualifiés de pénalisation* »⁷³². De son côté, Ludovic Ayrault estime que la pénalisation est un substantif qui peut revêtir deux acceptions distinctes. En effet, d'après cet auteur, la pénalisation désigne soit « *ce qui évolue dans le sens d'une application du droit pénal* »⁷³³, soit ce qui marque « *une évolution dans le sens d'une répression accrue* »⁷³⁴. Ici, l'analyse opérée portera sur la seconde acception du terme pénalisation proposée par cet auteur⁷³⁵. Autrement dit, le mot « *pénalisation* » sera utilisé pour exprimer d'abord et avant tout un renforcement de la répression de la délinquance fiscale.

87. Le mythe de la pénalisation du droit fiscal – Envisagée en ce sens, la pénalisation est parfois assimilée à un « *mythe* »⁷³⁶. Mais, aujourd'hui, se pose sérieusement la question de savoir si ce dernier ne serait pas devenu une « *réalité* »⁷³⁷. C'est en tout cas, ce que l'on serait amené à penser après avoir examiné l'évolution du système de répression fiscale français⁷³⁸. En effet, la volonté des pouvoirs publics français d'accentuer clairement la répression de la délinquance fiscale n'est pas nouvelle⁷³⁹. Mais il n'en demeure pas moins que

⁷³⁰ V. en ce sens : Christophe DE LA MARDIERE, « Introduction et décision du Conseil constitutionnel », *Dr. fisc.*, n° 51-52, 19 Décembre 2013, comm. 563. Un tel phénomène s'observe également en Chine, V. en ce sens : Wei ZHOU, *La répression de la fraude fiscale en droit chinois*, *op. cit.*, p. 2.

⁷³¹ Lolita GIRONDEAU, *Contribution à l'étude de la pénalisation du droit fiscal*, L'Harmattan, 2021, n°2 p. 15.

⁷³² Lolita GIRONDEAU, *op. cit.*, n°3 pp. 15-16. A rapprocher notamment de : Olivier MOUYSET, *Contribution à l'étude de la pénalisation*, LGDJ, 2008, pp. 1-44 ; Thomas BESSE, *La pénalisation de l'expression publique*, Fondation Varenne, 2019, pp. 26-30.

⁷³³ Ludovic AYRAULT, « La pénalisation de la lutte contre la fraude fiscale », *REIDF*, n° 2015/1, p. 36.

⁷³⁴ Ludovic AYRAULT, *op. cit.*, p. 37.

⁷³⁵ Dans sa thèse, Lolita Girondeau a, à l'inverse, choisi de focaliser son analyse sur la première acception du terme « *pénalisation* ». A propos de la justification de choix par cet auteur, V. Lolita GIRONDEAU, *op. cit.*, pp. 21-28. Cet autre sens donné au mot « *pénalisation* » ne sera pas négligé pour autant, V. en ce sens : *Infra* §§304-309.

⁷³⁶ V. Daniel GUTMANN, « La "pénalisation" du droit fiscal : mythe ou réalité ? », *Dr. fisc.*, 27 janvier 2011, n° 4, Etude 122. Déjà dans les années 1930, les auteurs s'interrogeaient à propos de la nécessité d'une pénalisation de la fraude fiscale, V. en ce sens : Gaston JEZE, « La fraude fiscale », *Revue de science et de législation financière*, 1933, p. 193.

⁷³⁷ Pour Ludovic Ayrault, la pénalisation de la fraude fiscale serait devenue une réalité en France depuis 2012, V. Ludovic AYRAULT, *op. cit.*, p. 36 et 42.

⁷³⁸ V. notamment à ce propos : Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *Précis de droit pénal fiscal*, LexisNexis, 2021, n° 57 à 59 ; Pierre LEVALLOIS, « L'équilibre menacé de la procédure fiscale », *RFD.A*, 2020, p. 525. De manière assez surprenante, le Cercle des fiscalistes – think tank fiscal indépendant –, range la pénalisation du droit fiscal parmi les « *effets inattendus de l'action du fisc* », V. Philippe BRUNEAU, Charles MENARD, Jean-Yves MERCIER, Bernard MONASSIER et Jérôme TUROT, *op. cit.*, p. 91 et 153.

⁷³⁹ Gérard Klein la constatait déjà en 1972, V. Gérard KLEIN, *op. cit.*, p. 7. Ce même auteur rappelle également qu'en 1963, le gouvernement français avait soumis au Parlement « *un projet de loi, qui outre une rationalisation des sanctions fiscales, prévoyait un sensible renforcement des sanctions pénales infligées par les tribunaux* ». Ce faisant, ce gouvernement avait affiché sa volonté d'assimiler « *chaque fois que cela était possible, l'infraction fiscale à un délit de droit commun afin de conférer à la répression de la fraude un aspect moralisateur* », V. Gérard KLEIN, *op. cit.*, p. 12. Dans le même esprit, d'autres auteurs avaient affirmé en 1980 que l'histoire de la répression pénale en matière fiscale laissait apparaître la rigueur croissante du législateur et de la Cour de cassation, V. Gilbert TIXIER et Jean-Marie ROBERT, *Droit pénal fiscal*, Dalloz, 1980, n° 20.

« sous l'influence des besoins financiers de l'État et de la pression de la société civile »⁷⁴⁰, on a assisté ces quinze dernières années à une intensification de la lutte contre la fuite devant l'impôt⁷⁴¹. Et cette dynamique peut être observée tant en amont (**section 1**) qu'en aval du procès fiscal (**section 2**).

⁷⁴⁰ Jack BERTRANDON, « Evolution de la lutte contre la fraude fiscale », *Revue française de comptabilité*, n° 478, Juillet-Août 2014, p. 7. Ludovic Ayrault et Charles-Henri Hardy mettent en avant des motifs similaires pour expliquer ce phénomène, V. respectivement : Ludovic AYRAULT, « Le renforcement des sanctions », *Dr. fisc.* n° 51-52, 18 décembre 2014, 701, n° 3 ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 584 et 592.

⁷⁴¹ V. notamment en ce sens : Hugues RABAULT, *loc. cit.* ; Jean-Claude MARIN, « Propos introductifs », *Dr. fisc.* n° 38, 22 septembre 2016, 489, n° 1. V. également à ce propos : Emmanuel DAOUD et Victoire DE TONQUÉDEC, « La pénalisation du droit fiscal : rappels et inventaire », *Revue Lamy Droit des Affaires*, n° 114, avril 2016, p. 21 et s. ; Cour des comptes, « La fraude aux prélèvements obligatoires. Evaluer, prévenir, réprimer », 2019, p. 87 et s. ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, p. 423 et s. ; Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 3 pp. 1-2 ; Manon DE SAINT-LEGER, *L'articulation des procédures pénale et fiscale*, *op. cit.*, n°12 pp. 22-24.

Section 1 - L'intensification de la répression en amont du procès fiscal

88. Un durcissement colossal de la lutte contre la délinquance fiscale – Depuis plus de dix ans, l'appareil judiciaire de lutte contre la délinquance fiscale connaît un renforcement constant (§1) qui s'est en outre accompagné d'une spécialisation toujours plus grande des acteurs chargés de le mettre en œuvre (§2)⁷⁴².

§1. Le renforcement constant de l'arsenal procédural

89. Un arsenal procédural en pleine croissance – D'après Daniel Gutmann, c'est sous l'angle procédural que le constat de la pénalisation du droit fiscal est le plus pertinent⁷⁴³. Une telle prise de position se justifie dans la mesure où on a assisté ces dernières années à une adaptation et une diversification de l'arsenal procédural de lutte contre la délinquance fiscale « *afin d'atteindre les comportements les moins respectueux de l'impôt* »⁷⁴⁴. En pratique, ce phénomène a conduit à l'ouverture de nouvelles perspectives en matière de poursuites pénales (A) mais aussi à la mise en œuvre de procédures de répression fiscale de plus en plus variées (B).

A. L'ouverture de nouvelles perspectives en matière de poursuites pénales

90. Deux nouveaux horizons – Autrefois entièrement tributaire des desiderata de l'administration fiscale, le ministère public dispose aujourd'hui d'une plus grande marge de manœuvre pour poursuivre les délinquants fiscaux. Deux éléments déjà évoqués précédemment permettent d'expliquer cette évolution notable. Il s'agit d'une part, de la possibilité pour les autorités de poursuite de recourir à des qualifications du droit pénal commun telles que l'escroquerie à la taxe sur la valeur ajoutée et le blanchiment de fraude fiscale (1) et d'autre part, de l'« *assouplissement du verrou de Bercy* »⁷⁴⁵ opéré en 2018 (2).

1. Les perspectives issues du Code pénal

91. Le possible contournement du verrou de Bercy – Il convient ici de rappeler que même si tel que défini par l'article 1741 du Code général des impôts, le délit général de fraude fiscale « *embrasse un champ potentiellement immense* »⁷⁴⁶, les acteurs investis dans la lutte contre cette infraction contournent parfois volontairement les dispositions de ce texte pour

⁷⁴² Des liens incontestables existent entre ces procédures novatrices et ces nouveaux acteurs. Toutefois, par souci de clarté, il fut fait le choix de les étudier de manière séparée, V. pour un exemple de contribution poursuivant la même logique démonstrative : Vanessa BOUSARDO et Michel MAES, *op. cit.*, p. 19. Sur ce point, les développements qui suivent ne se veulent pas exhaustifs. Les dispositifs ou intervenants qui seront ici évoqués ne constituent que des exemples témoignant du renforcement récent des moyens pour lutter contre la fraude fiscale. Il en existe d'autres, à l'image de la création du fichier « *EVAFISC* » et de la mise en place d'une Mission interministérielle de coordination anti-fraude (MICAF). Pour une présentation plus complète des principaux moyens mis en œuvre pour lutter contre la fraude fiscale, V. Bernard THÉVENET, « Fraude fiscale : Procédures », *Rép. pén.*, Dalloz, 2019, n° 124 à 257.

⁷⁴³ V. en Daniel GUTMANN, « La "pénalisation" du droit fiscal : mythe ou réalité ? », *op. cit.*, n° 9. A noter qu'en 1975, Gérard Klein avait déjà observé la complétude de l'arsenal procédural français de répression fiscale, V. Gérard KLEIN, *op. cit.*, p. 17.

⁷⁴⁴ Sophie LAMBERT-WIBER, « Contrôle fiscal : l'arsenal procédural s'adapte et se diversifie », *GFP*, 2012, n° 2, p. 99.

⁷⁴⁵ Christophe BLANCHARD, « La loi renforçant l'efficacité de la lutte contre la fraude fiscale », *La Semaine Juridique Notariale et Immobilière*, n° 45, 9 novembre 2018, act. 846, p. 10.

⁷⁴⁶ Daniel GUTMANN, « La "pénalisation" du droit fiscal : mythe ou réalité ? », *op. cit.*, n° 8.

mettre en cause certains fraudeurs par le biais de « *délits de droit commun à coloration fiscale* »⁷⁴⁷. En ce sens, afin notamment de contourner l'« *entonnoir bureaucratique* »⁷⁴⁸ constitué par le verrou de Bercy, la Direction Générale des Finances Publiques peut déposer plainte sur le fondement du blanchiment de fraude fiscale (C. pén., art. 324-1 à 324-4)⁷⁴⁹, du faux et usage de faux (C. pén., art. 441-1)⁷⁵⁰, de l'organisation frauduleuse de l'insolvabilité (C. pén., art. 314-7)⁷⁵¹, ou encore de l'escroquerie à la taxe sur la valeur ajoutée (C. pén., art. 313-1)⁷⁵².

A titre d'exemple, cette dernière infraction est caractérisée lorsqu'un redevable de la taxe sur la valeur ajoutée déclare « *des faux montants de TVA déductible afin d'échapper au paiement de la TVA collectée* »⁷⁵³. Dans cette hypothèse, les magistrats du quai de l'horloge considèrent que « *l'administration fiscale peut déposer plainte sur le fondement de l'article 313-1 du Code pénal, sans avoir à solliciter l'avis préalable de la Commission des infractions fiscales* »⁷⁵⁴, et ce, même si les agissements concernés ont une « *coloration fiscale* »⁷⁵⁵.

De même, s'agissant du blanchiment de fraude fiscale, les juges de la chambre criminelle de la Cour de cassation ont dès 2008, au travers de l'arrêt *Talmon*, décidé que le délit de blanchiment – infraction générale, distincte et autonome (par rapport à l'infraction d'origine) –, n'était pas soumis aux dispositions de l'article L. 228 du Livre des procédures fiscales⁷⁵⁶. Il s'ensuit que le blanchiment de fraude fiscale « *peut être constaté par le juge alors même que le délit de fraude fiscale n'aurait pas été poursuivi ou n'aurait pas entraîné de condamnation* »⁷⁵⁷. Par la suite, l'incrimination pénale du blanchiment est peu à peu devenue « *le principal outil de lutte contre la fraude fiscale* »⁷⁵⁸. On mentionnera en particulier que cette voie d'action consacrée par l'arrêt *Talmon* – et qui aura bien failli être gravée dans le marbre de la loi⁷⁵⁹ –, a notamment

⁷⁴⁷ Martine BETCH, « Fasc. 720 : Contentieux pénal – Procédure fiscale », *J.-Cl. Procédures fiscales*, 2019, Point-clé n° 8.

⁷⁴⁸ Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *L'impunité fiscale, Quand l'Etat brade sa souveraineté*, *op. cit.*, p. 79.

⁷⁴⁹ V. notamment à ce sujet : Thierry LAMBERT, *Procédures fiscales*, LGDJ, 5^{ème} édition, 2022, n° 831 ; Sophie LAMBERT-WIBER, *op. cit.*, p. 101 ; Charlotte CLAVERIE-ROUSSET, « Le délit de fraude fiscale et les délits voisins », *Dr. fisc.* n° 46, 2014, étude 622, n° 31 à 36 ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 463 ; Antonin LEVY et Joris MONIN DE FLAUGERGUES, « Le blanchiment - Un objet privilégié de poursuites et de justice négociée », *CDE.* n° 4, Juillet 2017, dossier 24 ; Bernard THEVENET, « Fraude fiscale : délit général », *op. cit.*, n° 118 ; Martine BETCH, *op. cit.*, n° 321 à 326.

⁷⁵⁰ V. à ce sujet : Martine BETCH, *op. cit.*, n° 319 et 333.

⁷⁵¹ V. à ce sujet : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 462.

⁷⁵² V. à ce sujet : Christian LOPEZ, *Droit pénal fiscal*, LGDJ, 2012, pp. 86-92 ; V. Parquet national financier, Synthèse 2018, p. 9 ; Thierry LAMBERT, *op. cit.*, n°824 à 830 ; Charlotte CLAVERIE-ROUSSET, *op. cit.*, n° 23 à 26 ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 461 ; Bernard THEVENET, « Fraude fiscale : délit général », *op. cit.*, n° 117 ; Martine BETCH, *op. cit.*, n° 319 et 320.

⁷⁵³ Martine BETCH, *op. cit.*, n° 320.

⁷⁵⁴ Renaud SALOMON, « Droit pénal fiscal », *Droit fiscal* n° 37, 16 Septembre 2010, 467, n° 3, où l'auteur évoque la solution rappelée par la chambre criminelle dans un arrêt rendu le 16 juin 2010 (Crim., 16 juin 2010, n° 01-86.962).

⁷⁵⁵ Martine BETCH, *loc cit.* A rapprocher de : Crim., 19 oct. 1987, n° 85-94.605, *Bull. crim.* n° 353.

⁷⁵⁶ V. Crim., 20 févr. 2008, n° 07-82.977, *Bull. crim.*, n° 43. Cette jurisprudence a marqué « *non seulement l'autonomie du délit de blanchiment et la possibilité de condamner l'auteur d'une infraction en tant que blanchisseur, mais aussi la possibilité pour le parquet d'engager des poursuites en matière de fraude fiscale, en l'absence de plaintes de l'administration fiscale, sous l'angle du blanchiment de fraude fiscale* », V. Guillaume HEZARD, « Présentation de la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale – Une idée audacieuse et originale pour le renforcement de la lutte contre la grande fraude fiscale », *REIDF*, n° 2015/1, p. 67 ; Eric DIARD et Emilie CARIOU, *Rapport de l'Assemblée nationale n° 982, op. cit.*, p. 27.

⁷⁵⁷ Daniel GUTMANN, « La "pénalisation" du droit fiscal : mythe ou réalité ? », *op. cit.*, n° 4.

⁷⁵⁸ Florence DEBOISSY, « Blanchiment de fraude fiscale : après le flux le reflux ? », *Dr. fisc.* n° 11, 14 mars 2019, 198, n° 6. V. *contra* : Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *Des erreurs ou des fraudes ? Le sens des sanctions en matière fiscale*, 2014, p. 5.

⁷⁵⁹ En effet, l'inscription dans la loi de la solution retenue par l'arrêt *Talmon* figurait parmi les recommandations de la mission d'information commune sur les procédures de poursuite des infractions fiscales V. Eric DIARD et Emilie CARIOU, *Rapport de l'Assemblée nationale n° 982, op. cit.*, p. 18. A rapprocher de : Guillaume PELLEGRIN, « Fraude fiscale et blanchiment, quelques

permis à l'autorité judiciaire de poursuivre de nombreuses personnalités médiatiques – à l'image de Jérôme Cahuzac, des époux Balkany ou de Jean-Marie Le Pen –, mais aussi de mettre en cause plusieurs établissements de crédits tels que UBS ou HSBC⁷⁶⁰.

92. La pertinence mitigée du recours au droit commun – Avec le « *singulier rétrécissement du "verrou de Bercy"* »⁷⁶¹ survenu en 2018, l'intérêt de recourir à l'infraction de blanchiment de fraude fiscale paraît moins flagrant mais n'a pas disparu pour autant. En effet, même si la procédure de poursuite de l'infraction de fraude fiscale a été assouplie, elle « *reste plus contraignante que la procédure de droit commun applicable au blanchiment* »⁷⁶², de telle manière que l'on peut légitimement supposer que ce « *détournement de procédure* »⁷⁶³ facilitant la répression de la délinquance fiscale a encore de beaux jours devant lui⁷⁶⁴. Au-delà, il importe de souligner que la loi du 23 octobre 2018, à l'origine de la remise en cause partielle du verrou de Bercy, a indéniablement conduit à l'ouverture de nouvelles perspectives en matière de poursuites pénales pour fraude fiscale.

2. Les perspectives ouvertes par la loi du 23 octobre 2018

93. La remise en cause partielle du verrou de Bercy – Il ne fait pas de doute que le déverrouillage partiel du verrou de Bercy a ouvert de nouvelles perspectives en matière de poursuites pénales pour fraude fiscale. En effet, avant l'entrée en vigueur de la loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, il résultait de cette « *originalité de la procédure pénale en matière fiscale* »⁷⁶⁵ que la mise en œuvre des poursuites était subordonnée à une plainte préalable de l'administration fiscale déposée après avis conforme de la Commission des infractions fiscales. Depuis lors, le législateur a prévu non seulement, des hypothèses dans lesquelles les dossiers des « *bors-la-loi du fisc* »⁷⁶⁶ sont transmis au parquet sans intervention de la Commission des infractions fiscales⁷⁶⁷, mais aussi la possibilité pour le ministère public d'étendre les poursuites « *lorsque l'administration a déposé une plainte tendant à l'application de sanctions pénales ou dénoncé les faits au procureur de la République* »⁷⁶⁸.

réflexions sur une valse-hésitation », *Dr. fisc.* n° 28, 9 juillet 2020, 305 ; Etienne VERGES, « L'outil procédural au service de l'efficacité (à propos de la lutte contre la fraude) », *RSC*, 2019, p. 155.

⁷⁶⁰ V. Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *op. cit.*, p. 100 ; Antonin LEVY et Salomé LEMASSON, « Le blanchiment de fraude fiscale – Typologie pratique de la sanction du blanchiment de fraude fiscale », *CDE*, n° 4, juillet 2017, dossier 25.

⁷⁶¹ Charles MENARD, « Une histoire récente des relations entre l'administration et les contribuables : asymétrie et transparence », Philippe BRUNEAU, Charles MENARD, Jean-Yves MERCIER, Bernard MONASSIER et Jérôme TUROT, *op. cit.*, p. 43. Aussi singulier qu'il soit, ce rétrécissement ne peut être assimilé à une « *quasi-disparition* », V. Emmanuel DAOUD, Marie PERRAULT, Valentin RIGAMONTI, Maria SNITSAR et Léo COUDON-MORINI, « Circulaire du 4 octobre 2021 : Épisode 2 - Le cadre des échanges d'informations entre l'administration fiscale et le parquet », *Dalloz Actualités*, 29 octobre 2021.

⁷⁶² Florence DEBOISSY, *op. cit.*, n° 19.

⁷⁶³ Florence DEBOISSY, *op. cit.*, n° 17.

⁷⁶⁴ V. Guillaume PELLEGRIN et Yves RUTSCHMANN, « Poursuite et sanction de la fraude fiscale : l'évolution du risque pénal à l'aune de la loi de lutte contre la fraude du 23 octobre 2018 », *Dr. fisc.* n° 11, 14 mars 2019, comm. 197, n° 9.

⁷⁶⁵ Eric DIARD et Emilie CARIOU, *Rapport de l'Assemblée nationale n° 982*, *op. cit.*, p. 20.

⁷⁶⁶ Christian DE BRIE et Pierre CHARPENTIER, *Dossier F... comme fraude fiscale*, *op. cit.*, quatrième de couverture.

⁷⁶⁷ Cette loi a prévu, selon la gravité des fraudes fiscales constatées, un traitement juridique différencié de ces dernières. En ce sens, les fraudes fiscales les plus graves doivent être obligatoirement transmises au parquet tandis que vis-à-vis des manquements à l'impôt moins importants, l'administration fiscale conserve la faculté soit de demander un avis conforme de la CIF, soit de se passer de cet avis en déposant plainte pour présomptions de fraudes fiscales, V. Agathe LEPAGE, Patrick MAISTRE DE CHAMMON, Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 1581 pp. 935-938 ; Jean-François HUSSON, *op. cit.*, p. 11. V. aussi : *Supra* §78 et s.

⁷⁶⁸ Agathe LEPAGE, Patrick MAISTRE DE CHAMMON, Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 1583. V. aussi : *Supra* §84.

94. L'ouverture de la CRPC et de la CJIP à la fraude fiscale – Par ailleurs, avant que le verrou de Bercy ne saute partiellement, le seul mode de poursuite offert au procureur de la République à l'encontre des auteurs de fraude fiscale était le renvoi devant le tribunal correctionnel⁷⁶⁹. Or, il est apparu que « *la problématique du "verrou de Bercy" ne pouvait pas être isolée de celle de l'ensemble de la chaîne pénale de répression des infractions fiscales* »⁷⁷⁰. En effet, permettre au parquet de poursuivre certaines fraudes fiscales particulièrement graves en s'affranchissant du verrou de Bercy impliquait « *nécessairement de lui donner la possibilité de gérer ce nouvel afflux de contentieux* »⁷⁷¹. En ce sens, le législateur a créé « *les conditions d'une optimisation des poursuites pénales* »⁷⁷² en offrant au ministère public la possibilité de recourir non seulement à la comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (ci-après CRPC)⁷⁷³ mais aussi à la convention judiciaire d'intérêt public (ci-après CJIP)⁷⁷⁴. Ce faisant, au moyen des deux procédures précitées, les autorités de poursuite peuvent désormais « *adopter une logique de compromis et de coopération avec l'auteur de la fraude* »⁷⁷⁵.

Si à travers cette nouveauté, le législateur fait montre de pragmatisme en affirmant sa volonté d'assurer en la matière une réponse pénale « *plus prompte et efficace* »⁷⁷⁶, cette première impression ne doit pas empêcher de questionner la pertinence de cette « *très récente extension du champ d'application de ces procédures de négociation au délit de fraude fiscale* »⁷⁷⁷. A ce sujet, certains y voient une évolution « *nécessaire* »⁷⁷⁸ ou à tout le moins « *utile* »⁷⁷⁹, tandis que d'autres relèvent que ces « *innovations procédurales de la loi du 23 octobre 2018* »⁷⁸⁰ présentent un caractère

⁷⁶⁹ V. en ce sens : Eric DIARD et Emilie CARIOU, *Rapport de l'Assemblée nationale n° 982*, *op. cit.*, p. 73.

⁷⁷⁰ Eric DIARD et Emilie CARIOU, *Rapport de l'Assemblée nationale n° 982*, *op. cit.*, p. 18. Les auteurs du rapport précisent que cette chaîne pénale « *va de la de la détection des infractions à l'application de la peine, en passant par les modalités d'enquête et de poursuites ainsi que par la définition d'une politique pénale* », V. *Ibid.*

⁷⁷¹ Sarah-Marie CABON, « Entre pragmatisme et idéalisme, quelle place pour la négociation en droit pénal fiscal ? », *op. cit.*, n° 4. V. également à ce sujet : Emilie CARIOU, *Rapport de l'Assemblée nationale n° 1212 relatif à la lutte contre la fraude*, 25 juillet 2018, spéc. pp. 234-258.

⁷⁷² Guillaume PELLEGRIN et Yves RUTSCHMANN, *op. cit.*, n° 13.

⁷⁷³ Au sein de l'article 495-16 du Code de procédure pénale, la mention prévoyant que la procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité ne pouvait s'appliquer aux délits prévus par une loi spéciale a été supprimée, permettant *de facto*, son application au délit de fraude fiscale. Cette suppression résulte de l'article 24 de la loi du 23 octobre 2018.

⁷⁷⁴ Dans sa version originelle, l'article 41-1-2 du CPP excluait du champ d'application de la CJIP les infractions prévues aux articles 1741 et 1743 du CGI. Depuis la modification de ce texte résultant de l'article 25 de la loi du 23 octobre 2018, cette exclusion a été supprimée, afin que le parquet puisse recourir à cette procédure en matière de fraude fiscale. La CJIP constitue depuis lors un « *garde-fou de taille* » permettant de compenser quelque peu la suppression partielle du verrou de Bercy, V. Thomas COUSTET, « La justice pénale négociée au secours du verrou de Bercy », *Dalloz actualité*, 8 octobre 2018. A rapprocher de : Circulaire du 4 octobre 2021, relative à la lutte contre la fraude fiscale, NOR : JUSD2129778C, pp. 10-12.

⁷⁷⁵ Sarah-Marie CABON, *op. cit.*, n° 10 ; V. également en ce sens : Etienne VERGES, « L'outil procédural au service de l'efficacité (à propos de la lutte contre la fraude) », *RSC*, 2019, p. 155. V. aussi à ce sujet : Jacques-Henri ROBERT, « Le verrou qui cache la forêt - . - Commentaire d'importantes dispositions de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude », *op. cit.*, n° 38 à 40 ; Guillaume PELLEGRIN et Yves RUTSCHMANN, *loc. cit.* ; Bernard BOULOC et Pierre EDOUARD DE ROBERT, *op. cit.*, pp. 91-95.

⁷⁷⁶ Sarah-Marie CABON, *op. cit.*, n° 5. V. aussi en ce sens : Julie GALLOIS, *loc. cit.* ; Bernard THEVENET, « Fraude fiscale : délit général », *op. cit.*, n° 148.

⁷⁷⁷ Sarah-Marie CABON, *op. cit.*, n° 8. A rapprocher de : Charles-Henri HARDY, « À la recherche de la cohérence de la répression en matière fiscale », *REIDF*, 2020/2, pp. 179-181 ; Alexis BAVITOT, « Quelques aspects de la répression de la fraude fiscale », *op. cit.*, pp. 147-148.

⁷⁷⁸ « *Dans un contexte de saturation de la justice, le recours aux conventions judiciaires d'intérêt public (CJIP) et aux comparutions sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC) apparaît nécessaire et gage d'efficacité* », V. Jean-François HUSSON, *op. cit.*, p. 72.

⁷⁷⁹ V. en ce sens : Thomas COUSTET, « La justice pénale négociée au secours du verrou de Bercy ? », *Dalloz Actualité*, 8 octobre 2018. A rapprocher de : Christophe INGRAIN et Rémy LORRAIN, *op. cit.*, p. 793.

⁷⁸⁰ Sarah-Marie CABON, *op. cit.*, n° 14.

paradoxal⁷⁸¹, illustrent un déclin du droit⁷⁸² et peuvent engendrer l'apparition d'un « système de justice à deux vitesses »⁷⁸³. C'est pourquoi, il fut choisi de revenir succinctement sur cette double extension.

95. Le cas de la CJIP – La convention judiciaire d'intérêt public est une mesure alternative aux poursuites, applicable aux seules personnes morales, introduite en 2016 par la loi *Sapin II*⁷⁸⁴. Inspirée du *deferred prosecution agreement*⁷⁸⁵, cette « véritable révolution de notre procédure pénale »⁷⁸⁶ est prévue à l'article 41-1-2 du Code de procédure pénale. En vertu de ce dernier : tant que l'action publique n'a pas été mise en mouvement, le procureur de la République peut proposer à une personne morale une convention par laquelle elle s'engage à payer une amende d'intérêt public et/ou à se soumettre à un programme de mise en conformité, et ce, sans préjudice de l'indemnisation du dommage causé à la victime⁷⁸⁷. Dans les faits, en acceptant cette transaction judiciaire, les personnes morales mises en cause obtiennent un « brevet judiciaire d'innocence »⁷⁸⁸ dans la mesure où l'ordonnance de validation de la convention ne contient « que la matérialité des faits sans emporter de déclaration de culpabilité ni avoir la nature, encore moins les effets, d'un jugement de condamnation »⁷⁸⁹.

⁷⁸¹ « L'heure du pragmatisme sonne aussi celle du paradoxe », V. Sarah-Marie CABON, *op. cit.*, n° 10. Dans le même esprit, Béatrice Guillemont observe que si la récente réforme du verrou de Bercy avait « pour but de stigmatiser davantage les comportements impropres de certains contribuables en leur infligeant une sanction pénale, sa portée risque, d'une certaine manière, d'être limitée par d'autres mesures contenues dans la nouvelle loi. En effet, les personnes poursuivies pourront bénéficier de la procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC) ou d'une convention judiciaire d'intérêt public (CJIP) », V. Béatrice GUILLEMONT, « Le nouveau verrou de Bercy », *AJ. Pén.*, 2018, p. 502.

⁷⁸² « Le caractère impératif du droit pénal cède ici devant les enjeux économiques et institutionnels de la délinquance économique et financière à travers les illustrations de la comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité et de la convention judiciaire d'intérêt public », V. Fabien VESSIO, « Délinquance économique et financière : du contrôle social par la dissuasion à la régulation sociale par l'incitation », *JCP éd. E.*, n° 37, 16 septembre 2021, n° 8 p. 29.

⁷⁸³ Thomas COUSTET, *loc. cit.* V. aussi à ce propos : Laura ROUSSEAU et Nada NABIH, « Les dérives néfastes du mécanisme de la Convention judiciaire d'intérêt public », *Dalloz actualité*, 16 mai 2022 ; Sarah-Marie CABON, *loc. cit.* ; Jean-René CAZENEUVE, *op. cit.*, p. 7.

⁷⁸⁴ Loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 précitée. A rapprocher de : Nicolas CATELAN et Laurent SAENKO, « De quoi la CJIP est-elle réellement le nom ? », *Gazette du Palais*, 16 mars 2021, n° 11, pp. 69-73 ; Ghislain POISSONIER, « La convention judiciaire d'intérêt public, état des lieux d'une alternative aux poursuites pénales en développement », *AJ Collectivités Territoriales*, 2022, p. 497.

⁷⁸⁵ Aux États-Unis, le *deferred prosecution agreement* est une « nouvelle forme de justice négociée en essor ». Elle consiste en un « accord passé avec les autorités [...] par lequel une société objet d'une enquête pour délinquance économique accepte de s'acquitter de sanctions financières, de reconnaître des éléments de fait et de se soumettre à des mesures destinées à prévenir la commission d'infractions futures, en contrepartie de l'extension des poursuites à son encontre », V. Astrid MIGNON COLOMBET et François BUTHIAU, « Le *deferred prosecution agreement* américain, une forme inédite de justice négociée - Punir, surveiller, prévenir ? », *JCP éd. G.*, n° 13, 25 mars 2013, doct. 359.

⁷⁸⁶ Astrid MIGNON COLOMBET et Sandrine HANNEDOUCHE-LERIC, « Loi Sapin 2 – Le nouveau dispositif anti-corruption de la loi Sapin 2 : quelles avancées et quelles zones d'ombre ? – Entretien par Astrid MIGNON COLOMBET et Sandrine HANNEDOUCHE-LERIC », *La Semaine Juridique. Edition générale*, n° 5, 30 janvier 2017, 128. V. aussi : Astrid MIGNON COLOMBET « La convention judiciaire d'intérêt public : vers une justice de coopération ? », *AJ Pénal*, 2017, p. 68. Dans le même esprit, d'autres auteurs ont qualifié la CJIP d'« évolution majeure dans la culture juridique pénale française », V. Anne HUKKELAAS GAUSTAD et Marie-Agnès NICOLAS, « La convention judiciaire d'intérêt public - Quelle compatibilité entre intérêt public de la Société et intérêt privé des sociétés ? », *CDE*, n° 2, Mars 2017, dossier 9.

⁷⁸⁷ V. en ce sens : Sarah-Marie CABON, *op. cit.*, n° 7. V. aussi : Martin COLLET et Pierre COLLIN, *Procédures fiscales, Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, *op. cit.*, n° 288 bis ; Martine BETCH, « Fasc. 721 : Contentieux pénal – Procédure pénale », *J.-Cl. Procédures fiscales*, 2019, n° 32 ; César GHRENASSIA et Kévin EL GOHARI, « La convention judiciaire d'intérêt public : en attendant la transaction pénale », *RLDA*, n° 125, avr. 2017, pp. 40-47 ; Brice PICARD, et Camille CHERRUAULT, *loc. cit.*

⁷⁸⁸ Stéphane DETRAZ, « Armement et réarmement du droit pénal et du droit fiscal à l'encontre de la soustraction à l'impôt - À propos de la loi du 23 octobre 2018, relative à la lutte contre la fraude », *op. cit.*, n° 22.

⁷⁸⁹ Julie GALLOIS, *loc. cit.* V. aussi : Antoine GAUDEMET et Alizée DILL, « Convention judiciaire d'intérêt public : une première particulière », *La Semaine juridique. Edition générale*, n° 51, 18 décembre 2017, 1331. ; Marc SEGONDS, « De l'art de l'ombre à l'art du clair-obscur », *Dr. Pén.* n° 1, janvier 2018, comm. 14.

En d'autres termes, pour les entreprises mises en cause, conclure une telle « *transaction pénale* »⁷⁹⁰ revient à « *avouer pour ne pas être coupable* »⁷⁹¹. Si bien que l'on peut penser que dans de nombreuses situations, cette justice discrète sera préférée au long combat judiciaire que l'on observe lorsque la répression pénale traditionnelle est mise en œuvre⁷⁹².

Initialement destinée à « *réprimer plus rapidement et plus sévèrement la corruption* »⁷⁹³, cette nouvelle alternative à la condamnation a été étendue aux articles 1741 et 1743 du Code général des impôts par l'article 25 de la loi du 23 octobre 2018⁷⁹⁴. Depuis lors, dix CJIP ont été conclues pour mettre un terme à des poursuites pénales en matière fiscale moyennant le paiement d'amendes oscillant entre 1,4 et 508 millions d'euros⁷⁹⁵. Si ces montants sont loin d'être négligeables, il n'en reste pas moins que l'extension de ce dispositif à la fraude fiscale peut laisser songeur⁷⁹⁶. En effet : « *quelle logique y a-t-il à assouplir le verrou de Bercy pour dans le même temps étendre une procédure qui permet aux fraudeurs de négocier une sanction pour éviter d'être reconnu coupable ?* »⁷⁹⁷.

⁷⁹⁰ C'est ainsi que certains auteurs qualifient la CJIP, V. à titre d'exemple : Éric DEZEUZE et Guillaume PELLEGRIN, « Extension du domaine de la transaction pénale : la convention judiciaire d'intérêt public - À propos de la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 », *La Semaine Juridique. Edition Générale*, n° 3, 16 janvier 2017, doct. 64.

⁷⁹¹ Frédéric GROS, « Coopérer contre soi-même », Antoine GARAPON et Pierre SERVAN-SCHREIBER (sous-dir.), *Deals de justice. Le marché américain de l'obéissance mondialisée*, PUF, 2013, p. 177. V. également en ce sens : Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *Précis de droit pénal fiscal*, LexisNexis, 2021, n° 2 p. 1.

⁷⁹² V. en ce sens : Christophe INGRAIN et Rémy LORRAIN, *loc. cit.* A rapprocher notamment de : Parquet national financier, Synthèse 2019, pp. 14-15 ; Alice ROUSSEAU, « Fraude fiscale et CJIP : comment est déterminé le montant de l'amende lorsque le contribuable décide de conclure une convention judiciaire d'intérêt public pour mettre fin aux poursuites pénales ? », *Droit fiscal*, n° 51-52, 19 Décembre 2019, 486 ; Frédéric STASIAK, « CJIP et fraude fiscale : la première fois n'est pas nécessairement la meilleure », *Revue Internationale de la Compliance et de l'Éthique des Affaires*, n° 5, Octobre 2019, comm. 165 ; Jérôme LASSERRE CAPDEVILLE, « Nouvelle CJIP rendue en matière de fraude fiscale », *AJ pénal*, 2019, p. 614 ; Pauline DUFOURQ, « Justice négociée et lutte contre la fraude fiscale : quels enseignements tirer de la dernière CJIP Google ? », *Dalloz Actualité*, 17 octobre 2019 ; Julie GALLOIS, « Fraude fiscale : une amende d'intérêt public record prononcée contre le groupe McDonald's pour une CJIP controversée », *Dalloz actualité*, 22 juin 2022.

⁷⁹³ Sarah-Marie CABON, *op. cit.*, n° 7. Si à l'origine seule la corruption avait vocation à entrer dans le champ d'application de la CJIP, ce dernier fut rapidement élargi au trafic d'influence puis au blanchiment de fraude fiscale, V. notamment à ce propos : Ophélie CLAUDE, « Réflexions sur la première convention judiciaire d'intérêt public », *AJ Pénal*, 2018, p. 30 ; Emmanuel DAOUD et Hugo PARTOUCHE, « Étude comparative des CJIP : bilan et perspectives », *Dalloz actualité*, 27 avril 2020. Plus récemment encore, le recours à la CJIP fut autorisé en matière de délinquance environnementale, V. Michel VERON et Guillaume BEAUSSONIE, *op. cit.*, n° 952 pp. 646-647.

⁷⁹⁴ V. à ce sujet : Jacques BUISSON, « Les aspects de procédure pénale dans la loi relative à la lutte contre la fraude », *Procédures*, n° 12, déc. 2018, comm. 377, n° 5. À noter qu'il était déjà possible, avant l'adoption de la loi relative à la lutte contre la fraude, de conclure une CJIP pour des faits de blanchiment de fraude fiscale. Et ce, comme en avait témoigné la CJIP conclue le 30 octobre 2017 par le tribunal de grande instance de Paris avec la société *HSBC private bank*, V. à ce sujet : Ghislain POISSONNIER, « Première convention judiciaire d'intérêt public entre le parquet national financier et une banque - Une révolution sans lendemain ? », *JCP éd. E.*, n° 7, 15 février 2018, 1088.

⁷⁹⁵ V. en ce sens : Mathieu SELVA-ROUDON et Céline GUA, « "Ça se passe comme ça..." devant le PNF », *Option Finance*, n° 1663, 11 juillet 2022, pp. 48-49 ; Jean-René CAZENEUVE, *op. cit.*, p. 57 ; Jean-François HUSSON, *op. cit.*, p. 12 et 73 ; Pauline DUFOURQ, « Justice négociée : Une nouvelle CJIP concernant des faits de blanchiment de fraude fiscale », *Dalloz Actualité*, 25 mai 2023. On précisera que les montants indiqués ici ne tiennent pas compte des pénalités fiscales prononcées. Si l'on prenait en compte ces dernières, le montant total avoisinerait alors trois milliards d'euros.

⁷⁹⁶ Le recours aux conventions judiciaires d'intérêt public présente pour l'Etat un intérêt tout particulier dans la mesure où il « assure un paiement rapide et intégral de l'amende [...] alors que plus de la moitié du montant des amendes pénales prononcées par les juridictions françaises n'est pas recouvrée », V. Charles-Henri HARDY, « La politique répressive du parquet national financier en matière fiscale », *Droit et Patrimoine*, n° 331, 1^{er} janvier 2023, pp.43-47, spéc. p. 45.

⁷⁹⁷ Question soulevée par Éric Alt et rapportée in : Thomas COUSTET, « La justice pénale négociée au secours du verrou de Bercy ? », *Dalloz Actualité*, 8 octobre 2018. A rapprocher de : Manon DE SAINT-LEGER, *L'articulation des procédures pénale et fiscale*, *op. cit.*, n° 98 p. 94.

Aussi est-il permis de se demander si l'on parvient réellement à satisfaire les intérêts de la justice – et donc de la société – en recourant à une telle convention lorsque les infractions reprochées sont aussi importantes⁷⁹⁸. A ce sujet, certains auteurs estiment d'ailleurs qu'il serait pertinent d'encadrer la CJIP en développant un contrôle judiciaire de cette convention visant à ce qu'il n'y ait pas une trop grande disproportion entre l'arrêt des poursuites et les intérêts de la justice⁷⁹⁹.

96. Le cas de la CRPC – Quant à la comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité, elle peut être présentée comme une « *nouvelle forme de réponse pénale judiciaire* »⁸⁰⁰ instaurée en 2004 par la loi *Perben II*. Tirant son inspiration du « *plea bargaining* »⁸⁰¹, cette procédure a été créée afin de « *réduire la charge des audiences correctionnelles tout en permettant une réponse adaptée face à l'augmentation des contentieux* »⁸⁰². En pratique, elle permet au ministère public d'obtenir une sanction pénale à l'encontre d'une personne majeure qui reconnaît sa culpabilité, sans recourir à la procédure de jugement de droit commun ; cette sanction étant proposée par le procureur de la République, acceptée par l'auteur des faits et homologuée par un juge du siège⁸⁰³.

A l'origine, les textes relatifs au champ d'application de cette « *véritable alternative au procès* »⁸⁰⁴ prévoyaient qu'elle était applicable aux « *délits punis à titre principal d'une peine d'amende ou d'une peine d'emprisonnement d'une durée inférieure ou égale à cinq ans* »⁸⁰⁵, à l'exception de ceux mentionnés à l'article 495-16 du Code de procédure pénale. Etaient ainsi exclus les délits commis par des mineurs de dix-huit ans, les délits de presse, les délits d'homicides involontaires, les délits politiques ainsi que les délits « *dont la procédure de poursuite [était] prévue par une loi spéciale* »⁸⁰⁶. Cette dernière mention – qui avait *de facto* pour effet d'exclure la fraude fiscale du champ d'application de la CRPC –, fut supprimée par l'article 24 de la loi du 23 octobre 2018⁸⁰⁷. Ainsi, depuis le 25 octobre 2018 – date d'entrée en vigueur de cette nouvelle

⁷⁹⁸ « *Si une personne morale accepte de signer une convention judiciaire d'intérêt public, c'est parce que c'est à elle principalement que cela profite. La justice [...] a davantage à gagner, à tous égards, à la mise en œuvre de poursuites pénales ordinaires* », V. Stéphane DETRAZ, « Droit pénal fiscal : chronique de l'année 2022 », *Dr. fisc.*, n° 13, 3 avril 2023, chron. 136, n° 9 p. 4.

⁷⁹⁹ V. Natalia GAUCHER et Mohamadou Fallou MBODJI, « La convention judiciaire d'intérêt public et la justice pénale », *Procédures*, n° 5, Mai 2018, étude 5, spéc. n° 15.

⁸⁰⁰ François MOLINS, « Comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité », *Rép. pén.*, Dalloz, 2018, n° 3.

⁸⁰¹ Aux États-Unis, le *plea bargaining* ou *negotiated plea* est une « *procédure transactionnelle qui s'inscrit dans le cadre d'une recherche de l'efficacité et de l'efficacité dans la répression* ». Elle consiste en un « *aveu de culpabilité précédé d'un marchandage sur la peine* », V. Babacar NIANG, « Juger ailleurs, juger autrement – Qu'est-ce que le *plea bargaining* ? », *Les cahiers de la justice*, vol. 3, n° 3, 2012, p. 91. A rapprocher de : Medhi DJOUHRI, *op. cit.*, pp. 281-284.

⁸⁰² François MOLINS, *op. cit.*, n° 3.

⁸⁰³ V. en ce sens : François MOLINS, *op. cit.*, n° 5.

⁸⁰⁴ Antonin LEVY et Joris MONIN DE FLAUGERGUES, « Les récentes mais perfectibles développements de la comparution sur reconnaissance de culpabilité en matière économique et financière -- Entretien avec Jean-Michel HAYAT, président du tribunal de grande instance de Paris », *Dr. Pén.* n° 10, octobre 2016, étude 21, n° 3.

⁸⁰⁵ V. Article 495-7 du CPP, tel que créé par l'article 137 de la loi n° 2004-204 du 9 mars 2004.

⁸⁰⁶ V. Article 495-16 du CPP, tel que créé par l'article 137 de la loi n° 2004-204 du 9 mars 2004.

⁸⁰⁷ « *Le législateur avait exclu le délit de fraude fiscale de la procédure dite de "plaider-coupable" dans la mesure où la publicité et l'exemplarité sont des éléments essentiels du procès pénal en la matière* », V. Béatrice GUILLEMONT, « Le nouveau "verrou de Bercy" », *AJ Pénal*, 2018, p. 502. A propos de cette suppression, V. Clarisse SAND, « Extension de la procédure pénale de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC) à la fraude fiscale », *Dr. fisc.* n° 46, 15 Novembre 2018, comm. 461 ; Martine BETCH, « Fasc. 721 : Contentieux pénal – Procédure pénale », *J.-Cl. Procédures fiscales*, 2019, n° 20 et 27 ; Sarah-Marie CABON, *op. cit.*, n° 6.

législation⁸⁰⁸ –, une « véritable révolution culturelle »⁸⁰⁹ s'est produite dans le sens où le parquet dispose désormais de la faculté de recourir à la procédure de CRPC en matière fiscale⁸¹⁰. Autrement dit, de manière très concrète : une personne poursuivie pour un délit de fraude fiscale peut dorénavant, afin d'éviter un procès, reconnaître les faits qui lui sont reprochés et accepter la peine proposée par le procureur de la République⁸¹¹.

La doctrine n'a pas manqué d'émettre des réserves quant au caractère opportun de l'extension du champ d'application de cette procédure⁸¹². A titre d'exemple, Julie Gallois observe notamment que la fraude fiscale est une infraction bien souvent complexe. Or, cette complexité s'accommode difficilement avec cette « *procédure simplifiée de jugement* »⁸¹³. De même, d'autres auteurs rappellent que la CRPC est une procédure « *par essence, réservée aux dossiers les plus simples, et donc les moins graves* »⁸¹⁴. Or, la diversification des modalités de poursuites, à laquelle participe l'extension de ce dispositif à la fraude fiscale, vise à réprimer les manquements les plus graves « *s'inscrivant dans des schémas frauduleux d'envergure pour lesquels le recouvrement des droits fraudés est souvent illusoire* »⁸¹⁵. De sorte qu'il y aurait une contradiction entre l'objectif recherché et les moyens employés pour l'atteindre, à moins que l'on assume, au plan procédural, une négation de la gravité intrinsèque de la délinquance fiscale.

97. Bilan provisoire – Cinq ans après la loi ayant permis cette double extension, il est permis d'en dresser un bilan provisoire⁸¹⁶. En l'occurrence, il ressort de ce dernier que le recours à la CRPC a connu une « *forte montée en puissance* »⁸¹⁷, tandis que les conclusions de CJIP sont encore relativement rares (cf. tableau 3)⁸¹⁸.

⁸⁰⁸ V. BOI-CF-PGR-10-50, 22 mai 2019, § 220.

⁸⁰⁹ Expression de Jean-Michel Hayat, employée pour qualifier ce que traduirait le développement de la CRPC en matière économique et financière, reprise in : Antonin LEVY et Joris MONIN DE FLAUGERGUES, *op. cit.*, n° 4.

⁸¹⁰ V. à ce propos : Parquet national financier, Synthèse 2020, p. 15.

⁸¹¹ V. à ce propos : Brice PICARD, et Camille CHERRUAULT, *loc. cit.*

⁸¹² Ces réserves ne sont pas partagées par tout le monde. A titre d'exemple, en 2016, Jean-Michel Hayat, alors président du tribunal de grande instance de Paris, s'était montré particulièrement favorable à une application de la CRPC en matière fiscale, V. Antonin LEVY et Joris MONIN DE FLAUGERGUES, *op. cit.*, n° 11. Dans le même esprit, Guillaume Royer a écrit que : « *la CRPC semble particulièrement adaptée au contentieux pénal et économique dont la recherche de la preuve s'annonce longue et coûteuse* », V. Guillaume ROYER, « Analyse économique du droit et traitement négocié de la délinquance d'affaires », Michel MASSÉ, Jean-Paul et André GIUDICELLI (dir.), *Un droit pénal post-moderne ? Mise en perspective des évolutions et ruptures contemporaines*, Paris, PUF, 2009, p. 319.

⁸¹³ Julie GALLOIS, *loc. cit.* (AJ Pénal 2018). Dans le même sens, d'autres auteurs rappellent que la CRPC « *a été conçue pour alléger la chaîne pénale dans des procédures simples à enjeu limité. Elle se définit comme guidée par la célérité. Elle s'accommode ainsi relativement mal avec une infraction technique comme la fraude fiscale* », V. Clarisse SAND et Laurent THOUVENOT, « Réflexions autour du traitement de l'infraction de fraude fiscale », *Grasco*, n° 37, juin 2022, pp. 47-53, spéc. p. 51.

⁸¹⁴ Vanessa BOUSARDO et Michel MAES, *op. cit.*, p. 19, n° 64. V. aussi : Sarah-Marie CABON, *op. cit.*, n° 11 ; Manon DE SAINT-LEGER, *L'articulation des procédures pénale et fiscale*, *op. cit.*, n°94 p. 90.

⁸¹⁵ Vanessa BOUSARDO et Michel MAES, *loc. cit.*

⁸¹⁶ V. à cet égard : Charles-Henri HARDY, « À la recherche de la cohérence de la répression en matière fiscale », *op. cit.*, p. 179 et s. ; Alice ROUSSEAU, « Fraude fiscale et justice pénale négociée », *AJ Pénal*, 2021, p. 493 ; Emmanuel DAOUD, Marie PERRAULT, Valentin RIGAMONTI, Maria SNITSAR et Léo COUDON-MORINI, « Circulaire du 4 octobre 2021 : Épisode 7 - La place de la CRPC et de la CJIP dans la lutte contre la fraude fiscale », *Dalloz Actualités*, 25 janvier 2022 ; Alice ROUSSEAU et Guillaume PELLEGRIN, « Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.* n° 7-8, 17 février 2022, chron. 115, spéc. n° 2 pp. 3-4 ; Laura ROUSSEAU et Nada NABIH, *loc. cit.*

⁸¹⁷ Jean-François HUSSON, *op. cit.*, p. 76.

⁸¹⁸ On peut néanmoins raisonnablement penser que dans les années à venir, les conventions judiciaires d'intérêt public en matière fiscale seront plus nombreuses dans la mesure où le Parquet national financier a récemment entendu élargir le nombre de bénéficiaires de cette procédure, V. en ce sens : Parquet national financier, *Lignes directrices sur la mise en œuvre de la convention judiciaire d'intérêt public*, 16 janvier 2023, pp. 1-27, spéc. p. 8. A rapprocher de : Charles MERVEILLEUX DU VIGNAUX, « "Aie confiance, crois en moi" : les nouvelles lignes directrices de la convention judiciaire d'intérêt public », *Dalloz Actualité*, 26 janvier 2023 ; Maëlis TIOUCHICHINE, « Cinq ans de conventions judiciaires d'intérêt public : bilan et perspectives », *Annales de l'Institut de criminologie*

Tableau 3 – Le recours à la CJIP et à la CRPC en matière fiscale⁸¹⁹

	2019	2020	2021	2022	2023
Nombre de CJIP	2	2	1	4	1
Montant des encaissements sur amende CJIP (en millions d'euros)	530	4,4	25	774	3,8
Nombre de CRPC	23	60	64	63	?
Montant moyen des encaissements sur amende CRPC (en euros)	34 167	18 093	68 350	?	?

Quoi qu'il en soit, il résulte de l'extension de la CJIP et de la CRPC à la fraude fiscale, que pour qu'une telle infraction soit jugée pénalement, il faut désormais que son auteur « ait non seulement évité le prélèvement mais aussi refusé tous les dispositifs de transaction et de négociation qui lui sont offerts tout au long de la procédure »⁸²⁰. Ainsi, on comprend que même si la répression pénale risque d'être édulcorée par le recours à ces outils, leur récente introduction en matière fiscale vise d'abord et avant tout à garantir l'effectivité de la réponse pénale en ce domaine⁸²¹. Au-delà, dans le souci constant de renforcer les moyens de lutte contre la fraude fiscale, le législateur français ne s'est pas contenté d'ouvrir à celle-ci des procédures déjà existantes, il en a également créé de nouvelles.

B. La diversification des procédures de répression fiscale

98. L'apparition de nouveaux dispositifs procéduraux – En diversifiant l'arsenal procédural de lutte contre la fraude fiscale, les pouvoirs publics entendent faciliter la répression des agissements frauduleux les plus graves. En ce sens, le législateur français a récemment mis en place deux nouvelles procédures visant à lutter plus efficacement contre la délinquance fiscale. Il s'agit, dans l'ordre chronologique de leur apparition, de la procédure de flagrance fiscale (1) et de la procédure judiciaire d'enquête fiscale (2).

1. La procédure de flagrance fiscale

99. Un dispositif original – Afin d'étoffer les moyens de lutte contre la fraude accordés à l'administration fiscale, le législateur a institué une nouvelle procédure « dont la grande originalité est de permettre le contrôle des contribuables avant même la date à laquelle ils sont censés remplir leurs obligations déclaratives »⁸²².

et de sciences pénales – Roger Merle, Presses de l'Université Toulouse 1 Capitole, n° 3, 2022, pp. 401-417 ; Charles-Henri BOERINGER, Alice DUNOYER DE SEGONZAC, Rémy LEFEBVRE et Sorin TOMA, « Retour sur près de 5 ans de pratique de la convention judiciaire d'intérêt public en matière de fraude fiscale », *Dr. fisc.*, n°6-7, 9 février 2023, Etude 101 ; Antoine VEY et Guillaume COURVOISIER, Analyse des nouvelles lignes directrices du parquet national financier sur la convention judiciaire d'intérêt public, *AJ Pénal*, 2023, p. 74.

⁸¹⁹ Sources : Jean-René CAZENEUVE, *op. cit.*, pp. 56-57 ; Jean-François HUSSON, *op. cit.*, pp. 73-78 ; Finances publiques, *Rapport d'activité 2022*, p. 75. Pauline DUFOURQ, « Justice négociée : Une nouvelle CJIP concernant des faits de blanchiment de fraude fiscale », *Dalloz Actualité*, 25 mai 2023.

⁸²⁰ Alexis SPIRE et Katia WEIDENFLED, *Des erreurs ou des fraudes ? Le sens des sanctions en matière fiscale*, 2014, p. 25. Dans le même sens, V. Sarah-Marie CABON, *op. cit.*, n° 14.

⁸²¹ A rapprocher de : Jean-René CAZENEUVE, *op. cit.*, p. 16 et 58.

⁸²² V. Martin COLLET et Pierre COLLIN, *Procédures fiscales, Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, *op. cit.*, n° 77.

Avant l'entrée en vigueur de cette nouvelle mesure, les opérations de contrôle fiscal ne pouvaient s'exercer que sur des éléments ayant déjà fait l'objet d'une déclaration⁸²³. Or, il pouvait arriver que l'administration fiscale constate des irrégularités ou des fraudes en train de se produire sans pouvoir engager une procédure de contrôle⁸²⁴. C'était notamment le cas lorsqu'une entreprise éphémère se rendait coupable d'une fraude « *carrousel* »⁸²⁵ puis disparaissait « *avant que l'obligation déclarative ne soit échue* »⁸²⁶. Pour remédier à de telles situations, a été créée en 2007 la procédure de flagrance fiscale⁸²⁷. Concrètement, cette procédure permet à l'administration d'effectuer des saisies conservatoires et d'infliger une amende spécifique lorsqu'elle constate – au titre d'une période d'imposition qui n'a pas encore donné lieu à l'établissement d'une déclaration –, certains comportements « *susceptibles de menacer le recouvrement d'une créance fiscale* » (LPF, art. L. 16-0 BA, I, 5°, al. 2nd)⁸²⁸.

La mise en place de cette « *disposition spécifique de contrôle* »⁸²⁹ – bien que critiquée par certains auteurs⁸³⁰ –, participe « *du souci d'établir la matérialité de l'infraction avant qu'il ne soit trop tard pour le faire* »⁸³¹. Elle vise à « *rendre plus rapide et efficace le constat des manquements à la loi fiscale* »⁸³². Mais, en pratique, l'administration fiscale n'y recourt qu'à titre exceptionnel⁸³³. Toutefois, son champ d'application a – en considération des « *impératifs croissants de lutte efficace contre la fraude fiscale* »⁸³⁴ –, déjà été étendu à plusieurs reprises par le législateur français. En effet, la loi de finances rectificatives pour 2012 a aménagé la procédure de flagrance fiscale afin qu'elle soit mobilisée plus fréquemment par l'administration fiscale⁸³⁵. Ainsi, la période visée par ladite procédure fut allongée dans le sens où cette dernière peut désormais porter sur des faits constatés au titre des périodes achevées et non plus seulement au titre de la

⁸²³ La procédure de flagrance fiscale est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2008, V. BOI-CF-INF-10-40-70, §1, 12 sept. 2012.

⁸²⁴ V. Michel BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, op. cit., p. 104. V. également à ce propos : Christian LOPEZ, *Droit pénal fiscal*, LGDJ, 2012, pp. 153-154 ; Medhi DJOUHRI, op. cit., pp. 324-329 ; Bernard THÉVENET, « Fraude fiscale : Procédures », *Rép. pén.*, Dalloz, 2019, n° 125.

⁸²⁵ La fraude dite « *carrousel* » est une « *fraude à la TVA impliquant plusieurs entreprises d'une même chaîne commerciale, généralement établies dans au moins deux États membres de l'Union européenne. Cette fraude consiste à obtenir la déduction ou le remboursement de la TVA afférente à une livraison de biens alors que celle-ci n'a pas été reversée, de façon abusive, au Trésor par le fournisseur* », V. Bernard THÉVENET, « Fraude fiscale : délits spéciaux », *Rép. pén.*, Dalloz, 2019, n° 53. Pour une présentation détaillée de ce type de fraude, V. Didier LECOMTE et Laurence VAPAILLE, « Le délit de fraude fiscale : le cas de la fraude carrousel », *REIDF*, n° 2015/1, pp. 137-149.

⁸²⁶ Sophie LAMBERT-WIBER, op. cit., p. 103. V. aussi : Christophe DE LA MARDIERE, *Droit fiscal général*, Flammarion, 2^{ème} éd. 2015, pp. 270-271.

⁸²⁷ V. Article 15 de la Loi n°2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007. Cette procédure est depuis codifiée à l'article L 16-0 BA du LPF. Pour une présentation détaillée de celle-ci, V. Thierry LAMBERT, *Procédures fiscales*, LGDJ, 5^{ème} édition, 2022, pp. 116-120 ; Bernard THÉVENET, « Fraude fiscale : Procédures », op. cit., n° 125 à 164. V. aussi : Karim SID AHMED, « L'appréhension des activités illicites par le droit fiscal », op. cit., pp. 134-135 ; Marc LEROY, « Réflexion sur la lutte contre l'évasion fiscale internationale (2). Les aléas de la mise en œuvre bureaucratique », *GFP*, vol. 6, n° 6, 2019, p. 90.

⁸²⁸ Sont notamment visés ici : l'exercice d'une activité occulte, l'établissement ou la comptabilisation de factures fictives, l'exercice régulier d'une activité sans factures et sans comptabilisation, l'utilisation de logiciels comptables permettant la fraude, le recours au travail dissimulé ou l'exercice d'une activité illicite, V. à ce sujet : Lexis Pratique, *Fiscal 2021*, LexisNexis, 6^{ème} éd., 2021, pp. 2045-2047 ; Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU et Bruno TRESCHER, *Procédures fiscales*, Dalloz, 11^{ème} édition, 2022, n° 513, pp. 309-311.

⁸²⁹ Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU et Bruno TRESCHER, op. cit., n° 513, p. 309.

⁸³⁰ V. Thierry LAMBERT, « Une procédure superfétatoire : la flagrance fiscale », *GFP*, 2012, n° 3, p. 105.

⁸³¹ Daniel GUTMANN, « La "pénalisation" du droit fiscal : mythe ou réalité ? », op. cit., n° 10.

⁸³² Daniel GUTMANN, « La "pénalisation" du droit fiscal : mythe ou réalité ? », op. cit., n° 14, où l'auteur ajoute que : « *L'objectif de cette procédure est ainsi, lorsque l'Administration constate qu'une fraude fiscale grave est en train de produire, de sanctionner rapidement et efficacement le contribuable et sécuriser le recouvrement* ».

⁸³³ V. en ce sens : Frédérique PERROTIN, « Le contrôle de la flagrance fiscale », *LPA*, 5 mai 2020, n° 153t5, p. 3.

⁸³⁴ François BOUCHET, « Fasc. 343 : Flagrance fiscale », *J.-Cl. Procédures fiscales*, 2019, Point-clé n° 3.

⁸³⁵ V. en ce sens : François BOUCHET, op. cit., n° 17 à 22.

période d'imposition en cours. Par ailleurs, cette même procédure fut étendue aux cas de non-respect réitéré de l'obligation de déclaration mensuelle de la taxe sur la valeur ajoutée (LPF, art. L. 16-0 BA, I, 5°) mais aussi à d'autres faits frauduleux matérialisés par l'absence de diverses déclarations⁸³⁶.

Au-delà, le panorama des mesures destinées à renforcer l'efficacité de la lutte contre la délinquance fiscale fut complété par la création en 2009 de la procédure judiciaire d'enquête fiscale.

2. La procédure judiciaire d'enquête fiscale

100. Un dispositif proactif – Par le passé, en matière fiscale, les moyens judiciaires ne pouvaient être utilisés pour rechercher des manquements fiscaux « *qu'après la réalisation d'une enquête administrative suivie du dépôt d'une plainte de l'administration fiscale* »⁸³⁷. Ce n'est plus vrai depuis la création en 2009 d'une procédure spécifique de lutte contre la fraude fiscale : la procédure judiciaire d'enquête fiscale (CPP, art. 28-2)⁸³⁸. Celle-ci complète le dispositif existant de répression pénale de la fraude fiscale en permettant à l'Administration de saisir la Commission des infractions fiscales lorsqu'elle n'a pas réuni de preuves suffisantes pour mettre en œuvre des poursuites pour une fraude fiscale dont elle peut présumer l'existence⁸³⁹. En ce sens, cette procédure d'enquête constitue une « *réelle novation dans les méthodes de lutte* »⁸⁴⁰ car, lorsqu'elle est mise en œuvre, les autorités judiciaires sont « *saisies en amont ou au cours de la procédure fiscale, et non au terme des opérations de contrôle* »⁸⁴¹.

En pratique, les dossiers faisant l'objet de cette procédure sont strictement sélectionnés car, pour que cette dernière soit mise en œuvre, il est nécessaire que lesdits dossiers entrent dans les prescriptions de l'article L. 228 du Livre des procédures fiscales. A cet égard, ce dernier impose la réunion de trois conditions cumulatives. En effet, l'administration fiscale doit tout d'abord faire état de « *présomptions caractérisées* » (LPF, art. L. 228, alinéa 3).

⁸³⁶ V. Article 12 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018. A ce sujet, V. *Dr. fisc.* n° 46, 15 novembre 2018, comm. 458.

⁸³⁷ Circulaire Justice/Finances relative à la lutte contre la fraude fiscale du 22 mai 2014, NOR : FCPE1412006C, p. 3. La procédure judiciaire d'enquête fiscale a aussi été décrite dans une autre circulaire, V. Circulaire du 15 décembre 2010 relative à la lutte contre la grande fraude fiscale, NOR : JUSD1032427C.

⁸³⁸ Cette nouvelle procédure fut instituée par l'article 23 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, qui a modifié la rédaction de l'article L. 288 du LPF. Pour une présentation du fonctionnement de cette procédure, V. notamment : Vincent DUSSART, « La police fiscale », *Dr. fisc.* n° 51-52, 18 décembre 2014, 695, n° 2 à 4 ; Emmanuel DAOUD et Victoire DE TONQUÉDEC, « La pénalisation du droit fiscal : rappels et inventaire », *op. cit.*, p. 22 ; Christian LOPEZ, « L'instauration d'une "police fiscale" : contrôle ou investigation ? », *REIDF*, n° 2015/1, pp. 52-55 ; Thierry LAMBERT, *Procédures fiscales*, *op. cit.*, pp. 113-115 ; Michel BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, *op. cit.*, pp. 93-95 ; Benjamin RICO, *op. cit.*, pp. 113-116. Guillaume Hézard et Ludovic Ayrault contestent quant à eux l'existence d'une telle procédure, V. respectivement : Guillaume HEZARD, *op. cit.*, p. 64 ; Ludovic AYRAULT, « La pénalisation de la lutte contre la fraude fiscale », *op. cit.*, p. 38.

⁸³⁹ V. notamment en ce sens : Christian LOPEZ, *op. cit.*, p. 52. Vanessa BOUSARDO et Michel MAES, *op. cit.*, n° 12 ; Charles MENARD, « Une histoire récente des relations entre l'administration et les contribuables : asymétrie et transparence », Philippe BRUNEAU, Charles MENARD, Jean-Yves MERCIER, Bernard MONASSIER et Jérôme TUROT, *op. cit.*, p. 36.

⁸⁴⁰ Vanessa BOUSARDO et Michel MAES, *op. cit.*, n° 11. A rapprocher de : Charles-Henri HARDY, *La répression en matière fiscale en France, 1789-2019*, *op. cit.*, n° 585.

⁸⁴¹ Circulaire Justice/Finances relative à la lutte contre la fraude fiscale du 22 mai 2014, *loc. cit.*

En d'autres termes, la fraude dont il est présumé l'existence « doit être suffisamment avérée »⁸⁴². Par ailleurs, il doit s'agir d'une « infraction fiscale pour laquelle existe un risque de dépérissement des preuves » (LPF, art. L. 228, alinéa 3)⁸⁴³. Enfin, le manquement fiscal en cause doit présenter un degré certain de complexité⁸⁴⁴. Eu égard à ce dernier point, la mise en œuvre de cette procédure d'enquête concernait initialement trois types de fraude complexe : la fraude « réalisée directement par les contribuables en recourant notamment à des comptes bancaires ouverts ou des contrats d'assurances-vie souscrits auprès d'organismes situés dans des Etats ou territoires non coopératifs, c'est-à-dire des Etats ou territoires ne permettant pas à l'administration fiscale française d'obtenir effectivement des renseignements à des fins fiscales »⁸⁴⁵ ; la fraude « réalisée indirectement en recourant à des personnes interposées dans des Etats ou territoires non coopératifs »⁸⁴⁶ ; et enfin les fraudes ayant nécessité « l'usage d'une fausse identité ou de faux documents [...] ou de toute autre falsification » (LPF, art. L. 228, alinéa 3, 3°).

Ainsi, le caractère complexe des fraudes qui furent à l'origine concernées par cette nouvelle procédure résultait soit du recours à un procédé faisant intervenir un Etat ou territoire non coopératif, soit de l'emploi d'une « quelconque falsification »⁸⁴⁷. Mais, par la suite, la loi de finances rectificative pour 2012 a élargi le champ d'application de ce dispositif aux fraudes fiscales complexes résultant soit « d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger » (LPF, art. L. 228, alinéa 3, 4°), soit « de toute autre manœuvre destinée à égarer l'administration » (LPF, art. L. 228, alinéa 3, 5°)⁸⁴⁸. De même, l'article 9, II de la loi du 6 décembre 2013 a étendu une nouvelle fois le champ d'application de cette procédure « en matière de fraude fiscale internationale en supprimant le critère tenant au caractère coopératif de l'Etat étranger en lien avec la fraude »⁸⁴⁹.

101. Bilan – Il résulte donc de ce qui précède qu'au travers de la mise en place de la procédure judiciaire d'enquête fiscale et de l'élargissement progressif de son champ d'application, les pouvoirs publics ont entendu « doter l'administration fiscale d'une procédure de recherche de preuve d'infraction fiscale, adaptée aux fraudes les plus complexes »⁸⁵⁰.

⁸⁴² Thierry LAMBERT, *op. cit.*, n° 234 p. 114. Sont visées ici des « situations dans lesquelles une fraude fiscale grave est fortement soupçonnée mais très difficile voire à démontrer de façon précise et chiffrée avec les moyens "classiques" d'une vérification de comptabilité », V. Olivier SIVIEUDE, « L'action de l'administration fiscale en matière de pénalisation de la fraude fiscale », *op. cit.*, n° 2. V. aussi en ce sens : Christian LOPEZ, *op. cit.*, pp. 52-53.

⁸⁴³ A propos de cette condition, Vincent Dussart écrit qu'elle « renvoie aux hypothèses dans lesquelles existe un risque d'altération ou de disparition des éléments matériels qui permettraient de constater la fraude fiscale. Il s'agit de faire face à l'accélération technique des modes de fraude et d'empêcher l'organisation de la disparition des éléments de preuves », V. Vincent DUSSART, *op. cit.*, n° 4 p. 3.

⁸⁴⁴ Dans la circulaire du 22 mai 2014 précitée, on peut lire que « cette procédure est mise en œuvre dans les affaires complexes et à forts enjeux pour lesquelles les procédures administratives de contrôle s'avèrent insuffisantes », V. Circulaire Justice/Finances relative à la lutte contre la fraude fiscale du 22 mai 2014, *loc. cit.*

⁸⁴⁵ Christian LOPEZ, *op. cit.*, p. 53. L'auteur fait référence ici à la première hypothèse prévue alors au troisième alinéa de l'article L. 228 du LPF.

⁸⁴⁶ *Ibid.* L'auteur fait référence ici à la seconde hypothèse prévue alors au troisième alinéa de l'article L. 228 du LPF.

⁸⁴⁷ Thierry LAMBERT, *loc. cit.*

⁸⁴⁸ Plus précisément, cette extension du champ d'application de cette procédure résulte de l'article 11 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012.

⁸⁴⁹ Circulaire Justice/Finances relative à la lutte contre la fraude fiscale du 22 mai 2014, *op. cit.*, p. 4. V. aussi à ce propos : Vincent DUSSART, *op. cit.*, n° 3 p. 2.

⁸⁵⁰ Sophie LAMBERT-WIBER, *op. cit.*, p. 102. A noter qu'un pareil mouvement de spécialisation a récemment été observé dans le domaine de lutte contre la délinquance environnementale, V. en ce sens : Corinne ROBACZEWSKI, « Introduction », *Revue juridique de l'environnement*, vol. 48, n° 3, 2023, p. 493.

Associés à la procédure de flagrance fiscale, ces nouveaux dispositifs illustrent le renforcement récent de « *l'arsenal juridique destiné à pourchasser la fraude fiscale* »⁸⁵¹. Mais, il convient de souligner que dans le but de lutter plus efficacement contre cette infraction, le législateur ne s'est pas contenté de consolider au plan procédural le dispositif de répression fiscale, il a par ailleurs équipé celui-ci de moyens humains toujours plus spécialisés⁸⁵².

§2. La spécialisation croissante des acteurs de la répression fiscale

102. La recherche constante d'efficacité – L'évolution de la législation récente relative à la lutte contre la fraude fiscale fut « *marquée par une volonté de recentrer la procédure autour d'un objectif d'efficacité* »⁸⁵³. Pour atteindre ce dernier, la répression de la délinquance fiscale a été progressivement confiée à de nouveaux intervenants tels que TRACFIN⁸⁵⁴, l'Office Central de Lutte contre la Corruption et les Infractions Financières et Fiscales (OCLCIFI)⁸⁵⁵, la Brigade Nationale de Répression de la Délinquance Fiscale (ci-après BNRDF)⁸⁵⁶, le Parquet National Financier (ci-après PNF)⁸⁵⁷, les Pôles Pénaux Interrégionaux (PPI)⁸⁵⁸, le Service d'Enquêtes Judiciaires des Finances (ci-après SEJF)⁸⁵⁹, ou encore la Mission Interministérielle de Coordination Anti-Fraude (MICAF)⁸⁶⁰.

La création de ces différentes institutions incarne parfaitement le mouvement de spécialisation des acteurs chargés de la lutte contre la délinquance fiscale qui a pu être observé ces dernières années⁸⁶¹. Et l'on peut remarquer que ce phénomène de spécialisation concerne à la fois les services d'enquêtes **(A)** et de poursuites **(B)**.

⁸⁵¹ Daniel GUTMANN, « La "pénalisation" du droit fiscal : mythe ou réalité ? », *op. cit.*, n° 15. A propos de ces nouvelles procédures, Sophie Lambert-Wiber rappelle qu'il s'agit de « *procédures d'exception dont la mise en œuvre doit être réservée à certains cas particuliers, afin que leur légitimité soit préservée* », V. Sophie LAMBERT-WIBER, *op. cit.*, p. 104.

⁸⁵² V. en ce sens : Vanessa BOUSARDO et Michel MAES, *op. cit.*, n° 15. A rapprocher de : Michel VERON et Guillaume BEAUSSONIE, *op. cit.*, n° 14 pp. 14-17.

⁸⁵³ Etienne VERGES, « L'outil procédural au service de l'efficacité (à propos de la lutte contre la fraude) », *RSC*, 2019, p. 155.

⁸⁵⁴ TRACFIN est un service de renseignement chargé notamment de lutter contre la fraude, V. à son sujet : TRACFIN, « Tracfin, acteur de la lutte contre la fraude aux finances publiques », *GFP*, n° 3-2018, mai-juin 2018, pp. 86-93 ; Cour des comptes, « La fraude aux prélèvements obligatoires. Evaluer, prévenir, réprimer », 2019, p. 108 ; Jean-René CAZENEUVE, *op. cit.*, pp. 35-37.

⁸⁵⁵ Pour une présentation de cet office, V. Thomas DE RICOLFIS et Olivier LEJEUNE, « L'action de la police judiciaire dans la lutte contre la fraude fiscale complexe : l'Office central de lutte contre la corruption et les infractions financières et fiscales », *Dr. fisc.* n° 38, 22 septembre 2016, 498, n° 2. A rapprocher de : Circulaire Justice/Finances relative à la lutte contre la fraude fiscale du 22 mai 2014, *op. cit.*, pp. 6-7.

⁸⁵⁶ A son sujet, V. en particulier : Guillaume HEZARD, *op. cit.*, p. 61 et s. V. aussi : Daniel GUTMANN, « La "pénalisation" du droit fiscal : mythe ou réalité ? », *op. cit.*, n° 13 ; Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *L'impunité fiscale, Quand l'Etat brade sa souveraineté*, *op. cit.*, pp. 80-81 ; Ludovic AYRAULT, *op. cit.*, p. 37-39. V. enfin : *Infra* §§104-106.

⁸⁵⁷ V. à ce propos : Bernard BOULOC et Pierre-Edouard DE ROBERT, *op. cit.*, pp. 83-84. A rapprocher de : Nicolas CATELAN, « Lutte contre la délinquance économique », *RSC*, 2014, p. 393. V. enfin : *Infra* §§110-112.

⁸⁵⁸ Il s'agit de structures spécialisées visant à « *piloter, animer, et mutualiser l'action pénale et de favoriser ainsi la détection précoce des affaires à profil pénal sur tous les secteurs et tous les territoires* », V. Olivier SIVIEUDE, « L'action de l'administration fiscale en matière de pénalisation de la fraude fiscale », *Dr. fisc.* n° 38, 22 septembre 2016, 496, n° 3.

⁸⁵⁹ Pour une présentation d'ensemble de ce service, V. notamment : Stéphane DETRAZ, « Création du Service d'enquêtes judiciaires des finances (SEJF) », *Dr. pén.*, n° 7-8, juillet 2019, comm. 133 ; Michel BOUVIER, *op. cit.*, p. 112 ; Bernard BOULOC et Pierre-Edouard DE ROBERT, *op. cit.*, pp. 84-87. V. enfin : *Infra* §§107-108.

⁸⁶⁰ La MICAF a pour objectif de lutter contre toutes les fraudes : fraude aux prélèvements obligatoires fiscaux et sociaux, travail illégal, fraude aux prestations sociales, V. notamment à son propos : Jean-René CAZENEUVE, *op. cit.*, pp. 37-38 ; Benjamin RICOU, *op. cit.*, n° 281 p. 124.

⁸⁶¹ A rapprocher de : Florent KIRMANN, *Le principe de nécessité en droit pénal des affaires*, Thèse de doctorat, Legitech, 2019, pp. 255-265. On ajoutera qu'une nouvelle unité de renseignement fiscal devrait prochainement être créée de manière à renforcer la prévention et la recherche des fraudes fiscales les plus complexes et les plus graves, V. en ce sens : Feuille de route ministérielle, *La lutte contre toutes les fraudes aux finances publiques*, mai 2023, p. 7.

A. La spécialisation des services d'enquêtes

103. Des services concurrents ou complémentaires ? – Afin de renforcer l'efficacité de la réponse judiciaire à la délinquance fiscale, ont été instaurés ces dernières années deux services d'enquêtes en la matière. En effet, en 2010 fut créé la Brigade Nationale de Répression de la Délinquance Fiscale **(1)**, qui est décrite comme une véritable « *police fiscale à la française* »⁸⁶². Puis, neuf ans plus tard, le Service d'Enquêtes Judiciaires des Finances **(2)**, un autre service de « *police fiscale* »⁸⁶³ vit le jour, si bien que l'on a pu craindre une « *guerre des polices* »⁸⁶⁴.

1. La Brigade Nationale de Répression de la Délinquance Fiscale

104. Le souci permanent d'adaptation – La spécialisation grandissante des acteurs intervenant dans la lutte contre la délinquance fiscale constitue une autre tendance lourde de l'évolution de la répression de cette infraction. Elle traduit une prise de conscience par les gouvernements successifs de l'apparition de cas de fraudes de plus en plus sophistiqués⁸⁶⁵.

Pour les combattre, il est apparu nécessaire de mettre en place des moyens tout aussi sophistiqués de découverte des infractions fiscales⁸⁶⁶. Ce faisant, on a progressivement assisté à un alignement des moyens de lutte contre la fraude fiscale sur ceux utilisés contre la délinquance économique et financière (écoutes téléphoniques, surveillance à distance, interceptions de données informatiques, etc.)⁸⁶⁷. Et c'est ainsi que dans le but « *de faire face avec efficacité et réalisme aux fraudes fiscales les plus complexes et aux enjeux les plus importants* »⁸⁶⁸, les pouvoirs publics ont choisi de placer un nouveau service d'enquêtes au sein de la direction centrale de la police judiciaire du ministère de l'Intérieur : la BNRDF⁸⁶⁹.

⁸⁶² Guillaume HEZARD, *op. cit.*, p. 62. Elle est aussi perçue comme le symbole de la pénalisation des procédures fiscales, V. en ce sens : Karim SID AHMED, « L'appréhension des activités illicites par le droit fiscal », *op. cit.*, p. 132.

⁸⁶³ Jean-François HUSSON, *loc. cit.*

⁸⁶⁴ Jean-François HUSSON, *op. cit.*, p. 13. Mais en pratique, ces deux services ont chacun leur utilité et se sont révélés davantage complémentaires qu'opposés, V. notamment en ce sens : Frédérique PERROTIN, « Zoom sur la police fiscale », *LPF*, 14 avril 2021, n° 157d0, p. 3 ; Jean-François HUSSON, *op. cit.*, p. 80. V. enfin : *Infra* §107.

⁸⁶⁵ Il est fait principalement référence ici à des « *fraudes faisant intervenir des structures juridiques installées à l'étranger, ou encore à l'usage de fausses domiciliations ou de fausses identités – bref des situations faisant peser un risque particulier de déperissement des preuves* », V. Martin COLLET et Pierre COLLIN, *Procédures fiscales, Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, *op. cit.*, n° 282 p. 201. Attention : la sophistication grandissante des procédés de fraude ne veut pas dire que « *les fraudeurs aient renoncé à l'usage de fausses factures, à l'encaissement de recettes sans intention de les déclarer ou encore à la tenue d'une comptabilité occulte* », V. Thierry LAMBERT, « Une procédure superfétatoire : la flagrance fiscale », *GFP*, 2012, n° 3, p. 105.

⁸⁶⁶ V. en ce sens : Vincent DUSSART, « La police fiscale », *Dr. fisc.* n° 51-52, 18 décembre 2014, 695, n° 1, p. 1. V. aussi : Olivier SIVIEUDE, « Existe-t-il en France une politique répressive en matière fiscale ? », *op. cit.*, p. 189.

⁸⁶⁷ V. en ce sens : Vincent DUSSART, *loc. cit.*

⁸⁶⁸ Guillaume HEZARD, *op. cit.*, p. 61. V. aussi : Etude d'impact concernant le projet de la relatif à la lutte contre la fraude, 27 mars 2018, NOR : CPAE1805937L/Bleue-1, p. 8.

⁸⁶⁹ Cette brigade fut créée par un décret du 4 novembre 2010, V. Décret n° 2010-1318 du 4 novembre 2010 : *JO* 5 nov. 2010, p. 19784, V. *Dr. fisc.* 2010, n° 45, act. 426. V. aussi : Marc LEROY, « Réflexion sur la lutte contre l'évasion fiscale internationale (2). Les aléas de la mise en œuvre bureaucratique », *GFP*, vol. 6, n° 6, 2019, pp. 90-91. A également rapprocher de : Circulaire du 15 décembre 2010 relative à la lutte contre la grande fraude fiscale, NOR : JUSD1032427C, pp. 3-4.

Cette brigade se compose d'officiers de police judiciaire et d'agents des services fiscaux appelés « *officiers fiscaux judiciaires* »⁸⁷⁰. Ces derniers diffèrent des vérificateurs classiques de l'administration fiscale en ce qu'ils sont titulaires de prérogatives judiciaires⁸⁷¹.

105. Un dispositif inédit – Pour certains auteurs, l'instauration en novembre 2010 de cette police fiscale a constitué « *un changement de cap dans la répression de la fraude fiscale* »⁸⁷² en France⁸⁷³. Car, à travers ce dispositif, des pouvoirs de police judiciaire ont – de manière inédite –, été octroyés à des agents de l'administration fiscale pour mettre en œuvre la procédure judiciaire d'enquête fiscale afin de rechercher et constater les infractions, définies à l'article 28-2 du code de procédure pénale et qui visent principalement des montages frauduleux complexes ou éphémères⁸⁷⁴. L'idée de confier à des agents du fisc des pouvoirs d'enquête judiciaire se justifie dans la mesure où les habituelles procédures administratives sont « *efficaces pour la majorité des situations mais particulièrement défaillantes face aux fraudes fiscales les mieux organisées et les plus complexes* »⁸⁷⁵. Pour remédier à ce constat, des officiers fiscaux judiciaires peuvent désormais procéder « *sur l'ensemble du territoire national* »⁸⁷⁶ à des mesures d'enquête telles que des perquisitions (CPP, art. 56), des réquisitions (CPP, art. 60, 60-1 et 60-2), ou encore des auditions (CPP, art. 62).

106. Un dispositif à la compétence élargie – Par ailleurs, afin que l'action menée par cette brigade se révèle encore plus efficace, la création de celle-ci a été suivie par un « *intense travail législatif* »⁸⁷⁷ visant à en élargir progressivement le champ de compétence. En effet, initialement, les policiers et agents de cette brigade n'étaient compétents que pour rechercher et constater « *les infractions prévues par les articles 1741 et 1743 du code général des impôts* »⁸⁷⁸.

⁸⁷⁰ A leur propos, V. Vanessa BOUSARDO et Michel MAES, *op. cit.*, n° 18 ; Vincent DUSSART, *op. cit.*, n° 6 p. 4.

⁸⁷¹ V. en ce sens : Guillaume HEZARD, *op. cit.*, p. 62.

⁸⁷² Thomas DE RICOLFIS et Olivier LEJEUNE, « L'action de la police judiciaire dans la lutte contre la fraude fiscale complexe : l'Office central de lutte contre la corruption et les infractions financières et fiscales », *Dr. fisc.* n° 38, 22 septembre 2016, 498, n° 1. V. également en ce sens : Guillaume HEZARD, *op. cit.*, p. 63, où l'auteur écrit que la création de la BNRDF a constitué « *un bouleversement dans la répression pénale de la fraude fiscale* » ; Olivier SIVIEUDE, « L'action de l'administration fiscale en matière de pénalisation de la fraude fiscale », *op. cit.*, n° 2, où l'auteur évoque un « *progrès majeur dans la lutte contre la fraude fiscale et tout particulièrement pour s'attaquer aux fraudes fiscales internationales les plus complexes* ». D'autres auteurs, à l'image d'Alexis SPIRE, se montrent plus nuancés. En effet, ce dernier écrit que la création de cette institution aurait pu « *laisser présager une intensification de la lutte contre les transgressions les plus complexes. Mais le très faible nombre de dossiers traités par cette nouvelle instance [...] accrédite plutôt l'idée de l'absence d'une volonté d'éradiquer les pratiques d'optimisation et d'évasion fiscale à l'étranger* », V. Alexis SPIRE, *Faibles et puissants face à l'impôt*, *op. cit.*, p. 78.

⁸⁷³ Il ne s'agit absolument pas d'une spécificité française. En effet, comme l'a rappelé Christian LOPEZ : « *de nombreux pays ont octroyé à leur administration fiscale une compétence de police judiciaire dont la mise en œuvre varie en fonction de l'organisation du système pénal et fiscal* », V. Christian LOPEZ, « L'instauration d'une "police fiscale" : contrôle ou investigation ? », *REIDF*, n° 2015/1, p. 50. V. aussi en ce sens : Christian LOPEZ, *Droit pénal fiscal*, LGDJ, 2012, pp. 175-176. A propos du cas espagnol, V. José Alberto SANZ DIAZ-PALACIOS, « Le contrôle fiscal en Espagne et l'éventuelle création d'une police fiscale », *REIDF*, n° 2015/1, p. 100 et s. A propos du cas belge, V. Geert DELRUE, « La police fiscale en Belgique », *REIDF*, n° 2015/1, p. 68 et s. A propos du cas italien, V. Mario GARAVOGLIA, « L'action de la Guardi di Finanza : le regard italien », *REIDF*, n° 2015/1, p. 88 et s. A propos du cas allemand, V. Michael PREISSER, « La police fiscale en Allemagne », *REIDF*, n° 2015/1, p. 95 et s. A propos du cas tunisien Emma FAKHFAKH, « La brigade des investigations et de la lutte contre l'évasion fiscale : la nouvelle "police fiscale" tunisienne », *REIDF*, n° 2018/3, p. 395 et s.

⁸⁷⁴ V. Christian LOPEZ, « L'instauration d'une "police fiscale" : contrôle ou investigation ? », *REIDF*, n° 2015/1, p. 50. V. aussi : Thierry LAMBERT, « Editorial », *REIDF*, n° 2015/1, p. 4 ; Vincent DUSSART, *loc. cit.*

⁸⁷⁵ Guillaume HEZARD, *op. cit.*, p. 62.

⁸⁷⁶ V. CPP, art. 28-2, I, alinéa 2nd.

⁸⁷⁷ Guillaume HEZARD, *op. cit.*, p. 63.

⁸⁷⁸ V. CPP, art. 28-2, I, alinéa 2nd, dans sa première version issue de l'article 23 de la loi n°2009-1674 du 30 décembre 2009.

Mais, à partir du 1^{er} janvier 2011, les pouvoirs d'enquête confiés aux agents de cette nouvelle unité de police judiciaire ont été étendus « à toutes les infractions connexes aux fraudes fiscales poursuivies »⁸⁷⁹. Par la suite, la loi du 6 décembre 2013 a non seulement élargi le champ de compétence de cette police fiscale au blanchiment de la fraude fiscale complexe (CPP, art. 28-2, I, alinéa 2nd) mais aussi permis le recours aux techniques spéciales d'enquête (CPP, art. 706-1-1) introduites par la loi *Perben II*, à l'image de la géolocalisation, de la sonorisation de lieux privés ou encore de l'infiltration⁸⁸⁰.

Par ailleurs, dans le prolongement de ce mouvement de renforcement continu des moyens dédiés à la lutte contre la fraude fiscale – et plus largement à la délinquance financière –, fut créé en 2019, le Service d'Enquêtes Judiciaires des Finances⁸⁸¹.

2. Le Service d'Enquêtes Judiciaires des Finances

107. BNRDF et SEJF : deux services complémentaires – Pour compléter l'action de la BNRDF, a récemment été créé au sein du Ministère du Budget, un Service d'Enquêtes Judiciaires des Finances compétent pour rechercher les infractions douanières et fiscales complexes mentionnées aux articles 28-1 et 28-2 du Code de procédure pénale⁸⁸². Même si cette création a pu susciter des réserves, ces dernières appartiennent désormais au passé. En effet, l'intérêt du SEJF consiste à regrouper dans un même service, des officiers « *de culture proche* »⁸⁸³, en l'occurrence des officiers des douanes judiciaires et des officiers fiscaux judiciaires, qui, en raison de leur haut niveau d'expertise, sont parfaitement placés pour mener des enquêtes relatives à de telles infractions⁸⁸⁴. Par ailleurs, le nombre excessivement important de dossiers à traiter a laissé de la place, tant à la BNRDF qu'au SEJF, de telle manière que chacun de ces services a « *finalement réussi à démontrer sa pertinence, sans qu'il y ait apparemment eu de conflits de compétences* »⁸⁸⁵. Plus précisément, en pratique, la BNRDF est mobilisée en particulier dans des affaires dans lesquelles la fraude fiscale est mêlée à d'autres infractions telles que la corruption, l'escroquerie ou encore le proxénétisme, tandis que le SEJF a surtout vocation à traiter les fraudes les plus importantes en termes d'enjeux financiers et de complexité⁸⁸⁶.

⁸⁷⁹ Guillaume HEZARD, *loc. cit.* . V. aussi à ce propos : Christian LOPEZ, *op. cit.*, p. 54. Cette extension résulte de l'article 63 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010.

⁸⁸⁰ V. à ce propos : Ludovic AYRAULT, « La pénalisation de la lutte contre la fraude fiscale », *op. cit.*, p. 37-38 ; Guillaume HEZARD, *op. cit.*, pp. 64-65.

⁸⁸¹ V. en ce sens : Benjamin RICOU, *op. cit.*, n° 253 p. 115.

⁸⁸² Ce service fut créé par un décret du 16 mai 2019, V. D. n° 2019-460, 16 mai 2019 : JO 17 mai 2019, texte n° 14.

⁸⁸³ Jean-René CAZENEUVE, *op. cit.*, p. 34.

⁸⁸⁴ « *La création du Service d'enquêtes judiciaires des finances est la réponse cohérente de l'État dans l'accélération de la lutte contre la grande délinquance économique et financière, en mettant en commun les cultures douanières et fiscales et en capitalisant sur l'expertise et les ressources de ces personnels ayant déjà fait leurs preuves* », Propos de Gérard Darmanin, repris in : Frédérique PERROTIN, « La nouvelle police de Bercy », *LP A*, 4 oct. 2019, n° 147a8, p. 4

⁸⁸⁵ Jean-François HUSSON, *loc. cit.*

⁸⁸⁶ V. en ce sens : Frédérique PERROTIN, « Zoom sur la police fiscale », *loc. cit.* ; Jean-René CAZENEUVE, *loc. cit.* ; Jean-François HUSSON, *op. cit.*, p. 80 et 82.

108. Le SEJF : un service « plébiscité par les magistrats »⁸⁸⁷ – On peut à cet égard observer que le SEJF a été « mobilisé de manière croissante »⁸⁸⁸. En effet, six mois après sa mise en fonction, ce service n'avait été saisi que vingt-sept fois⁸⁸⁹. Mais près d'un an et demi plus tard, on comptait cent soixante-neuf saisines, soit une augmentation de 625%⁸⁹⁰. L'engouement pour cette nouvelle structure est tel qu'elle apparaît aujourd'hui sous-dimensionnée pour traiter dans des délais raisonnables l'ensemble des dossiers qui lui sont transmis⁸⁹¹. C'est d'ailleurs pourquoi le Sénat a récemment recommandé de renforcer les moyens du Service d'Enquêtes Judiciaires des Finances en doublant d'ici cinq ans le nombre d'officiers judiciaires qui le composent⁸⁹². Enfin, on relèvera à titre conclusif que les saisines du SEJF peuvent émaner de Juridictions interrégionales spécialisées (JIRS) mais aussi de divers parquets (cf. tableau 4).

Tableau 4 – Origine des saisines du SEJF en matière fiscale⁸⁹³

	PNF	Parquet de Paris	Parquets provinciaux	JIRS
Nombre de saisines	105 (68,6%)	20 (13,1%)	16 (10,5%)	12 (7,8%)

Ainsi, il ressort de ce tableau que le premier interlocuteur du SEJF est le Parquet National Financier⁸⁹⁴. Or, l'existence de cette nouvelle institution montre que le phénomène de spécialisation des acteurs de la délinquance financière est non seulement observable au stade de l'enquête mais aussi à celui des poursuites⁸⁹⁵.

B. La spécialisation des services de poursuites

109. Une spécialisation visible tant en droit interne qu'à l'échelle de l'Union européenne – En matière fiscale, il revient de manière classique au procureur de la République de mettre en œuvre l'action publique. Mais cette vérité ne doit pas occulter le fait qu'il existe aujourd'hui plusieurs parquets spécialisés susceptibles d'engager des poursuites pénales pour fraude fiscale⁸⁹⁶. Pour le montrer, seront successivement évoqués le Parquet National Financier (1) et le Parquet européen (2).

⁸⁸⁷ Jean-François HUSSON, *op. cit.*, p. 80.

⁸⁸⁸ Jean-René CAZENEUVE, *op. cit.*, p. 35.

⁸⁸⁹ Ce service est entrée en vigueur le 1^{er} juillet 2019, V. Article 10 du décret du 16 mai 2019 précité.

⁸⁹⁰ V. en ce sens : Jean-François HUSSON, *op. cit.*, p. 13 ; Jean-René CAZENEUVE, *loc cit.*

⁸⁹¹ V. en ce sens : Jean-François HUSSON, *op. cit.*, pp. 82-83. A noter que d'autres acteurs de la répression fiscale – tels que le PNF et TRACFIN – sont aussi en sous-effectif, V. en ce sens : Jean-René CAZENEUVE, *op. cit.*, p. 45.

⁸⁹² V. en ce sens : Jean-François HUSSON, *op. cit.*, pp. 13-14.

⁸⁹³ Source : Jean-François HUSSON, *op. cit.*, p. 82.

⁸⁹⁴ A noter que le principal interlocuteur de la BNRDF est aussi le PNF, V. Jean-René CAZENEUVE, *op. cit.*, p. 32.

⁸⁹⁵ Le gouvernement actuel prévoit de transformer le Service d'Enquêtes Judiciaires des Finances en Office National Anti-Fraude (ONAF) pour en faire l'interlocuteur de référence en matière de fraudes aux finances publiques, V. Feuille de route ministérielle, *La lutte contre toutes les fraudes aux finances publiques*, mai 2023, p. 50.

⁸⁹⁶ V. à ce propos : Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, pp. 673-690.

1. Le Parquet National Financier

110. Un parquet autonome à compétence nationale – Créé « dans le chaos de l'affaire Cabuzac »⁸⁹⁷, le Parquet National Financier représente « l'image de marque »⁸⁹⁸ de l'importante réforme législative opérée le 6 décembre 2013. Celle-ci a non seulement modifié « l'architecture judiciaire de la lutte contre la délinquance financière »⁸⁹⁹ mais aussi « sensiblement renforcé l'action pénale en matière fiscale »⁹⁰⁰. Il s'agit sur le fond d'une structure autonome dont les procédures sont jugées par la 32^{ème} chambre correctionnelle du tribunal de Paris⁹⁰¹. Placée sous l'autorité du procureur général de cette même ville, le Parquet National Financier a été institué afin d'« améliorer le traitement des infractions présentant un haut degré de complexité en matière de corruption et de fraude fiscale qui nécessitent de conduire des investigations très techniques, le plus souvent dans un contexte international »⁹⁰². Si ce nouveau procureur – annoncé comme la future « clef de voûte »⁹⁰³ de l'amélioration de la lutte contre la délinquance financière –, dispose d'une compétence nationale⁹⁰⁴, il n'exerce ses fonctions que pour les affaires relevant de ses attributions⁹⁰⁵. A cet égard, le PNF, en tant que parquet « hautement spécialisé »⁹⁰⁶, dispose d'une double compétence : exclusive en matière de délits boursiers⁹⁰⁷ ; concurrente vis-à-vis des infractions « d'affaires d'une grande complexité »⁹⁰⁸ mentionnées à l'article 705 du Code de procédure pénale et parmi lesquelles on retrouve « la fraude fiscale aggravée de grande complexité »⁹⁰⁹.

⁸⁹⁷ Simon PIEL, Jean-Baptiste JACQUIN et Anne MICHEL, « En cinq ans, Eliane Houlette a su crédibiliser le Parquet national financier », *Le Monde*, 29 juin 2019. V. aussi en ce sens : Hervé ROBERT, « Une nouvelle étape normative dans le renforcement des moyens de lutte contre la criminalité d'argent - À propos de la loi du 6 décembre 2013 », *La Semaine Juridique. Edition Générale*, n° 6, 10 février 2014, doctr. 182, n° 2 ; Nicolas RONTCHEVSKY, « Création du procureur de la République financier », *RTD com.* 2014, p. 151 ; Chantal CUTAJAR, « Le volet répressif de la loi sur la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance financière », *AJ Pénal*, 2013, p. 638.

⁸⁹⁸ Murielle BENEJAT, « La détection des fraudes fiscales : les nouveaux acteurs », *Dr. fisc.* n° 46, 13 novembre 2014, 617, n° 3.

⁸⁹⁹ Chantal CUTAJAR, « Le nouvel arsenal de lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière », *La Semaine Juridique. Edition générale*, n° 52, 23 décembre 2013, 1366. S'agissant tout particulièrement du procureur de la République financier, on peut lire dans la circulaire du 31 janvier 2014 qui lui est consacrée que la création de cette nouvelle fonction « modifie l'organisation judiciaire conçue pour lutter contre la grande délinquance économique et financière, et offre à l'institution judiciaire un dispositif global dont les mécanismes facilitent la mise en œuvre d'une politique pénale cohérente, coordonnée avec l'action de l'administration fiscale », V. Circulaire du 31 janvier 2014 de politique pénale relative au procureur de la République financier, NOR : JUSD1402887C, p. 1.

⁹⁰⁰ Olivier SIVIEUDE, « L'action de l'administration fiscale en matière de pénalisation de la fraude fiscale », *loc. cit.* V. aussi : Thomas DE RICOLFIS et Olivier LEJEUNE, « L'action de la police judiciaire dans la lutte contre la fraude fiscale complexe : l'Office central de lutte contre la corruption et les infractions financières et fiscales », *Dr. fisc.* n° 38, 22 septembre 2016, 498, n°1 ; Chantal CUTAJAR, « Le procureur financier, nouvel acteur de la lutte contre la fraude fiscale », Jérôme LASSERRE CAPDEVILLE, Philippe MARCHESSOU, Bruno TRESCHER et Chantal CUTAJAR (dir.), *Fraude et évasions fiscales : état des lieux et moyens de lutte*, Joly Editions, 2015, pp. 193-204. A rapprocher de : Circulaire Justice/Finances relative à la lutte contre la fraude fiscale du 22 mai 2014, *op. cit.*, pp. 5-6 ; Circulaire du 4 octobre 2021, relative à la lutte contre la fraude fiscale, p. 6.

⁹⁰¹ V. à ce sujet : Claire ACARD, Nicolas GENESTIER et Guillaume EXERJEAN, *op. cit.*, n° 20.

⁹⁰² Eliane HOULETTE, « Le parquet national financier. Bilan, actions, perspectives », *Arch. pol. crim.*, 2017/1, n° 39, p. 69. V. aussi en ce sens : Christian LOPEZ, *op. cit.*, p. 56 ; Etienne VERGES, *loc. cit.* ; Nicolas CATELAN, *loc. cit.* ; David PERE, « Fasc. 720 : Infractions en matière économique et financière. – Poursuite. Instruction. Jugement. – Assistants spécialisés », *J.-Cl. Procédure pénale. Art. 704 à 706-1-2*, 2021, n° 86. Pour une présentation exhaustive du fonctionnement du PNF, V. Inspection générale de la justice, *Inspection de fonctionnement d'une enquête conduite par le parquet national financier – Rapport définitif*, septembre 2020, 129p. V. aussi : Agathe LEPAGE, Patrick MAISTRE DE CHAMBON, Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 1571 à 1574.

⁹⁰³ V. Elsa CONESA, « Des moyens renforcés pour lutter contre la fraude fiscale », *Les Echos*, 19 mars 2014.

⁹⁰⁴ V. CPP art. 705, al. 10 et 705-1, al. 2nd. Autrement dit, le PNF « enquête sur des infractions commises sur l'ensemble du territoire français », V. Parquet national financier, Synthèse 2017, p. 3.

⁹⁰⁵ V. Art. L. 217-3 du Code de l'organisation judiciaire. Ces affaires sont ainsi confiées à un interlocuteur unique doté d'une compétence spécialisée, ce qui est gage d'une meilleure efficacité des poursuites ainsi diligentées, V. David PERE, *op. cit.*, n° 30.

⁹⁰⁶ Murielle BENEJAT, *op. cit.*, n° 2.

⁹⁰⁷ V. à ce sujet : David PERE, *op. cit.*, n° 93 et 94 ; Renaud SALOMON, « Commentaire de la loi n° 1013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière », *loc. cit.*

⁹⁰⁸ Chantal CUTAJAR, *loc. cit.* Dans ce second cas : « le procureur national financier partage une compétence nationale concurrente avec le juge d'instruction et le tribunal correctionnel de Paris, les tribunaux judiciaires territorialement compétents et les juridictions interrégionales spécialisées », V.

111. Un parquet expert en matière fiscale – Ce champ particulier de la criminalité représente une part significative de son activité. En effet, alors que les dossiers liés aux atteintes aux finances publiques représentaient 38 % du portefeuille du Parquet National Financier en 2015, ils constituaient près de la moitié des dossiers en cours en 2022 (cf. tableau 5).

Tableau 5 – Le PNF et la lutte contre les atteintes aux finances publiques⁹¹⁰

Année	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Nombre total des procédures en cours devant le PNF	315	367	472	513	577	601	636	708
% des affaires traitées par le PNF relatives aux finances publiques	38	47	44	45	43	40	43	47

Dans ce domaine de la délinquance, le Parquet National Financier se donne pour objectif majeur de poursuivre et réprimer sévèrement les fraudeurs qui transgressent le pacte social⁹¹¹. Parmi eux, on retrouve des personnes physiques, des personnes morales mais aussi des facilitateurs de la fraude fiscale complexe et de son blanchiment tels que des intermédiaires institutionnels bancaires et financiers⁹¹². Aussi, pour remplir sa mission, cette institution *sui generis* a notamment développé des liens étroits et constructifs avec l'administration fiscale⁹¹³. En pratique, cette collaboration s'est manifestée avec une particulière acuité dans le traitement de dossiers de grande ampleur tels que « *Panama Papers* »⁹¹⁴ ou « *Paradise Papers* »⁹¹⁵.

Agathe LEPAGE, Patrick MAISTRE DE CHAMBON, Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 1572. V. aussi à ce sujet : David PERE, *op. cit.*, n° 95 à 99.

⁹⁰⁹ David PERE, *op. cit.*, n° 49. En effet, l'article 705, al. 1^{er}, 5^e prévoit la compétence concurrente du PNF pour la poursuite, l'instruction et le jugement des délits prévus aux articles 1741 et 1743 du CGI « lorsqu'ils sont commis en bande organisée ou lorsqu'il existe des présomptions caractérisées que les infractions prévues à ces mêmes articles résultent d'un des comportements mentionnés aux 1^o à 5^o du II de l'article L. 228 du livre des procédures fiscales ». V. aussi : Eliane HOULETTE, « Le parquet national financier », *Dr. fisc.* n° 38, 22 septembre 2016, 494, n° 3. A rapprocher de : Michel VERON et Guillaume BEAUSSONIE, *op. cit.*, n° 935 à 938 pp. 636-638.

⁹¹⁰ Sources : Eliane HOULETTE, « Le parquet national financier », *op. cit.*, n° 2 ; Rapports de synthèse relatifs à l'activité du PNF, publiés entre 2017 et 2022 ; Jean-René CAZENEUVE, *op. cit.*, p. 31.

⁹¹¹ V. en ce sens : Eliane HOULETTE, « Nous devons aller plus vite en matière de justice financière », *Les Echos*, 4 mai 2015, p. 16 ; Eliane HOULETTE, « Le parquet national financier. Bilan, actions, perspectives », *op. cit.*, p. 75.

⁹¹² V. en ce sens : Jean-François HUSSON, *op. cit.*, p. 58.

⁹¹³ V. notamment en ce sens : Eliane HOULETTE, « Le parquet national financier. Bilan, actions, perspectives », *op. cit.*, p. 81 ; Parquet national financier, Synthèse 2017, p. 7.

⁹¹⁴ Ce scandale a révélé que des milliers d'anonymes, de nombreux chefs d'État, de grands noms du sport, des célébrités ou des personnalités ont recouru à des montages offshore et à des paradis fiscaux pour dissimuler leurs actifs, V. Jean de MAILLARD et Dominique PLIHON, « Paradis Fiscaux », *Encyclopædia Universalis* [en ligne], consulté le 26 juin 2022, URL : <https://www.universalis.fr/encyclopedie/paradis-fiscaux/>. V. aussi à propos de cette affaire : Éric VERNIER, *op. cit.*, p. 102 ; Martin COLLET, « Panama Papers : quelles conséquences un an après ? », *Recueil Dalloz*, 2017, p. 1184 ; Anabelle PANDO, « Focus sur le parquet national financier », *LPA*, 8 juill. 2016, n° 117m7, p. 4 ; Amélie LACHAPELLE, *op. cit.*, pp. 204-221.

⁹¹⁵ Le 5 novembre 2017, 18 mois après les *Panama Papers*, le consortium international des journalistes d'investigation (ICIJ) a publié une enquête mondiale, dénommée *The Paradise Papers*, révélant les activités offshore de personnalités et entreprises mondialement connues, V. en ce sens : « The Paradise Papers : publication d'une enquête mondiale par le consortium international des journalistes d'investigation », *Revue Internationale de la Compliance et de l'Éthique des Affaires*, n° 1, Mars 2018, act. 30. V. également à propos de ce scandale : Éric VERNIER, *op. cit.*, pp. 104-107.

112. Un « rouage essentiel de la lutte contre la fraude fiscale »⁹¹⁶ – Disposer en France d'un parquet composé de magistrats experts en matière financière et fiscale constitue un indéniable atout de nature à permettre « l'accroissement de la visibilité de la lutte contre la fraude fiscale »⁹¹⁷ mais aussi le renforcement de l'efficacité du traitement des dossiers nationaux et internationaux de fraude d'une très haute technicité⁹¹⁸. De ce point de vue, sa création en 2013 peut être considérée comme un « symbole de la pénalisation croissante de la matière fiscale »⁹¹⁹. Elle constitue en tout cas une « innovation importante »⁹²⁰ participant à la spécialisation toujours plus grande des acteurs investis dans la répression des manquements fiscaux⁹²¹. A cet égard, il apparaît que ce mouvement de spécialisation n'est pas rendu visible uniquement en France⁹²². Il est aussi observable à l'échelon international comme en témoigne la récente création du Parquet européen⁹²³.

2. Le Parquet européen

113. Un « point de bascule dans l'objectif de construction de l'espace pénal européen »⁹²⁴ – La fraude constitue un « sujet majeur »⁹²⁵ pour les instances de l'Union européenne dans la mesure où elle entraîne de colossales pertes de recettes⁹²⁶. Par ailleurs, les revenus issus de la fraude contribuent au financement et donc au développement d'activités criminelles telles que le terrorisme, le trafic de stupéfiants ou encore la traite des êtres humains⁹²⁷.

⁹¹⁶ Christian LOPEZ, « L'instauration d'une "police fiscale" : contrôle ou investigation ? », *op. cit.*, p. 56. A rapprocher de : Emilie CARIOU et Eric DIARD, *Rapport d'information de l'Assemblée nationale n° 3341 sur l'application de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude*, 16 septembre 2020, p. 49.

⁹¹⁷ Marc SEGONDS, « Commentaire de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière », *Dr. pén.* n°2, février 2014, étude 3, n° 1.

⁹¹⁸ V. notamment en ce sens : Eliane HOULETTE, « Le parquet national financier », *op. cit.*, n° 4 ; Circulaire du 31 janvier 2014 de politique pénale relative au procureur de la République financier, *op. cit.*, p. 4 ; Agathe LEPAGE, Patrick MAISTRE DE CHAMBON, Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 1571 ; Frédérique PERROTIN, « Focus sur le rôle du PNF dans la lutte contre la grande délinquance fiscale », *Actu-juridique*, 7 juin 2022.

⁹¹⁹ Charles MENARD, « Une histoire récente des relations entre l'administration et les contribuables : asymétrie et transparence », Philippe BRUNEAU, Charles MENARD, Jean-Yves MERCIER, Bernard MONASSIER et Jérôme TUROT, *Le fisc tout puissant. Contribuable et administration : l'inégalité des armes*, Francis Lefebvre, 2020, p. 35.

⁹²⁰ Hervé ROBERT, *op. cit.*, n° 35. V. contra : Etienne VERGES, « Le procureur de la République financier : entre projet politique et recherche de l'efficacité », *RSC.* 2014, p. 143 ; Frédéric STASIAK, « Le procureur de la République financier : véritable innovation ou simple substitut ? », *RLDA*, 2014, n° 4955.

⁹²¹ Saluée, l'arrivée de cette nouvelle institution dans le paysage judiciaire français a également fait l'objet de critiques, V. à ce propos : William ROUMIER, « Création du procureur de la République financier : une "fausse bonne idée" selon l'USM », *Droit pénal*, n° 6, Juin 2013, alerte 37. V. aussi à ce propos : Emmanuel DAOUD et Victoire DE TONQUÉDEC, « La pénalisation du droit fiscal : rappels et inventaire », *Revue Lamy Droit des Affaires*, n° 114, avril 2016, p. 24.

⁹²² De plus, il n'est pas propre à la matière fiscale mais concerne l'ensemble de la délinquance des affaires, V. Laurent SAENKO et Nicolas CATELAN (sous-dir.), « Les poursuites en droit pénal économique », *Gaz. Pal.* 16 mars 2021, n° 397z7, p. 69.

⁹²³ A propos des réflexions relatives à la création de cette nouvelle institution, V. Danièle FLORE, *Droit pénal européen. Les enjeux d'une justice pénale européenne*, *op. cit.*, pp. 7776-796 ; Catherine HAGUENAU-MOIZARD, Fabienne GAZIN et Jocelyne LEBLOIS-HAPPPE, *Les fondements du droit pénal de l'Union européenne*, Larcier, 1^{ère} éd. 2016, pp. 173-188.

⁹²⁴ Didier REYNDEERS, « Le parquet européen une arme efficace contre la fraude et la corruption », *La Revue des juristes de Science-Pô*, n° 22, mars 2022, 8, n° 27. V. aussi : Jérôme SIMON, « La création du Parquet européen nouveau bras armé de l'Union dans la lutte contre la délinquance économique et financière », *Lexbase*, 25 novembre 2020 ; Frédérique PERROTIN, *loc. cit.*

⁹²⁵ Sophie DE FONTAINE, « Le droit de l'Union européenne et la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales : états des lieux », *Gestion & Finances publiques*, 2020, n°4, p. 116.

⁹²⁶ Les fraudes transfrontières à la taxe sur la valeur ajoutée entraînent des pertes de recettes annuelles estimées entre 40 et 60 milliards d'euros, V. Hélène CHRISTODOULOU et David PERE, « Fasc. 20 : Le parquet européen – Le statut du parquet européen – le fonctionnement du parquet européen », *J.-Cl. Procédure pénale*, 2022, n° 1.

⁹²⁷ V. Directive (UE) 2019/713 du Parlement européen et du Conseil, 17 avril 2019, §1. A rapprocher de : Lucie ROBILIARD, « La lutte contre la fraude fiscale et les intérêts financiers de l'Union européenne », *Dalloz Actualité*, 30 septembre 2019.

C'est pourquoi, de manière à faire face à la recrudescence de ces phénomènes criminels graves et transnationaux, il est apparu nécessaire de créer des acteurs pénaux de l'Union européenne⁹²⁸. Parmi eux, figure désormais le parquet européen. En effet, depuis le 1^{er} juin 2021, ce nouvel organe est entré en fonction⁹²⁹.

Son instauration traduit la volonté de vingt-deux Etats de partager une part de leur souveraineté avec l'Union européenne de manière à lutter plus efficacement contre la criminalité financière transnationale⁹³⁰. Plus précisément, ce parquet supranational fut mis en place pour « *rechercher, poursuivre et renvoyer en jugement les infractions pénales portant atteinte aux intérêts financiers de l'UE* »⁹³¹. Ainsi, son périmètre d'intervention couvre notamment les atteintes aux recettes de l'Union européenne (taxe sur la valeur ajoutée, droits de douane), la corruption d'agent public (dès lors qu'elle est en relation avec une fraude aux intérêts financiers de l'UE) ou encore le détournement de fonds publics européens⁹³².

S'agissant de son organisation, ce nouvel organe judiciaire repose sur une structure à double niveau. Un niveau central, situé à Luxembourg, se compose de plusieurs éléments⁹³³. Parmi eux, on retrouve notamment le Procureur en chef⁹³⁴ – assisté de deux adjoints et d'un directeur administratif –, ainsi qu'un collège de vingt-deux procureurs européens représentant chacun l'un des pays membres⁹³⁵. Un niveau décentralisé constitué par les procureurs européens délégués qui sont chargés du suivi opérationnel des enquêtes et des poursuites dans les États membres⁹³⁶. En pratique, ce mode d'organisation inédit vise à garantir l'efficacité de ce nouveau dispositif⁹³⁷.

⁹²⁸ A rapprocher de : Jonathan BOURGUIGNON, « Les atteintes aux intérêts financiers de l'Union européenne : réponses institutionnelles et reconnaissance du pouvoir de punir de l'Union », *La souveraineté pénale de l'Etat au XXI^e siècle*, Ed. Pédone, Paris, 2018, pp. 183-213.

⁹²⁹ V. Elise LETOUZEY, « Le parquet européen est opérationnel », *JCP éd. G.*, n° 24, 14 juin 2021, p. 1139. V. aussi du même auteur : « L'intégration du Parquet européen dans la procédure pénale française : la révolution tranquille », *Dr. pén.* n° 2, février 2021, étude 6. A rapprocher de : Michel VERON et Guillaume BEAUSSONIE, *op. cit.*, n° 939 à 942 pp. 638-640.

⁹³⁰ V. en ce sens : Frédérique PERROTIN, *loc. cit.* Le parquet européen n'ayant pas été adopté à l'unanimité des Etats membres de l'Union européenne (qui en comprend aujourd'hui vingt-huit), il a été institué par le biais d'une coopération renforcée entre vingt-deux membres de ladite union qui ont choisi de le mettre en œuvre, V. en ce sens : Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 1552 p. 680. A rapprocher de : Hélène CHRISTODOULOU, *Le parquet européen : prémices d'une autorité judiciaire de l'Union européenne*, Thèse de doctorat, Université Toulouse Capitole, 2019, n° 3 pp. 15-17.

⁹³¹ V. Article 4 du règlement (UE) 2017/1939 mettant en œuvre une coopération renforcée concernant la création du Parquet européen.

⁹³² V. en ce sens : Frédéric BAAB, « Le parquet européen, une coopération judiciaire renforcée », *Dr. pén.* n°4, avril 2021, dossier 4 p. 18. A noter que l'extension de sa compétence matérielle a déjà été évoquée. A ce sujet, V. Hélène CHRISTODOULOU et David PERE, « Fasc. 20 : Le parquet européen – Le statut du parquet européen – le fonctionnement du parquet européen », *J.-Cl. Procédure pénale*, 2022, n° 10.

⁹³³ A propos de l'organisation du niveau central, V. Hélène CHRISTODOULOU et David PERE, *op. cit.*, n° 11 à 20.

⁹³⁴ En l'occurrence, au moment où ces lignes sont écrites, il s'agit d'une femme : Laura Codruța Kövesi.

⁹³⁵ Au moment où ces lignes sont écrites, le procureur européen français est Frédéric Baab. A rapprocher de : Hélène CHRISTODOULOU, *Le parquet européen : prémices d'une autorité judiciaire de l'Union européenne*, *op. cit.*, n°9 pp. 24-25.

⁹³⁶ A ce sujet, le règlement précité prévoit que chaque Etat membre dispose d'au moins deux procureurs délégués. En pratique, et à seul titre d'exemples, la France en compte cinq tandis que l'Allemagne et l'Italie sont eux respectivement dotés de onze et quinze procureurs délégués, V. en ce sens : GPL 1 févr. 2022, n° GPL43117. A rapprocher de : Hélène CHRISTODOULOU et David PERE, *op. cit.*, n° 21 à 25.

⁹³⁷ V. en ce sens : Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 1553 p. 681.

114. Une redoutable « nouvelle force de frappe »⁹³⁸ – A cet égard, en tant que parquet financier, son succès se mesure avant tout au montant de fonds détournés qu'il permet de recouvrer⁹³⁹. De ce point de vue, on peut affirmer que le parquet européen a réussi ses premiers pas⁹⁴⁰. En effet, moins de huit mois après son entrée en fonction, cette nouvelle institution avait déjà ouvert plus de cinq cents enquêtes concernant des fraudes aux fonds européens pour un montant global de plus de cinq milliards d'euros⁹⁴¹. Le Parquet européen joue donc déjà un rôle central dans la lutte contre la délinquance économique et financière dont la spécialisation va croissante⁹⁴².

Dans les faits, ce mouvement de spécialisation, associé au renforcement constant de l'arsenal procédural mis en place contre la fraude fiscale, marquent une intensification certaine de la lutte contre cette délinquance en amont du procès. Or, il appert que ce même phénomène d'intensification peut aussi être constaté en aval du procès fiscal.

⁹³⁸ Didier REYNDERS, *op. cit.*, n° 20.

⁹³⁹ V. en ce sens : Frédéric BAAB, *op. cit.*, p. 19.

⁹⁴⁰ V. GPL 1 févr. 2022, n° GPL43117.

⁹⁴¹ V. en ce sens : Frédéric BAAB, « Le parquet européen sera-t-il un coup de poignard en plein cœur ? », *Mélanges ouverts en l'honneur de Mireille Delmas-Marty*, Mare & Martin, 2023, p. 215. V. aussi : Didier REYNDERS, *loc. cit.*

⁹⁴² A noter que le 16 février 2023, le tribunal correctionnel de Paris a, à la suite d'une enquête du Parquet européen, condamné deux particuliers et une entreprise pour fraude douanière impliquant des voitures de luxe. Il s'agissait là de la première affaire menée par le Parquet européen et portée devant une juridiction de jugement en France, V. <https://www.eppo.europa.eu/en/news/three-convicted-customs-fraud-first-eppo-case-reach-french-courts>.

Section 2 - L'intensification de la répression en aval du procès fiscal

115. L'important poids des sanctions – Les sanctions ont « *un rôle fondamental dans la lutte contre la fraude fiscale* »⁹⁴³. C'est pourquoi, s'interroger sur la pénalisation des moyens de cette lutte « *conduit nécessairement à vérifier l'évolution des sanctions encourues en cas de manquement à l'obligation de contribuer aux charges publiques* »⁹⁴⁴. A cet égard, après s'être plongés « *dans l'histoire longue des lois et des pratiques déployées pour lutter contre ceux qui refusent l'impôt* »⁹⁴⁵, Alexis Spire et Katia Weidenfeld ont observé que les pouvoirs publics ont été amenés, tout au long du XX^{ème} siècle, à durcir les sanctions pénales pour fraude fiscale⁹⁴⁶. Par la suite, durant la première décennie du XXI^{ème} siècle, la législation en matière de répression fiscale a évolué « *plutôt dans le sens de la dépenalisation* »⁹⁴⁷. Mais qu'en a-t-il été depuis ? A ce sujet, la doctrine constate unanimement qu'en réponse notamment aux différentes crises que nous avons traversées, les sanctions applicables en matière fiscale ont été « *considérablement renforcées* »⁹⁴⁸ ces dernières années. Si bien qu'en réalité, le mouvement général de pénalisation de la fraude fiscale découle d'un double renforcement : renforcement d'une part de l'arsenal procédural mis en œuvre en matière fiscale ; renforcement d'autre part de l'arsenal répressif appliqué à la fraude fiscale⁹⁴⁹. Comme le premier, ce second renforcement est à la fois récent et constant⁹⁵⁰. Et en pratique, il peut être observé au travers de l'aggravation des sanctions déjà existantes (§1) et de l'adoption de nouvelles mesures de répression fiscale (§2).

§1. L'aggravation des sanctions déjà existantes

116. Des sanctions pénales continuellement alourdies – On a pu dire de la description des sanctions qu'elle permettait de révéler la politique criminelle choisie par le législateur⁹⁵¹. Quelle est donc celle voulue en matière fiscale ?

⁹⁴³ Olivier SIVIEUDE, « Existe-t-il en France une politique répressive en matière fiscale ? », *op.cit.*, p. 182. L'auteur ajoute qu'elles « *doivent être dissuasives mais justes* » et qu'elles ont « *ont sensiblement évolué en France au cours de ces dernières années pour mieux tenir compte des situations particulières et pour sanctionner plus lourdement les fraudes les plus graves* », V. *Ibid.*

⁹⁴⁴ Ludovic AYRAULT, « La pénalisation de la lutte contre la fraude fiscale », *op. cit.*, p. 40. Dans une autre contribution, ce même auteur s'interroge : « *Comment évoquer la répression fiscale [...] sans aborder le renforcement des sanctions ?* », V. Ludovic AYRAULT, « Le renforcement des sanctions », *op. cit.*, n° 1.

⁹⁴⁵ Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *Des erreurs ou des fraudes ? Le sens des sanctions en matière fiscale*, 2014, p. 10.

⁹⁴⁶ V. en ce sens : Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *op. cit.*, p. 25. V. *contra* : Ludovic AYRAULT, « La pénalisation de la lutte contre la fraude fiscale », *loc. cit.*

⁹⁴⁷ Daniel GUTMANN, « La "pénalisation" du droit fiscal : mythe ou réalité ? », *op. cit.*, n° 5. A rapprocher de : Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *op. cit.*, p. 24.

⁹⁴⁸ Ludovic AYRAULT, « La pénalisation de la lutte contre la fraude fiscale », *loc. cit.* . V. aussi : Daniel GUTMANN, « La "pénalisation" du droit fiscal : mythe ou réalité ? », *op. cit.*, n° 1 ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, p. 367 et s. ; Charles MENARD, « Une histoire récente des relations entre l'administration et les contribuables : asymétrie et transparence », Philippe BRUNEAU, Charles MENARD, Jean-Yves MERCIER, Bernard MONASSIER et Jérôme TUROT, *op. cit.*, pp. 31-33 et 40-41.

⁹⁴⁹ La distinction de ces deux types d'arsenal (arsenal procédural ; arsenal répressif) est ici empruntée à Vanessa Bousardo et Michel Maes, V. Vanessa BOUSARDO et Michel MAES, *op. cit.*, p. 19. Elle fut déjà reprise depuis, V. Alexis BAVITOT, « Quelques aspects de la répression de la fraude fiscale », *op. cit.*, pp. 144-145.

⁹⁵⁰ A rapprocher notamment de : Ludovic AYRAULT, « Le renforcement des sanctions », *op. cit.*, n° 3 ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 507 p. 363.

⁹⁵¹ « *Mieux que l'étude des incriminations, la description des sanctions révèle la politique criminelle choisie par le législateur* », V. Jacques-Henri ROBERT et Martine REMOND-GOUILLOUD, *Droit pénal de l'environnement*, Ed. Masson, Paris, 1983, p. 53.

Au cours de la dernière décennie, le législateur français a – dans le souci de mettre sur pied un arsenal répressif « véritablement efficace et dissuasif »⁹⁵² –, procédé à une aggravation des sanctions pénales applicables en matière fiscale (cf. tableau 6)⁹⁵³. A tel point que la France peut se targuer d'être en la matière « l'un des pays qui prévoient les incriminations et les *quanta de peines les plus sévères* »⁹⁵⁴.

117. En 2012 – Tout d'abord, par une loi du 14 mars 2012⁹⁵⁵, le quantum des peines de la fraude fiscale a été relevé afin de permettre le prononcé d'amendes pénales bien plus importantes et un nouveau cas d'aggravation a été introduit⁹⁵⁶. En effet, à compter de l'entrée en vigueur de cette loi, les amendes encourues pour cette infraction ont été « portées respectivement à 500 000€ dans le cas général et 750 000 euros en cas d'achats ou vente sans factures, de factures fictives ou de fraude tendant à obtenir des remboursements injustifiés »⁹⁵⁷. Antérieurement, le montant maximum de l'amende prévue était de 700 000 francs (soit un peu plus de 100 000 €) et n'avait pas été modifié depuis 1979⁹⁵⁸. Par ailleurs, cette même loi de 2012 a également prévu que les peines seraient portées à sept ans d'emprisonnement et à 1 000 000 € d'amende lorsque la fraude serait réalisée ou facilitée au moyen de comptes ouverts ou de contrats souscrits dans un Etat ou territoire non coopératif⁹⁵⁹.

118. En 2013 – Dans le même sens, la loi « incontestablement répressive »⁹⁶⁰ du 6 décembre 2013⁹⁶¹ a instauré de nouvelles circonstances aggravantes qui ont « de facto, induit une aggravation corrélative des peines applicables »⁹⁶².

⁹⁵² Expression de Jean-Pierre Lieb, V. Gille ENTRAYGUES, Christophe DE LA MARDIERE, Jean-Pierre LIEB et Pierre-François RACINE, « Lutte contre la fraude fiscale et Constitution. Constitutions », *Revue de droit constitutionnel appliqué*, janvier-mars 2014, n° 2014-1, p. 17. De son côté, Charles-Henri Hardy juge que « la récurrence des durcissements des punitions fiscales encourues souligne [...] le manque d'efficacité des voies de répression à combattre l'incivisme fiscal, autrement dit le manque d'efficacité de la politique répressive », V. Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 508 p. 363.

⁹⁵³ V. en particulier à ce sujet : Philippe DEROUIN, « La notion de fraude fiscale aggravée », *REIDF*, 2020/2, pp. 191-201. V. aussi : Claire ACARD, Nicolas GENESTIER et Guillaume EXERJEAN, *op. cit.*, n° 37 à 42. A noter que ce mouvement d'aggravation s'observe aussi en matière d'atteintes à la probité, V. Michel VERON et Guillaume BEAUSSONIE, *op. cit.*, n° 905 p. 603-605.

⁹⁵⁴ Cour des comptes, « La fraude aux prélèvements obligatoires. Evaluer, prévenir, réprimer », 2019, p. 97. Dans le même esprit, deux députés avaient relevé en 2017 que cet alourdissement des peines avait fait du délit de fraude fiscale « l'infraction délictuelle la plus sévèrement réprimée du droit pénal français », V. Sandrine MAZETIER et Jean-Luc WARSMANN, *Rapport d'information de l'Assemblée nationale n°4457 sur l'évaluation de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013, relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière et de la loi organique n° 2013-1115 du 6 décembre 2013 relative au procureur de la République financier*, 8 février 2017, p. 58. V. aussi : Stéphane DETRAZ, « Les sanctions de la fraude fiscales à l'épreuve des principes constitutionnels et européens », *Dr. fisc.*, n°46, 13 novembre 2014, 625, spéc. n° 1.

⁹⁵⁵ V. Article 15 de la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012.

⁹⁵⁶ V. en ce sens : Guillaume HEZARD, *op. cit.*, p. 63.

⁹⁵⁷ Thierry LAMBERT, *Procédures fiscales*, *op. cit.*, n° 835. V. aussi : Philippe DEROUIN, *op. cit.*, p. 191. A ce sujet, Charles-Henri Hardy indique que, ce faisant, la loi a « répondu à une préoccupation des pouvoirs publics d'aligner le quantum de l'amende pour fraude fiscale sur celui applicable aux infractions contre les biens, en particulier le blanchiment, le recel et l'escroquerie qui sont punis de cinq ans d'emprisonnement et de 375 000€ d'amende », Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 586.

⁹⁵⁸ Sur ce point, en dépit de ce que prévoyait l'article 1741 du CGI à cette époque, la doctrine affirme généralement que le montant de l'amende prévue était alors de 37 500€ et n'avait pas été modifié depuis 1977, V. notamment en ce sens : Bernard THEVENET, « Fraude fiscale : délit général », *op. cit.*, n° 73 ; Ludovic AYRAULT, « La pénalisation de la lutte contre la fraude fiscale », *loc. cit.* ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 581.

⁹⁵⁹ V. en ce sens : Philippe DEROUIN, *op. cit.*, p. 192 ; Thierry LAMBERT, *Procédures fiscales*, *loc. cit.*

⁹⁶⁰ Chantal CUTAJAR, « Le nouvel arsenal de lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière », *La semaine juridique Edition générale*, n° 52, 23 décembre 2013, 1366. Pour Renaud Salomon, cette loi avait pour « objectif principal d'aggraver les sanctions pénales et administratives contre les auteurs de fraude fiscale », V. Renaud SALOMON, « Commentaire de la loi n° 1013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière », *loc. cit.* Dans le même sens, Ludovic Ayrault a écrit que cette loi avait « très clairement, marqué la volonté du législateur d'accroître la pression sur

Ces nouvelles « *hypothèses d'aggravation* »⁹⁶³ visent la commission de l'infraction en « *bande organisée* »⁹⁶⁴ ou en ayant recours à des moyens réputés dangereux tels que l'emploi d'une domiciliation fictive ou artificielle à l'étranger ou encore l'usage d'une fausse identité ou de faux documents⁹⁶⁵. L'article 1741 du Code général des impôts prévoyait alors que lorsque les faits de fraude fiscale étaient aggravés par l'une ou l'autre de ces circonstances, les peines étaient portées à sept ans d'emprisonnement et à 2 000 000 € d'amende, soit près de vingt fois le montant maximal applicable avant l'entrée en vigueur de la loi précitée de 2012⁹⁶⁶.

119. En 2017 – Quatre ans plus tard, le législateur a une nouvelle fois alourdi la pénalité de la fraude fiscale aggravée ou commise en bande organisée, en portant l'amende encourue à 3 000 000 euros⁹⁶⁷.

Tableau 6 – Aggravation des amendes encourues

Date	Montant maximum de l'amende applicable
1979	700 000 francs (≈ 100 000 €)
2012	1 000 000 €
2013	2 000 000 €
2017	3 000 000 €

Enfin, ce « *mouvement d'aggravation régulier* »⁹⁶⁸ s'est poursuivi avec la loi du 23 octobre 2018 qui a – entre autres dispositions –, contribué à l'adoption de nouvelles mesures de répression fiscale⁹⁶⁹.

les contribuables en brandissant la menace répressive », V. Ludovic AYRAULT, « Le renforcement des sanctions », *op. cit.*, n° 1. Enfin, toujours dans le même sens, Hugues Rabault qualifie ce texte de « *symptôme du renforcement du caractère répressif de la politique économique et fiscale* » et considère qu'il montre « *d'une façon générale que la politique fiscale prend la forme d'une politique pénale* », V. Hugues RABAULT, *loc. cit.*

⁹⁶¹ V. Article 9 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière.

⁹⁶² Vanessa BOUSARDO et Michel MAES, *op. cit.*, n° 24. A rapprocher de : Circulaire Justice/Finances relative à la lutte contre la fraude fiscale du 22 mai 2014, *op. cit.*, pp. 2-3.

⁹⁶³ Vanessa BOUSARDO et Michel MAES, *op. cit.*, n° 23.

⁹⁶⁴ D'après l'article 132-71 du Code pénal : « *Constitue une bande organisée au sens de la loi tout groupement formé ou toute entente établie en vue de la préparation, caractérisée par un ou plusieurs faits matériels, d'une ou de plusieurs infractions* ».

⁹⁶⁵ La création de circonstances aggravantes adaptées aux modes opératoires de la délinquance fiscale ne constitue pas une spécificité de cette matière. On la retrouve dans d'autres champs de la délinquance des affaires, V. en ce sens : A rapprocher de : Michel VERON et Guillaume BEAUSSONIE, *op. cit.*, n° 907 p. 607.

⁹⁶⁶ A rapprocher de : Ludovic AYRAULT, « Le renforcement des sanctions », *op. cit.*, n° 3 ; Emmanuel DAOUD et Victoire DE TONQUÉDEC, *op. cit.*, p. 23 ; Hugues RABAULT, *loc. cit.*

⁹⁶⁷ V. Article 106 de loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018. V. notamment à ce propos : Vanessa BOUSARDO et Michel MAES, *op. cit.*, n° 25 ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 590.

⁹⁶⁸ Vanessa BOUSARDO et Michel MAES, *op. cit.*, n° 26. V. aussi à ce sujet : Marc LEROY, « Réflexion sur la lutte contre l'évasion fiscale internationale (2). Les aléas de la mise en œuvre bureaucratique », *GFP*, vol. 6, n° 6, 2019, p. 89 (encadré 2). A également rapprocher de : Charles-Henri HARDY, « À la recherche de la cohérence de la répression en matière fiscale », *op. cit.*, pp. 177-179 ; Circulaire du 4 octobre 2021, *op. cit.*, p. 13. A noter qu'un pareil phénomène de durcissement de la législation a pu récemment être constaté en droit de l'environnement, V. en ce sens : Laurent NEYRET, « La sanction en droit de l'environnement. Pour une théorie générale », Cécile CHAINAIS et Dominique FENOUILLET (sous. dir.), *Les sanctions en droit contemporain*, Vol. 1. *La sanction, entre technique et politique*, Dalloz, 2012, pp. 533-550 spéc. n° 6 pp. 535-536.

⁹⁶⁹ « *Quand un arbre cache une forêt, c'est que l'observateur est trop près de son tronc [...] l'arbre étant l'assouplissement du célèbre "verrou de Bercy", la forêt étant l'alourdissement des contrôles et sanctions* », V. Jacques-Henri ROBERT, « Le verrou qui cache la forêt - . - Commentaire d'importantes dispositions de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude », *op. cit.*, n° 1.

§2. L'adoption de nouvelles mesures de répression fiscale

120. L'adoption de nouvelles mesures pénales – La loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 se donnait trois objectifs : « *mieux détecter, appréhender, et sanctionner la fraude* »⁹⁷⁰. Pour atteindre cet ultime but, le législateur a mis en place de nouvelles mesures répressives qui concernent tant le volet pénal que le volet fiscal de la lutte contre cette délinquance⁹⁷¹. Plus précisément, sur le plan pénal, cette loi a conduit d'une part à l'adoption d'une « *peine d'amende au montant variable* »⁹⁷² et d'autre part à rendre pratiquement obligatoire la publication du jugement de condamnation pour fraude fiscale⁹⁷³. En effet, s'agissant du premier point, le législateur a prévu que le montant de l'amende encourue en cas de fraude fiscale simple ou aggravée puisse « *être porté au double du produit tiré de l'infraction* »⁹⁷⁴. S'agissant du second point, le législateur avait déjà ordonné par le passé le prononcé d'une telle peine en matière fiscale. En effet, avant 2010, il résultait du quatrième alinéa de l'article 1741 du Code général des impôts qu'en cas de condamnation pour fraude fiscale, le tribunal devait ordonner dans tous les cas la publication des jugements rendus. Mais par une décision QPC du 10 décembre 2010, le Conseil constitutionnel a déclaré cette disposition contraire à la Constitution, en considérant qu'elle méconnaissait le principe d'individualisation des peines⁹⁷⁵. A la suite de cette censure, cette sanction fut rétablie sous la forme d'une peine facultative⁹⁷⁶, avant donc de redevenir « *quasi automatique* »⁹⁷⁷ sous la plume du législateur de 2018⁹⁷⁸.

⁹⁷⁰ V. Exposé des motifs de cette loi (NOR : CPAE1835937L).

⁹⁷¹ L'exposé des motifs de cette loi précise qu'en matière de sanction, les dispositions qu'elle contient « *complètent et alourdissent l'arsenal existant, notamment dans une logique plus large de publicité qui, par l'effet de réputation qu'elle induit, peut jouer un rôle de dissuasion fort* », V. *Ibid.*

⁹⁷² Stéphane DETRAZ, « Armement et réarmement du droit pénal et du droit fiscal à l'encontre de la soustraction à l'impôt - . - À propos de la loi du 23 octobre 2018, relative à la lutte contre la fraude », *op. cit.*, n° 2. V. aussi : Julie GALLOIS, « Les apports de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude », *op. cit.*, p. 560.

⁹⁷³ D'après Jean Cosson, la publication des jugements de condamnation en matière de fraude fiscale n'a aucune utilité car « *en fait, personne, en dehors de ceux qui connaissent déjà les faits par d'autres voies, n'en est informé* ». De même, il estime que la publicité des audiences « *est toute théorique* », car en pratique bien peu de monde se presse au tribunal pour assister à une audience traitant de la matière fiscale. Dans ce domaine-là : « *Tout se passe dans une ambiance feutrée ; on y est entre soi, entre gens de bonne compagnie et connaisseurs de la question* », V. Jean COSSON, *Les industriels de la fraude fiscale*, *op. cit.*, p. 23 ; V. plus récemment à ce sujet : Olivier SIVIEUDE, « Existe-t-il en France une politique répressive en matière fiscale ? », *REIDF*, 2020/2, p. 189 ; Stéphane DETRAZ, *op. cit.*, n° 8 et 9 ; Jacques-Henri ROBERT, *op. cit.*, n° 36 ; Julie GALLOIS, *loc. cit.*

⁹⁷⁴ V. Alinéas 1^{er} et 2nd de l'article 1741 du CGI, tels que modifiés par l'article 23 de la loi du 23 octobre 2018 précitée. A rapprocher de : Stéphane DETRAZ, « Armement et réarmement du droit pénal et du droit fiscal à l'encontre de la soustraction à l'impôt - . - À propos de la loi du 23 octobre 2018, relative à la lutte contre la fraude », *op. cit.*, n° 7. A noter que le développement des amendes proportionnelles ne concerne pas seulement la matière fiscale mais l'ensemble du droit pénal des affaires, V. en ce sens : Michel VERON et Guillaume BEAUSSONIE, *op. cit.*, n° 906 pp. 605-607.

⁹⁷⁵ V. Conseil constitutionnel, 10 décembre 2010, n° 2010-72/75/82 QPC, M. Alain D. autres. A rapprocher de : Haritini MATSOPOULOU, « La censure par le Conseil constitutionnel de la peine de publication de la décision de condamnation applicable au délit de fraude fiscale », *Revue des sociétés*, 2011, p. 377. A rapprocher de : Stéphane DETRAZ, « Un an de droit pénal fiscal et douanier -.- Septembre 2010 - août 2011 », *Dr. pén.* n° 10, octobre 2011, chron. 8, n° 1.

⁹⁷⁶ En effet, le quatrième alinéa de l'article 1741 du CGI, tel que modifié par l'article 63 de la loi n°2010-1658 du 29 décembre 2010 était rédigé de la manière suivante : « *La juridiction peut, en outre, ordonner l'affichage de la décision prononcée et la diffusion de celle-ci dans les conditions prévues aux articles 131-35 ou 131-39 du code pénal* ».

⁹⁷⁷ Olivier SIVIEUDE, *loc. cit.*

⁹⁷⁸ En effet, le sixième alinéa de l'article 1741 du CGI prévoit désormais que : « *La juridiction ordonne l'affichage de la décision prononcée et la diffusion de celle-ci dans les conditions prévues aux articles 131-35 ou 131-39 du code pénal* ». Toutefois, et afin de ne pas tomber dans l'écueil mis en avant par le Conseil constitutionnel en 2010, le texte précise que les juridictions peuvent « *par une décision spécialement motivée, décider de ne pas ordonner l'affichage de la décision prononcée et la diffusion de celle-ci, en considération des circonstances de l'infraction et de la personnalité de son auteur* ».

En effet, depuis l'entrée en vigueur de la loi du 23 octobre 2018, le sixième alinéa de l'article 1741 du Code général des impôts prévoit que : « *La juridiction ordonne l'affichage de la décision prononcée et la diffusion de celle-ci dans les conditions prévues aux articles 131-35 ou 131-39 du code pénal* ». Toutefois, afin de ne pas tomber dans l'écueil mis en avant par le Conseil constitutionnel en 2010, le texte précise que les juridictions peuvent « *par une décision spécialement motivée, décider de ne pas ordonner l'affichage de la décision prononcée et la diffusion de celle-ci, en considération des circonstances de l'infraction et de la personnalité de son auteur* ». Dès lors, en dehors de ces situations exceptionnelles, la mise en œuvre de cette mesure permettra de jeter l'opprobre sur les fraudeurs tout en dissuadant ceux qui seraient tentés de les imiter⁹⁷⁹.

121. L'adoption de nouvelles mesures fiscales – Sur le plan fiscal cette fois, on relèvera l'instauration d'une « *complicité fiscale* »⁹⁸⁰ – consistant en la possibilité pour le Trésor public d'infliger une amende fiscale aux intermédiaires ayant fourni des prestations de conseil aux contribuables fraudeurs –, mais aussi la création – inspirée de la politique du « *name and shame* »⁹⁸¹ –, d'une mesure de publication des décisions appliquant une pénalité fiscale⁹⁸².

122. La complicité fiscale – S'agissant du premier point, si le droit fiscal pénal « *ne dispose pas, contrairement au droit pénal, d'une théorie générale de la complicité* »⁹⁸³, il n'en demeure pas moins que les complices de fraude fiscale pénalement sanctionnés peuvent être punis par application des articles 121-6 et 121-7 du Code pénal⁹⁸⁴. Toutefois, les parlementaires ont récemment souhaité qu'ils puissent se voir également infliger des sanctions non judiciaires⁹⁸⁵. En ce sens, la loi du 23 octobre 2018 a créé « *un manquement de complicité de fraude fiscale, prévu par un nouvel article 1740 A bis du CGI* »⁹⁸⁶. En vertu de ce dernier : « *est désormais applicable une amende fiscale à l'encontre de certains professionnels (exerçant à titre principal une activité de conseil) qui fournissent aux contribuables des prestations leur permettant de se soustraire à l'impôt* »⁹⁸⁷.

⁹⁷⁹ V. Olivier SIVIEUDE, *loc. cit.* A rapprocher de : Michel VERON et Guillaume BEAUSSONIE, *op. cit.*, n° 928 pp. 632-633.

⁹⁸⁰ V. notamment à ce sujet : Bernard THEVENET, « Fraude fiscale : délit général », *op. cit.*, n° 57 ; Pierre D'AZEMAR DE FABREGUES et Nicolas NEZONDET, « Conseils en matière fiscale : les limites avec les notions de complicité fiscale et pénale », *La revue fiscale du patrimoine*, n°5, mai 2020, étude 12, spéc. n° 25 et 26 ; Clarisse SAND et Stéphane DETRAZ, « La répression de la "complicité fiscale" des conseils (CGI, art. 1740 A bis) », *Dr. fisc.* n° 17, 25 avril 2019, 244 ; Stéphane DETRAZ, *op. cit.*, n° 25 à 27 ; Jacques-Henri ROBERT, *op. cit.*, n° 21 à 26 ; Olivier SIVIEUDE, *op. cit.*, pp. 189-190 ; Julie GALLOIS, *loc. cit.*

⁹⁸¹ Le « *name and shame* » (en anglais « *nommer et blâmer* ») est une « *pratique qui consiste à désigner du doigt une personne physique ou morale ayant enfreint la loi ou étant supposée l'avoir violée* », V. Sylvie LE DAMANY, « Compliance & éthique : quelle sont les limites de la pratique du "name and shame" ? », *Option Finance*, n° 1549, Lundi 9 mars 2020, p. 40 . V. aussi : « Le *name and shame*. Entretien avec François-Régis Benois », *Revue des Juristes de Sciences Po*, n° 20, Février 2021, dossier 21 pp. 113-117. A rapprocher également de : Juliette JOMBART, « La sanction numérique de "name and shame" en droit des affaires », *Dalloz actualité*, 4 février 2022.

⁹⁸² V. notamment à ce sujet : Olivier SIVIEUDE, « Existe-t-il en France une politique répressive en matière fiscale ? », *REIDF*, 2020/2, p. 188 ; Bernard THEVENET, « Fraude fiscale : délit général », *op. cit.*, n° 56 et 115 ; Stéphane DETRAZ, *op. cit.*, n° 29 et 30 ; Jacques-Henri ROBERT, *op. cit.*, n° 17 à 20 ; Julie GALLOIS, *loc. cit.* ; Brice PICARD, et Camille CHERRUAULT, *loc. cit.* V. aussi : Marc LEROY, « Réflexion sur la lutte contre l'évasion fiscale internationale (2). Les aléas de la mise en œuvre bureaucratique », *GFP*, vol. 6, n° 6, 2019, p. 91.

⁹⁸³ Stéphane DETRAZ, *op. cit.*, n° 25.

⁹⁸⁴ V. Jacques-Henri ROBERT, *op. cit.*, n° 21 ; Bernard THEVENET, « Fraude fiscale : délit général », *op. cit.*, n° 190.

⁹⁸⁵ V. Jacques-Henri ROBERT, *loc. cit.*

⁹⁸⁶ Jacques-Henri ROBERT, *op. cit.*, n° 22. A rapprocher de : Michel BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, *op. cit.*, pp. 108-109 ; Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *Précis de droit pénal fiscal*, LexisNexis, 2021, p. 256 et s. Avant cette réforme : « *aucune sanction fiscale ne pouvait être appliquée aux conseils qui aident les contribuables à frauder* », V. Olivier SIVIEUDE, *op. cit.*, p. 89.

⁹⁸⁷ Clarisse SAND et Stéphane DETRAZ, *op. cit.*, n° 1. Autrement dit, depuis l'entrée en vigueur de la loi du 23 octobre 2018 : « *un professionnel proposant à un contribuable un montage abusif ou frauduleux pourra faire l'objet de "poursuites administratives" comme "complice" du contribuable* », V. Pierre D'AZEMAR DE FABREGUES et Nicolas NEZONDET, *op. cit.*, n° 26.

Si l'application de ce texte a pour effet d'évincer la répression pénale au profit d'une réponse administrative, il n'en reste pas moins que les agissements qu'il vise à réprimer sont prioritairement sanctionnés par l'intermédiaire de la voie pénale⁹⁸⁸.

123. La publication du jugement de condamnation – S'agissant du second point, le nouvel article 1729 A *bis* du Code général des impôts autorise l'administration fiscale à « *imiter la justice judiciaire* »⁹⁸⁹ en lui permettant de publier sur son site internet « *les amendes et majorations appliquées à l'encontre de personnes morales à raison de manquements graves* »⁹⁹⁰. A cet égard, si ce nouveau dispositif a pour but de « *porter atteinte à la réputation des entreprises qui ont fraudé* »⁹⁹¹, son champ d'application est assez réduit⁹⁹². Il vise des sociétés qui ont commis une fraude caractérisée « *par un montant de droits fraudés d'un minimum de 50 000 € et le recours à une manœuvre frauduleuse* »⁹⁹³ ayant conduit à l'application d'une majoration de 80%⁹⁹⁴.

Par ailleurs, le texte précité précise en outre que les manquements qui ont déjà fait l'objet d'un dépôt de plainte pour fraude fiscale par l'administration ne sont pas concernés par cette sanction et que cette dernière ne peut être infligée que si la Commission des infractions fiscales y est favorable. Toutefois, au regard du caractère détaillé de ces publications, celles-ci constituent « *un nouveau moyen de pression redoutable* »⁹⁹⁵ exercé par le fisc sur les contribuables fraudeurs. En effet, cet affichage sous forme dématérialisée « *porte sur la nature et le montant des droits fraudés et des amendes et majorations appliquées, la dénomination du contribuable ainsi que, le cas échéant, l'activité professionnelle et le lieu d'exercice de cette activité* »⁹⁹⁶. Il n'est donc pas certain que cette nouvelle mesure soit pleinement appropriée⁹⁹⁷.

⁹⁸⁸ V. en ce sens : Clarisse SAND et Stéphane DETRAZ, *op. cit.*, n° 28 et s. Olivier SIVIEUDE relève quant à lui que la mise en œuvre de cette nouvelle amende est « *assez complexe d'autant qu'il faut que l'administration soit en mesure de montrer le caractère direct et intentionnel de la prestation rendue par le conseil* », V. Olivier SIVIEUDE, *op. cit.*, p. 90.

⁹⁸⁹ Jacques-Henri ROBERT, *op. cit.*, n° 17. Dans le même esprit, Stéphane DETRAZ écrit qu'« *il s'agit en somme de l'équivalent administratif de la peine de publication* », V. Stéphane DETRAZ, *op. cit.*, n° 30.

⁹⁹⁰ V. Premier alinéa de l'article 1729 A *bis* du CGI, créé par l'article 18 de la loi n°2018-898 du 23 octobre 2018. On relèvera à ce sujet qu'au-delà de la France, trente-quatre Etats parties à la Convention européenne des droits de l'Homme – dont l'Espagne –, prévoient également un dispositif analogue de « *name and shame* » fiscal, V. Alice ROUSSEAU et Guillaume PELLEGRIN, « Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.* n° 35, 31 août 2023, chron. 264, n°9 p. 12.

⁹⁹¹ Olivier SIVIEUDE, *loc. cit.*

⁹⁹² D'ailleurs, on ne compte à ce jour qu'une seule publication de sanctions administratives à la suite d'un contrôle fiscal. En l'occurrence, celle-ci est intervenue le 12 septembre 2023, V. <https://www.impots.gouv.fr/sanctions-administratives-appliquees-la-suite-dun-contrôle-fiscal>.

⁹⁹³ V. Premier alinéa de l'article 1729 A *bis* du CGI, précité.

⁹⁹⁴ L'article 1729 A *bis* du CGI renvoie à l'article 1729 du même Code prévoyant cette majoration.

⁹⁹⁵ Julie GALLOIS, *loc. cit.*

⁹⁹⁶ V. Alinéa second de l'article 1729 A *bis* du CGI, précité.

⁹⁹⁷ V. en ce sens : *Infra* §473.

124. Conclusion du chapitre 2 – Il résulte de ce qui précède que tant l'aggravation des sanctions existantes, que l'instauration de nouvelles mesures de répression fiscale, témoignent de la volonté du législateur de se montrer singulièrement offensif à l'égard des fraudeurs⁹⁹⁸. L'intensification de la lutte contre la fraude fiscale s'observe donc bien à la fois en amont et en aval du procès fiscal. En particulier, si de la loi du 6 décembre 2013, cette lutte était déjà sortie « *indéniablement renforcée* »⁹⁹⁹, les mesures prises plus récemment – celles notamment issues de la loi du 23 octobre 2018 –, s'inscrivent dans cette même lignée : elles visent elles aussi à accroître l'efficacité de l'arsenal de répression fiscale¹⁰⁰⁰.

* *

*

⁹⁹⁸ V. en ce sens : Stéphane DETRAZ, *op. cit.*, n° 2. On rejoint ici, la seconde acception du terme « *pénalisation* » retenue par Ludovic Ayrault, à savoir celle désignant « une évolution dans le sens d'une répression accrue », V. Ludovic AYRAULT, « La pénalisation de la lutte contre la fraude fiscale », *op. cit.*, p. 37.

⁹⁹⁹ Marc SEGONDS, « Commentaire de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière », *Dr. pén.* n°2, février 2014, étude 3. Pour ce commentateur de cette loi, celle-ci constitue une « *œuvre tout aussi décevante pour ses renoncements que précieuse par ses apports* », V. *Ibid.*

¹⁰⁰⁰ V. en ce sens : Stéphane DETRAZ, *op. cit.*, n° 4.

125. Conclusion du titre 1 – L’ambition poursuivie dans le premier chapitre était de présenter de manière claire et synthétique le système français de répression fiscale. Cela a permis de rappeler que ce système se distinguait à deux égards : d’une part, au regard de son caractère particulièrement diversifié ; d’autre part, en considération du fait qu’il se trouvait – aujourd’hui encore –, aux mains de l’administration fiscale. A la suite de la présentation introductive de ce dispositif, il a semblé judicieux de s’intéresser à son évolution récente. Ce faisant, on se trouve en mesure d’affirmer que, d’un point de vue théorique, les mesures répressives envisagées tendent vers toujours plus de sévérité¹⁰⁰¹.

Mais cette « *surenchère répressive* »¹⁰⁰² s’observe-t-elle également sur le plan pratique ? Il convient à présent de le vérifier car disposer d’un « *arsenal normatif étoffé* »¹⁰⁰³ de lutte contre la fraude fiscale constitue une condition nécessaire mais non suffisante pour garantir que la répression sera bien assurée. En effet, que la France dispose d’un « *arsenal suffisant* »¹⁰⁰⁴ de lutte contre la fraude fiscale ne signifie pas que ce dernier ne présente pas des insuffisances.

D’ailleurs, même si le système normatif ci-avant décrit forme l’un « *des dispositifs les plus robustes instaurés par les pays européens pour lutter contre la fraude fiscale* »¹⁰⁰⁵, il n’est absolument pas certain que l’on assiste en France à une véritable pénalisation de la délinquance fiscale entendue comme un accroissement de la répression en ce domaine¹⁰⁰⁶. En effet, si certaines réformes – à l’image du récent aménagement du verrou de Bercy – conduisent à un élargissement du champ d’intervention de l’autorité judiciaire en matière fiscale, il n’en reste pas moins que d’autres évolutions législatives témoignent de la volonté du législateur de « *faire de l’audience correctionnelle une exception s’agissant des faits de fraude fiscale* »¹⁰⁰⁷. On pense à cet égard à l’évolution législative observée en matière de transaction, mais aussi à l’extension des CRPC et CJIP à la fraude fiscale¹⁰⁰⁸.

¹⁰⁰¹ V. Vanessa BOUSARDO et Michel MAES, *op. cit.*, n° 33. Ce constat n’est pas nouveau. En effet, au début des années 1980, Gilbert Tixier et Jean-Marie Robert avaient affirmé que l’histoire de la répression pénale en matière fiscale laissait apparaître la rigueur croissante du législateur et de la Cour de cassation, V. Gilbert TIXIER et Jean-Marie ROBERT, *Droit pénal fiscal*, Dalloz, 1980, n° 20.

¹⁰⁰² Christophe DE LA MARDIERE, « La loi relative à la lutte contre la fraude fiscale : la France reste un État de droit », *JCP éd. E.*, n° 1-2, 8 janvier 2014, note 1018, n° 2 p. 60.

¹⁰⁰³ Jean-François HUSSON, *op. cit.*, p. 28.

¹⁰⁰⁴ Guillaume GUICHARD, « Le fisc dispose aujourd’hui d’un arsenal suffisant », *Le Figaro*, n° 23421, 3 décembre 2019, p. 24.

¹⁰⁰⁵ Jean-François HUSSON, *op. cit.*, p. 40.

¹⁰⁰⁶ A propos des différentes acceptions du terme « *pénalisation* », V. *Supra* §86.

¹⁰⁰⁷ Emmanuel DAOUD, Marie PERRAULT, Valentin RIGAMONTI, Maria SNITSAR et Léo COUDON-MORINI, « Circulaire du 4 octobre 2021 : Épisode 7 - La place de la CRPC et de la CJIP dans la lutte contre la fraude fiscale », *Dalloz Actualités*, 25 janvier 2022. A rapprocher de : Jean-René CAZENEUVE, *op. cit.*, p. 54, où l’auteur observe que : « *Depuis 2018, l’arsenal normatif pour lutter contre la fraude fiscale s’est étoffé, en poursuivant simultanément deux objectifs apparemment contradictoires : la pénalisation accrue de la fraude fiscale et la logique d’accompagnement du contribuable* ».

¹⁰⁰⁸ A rapprocher de : Cour des comptes, « La fraude aux prélèvements obligatoires. Evaluer, prévenir, réprimer », 2019, pp. 97-101. V. aussi en lien avec ce rapport : Grégoire NORMAND, « Fraude aux prélèvements obligatoires : la Cour des comptes tacle Bercy », *La Tribune*, n° 6809, 3 décembre 2019, p. 6 ; Benoît FLOCH, « Fraude fiscale : la Cour des comptes tance l’Etat », *Le Monde*, 3 décembre 2019, p. 10 ; Annabelle PANDO, « Fraudes aux prélèvements obligatoires : la Cour des comptes épingle Bercy », *LPA*, 7 janvier 2020, n° 150b6, p. 3.

Cette schizophrénie législative témoigne au fond de l'absence d'une véritable politique de lutte contre la fraude fiscale¹⁰⁰⁹. Or, en pratique, cette absence est particulièrement préjudiciable au corps social. En effet, l'analyse des résultats obtenus en la matière par les pouvoirs publics démontre qu'à un dispositif répressif très élaboré répond une répression à l'efficacité douteuse¹⁰¹⁰.



¹⁰⁰⁹ A rapprocher de : Jean-René CAZENEUVE, *op. cit.*, p. 8, 15 et 60.

¹⁰¹⁰ A l'instar du droit pénal de l'environnement, le droit de la répression fiscale présente de graves lacunes « *tant en ce qui concerne sa clarté, que pour ce qui est son application* », V. Jérôme LASSERRE CAPDEVILLE, « Le droit pénal de l'environnement : un droit encore à l'apparence redoutable et à l'efficacité douteuse », *op. cit.*, p. 25. Et l'analyse menée ici invite à penser que ce point commun unissant ces deux droits découle de la possibilité de faire intervenir – en matière fiscale comme environnementale – plusieurs autorités répressives, sans que l'espace d'intervention de chacune d'entre elles n'ait été préalablement délimité. A rapprocher de : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 733 pp. 540-541.

Titre 2 – Un système répressif à l'efficacité douteuse

*« La répression paraît donc très bien organisée.
Pourquoi tout l'arsenal d'armes fiscales et judiciaires n'est-il,
cependant, qu'un "tigre de papier" que les fraudeurs narguent, en si grand nombre ?
Ce sont les méthodes d'application des moyens disponibles qui doivent présenter certains défauts [...] »¹⁰¹¹.*

126. D'innombrables efforts presque vains ? – L'objet des prochains développements est de porter un regard critique sur les résultats obtenus en matière de lutte contre la délinquance fiscale. En ce sens, on cherchera à déterminer l'importance de celle-ci et plus largement à évaluer les effets découlant de la mise en œuvre du système français de répression fiscale tel qu'il est actuellement érigé. A cet égard, comme on vient de le voir, les pouvoirs publics français ont cherché ces dernières années à intensifier la lutte contre la délinquance fiscale de manière à atteindre l'objectif constitutionnel s'y rattachant¹⁰¹². Ils ont en ce sens pensé qu'étoffer l'appareil judiciaire de mesures et sanctions nouvelles permettrait de renforcer l'efficacité du combat qu'ils mènent contre ce phénomène. Mais est-ce que la pratique leur a donné raison ? On peut sérieusement en douter car, à l'analyse, tant la marginalisation de la réponse pénale (**chapitre 1**) que le fonctionnement du système français de répression fiscale (**chapitre 2**) posent question.

¹⁰¹¹ Jean COSSON, *Les industriels de la fraude fiscale*, éd. du Seuil, 1974, pp. 199-200.

¹⁰¹² Pour le Conseil, la lutte contre la fraude fiscale constitue un « objectif à valeur constitutionnelle ». Il existerait donc en ce domaine une recherche particulière d'efficacité pour atteindre cet objectif. A rapprocher de : Bastien LIGNEREUX, *Précis de droit constitutionnel fiscal*, LexisNexis, 2020, n° 682 p. 413. V. aussi à ce sujet : *Supra* §2.

Chapitre 1. La marginalisation de la réponse pénale en question

127. L'absence remarquée du droit pénal en matière fiscale – En France, le droit pénal est pendant très longtemps resté un outil marginal de lutte contre la fraude fiscale¹⁰¹³. Pour le montrer, il sera procédé à une analyse à la fois socio-économique et juridico-criminologique des résultats obtenus en la matière. Une fois mis au jour, ce phénomène de marginalisation étonne par sa constance. Celle-ci surprend car la délinquance fiscale constitue un véritable fléau, c'est-à-dire un « *grand malheur d'origine naturelle ou humaine qui frappe et ravage une collectivité* »¹⁰¹⁴. On pourrait donc s'attendre à ce que la justice pénale joue un rôle déterminant dans la lutte contre ce dernier. Or, si des progrès en ce sens ont été réalisés, c'est encore loin d'être véritablement le cas. Par ailleurs, il apparaît à l'analyse que la mise à l'écart de la réponse pénale n'est pas seulement surprenante en ce qu'elle tranche avec la gravité du phénomène criminel combattu, elle est aussi malvenue dans la mesure où elle nuit à l'efficacité globale de la répression¹⁰¹⁵. Ainsi, il sera démontré que la marginalisation du droit pénal en matière fiscale pose question à la fois au regard de sa relative persistance (**section 1**) mais aussi en considération de son caractère doublement paradoxal (**section 2**).

¹⁰¹³ Dans une publication parue en 1990, Pierre Lascoumes avait rappelé qu'un certain nombre de travaux avaient déjà « attiré l'attention sur l'écart qui existe souvent entre la richesse des moyens de pression et de sanction dont disposent les administrations publiques pour atteindre leurs objectifs théoriques et la rareté des utilisations directes qu'elles en font », V. Pierre LASCOUMES, « Les sanctions administratives : une forme de droit pénal instrumentaliste ? L'exemple du droit pénal de l'environnement », *Déviance et société*. 1990, Vol. 14, n°1, p. 76. A rapprocher de : Laurent NEYRET, « La sanction en droit de l'environnement. Pour une théorie générale », Cécile CHAINAIS et Dominique FENOUILLET (sous. dir.), *Les sanctions en droit contemporain*, Vol. 1. *La sanction, entre technique et politique*, Dalloz, 2012, pp. 533-550 spéc. n° 23 pp. 544-545. S'agissant en particulier du domaine fiscal, certains auteurs ont affirmé que : « *La spécificité de la fraude fiscale en tant que délinquance financière et les insuffisances de sa répression font depuis longtemps l'unanimité des spécialistes qu'ils soient économistes ou criminologues, fiscalistes ou pénalistes* », V. Pierre LASCOUMES et Danièle VERNEUIL, *op. cit.*, p. 17.

¹⁰¹⁴ V. <https://www.cnrtl.fr/definition/fl%C3%A9au>.

¹⁰¹⁵ Lorsqu'on étudie la marginalisation de la réponse pénale en matière fiscale, on s'aperçoit *in fine* que ce phénomène participe de la permanence du fléau que les pouvoirs publics entendent combattre, V. à ce propos : *Infra* §158.

Section 1 - La marginalisation persistante du droit pénal

128. La délinquance fiscale : « domaine privilégié des silences du droit pénal »¹⁰¹⁶ – Il peut *a priori* sembler difficile d'évaluer la place occupée par le droit pénal dans la lutte contre la fraude fiscale dans la mesure où, comme on l'a vu, sa mise en œuvre dépend sensiblement du bon-vouloir de l'administration¹⁰¹⁷. Toutefois, cette difficulté peut être surmontée en s'intéressant aux statistiques officielles publiées à ce sujet. Dans le cas présent, celles-ci montrent non seulement que la fraude fiscale constitue un « *contentieux marginal pour la justice pénale* »¹⁰¹⁸ mais aussi et surtout que le droit pénal est et demeure un outil relativement peu utilisé pour lutter contre cette forme de délinquance¹⁰¹⁹. Aussi, après avoir mis en exergue cette mise à l'écart de la réponse pénale en matière fiscale (§1), il sera question d'exposer certaines raisons permettant de l'expliquer (§2).

§1. Le constat de la marginalisation du droit pénal en matière fiscale

129. L'absence du droit pénal observée d'un œil prudent – D'après Henri Poincaré : « *La seule vérité en science est donnée par les observations* »¹⁰²⁰. Une telle pensée doit être nuancée car lorsque l'on souhaite évoquer des statistiques pénales, il faut garder à l'esprit qu'elles constituent vis-à-vis des infractions, ce que le droit est aux choses humaines, c'est-à-dire une « *mince pellicule* »¹⁰²¹ à leur surface.

¹⁰¹⁶ Mireille DELMAS-MARTY, « Rendre le droit pénal des affaires plus dissuasif », RDPC, Avril 1981, n° 4, p. 299. D'autres auteurs ont écrit que : « *Le traitement pénal de la fraude fiscale [restait] ainsi, encore aujourd'hui, le parent pauvre de la lutte contre la délinquance économique et financière* », V. Alexis SPIRE, et Katia WEIDENFELD, « La tolérance des juges à la fraude fiscale : un inconscient d'institution », *Criminologie*, volume 49, numéro 1, printemps 2016, p. 88.

¹⁰¹⁷ Comme l'avait déjà remarqué Louis Boyer en 1974, en matière fiscale, le juriste est confronté à « *une difficulté particulière pour apprécier la valeur du droit pénal positif, celui-ci n'étant pas seulement fonction de son contenu, mais peut-être plus encore de son application effective, laquelle appartient surtout aux agents de l'administration* », V. Louis BOYER, *op. cit.*, p. 231. V. aussi en ce sens : Stéphane DETRAZ, « L'Administration et le juge pénal. Quelle articulation possible entre l'administration et le juge pénal ? Le domaine fiscal peut-il servir de modèle ? », *op. cit.*, p. 48. De manière beaucoup plus générale, Marc Ancel avait mis en garde les chercheurs en écrivant ceci : « *Il n'est pas toujours facile d'évaluer les résultats [...] le but n'est pas de prononcer des jugements de valeur, mais de décrire et d'expliquer les conséquences positives des réformes ou des expériences et ce qu'on pourrait en appeler l'impact social [...] Les résultats véritables sont souvent difficiles à connaître et les modes d'évaluation en sont trop souvent aussi incertains. Des précautions diverses s'imposent au chercheur, et surtout un esprit critique toujours en alerte, qui lui évite les affirmations ou les généralisations bâties* », V. Marc ANCEL, « Pour une étude systématique des problèmes de politique criminelle », *Archives de Politique Criminelle*, Ed. A. Pedone, Paris, n° 1, 1975, p. 31.

¹⁰¹⁸ Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *L'impunité fiscale, Quand l'Etat brade sa souveraineté*, *op. cit.*, p. 84. Ces auteurs affirment par ailleurs qu'à cette marginalisation quantitative s'ajouterait une marginalisation interventionnelle du droit pénal, dans le sens où l'intervention de la justice pénale en matière fiscale serait toujours tardive, V. à ce propos : Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *op. cit.*, p. 85. Ce second constat serait sans doute à nuancer depuis la levée partielle du « *verrou de Bery* » opérée en 2018. Néanmoins une intervention trop tardive du droit pénal dans le processus répressif peut conduire à sa « *dévitilisation* », V. en ce sens : Michel JEANTIN et Alain VIANDIER, « Chronique d'actualité », *Revue de droit bancaire et de la bourse*, 1990, p. 205. A rapprocher de : Philippe CONTE, « "Effectivité", "inefficacité", "sous-effectivité", "surefficacité"... : variations pour droit pénal », *Le droit privé français à la fin du XX^e siècle, Etudes offertes à Pierre Catala*, Litec, 2001, pp. 125-132, spéc. p. 130.

¹⁰¹⁹ Un constat analogue a déjà pu être tiré en droit du travail, V. en ce sens : Corinne ROBACZEWSKI, « Le risque pénal dans les opérations de fourniture de main d'œuvre », *Droit social*, Dalloz, n°6, juin 2020, p. 557.

¹⁰²⁰ Citation reprise in : Éric GICQUEL, « La fraude fiscale », *Dr. fisc* n° 28, 2007, étude 725. A rapprocher de : Marc ANCEL, « Pour une étude systématique des problèmes de politique criminelle », *op. cit.*, p. 28.

¹⁰²¹ « *Il est banal de se représenter le droit comme une mince pellicule à la surface des choses humaines ou – pour reprendre une métaphore à peine moins usée – comme la partie visible d'un iceberg symbolisant l'ensemble des relations sociales* », V. Jean CARBONNIER, *Flexible droit. Pour une sociologie du droit sans rigueur*, LGDJ, 10^{ème} édition, 2014, p. 27. Quant à la mesure de la criminalité, on peut lire dans le traité de criminologie de Raymond Gassin que les statistiques criminelles « *ne saisissent que l'écume des choses et encore une écume bien appauvrie par rapport au donné quotidien concret* », V. Raymond GASSIN, Sylvie CIMAMONTI et Philippe BONFILS, *Criminologie*, Dalloz, 7^{ème} éd., 2011, p. 161. A rapprocher de : Albert COHEN, *La déviance*, Ed. J. Duculot, 1971, pp. 59-60 ; Pierre LASCOUMES, *Des erreurs pas des fautes. La gestion discrète du droit des affaires*, *op. cit.*, n° 42, p. 41.

En effet, comme l'a rappelé Jean Cosson : « *L'ensemble des affaires portées devant la justice est, pour l'observateur judiciaire, comparable au sommet d'un iceberg : seul le raisonnement permet de se représenter la masse "dix fois plus grande" qui reste invisible* »¹⁰²². Cela étant rappelé, comme indiqué précédemment, la marginalisation de la réponse pénale en matière fiscale se traduit de deux manières différentes. En effet, si les affaires fiscales représentent une part marginale de l'ensemble des délits condamnés (cf. tableau 7), le droit pénal est quant à lui marginalisé dans la lutte contre la fraude fiscale.

Tableau 7 – La part marginale des affaires fiscales dans l'ensemble des délits condamnés¹⁰²³

Année	2012	2013	2014	2015	2016
Nombre de délits condamnés définitivement	570 639	561 908	543 075	541 150	552 104
Nombre de fraudes à l'impôt condamnées définitivement	839 (0,15 %)	708 (0,13 %)	718 (0,13 %)	692 (0,13 %)	626 (0,11 %)
Année	2017	2018	2019	2020	2021
Nombre de délits condamnés définitivement	549 999	545 081	562 668	469 571	555 078
Nombre de fraudes à l'impôt condamnées définitivement	711 (0,13 %)	774 (0,14 %)	?	394 (0,08 %)	660 (0,12 %)

130. La fraude fiscale : une délinquance de masse statistiquement insignifiante

– Le fait que la fraude fiscale ne tienne « *qu'une place très modeste dans l'ensemble des activités judiciaires* »¹⁰²⁴ peut surprendre dans la mesure où il s'agit d'une infraction à laquelle est attribuée une part très importante du coût social de la délinquance¹⁰²⁵. En effet, dès le début des années 1970, une étude portant sur le coût du crime en France avait révélé que ce dernier était « *marqué principalement par les fraudes contre les finances publiques* »¹⁰²⁶.

¹⁰²² Jean COSSON, *Les industriels de la fraude fiscale*, op. cit., p. 141. Ce même auteur réitérera ce constat dix ans plus tard, V. Jean COSSON, « La répression pénale de la fraude fiscale », *Revue française de finances publiques*, n°5, 1984, p. 111. Dans le même sens, Jean Pinatel a écrit que la criminalité peut être « *comparée à un iceberg, dont la partie immergée n'est pas visible* », V. Jean PINATEL, *Le phénomène criminel*, Paris, Solar, 1987, p. 122. Dans le même esprit, un autre auteur a plus récemment écrit que « *les statistiques policières et judiciaires ne [constituaient] pas un miroir de la réalité mais des représentations de la réalité* » et que pour les comprendre, il convenait surtout « *de comprendre ce qu'elles ne disent pas* », V. Julien LARREGUE, « Le blanchiment des statistiques pénales », *AI Pénal*, 2019, p. 286.

¹⁰²³ Source : Tableaux statistiques du Ministère de la Justice consultables en ligne, V. <http://www.justice.gouv.fr/statistiques-10054/les-condamnations-32584.html>. En raison sans doute de la crise sanitaire, le nombre de fraudes à l'impôt condamnées définitivement en 2019 n'a pas été publié.

¹⁰²⁴ Pierre LASCOUMES, *Des erreurs pas des fautes. La gestion discrète du droit des affaires*, op. cit., n° 42, p. 57.

¹⁰²⁵ La fraude fiscale engendre également des coûts psychologiques que Jean Dubergé définit comme la « *somme des sacrifices de toute nature subis par les individus du fait de la fiscalité* », V. Jean DUBERGÉ, *Les Français face à l'impôt : essai de psychologie fiscale*, LGDJ, Paris, 1990, p. 167. V. aussi à ce sujet : Marc LEROY, « Sociologie du contribuable et évitement de l'impôt », *Archives Européennes de Sociologie*, Vol. 44, n° 2, Etudes critiques, 2003, pp. 237-238. A rapprocher enfin de : Jean-René CAZENEUVE, op. cit., p. 23, où l'auteur rappelle que la fraude fiscale a également un « *impact social, à travers l'érosion du consentement à l'impôt* ». Le constat établi à propos de la délinquance fiscale est transposable à l'ensemble de la délinquance des affaires. En ce sens, dans un rapport rédigé en 1981 par le Comité européen pour les problèmes criminels, on peut lire que : « *La criminalité des affaires est en général beaucoup moins poursuivie que la criminalité traditionnelle. Elle coûte en général beaucoup plus cher à la communauté [...] elle fait beaucoup plus de victimes* », V. Comité européen pour les problèmes criminels, *La criminalité des affaires*, Conseil de l'Europe, Strasbourg, 1981, p. 18. A rapprocher enfin de : Maurice CUSSON, *Le contrôle social du crime*, PUF, 1^{ère} éd. 1983, p. 262 et s.

¹⁰²⁶ Thierry GODEFROY, *Le coût du crime en France en 1972 et 1973*, Paris, SEPC, 1976, n° 2, p. 17 ; V. également à ce propos : Mireille DELMAS-MARTY, « Criminalisation et infraction financière », *RSC*, 1977, p. 509 ; Thierry LEVY, *Le désir de punir. Essai sur le privilège pénal*, Fayard, 1979, p. 212 ; Pascal SUHARD, op. cit., n° 1 p. 5 ; Pierre LASCOUMES, op. cit., p. 57 et 86.

Et un demi-siècle plus tard, ce constat se vérifie toujours. En ce sens, le procureur général près la Cour de cassation affirma en 2019 que la fraude fiscale représentait « *le type de délinquance astucieuse le plus coûteux* »¹⁰²⁷.

131. Le droit pénal : un outil longtemps mis à l'écart dans la lutte contre la fraude fiscale – La marginalisation apparente du droit pénal en matière fiscale est quant à elle moins surprenante. En effet, puisque le système de lutte contre la fraude fiscale est encore essentiellement « *aux mains du fisc* »¹⁰²⁸, il n'est guère « *étonnant que le contentieux pénal soit voué à la marginalité* »¹⁰²⁹. D'ailleurs, cette marginalisation constitue un trait saillant et permanent de la politique de lutte contre la délinquance fiscale menée en France¹⁰³⁰. Ainsi, dans les années 1930, les poursuites pénales pour fraude fiscale ne dépassaient pas annuellement le chiffre de 150¹⁰³¹.

Or, jusqu'à récemment, cette « *absence abusive de poursuites* »¹⁰³² pouvait encore être observée. Et ce, car le Trésor public a toujours fait un « *usage modéré* »¹⁰³³ de son pouvoir d'engager des poursuites pénales¹⁰³⁴. A cet égard, l'analyse des statistiques officielles de ces soixante dernières années permet de concrètement observer l'impact des dernières réformes du verrou de Bercy sur l'évolution du nombre de dossiers de fraude fiscale transmis au parquet (cf. graphique 1).

¹⁰²⁷ François MOLINS, Allocation d'ouverture de la journée d'étude organisée à la Cour de cassation le 19 septembre 2019 et ayant pour thème « *La convergence des moyens de lutte contre les fraude fiscales et sociales* ». A rapprocher de : Philippe ROBERT et Marie-Lys POTIER, « Les grandes tendances de l'évolution des délinquances », Laurent MUCCHIELLI et Philippe ROBERT (dir.), *Crime et sécurité. L'état des savoirs*, La découverte, 2002, p. 21 ; Conseil des prélèvements obligatoires, *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, 2007, p. 1.

¹⁰²⁸ A rapprocher de : Manon DE SAINT-LEGER, *op. cit.*, n°55 pp. 62-64. V. aussi : *Supra* §50 et s.

¹⁰²⁹ Wilfrid JEANDIDIER, « Les sanctions pénales en matière fiscale », *Dr. fisc.*, 2007, n° 3, comm. 58, n° 2.

¹⁰³⁰ « *En France, les poursuites pénales [pour fraude fiscale] sont rares. Le fait est notoire* », V. Gabriel ARDANT, *op. cit.*, p. 686. Un tel constat invite à « *rompre avec la fascination du judiciaire* », ou dit autrement, à critiquer le « *pénalocentrisme* », V. respectivement à ce propos : Pierre LASCOUMES et Danièle VERNEUIL, *op. cit.*, p. 20 et s. ; Pierre LASCOUMES, *Les affaires ou l'art de l'ombre. Les délinquances économiques et financières et leur contrôle*, Le Centurion, Paris, 1986, p. 58.

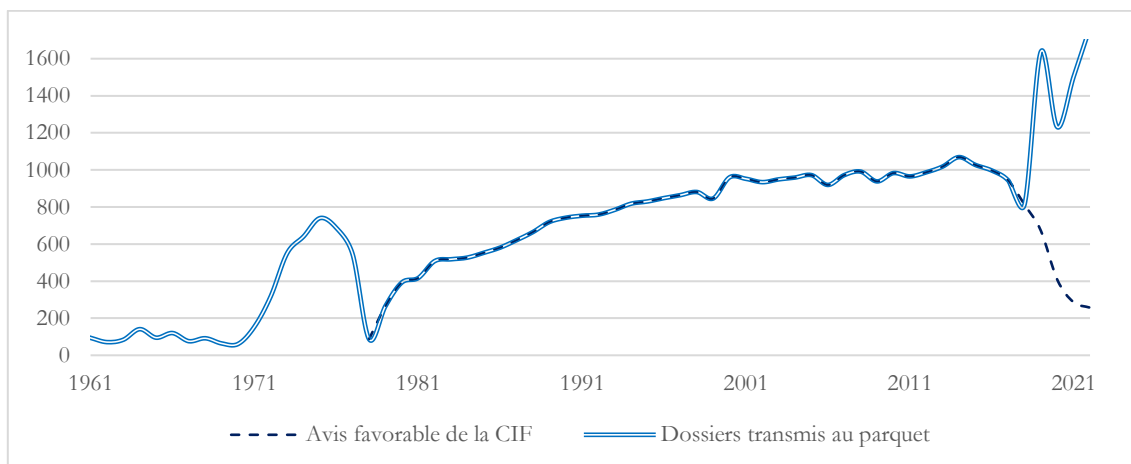
¹⁰³¹ V. en ce sens : Aurélien BAUDU, « Contribution à un éclairage historique et juridique sur le "verrou de Bercy" », *GFP*, vol. 3, no. 3, 2018, p. 97. V. également en ce sens : Frédéric TRISTRAM, *op. cit.*, p. 23. A propos du très faible recours du droit pénal dans le domaine fiscal, un avocat a pu écrire de manière quelque peu exagérée qu'« *avant 1970 on comptait sur les doigts des deux mains les plaintes [pour fraude fiscale] qui étaient déposées en France [...] On veut faire de la chirurgie mais on continue à rester dans le domaine homéopathique* », Observation faite par l'avocat Pierre Courtois, *L'Application du droit pénal en matière fiscale – 3^{ème} Colloque de la Société de Droit fiscal (4-5 Décembre 1980 – Aix-en-Provence)*, *op. cit.*, p. 138.

¹⁰³² Cyrille DAVID, Olivier FOUQUET, Bernard PLAGNET et Pierre-François RACINE, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 5^{ème} éd., 2009, p. 978.

¹⁰³³ Doux euphémisme emprunté à Aurélien Baudu, V. Aurélien BAUDU, « Contribution à un éclairage historique et juridique sur le "verrou de Bercy" », *GFP*, vol. 3, no. 3, 2018, p. 98. Dans le même sens, Bernard Thévenet écrit que : « *L'administration fiscale, qui dispose d'un arsenal important et varié de sanctions administratives pour punir les fraudeurs [...] a toujours fait, jusqu'ici, un usage extrêmement modéré de cette prérogative particulière lui attribuant l'initiative des poursuites pénales* », V. Bernard THEVENET, « Fraude fiscale : délit général », *op. cit.*, n° 77.

¹⁰³⁴ A rapprocher de : Gilbert TIXIER, « Garanties de procédure en matière fiscale et douanière (Commentaire de la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977), [Aspects de droit fiscal pénal] », *op. cit.*, pp. 131-133. Ou plus récemment : Pierre D'AZEMAR DE FABREGUES et Nicolas NEZONDET, « La nécessaire lutte contre l'évasion fiscale : un enjeu international pour limiter la compétition fiscale entre États - Panorama international des récentes mesures contre la fraude et l'optimisation fiscales », *op. cit.*, n° 16 et 17.

**Graphique 1 – L’impact des dernières réformes du verrou de Bercy
sur les poursuites pénales en matière fiscale¹⁰³⁵**



A la lecture de ce graphique, on constate tout de suite une chute significative de ce nombre à la fin des années 1970, ce qui coïncide avec la mise en fonction de la Commission des infractions fiscales, le premier janvier 1978¹⁰³⁶. Plus précisément, entre 1977 et 1978, le nombre de dossiers transmis au ministère public a diminué de 84%¹⁰³⁷. Cette forte diminution s’explique simplement. En effet, à la suite de l’instauration de ladite commission, la recevabilité des plaintes de l’administration fiscale était nouvellement soumise à un avis conforme donnée par cette nouvelle institution¹⁰³⁸. Autrement dit, en cas d’avis défavorable de cette dernière, les plaintes déposées par l’administration fiscale, tendant à l’application de sanctions pénales, n’étaient plus transmises au procureur de la République. On n’est donc pas surpris de remarquer que cette réforme du verrou de Bercy ait d’abord été suivie d’une nette diminution du nombre de transmissions de dossiers de fraude fiscale au parquet. Par la suite, ce nombre est reparti à la hausse. Toutefois, il faudra attendre l’an 2013 pour que le stade du millier soit enfin dépassé¹⁰³⁹.

132. Le basculement opéré par la loi du 23 octobre 2018 – Peu de temps après que ce stade symbolique a été atteint, on peut observer que le nombre de plaintes pour fraude fiscale après avis favorable de la Commission des infractions fiscales a continuellement baissé. Et ce nombre est même en chute libre depuis l’entrée en vigueur de la loi du 23 octobre 2018 ayant conduit au déverrouillage partiel du verrou de Bercy¹⁰⁴⁰.

¹⁰³⁵ Sources : Jean-Claude MARTINEZ, *La fraude fiscale*, op. cit., p. 113 ; Commission des infractions fiscales, *Rapport annuel à l’attention du gouvernement et du parlement*, 2021, pp. 27-28 ; *Cahier statistiques de la DGFIP* – 2021, p. 19 ; Finances publiques, *Rapport d’activité 2022*, p. 75. V. aussi : Alice ROUSSEAU, « Fraude fiscale et justice pénale négociée », *AJ Pénal*, 2021, p. 493.

¹⁰³⁶ V. Article premier de la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977, précitée.

¹⁰³⁷ On a ainsi dénombré 543 poursuites en 1977 contre 78 en 1978, V. Jean-Claude MARTINEZ, *loc. cit.*

¹⁰³⁸ V. en ce sens : *Supra* §71.

¹⁰³⁹ Pour la première fois en 2013, on a dénombré 1018 plaintes pour fraude fiscale après avis favorable de la CIF, V. Commission des infractions fiscales, *Rapport annuel à l’attention du gouvernement et du parlement*, 2022, p. 25.

¹⁰⁴⁰ Les statistiques rendues publiques indiquent que le nombre d’avis favorables rendus par la CIF a été divisé par trois en 2018 et 2022, V. en ce sens : *Ibid.* A rapprocher de : Charles-Henri HARDY, op. cit., n° 761 pp. 556-557.

Mais, en pratique, cette baisse remarquée est d'une certaine manière compensée par la procédure de transmission automatique des dossiers au parquet que cette même loi a instaurée¹⁰⁴¹. En effet, depuis lors, la fraude fiscale n'a jamais été autant poursuivie pénalement que par le passé¹⁰⁴².

Ce point de bascule qu'a constitué la loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude appelle une réflexion relative à l'avenir de la Commission des infractions fiscales¹⁰⁴³. A ce sujet on peut préciser que si cette dernière a toujours été présidée par un Conseiller d'État, elle a récemment connu un élargissement de sa composition¹⁰⁴⁴. En effet, jusqu'au 31 décembre 2014, cette commission était composée de vingt-quatre membres – douze titulaires et douze suppléants – choisis en nombre égal parmi les conseillers d'État et les conseillers-maîtres à la Cour des comptes¹⁰⁴⁵. Et depuis le 1^{er} janvier 2015, elle comprend vingt-huit membres : huit membres du Conseil d'État, huit magistrats de la Cour des comptes, huit magistrats honoraires à la Cour de cassation ainsi que quatre personnalités qualifiées¹⁰⁴⁶. Cette augmentation du nombre de membres de cette commission étonne car c'est justement à partir de 2015 que celle-ci a commencé à connaître une baisse de son activité¹⁰⁴⁷. Et depuis la réforme du verrou de Bercy survenue en 2018, cette baisse s'est accélérée : « *le nombre de saisines de la CIF est passé de 964 en 2018 à 286 en 2021 (- 71 %) et le nombre de séances d'environ 70 à 25 en 2021* »¹⁰⁴⁸. C'est pourquoi, le Sénat a récemment recommandé de réduire le nombre de membres de ladite Commission de vingt-huit à seize¹⁰⁴⁹.

Quoi qu'il en soit, on peut se réjouir du fait qu'en matière fiscale, l'institution judiciaire soit plus fréquemment saisie que par le passé¹⁰⁵⁰. Car, avant la réforme de 2018, en raison du faible nombre de cas de fraude fiscale donnant lieu à des poursuites pénales, il ne semblait guère « *difficile en France de pouvoir passer au travers des mailles de la toile tissée par l'Administration fiscale* »¹⁰⁵¹.

¹⁰⁴¹ V. à ce propos : *Supra* §78 et s.

¹⁰⁴² Les statistiques rendues publiques indiquent que le nombre de dossiers de fraude fiscale transmis au parquet était de 1637 en 2019, 1231 en 2020 et 1503 en 2021, V. *Cahier statistiques de la DGFIP* – 2021, p. 19.

¹⁰⁴³ Pour certains : « *La CIF, vidée de toute substance, est une commission qui tombera peu à peu dans l'oubli* », V. Mehdi-Emmanuel JOUINI, « La saisie patrimoniale en matière de fraude fiscale », *La revue fiscale du patrimoine*, n°1 janvier 2023, p. 2.

¹⁰⁴⁴ V. Article 13 de loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale. A rapprocher de : Circulaire Justice/Finances relative à la lutte contre la fraude fiscale du 22 mai 2014, *op. cit.*, p. 10. A noter que son champ d'action a lui aussi été récemment étendu. En effet, cette commission peut nouvellement être saisie pour avis conforme, à la publication des sanctions contre les plateformes non-coopératives et à la publication des sanctions administratives pécuniaires à l'encontre des personnes morales, V. à ce sujet : Jean-François HUSSON, *op. cit.* p. 71.

¹⁰⁴⁵ V. Commission des infractions fiscales, *Rapport annuel à l'attention du gouvernement et du parlement*, 2015, p. 3.

¹⁰⁴⁶ V. CGI, art. 1741 A. V. à ce propos : Bernard THEVENET, « Fraude fiscale : délit général », *op. cit.*, n° 120.

¹⁰⁴⁷ V. Commission des infractions fiscales, *Rapport annuel à l'attention du gouvernement et du parlement*, 2021, *loc. cit.*

¹⁰⁴⁸ Jean-François HUSSON, *op. cit.* p. 13.

¹⁰⁴⁹ V. *Ibid.*

¹⁰⁵⁰ On relèvera toutefois que le taux de réponse pénale – qui correspond à la part des affaires ayant fait l'objet d'une poursuite ou d'une alternative aux poursuites dans l'ensemble des affaires poursuivables – a baissé ces dernières années. En effet, en 2021, il était de 87,2% alors qu'il était de 95,4% en 2017, V. Ministre de l'Economie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique, *Document de politique transversale – Projet de loi de finances pour 2023*, *op. cit.*, p. 142.

¹⁰⁵¹ Pierre FONTANEAU, « Procédure et sanctions en matière d'infraction fiscale », *Evasione fiscale e repressione penale. Atti del Convegno (Torino, 7-8 marzo 1981)*, CEDAM, 1982, p. 214. Un tel constat pourrait laisser entendre que « *la soustraction frauduleuse à l'impôt ne serait qu'une montagne accouchant d'une souris* », V. Éric GICQUEL, « La fraude fiscale », *Dr. fisc* n° 28, 2007, étude 725, n°1. Déjà en 1978, Jean Castagnède avait écrit que les poursuites pénales en matière fiscale n'étaient jamais devenues « *pratique courante* », V. Bernard CASTAGNEDE, « La loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables

La lutte contre cette délinquance s'appuyait « *avant tout sur des sanctions fiscales* »¹⁰⁵², qui, la plupart du temps, ne faisaient pas « *l'objet d'une application stricte* »¹⁰⁵³ mais étaient « *considérées comme suffisantes pour réprimer et dissuader le recours à la fraude* »¹⁰⁵⁴. En d'autres termes, l'essentiel du contentieux de la fraude fiscale se réglait « *sans recours aux juridictions pénales* »¹⁰⁵⁵ si bien que, dans un tel système, les sanctions pénales ne constituaient plus que « *de vagues menaces [...] ne faisant plus peur à quiconque* »¹⁰⁵⁶.

Mais pourquoi en était-il ainsi ? Pourquoi la fraude fiscale échappait majoritairement à un traitement pénal alors qu'elle peut dans certains cas gravement porter atteinte à l'intérêt général¹⁰⁵⁷ ? A ce sujet, plusieurs raisons peuvent être avancées pour expliquer cette surprenante mise à l'écart de la voie pénale en matière fiscale.

§2. Les raisons de la marginalisation du droit pénal en matière fiscale

133. La fraude fiscale : un « délit pas comme les autres »¹⁰⁵⁸ – En matière fiscale, il ne fait pas de doute qu'une « *criminalisation primaire* »¹⁰⁵⁹ de la fraude a bien eu lieu mais la « *criminalisation secondaire* »¹⁰⁶⁰ de cette infraction reste encore limitée¹⁰⁶¹.

en matière fiscale et douanière », *loc. cit.* Dans le même esprit, Jean Cosson était allé encore plus loin en affirmant que : « *La poursuite pénale de la fraude fiscale [aboutissait] à un résultat pratique égal à zéro* », V. Jean COSSON, *op. cit.*, p. 112. A noter que sur ce point, un constat analogue a récemment pu être tiré au Royaume-Uni, V. en ce sens : Alexis SPIRE et Katia WEIDENFLED, « Punir les délinquants fiscaux en France et au Royaume Uni : vers la convergence des modèles ? », *Arch. pol. crim.*, vol. 39, no. 1, 2017, pp. 103-116, spéc. p. 105 et 111.

¹⁰⁵² Vanessa BOUSARDO et Michel MAES, *op. cit.*, p. 18, n° 2. Elle est donc « *d'abord l'affaire de l'administration [fiscale]* », V. *Ibid.* V. aussi à ce sujet : Sarah-Marie CABON, « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du "verrou de Bercy" », *op. cit.*, §11. Déjà en 1999, Thierry Lambert avait écrit qu'à l'évidence, le Trésor public ne cherchait pas à « *banaliser la sanction pénale en matière fiscale* », V. Thierry LAMBERT, « La place des sanctions pénales dans le dispositif général de la lutte contre la fraude fiscale », *loc. cit.* De même, Pierre Lascoumes a pu écrire qu'en matière fiscale : « *La régulation par la sanction pénale demeure très faible et l'essentiel s'accomplit par la voie financière (droits recouvrés et pénalités)* », V. Pierre LASCOUMES, « Les administrations et le recours à la justice pénale », Laurent MUCCHIELLI et Philippe ROBERT (dir.), *op. cit.*, p. 331. V. enfin : Gérard KLEIN, *op. cit.*, p. 100.

¹⁰⁵³ « *Les sanctions fiscales font rarement l'objet d'une application stricte car l'administration peut accorder remise, modération ou transaction* », V. Thierry LAMBERT, *Procédures fiscales*, *op. cit.*, n° 625 p. 251. V. aussi dans le même sens : Martin COLLET et Pierre COLLIN, *Procédures fiscales, Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, *op. cit.* n° 239 p. 169.

¹⁰⁵⁴ Florence DEBOISSY, et Stéphane DÉTRAZ, *op. cit.*, p. 221. V. aussi en ce sens : V. Jean-Pierre LIEB, « Etats et perspectives en France », *op. cit.*, p. 27. A rapprocher enfin de : Pierre LASCOUMES, *Des erreurs pas des fautes. La gestion discrète du droit des affaires*, *op. cit.*, n° 42, p. 134 ; Jacques BRURON, *Droit pénal fiscal*, LGDJ, coll. Systèmes, 1993, p. 16.

¹⁰⁵⁵ Fernand BOULAN et Christian LOUIT, *op. cit.*, p. 11. V. aussi : Louis BOYER, *op. cit.*, p. 231 ; Thierry LAMBERT, « Désuétude de la loi fiscale. Dérives de la pratique administrative », *Actes*, n° 52, novembre 1985, p. 8 ; Philippe DEROUIN, « Les contentieux de la répression », *RFFP* n° 17, 1987, p. 103 ; Marc LEROY, *Le contrôle fiscal. Une approche cognitive de la décision administrative*, *op. cit.*, p. 42 ; Pascal SUHARD, *op. cit.*, n° 117 pp. 105-106 ; Pierre LASCOUMES et Carla NAGELS, *Sociologie des élites délinquantes. De la criminalité en col blanc à la corruption politique*, *op. cit.*, p. 76. A rapprocher de : Michel MALLET, *op. cit.*, p. 222.

¹⁰⁵⁶ Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 1033 p. 355.

¹⁰⁵⁷ A rapprocher de : Pierre LASCOUMES et Carla NAGELS, *op. cit.*, p. 41.

¹⁰⁵⁸ Alexis SPIRE et Katia WEIDENFLED, *Des erreurs ou des fraudes ? Le sens des sanctions en matière fiscale*, 2014, *loc. cit.*

¹⁰⁵⁹ La criminalisation primaire désigne l'institution de l'infraction, tandis que la criminalisation secondaire fait référence à son éventuelle répression effective, V. Philippe ROBERT, « De la "criminologie de la réaction sociale" à une sociologie pénale », *L'année sociologique*, 1940/1948-), Troisième série, Vol. 31, 1981, pp. 253-283, spéc. p. 272 ; Philippe ROBERT, *La question pénale*, Librairie Droz, 1984, pp. 108-110 ; Fernando ACOSTA, « De l'événement à l'infraction : le processus de mise en forme pénale », *Déviance et société*, 1987, Vol. 11 – n° , pp. 1-40, spéc. 3. V. aussi : Patrick HEBBERECHT, « Les processus de criminalisation primaire », *Déviance et société*, 1985 - Vol. 9 - N°1, pp. 59-77 ; Raymond GASSIN, Sylvie CIMAMONTI et Philippe BONFILS, *Criminologie*, *op. cit.*, n° 31 p. 27 et n° 62 pp. 61-62 ; Laura AUBERT et Philippe MARY, « Chronique de criminologie », *RSC*, vol. 2, n°2, 2014, pp. 435-450.

¹⁰⁶⁰ V. *Ibid.*

¹⁰⁶¹ V. à ce propos : Mireille DELMAS-MARTY, « Criminalisation et infraction financière », *RSC*, 1977, p. 513. De manière plus générale, on observe ce même constat à propos de l'ensemble de la délinquance d'affaires, V. notamment à ce sujet : Anthony AMICELLE, « Deux attitudes face au monde : La criminologie à l'épreuve des illégalismes financiers », *op. cit.*, pp. 65-98.

La relative faiblesse du nombre de poursuites pénales engagées chaque année reflète un « *choix de politique fiscale* »¹⁰⁶² qui laisse penser que « *la fraude fiscale n'a jamais constitué un délit comme les autres* »¹⁰⁶³. En ce sens, Thierry Lambert avait déjà observé en 1985 que l'administration fiscale n'assimilait que rarement la fraude fiscale à la notion de « *délinquance financière* » qui regroupe des infractions punissables par les tribunaux judiciaires¹⁰⁶⁴. Pour comprendre ce phénomène, plusieurs explications peuvent être évoquées¹⁰⁶⁵.

134. Le droit pénal fiscal : une « discipline ombrageuse »¹⁰⁶⁶ – Une première raison, notamment invoquée par Jean Cosson et Robert Henrion, tient à la rebutante complexité de la législation fiscale¹⁰⁶⁷. Cette dernière peut – à l'instar de celle régissant les atteintes portées à l'environnement –, être assimilée à un « *maquis juridique dont seuls les spécialistes savent débrouiller les pistes* »¹⁰⁶⁸. On ne peut en effet que déplorer qu'en France le droit en vigueur en matière de répression fiscale soit d'une complexité sans nom¹⁰⁶⁹. Celle-ci résulte notamment du nombre d'impôts existants¹⁰⁷⁰, du caractère dual que présente le dispositif de lutte contre la délinquance fiscale¹⁰⁷¹, ou encore de l'existence d'infractions et pénalités fiscales spécifiques à certains types d'impôts¹⁰⁷².

¹⁰⁶² Alexandre LAUMONIER, *La coopération entre États dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales*, Thèse de doctorat, LGDJ, Tome 67, 2019, n° 31 p. 11.

¹⁰⁶³ Alexis SPIRE et Katia WEIDENFLED, *Des erreurs ou des fraudes ? Le sens des sanctions en matière fiscale*, 2014, p. 26. V. aussi des mêmes auteurs, *L'impunité fiscale, Quand l'État brade sa souveraineté*, *op. cit.*, spéc. p. 9, 16 et 43 ; V. également en ce sens : Thierry LAMBERT, « Introduction », Thierry LAMBERT (dir.), *Les sanctions pénales fiscales*, *op. cit.*, p. 5. A également rapprocher de : Michel MALLET, *op. cit.*, p. 47 ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 623 p. 457. Cette réticence à considérer la fraude fiscale comme une délinquance à part entière se retrouve aussi dans la littérature non scientifique, V. en ce sens : Pascal SUHARD, *op. cit.*, n° 2 p. 6.

¹⁰⁶⁴ V. Thierry LAMBERT, « Désuétude de la loi fiscale. Dérives de la pratique administrative », *op. cit.*, pp. 8-9.

¹⁰⁶⁵ A l'inverse, d'autres considérations peuvent laisser perplexes. En particulier, on constate que les poursuites pénales demeurent quantitativement faibles, alors même qu'on a récemment connu un allongement du délai de prescription en matière de fraude de fraude de fraude. En effet, il résulte de la modification de l'article L. 230 du LPF opérée par la loi du 6 décembre 2013 que « *l'administration fiscale dispose désormais d'un délai de six ans pour déposer plainte en matière de fraude fiscale, alors que ce délai était jusqu'alors de trois ans* », V. Circulaire Justice/Finances relative à la lutte contre la fraude fiscale du 22 mai 2014, *op. cit.*, p. 7. Ici, il est fait référence au régime de prescription du droit de l'administration à déposer plainte. Celui-ci doit être distingué du régime propre à l'action publique en matière fiscale, V. à ce sujet : Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *Précis de droit pénal fiscal*, LexisNexis, 2021, pp. 658-660.

¹⁰⁶⁶ Loïc DE GRAEVE, *Essai sur le concept de droit de punir en droit interne*, *op. cit.*, n° 802.

¹⁰⁶⁷ D'après Jean Cosson, la principale cause des difficultés rencontrées en matière de lutte contre la fraude fiscale réside dans la complexité et l'archaïsme des procédures qui conduit à faire juger les prévenus « *beaucoup trop longtemps après qu'ils ont commis les faits qu'on leur reproche* », V. Jean COSSON, *Les industriels de la fraude fiscale*, *op. cit.*, p. 25. V. également en ce sens : Paul Marie GAUDEMET, *Précis de finances publiques*, t.II, éd. Montchrestien, 1969, p. 311 ; Robert HENRION, « Fraude fiscale et droit pénal », RDPC, 1973-1974, p. 196. A noter qu'un constat analogue a déjà pu être tiré en matière de délinquance environnementale, V. notamment : Jacques-Henri ROBERT et Martine REMOND-GOUILLOU, *op. cit.*, p. 29 ; Jean UNTERMAIER, « Nous n'avons pas assez de droit ! Quelques remarques sur la complexité du droit en général et du droit de l'environnement en particulier », *Mélanges Alexandre Kiss, Les hommes et l'environnement*, Paris, 1998, p. 507. Ou plus récemment : Le même problème s'observe vis-à-vis du droit pénal de l'environnement, V. en ce sens : Isabelle FOUCHARD et Laurent NEYRET, « 35 propositions pour mieux sanctionner les crimes contre l'environnement. Rapport de synthèse », Laurent NEYRET (sous. dir.), *Des écocrimes à l'écocide. Le droit pénal au secours de l'environnement*, Bruylant, 2015, pp. 322-324.

¹⁰⁶⁸ Jacques-Henri ROBERT, « Droit pénal et environnement », *AJDA*, 1994, p. 583.

¹⁰⁶⁹ A rapprocher de : Lucien MEHL et Pierre BELTRAME, *Science et technique fiscales*, PUF, Coll. Themis, 1984, p. 598.

¹⁰⁷⁰ En 2015, on ne dénombrait pas moins de 360 taxes et impôts en France, V. Agnès VERDIER-MOLINIE, *On va dans le mur... il faut agir d'urgence*, Albin Michel, 2015, p. 10.

¹⁰⁷¹ A ce sujet, on relèvera que « *dualisme* » et « *dualité* » ne sont pas de parfaits synonymes. En effet, si le premier de ces termes « *fait appel à la coexistence de deux éléments différents* », le second est quant à lui « *utilisé lorsque deux éléments sont liés par une correspondance réciproque* », V. Florent OLIVER, *op. cit.*, p. 32.

¹⁰⁷² V. à ce sujet : Agathe LEPAGE, Patrick MAISTRE DE CHAMBON, Renaud SALOMON, *Droit pénal des affaires*, LexisNexis, 6^{ème} éd., 2020, p. 844 et s. V. aussi : <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4147-PGP>.

D'ailleurs un auteur a pu écrire à ce propos que nul autre terrain juridique que le droit pénal fiscal « ne concentre autant d'étrangetés normatives : un foisonnement d'incriminations s'offre aux yeux de l'observateur ; le fond se révèle indissociable de la procédure ; les règles du droit pénal général s'enchevêtrent avec celles du droit fiscal [...] et le contentieux se partage entre le juge judiciaire et le juge administratif »¹⁰⁷³. Si cette première justification se rattache au contenu de la législation fiscale, il n'empêche qu'on ne saurait valablement imputer la relative absence de réponse pénale en la matière à la rédaction de l'incrimination générale du délit de fraude fiscale¹⁰⁷⁴. Et pour cause, comme on l'a vu, l'ampleur du champ d'application de l'article 1741 du Code Général des Impôts « permet en théorie de faire sanctionner une très grande variété et un très grand nombre de comportements indéliçables »¹⁰⁷⁵, de telle manière que « l'administration pourrait légalement souhaiter voir poursuivre un nombre infiniment plus grand d'infractions fiscales »¹⁰⁷⁶. Et ce d'autant qu'en sus de ce texte phare, il existe un « foisonnement légal d'incriminations permettant de réprimer la fraude fiscale »¹⁰⁷⁷, si bien que la « répression par échantillonnage »¹⁰⁷⁸ de cette infraction, telle qu'elle a été pratiquée pendant fort longtemps, traduit « une distorsion manifeste entre l'utilisation des lois pénales et la fraude quotidiennement dénoncée »¹⁰⁷⁹.

135. L'éminente place occupée par le Trésor public dans la répression fiscale –

Une deuxième raison tient à la prédominance – toujours perceptible – du rôle de l'administration en matière fiscale¹⁰⁸⁰. En effet, au regard de la subordination constatée de l'autorité judiciaire à l'administration, on ne pourrait sérieusement expliquer le nombre réduit des poursuites engagées pour fraude fiscale en arguant que celui-ci résulte de l'opportunité –

¹⁰⁷³ Patrick MORVAN, « Le droit pénal fiscal ou la rencontre du troisième type », *Gaz. Pal.* 12 mars 2002, p. 26, n° 1. Dans le même sens, on peut affirmer que le droit fiscal français « se caractérise de prime abord par une extrême diversité de règles et de procédures », particulièrement difficile à appréhender pour une majorité de contribuables non familiarisés avec les rouages de cette matière, V. Michel BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, op. cit., p. 13. V. aussi : Florent OLIVER, op. cit., n°3 p. 20.

¹⁰⁷⁴ De même, on ne saurait expliquer ce phénomène en arguant de l'existence d'un arsenal de lutte contre la fraude fiscale pauvre en mesures pénales. Et ce d'autant qu'on a assisté ces dernières années en France à un renforcement de l'arsenal pénal de lutte contre la fraude fiscale, V. à ce sujet : *Supra* §86 et s.

¹⁰⁷⁵ Conseil des prélèvements obligatoires, op. cit., p. 197 ; V. également en ce sens : la note (D.G.I.) du 3 novembre 1981 et la Circulaire (Justice-Budget) du 30 octobre 1981 de la Direction générale des Impôts relatives aux infractions et sanctions pénales, documents retranscrits in *Dr. fisc.* n° 1, 4 janvier 1982, str. 7147. V. enfin : *Supra* §41.

¹⁰⁷⁶ François LAVONDES, « Quelques informations et réflexions sur la Commission des infractions fiscales (CIF) », Thierry LAMBERT (dir.), *Les sanctions pénales fiscales*, op. cit., p. 110. A rapprocher de : Pierre LASCUMES, *Les affaires ou l'art de l'ombre. Les délinquances économiques et financières et leur contrôle*, op. cit., p. 174. Et aujourd'hui encore, l'usage de l'article 1741 du CGI « est inversement proportionnel à son envergure », V. Pierre LASCUMES et Carla NAGELS, op. cit., p. 78. Pour d'autres auteurs moins critiques, l'utilisation sélective des poursuites correctionnelles en matière de fraude fiscale est une « option qui paraît mieux correspondre à la finalité du texte susvisé », V. Marcel RAFFRAY, op. cit., p. 130. Quoi qu'il en soit, ce constat paradoxal appelle une redéfinition du délit de fraude fiscale, V. déjà en ce sens : Ludovic AYRAULT et Manon SIERACZEK, op. cit., pp. 686-687.

¹⁰⁷⁷ Florence DEBOISSY, et Stéphane DETRAZ, op. cit., p. 224. Éric Gicquel évoque quant à lui un « maquis législatif » dans lequel se développerait la fraude, V. Éric GICQUEL, « La fraude fiscale », *Dr. fisc* n° 28, 2007, étude 725, n° 1.

¹⁰⁷⁸ Francis KERNALEGUEN, op. cit., p. 178. Dans le même esprit, Maurice Denuzière avait écrit que : « Dans la pratique, le résultat est que certains fraudeurs sont poursuivis en justice et d'autres pas, sans que la justice elle-même ait à apprécier le choix, on pourrait dire l'échantillon, de justiciables qui lui est présenté », V. Maurice DENUZIERE, *Enquête sur la fraude fiscale*, France Loisirs, 1973, p. 161.

¹⁰⁷⁹ Louis BOYER, op. cit., p. 238. A ce sujet, Alexis Spire et Katia Weidenfeld relève qu'« A l'heure actuelle, la fraude fiscale – même détectée – est rarement poursuivie et, plus rarement encore, véritablement sanctionnée si ce n'est par des amendes administratives [...] En matière de lutte contre la fraude fiscale, l'écart ne cesse de s'accroître entre les déclarations d'intention des décideurs et leur traduction effective sur le terrain », V. Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *Des erreurs ou des fraudes ? Le sens des sanctions en matière fiscale*, 2014, p. 4. On peut toutefois nuancer ce constat en supposant que « Si toutes les fraudes fiscales susceptibles de recevoir une qualification pénale étaient poursuivies, les tribunaux comme les fonctionnaires du fisc chargés de préparer et de suivre les dossiers n'auraient pas les moyens matériels de faire face à la tâche », V. Gérard KLEIN, loc. cit.

¹⁰⁸⁰ Certains auteurs affirment que lorsqu'interviennent des réseaux administratifs « qui agissent de manière complémentaire voire concurrente à l'intervention pénale et constituent des filtres considérables [...] le débouché de l'affaire au plan pénal est beaucoup moins assuré [...] et résulte de cheminements plus tortueux », V. Pierre LASCUMES et Danièle VERNEUIL, op. cit., p. 19.

et donc de la grande liberté de choix –, dont dispose le ministère public dans le déclenchement de la répression¹⁰⁸¹. Et, même si la réforme du verrou de Bercy opérée en 2018 participe de la réduction des effets liés à cette situation de subordination, on peut penser que le pouvoir d'appréciation préalable de l'administration constitue encore aujourd'hui une cause majeure pouvant expliquer l'« *anémie des poursuites* »¹⁰⁸² observée en matière fiscale.

136. Quand « le pragmatisme économique prend le pas sur le légalisme »¹⁰⁸³ – Au-delà, il se pourrait que l'« *euphémisation de l'instrument pénal* »¹⁰⁸⁴ en ce domaine – eu égard au faible nombre des infractions pénalement poursuivies –, puisse également s'expliquer en considération du rôle joué par le fisc dans le cadre des transactions qu'il passe avec certains contribuables défaillants ou des contrôles fiscaux qu'il opère. A cet égard, on a assisté ces dix dernières années à une « *explosion du nombre de transactions fiscales* »¹⁰⁸⁵. Or, elles sont dans le même temps « *tout à fait significatives d'une mise à l'écart de la sanction pénale au profit de la sanction administrative* »¹⁰⁸⁶ et révélatrices du « *choix de l'administration d'exercer le droit de prélever plutôt que celui de sanctionner* »¹⁰⁸⁷. En tout état de cause, le pouvoir de transaction dont dispose l'administration lui permet d'agir en faisant « *prévaloir des objectifs pragmatiques [...] sur les objectifs répressifs* »¹⁰⁸⁸ et peut donc expliquer que les activités de surveillance administrative ne soient ni guidées par un respect scrupuleux des textes, ni « *orientées vers la recherche d'infractions et l'application de sanctions* »¹⁰⁸⁹.

Ainsi, il peut être affirmé que le contrôle fiscal en France n'a pas pour objectif principal la poursuite pénale de la fraude fiscale¹⁰⁹⁰. En effet, les actions de contrôle menées « *tendent d'abord à assurer une disciplinarisation fiscale des contribuables par crainte des contrôles et, ensuite, à garantir les recettes de l'Etat* »¹⁰⁹¹.

¹⁰⁸¹ Cette liberté de choix découle du principe d'opportunité des poursuites prévu à l'article 40 du Code de procédure pénale. A propos de la faiblesse argumentative de l'explication proposée, V. Francis KERNALEGUEN, *op. cit.*, p. 176.

¹⁰⁸² Francis KERNALEGUEN, *op. cit.*, p. 173.

¹⁰⁸³ Pierre LASCOUMES, *Des erreurs pas des fautes. La gestion discrète du droit des affaires*, *op. cit.*, p. 23. Dans le même esprit, Thierry Lambert résume la situation en affirmant que les manquements à la législation fiscale sont rarement appréciés « *en première intention, comme étant des infractions ou des délits. Au nom du pragmatisme, l'opportunité l'emporte sur la légalité, sauf à faire sanctionner "pour l'exemple" des affaires jugées emblématiques* », V. Thierry LAMBERT, « Introduction », Thierry LAMBERT (dir.), *Les sanctions pénales fiscales*, *op. cit.*, p. 5. Plus récemment encore, Charles-Henri Hardy a également constaté qu'en matière fiscale le pragmatisme l'emportait sur l'idéalisme, V. Charles-Henri HARDY, « À la recherche de la cohérence de la répression en matière fiscale », *op. cit.*, p. 181.

¹⁰⁸⁴ Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *L'impunité fiscale, Quand l'Etat brade sa souveraineté*, *op. cit.*, p. 12.

¹⁰⁸⁵ Jean-René CAZENEUVE, *op. cit.*, p. 53. V. aussi : *Supra* §61.

¹⁰⁸⁶ Christine LAZERGES, *Introduction à la politique criminelle*, L' Harmattan, coll. « Traité de sciences criminelles », 2000, p. 46. A rapprocher de : Pierre LASCOUMES et Carla NAGELS, *op. cit.*, p. 78.

¹⁰⁸⁷ Laurence VAPAILLE, *op. cit.*, p. 53.

¹⁰⁸⁸ Pierre LASCOUMES, *op. cit.*, p. 136.

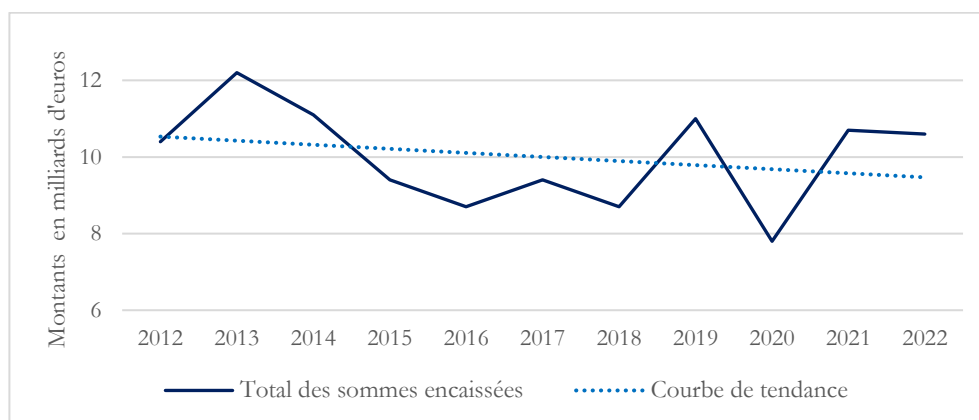
¹⁰⁸⁹ Pierre LASCOUMES, *op. cit.*, p. 135. V. aussi plus récemment : Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *Des erreurs ou des fraudes ? Le sens des sanctions en matière fiscale*, 2014, p. 6 ; Anthony AMICELLE, « Deux attitudes face au monde : La criminologie à l'épreuve des illégalismes financiers », *op. cit.*, n° 37.

¹⁰⁹⁰ V. notamment en ce sens : Marc LEROY, « Le repositionnement épistémologique et politique du problème de l'évasion fiscale », *REIDF*, 2017, n°4, p. 428. Et du même auteur : « La régulation bureaucratique du conflit fiscal ». *Le contentieux fiscal en débats*, Nov 2013, Aix-en-Provence, France. pp. 81-96 ; Pierre LASCOUMES et Danièle VERNEUIL, *op. cit.*, p. 68 ; Pierre LASCOUMES, « Les poursuites en matière fiscale : du contrôle administratif à la sanction pénale », *op. cit.*, p. 22 et 26.

¹⁰⁹¹ Pierre LASCOUMES et Carla NAGELS, *loc. cit.*. V. aussi en ce sens : Pierre LASCOUMES, « Les administrations et le recours à la justice pénale », *op. cit.*, p. 331.

En ce sens, si l'administration fiscale est « *libre de contrôler qui elle veut quand elle veut* »¹⁰⁹², il n'en reste pas moins que seront avant tout jugées comme « *pertinentes* » les opérations de contrôle ayant permis de recouvrer des sommes importantes¹⁰⁹³. A ce sujet, si l'on se concentre sur le total des sommes encaissées au cours de la dernière décennie, on constate alors que les montants recouverts par le biais du contrôle fiscal, bien que fluctuants, se stabilisent autour de dix milliards d'euros par an, ce qui n'est certes pas négligeable. Néanmoins, sur cette période la tendance des résultats dudit contrôle est à la baisse (cf. graphique 2)¹⁰⁹⁴.

Graphique 2 – Evolution des résultats du contrôle fiscal depuis 2012¹⁰⁹⁵



137. La régulation des fraudes fiscales : une mécanique bien huilée ? – Au-delà même de ces résultats qui peuvent parfois paraître décevants, le contrôle de l'impôt présente « *nécessairement des limites* »¹⁰⁹⁶. A propos de ces dernières on relèvera tout d'abord que les statistiques relatives à l'évolution du contrôle fiscal et de ses suites étonnent par leur régularité. A cet égard, on a pu remarquer que la machine administrative chargée de trier les manquements fiscaux avait pu s'apparenter à un « *véritable entonnoir* »¹⁰⁹⁷ dont la capacité de filtrage ne variait presque jamais. Pendant très longtemps, cette machine semblait effectivement bridée. L'attitude de l'administration fiscale était assimilable à celle d'un professeur qui – en notant ses étudiants –, ferait en sorte que la moyenne de classe soit peu ou prou toujours la même chaque année.

¹⁰⁹² Christophe DE LA MARDIERE, *Droit fiscal général*, Flammarion, 2^{ème} éd. 2015, p. 271.

¹⁰⁹³ V. en ce sens : Pierre LASCOUTES et Carla NAGELS, *loc. cit.*

¹⁰⁹⁴ Entre 2012 et 2021, le montant moyen des sommes encaissées chaque année par le biais du contrôle fiscal est de 9,94 milliards d'euros. A rapprocher de : Eric DIARD et Emilie CARIOU, *Rapport de l'Assemblée nationale n° 982, op. cit.*, p. 13 ; Cour des comptes, « La fraude aux prélèvements obligatoires. Evaluer, prévenir, réprimer », 2019, pp. 118-120 ; Ugo BERNALICIS et Jacques MAIRE, *Rapport de l'Assemblée nationale n° 4314, op. cit.*, p. 29.

¹⁰⁹⁵ Source : Jean-René CAZENEUVE, *op. cit.*, p. 48 ; Finances publiques, *Rapport d'activité 2022*, p. 74.

¹⁰⁹⁶ Christophe DE LA MARDIERE, *op. cit.*, p. 255. L'auteur ajoute que : « *l'administration ne peut pas contrôler tout le monde, car les contribuables sont trop nombreux et les agents du fisc pas assez. Des investigations généralisées, omniprésentes, supposeraient de mettre en œuvre des moyens humains et matériels ruineux. Surtout, cela établirait des relations détestables entre le fisc et le contribuable, lequel vivrait sans cesse dans la crainte d'une administration inquisitoriale, pour ne pas dire terrifiante. Cette situation pourrait de plus nuire aux intérêts du Trésor en faisant naître une forte résistance à l'impôt* », V. *Ibid.*

¹⁰⁹⁷ Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *L'impunité fiscale, Quand l'Etat brade sa souveraineté*, *op. cit.*, p. 8.

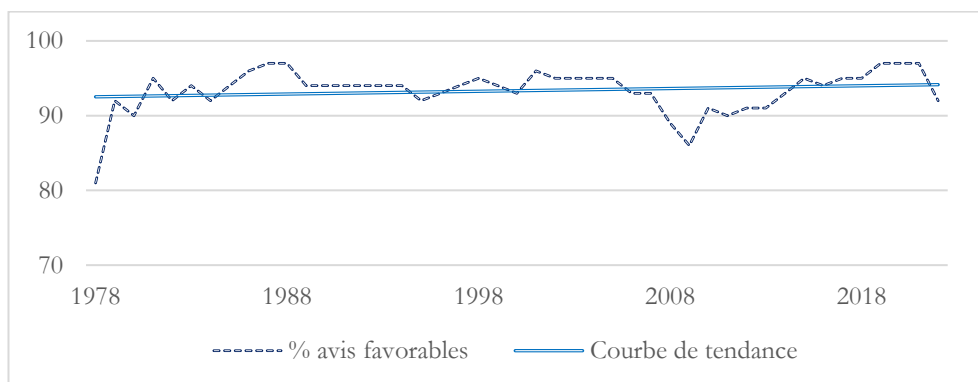
En l'occurrence, deux exemples issus de l'observation pratique permettent d'illustrer ce phénomène. En effet, on a tout d'abord pu constater que, jusqu'en 2018, le nombre de vérifications sur place avoisinait toujours les cinquante mille par an, tandis que le nombre de saisines de la Commission des infractions fiscales ainsi que le nombre des plaintes déposées représentait toujours approximativement 2% des dossiers examinés (cf. tableau 8)¹⁰⁹⁸.

Tableau 8 – Le bridage de la répression fiscale par le Trésor public¹⁰⁹⁹

	2008	2010	2012	2014	2016	2018
Nombre de vérifications sur place	52 010	47 689	48 178	47 776	45 315	45 330
Nombre total d'avis rendus par la CIF	1112 (2,1%)	1076 (2,2%)	1081 (2,2%)	1155 (2,4%)	1063 (2,3%)	854 (1,8%)
Nombre d'avis favorables rendus par la CIF	991 (1,9%)	983 (2%)	987 (2%)	1069 (2,2%)	997 (2,2%)	813 (1,8%)

Par ailleurs, la régularité observée dans le cadre de la régulation des fraudes fiscales apparaît également flagrante lorsque l'on s'intéresse à l'évolution du pourcentage des avis favorables au dépôt d'une plainte pour fraude fiscale rendus chaque année par la Commission des infractions fiscales (cf. graphique 3)¹¹⁰⁰.

Graphique 3 – Evolution du pourcentage d'avis favorables rendus par la CIF depuis son entrée en vigueur¹¹⁰¹



¹⁰⁹⁸ Depuis 2018, ce pourcentage reste inchangé alors que le nombre de contrôles sur place a diminué de moitié, V. en ce sens : Ministre de l'Economie, des Finances et de la Relance, *op. cit.*, p. 34 et 62 ; Commission des infractions fiscales, *Rapport annuel à l'attention du gouvernement et du parlement*, 2022, p. 25.

¹⁰⁹⁹ Sources : Pierre LASCOUMES et Carla NAGELS, *op. cit.*, p. 78 ; Commission des infractions fiscales, *Rapport annuel à l'attention du gouvernement et du parlement*, 2022, p. 25 ; Ministre de l'Economie, des Finances et de la Souveraineté Industrielle et Numérique, *Document de politique transversale – Projet de loi de finances pour 2023*, p. 63.

¹¹⁰⁰ A rapprocher de : Martin COLLET, « Aménager le verrou de Bercy oui, le supprimer non ! », *Les Echos*, 6 mars 2018, p. 12 ; Sarah-Marie CABON, « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du "verrou de Bercy" », *op. cit.*, §14.

¹¹⁰¹ Source : Commission des infractions fiscales, *Rapport annuel à l'attention du gouvernement et du parlement*, 2022, p. 25. Il ressort des données exploitées qu'en moyenne, entre 1978 et 2022, l'avis rendu par la CIF était dans 93,3% des cas favorables aux poursuites pénales.

138. L'administration fiscale : « le vrai cadenas procédural »¹¹⁰² – Il ressort des statistiques présentées ci-dessus que, de manière constante, l'immense majorité des avis rendus par les membres de la Commission des infractions fiscales est favorable aux poursuites correctionnelles¹¹⁰³. Cet invariant pourrait signifier que ladite commission habiliterait davantage le travail réalisé par les services contentieux de la Direction Générale des Finances Publiques qu'elle n'effectuerait une véritable sélection des dossiers¹¹⁰⁴. De nos jours, la Commission des infractions fiscales a bien moins d'importance qu'elle n'en a eu par le passé. Mais toujours est-il que sur ce point, la doctrine est divisée. A titre d'exemple, Jean Cosson avait considéré en 1985 que cette attitude de la Commission des infractions fiscales ne découlait « nullement d'un esprit partisan d'hostilité aux contribuables ou de bienveillance pour le fisc »¹¹⁰⁵ mais du souci de la Direction générale des impôts de « ne saisir la Commission que de cas paraissant suffisamment graves et bien établis pour mériter le renvoi en justice »¹¹⁰⁶. Tandis qu'un autre auteur a plus récemment estimé qu'au lieu de s'assurer que l'ensemble des manquements graves – relevant théoriquement de la justice pénale – soient transmis au parquet, l'administration avait plutôt tendance à ne choisir que les dossiers pour lesquels elle était sûre d'obtenir l'avis favorable de la Commission des infractions fiscales¹¹⁰⁷.

139. L'administration fiscale : une institution au service de l'intérêt général ? – En pratique, si un tel choix de politique avait été avéré, il aurait inmanquablement conduit à de criantes inégalités¹¹⁰⁸. Or, dans un rapport paru en 2010, les conseillers à la Cour des comptes ont mis en lumière une « inégale intensité du contrôle fiscal »¹¹⁰⁹ observable à plusieurs niveaux¹¹¹⁰.

¹¹⁰² « Le vrai cadenas procédural semble moins illustré par le duo Administration/CIF que par l'Administration seule », V. Sarah-Marie CABON, « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du "verrou de Bercy" », *op. cit.*, §11.

¹¹⁰³ Cette observation avait déjà été faite à de nombreuses reprises par le passé, V. notamment : Manon SIERACZEK-ABITAN, « La Commission des infractions fiscales : une garantie illusoire accordée aux contribuables », *Gaz. Pal.* 8 août 2000, p. 2 ; Eric DIARD et Emilie CARIOU, *Rapport de l'Assemblée nationale n° 982*, *op. cit.*, p. 18. V. enfin à ce sujet : Ludovic AYRAULT et Manon SIERACZEK, *op. cit.*, p. 679 et s., spéc. p. 681, 682 et 688.

¹¹⁰⁴ Pierre LASCOUMES et Carla NAGELS, *op. cit.*, p. 77. A rapprocher notamment de : Marcel RAFFRAY, *op. cit.*, p. 133 ; Guillaume PELLEGRIN et Yves RUTSCHMANN, *op. cit.*, n° 3.

¹¹⁰⁵ Jean COSSON, « V. – Infractions contre l'ordre financier », *RSC*, 1985, n° 2, p. 316.

¹¹⁰⁶ *Ibid.*

¹¹⁰⁷ V. Ibrahim ABDEL-LATTUF, « Le droit pénal fiscal : bilan et perspectives » In: *Revue juridique de l'Ouest*, 2012-4, p 448.

¹¹⁰⁸ A rapprocher de : Pierre LASCOUMES et Danièle VERNEUIL, *op. cit.*, pp. 56-62 ; Cyrille DAVID, Olivier FOUQUET, Bernard PLAGNET et Pierre-François RACINE, *op. cit.*, p. 978 ; Alexis SPIRE, « Fraude fiscale : une régulation à deux vitesses », *Revue Projet*, 2014/4, n° 341 pp. 23-30 ; Laure BAUDRIHAYE-GERARD et Carla NAGELS, « Jeux de lumière et zones d'ombre : le droit pénal face aux illégalismes de droits », *Champ pénal*, Vol. XV, 2018, n° 52 à 62 ; Charles-Henri HARDY, *La répression en matière fiscale en France, 1789-2019*, *op. cit.*, pp. 529-532. De manière plus générale, il apparaît que les déterminants sociaux ont une importance considérable dans le traitement judiciaire des dossiers, V. déjà en ce sens : Nicolas HERPIN, *L'application de la loi. Deux poids, deux mesures*, Seuil, Paris, 1977, 177p. A rapprocher de : Bruno AUBUSSON DE CAVARLAY, « Hommes, peines et infractions : La légalité de l'inégalité », *L'Année sociologique*, Troisième série, Vol. 35, 1985, pp. 275-309.

¹¹⁰⁹ Cour des comptes, « Les méthodes et les résultats du contrôle fiscal », Rapport public annuel, 2010, p. 185 . V. aussi : Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *L'impunité fiscale, Quand l'Etat brade sa souveraineté*, *op. cit.*, 16, 36-37 et 58-67 ; V. enfin : Alexis SPIRE, *Faibles et puissants face à l'impôt*, *op. cit.*, p. 13, où l'auteur écrit qu'en toute autonomie « l'administration fiscale traduit et reproduit les inégalités sociales de plusieurs façons : par le langage et la technicité qu'elle mobilise, par les différents modes de contrôle qu'elle met en place et par les possibilités de négociation et de dérogation qu'elle offre. En se plaçant au service de l'ensemble du public, elle valide et accentue les inégales facilités pour contourner l'impôt ».

¹¹¹⁰ En paraphrasant Rabelais, Olivier Debat écrit que : « la chasse au délinquant fiscal n'est pas toujours couronnée de succès. Le moucheron se fait souvent prendre quand le gros taon malfaisant passe parfois à travers la toile d'araignée », V. Olivier DEBAT, « Souveraineté, citoyenneté, Liberté. Le droit pénal fiscal en quête d'équilibre », *op. cit.*, pp. 771-772. La citation exacte de Rabelais : « Or ça, les lois sont comme toiles d'araignées ; or ça les simples moucheron et petits papillons sont pris ; or ça, les gros taons malfaisants les rompent, or ça, et passent à travers », V. François RABELAIS, *Le cinquième et dernier livre*, Edition Jougaut, Paris, 1877 (1564), chapitre XII, p. 49.

En effet, ils relèvent sur le plan géographique, des différences notables entre départements, ainsi qu'au sein de certains départements¹¹¹¹. De même, sur le plan professionnel, ils relèvent qu'en comparaison avec d'autres catégories de contribuables, les entrepreneurs du bâtiment sont surreprésentés¹¹¹². Enfin, sur le plan ethnique, on apprend que les maçons originaires du bassin méditerranéen sont également surreprésentés¹¹¹³. Ainsi, il résulte de cette enquête que le mode de pilotage des contrôles choisi par la Direction Générale des Finances Publiques conduit à sanctionner « *non pas les comportements les plus répréhensibles mais les plus faciles à appréhender* »¹¹¹⁴. Si bien que les poursuites pénales concerneraient « *surtout des dossiers simples et des cibles fragiles, alors que la fraude internationale y échapperait* »¹¹¹⁵.

Un pareil constat montre qu'une institution étatique comme l'administration fiscale – composée d'agents soucieux d'œuvrer pour l'intérêt général et le bien commun –, peut être la source d'importantes inégalités¹¹¹⁶. Cette dure réalité pose problème autant qu'elle interroge¹¹¹⁷. Pourquoi le fisc modulait-il ainsi ses interventions ? Était-il d'une certaine manière contraint de le faire ?

Des éléments de réponse semblent pouvoir être trouvés lorsque l'on s'intéresse à une troisième raison pouvant expliquer la marginalisation du droit pénal en matière fiscale. Il est fait référence ici à l'hypothèse selon laquelle l'action de frauder l'impôt constituerait un comportement inadapté à une « *mise en forme pénale* »¹¹¹⁸ c'est-à-dire à un « *passage du fait social au fait juridique et judiciaire* »¹¹¹⁹.

¹¹¹¹ V. en ce sens : Cour des comptes (2010), *op. cit.*, p. 186. V. déjà à ce propos : Conseil des prélèvements obligatoires, *op. cit.*, pp. 191-193. V. aussi : Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *op. cit.*, p. 74 ; V. enfin : Alexis SPIRE, *Faibles et puissants face à l'impôt*, *op. cit.*, pp. 101-112, spéc. p. 112.

¹¹¹² V. en ce sens : Cour des comptes, *op. cit.*, p. 189. A ce sujet, certains auteurs expliquent que l'exercice des pouvoirs attribués aux membres des agences administratives telles que le fisc est « *totalelement inscrit dans la façon dont [ces derniers] conçoivent leur métier en termes de priorités à respecter et de pratiques professionnelles. Ces agences ne cherchent pas des coupables, elles régulent un univers professionnel ou un type d'activité* », V. Pierre LASCOUMES et Carla NAGELS, *op. cit.*, pp. 84.

¹¹¹³ V. en ce sens : Cour des comptes, *loc. cit.*

¹¹¹⁴ Cour des comptes, *op. cit.*, p. 190. Dans le même esprit, Marc Leroy écrit que : « *L'organisation du contrôle fiscal est rationnelle mais non satisfaisante [...] le meilleur contrôle est celui qui rapporte le plus pour les statistiques, en un minimum de temps, et avec l'accord du contribuable* », V. Marc LEROY, *La sociologie de l'impôt*, PUF, 2002, p. 41. V. déjà en ce sens : Pierre LASCOUMES, *Les affaires ou l'art de l'ombre. Les délinquances économiques et financières et leur contrôle*, *op. cit.*, p. 174. A rapprocher de : Charles MENARD, « Une histoire récente des relations entre l'administration et les contribuables : asymétrie et transparence », Philippe BRUNEAU, Charles MENARD, Jean-Yves MERCIER, Bernard MONASSIER et Jérôme TUROT, *op. cit.*, p. 27.

¹¹¹⁵ Pierre LASCOUMES et Carla NAGELS, *op. cit.*, pp. 79-80. Dans sa thèse, Pascal SUHARD a notamment constaté que les très grandes entreprises ne faisaient que rarement l'objet de poursuites pénales, V. Pascal SUHARD, *op. cit.*, p. 213. V. aussi : Pierre LASCOUMES, « Les poursuites en matière de fraude fiscale : du contrôle administratif à la sanction pénale », *op. cit.*, p. 21 ; Carla NAGELS, « Quand l'Etat préfère réguler que punir. Les réponses institutionnelles apportées à "la criminalité en col blanc" », *Justice 2020, Punir : pourquoi ? comment ?*, Maklu, Anvers, 2017, p. 168 ; Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, « Punir les délinquants fiscaux en France et au Royaume Uni : vers la convergence des modèles ? », *op. cit.*, pp. 109-111.

¹¹¹⁶ Alexis Spire s'est précisément attaché à comprendre et expliquer ce constat pouvant sembler énigmatique, V. en ce sens : Alexis SPIRE, « *Faibles et puissants face à l'impôt* », *op. cit.*, p. 9. V. aussi, à ce sujet : Cécile BAZART, *op. cit.*, p. 40 ; Anthony AMICELLE, « Deux attitudes face au monde : La criminologie à l'épreuve des illégalismes financiers », *op. cit.*, n° 34 à 38.

¹¹¹⁷ « *Si le système n'est pas perçu par de larges couches de la population comme réalisant une certaine justice, la violation des lois qui le constitue est infiniment plus probable* », V. Robert HENRION, « Fraude fiscale et droit pénal », RDPC, 1973-1974, p. 194. Cet auteur ajoutant par ailleurs qu'à travers le système fiscal « *c'est assurément toute la conception de l'organisation de la société et celle de la justice qui se trouve engagée* », V. Robert HENRION, *op. cit.*, p. 195. V. aussi : Philippe AUBERGER, *L'allergie fiscale*, éd. Calmann-Lévy, 1984, p. 66.

¹¹¹⁸ Fernando ACOSTA, *op. cit.*, p. 2. A rapprocher de : Michel MALLET, *op. cit.*, p. 46.

¹¹¹⁹ Fernando ACOSTA, *loc. cit.* A noter que la même hypothèse a pu être défendue à propos de la délinquance en col blanc, V. Laura ZUÑIGA RODRIGUEZ, « Culpables, millonarios e impunesel difícil tratamiento del derecho penal del delito de cuello

140. La difficile criminalisation secondaire de la fraude fiscale – A ce sujet, il ne faut pas oublier que « *le droit pénal est indissociable de sa mise en œuvre* »¹¹²⁰. Or, pour qu'un fait délictueux puisse apparaître sur la scène judiciaire, il est nécessaire qu'il ait accompli « *un processus complexe dont l'intervention pénale n'est, malgré sa force d'impact, qu'un des aboutissements possibles* »¹¹²¹. La condition première de l'entrée d'une infraction sur la scène pénale est sa visibilité¹¹²². Or, celle-ci est très aléatoire et varie selon plusieurs facteurs, tels que la nature particulière du fait infractionnel, les circonstances entourant sa commission ou le regard social qui est porté sur lui¹¹²³. Au-delà, ce n'est pas parce qu'une pratique délictueuse est visible qu'elle sera pour autant signalée et prise en charge par une agence spécialisée¹¹²⁴. De ce point de vue, les obstacles à la répression pénale effective de la fraude fiscale sont nombreux (cf. annexe n°4)¹¹²⁵.

141. Un fardeau probatoire particulièrement lourd – Ils peuvent tout d'abord tenir à la spécificité du délit de fraude fiscale et aux exigences propres à la mise en œuvre du droit pénal¹¹²⁶. A cet égard, la catégorisation des pratiques délinquantes constitue une opération centrale¹¹²⁷. Or, la fraude fiscale est une infraction sujette à débats et à négociations juridiques permanentes¹¹²⁸.

blanco », *Revista del Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla*, Vol. 9, n° 35, 2015, pp. 37-57 ; Laura ZUÑIGA RODRIGUEZ, « Corrupción y la categoría “delito de cuello blanco” cuando los delitos se cometen en contextos normalizados », *Revista de la Asociación Ius et Veritas*, n° 57, 2018, pp. 162-169. A rapprocher de : Yves GUYON, « De l'inefficacité du droit pénal des affaires », *Pouvoirs*, n° 55, PUF, 1990, pp. 44-48.

¹¹²⁰ Michel VAN DE KERCHOVE, Yves CARTUYVELS, Christine GUILLAIN et Françoise TULKENS, *Introduction au droit pénal. Aspects juridiques et criminologiques*, Kluwer, Bruxelles, 9^{ème} éd., 2010, p. 1.

¹¹²¹ Pierre LASCOUMES et Danièle VERNEUIL, *op. cit.*, p. 18. V. aussi : Pierre LASCOUMES, « Sanctions des fautes ou gestion des illégalismes : L'hétérogénéisation du droit pénal. Un exemple. La répression de la fraude fiscale », *Revue interdisciplinaire d'études juridiques*, 10, 1983, p. 145. A ce sujet, Mireille Delmas-Marty a pu écrire que de manière générale, il faut avoir à l'esprit qu'« *une faible partie seulement des crimes commis est finalement soumise à la répression pénale* », V. Mireille DELMAS-MARTY, *Les chemins de la répression*, PUF, Paris, 1980, p. 204.

¹¹²² A ce sujet, Pierre Lascoumes a pu écrire qu'« *un événement délictueux sans visibilité [...] n'existera jamais socialement comme acte délinquant* », V. Pierre LASCOUMES, *Des erreurs pas des fautes. La gestion discrète du droit des affaires*, *op. cit.*, p. 41. De leur côté, Alexis Spire et Katia Weidenfeld affirment que « *L'ampleur de certaines transgressions tient en grande partie à la façon dont est construite leur invisibilité sociale* », V. Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *Des erreurs ou des fraudes ? Le sens des sanctions en matière fiscale*, *loc. cit.*

¹¹²³ V. Pierre LASCOUMES, *Des erreurs pas des fautes. La gestion discrète du droit des affaires*, *op. cit.*, pp. 42-43.

¹¹²⁴ V. en ce sens : Pierre LASCOUMES, *Des erreurs pas des fautes. La gestion discrète du droit des affaires*, *op. cit.*, p. 43. V. également à ce sujet : Pierre LASCOUMES, *Des erreurs pas des fautes. La gestion discrète du droit des affaires*, *op. cit.*, pp. 43-45. Sur le caractère délicat des signalements en matière de délinquance d'affaires, V. Pierre LASCOUMES et Danièle VERNEUIL, *op. cit.*, pp. 18-20 et 28-29. A rapprocher enfin de : Albert COHEN, *op. cit.*, p. 55.

¹¹²⁵ Il est fait référence ici au processus dit de « *renvoi* », V. notamment à ce propos : Nicolas HERPIN, *L'application de la loi. Deux poids, deux mesures*, Seuil, Paris, 1977, p. 132 ; Renée ZAUBERMAN, « Renvoyants et renvoyés », *Déviance et société*, 1982, Vol. 6- n° 1, pp. 23-52 ; Philippe ROBERT, *La question pénale*, Librairie Droz, 1984, pp. 112-114 ; Fernando ACOSTA, *op. cit.*, pp. 1-40 ; Bruno AUBUSSON DE CAVARLAY, « Du dossier de procédure aux filières pénales, l'effet d'entonnoir et le syndrome du réverbère : le cas des ILS », Claude FAUGERON (sous dir.), *Les Drogues en France. Politiques, marchés, usages*, Ed. Georg, Genève, 1999, pp. 152-159, spéc. p. 152 ; Pierre LASCOUMES et Carla NAGELS, *op. cit.*, pp. 69-70 ; Michel VAN DE KERCHOVE, Yves CARTUYVELS, Christine GUILLAIN et Françoise TULKENS, *op. cit.*, p. 60 ; Laure BAUDRIHAYE-GERARD et Carla NAGELS, *op. cit.*, n° 51 et s.

¹¹²⁶ A ce sujet, V. Pierre LASCOUMES et Carla NAGELS, *op. cit.*, p. 70 et 73.

¹¹²⁷ V. en ce sens : Pierre LASCOUMES et Carla NAGELS, *op. cit.*, p. 16.

¹¹²⁸ A ce sujet, certains auteurs expliquent que : « *les critères de justice et de conformité légale varient considérablement en fonction des personnes et des contextes* », V. Pierre LASCOUMES et Carla NAGELS, *op. cit.*, p. 59. A titre d'exemple, Alexis Spire observe que les contribuables appartenant aux classes dominantes « *n'acceptent jamais passivement la sanction, étant convaincus que toute règle peut être interprétée, négociée ou même neutralisée si on lui en oppose une autre* », V. Alexis SPIRE, *Faibles et puissants face à l'impôt*, *op. cit.* p. 12. A propos du droit employé comme un « *outil de négociation* », V. Laure BAUDRIHAYE-GERARD et Carla NAGELS, *op. cit.*, n° 75 et n° 84 à 90. Ou plus anciennement : Pierre LASCOUMES et Evelyne SERVERIN, « Le droit comme activité sociale : pour une approche wébérienne des activités juridiques », *Droit et société*, n°9, 1988, pp. 165-187 ; Pierre LASCOUMES, « Normes juridiques et mise en œuvre des politiques publiques », *L'Année sociologique*, 40, 1990, p. 52 ; Pierre LASCOUMES et Jean-Pierre LE

Pour pouvoir considérer que le comportement déviant d'un contribuable relève en réalité de la délinquance fiscale, les autorités de poursuites doivent être en mesure de rapporter la preuve des éléments constitutifs de l'infraction en cause. Or, en pratique, ce travail nécessaire peut être rendu difficile en raison du fait que la fraude fiscale soit une infraction peu visible dont la principale victime est institutionnelle : il s'agit de l'administration de l'Etat¹¹²⁹. Le fardeau de la preuve apparaît par ailleurs d'autant plus lourd pour le ministère public que la dimension intentionnelle des fraudes constatées s'avère également délicate à établir¹¹³⁰. En effet, dans ce champ de la délinquance, il n'est pas rare que l'intentionnalité des infractions détectées soit diluée « *dans un vaste ensemble d'actions et de personnes assumant des degrés divers de responsabilités multiples* »¹¹³¹. Dès lors, il apparaît relativement aisé pour les avocats d'instiller un doute sur ce point dans l'esprit des magistrats de manière à permettre à leurs clients d'échapper à une condamnation pénale¹¹³². Au-delà, les problèmes auxquels est confronté le système pénal pour accueillir le contentieux fiscal peuvent également être liés à la nature des affaires en cause, mais aussi à la difficulté d'identifier puis de condamner les véritables protagonistes de ces dernières.

142. La complexité et l'ancienneté des affaires – En effet, il a pu être relevé que les affaires fiscales auxquelles la justice pénale peut être confrontée se caractérisent souvent par leur complexité et leur ancienneté¹¹³³. Sans surprise, cette complexité résulte tout d'abord de la technicité des dossiers fiscaux et du caractère particulièrement évolutif du droit qui doit être mobilisé pour les traiter. Mais elle peut également découler du nombre important de contribuables impliqués et de la multiplicité des faits que ces derniers sont suspectés d'avoir commis¹¹³⁴. Face aux enquêteurs, les personnes mises en cause peuvent jouer de leur pluralité afin de diluer leur responsabilité¹¹³⁵. Or, ce phénomène de dilution des responsabilités peut contribuer à entraver très sérieusement de potentielles poursuites judiciaires¹¹³⁶.

BOURBIS, « Des "passe-droits" aux passes du droit. La mise en œuvre socio-juridique de l'action publique », *Droit et société*, n°32, 1996, pp. 51-73.

¹¹²⁹ Ce propos doit être nuancé. En ce sens, Gonzalo Rodríguez Mourullo écrit que : « *frander l'Etat ne signifie pas frander une entité abstraite, sinon frander les autres citoyens, dont on prive des bénéfices et améliorations qui pourraient être réalisés grâce aux quantités d'argent fraudé et qui sont surchargés de taux d'imposition élevés précisément pour compenser la fraude* », V. Gonzalo RODRIGUEZ MOURULLO, *Presente y futuro del delito fiscal*, Revista del Occidente, Madrid, 1974, p. 32. V. à ce sujet : Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *L'impunité fiscale, Quand l'Etat brade sa souveraineté*, op. cit., p. 85, 104, 108 ; des mêmes auteurs : *Des erreurs ou des fraudes ? Le sens des sanctions en matière fiscale*, 2014, p. 5 ; Laure BAUDRIHAYE-GERARD et Carla NAGELS, op. cit., n° 27 ; Pierre LASCOUMES et Carla NAGELS, op. cit., pp. 65-66 ; Célestin FOUNDJEM, *Blanchiment de capitaux et fraude fiscale*, Thèse de doctorat, L'Harmattan, 2011, n°10 p. 18 ; Christiane TAUBIRA, « Prologue », Michel HUNAULT (sous-dir.), *La lutte contre la corruption, le blanchiment, la fraude fiscale. L'exigence d'éthique dans les mouvements financiers*, SciencesPo Les presses, 2017, pp. 9-16, spéc. p. 9.

¹¹³⁰ V. déjà à ce sujet : Louis BOYER, op. cit., p. 231.

¹¹³¹ Carla NAGELS, « Quand l'Etat préfère réguler que punir. Les réponses institutionnelles apportées à "la criminalité en col blanc" », op. cit., p. 172. A rapprocher de : Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *L'impunité fiscale, Quand l'Etat brade sa souveraineté*, op. cit., pp. 46-47 et p. 52 ; Pierre LASCOUMES et Carla NAGELS, op. cit., p. 108 et 298 ; Laure BAUDRIHAYE-GERARD et Carla NAGELS, op. cit., n° 88.

¹¹³² V. Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *L'impunité fiscale, Quand l'Etat brade sa souveraineté*, op. cit., pp. 111-112.

¹¹³³ « *L'ancienneté des faits et la technicité de l'enquête assurent ensemble une [...] ligne de rupture entre les contentieux, dont l'effet est de rendre souvent impossible la condamnation d'infractions financières* », V. Dan KAMINSKI, *Condamner. Une analyse des pratiques pénales*, Toulouse, Erès, 2015, p. 239.

¹¹³⁴ V. en ce sens : Laure BAUDRIHAYE-GERARD et Carla NAGELS, op. cit., n° 43, 70 et 75.

¹¹³⁵ V. à ce propos : Laure BAUDRIHAYE-GERARD et Carla NAGELS, op. cit., n° 71.

¹¹³⁶ V. en ce sens : Pierre LASCOUMES et Carla NAGELS, op. cit., p. 110.

Par ailleurs, les affaires fiscales à traiter se caractérisent également par leur ancienneté. Celle-ci empêche parfois la justice d'intervenir dans un « *délai raisonnable* »¹¹³⁷ et profite le plus souvent aux justiciables mis en cause dans la mesure où l'écoulement du temps peut notamment permettre aux prévenus de bénéficier de nouvelles dispositions législatives plus clémentes ou d'obtenir des peines moins sévères¹¹³⁸.

143. La difficile identification des véritables auteurs de l'infraction – Enfin, à ces diverses difficultés s'ajoute celle relative au profil des contribuables fraudeurs. Sur ce point en particulier, la fraude fiscale se distingue de la « *criminalité en col blanc* »¹¹³⁹ ou de la « *délinquance des élites* »¹¹⁴⁰ dans la mesure où elle peut être commise par tout contribuable, quel que soit son rang social¹¹⁴¹. En ce sens, les auteurs de ce délit ont un profil particulièrement diversifié¹¹⁴². Toutefois, en pratique, celui-ci est d'une certaine manière uniformisé car la sélection des individus contrôlés obéit à un calcul de rentabilité¹¹⁴³.

¹¹³⁷ Le dépassement de ce délai peut conduire à la prescription des faits, auquel cas, la justice ne peut purement et simplement plus être saisie, V. Laure BAUDRIHAYE-GERARD et Carla NAGELS, *op. cit.*, n° 31 et 64.

¹¹³⁸ V. en ce sens : Laure BAUDRIHAYE-GERARD et Carla NAGELS, *op. cit.*, n° 66 à 69. A ce jour, la France a été condamnée près de trois cents fois par la Cour européenne des droits de l'Homme pour violation du droit à être jugé dans un délai raisonnable, V. en ce sens : Raphaële PARIZOT, « Le délai raisonnable ou la métaphore du tabouret », *AJ Pénal*, 2022, p. 344.

¹¹³⁹ Concept mis en lumière par Edwin Sutherland, désignant « l'activité illégale des personnes de niveau socio-économique supérieur, en relation avec les pratiques normales de leurs affaires », définition de l'auteur, notamment reprise in : Roger MERLE et André VITU, *Traité de droit criminel*, Tome I, Cujas, 7ème éd., 1997, n° 9, p. 36. V. également à ce sujet : André NORMANDEAU, « Les "déviations en affaire" et les "crimes en col blanc" » in Denis SZABO, *Déviance et criminalité*, Armand Colin, 1970, pp. 332-351 ; Nestor-Constantin COURAKIS, « Introduction à l'étude de la criminalité en col blanc », *RSC*, 1974, n°4, pp. 765-781 ; Georges KELLENS, « Le crime en col blanc : sa place dans une criminologie économique », *RSC*, 1974, n°4, pp. 807-821 ; Georges KELLENS, « Crime en col blanc et stigmatisation », *RPDC*, n° 3, décembre 1970, p. 327-338 ; Georges KELLENS, « Aspects sociologiques et psychologiques », Comité européen pour les problèmes criminels, *Etudes relatives à la recherche criminologique*, Volume XV « Aspects criminologiques de la délinquance d'affaires », Conseil de l'Europe, Strasbourg, 1977, p. 77 ; Jean PINATEL, *op. cit.*, pp. 226-228 ; Raymond GASSIN, Sylvie CIMAMONTI et Philippe BONFILS, *Criminologie*, *op. cit.*, n° 732 p. 647 ; Catherine BLATIER, *Introduction à la psychocriminologie*, Dunod, Paris, 2015, pp. 133- 135 ; Jacques DELGA (dir.), *Criminalité en col blanc – Délinquance d'affaires, délinquance financière, délinquance fiscale*, L'Harmattan, 2016, 418p. A également rapprocher : Laurent MUCCHIELLI, *Sociologie de la déviance*, Armand Colin, 2ème éd. 2018, p. 95 et s. ; Sur les rapports pouvant exister entre la fraude fiscale et la criminalité en col blanc, V. notamment : Pascal SUHARD, *op. cit.*, p. 80 et s. V. aussi : Edwin H. SUTHERLAND, *El delito de cuello blanco – White Collar crime. The Uncut Version*, Editorial Bdef, 2009, 380p.

¹¹⁴⁰ V. en particulier sur ce sujet : Pierre LASCOUMES et Carla NAGELS, *Sociologie des élites délinquantes. De la criminalité en col blanc à la corruption politique*, Paris, Armand Colin, 2ème édition, 2018, 343p. A noter toutefois que la fraude fiscale emprunte certains traits caractéristiques de la délinquance des élites. En effet, la fraude fiscale, comme la délinquance des élites, a une faible visibilité sociale et bénéficie d'une réaction sociale et judiciaire beaucoup moins importante que celle suscitée par la délinquance dite de « *droit commun* ».

¹¹⁴¹ V. à ce propos : Céline WRAZEN, « Fraude fiscale, légitimité, illégitimité, phénomène d'élite ou phénomène de masse », *Dr. fisc.* n° 3, 18 janvier 2007, 49, n° 7 ; Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *Précis de droit pénal fiscal*, LexisNexis, 2021, n° 2 p. 1. V. aussi en ce sens : Pascal SUHARD, *op. cit.*, n° 9 p. 15 ; Joachim VOGEL, *op. cit.*, pp. 511-512. On rejoint ici la thèse de Klaus Tiedemann « selon laquelle pratiquement n'importe quelle personne engagée dans la vie économique peut, dans certaines circonstances, commettre un délit économique », V. Comité européen pour les problèmes criminels, *La criminalité des affaires*, *op. cit.*, p. 21.

¹¹⁴² « Contrairement à l'idée répandue d'une application automatique du droit fiscal, il existe une marge de jeu. La fiscalité n'est pas le domaine de la robotique qui reproduit des gestes à l'identiques, mais bien plutôt celui de l'élastique qui s'étire selon les pratiques. Pour autant, tous les contribuables n'ont pas les mêmes possibilités de jeu fiscal. Leur savoir et leur pouvoir ne sont pas identiques. C'est précisément l'existence de ces différences qui opère un partage entre les contribuables. Face à un droit fiscal qui tient d'un parcours à embûches ou d'un vaste jeu de l'oie, il y a ceux qui peuvent jouer et ceux qui savent le faire, à côté de ceux qui ne peuvent ou qui ne savent même pas », V. Pierre DI MALTA et Jean-Claude MARTINEZ, *Droit fiscal contemporain*, *op. cit.*, n° 411 pp. 342-343.

¹¹⁴³ V. en ce sens : Marie-France ARMAND et Pierre LASCOUMES, « Malaise et occultation : perceptions et pratiques du contrôle social de la délinquance d'affaires », *Déviance et société*, 1977 - Vol. 1 - N°2. pp. 135-169, spéc. p. 144 ; Marc LEROY, « Pourquoi la sociologie fiscale ne bénéficie-t-elle pas d'une reconnaissance institutionnelle en France ? », *L'Année sociologique*, 2003, 53, n°1 pp. 247-274, spéc. p. 263 ; Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, « La tolérance des juges à la fraude fiscale : un inconscient d'institution », *op. cit.*, pp. 85-86 ; Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *L'impunité fiscale, Quand l'Etat brade sa souveraineté*, *op. cit.*, pp. 58-62 ; Pierre LASCOUMES et Carla NAGELS, *op. cit.*, p. 78 ; Guillaume PELLEGRIN et Yves RUTSCHMANN, *op. cit.*, n° 13. V. aussi en ce sens : *Supra* §139.

Reste que les pouvoirs publics peinent parfois à poursuivre certaines entreprises ou citoyens puissants qui se distinguent par leur forte capacité à échapper aux contraintes institutionnelles¹¹⁴⁴. En effet, de tels justiciables disposent d'un important « *capital procédural* »¹¹⁴⁵ qui explique leur forte « *combativité technique* »¹¹⁴⁶. En pratique, ils ont des moyens financiers suffisants pour bénéficier d'un meilleur travail de défense que celui que pourrait s'offrir un citoyen lambda. Et cette observation laisse alors penser que si la complexité du droit pénal fiscal fait figure de talon d'Achille pour les magistrats, cette même complexité constitue l'une des principales armes de défense des avocats fiscalistes et bénéficient donc aux contribuables financièrement aisés¹¹⁴⁷.

144. Bilan – Enfin, quelles que soient les raisons que l'on puisse trouver pour expliquer les difficultés que rencontre le système pénal pour poursuivre et juger des affaires de fraude fiscale, il apparaîtrait en tous les cas hâtif d'affirmer – à l'aune des récentes réformes orientées vers une pénalisation de la fraude fiscale –, que pour lutter contre ce fléau, c'est « *la voie pénale [qui] a clairement été privilégiée* »¹¹⁴⁸ ces dernières années¹¹⁴⁹. Car, si l'état de crise permanent dans lequel nous vivons – associé à la succession des scandales financiers que nous avons connus ces dernières années –, ont conduit les gouvernements successifs à renforcer les arsenaux procédural et répressif de lutte contre la fraude fiscale, il n'en reste pas moins qu'on observe toujours en ce domaine une marginalisation de la réponse pénale¹¹⁵⁰. Or en pratique, cette mise à l'écart de la justice pénale se révèle paradoxale.

¹¹⁴⁴ « Dans notre système fiscal, tout le monde n'est pas placé sur le même plan au regard de la fraude », V. Bruno TADDEI, *La fraude fiscale*, Litec, 1974, p. 13. V. également en lien avec ce sujet : Comité européen pour les problèmes criminels, *La criminalité des affaires*, Conseil de l'Europe, Strasbourg, 1981, p. 30 ; Alexis SPIRE, *Faibles et puissants face à l'impôt*, *op. cit.*, pp. 10-12 ; Pierre LASCOUMES et Carla NAGELS, *op. cit.*, p. 22, 34, 40, 51, et 297-298. A propos de la difficile poursuite pénale des grandes entreprises, V. en particulier : Pierre LASCOUMES et Danièle VERNEUIL, *op. cit.*, pp. 59-61 ; Michel VAN DE KERCHOVE, « "Médicalisation" et "fiscalisation" du droit pénal : deux versions asymétriques de la dépénalisation », *Déviante et société*, 1981 - Vol. 5 - n°1, pp. 1-23, spéc. pp. 14-15.

¹¹⁴⁵ « La notion de capital procédural renvoie à cette capacité à s'adapter aux demandes de l'institution judiciaire ». En pratique, ce capital « suppose non pas une culture juridique, mais un ensemble de compétences techniques et sociales qui permettent de se sentir en droit d'exercer pleinement ses droits », V. respectivement : Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, « Le tribunal administratif : une affaire d'initiés ? Les inégalités d'accès à la justice et la distribution du capital procédural », *Droit et société*, vol. 79, no. 3, 2011, p. 691 et 700.

¹¹⁴⁶ Dan KAMINSKI, *op. cit.*, p. 244. V. aussi : Laure BAUDRIHAYE-GERARD et Carla NAGELS, *op. cit.*, n° 39.

¹¹⁴⁷ V. en ce sens : Dan KAMINSKI, *op. cit.*, p. 245 ; Laure BAUDRIHAYE-GERARD et Carla NAGELS, *op. cit.*, n° 42. A rapprocher de : Alexis SPIRE, « La domestication de l'impôt par les classes dominantes », *Actes de la recherche en sciences sociales*, vol. 190, n°5, 2011, pp. 58-71, spéc. p. 60. V. aussi du même auteur : « Les formes élémentaires de l'inégalité devant l'impôt », *op. cit.*, p. 125 et s. ; Lorenzo BARRAULT-STELLA et Alexis SPIRE, « Introduction. Quand les classes supérieures s'arrangent avec le droit », *Sociétés contemporaines*, vol. 108, n°4, 2017, pp. 5-14.

¹¹⁴⁸ Ludovic AYRAULT, « La pénalisation de la lutte contre la fraude fiscale », *op. cit.*, p. 36.

¹¹⁴⁹ « La mise en place de nouveaux outils de lutte contre la fraude fiscale ne coïncide pas nécessairement avec l'accentuation d'une logique répressive », V. Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *Des erreurs ou des fraudes ? Le sens des sanctions en matière fiscale*, *loc. cit.*

¹¹⁵⁰ Cela pourrait traduire une certaine anormalité car : « S'il est normal que, dans toute société, il y ait des crimes, il n'est pas moins normal qu'ils soient punis », V. Emile DURKHEIM, *Les règles de la méthode sociologique*, *op. cit.*, p. 15.

Section 2 - La marginalisation paradoxale du droit pénal

145. Un double paradoxe – A l'analyse, il apparaît que la marginalisation du droit pénal en matière fiscale est à double titre paradoxale. En effet, d'une part, la délinquance fiscale présente un degré de gravité certain pouvant justifier qu'elle soit combattue en recourant au droit pénal¹¹⁵¹. D'autre part, on a pu observer que la mise à l'écart de la justice pénale – loin d'être neutre –, nuisait à l'efficacité globale de la répression. En d'autres termes, la marginalisation du droit pénal en matière fiscale soulève deux paradoxes : le premier tient à la gravité du phénomène criminel combattu (§1) tandis que le second est lié aux effets que la marginalisation du droit pénal produit sur la répression (§2).

§1. Le paradoxe tenant à la gravité du phénomène criminel

146. La fraude fiscale : une fatalité inexorable ? – En 1966, Michel Debré, alors ministre des Finances, déclara : « *La lutte contre la fraude fiscale est un des soucis constants du ministère des Finances* »¹¹⁵². Dix ans plus tard, le directeur général des impôts français prédit qu'en 1983, la fraude fiscale serait résorbée en tant que phénomène social et ne constituerait plus qu'un « *phénomène marginal* »¹¹⁵³. Qu'en est-il aujourd'hui ?

En pratique, une telle prédiction relève de l'utopie. En effet, comme a pu l'écrire Jean-Claude Martinez, la fraude fiscale « *existe ! Elle persiste ! En tous pays. Dans tous les temps. Par-delà les sanctions. Comme un fait tétu. Une vérité Galilée de la fiscalité* »¹¹⁵⁴. Prendre conscience de cela après avoir constaté la marginalisation du droit pénal en matière fiscale ne doit pas conduire à affirmer que cet outil n'a pas sa place en ce domaine. Car, lorsque l'on décide de s'intéresser au caractère nuisible de cette pratique pour la société, on s'aperçoit alors que la dangerosité sociale de la fraude fiscale est telle que le droit pénal pourrait (devrait ?) jouer un rôle central pour la combattre. En effet, à l'analyse, il apparaît que la fraude fiscale a toujours été un phénomène d'ampleur non maîtrisé par les pouvoirs publics. Autrement dit, elle est un danger social (A) permanent (B).

A. La fraude fiscale : un danger social

147. La fraude fiscale : un véritable problème social ? – Quel que soit le phénomène délinquantiel étudié, il faut se garder d'adopter une vision manichéenne de ce dernier.

¹¹⁵¹ A ce sujet, V. *Infra* §310 et s.

¹¹⁵² V. *Le Monde*, 9-10 octobre 1966, p. 15, cité in : Jean COSSON, *Les industriels de la fraude fiscale*, op. cit., p. 183.

¹¹⁵³ Pierre COURTOIS, *Face au fisc*, Stock, 1970, p. 9. A cette époque, M. Giscard d'Estaing avait indiqué que parmi les grands objectifs de sa politique fiscale figurait « *l'élimination de la fraude comme phénomène sociale* ». Et cette dernière devait donc être « *ramenée aux proportions d'un phénomène isolé, anormal, réprimé et réprimé* », V. Jean COSSON, *Les industriels de la fraude fiscale*, op. cit., p. 185.

¹¹⁵⁴ Jean-Claude MARTINEZ, « La légitimité de la fraude fiscale », *Études de finances publiques : mélanges en l'honneur de M. le Professeur Paul Marie Gaudemet*, Economica, 1984, p. 921.

En effet, comme l'affirmait Hermann Mannheim : « *On ne peut pas parler en général d'honnêteté ou de malhonnêteté ; à côté d'un petit nombre de délinquants professionnels, il y a une armée de gens qui ne sont pas complètement antisociaux, ni tout à fait malhonnêtes, mais qui se montrent honnêtes dans certaines situations, et malhonnêtes dans d'autres* »¹¹⁵⁵.

Il convient donc de s'éloigner de toute idée reçue, de se départir de tout ce qui pourrait apparaître au premier abord comme une évidence. La fraude fiscale n'échappe pas à cette règle. Toute discussion à son propos devrait être aussi rigoureuse que nuancée. Ainsi, lorsqu'il s'agit de s'interroger sur la dangerosité sociale contenue dans les comportements de fraude à l'impôt, il faut avoir l'honnêteté intellectuelle de se demander si ceux-ci constituent nécessairement un problème pour la société¹¹⁵⁶. Prendre le temps de réfléchir à cette question conduit à constater certains bienfaits de la fraude fiscale. A cet égard, Cédric Tussiot rappelle que ce chef d'accusation facilite parfois le jugement et l'incarcération de certains grands délinquants à l'image d'Al Capone¹¹⁵⁷. Il ajoute qu'en imposant continuellement aux législateurs d'adapter les lois en vigueur à l'inventivité des fraudeurs, la fraude fiscale pourrait bien être « *un instrument de modernisation fiscale des Etats* »¹¹⁵⁸. De même, bien avant lui, Michel Foucault avait observé que sous l'Ancien Régime : « *la fraude fiscale la plus traditionnelle, mais également la contrebande la plus manifeste faisaient partie de la vie économique du royaume* »¹¹⁵⁹. Autrement dit, ces infractions apparaissaient « *moins sous le signe d'une pathologie sociale ou d'un dysfonctionnement perturbateur que comme un trait spécifique et indispensable de la vie économique et politique de la société* »¹¹⁶⁰.

148. La fraude fiscale : une véritable catastrophe sociale – Si en ce sens, il est permis de considérer que l'existence de cette infraction ne s'accompagne pas uniquement d'effets négatifs, il reste que la majorité des experts s'accorde néanmoins pour reconnaître la dangerosité sociale intrinsèque de la fraude fiscale¹¹⁶¹.

¹¹⁵⁵ Propos repris, dans : Jacqueline BERNAT DE CELIS, *op. cit.*, p. 29. V. aussi à ce propos : Georges PICCA, *op. cit.*, p. 65.

¹¹⁵⁶ Sur ce point, Albert Cohen a montré que la déviance peut tout à la fois mettre en lumière les limites d'un système ou être bénéfique à ce dernier, tant qu'elle n'atteint pas des proportions trop importantes, V. sur ce point : Albert COHEN, *op. cit.*, p. 19, 23 et 32. En son temps, Emile Durkheim avait quant à lui écrit que : « *Le crime est [...] nécessaire ; il est lié aux conditions fondamentales de toute vie sociale, mais, par cela même, il est utile ; car les conditions dont il est solidaire sont elles-mêmes indispensables à l'évolution de la morale et du droit* », V. Emile DURKHEIM, *Les règles de la méthode sociologique*, *op. cit.*, p. 93. A rapprocher de : Jean PINATEL, *Le phénomène criminel*, Paris, Solar, 1987, p. 69.

¹¹⁵⁷ Face notamment à l'impossibilité de prouver les meurtres dont on le soupçonnait, ce célèbre parrain de la mafia de Chicago fut finalement condamné en 1931 pour fraude fiscale, V. par exemple à ce sujet : Philippe POISSON, *Al Capone, vie et mort d'un intouchable*, Criminocorpus, 24 juin 2017 : <https://criminocorpus.hypotheses.org/29731>.

¹¹⁵⁸ Cédric TUSSIOT, « La fraude À la TVA, un instrument de modernisation fiscale (et politique) ? », Charlene ADLINE HERBAIN (dir.), *La fraude à la TVA*, Bruxelles, Larcier, 2017, p. 15. Dans le même esprit, Maurice Lauré avait observé il y a déjà bien longtemps que, dans le domaine de l'entrepreneuriat, la fraude fiscale pouvait être à l'origine de progrès économique car elle incitait les entreprises honnêtes à améliorer leur productivité pour faire face à la concurrence des entreprises ayant recours à la fraude, V. en ce sens : Rapport général de l'Institut international de finances publiques, « Les distorsions économiques d'origine fiscale : congrès de Vienne, septembre 195, XIII^{ème} session », 1958, p. 72.

¹¹⁵⁹ Michel FOUCAULT, « Des supplices aux cellules », Michel FOUCAULT, *Dits et écrits I. 1954-1975*, Paris, 2001, p. 1335.

¹¹⁶⁰ Anthony AMICELLE, « Deux attitudes face au monde : La criminologie à l'épreuve des illégalismes financiers », *Cultures & Conflits*, vol. 94-95-96, no. 2-3-4, 2014, n° 7.

¹¹⁶¹ Aussi dangereuse que soit la fraude fiscale pour la société, certains auteurs n'hésitent toutefois pas à souligner la légitimité qu'elle peut revêtir dans certaines circonstances, V. en ce sens : Jean-Claude MARTINEZ, « La légitimité de la fraude fiscale », *op. cit.*, p. 921 et s ; Claude MARTINEZ, *Lettre ouverte aux contribuables*, éd. A. Michel, Paris, 1985, p. 157 et s. ; Jean-Claude MARTINEZ, *La fraude fiscale*, Que sais-je, Paris, P.U.F., 2^{ème} éd, 1990, p. 58 ; V. également, en lien avec ce sujet : Charles ROBBEZ MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne française*, Thèse de doctorat, LGDJ, 1990, pp. 53-54 ; Pascal SUHARD,

Ainsi, loin de la considérer comme un « *phénomène bénin* »¹¹⁶², les auteurs insistent sur le caractère « *catastrophique* »¹¹⁶³ que ce fléau représente pour la société et les individus qui la composent¹¹⁶⁴. A cet égard, on rappellera que frauder le Trésor public revient à « *attaquer le système fiscal* »¹¹⁶⁵ et donc à mettre à mal l'ensemble des objectifs qu'il poursuit. On comprend alors que les conséquences résultant de cette attaque sont nombreuses et ne sauraient être négligées¹¹⁶⁶. Toutefois, conscients qu'il serait illusoire de prétendre pouvoir présenter l'ensemble des répercussions engendrés par la fraude, on se contentera ici d'évoquer celles qui paraissent les plus notoires¹¹⁶⁷. Aussi, dans un souci de clarté pédagogique, les effets résultant de ce phénomène peuvent être rangées en quatre catégories. En ce sens, certains effets d'ordre économique, juridique, criminologique et éthico-social produits par la fraude fiscale seront successivement abordés¹¹⁶⁸.

149. Effets économiques – Sur le plan économique tout d'abord, celle-ci affecte gravement le bien-être des citoyens dans la mesure où elle conduit à une mauvaise affectation des ressources disponibles¹¹⁶⁹. A cet égard, Éric Vernier rappelle qu'en cas de fraude : « *L'argent qui n'est pas perçu représente autant d'écoles, de routes, d'hôpitaux non construits. C'est autant de délais allongés pour juger d'une plainte déposée, pour démasquer un criminel, pour prendre en charge un blessé aux urgences* »¹¹⁷⁰.

Aussi, pour approcher cette réalité de manière plus concrète, Donald Walther, journaliste au journal *Le Monde*, a tenté d'imaginer l'état de la France si on grevait le budget de l'Etat du montant de la fraude fiscale qu'il évalue à 75 milliards d'euros par an. Il ressort notamment de son étude qu'il y aurait 41 000 enseignants en moins dans les écoles primaires

op. cit., n° 56 p. 56 ; Céline WRAZEN, « Fraude fiscale, légitimité, illégitimité, phénomène d'élite ou phénomène de masse », *Dr. fisc.* n° 3, 18 janvier 2007, 49 ; Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 36 pp. 14-15. Pour une réfutation de la « *thèse d'une prétendue légitimité de la fraude fiscale* », V. Pierre BELTRAME, *op. cit.*, p. 105.

¹¹⁶² Etude du rapport du Conseil des prélèvements obligatoires portant sur la fraude et son contrôle, *Dr. fisc.* n°16, avril 2007, 434.

¹¹⁶³ Wilfrid JEANDIDIER, *Droit pénal des affaires*, Dalloz, 6^{ème} édition, 2005, p. 212. A rapprocher de : Ricardo RIVES MARQUES, *El fraude fiscal en España*, Editorial ZYX, 1968, pp. 34-38 ; Manuel SANTOLAYA BLAY, *El fraude fiscal en la recaudación tributaria*, CISS, 1^{re} edición, 2008, p. 13 et 19.

¹¹⁶⁴ Le même constat a pu être tiré à propos de l'évasion fiscale, V. Nevia CICIN-SAIN, *op. cit.*, p. 1.

¹¹⁶⁵ A rapprocher de : *Infra* §341.

¹¹⁶⁶ La fraude fiscale peut être assimilée à un « *abcès dans notre vie sociale* », V. Valérie GISCARD D'ESTAIN, *Les échos*, 19 avril 1974. V. aussi : Renaud SALOMON, « La détection des modes opératoires de la fraude fiscale », *op. cit.* p. 195.

¹¹⁶⁷ V. Bruno TADDEI, *La fraude fiscale*, Litec, 1974, p. 30 et s ; Christine CANOVA-DE SAINT-MARTIN, *op. cit.*, pp. 24-29 ; Éric VERNIER, *op. cit.*, pp. 85-97 ; Agathe LEPAGE, Patrick MAISTRE DE CHAMBON, Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 1395 p. 792. ; Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 29 à 37, pp. 12-15. Pour une approche ancienne des conséquences individuelles et sociales de la fraude fiscale, V. :Gaston LEROUGE, *Théorie de la fraude en droit fiscal*, Paris, 1944, p. 41 et s. .

¹¹⁶⁸ On s'inspire ici de la classification utilisée par des experts espagnols dans un rapport paru en juillet 1994, V. Varios autores, *Informe sobre el fraude en España*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, julio 1994, p. 100-110.

¹¹⁶⁹ A ce sujet, Bruno Parent a pu écrire que les manquements à la loi fiscale « *fragilisent le pacte social et portent atteinte tant à la concurrence entre les acteurs économiques qu'aux recettes publiques* », V. Bruno PARENT, « Propos introductifs du Directeur général des finances publiques », *GFP*, vol. 3, n° 3, 2018, p. 33 ; V. déjà en ce sens : Jean COSSON, « La répression pénale de la fraude fiscale », *RFFP*, n° 5, 1984, p. 102 ; V. également : André MARGAIRAZ, *Fraude fiscale et ses succédanés. Comment on échappe à l'impôt...*, Blonay, 1987, p. 31 ; Paul Marie GAUDEMET et Joël MOLINIER, *Finances publiques*, t.II, 6^{ème} éd, Montchrestien, 1997, p. 226. Pour une approche de cette problématique en Espagne, V. *Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español*, febrero 2014, p. 390, disponible à l'adresse suivante : https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Paginas/20140313_CE.aspx ; Juan José RUBIO GUERRERO y Santiago ÁLVAREZ GARCIA, « Los efectos económicos del fraude fiscal », Enrique GIMÉNEZ-REYNA y Salvador RUIZ GALLUD (coord.), *en* Enrique GIMÉNEZ-REYNA y Salvador RUIZ GALLUD (coord.), *El fraude fiscal en España*, Aranzadi, 2018, p. 117 et s.

¹¹⁷⁰ Éric VERNIER, *op. cit.*, p. 86. A rapprocher de : Célestin FOUNDJEM, *op. cit.*, n° 17 à 23 pp. 21-24.

et lycées, que 6% des hôpitaux devraient fermer (soit l'ensemble de ceux actuellement présents dans la région Bretagne) ou encore que 64 000 kilomètres de route ne seraient plus entretenus¹¹⁷¹. Il ne fait donc pas de doute que la fraude fiscale est un phénomène qui, lorsqu'il n'est pas maîtrisé par les pouvoirs publics, a un effet délétère colossale sur la vie en société¹¹⁷².

150. Effets juridiques – Par ailleurs, lorsqu'elle est observée sous un angle juridico-pratique, la fraude consiste en une remise en cause des normes fiscales sur lesquelles les systèmes d'imposition sont bâtis. Autrement dit, les conduites frauduleuses, lorsqu'elles sont envisagées sous cet angle, apparaissent pour les fraudeurs comme un moyen de vider les normes fiscales de leur contenu¹¹⁷³. En pratique, cette contestation de l'ordre établi est immanquablement source d'inégalités entre les contribuables¹¹⁷⁴. En effet, celui qui décide de frauder le fisc se place vis-à-vis des autres contribuables dans une situation économique avantageuse. Non seulement, il ne paie pas l'impôt qu'il doit, mais en plus, le coût de la fraude qu'il commet sera *in fine* supporté par ceux qui respectent leurs obligations fiscales¹¹⁷⁵.

151. Effet criminologique – Au-delà, la fraude fiscale « *est propre à faire fructifier les gains tirés d'actes (abus de biens sociaux, escroqueries, etc.) ou d'activités (trafic de stupéfiants, travail dissimulé, etc.) dont la nature ou les conditions d'exercices sont illicites, en les soustrayant à l'impôt qui y est applicable* »¹¹⁷⁶. Et corrélativement, les gains précités « *peuvent servir au financement d'entreprises elles-mêmes délictueuses (terrorisme, trafic d'êtres humains, etc.)* »¹¹⁷⁷. En ce sens, il est permis de considérer que les manquements à l'impôt ont un effet criminogène étant donné qu'ils peuvent contribuer à alimenter un système criminel qui dépasse largement le seul domaine fiscal.

152. Effets éthico-sociaux – Enfin, d'un point de vue éthico-social, la fraude traduit un piétinement de devoirs sociaux, tels que la solidarité ou la civilité, sans lesquels la vie en communauté serait vite infernale¹¹⁷⁸. En effet, la fraude contribue à diluer l'ensemble des valeurs collectives étant donné qu'elle suppose une attitude égoïste de non-conformité permettant l'obtention – au détriment des autres membres de la société –, d'un bénéfice strictement personnel et privé¹¹⁷⁹.

¹¹⁷¹ V. Donald WALTHER, « Que représente concrètement la fraude fiscale ? », *Le Monde*, 4 décembre 2017.

¹¹⁷² A rapprocher de : Thomas GALLICE, « La fraude fiscale, un délit dans l'air du temps ? », *Baromètre*, n°2, Juin 2023.

¹¹⁷³ V. Varios autores, *Informe sobre el fraude en España*, *op. cit.*, p. 105.

¹¹⁷⁴ V. Cour des comptes, « La fraude aux prélèvements obligatoires. Evaluer, prévenir, réprimer », 2019, pp. 33-34.

¹¹⁷⁵ V. Jean Cosson, *Les industriels de la fraude fiscale*, *op. cit.*, p. 181. V. aussi en ce sens : Marcel RAFFRAY, *op. cit.*, p. 124 ; Bruno TADDEI, *op. cit.*, p. 35 ; Nevja CICIN-SAIN, *op. cit.*, n° 23 p. 6 ; Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 35 p. 14.

¹¹⁷⁶ Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 34 p. 13.

¹¹⁷⁷ *Ibid.*

¹¹⁷⁸ Comme l'affirme Thomas Cazenave, la fraude ne saurait se résumer à sa dimension financière car « *c'est surtout un enjeu majeur de cohésion sociale* », V. Ministère chargé des Comptes publics, *Communiqué de presse n°1216*, Paris, 10 octobre 2023.

¹¹⁷⁹ V. en ce sens : Varios autores, *Informe sobre el fraude en España*, *op. cit.*, p. 107-108.

Qui plus est, la contribution aux charges collectives peut être perçue comme constituant l'un des principaux moyens permettant d'associer les individus à des engagements, normes ou valeurs communes¹¹⁸⁰. Si bien que lorsqu'un fraudeur échappe à cette contribution, il affecte les « *engrenages de la cohésion sociale* »¹¹⁸¹.

Tous ces effets désastreux ont pour point commun de complexifier la mise en œuvre d'une politique économique et sociale adaptée à l'état des sociétés dans lesquelles ces comportements frauduleux se produisent¹¹⁸². Si bien qu'à mesure que la fraude se développe en leur sein, ces sociétés se déstructurent et deviennent de plus en plus injustes et invivables. Or, dès lors qu'elle n'est pas sanctionnée ou même identifiée, la fraude encourage une autre¹¹⁸³. Il importe donc non seulement qu'elle soit prévenue, contrôlée et le cas échéant, réprimée¹¹⁸⁴. A ce sujet, il ressort avec une certaine évidence que la lutte contre ce fléau s'est jusqu'à présent révélée peu efficace, à tel point que la fraude fiscale fait figure de phénomène massif et persistant.

B. La fraude fiscale : un danger permanent

153. La mesure de la fraude fiscale : un travail d'Hercule – « *Qui pourrait détailler toutes les fraudes qui se commettaient dans cette ruche ?* »¹¹⁸⁵. Ainsi s'exprime Bernard Mandeville dans sa célèbre *Fable des abeilles* dans laquelle il entend démontrer que les vices des particuliers contribuent à la félicité publique¹¹⁸⁶. A en croire cet auteur, il serait impossible de « *détailler* » l'étendue de la fraude commise au sein d'une société¹¹⁸⁷. Hélas, l'avenir lui a donné raison. En effet, depuis l'écriture de ce texte, plus de trois cents ans se sont écoulés et l'impossibilité technico-pratique qu'il met en relief se vérifie toujours¹¹⁸⁸.

¹¹⁸⁰ La fraude constitue « *autant de coups de canif dans le contrat social au risque, si elle s'amplifie, de le mettre sérieusement en danger* », V. Etude du rapport du Conseil des prélèvements obligatoires, *loc. cit.*

¹¹⁸¹ Varios autores, *Informe sobre el fraude en España, op.cit.*, p. 109.

¹¹⁸² La fraude fiscale heurte les objectifs premiers des politiques fiscales étatiques, V. Edouard MARCUS, « Comment la politique fiscale prend-elle en compte la nécessité de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale ? », *RFFP*, 2014, n° 127, p. 173.

¹¹⁸³ « *Il n'y a rien qu'un contribuable n'imité plus vite que l'exemple de fraude donné par son concitoyen* », V. Gaston LEROUGE, *op.cit.*, p. 45. V. aussi en ce sens : Varios autores, *Informe sobre el fraude en España, op. cit.*, p. 106 et 108. V. enfin : *Supra* §33.

¹¹⁸⁴ Il importe aussi que les citoyens aient conscience de la gravité des conduites constitutives de fraude fiscale, V. *Infra* §174.

¹¹⁸⁵ Bernard MANDEVILLE, *La Fable des abeilles*, Londres, 1714. Il pourrait être reproché à cet écrivain d'avoir choisi de personnifier ici des abeilles, dans la mesure où les sociétés de type organique, comme celles des abeilles ou des termites, se distinguent nettement des sociétés de type culturel dont font partie les sociétés humaines. En effet, les membres des premières sont exclusivement soumis à des comportements innés si bien que le besoin de ménager une place à la liberté et donc au civisme ne se fait pas ressentir en leur sein. A l'inverse, dans les sociétés de type culturel « *la conformité des comportements individuels et collectifs à l'intérêt général n'est pas prédéterminée. Sans doute, ses membres ont-ils des comportements acquis, mais ces derniers ne leur auraient pas été transmis exclusivement, ni même toujours essentiellement par l'hérédité* », V. Jean-Claude DUCROS, *Sociologie financière*, PUF, 1982, p. 145.

¹¹⁸⁶ V. en ce sens : Catherine BOUTTIER-COUQUEBERG, *Le Trésor des Lumières*, Omnibus, 2013, p. 703.

¹¹⁸⁷ A rapprocher de : Renaud SALOMON et Agnès MARTINEL, *op. cit.*, n° 6 pp. 8-9.

¹¹⁸⁸ V. Gaston LEROUGE, *Théorie de la fraude en droit fiscal*, Paris, 1944, p. 4 ; Pierre LASCOUMES et Danièle VERNEUIL, *op. cit.*, p. 44 ; Jean-Claude DUCROS, *op. cit.*, pp. 225-226 ; Thierry GODEFROY et Bernard LAFFARGUE, « La fraude fiscale et les coûts du crime », Thierry LAMBERT (coord.), *Contrôle fiscal. Principes et pratiques*, Economica, 1988, pp. 144-163 ; Marc LEROY, *Le contrôle fiscal. Une approche cognitive de la décision administrative*, *op. cit.*, pp. 49-50 ; Marc LEROY, *La sociologie de l'impôt*, PUF, 2002, pp. 80-81 ; Marc LEROY, « Sociologie du contribuable et évitement de l'impôt », *Archives Européennes de Sociologie*, Vol. 44, n° 2, Etudes critiques, 2003, p. 216 ; Olivier DEBAT, « Souveraineté, citoyenneté, Liberté. Le droit pénal fiscal en quête d'équilibre », *op. cit.*, p. 772 et 812 ; Pierre GARELLO, « La fraude fiscale: le point de vue économique », *REIDF*, Bruylant, n° 2015/1, pp. 9-18, spéc. p. 9 ; Fabrice BIN, *op. cit.*, n° 12 ; Pierre BELTRAME, *op. cit.*, p. 161 ; Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 31 pp. 12-13 ; Ugo BERNALICIS et Jacques MAIRE, Rapport de l'Assemblée nationale n° 4314, *op. cit.*, pp. 42-46.

En ce sens, la Cour des comptes souligna dans un rapport paru en 2019 que la méthode de chiffrage des irrégularités et de la fraude aux prélèvements obligatoires était encore à construire¹¹⁸⁹. De même, des rapports parlementaires rendus trois ans plus tard indiquent que les estimations du manque à gagner pour les finances publiques liées à la fraude fiscale demeurent « *insuffisamment précises* »¹¹⁹⁰ et qu'il est donc nécessaire de renforcer l'évaluation de cette délinquance¹¹⁹¹.

En pratique, une telle évaluation relève de la gageure. Car il est tout d'abord particulièrement difficile d'évaluer avec précision la nocivité sociale contenue dans chaque comportement antifiscal. On voit mal en effet, comment déterminer l'envergure du préjudice dont souffrirait les citoyens si par exemple, en raison de l'ampleur d'une fraude, plusieurs kilomètres d'autoroute n'étaient pas construits ou si des lits médicalisés venaient à manquer dans les hôpitaux¹¹⁹². Or, à cette difficulté s'ajoute l'impossibilité de prendre en compte l'ensemble des fraudes fiscales commises¹¹⁹³. A tel point que l'on est amené à penser que la véritable ampleur prise par ce phénomène demeurera à jamais inconnue¹¹⁹⁴. On ne pourra toujours en avoir qu'une idée vague et incertaine¹¹⁹⁵. D'ailleurs, les évaluations des pertes fiscales liées à la fraude, varient dans des proportions considérables et expriment davantage un ordre de grandeur qu'une réalité¹¹⁹⁶.

¹¹⁸⁹ V. Cour des comptes, « La fraude aux prélèvements obligatoires. Evaluer, prévenir, réprimer », 2019, p. 61 et s.

¹¹⁹⁰ Jean-René CAZENEUVE, *op. cit.*, p. 7.

¹¹⁹¹ V. en ce sens : Jean-François HUSSON, *op. cit.*, p. 9 et pp. 36-40. On relèvera à sujet que le gouvernement actuel a pour projet de créer un « *Conseil de l'évaluation des fraudes* » de manière à « *s'assurer de la fiabilité des estimations produites* » en la matière, V. Ministère chargé des Comptes Publics, *Communiqué de presse*, Paris, 9 mai 2023, p. 4. A rapprocher de : Manon DE SAINT-LEGER, *L'articulation des procédures pénale et fiscale*, *op. cit.*, n°14 pp. 25-26.

¹¹⁹² V. à ce propos : Mario H. LAPORTA, *Delito fiscal. El hecho punible, determinación del comportamiento típico*, Editorial B de f, 2013, p. 174. Pour des développements généraux relatifs à la mesure de la criminalité, V. Raymond GASSIN, Sylvie CIMAMONTI et Philippe BONFILS, *Criminologie*, *op. cit.*, pp. 133-161.

¹¹⁹³ Appréhender l'ampleur de la fraude fiscale semble être un défi insurmontable au regard du champ d'application incertain de ce délit, mais aussi en raison de l'écart important pouvant exister entre ce qui se produit réellement et ce qui est statistiquement mesuré, V. en ce sens : Jean Cosson, *Les industriels de la fraude fiscale*, *op. cit.*, p. 141 ; Bruno TADDEI, *La fraude fiscale*, Litec, 1974, p. 36 et s. ; Pierre LASCOUMES et Danièle VERNEUIL, *op. cit.*, p. 74 ; Jean-Claude MARTINEZ, *La fraude fiscale*, Que sais-je, Paris, P.U.F., 2^{ème} éd, 1990, p. 13 et s. . V. aussi, sur un ton plus ironique : Maurice DENUZIERE, *Enquête sur la fraude fiscale*, Ed. France Loisirs, 1973, p. 124 ; V. enfin pour le cas espagnol : José Manuel DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, « Una valoración del sistema fiscal español desde la perspectiva del fraude », en Enrique GIMÉNEZ-REYNA y Salvador RUIZ GALLUD (coord.), *El fraude fiscal en España*, Aranzadi, 2018, pp. 572-573.

¹¹⁹⁴ « *Une difficulté majeure dans l'analyse de la fraude fiscale réside dans sa mesure* », V. Benno TORGLER and Christoph SCHALTEGGER, « Tax Morale and Fiscal Policy », Center for Research in Economics, Management and the Arts, CREMA, Yale University, *Working Papers Series*, 2005 (30), p. 4. A rapprocher de : Cécile BAZART, *op. cit.*, pp. 44-78, spéc. pp. 44-45. Ce constat peut être rattaché au « *chiffre noir de la criminalité* » qui désigne l'écart existant entre la criminalité réelle et la criminalité connue, V. de manière générale à ce sujet : Roger MERLE et André VITU, *Traité de droit criminel*, Tome I, Cujas, 7^{ème} éd., 1997, n° 13 ; Raymond GASSIN, Sylvie CIMAMONTI et Philippe BONFILS, *Criminologie*, *op. cit.*, n° 160 pp. 144-146 ; Alain BAUER, Cyril RIZK, et Christophe SOULLEZ, *Statistiques criminelles et enquêtes de victimation*, PUF, 2011, pp. 104-108. Sur l'importance de ce chiffre en matière de délinquance d'affaire, V. Mireille DELMAS-MARTY, « Criminalisation et infraction financière », *RSC*, 1977, p. 515. Sur les difficultés liées à la mesure de la criminalité d'affaires, V. Paul PONSAERS et Vincenzo RUGGIERO, « La criminalité d'affaires », Laurent MUCCHIELLI et Philippe ROBERT (dir.), *Crime et sécurité. L'état des savoirs*, *op. cit.*, pp. 229-230.

¹¹⁹⁵ « *Phénomène complexe, multiforme, ambigu et évolutif la fraude reste donc difficile à cerner et en conséquence délicate à mesurer. En l'absence de données fiables sur le sujet il faut donc se contenter d'estimations approximatives* », V. Cécile BAZART, *op. cit.*, p. 77.

¹¹⁹⁶ V. en ce sens : Maurice LAURE, *Traité de politique fiscale*, PUF, 1956, pp. 361-362 ; Gabriel ARDANT, *op. cit.*, p. 676 ; Louis BOYER, *op. cit.*, p. 232 ; Jean-Claude MARTINEZ et Pierre DI MALTA, *Droit fiscal contemporain*, *op. cit.*, p. 355 ; Pierre LASCOUMES, *Des erreurs pas des fautes. La gestion discrète du droit des affaires*, *op. cit.*, n° 42, p. 88 ; Richard CHOTIN, *Le fisc, la petite entreprise et l'expert-comptable : jeux d'acteurs et stratégies judiciaires*, Bibliothèque de Science Financière, 1994, Tome 32, L.G.D.J., Paris, p. 158. En pratique, l'absence de définition univoque de la fraude pourrait expliquer l'importance des variations observées, V. André BARILARI, « Des mots sur les maux de l'impôts », *RFFP*, mai 2014, n° 126, p. 179 . V. aussi du même auteur : « La fraude fiscale : les mots et les chiffres », *op. cit.*, p. 50 et s.

154. La mesure de la fraude fiscale : un travail utile et nécessaire – Les difficultés rencontrées dans le chiffrage de la fraude fiscale ne doivent pas conduire à renoncer à cet exercice car ce dernier constitue à la fois un enjeu démocratique et une attente légitime de l'opinion publique¹¹⁹⁷. Au-delà, disposer d'une image réaliste du phénomène de fraude fiscale permettrait d'adapter, en connaissance de cause, les mesures prises pour lutter contre lui et *in fine*, d'améliorer le degré de conformité des contribuables vis-à-vis de leurs obligations fiscales¹¹⁹⁸.

Par ailleurs, la difficulté d'évaluer avec précision la fraude ne doit en aucun cas conduire à en sous-estimer l'importance¹¹⁹⁹. En effet, les chiffres donnés, aussi imprécis qu'ils soient, ne restent pas moins préoccupants. Ils permettent assurément de conclure que la fraude fiscale est un phénomène social « *extrêmement répandu* »¹²⁰⁰ qui se distingue par sa rentabilité exceptionnelle¹²⁰¹. A titre d'illustrations, le Conseil des Prélèvements Obligatoires avait évalué en 2007 que la fraude à ces prélèvements entraînait pour l'Etat français une perte oscillant entre 29 et 40 milliards d'euros par an¹²⁰². De même, en 2013, le syndicat Solidaires-Finances publiques avait estimé que l'ensemble des pratiques fiscales illégales représentait pour la France « *un manque à gagner annuel global pour les recettes fiscales compris entre 60 et 80 milliards d'euros* »¹²⁰³. Ainsi, selon ces calculs, le montant de la fraude en France aurait doublé en l'espace de six ans, ce qui paraît sinon peu probable, à tout le moins exagéré¹²⁰⁴.

¹¹⁹⁷ V. Cour des comptes, « La fraude aux prélèvements obligatoires. Evaluer, prévenir, réprimer », 2019, p. 137. A noter qu'on rencontre de pareilles difficultés dans d'autres secteurs techniques tel que celui de l'environnement, V. en ce sens : Isabelle FOUCHARD et Laurent NEYRET, *op. cit.*, pp. 318-319.

¹¹⁹⁸ A ce sujet, Gabriel Ardant juge souhaitable de procéder à une telle mesure étant donné qu'elle « *permettrait d'apprécier l'efficacité du contrôle et surtout de mobiliser une opinion publique trop souvent inerte* », V. Gabriel ARDANT, *op. cit.*, p. 671. V. également en ce sens : Cécile BAZART, *op. cit.*, p. 45. A rapprocher de : Etienne BLAIS et Bertrand PERRIN, « Avant-propos : Les défis reliés à l'étude et à la prévention de la criminalité économique », Etienne BLAIS et Bertrand PERRIN (sous dir.), *La lutte contre la criminalité économique : réponses interdisciplinaires à un défi global*, L'Harmattan, 2010, p. 12. A propos de la mesure de la fraude fiscale et ses enjeux, V. Michel-Pierre PRAT et Cyril JANVIER, *Petit dictionnaire de la fraude fiscale*, Dalloz, 2011, pp. 1-13.

¹¹⁹⁹ « *Par nature cachée, la fraude est impossible à évaluer avec précision, on n'est certain que d'une chose : elle est très importante* », V. Christophe DE LA MARDIERE, *Droit fiscal général*, Flammarion, 2^{ème} éd. 2015, p. 72.

¹²⁰⁰ Jean Cosson, *op. cit.*, p. 136. V. aussi en ce sens : Michel MALLET, *op. cit.*, p. 35 et s. ; Jean-Claude MARTINEZ et Pierre DI MALTA, *Droit fiscal contemporain*, *op. cit.*, n° 432 et 433 ; Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *Des erreurs ou des fraudes ? Le sens des sanctions en matière fiscale*, 2014, p. 3.

¹²⁰¹ Il en va de même concernant d'autres formes de délinquance tels le trafic de stupéfiants, la contrefaçon et le trafic des êtres humains, V. en ce sens : Channing MAY, *Transnational Crime and the Developing World*, Washington D. C., Global Financial Integrity, mars 2017, 166p., spéc. p. XI.

¹²⁰² V. Conseil des prélèvements obligatoires, *op. cit.*, p. 68. V. aussi en ce sens : Michel-Pierre PRAT et Cyril JANVIER, *Petit dictionnaire de la fraude fiscale*, Dalloz, 2011, p. VIII ; Christian LOPEZ, *Droit pénal fiscal*, LGDJ, 2012, p. 13 ; V. également dans un sens similaire : Gérard KLEIN, *op. cit.*, p. 3 ; Fernand BOULAN et Christian LOUIT, *op. cit.*, p. 11. A rapprocher enfin de : Renaud SALOMON, « La détection des modes opératoires de la fraude fiscale », *op. cit.*, p. 195.

¹²⁰³ V. Rapport du syndicat national Solidaires finances publiques, *Evasions et fraudes fiscales, contrôle fiscal*, Janvier 2013, p. 19. A rapprocher de : Sandrine MAZETIER, Avis n° 1125 présenté à l'Assemblée nationale sur le projet de loi relatif lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, enregistré le 11 juin 2013, p. 10 ; Charles-Henri HARDY, *La répression en matière fiscale en France, 1789-2019*, *op. cit.*, n° 15 p. 15 et n° 580 p. 419. Cette estimation aurait par ailleurs augmenté en 2017 pour atteindre 80 à 100 milliards d'euros, V. notamment en ce sens : André BARILARI, « La fraude fiscale : les mots et les chiffres », *op. cit.*, p. 54 ; Nicolas JACQUEMET, Stéphane LUCHINI et Antoine MALEZIEUX, *Comment lutter contre la fraude fiscale ? – Les enseignements de l'économie comportementale*, Ed. Rue d'Ulm, 2020, p. 11. V. enfin : Antoine PEILLON, *Ces 600 milliards qui manquent à la France*, Editions du Seuil, 2012, p. 34.

¹²⁰⁴ Pour un regard critique porté sur ces chiffres, V. notamment : Jean-Yves MERCIER et Jérôme TUROT, « Il suffit d'intensifier la lutte contre les fraudeurs pour rétablir nos finances publiques », *Les intoxic fiscales. Pour en finir avec les idées reçues*, Francis Lefebvre, 2019, p. 181 et s. ; Charles PRATS, *Cartel des fraudes*, 2, Editions Ring, 2021, pp. 180-202.

Bien sûr, cette incertitude pesant sur les chiffres relatifs à la fraude fiscale ne constitue pas une spécificité française¹²⁰⁵. On la retrouve également dans d'autres pays pour ne pas dire tous¹²⁰⁶. Ainsi, en Espagne, selon une analyse réalisée en 2014 par la Fondation d'Études Économiques Appliquées, la fraude fiscale atteindrait entre 3,5 et 4% du PIB, soit 40 milliards d'euros¹²⁰⁷. Or, un an plus tôt, le syndicat des fonctionnaires du ministère des impôts espagnol avait évalué cette perte de recettes publiques à 90 milliards d'euros par an¹²⁰⁸. De même, il est estimé que le Trésor public allemand perdrait entre 30 et 130 milliards d'euros par an en raison de la fraude fiscale¹²⁰⁹. Enfin, à seul titre indicatif, à l'échelle de l'Union européenne et en ce qui concerne les Etats-Unis, les chiffres de 1 000 milliards d'euros et de 330 milliards de dollars sont respectivement avancés¹²¹⁰.

155. La lutte contre la fraude fiscale : un enjeu mal traité – Le caractère impressionnant de ces estimations empêche de concevoir aujourd'hui la fraude fiscale comme un phénomène de faible importance¹²¹¹. Bien au contraire, il s'agit d'un fléau social dont l'ampleur est considérable si bien que le choix des moyens pour le combattre efficacement constitue un enjeu politique majeur¹²¹². A ce sujet, en l'état actuel des choses, les pouvoirs publics continuent d'assumer une relative mise à l'écart de la réponse pénale en matière fiscale. Or, à l'analyse, cette marginalisation avérée et persistante du droit pénal se révèle à plusieurs égards pernicieuse. Si bien qu'en réalité, la mise à l'écart de la justice pénale n'est pas seulement paradoxale au regard de la dangerosité du phénomène que les pouvoirs publics entendent combattre, elle l'est aussi en considération des effets qu'elle produit sur la répression.

§2. Le paradoxe tenant aux effets produits sur la répression

156. Le droit pénal : « *ultima ratio de la politique criminelle* »¹²¹³ – La marginalisation du droit pénal ne constitue pas en elle-même une mauvaise chose.

¹²⁰⁵ Il ne s'agit pas non plus d'une spécificité propre à la fraude fiscale : la mesure de la délinquance, quelle qu'elle soit, est difficile à réaliser de manière satisfaisante, V. sur ce point : Raymond GASSIN, Sylvie CIMAMONTI et Philippe BONFILS, *Criminologie*, op. cit., n° 174. V. aussi : Georges PICCA, op. cit., p. 50 et s. Il s'en suit que l'analyse comparée de l'état de la criminalité observée dans différents pays « est très malaisée », V. Jean PRADEL, *Droit pénal comparé*, Dalloz, 4^{ème} édition, 2016, p. 39.

¹²⁰⁶ V. notamment à ce propos : Jean-Claude MARTINEZ, op. cit., p. 22 ; Philippe AUBERGER, *L'allergie fiscale*, Calmann-Lévy, 1984, p. 70 ; Nicolas JACQUEMET, Stéphane LUCHINI et Antoine MALEZIEUX, op. cit., p. 12.

¹²⁰⁷ V. Félix DOMÍNGUEZ, BARRERO, Julio LÓPEZ LABORDA y Fernando RODRIGO SAÚCO, *El hueco que deja el diablo: una estimación del fraude en el IRPF con microdatos tributarios*, mayo de 2014, p. 5. A rapprocher de : Ricardo RIVES MARQUES, *El fraude fiscal en España*, Editorial ZYX, 1968, pp. 29-34.

¹²⁰⁸ V. en ce sens : <http://www.gestha.es/index.php?seccion=actualidad&num=314>.

¹²⁰⁹ Lothar KUHLEN, *Cuestiones fundamentales del delito de fraude fiscal*, Marcial Pons, 2015, p. 109.

¹²¹⁰ V. Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *L'impunité fiscale, Quand l'Etat brade sa souveraineté*, op. cit., p. 6. A rapprocher de : Julien BRIOT-HADAR, op. cit., p. 29. En Chine, le coût de la fraude fiscale serait de l'ordre de 500 milliards de yuans soit plus de 65 milliards d'euros par an, V. en ce sens : Wei ZHOU, *La répression de la fraude fiscale en droit chinois*, thèse de doctorat, Droit, Aix-Marseille Université, 2017, dactyl pp. 1-2. A rapprocher de : Edouard COULON, *L'évasion fiscale. Essai de construction d'une catégorie juridique*, op. cit., n° 5 pp. 3-5.

¹²¹¹ V. contra : Nicolas JACQUEMET, Stéphane LUCHINI et Antoine MALEZIEUX, op. cit., p. 9 et 16.

¹²¹² V. Lothar KUHLEN, loc. cit. V. aussi : Jean-Claude MARTINEZ et Pierre DI MALTA, *Droit fiscal contemporain*, op. cit., n° 432 p. 360 ; Christian DE BRIE et Pierre CHARPENTIER, *Dossier F... comme fraude fiscale*, op. cit., p. 9.

¹²¹³ Soizic LORVELLEC, « Les frontières entre infraction pénale et infraction administrative en Italie », *Arc. pol. crim.*, n° 8, 1985, p. 190. V. aussi : Jorge DE FIGUEIREDO DIAS, « Les nouvelles tendances de la politique criminelle du Portugal », *Arc. pol. crim.*, n° 6, 1983, pp. 194-195 ; Georges LEVASSEUR, « Le problème de la dépénalisation », *Arc. pol. crim.*, n° 6, 1983, p. 54 ; Giuliano VASSALI, « Les orientations actuelles de la politique criminelle italienne », *Arc. pol. crim.*, n° 6, 1983, p. 192.

C'est même plutôt l'indice d'une société en bonne santé où les libertés sont à la fois respectées et protégées. En ce sens, Georges Levasseur a écrit que c'était « à la minceur de son droit pénal que l'on [pouvait juger] du degré de civilisation d'un Etat, et de l'harmonie entre ses citoyens »¹²¹⁴. C'est pour cela qu'il est important de reconnaître le caractère subsidiaire du droit pénal et donc d'envisager ce dernier comme une discipline auxiliaire constituant l'*ultima ratio* de la réaction sociale¹²¹⁵. En effet, comme l'explique Emmanuel Dreyer : « La sanction pénale, par sa force symbolique et réelle, doit être réservée aux hypothèses les plus graves dans lesquelles la société entend marquer sa réprobation compte tenu du trouble à l'ordre publique résultant, ou pouvant résulter, de l'acte de punir. La loi pénale doit donc rester exceptionnelle pour que la sanction pénale soit convaincante chaque fois qu'elle intervient »¹²¹⁶. Ce même auteur ajoute que cette subsidiarité constitue un « caractère essentiel du droit pénal [...] une condition de son efficacité »¹²¹⁷. Il ne saurait donc être question de rechercher à banaliser les poursuites pénales pour fraude fiscale¹²¹⁸. La production d'un tel phénomène « pourrait avoir le double inconvénient de provoquer une réaction de rejet du corps social et d'atténuer aux yeux du public le caractère infamant des actes en cause »¹²¹⁹.

Cela dit, admettre comme de très nombreux auteurs que le droit pénal constitue un « *ultima ratio* »¹²²⁰ – c'est-à-dire un « *ultime moyen* »¹²²¹ –, ne doit pas conduire à occulter les inconvénients que peut entraîner une marginalisation trop importante de cet outil dans un champ bien défini de la vie sociale¹²²².

¹²¹⁴ Georges LEVASSEUR, « Le problème de la dépenalisation », *op. cit.*, p. 52. V. aussi en ce sens : Claude LOMBOIS, *Droit pénal général*, *op. cit.*, p. 11 ; André DEMICHEL, « Le droit pénal en marche arrière », *Recueil Dalloz*, 1995, p. 213. Ou plus récemment : Emmanuel DREYER, *Droit pénal général*, *op. cit.*, n° 86 et 89. Les Etats autoritaires donnent au droit pénal une portée générale, V. Henri DONNEDIEU DE VABRES, *Traité élémentaire de droit criminel et de législation pénale comparée*, Sirey, 3^{ème} éd. 1947, p. 64, n° 90.

¹²¹⁵ V. Emmanuel DREYER, « La subsidiarité du droit pénal », *Mélange J.H. Robert*, LexisNexis, 2012, p. 247 ; *Notre droit pénal*, *op. cit.*, p. 28 et 31. La subsidiarité du droit pénal ne fait pas l'unanimité en doctrine, V. Roger MERLE et André VITU, *Traité de droit criminel*, Tome I, Cujas, 7^{ème} éd., 1997, n° 146 et 147 ; Michel VAN DE KERCHOVE, Yves CARTUYVELS, Christine GUILLAIN et Françoise TULKENS, *op. cit.*, pp. 137-144 ; Roger BERNARDINI et Marc DALLOZ, *Droit criminel. Volume 1 – Eléments préliminaires*, Bruylant, 4^{ème} éd., 2020, n° 35 à 37.

¹²¹⁶ Emmanuel DREYER, « La subsidiarité du droit pénal », *op. cit.*, p. 248. V. aussi : Emmanuel DREYER, *Droit pénal général*, 6^{ème} éd., 2021, n° 87 pp. 69-70.

¹²¹⁷ Emmanuel DREYER, *Droit pénal général*, *op. cit.*, n° 92. Dans le même sens, ce même auteur écrit que : « Le droit pénal ne produit de bons résultats que si tous les systèmes de régulation sociale fonctionnent et réduisent au minimum son intervention », V. Emmanuel DREYER, *Droit pénal général*, *op. cit.*, n° 88. A ce sujet, Mireille Delmas-Marty affirme qu'il faut « maintenir le droit à sa vraie place de droit exceptionnel, de recours extraordinaire, réservé aux cas les plus graves [...] La rareté de la menace est un élément de son efficacité et la rareté de la peine une condition nécessaire à son effet magique », Mireille DELMAS-MARTY, *Les chemins de la répression*, PUF, 1980, p. 259. Dans le même sens, Pierre Lascoumes écrit que « le recours au pénal est d'autant plus efficace qu'on le manie parcimonieusement », V. Pierre LASCOUTES, « Sanctions des fautes ou gestion des illégalismes : L'hétérogénéisation du droit pénal. Un exemple. La répression de la fraude fiscale », *op. cit.*, p. 137. A rapprocher enfin de : Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, pp. 186-187.

¹²¹⁸ « L'effet exemplaire et dissuasif recherché dans les poursuites pénales ne peut être rempli que s'il n'y a pas une banalisation de ce type d'action », V. Jean-Pierre LIEB, « Etats et perspectives en France », *op. cit.*, p. 28.

¹²¹⁹ Christine CANOVA-DE SAINT-MARTIN, *op. cit.*, pp. 8-9.

¹²²⁰ Emila Accolas évoque quant à lui « une ressource extrême », V. Emile ACOLLAS, *Les délits et les peines*, Delagrave, 1887, p. 44. A rapprocher de : MONTESQUIEU, *De L'Esprit des lois*, Folio, coll. « Essais », t. 1, n° 275, 1748, p. 210 ; Joseph-Louis-Elzéar ORTOLAN, *Eléments de droit pénal*, T. I, Libr. Plon, Paris, 3^e éd. 1863, p. 8, n° 21.

¹²²¹ *Locutions latines juridiques*, Dalloz, 2007, p. 95. V. aussi : Isabelle FOUCHARD et Laurent NEYRET, *op. cit.*, p. 307.

¹²²² A ce sujet, Ginette Mongin rappelle que ce phénomène de marginalisation conduit à remettre en cause le bien-fondé du recours à l'infraction pénale dans la législation, V. Ginette MONGIN, « Circulaire du Premier ministre sur l'élaboration et la mise en œuvre des dispositions pénales des législations et réglementations techniques », *RSC*, 1985, pp. 397-398, spéc. p. 397. Or, en matière fiscale, le recours au droit pénal est indispensable, V. en ce sens : *Infra* §343.

De ce point de vue, le « *tableau fort impressionnant* »¹²²³ de sanctions à la disposition de l'Etat français est si peu mobilisé qu'il « *reste très largement fictif, assurant médiocrement sa fonction rétributive et [...] n'assurant guère sa fonction intimidante* »¹²²⁴. Par ailleurs, la marginalisation du droit pénal se traduit par une invisibilisation de la délinquance fiscale (A) et contribue *in fine* à son acceptation sociale (B).

A. L'invisibilisation de la délinquance fiscale

157. Les sanctions pénales : des tigres de papier – La marginalisation observée des poursuites pénales pour fraude fiscale conduit immanquablement à un faible recours à la sanction pénale lorsqu'il s'agit de réprimer cette même infraction¹²²⁵. Les statistiques relatives aux condamnations pour fraude fiscale n'en sont pas moins édifiantes. Elles soulignent qu'à l'instar du système de contrôle fiscal, le système des peines prononcées en la matière est grippé¹²²⁶. En ce sens, Michel Mallet avait déjà constaté en 1981 que : « *Les statistiques sur la répression pénale de la fraude [démontraient] qu'en dépit des possibilités offertes par les textes, la répression effective se [caractérisait] par le petit nombre de plaintes déposées et par la modicité des peines prononcées* »¹²²⁷. De même, Daniel Gutmann tira trente ans plus tard un constat analogue en indiquant que « *les statistiques en matière de pénalités et de plaintes pour fraude fiscale [étaient] globalement stables* »¹²²⁸.

Et aujourd'hui encore, aucun profond changement à ce sujet ne peut être observé. En effet, il ressort de données disponibles plus récentes que chaque année, le nombre de personnes condamnées, le pourcentage des condamnations définitives à de la prison ferme, ou encore le quantum moyen des peines d'emprisonnement prononcées n'évoluent qu'à la marge, ce dont témoigne la linéarité des courbes illustrant l'évolution des sanctions pénales pour fraude fiscale prononcées au fil du temps (cf. tableau 9 et graphique 4)¹²²⁹. Qui plus est, le caractère relativement faible du montant moyen des amendes infligées montre qu'en ce domaine la machine judiciaire « *tourne... mais à vide* »¹²³⁰.

¹²²³ Laurence VAPAILLE, « De la pertinence de l'étude des sanctions fiscales pénales en droit comparé ou "de l'intérêt d'aller voir ailleurs" », Thierry LAMBERT (dir.), *Les sanctions pénales fiscales*, op. cit., p. 55.

¹²²⁴ Wilfrid JEANDIDIER, « Les sanctions pénales en matière fiscale », *Dr. fisc.*, 2007, n° 3, comm. 58, n° 23. A rapprocher de : Alexis BAVITOT, « Quelques aspects de la répression de la fraude fiscale », op. cit., p. 146.

¹²²⁵ Comme ont pu l'écrire certains auteurs : « *la démobilité de l'institution judiciaire observée au niveau des procureurs se transmet aux magistrats du siège* », V. Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *L'impunité fiscale, Quand l'Etat brade sa souveraineté*, op. cit., p. 103. Dans une autre contribution, ces mêmes auteurs écrivent à ce sujet que les poursuites pénales pour fraude fiscale « *relèvent moins d'une logique répressive que d'une logique régulatrice pour laquelle la sanction pénale n'est qu'un accessoire exceptionnel* », V. Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *Des erreurs ou des fraudes ? Le sens des sanctions en matière fiscale*, loc. cit. V. aussi : Florence DEBOISSY, « Lutte pénale contre la fraude fiscale : quels enjeux pour quels équilibres ? - Actes du colloque organisé le 3 octobre 2014 par l'IRDAP et l'ISCJ », *Dr. fisc.* n° 46, 13 novembre 2014, 615. Pour un aperçu déjà ancien mais tout de même éclairant des condamnations pénales en matière de délinquance économique et financière, V. Dominique DELABRUYERE, Jocelyne HERMILLY, et Nadine RUELLAND, « La délinquance économique et financière sanctionnée par la Justice », *Infostat Justice*, n° 62, Juin 2002.

¹²²⁶ A rapprocher de : Pierre LASCUMES et Danièle VERNEUIL, op. cit., pp. 88-113.

¹²²⁷ Michel MALLET, op. cit., p. 43.

¹²²⁸ Daniel GUTMANN, « La "pénalisation" du droit fiscal : mythe ou réalité ? », *Dr. fisc.*, 27 janvier 2011, n° 4, Etude 122, n° 1 ; V. aussi en ce sens : Conseil des prélèvements obligatoires, op. cit., p. 191 et s.

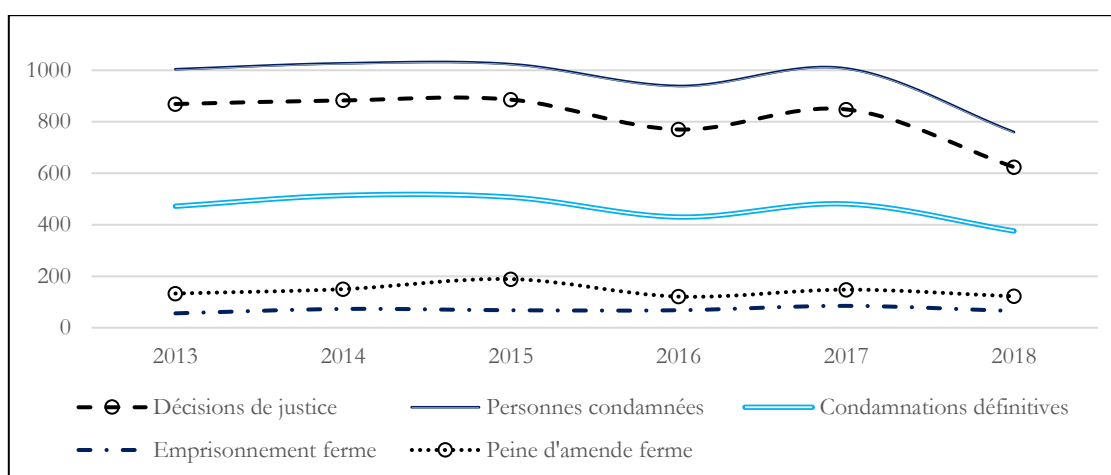
¹²²⁹ A ce sujet, Alain Bauer estime que la relative constance de la criminalité légale « *là où elle existe, pourrait s'expliquer par la saturation des services publics chargés de la combattre : la stabilité serait plutôt celle de leurs effectifs ou de leur activité, et serait donc due à un effet de plafond* », V. Alain BAUER, *Criminologie plurielle, une introduction générale à la criminologie*, PUF, Paris, 2011, p. 9.

¹²³⁰ Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *L'impunité fiscale, Quand l'Etat brade sa souveraineté*, op. cit., p. 42.

Tableau 9 – Sanctions pénales prononcées pour fraude fiscale¹²³¹

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Nombre de décisions de justice prononcées	869	883	886	770	848	624
Nombre de personnes condamnées (dont condamnations définitives)	1 004 (472)	1 027 (514)	1 024 (507)	939 (430)	1 007 (481)	760 (376)
Peine d'emprisonnement ferme (% des condamnations définitives comprenant une peine d'emprisonnement ferme)	56 (11,9%)	73 (14,2%)	68 (13,4%)	68 (16%)	85 (17,6%)	65 (17%)
Quantum moyen (en mois)	10,9	10,9	10,6	11,4	11,0	10,6
Peine d'amende ferme (% des condamnations définitives comprenant une peine d'amende ferme)	133 (28%)	150 (29%)	189 (37%)	121 (28%)	148 (30%)	122 (32%)
Montant moyen (en euros)	11 380	10 885	13 729	12 347	15 043	16 677

Graphique 4 – Evolutions des condamnations prononcées pour fraude fiscale



158. Une marginalisation de la sanction pénale ancrée dans l'histoire – Les dernières statistiques publiées ne contredisent pas les constats précédemment établis. Tout au plus soulignent-elles que le nombre de condamnations pour fraude fiscale est reparti à la hausse depuis 2018¹²³². Par conséquent, on peut affirmer que l'existence d'un écart conséquent entre la fermeté affichée du dispositif de lutte mis en place et la rareté des sanctions appliquées constitue une constante de la répression fiscale¹²³³.

¹²³¹ Sources : Emilie CARIOU et Eric DIARD, *Rapport de l'Assemblée nationale n° 3341, op. cit.*, p. 55 ; Ministre de l'économie, des finances et de la relance, *Document de politique transversale – Projet de loi de finances pour 2021*, « Lutte contre l'évasion fiscale et la fraude en matière d'imposition de toutes nature et de cotisations sociales », p. 112.

¹²³² V. en ce sens : Jean-François HUSSON, *op. cit.*, p. 79. A rapprocher de : Ministre de l'Economie, des Finances et de la Relance, *Document de politique transversale – Projet de loi de finances pour 2022*, « Lutte contre l'évasion fiscale et la fraude en matière d'imposition de toutes nature et de cotisations sociales », p. 38.

¹²³³ V. notamment en ce sens : Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *L'impunité fiscale, Quand l'Etat brade sa souveraineté, op. cit.*, p. 19, 155 et 163 ; Pierre LASCOUTES et Carla NAGELS, *Sociologie des élites délinquantes, op. cit.*, p. 7. A également rapprocher de : Pierre LASCOUTES, *Des erreurs pas des fautes. La gestion discrète du droit des affaires, op. cit.*, n° 42, p. 58 ; Christian LOPEZ, *Droit pénal fiscal*, LGDJ, 2012, p. 104.

Si bien qu'en dépit de l'intensification de la lutte contre la fraude fiscale observée ces dernières années, le nombre de dossiers faisant l'objet de poursuites pénales est et demeure limité. Autrement dit, on peut encore aujourd'hui observer une « *sous-répression en ce domaine* »¹²³⁴.

Dans les faits, bien que cette dernière soit surprenante, elle s'explique rationnellement. En effet, comme l'ont observé certains auteurs : « *l'édifice ainsi construit est un trompe-l'œil* »¹²³⁵. Car, si sur le plan juridique, les sanctions encourues sont plus que conséquentes, il n'en demeure pas moins qu'en pratique les fraudeurs ne sont découverts que dans une faible proportion et on peut par ailleurs légitimement douter que ceux qui sont démasqués soient traités avec la sévérité qui convient¹²³⁶. En ce sens, le mouvement de pénalisation de la fraude fiscale précédemment mis en évidence sur le plan théorique peut en réalité être assimilé à un « *épouvantail dont l'existence n'est pas clairement confirmée par les statistiques* »¹²³⁷.

En pratique, cela est problématique car la marginalisation de la réponse pénale peut avoir pour effet d'accentuer l'absence de visibilité sociale de la fraude fiscale. Or, l'invisibilisation de ce délit particulier induit une faible réaction sociale portée à son encontre. Celle-ci se traduit, en fait, par l'imposition de sanctions rares et peu stigmatisantes, qui incitent les citoyens à penser que les actes de fuite devant l'impôt sont de faible gravité. On tombe alors dans un engrenage vicieux entretenant au sein de la population un « *déni de la dangerosité* »¹²³⁸ de la fraude fiscale (cf. schéma 2). Ce « *déni collectif* »¹²³⁹ conduit à faire échapper à la réprobation sociale « *un vaste ensemble de comportements objectivement transgressifs mais cognitivement ignorés* »¹²⁴⁰.

¹²³⁴ Pierre LASCOUMES et Danièle VERNEUIL, *op. cit.*, p. 5. A ce sujet, Jean COSSON était allé plus loin en affirmant que le régime en vigueur à son époque était « *celui de l'impunité, qui autorise toutes les audaces* », Jean COSSON, *op. cit.*, p. 218. A rapprocher de : Mireille DELMAS-MARTY, *Les chemins de la répression*, PUF, Paris, 1980, p. 109 ; Loïc DE GRAEVE, *Essai sur le concept de droit de punir en droit interne*, *op. cit.*, n° 747 ; Manon DE SAINT-LEGER, *L'articulation des procédures pénale et fiscale*, *op. cit.*, n°11 pp. 20-21.

¹²³⁵ Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *L'impunité fiscale, Quand l'Etat brade sa souveraineté*, *op. cit.*, p. 42.

¹²³⁶ « *Qu'elles soient judiciaires ou fiscales, ce n'est pas d'édicter des sanctions qui importe, c'est de les appliquer. L'état de la fraude, en France, oblige à conclure que les sanctions fiscales et judiciaires ne sont pas appliquées comme elles devraient l'être, puisque les fraudeurs n'en ont cure* », V. Jean COSSON, *Les industriels de la fraude fiscale*, *op. cit.*, p. 201. V. aussi : Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale du 22 mai 2014, *op. cit.*, p. 21 ; Albéric DE MONTGOLFIER, *Rapport du Sénat n° 602 sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude*, 27 juin 2018, p. 173 ; Cour des comptes, « La fraude aux prélèvements obligatoires. Evaluer, prévenir, réprimer », 2019, pp. 126-127 ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, p. 689 et s.

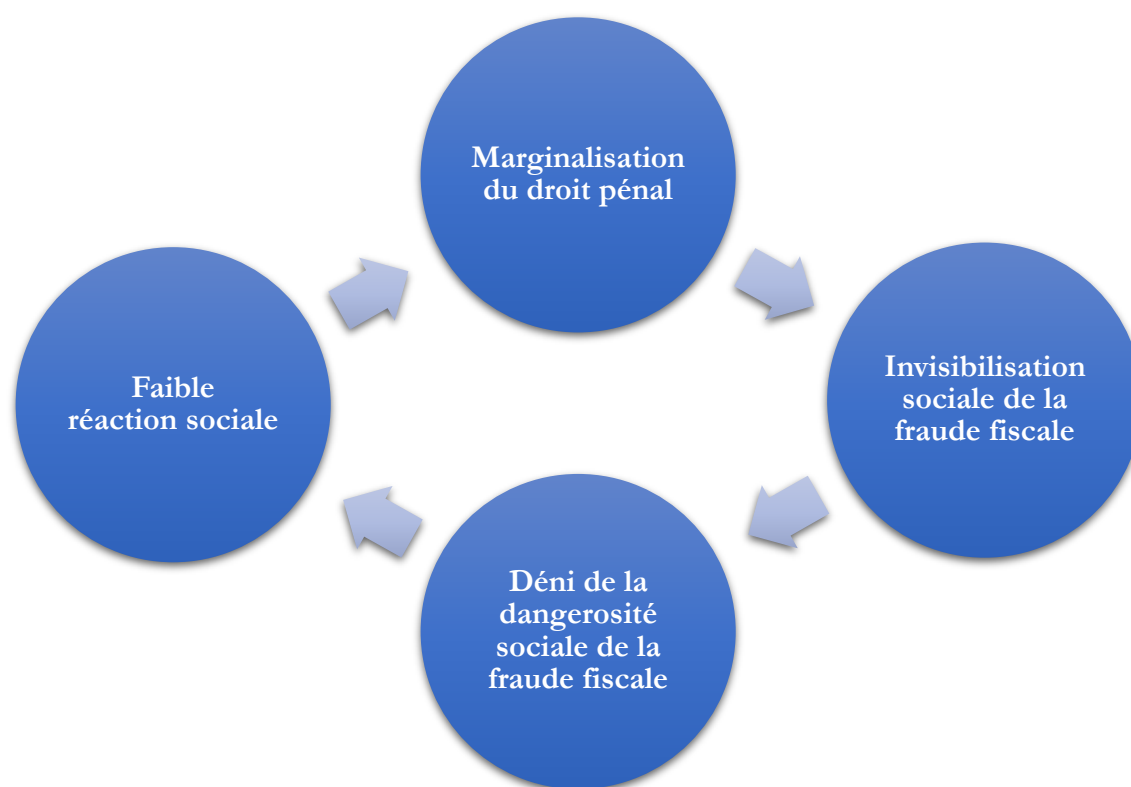
¹²³⁷ Daniel GUTMANN, *op. cit.*, n° 15. Dans le même esprit, Hugues RABAULT écrit qu'« *en termes de statistiques, nous savons que la répression pénale de la fraude fiscale reste limitée, que l'incrimination est utilisée comme une forme de dissuasion. La radicalisation de la répression en matière fiscale revêt donc aussi une signification rhétorique* », V. Hugues RABAULT, « La fraude fiscale aggravée : vers une criminalisation de l'évitement de l'impôt ? », *LPA*, 2014, 160-161, p. 5. Dans le domaine de l'environnement, le droit pénal est aussi comparé à un « *épouvantail ridicule* », V. Jérôme LASSERRE CAPDEVILLE, « Le droit pénal de l'environnement : un droit encore à l'apparence redoutable et à l'efficacité douteuse », *op. cit.*, p. 68.

¹²³⁸ L'expression est de Pierre Lascoumes et Carla Nagels, V. Pierre LASCOUMES et Carla NAGELS, *op. cit.*, p. 57.

¹²³⁹ Pierre LASCOUMES et Carla NAGELS, *op. cit.*, p. 66.

¹²⁴⁰ *Ibid.*

Schéma 2 – L’engrenage vicieux lié à l’absence de visibilité sociale de la fraude fiscale



En considération de ce qui précède, la possibilité que l’on soit tombé dans un tel engrenage est bien réelle. C’est pourquoi, il a semblé pertinent d’étudier l’évolution du degré d’acceptation sociale de la délinquance fiscale.

B. L’acceptation sociale de la délinquance fiscale

159. La prise en compte des représentations sociales de la fraude fiscale – Vis-à-vis des effets produits par la fraude fiscale, les appréciations diffèrent selon qu’elles émanent des citoyens-contribuables ou des experts. En effet, tandis que les secondes sont presque unanimes et invariantes, les premières dépendent pour partie de l’époque et du contexte social dans lequel elles s’insèrent¹²⁴¹. On est ainsi amené à considérer qu’en dépit de sa reconnaissance par les spécialistes du sujet, la dangerosité sociale de la fraude fiscale est une donnée que l’opinion publique a longtemps sous-estimée **(1)**. Toutefois, il ne faut pas pour autant se résigner. Car, il semblerait que l’on assiste à un éveil des consciences sur le sujet. Il ressort effectivement de l’analyse effectuée que la population se serait récemment rendu compte du danger social que représente la fraude fiscale **(2)**.

¹²⁴¹ « L’appréciation sociologique de la déviance fiscale [...] est fonction du contexte historique, économique et de la sensibilité politique dominante », V. Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 683 p. 503.

1. La fraude fiscale : un danger social longtemps minoré

160. Une situation paradoxale – Lorsque l'on parcourt la littérature scientifique consacrée à la fraude fiscale, on est de prime abord conduit à penser que cette dernière prolifère dans un climat prospère de tolérance sociale¹²⁴². En effet, la doctrine souligne que la tolérance populaire à l'égard de cette infraction est non seulement « *historiquement établie* »¹²⁴³ mais aussi « *partagée aux niveaux mondial et européen* »¹²⁴⁴. L'observation d'un tel phénomène interpelle. Comment expliquer que le corps social fasse preuve d'une « *indifférence bienveillante* »¹²⁴⁵ vis-à-vis de la fraude fiscale alors que celle-ci lui porte gravement atteinte ? Si un tel constat peut surprendre **(a)**, il n'en reste pas moins que la doctrine a développé plusieurs explications permettant de le comprendre **(b)**.

a. Le constat de la tolérance sociale à la fraude fiscale

161. L'occultation scientifique de la délinquance d'affaires – Avant de s'intéresser spécifiquement au cas de la fraude fiscale, il paraît pertinent de prendre de la hauteur en évoquant le champ plus large de la délinquance d'affaires. Ce dernier a longtemps été occulté par les chercheurs. En effet, si l'on en croit certains auteurs, il a fallu attendre le début des années soixante pour que les études sur la criminalité économique et financière connaissent un certain essor¹²⁴⁶.

Ce manque d'intérêt scientifique s'explique par le fait que pendant très longtemps la délinquance d'affaires ait échappé à une perception en termes de « *déviance délictueuse* »¹²⁴⁷, et cela « *tant chez les infracteurs que chez les victimes et parfois même chez les agents officiellement chargés de la réprimer* »¹²⁴⁸. Parmi les infractions, qui en ce domaine, ne font pas l'objet d'une condamnation unanime, on retrouve la fraude fiscale qui prend l'allure d'un délit étonnant : « *sanctionnée par les règles de la science du droit, elle indiffère les convictions de la conscience des gens* »¹²⁴⁹.

¹²⁴² Pendant très longtemps, on n'a parlé que très peu de la fraude fiscale, laissant croire qu'elle était « *à peu près inexistante* », V. Yves-Aubert COTE, « La fraude fiscale », *L'Actualité économique*, volume 43, numéro 1, avril-juin 1967, p. 87. V. aussi : Michel MALLET, *op. cit.*, p. 3 et 12.

¹²⁴³ Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 673 p. 496.

¹²⁴⁴ Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 678 p. 500. A rapprocher de : Lucien SFEZ, *op. cit.*, pp. 363-364.

¹²⁴⁵ Charlotte FAURE-GAUSSEL, *op. cit.*, p. 8.

¹²⁴⁶ V. en ce sens : Pierre LASCOUMES et Georges KELLENS, « Moralisme, juridisme et sacrilège : la criminalité des affaires », *Déviance et Société*, 1977, Vol. I, n° 1, pp. 119-130, spéc. p. 122.

¹²⁴⁷ Pierre LASCOUMES, *Des erreurs pas des fautes. La gestion discrète du droit des affaires*, *op. cit.*, n° 42, p. 26. V. déjà en ce sens : Marie-France ARMAND et Pierre LASCOUMES, *op. cit.*, p. 135. A également rapprocher de : Michel VAN DE KERCHOVE, « Symbolique et instrumentalité, Stratégie de pénalisation et de dépenalisation dans une société pluraliste », Foulek RINGELHEIM (sous dir.), *Punir mon beau souci. Pour une raison pénale*, Editions de l'Université de Bruxelles, 1984, p. 149.

¹²⁴⁸ Pierre LASCOUMES, *Des erreurs pas des fautes. La gestion discrète du droit des affaires*, *loc cit.*

¹²⁴⁹ Jean-Claude MARTINEZ, *La fraude fiscale*, Que sais-je, Paris, P.U.F., 2^{ème} éd, 1990, p. 4. A rapprocher de : Pierre LASCOUMES, *Des erreurs pas des fautes. La gestion discrète du droit des affaires*, *op. cit.*, p. 26 ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, pp. 496-500 ; Manon DE SAINT-LEGER, *op. cit.*, n°10 pp. 19-20. Il ne s'agit pas d'une spécificité propres aux comportements de fraude à l'impôt. En effet, les nuisances environnementales sont régulièrement euphémisées voire totalement occultées, V. en ce sens : Delphine CHOUILLOU, *La qualité environnementale urbaine : prendre en compte les représentations et les pratiques sociales des habitants dans la fabrique urbaine, l'exemple toulousain*, thèse de doctorat, Université Toulouse le Mirail - Toulouse II, 2018, pp. 108-109.

En ce sens, au siècle dernier, certains auteurs ont observé qu'une partie de l'opinion était indifférente à la fraude « *qui ne lèse que l'intérêt public* »¹²⁵⁰ ; que certains contribuables n'hésitaient pas à se déclarer en état de légitime défense contre le Trésor public¹²⁵¹ ; à percevoir comme naïf celui qui se montrait sincère dans ses déclarations fiscales¹²⁵² ; ou encore à estimer que « *voler le fisc n'est pas voler* »¹²⁵³. Aussi, en pratique, il résultait de cet « *affaiblissement de la conscience morale* »¹²⁵⁴ en matière fiscale qu'une partie importante de la population était encline à se départir de « *l'honorable obligation de contribuer aux charges publiques* »¹²⁵⁵.

162. Un déni de dangerosité encore perceptible aujourd'hui ? – Au XXI^{ème} siècle, la faible réprobation sociale de la fraude fiscale semble se poursuivre¹²⁵⁶. Du moins, elle est encore soulignée par certains auteurs qui y voient non plus une « *baisse d'ensemble de la moralité publique* »¹²⁵⁷ mais une perte de sens du devoir fiscal illustrée par une banalisation de l'évitement de l'impôt¹²⁵⁸. Or, si l'on souhaite un jour mettre un terme à cette réalité sociologique, il faut en comprendre les ressorts. A cet égard, la doctrine mentionne plusieurs raisons permettant d'expliquer la tolérance sociale à la fraude fiscale.

b. Les raisons de la tolérance sociale à la fraude fiscale

163. La tolérance à la fraude fiscale : un phénomène social – L'ancrage de la tolérance sociale envers la fraude fiscale interroge. Si la question que ce constat pose relève d'abord et avant tout de l'analyse sociologique, il n'en reste pas moins que d'autres disciplines apportent des explications permettant de mieux comprendre la place particulière qu'occupe la fraude fiscale dans l'imaginaire collectif¹²⁵⁹.

164. L'approche historique – A cet égard, comme l'ont montré Alexis Spire et Katia Weidenfeld, un détour par l'histoire s'avère indispensable dans la mesure où la réticence des gouvernants à punir véritablement la fraude fiscale est « *étroitement dépendante des représentations* »

¹²⁵⁰ Georges RIPERT, *Le déclin du droit. Etudes sur la législation contemporaine*, LGDJ, Reprint, 1949, p. 113. V. aussi en ce sens : Lucien SFEZ, « La nature juridique des sanctions fiscales non pécuniaires », *Revue de science financière*, 1966, pp. 363-364. A rapprocher de : Günter SCHMOLDERS, *Psychologie des finances et de l'impôt*, PUF, 1973, p. 100.

¹²⁵¹ V. en ce sens : Georges RIPERT, *Le déclin du droit. Etudes sur la législation contemporaine*, *op. cit.*, p. 106. A rapprocher : Jean-Claude MARTINEZ, *Lettre ouverte aux contribuables*, *op. cit.*, pp. 166-172 ; Olivier DEBAT, « Souveraineté, citoyenneté, Liberté. Le droit pénal fiscal en quête d'équilibre », *op. cit.*, p. 782.

¹²⁵² V. à ce propos : Camille ROSIER, *L'impôt*, éd. Montaigne, Paris, 1936, p. 152 ; Gaston JEZE, « La fraude fiscale », *Revue de science et de législation financière*, 1933, p. 188. A rapprocher aussi de : Gaston LEROUGE, *Théorie de la fraude en droit fiscal*, Paris, 1944, p. 248 ; Jean COSSON, *Les industriels de la fraude fiscale*, *op. cit.*, p. 243.

¹²⁵³ Paul Marie GAUDEMET et Joël MOLINIER, *op. cit.*, n° 1281 p. 229. A rapprocher de : Bruno BENOIT, « La fraude fiscale : un sport trop facile », *Science & Vie économie*, n°29, juin 1987, pp. 20-26 spéc. p. 20.

¹²⁵⁴ Paul Marie GAUDEMET et Joël MOLINIER, *loc. cit.*

¹²⁵⁵ Sont ici repris les termes de l'article 101 de la Constitution montagnarde de 1793.

¹²⁵⁶ V. en ce sens : Laure BAUDRIHAYE-GERARD et Carla NAGELS, *op. cit.*, n° 96.

¹²⁵⁷ Jean COSSON, *Les industriels de la fraude fiscale*, *loc. cit.*

¹²⁵⁸ V. Michel BOUVIER, « Préface », Nevia CIGIN-SAIN, *op. cit.*, p. XIV ; Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *L'impunité fiscale, Quand l'Etat brade sa souveraineté*, *op. cit.*, p. 19 et s. ; Pierre LASCUMES et Carla NAGELS, *op. cit.*, p. 59 et s.

¹²⁵⁹ A propos de l'approche sociologique du « *phénomène fiscal* », V. Pierre DI MALTA et Jean-Claude MARTINEZ, *Droit fiscal contemporain*, éd. Litec, 1986, t. 1, n° 164-184 pp. 126-142.

forgées sur le temps long »¹²⁶⁰. Ces deux auteurs, qui se sont spécifiquement intéressés à cette question, ont mis en avant deux constantes ayant traversé l'histoire française et qui expliqueraient que la fraude fiscale ne soit pas perçue et donc « *traitée comme une véritable atteinte à l'ordre public, ni comme un délit à part entière* »¹²⁶¹. La première résiderait dans le fait qu'il y ait toujours eu un « *écart conséquent entre la fermeté des condamnations de principe contre ceux qui se soustraient à l'impôt et la rareté des sanctions prononcées à leur encontre* »¹²⁶². La seconde serait la préoccupation constante du législateur de limiter l'arbitraire de l'administration fiscale afin que la fraude ne devienne pas un prétexte pour « *enserrer le pays dans un réseau fiscal intolérable* »¹²⁶³.

165. L'approche morale – Séduisante, cette première explication à la sous-estimation de la dangerosité sociale de la fraude fiscale peut être enrichie par une approche morale de la question. En effet, les casuistes ont développé la théorie des lois purement pénales (*Leges Mere Poenales*) qui implique « *l'illusion qu'il existe des lois moralement indifférentes, auxquelles il appartient au législateur, de par son autorité propre, de décerner une force obligatoire* »¹²⁶⁴. En effet, comme l'a rappelé Georges Renard, pour la majeure partie des auteurs de théologie morale, les lois qui édictent une peine « *n'obligent point, en conscience, à l'acte ou à l'abstention qu'elles prescrivent ; il suffit de se soumettre à la peine, après qu'elle a été prononcée par les juges compétents : c'est un risque à courir* »¹²⁶⁵. Et ce même auteur précise qu'il n'en est pas ainsi de toutes les lois pénales « *mais seulement des lois purement pénales : car une foule de dispositions législatives sanctionnées par une peine coïncident avec la loi morale ; on les appelle les lois mixtes* »¹²⁶⁶.

Ainsi, cette théorie qui a suscité une « *littérature passionnée* »¹²⁶⁷, oppose les lois qui obligent en conscience – et dont la transgression constitue une véritable « *faute morale* »¹²⁶⁸ – à celles qui « *indiffèrent la conscience et n'obligent que par les sanctions [pénales] qu'elles prévoient, en cas de violation* »¹²⁶⁹. Dès lors, en considération de courant doctrinal, certains contribuables pourraient, à l'instar des casuistes, assimiler les lois fiscales à des lois « *purement pénales* »¹²⁷⁰. Dans cette perspective, le contribuable ne serait pas obligé d'obéir en conscience mais seulement « *tenu de subir la peine sanctionnant la violation de la loi fiscale* »¹²⁷¹.

¹²⁶⁰ Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *L'impunité fiscale, Quand l'Etat brade sa souveraineté*, op. cit., p. 19.

¹²⁶¹ Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *L'impunité fiscale, Quand l'Etat brade sa souveraineté*, op. cit., p. 16. Un parallèle peut ici être établi avec la délinquance environnementale, V. en ce sens : Morgane CADORET, Maxence LAMBERT et Chloé COUTARD, « Propos introductifs : la criminalité environnementale et l'émergence du droit pénal de l'environnement », *Annales de l'institut de criminologie et de sciences pénales* – Roger Merle, Volume n°2, 2021, pp. 216-217.

¹²⁶² Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *L'impunité fiscale, Quand l'Etat brade sa souveraineté*, op. cit., p. 19.

¹²⁶³ Selon les mots de René Lafarge, repris dans : Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, op. cit., p. 20.

¹²⁶⁴ Georges RENARD, *Contribution juridique aux rapports du droit positif et de la théologie morale. La théorie des Leges Mere Poenales*, Recueil Sirey, 1929, p. 47. De telles lois « *n'obligent à rien sinon à subir par force, si l'on en est pris, la répression, pur fait de contrainte sans résonnance morale* », V. Georges VEDEL, « Présentation », *RFFP*, n°1, 1983, p. 5.

¹²⁶⁵ Georges RENARD, op. cit., p. 7.

¹²⁶⁶ *Ibid.*

¹²⁶⁷ *Ibid.* L'auteur explique ce succès rencontrée par cette théorie par le fait qu'elle ait de tout temps « *servi de rempart à la résistance aux lois, d'asile à l'évasion devant le devoir civique, de refuge à la fraude, et surtout d'excuse aux dissimulations fiscales* », V. *Ibid.*

¹²⁶⁸ Jean-Claude MARTINEZ et Pierre DI MALTA, *Droit fiscal contemporain*, éd. Litec, 1986, t. 1, n° 508 p. 414.

¹²⁶⁹ Charles ROBBEZ-MASSON, op. cit., n° 59 p. 54.

¹²⁷⁰ V. en ce sens : Jean-Claude MARTINEZ et Pierre DI MALTA, loc. cit.

¹²⁷¹ *Ibid.*

Et, en l'absence d'un véritable « *devoir moral de contribution aux charges publiques* »¹²⁷² pesant sur les contribuables, la fraude fiscale serait une infraction non pas « *condamnée par l'innée, mais simplement matraquée par l'acquis culturel* »¹²⁷³. En d'autres termes, ce délit serait le produit d'un droit artificiel et non d'un droit naturel¹²⁷⁴.

166. L'approche criminologique – Cette ultime remarque fait écho à la distinction opposant les infractions naturelles aux infractions techniques¹²⁷⁵. Introduite par Domat, cette distinction fut par la suite reprise par Voltaire et Montesquieu¹²⁷⁶. Le premier en opposant les délits naturels aux délits « *locaux* »¹²⁷⁷. Le second en soulignant qu'il ne faut pas « *confondre les grandes violations des lois avec la violation de la simple police* »¹²⁷⁸. Mais, cette distinction sera surtout exploitée par le criminologue italien Raffaele Garofalo qui opposera le délit « *naturel* »¹²⁷⁹ au délit « *conventionnel* »¹²⁸⁰. Le premier serait instinctivement ressenti comme tel par le corps social, alors que le second serait créé de toutes pièces par des règlements « *qui se soucient davantage d'efficacité que de justice* »¹²⁸¹.

D'après cette typologie – qui renvoie plus largement à la distinction entre le *mala in se* (les infractions par nature) et le *mala prohibita* (les infractions en vertu du droit)¹²⁸² –, la fraude fiscale serait instinctivement rangée dans la catégorie des délits « *conventionnels* » si bien que les fraudeurs fiscaux ne seraient pas considérés comme de « *vrais* » délinquants. Et cela permettrait alors d'expliquer pourquoi le droit pénal fiscal – en tant que branche du droit pénal technique –, s'enracine difficilement dans la morale collective¹²⁸³.

¹²⁷² Charles ROBBEZ-MASSON, *loc. cit.*

¹²⁷³ Jean-Claude MARTINEZ et Pierre DI MALTA, *loc. cit.*

¹²⁷⁴ V. en ce sens : Charles ROBBEZ-MASSON, *loc. cit.* ; Jean-Claude MARTINEZ et Pierre DI MALTA, *loc. cit.*

¹²⁷⁵ A rapprocher de : Jean-Jacques DE BRESSON, « Inflation des lois pénales et législations ou réglementations "techniques" », *RSC*, 1985, p. 242 et s.

¹²⁷⁶ V. à ce propos : Yves CARTUYVELS, « La gravité au cœur du droit pénal. Un détour par l'histoire de la pensée pénale moderne », Julie ALIX et Audrey DARSONVILLE (sous. dir.), *Gravité et droit pénal*, Editions mare & martin, 2021, pp. 30-31.

¹²⁷⁷ V. en ce sens : Emmanuel DREYER, *Droit pénal général*, *op. cit.*, p. 163, n° 175. A propos des délits locaux, Voltaire écrit ceci : « Parcourez toute la terre, vous trouverez que le vol, le meurtre, l'adultère, la calomnie sont regardés comme des délits que la société condamne et réprime. Mais ce qui est reprouvé en Angleterre et condamné en Italie, doit-il être condamné en Italie comme un de ces attentats contre l'humanité entière ? c'est là ce que j'appelle délit local », V. VOLTAIRE, *Dictionnaire philosophique*, GF Flammarion, n° 1439, 2010 [1764], p. 249.

¹²⁷⁸ MONTESQUIEU, *L'esprit des Lois, suivi De la défense de l'esprit des lois*, Paris, Lavigne, 1844, p. 340.

¹²⁷⁹ D'après Garofalo, peuvent être qualifiés de « *délits naturels* » : « un certain nombre d'actions qui en tout temps et en tous lieux ont été considérés comme criminelles », V. Raffaele GAROFALO, *La criminologie. Étude sur la nature du crime et la théorie de la pénalité*, Ed. Félix Alcan, 2^{ème} éd, 1890, 452p, spéc. p. 25.

¹²⁸⁰ A propos de cette distinction, V. notamment : Roger MERLE et André VITU, *Traité de droit criminel*, Tome I, Cujas, 7^{ème} éd., 1997, n° 8 ; Michel VAN DE KERCHOVE, Yves CARTUYVELS, Christine GUILLAIN et Françoise TULKENS, *op. cit.*, pp. 26-28 ; A également rapprocher de : Michel VAN DE KERCHOVE, « "Médicalisation" et "fiscalisation" du droit pénal : deux versions asymétriques de la dépénalisation », *op. cit.*, p. 11 et s. ; Pierre LASCOUMES, *Des erreurs pas des fautes. La gestion discrète du droit des affaires*, *op. cit.*, p. 156 ; Jean PINATEL, *op. cit.*, p. 217 ; Raymond GASSIN, Sylvie CIMAMONTI et Philippe BONFILS, *Criminologie*, *op. cit.*, p. 55 ; Charlotte FAURE-GAUSSSEL, *op. cit.*, p. 21.

¹²⁸¹ Gérard KLEIN, *op. cit.*, p. 10.

¹²⁸² V. Claude FAUGERON et Patrick JAKUBOWICZ, « Les magistrats et la loi pénale », *Revue française de sociologie*, 1984, 25-4. p. 659 ; Paul PONSAERS et Vincenzo RUGGIERO, « La criminalité d'affaires », Laurent MUCCHIELLI et Philippe ROBERT (dir.), *op. cit.*, p. 223 ; Pierre LASCOUMES et Carla NAGELS, *Sociologie des élites délinquantes*, *op. cit.*, p. 34 et s. ; Jean PINATEL, *op. cit.*, p. 39, 69, 102 et 201 ; Guillaume BEAUSSONIE, « La notion de valeur sociale protégée », Patrick MISTRETTA, Salomé PAPILLON et Camille KUREK (dir.), *L'empreinte des valeurs sociales protégées en droit pénal*, Dalloz, 2020, p. 15.

¹²⁸³ A rapprocher de : Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 486 p. 163.

167. L'approche philosophique – Aussi, pour prolonger ces développements, il aurait été possible d'évoquer les travaux de Faustin Hélie qui différenciait « *les délits généraux (garantissant l'état supérieur des personnes) des délits spéciaux (ceux qui étaient prévus par des lois particulières, hors du code)* »¹²⁸⁴, d'Emile Durkheim qui opposa le droit « répressif » au droit « restitutif »¹²⁸⁵, ou encore ceux d'Hermann Bekaert qui « *proposa, pour sa part, de distinguer nettement les infractions aux règles constitutives de l' "ordre social" et les infractions aux règles formant une "structure conventionnelle"* »¹²⁸⁶. Mais il apparaît plus parlant de souligner que derrière ces différentes distinctions, résonne également celle proposée par Michel Foucault. Ce dernier opposa les illégalismes de biens aux illégalismes de droit. A ce propos, il écrit notamment ceci : « *L'illégalisme des biens a été séparé de celui des droits. Partage qui recouvre une opposition de classes, puisque, d'un côté, l'illégalisme qui sera le plus accessible aux classes populaires sera celui des biens — transfert violent des propriétés; que d'un autre la bourgeoisie se réservera, elle, l'illégalisme des droits : la possibilité de tourner ses propres règlements et ses propres lois ; de faire assurer tout un immense secteur de la circulation économique par un jeu qui se déploie dans les marges de la législation [...] Et cette grande redistribution des illégalismes se traduira même par une spécialisation des circuits judiciaires : pour les illégalismes de biens [...] les tribunaux ordinaires et châtiments ; pour les illégalismes de droits [...] des juridictions spéciales avec transactions, accommodements, amendes atténuées, etc.* »¹²⁸⁷. Ainsi, à travers cette distinction Michel Foucault « *met en évidence la diversité des rapports aux règles selon les groupes sociaux et selon les institutions sociales ainsi que les effets de différenciation qui en découlent* »¹²⁸⁸. De ce point de vue, la distinction opérée par cet auteur se révèle particulièrement éclairante car elle permet d'expliquer « *comment la focalisation autant répressive qu'intellectuelle sur les "illégalismes de biens" (vols et assimilés) entraîne une occultation des illégalismes de la classe bourgeoise : les "illégalismes de droits" (transgressions de règles d'organisation sociale)* »¹²⁸⁹. En particulier, si l'on suit la pensée de ce philosophe, on comprend que la fraude fiscale échappe « *à une lecture en termes de gravité sociale* »¹²⁹⁰ car elle constitue un « *illégalisme de droit* »¹²⁹¹ et n'est donc pas considérée comme un « *vrai* » crime, selon le mot d'Yves Cartuyvels¹²⁹².

¹²⁸⁴ Pierre LASCOUMES, *loc. cit.* A rapprocher de : Adolphe CHAUVEAU et Faustin HELIE, *Théorie du Code pénal*, Mardral et Billard, Paris, 1835, T I. spéc. pp. 20-380

¹²⁸⁵ Emile DURKHEIM, *De la division du travail social*, Paris, PUF, 8^{ème} édition, 2013 [1930], pp. 33-34. V. aussi : Mireille DELMAS-MARTY et Geneviève GIUDICELLI-DELAGE, *Droit pénal des affaires*, Paris, PUF, 2000, pp. 171-173.

¹²⁸⁶ Michel VAN DE KERCHOVE, Yves CARTUYVELS, Christine GUILLAIN et Françoise TULKENS, *op. cit.*, p. 28.

¹²⁸⁷ Michel FOUCAULT, *Surveiller et Punir, Naissance de la prison*, Gallimard, collection tel, Paris, 2007 [1975], pp. 103-104. A rapprocher de : Pierre LASCOUMES, « L'illégalisme, outil d'analyse », *Sociétés & Représentations*, vol. 3, no. 2, 1996, pp. 78-84.

¹²⁸⁸ Pierre LASCOUMES et Carla NAGELS, *op. cit.*, p. 37. A rapprocher de : V. Marie-France ARMAND et Pierre LASCOUMES, *op. cit.*, p. 152 et p. 165.

¹²⁸⁹ Pierre LASCOUMES et Carla NAGELS, *loc. cit.* La réflexion menée par Michel Foucault semble ici d'autant plus pertinente qu'il apparaît à l'analyse, que la fraude fiscale est moins une figure de délinquance qu'un illégalisme, V. en ce sens : Pierre LASCOUMES, *Élites irrégulières : Essai sur la délinquance d'affaires*, Paris, Galimard, 1997, pp. 232-233 ; Anthony AMICELLE, « Deux attitudes face au monde : La criminologie à l'épreuve des illégalismes financiers », *op. cit.*, n° 26.

¹²⁹⁰ Laure BAUDRIHAYE-GERARD et Carla NAGELS, *op. cit.*, n° 96.

¹²⁹¹ Michel Foucault range en effet la fraude fiscale, l'évasion fiscale ainsi que les opérations commerciales irrégulières dans la catégorie des illégalismes de droit, V. Michel FOUCAULT, *loc. cit.* V. aussi : Laura ZÚÑIGA RODRÍGUEZ, « Derecho Penal de la seguridad: delincuencia grave y visibilidad », *Anales de la Cátedra Francisco Suárez*, Protocolo I, 2021, pp. 155-177.

¹²⁹² Sur la notion de « *vrai* » crime, V. Yves CARTUYVELS, *D'où vient le Code pénal ? Une approche généalogique des premiers Codes pénaux absolutistes au XVIII^e siècle*, De Boeck Université, 1996, pp. 14-15.

168. L'existence d'approches complémentaires – Par ailleurs, si cette distinction foucaldienne fournit une clef de compréhension permettant de mieux appréhender le traitement social particulier réservé à la fraude fiscale, il n'en reste pas moins qu'elle fut par la suite complétée par d'autres études qui ont notamment montré que c'est l'importance du dommage causé par la transgression qui permet en pratique de hiérarchiser les situations¹²⁹³. Or, si en matière de fraude fiscale, le dommage causé par le comportement infractionnel est parfois important, il ne peut être qu'indirectement perçu par les citoyens étant donné que la première victime de cette infraction est l'Etat¹²⁹⁴. Cette absence de perception directe du lien entre l'infraction et les dommages qu'elle engendre, empêche de concevoir ce comportement comme étant grave ou dangereux¹²⁹⁵. Au-delà, cette perception de moindre gravité de la fraude fiscale serait accentuée par le fait qu'il soit question d'une infraction comportant une part importante d'ambiguïté normative¹²⁹⁶.

169. Fraude fiscale : le tournant – Aussi nombreuses que soient les explications données pour expliquer la tolérance de la société envers la fraude fiscale, celles-ci semblent avoir été dépassées par l'actualité récente¹²⁹⁷. A en croire les derniers articles parus sur le sujet, on serait en train de vivre un véritable tournant que jadis certains qualifiaient de « *miraculeux réveil de la conscience publique* »¹²⁹⁸.

L'ancrage de la fraude fiscale parmi les pratiques socialement acceptées serait en train de vaciller peu à peu, si bien que frauder le fisc ne ferait désormais plus partie de « *l'ordre des choses* »¹²⁹⁹. Serait donc révolu le temps où l'« *affaiblissement de la conscience morale en ce qui concerne les obligations fiscales* »¹³⁰⁰ était perçue comme une chose normale. Nous vivrions enfin à une époque dans laquelle la fraude fiscale serait « *devenue intolérable dans l'opinion publique* »¹³⁰¹. En un mot : le danger social que représente la fraude fiscale serait désormais conscientisé¹³⁰².

¹²⁹³ L'appréciation du dommage comporte deux dimensions : l'impact sur la santé humaine, et le coût économique. Et lorsque les conséquences de la transgression sous ces deux aspects sont présentes et explicites, le jugement de gravité est plus élevé, sinon il est plus faible, V. en ce sens : Pierre LASCOUMES et Carla NAGELS, *op. cit.*, pp. 60-63.

¹²⁹⁴ « *Si le préjudice de la collectivité n'est pas négligeable, la collectivité abstraite des victimes amoindrit l'évaluation morale des faits, sa sensibilité, et sa position répressive* », V. Dan KAMINSKI, *Condamner. Une analyse des pratiques pénales*, *op. cit.*, p. 239. Ayant depuis longtemps pris acte de ce constat, les membres du syndicat de la Magistrature ont écrit que : « *Ceux-là mêmes qui seraient prêts à défendre le fusil à la main leur voiture justifient leur tolérance à l'égard des fraudeurs fiscaux en prétendant que, lorsque c'est l'Etat qui est lésé, ce n'est pas la même chose que lorsque c'est un simple particulier* », V. Syndicat de la Magistrature, *Au nom du peuple français...*, Stock, 1974, pp. 77-78. A également rapprocher de : Günter SCHMOLDERS, *Psychologie de finances et de l'impôt*, PUF, 1973, p. 100 et 106.

¹²⁹⁵ « *A la différence des infractions de droit commun, les concitoyens ne se reconnaissent pas comme victimes potentielles de la fraude et identifient mal le préjudice personnel qu'ils pourraient subir en raison de l'incivisme fiscal. Pour les contribuables, l'absence de victime directe des procédés illégaux d'évitement de l'impôt tend à les faire considérer comme bénins* », V. Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 698 p. 505. A rapprocher de : Pierre LASCOUMES, *Des erreurs pas des fautes. La gestion discrète du droit des affaires*, *op. cit.*, n° 42, p. 44 ; Pierre LASCOUMES et Carla NAGELS, *op. cit.*, p. 66.

¹²⁹⁶ V. en ce sens : Pierre LASCOUMES et Carla NAGELS, *op. cit.*, p. 64.

¹²⁹⁷ « *Le récent changement de mentalité des contribuables et les crises sociales liées aux impositions ces dernières années montrent que la population tend désormais à rejeter l'incivisme fiscal* », V. Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 593 p. 432.

¹²⁹⁸ Georges RIPERT, « Préface », Gaston LEROUGE, *Théorie de la fraude en droit fiscal*, Paris, 1944, p. XVI.

¹²⁹⁹ Jean-Claude MARTINEZ, « La légitimité de la fraude fiscale », *op. cit.*, p. 922.

¹³⁰⁰ Paul Marie GAUDEMET, *Précis de finances publiques*, t.II, éd. Montchrestien, 1969, p. 304.

¹³⁰¹ Clarisse SAND, « Discours inaugural », *Journal Spécial des Sociétés*, 20 octobre 2018, n° 75, p. 12.

¹³⁰² Cette prise de conscience collective, qui a également eu lieu dans le domaine de la criminalité environnementale, porte à croire que l'on se trouve à un moment décisif de la construction d'une réponse pénale en adéquation avec la délinquance fiscale, A rapprocher de : Isabelle FOUCHARD et Laurent NEYRET, *op. cit.*, p. 305.

2. La fraude fiscale : un danger social conscientisé

170. Actualisation des connaissances – Il apparaît pertinent de s'intéresser aux représentations que les citoyens ont de la fraude fiscale car le meilleur moyen de savoir pourquoi un contribuable déclare et paie ses impôts est de questionner sa tolérance à la fraude fiscale¹³⁰³. A ce sujet, Georges Vedel avait pu écrire qu'il ne fallait pas être un grand clerc pour pressentir qu'à propos de la répression de la fraude fiscale, l'éventail des opinions se déploierait largement¹³⁰⁴. Aussi, afin de pouvoir porter un regard actualisé sur les représentations sociales de cette infraction, il fut pris le parti de suivre l'exemple de Charles Robbez Masson, qui, dans sa thèse consacrée à la notion d'évasion fiscale, avait réalisé un sondage¹³⁰⁵. A sa suite, il fut donc choisi ici de réaliser une étude analogue. C'est ainsi qu'après avoir exposé la délimitation du champ de cette dernière **(a)**, les résultats obtenus dans le cadre de cette recherche seront présentés **(b)**.

a. La délimitation du cadre de l'étude

171. Exposé du but poursuivi et de la méthode employée – La délimitation du cadre de l'approche suivie implique au préalable de définir les deux éléments propres à une telle démarche à savoir le but poursuivi et la méthode utilisée. A ce sujet, on précisera qu'il est ici question d'une tentative d'analyse socio-statistique dont l'objet est de vérifier si les citoyens français continuent de nier la dangerosité sociale de la fraude fiscale. Pour atteindre cet objectif, il a été décidé d'étudier les résultats d'un sondage produit spécifiquement dans le cadre de cette recherche. Ce choix présente l'avantage d'obtenir des statistiques qui soient le plus possible ancrées dans le présent¹³⁰⁶. A cette fin, une méthode de recherche particulière fut adoptée.

172. Caractéristiques du sondage utilisé – En effet, pour procéder à cette étude, il a d'abord fallu élaborer le questionnaire (cf. annexe n°5) qui servirait de support à ce sondage. A cet égard, il fut choisi de limiter à cinq le nombre de questions posées afin de ne pas décourager les personnes sondées et de faciliter l'exploitation ultérieure des réponses apportées.

¹³⁰³ V. en ce sens : Mélanie PECLAT, *Représentations de la déviance fiscale en France du consentement sous contrôle à la concertation citoyenne*, Thèse de Science politique, Université de Versailles-Saint Quentin en Yvelines, 2015, p. 39. Plus largement, il faut avoir à l'esprit que : « *Le centre de gravité du développement du droit [...] en tout temps, ne doit être cherché ni dans la législation, ni dans la doctrine, ni dans la jurisprudence, mais dans la société elle-même* », V. Propos de Eugen Ehrlich, cités in : Jean CARBONNIER, *Flexible droit. Pour une sociologie du droit sans rigueur*, LGDJ, 10^{ème} édition, 2014, p. 23.

¹³⁰⁴ « *Sur une frange extrême, on trouvera l'idée que l'impôt étant à peine légitime et en tout cas d'une légitimité bien inférieure à celle dont peut se prévaloir le détenteur de la matière imposable, [...] A l'autre bout, on dira que le fraudeur "vole l'Etat" [...] et cette référence à la légitimité fiscale absolue justifie naturellement une répression plus sévère que celle du droit commun. Entre ces deux extrêmes se déploieraient naturellement toute une série d'opinions moyennes mixtes et surtout contradictoires dont le dénombrement serait laborieux* », V. Georges VEDEL, « Présentation », *Revue française de finances publiques*, n°1, 1983, p. 5.

¹³⁰⁵ Ce sondage se voulait être une « *tentative d'analyse socio-linguistique* » de la notion d'évasion fiscale, V. Charles ROBBEZ MASSON, *op. cit.*, p. 41.

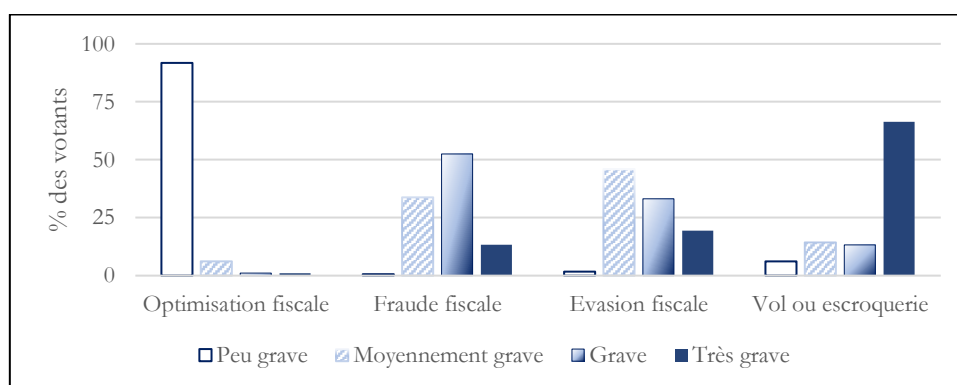
¹³⁰⁶ Pour autant, les études préexistantes ne doivent pas être négligées dans la mesure où, aussi anciennes qu'elles soient, elles permettent d'appréhender l'évolution des représentations en la matière, V. notamment à ce sujet : Mélanie PECLAT, *op. cit.*, pp. 31-85 ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, p. 495 et s. A propos de la perception sociale de la fraude fiscale en Espagne, V. Varios auteurs, *Informe sobre el fraude en España*, *op. cit.*, p. 53 et s. Ou plus récemment : Juan Carlos FITOR MIRÓ, *Delito Fiscal - Un análisis criminológico*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2018, p. 89 et s.

Par ailleurs, de manière à obtenir des résultats qui soient les plus représentatifs possibles, il a semblé pertinent de ne pas restreindre l'accès à ce sondage à une catégorie de population spécifique. C'est ainsi qu'au cours de cette enquête réalisée en mai 2020, 181 citoyens français, âgés de 17 à 78 ans, ont été interrogés.

b. L'analyse synthétique des résultats obtenus

173. La perception sociale de la gravité de la fraude fiscale – Sur les cinq questions posées, seules trois d'entre elles concernaient la délinquance fiscale¹³⁰⁷. Telles qu'elles étaient formulées, ces trois questions avaient pour finalité d'évaluer le degré de gravité que les personnes sondées attribuaient à la fraude fiscale. En ce sens, pour répondre à la première de ces questions, les individus devaient hiérarchiser par ordre de gravité l'optimisation fiscale, la fraude fiscale, l'évasion fiscale et enfin le vol ou l'escroquerie. Dans le même esprit, la deuxième de ces questions visait à savoir si les personnes sondées considéraient la fraude fiscale comme une activité légale, illégale ou extra-légale. Enfin, la troisième et dernière de ces questions avait pour objet de déterminer dans quelles proportions la lutte pénale contre la fraude fiscale paraissait justifiée aux yeux de la population. Dans le cas présent, l'examen des réponses obtenues permet de constater de manière assez surprenante que des infractions pénales classiques tel que le vol ou l'escroquerie sont perçues en France comme plus graves que l'évasion ou la fraude fiscale (cf. graphique 5). Or, sur le plan socio-économique cette dernière « *coûte davantage que l'ensemble des vols* »¹³⁰⁸. S'agissant de l'optimisation fiscale, elle est très majoritairement perçue comme peu grave. En outre, lorsqu'on s'intéresse aux résultats des deux dernières questions, il apparaît manifeste que la fraude fiscale est très majoritairement assimilée à un comportement illégal (cf. graphique 6) contre lequel il apparaît justifié de lutter pénalement (cf. graphique 7).

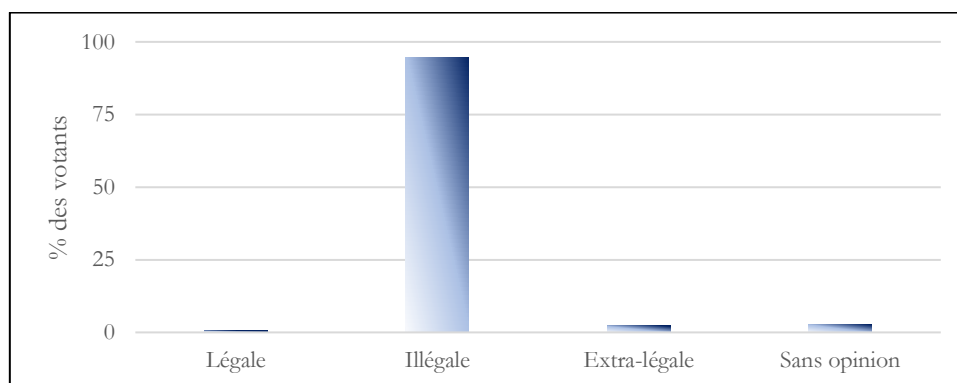
Graphique 5 – La perception sociale de la dangerosité de la fraude fiscale



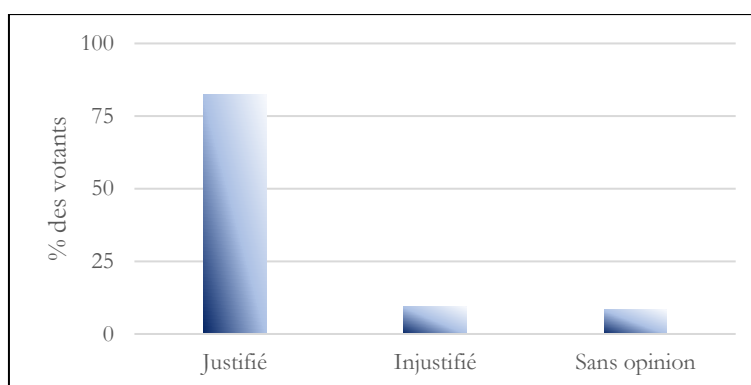
¹³⁰⁷ Les deux premières avaient pour objet de connaître l'âge et le lieu d'imposition des personnes sondées.

¹³⁰⁸ Philippe ROBERT, « Du droit comme contexte ou de la considération du droit dans l'étude sociologique du crime », *Revue interdisciplinaire d'études juridiques*, 2013/1, Volume 70 pp. 172-179, spéc. p. 173. A ce sujet, V. aussi : *Supra* §148 et s.

Graphique 6 – La perception sociale de la légalité de la fraude fiscale



Graphique 7 – La pénalisation de la fraude fiscale : une nécessité socialement admise



174. Le droit pénal : un rempart contre le « *risque d'érosion des vertus civiques* »¹³⁰⁹ – Mais que peut-on réellement conclure à l'issue d'un tel sondage ? Rien, ou à tout le moins pas grand-chose. Il faut en effet reconnaître que le faible nombre de personnes sondées dans le cadre de cette étude ne permet pas d'aboutir à des certitudes. Tout au plus, peut-on constater – avec la plus grande prudence –, un possible sursaut de conscience de la population française vis-à-vis de la nocivité sociale de la délinquance fiscale¹³¹⁰. A cet égard, on peut observer que les résultats obtenus dans le cadre de cette enquête s'inscrivent dans le prolongement des enseignements qui ont pu être tirés d'un sondage réalisé en 2016, sur un échantillon représentatif de la population française. En effet, le sondage auquel il est fait référence ici avait notamment montré que pour plus de quatre-vingts pour cent des Français, la fraude fiscale constituait un problème grave, nuisible à l'économie et insuffisamment sanctionné¹³¹¹.

¹³⁰⁹ Leonard Herschel LEIGH, « Politique et mesures pénales relatives aux infractions économiques », Georges KELLENS, *La criminalité des affaires : aspects sociologiques et psychologiques, rapport à la XIIème Conférence de directeurs d'instituts de recherches criminologiques*, Strasbourg, Conseil de l'Europe, 1976, n°2 p. 120.

¹³¹⁰ A rapprocher de : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, pp. 500-503. Un constat analogue a pu être établi à propos de la fraude sociale, V. Renaud SALOMON et Agnès MARTINEL, *Droit pénal social. Droit pénal du travail et de la sécurité sociale*, Economica, 6ème éd., 2021, n° 18 pp. 15-16. A noter aussi qu'un récent sondage, réalisé sur un échantillon national représentatif de la population française âgée de 18 ans et plus, a montré que la part des personnes estimant qu'il y avait trop de fraudeurs a augmenté de dix pour cent en cinq ans pour atteindre 34% en 2023, V. d'étude Ipsos Sopra Steria, *Les français et les impôts*, Juin 2023, p. 12.

¹³¹¹ V. Sondage Odoxa, « Crible de la semaine : Les français et la fraude fiscale », 10 avril 2016.

On pourrait donc estimer, à la lumière de ces résultats, que les contribuables français seraient en train de prendre conscience de la gravité intrinsèque de la fraude fiscale. En tous les cas, dans les faits, pour que cet éveil de conscience ne soit pas éphémère ou seulement conjoncturel, il appartient aux pouvoirs publics de tout mettre en œuvre pour qu'il se renforce durablement¹³¹². En ce sens, il convient de lutter contre la banalisation de la fraude fiscale – qu'elle soit simplement ressentie ou avérée –, et éviter que l'opinion publique porte un regard indulgent à son sujet. A ces fins, le droit pénal pourrait avoir un rôle utile à jouer¹³¹³. En particulier, l'utilisation en matière fiscale du droit pénal ne devrait pas être négligée car elle permet de « *faire comprendre au plus grand nombre que la fraude fiscale n'est pas un comportement anodin mais bien une atteinte faite à l'ensemble des citoyens* »¹³¹⁴. Autrement dit, la « *force expressive inégalable de ce droit* »¹³¹⁵ laisse penser que seule sa mobilisation peut permettre d'en finir avec les attitudes trop compréhensives adoptées à l'égard de la fraude fiscale¹³¹⁶. Ces dernières sont d'un point de vue social, particulièrement nuisibles, car tant que le public portera un regard bienveillant sur les infractions fiscales, celles-ci continueront à prospérer¹³¹⁷.

Par ailleurs, on pourrait légitimement penser que ça n'est qu'en encourageant le recours au droit pénal en matière fiscale qu'on pourra espérer atténuer la différenciation du traitement pénal opérée entre la délinquance fiscale et celle de droit commun¹³¹⁸.

¹³¹² « L'inversion de la tendance à la tolérance de la fraude fiscale par les contribuables [...] doit encore être confirmée sur le long terme », V. Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 682 p. 502.

¹³¹³ « La fraude fiscale, en tant que pratique continue et généralisée, a déterminé à son égard un sentiment collectif d'amoralité qui expliquerait pourquoi l'opinion publique est si indulgente envers elle. Aussi, en l'absence de véritable réprobation collective de ce phénomène, c'est au droit qu'il appartient de réagir contre une telle tendance », V. Gaston LEROUGE, *Théorie de la fraude en droit fiscal*, Paris, 1944, p. 248. Sur ce point, un sondage réalisé en 2019 sur un échantillon représentatif de la population française âgé de dix-huit ans et plus avait montré que 83% des Français appartenant à cette catégorie d'âge estimaient que les pouvoirs publics ne luttent pas suffisamment contre la fraude fiscale, V. Sondage ELABE pour BFMTV, « Les français, le "grand débat national" et la politique fiscale », 10 avril 2019, p. 5.

¹³¹⁴ Mélanie PECLAT, *op. cit.*, p. 9. V. aussi en ce sens : Marcel RAFFRAY, *op. cit.*, p. 130. A rapprocher de : Valérie MALABAT, « Le droit pénal a-t-il encore une utilité ? », Charlotte CLAVERIE-ROUSSET (dir.), *Analyse économique du droit et matière pénale*, LexisNexis, 2018, pp. 91-102, spéc. p. 99 ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 468 p. 334.

¹³¹⁵ Guillaume BEAUSSONIE, « Sauver l'environnement par le droit pénal ? », *RSC*, 2021, p. 873. A rapprocher de : Mireille DELMAS-MARTY, « Criminalisation et infraction financière », *RSC*, 1977, p. 518.

¹³¹⁶ « Si le droit pénal est nécessaire, c'est que le droit de la responsabilité n'est pas suffisant pour désinciter les individus à agir différemment », V. Régis LANNEAU, « L'analyse économique du droit pénal, quelle(s) méthode(s) pour quels résultats ? », Charlotte CLAVERIE-ROUSSET (dir.), *op. cit.*, pp. 3-21, spéc. p. 10. Dans le même esprit, on peut lire dans une proposition de directive sur la protection de l'environnement par le droit pénal que : « seules les sanctions pénales ont un effet suffisamment dissuasif [...] elles reflètent une désapprobation de la société qualitativement différente de celle manifestée par le biais des sanctions administratives ou d'une indemnisation au civil. Elles transmettent un message fort aux délinquants, avec un effet beaucoup plus dissuasif », V. Proposition de Directive du Parlement européen et du Conseil relative à la protection de l'environnement par le droit pénal, *Journal officiel*, n° 180 E du 26 juin 2001 p. 0238 – 0243. V. aussi : Jérôme LASSERRE CAPDEVILLE, « Le droit pénal de l'environnement : un droit encore à l'apparence redoutable et à l'efficacité douteuse », *op. cit.*, p. 17.

¹³¹⁷ A propos des infractions économiques, Leonard Herschel Leigh observe que : « La tolérance de la société permet à ces délits de prospérer d'une façon qui ne serait pas tolérée en cas de délit classique », V. Leonard Herschel LEIGH, *op. cit.*, p. 120, n°3. A rapprocher de : Maurice CUSSON, *Le contrôle social du crime*, PUF, 1^{ère} éd. 1983, pp. 124-125.

¹³¹⁸ Certains auteurs expliquent sur ce point que le recours à la sanction pénale en matière fiscale est « apparu comme une nécessité afin de réprimer plus sévèrement des agissements qui ne traduisent pas que le non-respect d'une règle de discipline sociale, mais révèlent une volonté de fraude manifeste semblable à celle qui caractérise des délits de droits commun », V. Fernand BOULAN et Christian LOUIT, *op. cit.*, p. 9. A rapprocher de : Mireille DELMAS-MARTY, « Criminalisation et infraction financière », *RSC*, 1977, p. 520 ; Martine BETCH et Brigitte NEEL, « Juge pénal et juge fiscal », Robert HERTZOG (dir.), *Le juge fiscal*, Economica, 1988, pp. 85-118 ; Thierry LAMBERT, « La place des sanctions pénales dans le dispositif général de la lutte contre la fraude fiscale », *loc. cit.* A propos de l'existence de différences significatives dans le traitement social réservé à certaines formes de délinquances, V. Pierre LASCOUMES et Carla NAGELS, *op. cit.*, p. 57.

A ce sujet, certains auteurs rappellent que si ce contraste apparaît « *ancien et presque universel ; il n'en est pas moins injustifiable* »¹³¹⁹. Ainsi, il résulte de ce qui précède que si le droit pénal est sociologiquement indispensable à la lutte contre la fraude fiscale, il aurait été jusqu'à présent mal employé¹³²⁰.

¹³¹⁹ Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *L'impunité fiscale, Quand l'Etat brade sa souveraineté*, *op. cit.*, p. 164.

¹³²⁰ « *En matière fiscale comme financière, supprimer la voie pénale serait envoyer un message allant à l'encontre des appréciations régulièrement faites de l'extrême gravité des comportements en cause* », V. Jérôme CHACORNAC, « L'articulation des répressions. Comment résoudre le problème de *non bis in idem* ? », RSC, 2019, p. 342. C'est pourtant ce que proposent plusieurs auteurs, V. notamment : Loïc DE GRAEVE, *Essai sur le concept de droit de punir en droit interne*, *op. cit.*, n° 809 et 1057 ; Adrien SOUMAGNE, *Le principe ne bis in idem en droit fiscal français*, Bruylant, 2017, p. 96.

175. Conclusion du chapitre 1 – Les développements qui précèdent ont permis de mettre en évidence une première faille du système de répression fiscale français. Celle-ci consiste dans la marginalisation relativement persistante du droit pénal dans la lutte contre la fraude fiscale. A cet égard, en considération du véritable danger social que peut représenter cette délinquance, on peut naturellement être surpris par cette mise à l'écart. Et cette dernière surprend d'autant plus lorsqu'on s'intéresse aux effets qu'elle produit sur la répression. Car, en l'occurrence, la marginalisation de la réponse pénale participe à l'invisibilisation de la délinquance fiscale qui elle-même favorise son acceptation sociale¹³²¹. En d'autres termes, si la répression pénale peut être mobilisée pour endiguer un danger social, sa marginalisation peut, dans ces circonstances, elle-même se révéler dangereuse pour la société¹³²². Il conviendrait donc de réfléchir à une revalorisation de la place du droit pénal en matière fiscale. Mais, pour ce faire, il est nécessaire de comprendre au préalable comment s'opère l'articulation des répressions administrative et pénale en matière fiscale. Or, à l'analyse, il apparaît que le fonctionnement global du système répressif mis en œuvre et – plus largement –, sa validité posent question.

*
* *

¹³²¹ On en arrive au paradoxe suivant : alors que le danger social que représente la fraude fiscale est persistant, la marginalisation du droit pénal dans la lutte contre ce fléau l'est tout autant.

¹³²² La répression pénale n'a donc pas encore trouvé sa juste place en matière fiscale. A rapprocher de : *Infra* §484.

Chapitre 2. La validité du système répressif en question

176. Une coexistence des répressions aux contours imprécis – Comme on l’a évoqué, le système de répression fiscale français repose sur un double régime de sanctions si bien qu’un même manquement fiscal peut faire l’objet de pénalités prononcées par l’administration des impôts et de peines infligées par l’institution judiciaire¹³²³. Il s’agit là de l’une des caractéristiques principales de la répression en matière de fraude fiscale¹³²⁴. Or, la coexistence, dans un même domaine, de deux droits sanctionnateurs peut poser des problèmes juridiques et pratiques tels que l’ineffectivité de certaines sanctions et l’instrumentalisation de la répression¹³²⁵. De tels problèmes surviennent en particulier lorsque la délimitation préalable de chaque espace de répression n’a jamais été réalisée¹³²⁶. C’est pourquoi, pour parachever l’analyse du système de répression fiscale français, il convient maintenant d’étudier les rapports que les réponses administrative et pénale entretiennent en son sein¹³²⁷. Autrement dit, il importe à présent de dégager les « *grands axes de relation qui s’effectuent à l’interface du système fiscal et du système pénal* »¹³²⁸ en France.

A cet égard, l’architecture du système de répression fiscale en vigueur repose évidemment sur une certaine logique. En particulier, la place prééminente occupée par le Trésor public peut se comprendre lorsque l’on prend en considération la complexité de la législation fiscale et la difficile criminalisation secondaire des manquements graves à l’impôt¹³²⁹. Toutefois, on ne saurait s’en tenir au constat de cette rationalité apparente pour apprécier la validité du système en question¹³³⁰. En effet, comme l’a montré François Ost, la validité d’une norme ou d’un système ne peut être évaluée à l’aune d’un seul critère¹³³¹.

¹³²³ On observe également ce mécanisme de double sanction dans d’autres pays tels que la Chine, la Suisse, la République tchèque ou encore la Turquie, V. en ce sens : Wei ZHOU, *op. cit.*, p. 281 ; *Surcharges and Penalties in Tax Law*, IBFD, Vol. 14, June 2016, p. 22 et pp. 673-674. À l’inverse, on ne le retrouve pas dans d’autres tels que l’Allemagne, le Royaume-Uni ou encore les Pays-Bas, V. Jean-Marie COULON, *op. cit.*, p. 62 ; Eric DIARD et Emilie CARIOU, *Rapport de l’Assemblée nationale n° 982*, *op. cit.*, 23 mai 2018, pp. 98-100.

¹³²⁴ V. en ce sens : Pierre LASCOUMES et Danièle VERNEUIL, *op. cit.*, p. 23. Pour l’expression d’une opinion divergente, V. Gilbert TIXIER et Jean-Marie ROBERT, *Droit pénal fiscal*, Dalloz, 1980, p. 5.

¹³²⁵ V. en ce sens : Mireille DELMAS-MARTY, « Commentaire de la question I », in : « Les problèmes juridiques et pratiques posés par la différence entre le droit criminel et le droit administratif pénal », *Revue internationale de droit pénal*, Editions Erès, Volume 59, 1988, n° 1 et 2, p. 16.

¹³²⁶ V. en ce sens : André VARINARD et Élisabeth JOLY-SIBUET, « Les problèmes juridiques et pratiques posés par la différence entre le droit criminel et le droit administratif pénal », *op. cit.*, p. 189. À rapprocher notamment de : Georges DELLIS, *Droit pénal et droit administratif : l’influence des principes du droit pénal sur le droit administratif*, LGDJ, 1997, n° 142 pp. 95-96 et n° 158 p. 106 ; Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 1337 pp. 460-461 ; Opinion dissidente du juge Pinto De Albuquerque sous l’arrêt CEDH gr. ch., 15 nov. 2016, n° 24130/11 et n° 29758/11, *A et B c/ Norvège*, n° 17 p. 65. V. enfin à ce propos : Manuel CANCIO MELIA, « Principios del derecho penal (II) », en : Juan Antonio LASCURAIN SANCHEZ (coord.), *Manual de introducción al derecho penal*, BOE, 1^{re} ed., 2019, pp. 82-83.

¹³²⁷ À rapprocher de : André VARINARD et Élisabeth JOLY-SIBUET, *op. cit.*, p. 192.

¹³²⁸ Pierre LASCOUMES et Danièle VERNEUIL, *op. cit.*, p. 18.

¹³²⁹ En lien avec ce sujet, V. *Supra* §140 et s.

¹³³⁰ « *Du désir de rationalité au délire logique, des glissements sont toujours possibles. En droit, comme ailleurs. C’est pourquoi l’existence d’un raisonnement juridique bien argumenté ne saurait être le seul critère de validité d’un système de droit* », V. Groupe de recherche Droits de l’Homme et logiques juridiques, « La "matière pénale" au sens de la Convention européenne des droits de l’homme, flou du droit pénal », *RSC*, 1987, p. 819.

¹³³¹ V. François OST, « Essai de définition et de caractérisation de la validité juridique », François OST et Michel VAN DE KERCHOVE, *Jalons pour une théorie critique du droit*, Presses de l’Université Saint-Louis, 1987, pp. 125-153. À rapprocher de : Pierre LASCOUMES, *Des erreurs pas des fautes. La gestion discrète du droit des affaires*, *op. cit.*, p. 64.

C'est pourquoi, à la suite de cet auteur, il conviendra d'embrasser une « *conception plurielle de la validité* »¹³³². Dans cette perspective, la validité – entendue comme la qualité de ce qui est « *valide* »¹³³³ – peut être appréciée à l'aune de trois critères que sont la légalité, l'effectivité et la légitimité¹³³⁴. Ceux-ci « *fournissent autant de conceptions distinctes de la validité* »¹³³⁵. Ainsi, la « *validité formelle* »¹³³⁶ est associée à la légalité, la « *validité empirique* »¹³³⁷ est identifiée à l'effectivité et la « *validité axiologique* »¹³³⁸ est assimilée à la légitimité¹³³⁹. Aussi, à la lumière des enseignements du travail doctrinal réalisé par cet auteur, il sera procédé à une évaluation, sous différents angles, de la validité du système de répression fiscale français. Plus précisément, la question de la légitimité sera temporairement laissée de côté car « *la validité en droit repose d'abord – et de façon visible – sur la rationalité et l'efficacité* »¹³⁴⁰. C'est pourquoi, dans le cadre des développements qui vont suivre, la validité dudit système sera évaluée à l'aune de ces deux derniers critères. En ce sens, on commencera par tenter de saisir la rationalité de la différenciation, nette ou diffuse, entre l'application d'une réponse pénale et l'application d'une réponse non-pénale, avant d'examiner le fonctionnement théorique et pratique du système afin d'évaluer l'effectivité de cette différenciation¹³⁴¹. Ce faisant, il sera démontré que la validité du système de répression fiscale français pose question dans la mesure où sa rationalité est aussi incertaine (**section 1**) que son fonctionnement est hasardeux (**section 2**).

¹³³² François OST, *op. cit.*, p. 126. A rapprocher de : Christophe MINCKE, « Effets, effectivité, efficience et efficacité du droit : le pôle réaliste de la validité », *Revue interdisciplinaire d'études juridiques*, vol. 40, n° 1, 1998, pp. 115-151.

¹³³³ L'adjectif « *valide* » s'emploie en droit pour désigner « *ce qui présente les conditions requises pour produire son effet* », V. Paul ROBERT, *Le Petit Robert*, 2017, p. 2673. V. aussi : Emile LITRE, *Le nouveau Littré*, 2004, p. 1464. D'ailleurs, François Ost définit la validité « *comme la qualité qui s'attache à la norme dont on a reconnu qu'elle satisfait aux conditions requises pour produire les effets juridiques que ses auteurs lui attribuent* ». En ce sens, la norme valide est « *celle dont, à l'intérieur d'un système juridique, on reconnaît qu'elle a les effets juridiques qu'elle prétend avoir* », V. François OST, *op. cit.*, p. 128.

¹³³⁴ François OST, *op. cit.*, p. 126.

¹³³⁵ V. en ce sens : François OST, *op. cit.*, n° 105, p. 143.

¹³³⁶ François OST, *op. cit.*, n° 37, p. 131.

¹³³⁷ La validité formelle est « *relative à un ordre juridique donnée* ». Elle « *s'entend de l'appartenance d'une norme juridique à un système juridique* », V. François OST, *op. cit.*, n° 37 et 38 p. 131.

¹³³⁸ La validité empirique est « *relative aux comportements des autorités et des sujets de droit* ». Elle « *s'entend de la correspondance entre la norme et le comportement de ses deux catégories de destinataires : les autorités chargées d'en assurer l'application (les destinataires "secondaires") et les assujettis qui doivent y conformer leur comportement (les destinataires "primaires")* », V. François OST, *op. cit.*, n° 37 et 39 p. 131.

¹³³⁹ La validité axiologique est « *relative à des valeurs méta-positivistes* ». Elle « *s'entend de la conformité de la norme juridique à des règles, valeurs ou idéaux méta-positif* », V. François OST, *op. cit.*, n° 37 p. 131 et n° 41 p. 132.

¹³⁴⁰ V. en ce sens : François OST, *op. cit.*, n° 37, p. 131. A rapprocher de : Juliette LELIEUR-FISCHER, *La règle ne bis in idem : du principe de l'autorité de la chose jugée au principe d'unicité d'action répressive : étude à la lumière des droits français, allemand et européen*, Thèse, Paris I, 2005, n° 403 p. 347.

¹³⁴¹ Mireille DELMAS-MARTY, « Rapport général », *op. cit.*, p. 55. Cet auteur préfère parler de l'« *efficacité* » de la différenciation, plutôt que de son effectivité. En effet, elle écrit que « *l'examen du fonctionnement théorique et pratique, de chaque système, [peut] éclairer la question plus difficile et, semble-t-il, plus controversée, de l'efficacité de cette différenciation* », V. Mireille DELMAS-MARTY, *op. cit.*, p. 31. S'agissant de la question de la légitimité de la différenciation, elle se trouvera au cœur des développements consacrés à la refonte du système de répression fiscale en France, V. *Infra* §366 et s.

¹³⁴² On utilise le terme « *différenciation* » car il s'agit au fond de revenir ici sur ce qui différencie les sanctions pénales et administratives de manière à comprendre ce qui préside à leur mise en œuvre. A rapprocher de : Mireille DELMAS-MARTY, « Rapport général », *op. cit.*, pp. 27-31.

Section 1 - Un système répressif à la rationalité incertaine

177. Méthodologie – Afin d’approcher plus finement le système français de lutte contre la délinquance fiscale, on répondra ici à de multiples interrogations concernant le droit substantiel, le droit procédural, et les relations entre les deux systèmes de répression mis en œuvre dans ce cadre¹³⁴². Pour cela, on s’inspirera du questionnaire soumis aux représentants des différents Etats présents et/ou représentés lors du colloque qui s’est tenu à Stockholm du 15 au 17 juin 1987 et qui avait pour thème « *Les problèmes juridiques et pratiques posés par la différence entre le droit criminel et le droit administratif pénal* »¹³⁴³. De manière plus concrète, la réflexion menée ici s’opérera en deux temps. En effet, pour mettre au jour la rationalité du système de répression fiscale français, il conviendra d’abord de déterminer s’il existe une corrélation entre le degré de rigueur de la sanction (au sens de sa sévérité) et le degré d’élaboration des règles de fond et de forme applicables¹³⁴⁴. Puis, il s’agira d’identifier l’idée générale poursuivie dans la mise en œuvre de la répression fiscale¹³⁴⁵. En d’autres termes, la cohérence et la logique d’ensemble du système de répression fiscale français seront successivement recherchées¹³⁴⁶. Ce faisant, on observera qu’en l’état actuel des choses, la cohérence dudit système est relative (§1) tandis que sa logique d’ensemble est imperceptible (§2).

§1. Un système répressif à la cohérence relative

178. Une cohérence introuvable ? – Lorsqu’on s’intéresse aux différentes punitions applicables en matière fiscale, on s’aperçoit que les sanctions les plus sévères sont bien réservées à la catégorie pénale¹³⁴⁷. En effet, conformément à la volonté du Conseil constitutionnel, l’administration fiscale ne peut – à la différence de l’institution judiciaire – infliger une peine privative de liberté¹³⁴⁸.

¹³⁴² « Nous [retrouverons] là des questions qui se posent de façon générale dès que l’on sort du champ des infractions de droit commun et qui sont, le plus souvent, schématisées, voire ignorées », V. Pierre LASCOUTES, « Sanctions des fautes ou gestion des illégalismes : L’hétérogénéisation du droit pénal. Un exemple. La répression de la fraude fiscale », *op. cit.*, p. 130.

¹³⁴³ V. Mireille DELMAS-MARTY, « Commentaire de la Question I », « Les problèmes juridiques et pratiques posés par la différence entre le droit criminel et le droit administratif pénal », *op. cit.*, pp. 17-19.

¹³⁴⁴ Interroger cette corrélation revient en pratique à se poser les questions suivantes : Les sanctions les plus sévères sont-elles réservées à la catégorie pénale ? Le système administratif de répression permet-il une répression pratiquement aussi rigoureuse que le système pénal tout en étant plus expéditif que ce dernier ? Cette différenciation trouve-t-elle un intérêt ou est-elle futile ? A rapprocher de : Mireille DELMAS-MARTY, « Rapport général », *Les problèmes juridiques et pratiques posés par la différence entre le droit criminel et le droit administratif pénal*, *op. cit.*, p. 32.

¹³⁴⁵ Après avoir identifié l’idée générale poursuivie dans la mise en œuvre de la répression fiscale, il faudra se demander si celle-ci rencontre certaines limites. De même, il faudra tenter de déterminer si la logique d’ensemble du système s’inscrit dans une perspective de dépenalisation.

¹³⁴⁶ En suivant cette démarche, on devrait être capable de mieux comprendre comment s’opère en la matière la délimitation de chaque espace de répression. En particulier, à l’issue de cette étude, on devrait être en mesure de déterminer d’une part, s’il est facile de délimiter chacune des sphères d’intervention des systèmes de répression et d’autre part, si le principe de la différenciation entre l’application d’une réponse pénale et l’application d’une réponse non-pénale peut être facilement perçu et compris par les contribuables.

¹³⁴⁷ V. Groupe de recherche Droits de l’Homme et logiques juridiques, *op. cit.*, p. 840 ; Mireille DELMAS-MARTY, « Rapport général », *op. cit.*, p. 32. A propos des sanctions applicables en matière fiscale, V. *Supra* §§44-49.

¹³⁴⁸ L’infliction d’une telle peine est réservée au juge judiciaire, V. Cons. const. n°89-260 DC, 28 juillet 1989, consid. n° 6. A rapprocher de : Mireille DELMAS-MARTY et Catherine TEITGEN-COLLY, *op. cit.*, pp. 51-52 ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, pp. 255-278. A noter toutefois que l’article L. 271 du LPF, qui fut abrogé en 2004, prévoyait indépendamment de toute infraction pénale, l’exercice de la contrainte par corps en cas de défaut de paiement de certaines impositions. Cette privation de liberté était

Par ailleurs, le droit pénal fiscal – ou dit autrement, le volet pénal de la répression fiscale –, prévoit des sanctions patrimoniales d'un montant bien plus élevé que celui pouvant être atteint selon les règles du « *droit fiscal répressif* »¹³⁴⁹. En ce sens, on rappellera que l'article 131-38 du Code pénal prévoit que : « *Le taux maximum de l'amende applicable aux personnes morales est égal au quintuple de celui prévu pour les personnes physiques par la loi qui réprime l'infraction* ». Ainsi, dans le cas général, les personnes morales poursuivies pour fraude fiscale peuvent encourir une amende de 2 500 000€¹³⁵⁰. Il semblerait donc qu'il existe, s'agissant du prononcé des sanctions, une ligne de partage claire entre la compétence administrative et la compétence judiciaire¹³⁵¹. Les sanctions appliquées par l'administration fiscale se distingueraient de celles prononcées par les juges pénaux, au regard de leur contenu puisque seuls ces derniers sont habilités à infliger une peine privative de liberté, mais aussi au regard de leur mesure, puisque les sanctions fiscales semblent moins lourdes que les sanctions pénales¹³⁵².

Toutefois, une telle affirmation doit être nuancée car en pratique « *la sanction administrative peut être aussi grave que la sanction pénale, voire même plus* »¹³⁵³. Par ailleurs, on ne saurait affirmer sans faire preuve d'approximation que « *la punition infligée emprunte finalement des natures différentes selon l'autorité en charge de la prononcer* »¹³⁵⁴, car comme on l'a vu, l'amende peut avoir une nature pénale ou administrative¹³⁵⁵. Au-delà, si une certaine cohérence apparaît lorsque l'on prend en considération la peine d'emprisonnement et les sanctions patrimoniales encourues en matière fiscale, cette relative unité concernant la forme des punitions disparaît lorsque l'on s'intéresse aux mesures qui visent à priver le délinquant de droits ou à jeter l'opprobre sur lui¹³⁵⁶.

néanmoins subordonnée à l'intervention de l'autorité judiciaire, V. à ce sujet : Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 822 et 823 pp. 292-293.

¹³⁴⁹ Le droit fiscal pénal est « *la branche du droit fiscal qui organise, au sein même de celui-ci, la répression des manquements à la loi fiscale* », V. Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 13.

¹³⁵⁰ V. à ce sujet : Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 760 p. 276.

¹³⁵¹ A rapprocher de : Mireille DELMAS-MARTY et Catherine TEITGEN-COLLY, *loc. cit.*

¹³⁵² A rapprocher notamment de : Georges DELLIS, *op. cit.*, n° 83 pp. 52-53 ; Mireille DELMAS-MARTY et Catherine TEITGEN-COLLY, *op. cit.*, p. 51. On rappellera ici que qu'en l'état du droit les sanctions administratives ne peuvent plus être considérées comme telles simplement parce qu'elles sont prononcées par une autorité administrative. Et pour cause, leur *quantum* et leur gravité peuvent leur conférer une nature pénale, V. en ce sens : Anne-Valérie LE FUR, « La rationalisation des sanctions, une exigence démocratique en faveur de leur efficacité », *Recueil Dalloz*, 2016, p. 1091.

¹³⁵³ Mireille DELMAS-MARTY et Catherine TEITGEN-COLLY, *loc. cit.* V. aussi en ce sens : Mireille DELMAS-MARTY, « Rapport général », *op. cit.*, p. 32 et 35 ; Georges DELLIS, *op. cit.*, n° 84 pp. 53-54 ; Florent KIRMANN, *Le principe de nécessité en droit pénal des affaires*, *op. cit.*, n°19 p. 15. Ce constat fut également observé en Belgique et en Espagne, V. respectivement : Emanuele CECI, Pauline MAUFORT et Sabrina SCARNA, *op. cit.*, n° 101 p. 113 ; Laura ZUÑIGA RODRIGUEZ, « Relaciones entre derecho penal y derecho administrativo sancionador. ¿ Hacia una “administrativización” del derecho penal o una “penalización” del derecho administrativo sancionador ? », en Luis Alberto ARROYO ZAPATERO, Ignacio BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE (coord.), *Homenaje al dr. Marino Barbero Santos*, Ediciones Universidad Salamanca, Vol. 1, 2001, pp. 1417-1444, espec. p. 1425.

¹³⁵⁴ Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 291 p. 208.

¹³⁵⁵ A rapprocher de : Mireille DELMAS-MARTY et Catherine TEITGEN-COLLY, *op. cit.*, p. 35 ; Yvonne MULLER, « Délit pénal, manquement administratif et faute disciplinaire », Claude DUCOULOUX-FAVARD et Christian LOPEZ (sous. dir.), *La criminalité d'argent : Quelle répression ? - Actes du colloque tenu à la Première Chambre de la Cour d'appel de Paris le 14 novembre 2003*, LGDJ, 2004, pp. 25-40, spéc. p. 27 ; Olivier DEBAT, « Souveraineté, citoyenneté, Liberté. Le droit pénal fiscal en quête d'équilibre », *op. cit.*, p. 774 ; Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 1409 p. 483 ; Florent KIRMANN, *op. cit.*, n° 205 p. 176 ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 23 p. 23 et pp. 279-282.

¹³⁵⁶ V. en ce sens : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, pp. 288-301.

Par conséquent, en l'état du droit positif, il ne paraît pas possible d'établir une échelle précise et claire de punitions en fonction de la gravité du comportement délinquant¹³⁵⁷. Or cela est plus que regrettable car la cohérence des sanctions conditionne leur efficacité pratique¹³⁵⁸.

179. Une dualité de régimes problématique ? – Aussi, après avoir vu que l'idée d'une sanction administrative moins sévère que la sanction pénale restait « globalement exacte »¹³⁵⁹, il faut maintenant déterminer si le système administratif de répression permet une punition pratiquement aussi rigoureuse que le système pénal tout en étant plus expéditif que ce dernier¹³⁶⁰. Pour cela, il convient de s'intéresser aux éventuelles différences de régime qui existent entre les punitions fiscales appliquées par le Trésor public et celles infligées par les juridictions répressives¹³⁶¹. A ce sujet, une absence d'alignement du régime des sanctions fiscales sur celui des sanctions pénales peut effectivement être observée. En effet, lorsqu'on étudie la « pénalisation » du droit fiscal entendue cette fois comme la « traduction de l'influence exercée par le droit de la répression pénale »¹³⁶² sur le régime des sanctions fiscales¹³⁶³, on peut alors comprendre qu'au fil du temps, la répression administrative opérée en matière fiscale a intégré dans son mode de fonctionnement – mais de manière partielle seulement – le respect des principes fondamentaux régnant dans le système criminel de droit commun¹³⁶⁴. Aujourd'hui encore, la pénalisation du régime juridique des sanctions fiscales demeure « imparfaite »¹³⁶⁵ si bien que les grands principes du droit criminel ne trouvent pas en droit fiscal pénal leur pleine expression¹³⁶⁶.

¹³⁵⁷ V. Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 730 p. 539 ; Eric OLIVA, « Le Conseil constitutionnel et les sanctions fiscales : un exemple caractéristique d'unification du droit constitutionnel répressif », *REIDF*, 2020/2, p. 159. V. déjà en ce sens : Jean-Jacques DE BRESSON, *op. cit.*, p. 243.

¹³⁵⁸ V. en ce sens : Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 1184 p. 411, n° 1190 p. 413 et n° 1191 p. 414.

¹³⁵⁹ Mireille DELMAS-MARTY, « Rapport général », *loc. cit.*

¹³⁶⁰ Initialement, c'était justement pour éviter que les Etats utilisent les qualifications et les sanctions extra-pénales de manière à échapper aux dispositions protectrices de la Convention européenne des droits de l'Homme que les instances de Strasbourg ont étendu la qualification de « matière pénale » (au sens de l'article 6 de cette Convention) à des catégories de sanctions répressives extra-pénales, notamment administratives, répondant à certains critères, V. en ce sens : Mireille DELMAS-MARTY, *Les grands systèmes de politique criminelle*, PUF, Paris, 1992, p. 33. V. aussi du même auteur : « Réformer : anciens et nouveaux débats », *Pouvoirs*, n° 55, 1990, p. 18. V. également sur ce point : Emmanuel DREYER, *Droit pénal général*, *op. cit.*, pp. 138-149 ; Thomas BOMBOIS et Diane DEOM, « La définition de la sanction administrative », Robert ANDERSEN, Diane DEOM, et David RENDERS (dir.), *Les sanctions administratives*, Bruylant, Bruxelles, p. 106 ; Fabienne KEFER, « La sanction répressive administrative : L'exemple du droit du travail », Robert ANDERSEN, Diane DEOM, et David RENDERS (dir.), *op. cit.*, p. 470.

¹³⁶¹ Si des différences de régimes existent entre ces punitions fiscales de nature différentes, il n'en reste pas moins que le juge de l'impôt a posé un certain nombre d'exigences communes, V. à ce sujet : Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU, *Procédures fiscales*, Dalloz, 9^{ème} édition, 2022, pp. 288-292. A rapprocher également de : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, pp. 335-337. A propos de la notion de « punition fiscale », V. Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, pp. 16-22.

¹³⁶² Lolita GIRONDEAU, *Contribution à l'étude de la pénalisation du droit fiscal*, L'Harmattan, 2021, p. 16.

¹³⁶³ Ce phénomène de « pénalisation » s'observe aussi en droit de l'environnement, V. Jérôme LASSERRE CAPDEVILLE, « Le droit pénal de l'environnement : un droit encore à l'apparence redoutable et à l'efficacité douteuse », *op. cit.*, p. 25.

¹³⁶⁴ « Le droit constitutionnel répressif fiscal a contribué à gommer les différences entre les sanctions pénales et les sanctions administratives fiscales en soumettant, sous réserve de certaines nuances, ces dernières au même régime », V. Eric OLIVA, « Le Conseil constitutionnel et les sanctions fiscales : un exemple caractéristique d'unification du droit constitutionnel répressif », *REIDF*, 2020/2, pp. 159-160. A rapprocher de : André VARINARD et Elisabeth JOLY-SIBUET, *op. cit.*, p. 199. Pour de plus amples développements relatifs à cette autre facette du phénomène de « pénalisation », V. *Infra* §184 et §§304-308.

¹³⁶⁵ Ludovic AYRAULT, « La pénalisation de la lutte contre la fraude fiscale », *REIDF*, n° 2015/1, p. 36. V. aussi : Lolita GIRONDEAU, *op. cit.*, n° 33 p. 36.

¹³⁶⁶ A ce sujet, V. Michel MALLET, *La répression pénale de la délinquance fiscale*, thèse de doctorat, Droit, Montpellier 1, 1981, dact., 248-4^{ème} p. 50 ; Agathe LEPAGE, Patrick MAISTRE DE CHAMBON, Renaud SALOMON, *Droit pénal des affaires*, LexisNexis, 6^{ème} éd., 2020, n° 1395 p. 792. A rapprocher de : André VARINARD et Elisabeth JOLY-SIBUET, *loc. cit.* ; Marc DUPRE, « Le

En ce sens, il peut être affirmé que l'une des principales différences existant entre le droit pénal fiscal et le droit fiscal répressif réside dans le fait que ce dernier se caractérise par une « *altération des règles pénales communes* »¹³⁶⁷ qui se manifeste tant à l'égard de l'existence de la répression qu'à ses modalités de mise en œuvre¹³⁶⁸. Autrement dit, il est possible de constater que vis-à-vis des sanctions fiscales, les règles de fond et de forme du droit pénal s'appliquent de manière relative¹³⁶⁹.

180. L'application relative des règles de fond du droit pénal aux sanctions fiscales – S'agissant tout d'abord des règles de fond, on observe une application relative des principes du droit pénal, et ce, tant lorsqu'il s'agit de fonder la sanction fiscale, que lorsqu'il s'agit de la fixer¹³⁷⁰. A cet égard, on peut notamment remarquer que les principes de légalité et de responsabilité personnelle y sont appliqués avec une certaine souplesse¹³⁷¹. En effet, en théorie, le principe de légalité vise à garantir aux justiciables une connaissance préalable des normes applicables¹³⁷². En ce sens, il impose au législateur une définition claire et précise des incriminations et sanctions¹³⁷³. Seulement, dans le domaine de la fiscalité, en considération de l'immense diversité des textes d'incriminations existants, ce principe apparaît malmené¹³⁷⁴. Par ailleurs, en matière fiscale – comme dans d'autres secteurs techniques¹³⁷⁵ –, le mécanisme de l'« *incrimination par renvoi* »¹³⁷⁶ est fréquemment mobilisé¹³⁷⁷. Si bien qu'en pratique, en raison de cette « *démision du législateur* »¹³⁷⁸, il est beaucoup plus complexe pour les justiciables de connaître et d'appréhender le droit en vigueur¹³⁷⁹.

droit pénal fiscal à l'épreuve des principes du droit pénal », *Dr. Pén*, 2013, dossier 6 spéc. n° 14 ; Adrien SOUMAGNE, *Le principe ne bis in idem en droit fiscal français*, Bruylant, 2017, pp. 58-63.

¹³⁶⁷ Charlotte FAURE-GAUSSEL, *op. cit.*, p. 25.

¹³⁶⁸ V. en ce sens : Lolita GIRONDEAU, *op. cit.*, p. 233 et s. A rapprocher de : Pierre LASCOUMES, *Des erreurs pas des fautes. La gestion discrète du droit des affaires*, Paris, CESDIP, 1986, pp. 136-140 ; Pierre LASCOUMES et Cécile BABERGER (dir.), *Le droit pénal administratif : instrument d'action étatique. Incrimination – transaction*, Commissariat au plan, 1986, p. 25 et s.

¹³⁶⁹ A rapprocher de : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, pp. 208-232 et pp. 337-339.

¹³⁷⁰ Pour des développements exhaustifs à ce propos, V. Lolita GIRONDEAU, *op. cit.*, pp. 233-365. V. aussi : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, p. 211 et s. A rapprocher de : Mireille DELMAS-MARTY, « Rapport général », *op. cit.*, pp. 35-38 ; Mireille DELMAS-MARTY et Catherine TEITGEN-COLLY, *op. cit.*, p. 63-104.

¹³⁷¹ A ce propos, V. Lolita GIRONDEAU, *op. cit.*, pp. 239-271 et pp. 334-351.

¹³⁷² V. en ce sens : Charlotte FAURE-GAUSSEL, *op. cit.*, n° 24 p. 25. A rapprocher de : CEDH, 15 novembre 1996, n° 17862/91, *Canтони c/ France*, §29. V. enfin en lien avec ce sujet : *Infra* §§288-289.

¹³⁷³ « La loi doit être claire, écrite et imprimée de façon que, placée entre les mains de tous, elle permette à chacun de s'informer sur les bornes de sa liberté et de calculer le risque inhérent à leur dépassement », V. André DECOCQ, *Droit pénal général*, Paris, 1971, p. 30. A rapprocher de : Jacques-Henri ROBERT, *Droit pénal général*, PUF, 6^{ème} éd, 2005, p. 119 et s.

¹³⁷⁴ V. Olivier DEBAT, « Souveraineté, citoyenneté, Liberté. Le droit pénal fiscal en quête d'équilibre », *op. cit.*, p. 786.

¹³⁷⁵ A propos de l'utilisation généreuse de la technique du renvoi au sein des incriminations en droit de l'environnement, V. notamment : Jérôme LASSERRE CAPDEVILLE, « Le droit pénal de l'environnement : un droit encore à l'apparence redoutable et à l'efficacité douteuse », *op. cit.*, pp. 36-37 ; Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, pp. 190-193. Pour une illustration de ce même phénomène en droit des affaires, V. Charlotte FAURE-GAUSSEL, *op. cit.*, pp. 46-50 et pp. 70-89. En droit pénal du travail, le recours à l'incrimination par renvoi est également fréquent, V. en ce sens : Renaud SALOMON et Agnès MARTINEL, *Droit pénal social. Droit pénal du travail et de la sécurité sociale*, Economica, 6^{ème} éd., 2021, n° 3 pp. 3-4.

¹³⁷⁶ « La technique de l'incrimination par renvoi [...] oblige praticiens et justiciables à se référer à plusieurs textes, voire à plusieurs codes, pour réunir la norme de comportement à sa norme de pénalité et ainsi reconstituer pièces à pièces l'incrimination », V. Paul CAZALBOU, « Les incriminations redondantes de la fraude aux prestations sociales », *Les affres de la qualification juridique*, PUT, 2015, p. 95. V. aussi : Bertrand DE LAMY et Marc SEGONDS, « Fasc. 3 : Notions fondamentales – Loi pénale », *J.-Cl. Pénal des affaires*, 2022, n° 13 et 14.

¹³⁷⁷ A propos du recours à ce mécanisme en matière fiscale, V. Lolita GIRONDEAU, *op. cit.*, pp. 259-266. Pour illustrer son propos, l'auteur évoque notamment l'infraction prévue à l'article 1729 B du Code Général des impôts, V. Lolita GIRONDEAU, *op. cit.*, n° 458 pp. 260-261. A rapprocher de : Bastien LIGNEREUX, *op. cit.*, pp. 599-609.

¹³⁷⁸ Jean PRADEL, *Droit pénal général*, Ed. Cujas, 19^{ème} éd. 2012, p. 117. Dans les éditions postérieures de cet ouvrage, il n'est plus fait mention de ladite démission.

¹³⁷⁹ Bien que pouvant sembler contraire au principe de légalité, le mécanisme de l'incrimination par renvoi a été validé par le Conseil constitutionnel, V. à ce propos : Lolita GIRONDEAU, *op. cit.*, n° 457 pp. 259-260.

De même, il résulte du principe de responsabilité personnelle énoncé à l'article 121-1 du Code pénal que : « *Nul n'est responsable pénalement que de son propre fait* ». Autrement dit, on ne peut théoriquement pas condamner une personne pour des faits commis par autrui¹³⁸⁰. Seulement, en matière fiscale, la jurisprudence administrative a reconnu plusieurs tempéraments à ce principe. En ce sens, il ressort d'un avis du Conseil d'Etat rendu en 2009 que la disparition de la personne morale à l'origine du non-respect de la loi fiscale n'impliquait pas nécessairement l'extinction de l'action administrative répressive¹³⁸¹. Dans le même esprit, cette même juridiction a plus récemment jugé que ledit principe ne faisait pas obstacle à ce que les pénalités encourues à raison des agissements de l'un seulement des conjoints soient mises à la charge commune des membres du couple¹³⁸².

181. L'application relative des règles de forme du droit pénal aux sanctions fiscales – S'agissant ensuite des règles de procédure, un constat analogue a pu être tiré. En effet, comme l'a récemment montré Lolita Girondeau, les droits procéduraux c'est-à-dire ceux qui sont « *accordés à la personne faisant l'objet d'une accusation tout au long de la procédure diligentée contre elle* »¹³⁸³ connaissent également en matière fiscale une application partielle¹³⁸⁴.

Ici, pour mettre en lumière cette singularité, on rappellera tout d'abord qu'en matière fiscale – comme dans d'autres secteurs techniques¹³⁸⁵ –, le principe de présomption d'innocence prend parfois l'allure d'une fiction dans la mesure où l'emploi de présomptions de culpabilité y est admis¹³⁸⁶. A titre d'exemple, en cas de « *distributions occultes* »¹³⁸⁷, l'article 117 du Code général des impôts autorise l'administration à exiger d'une société qu'elle transmette l'identité des sommes présumées distribuées sous peine d'une amende prévue à l'article 1959 du même Code. De telle manière que la présomption fiscale de distributions occulte peut, en l'absence de divulgation du bénéficiaire, donner lieu à une sanction fiscale de nature répressive¹³⁸⁸.

¹³⁸⁰ V. en ce sens : Lolita GIRONDEAU, *op. cit.*, n° 583 p. 334.

¹³⁸¹ V. CE, avis, 4 déc. 2009, n° 329173. Sur ce point, V. Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 304 pp. 218-219. A rapprocher de : Crim. 25 novembre 2020, n° 18-86.955. A propos de cet arrêt, V. Guillaume BEAUSSONIE, « La fin de l'impunité des personnes morales absorbées et absorbantes », *Recueil Dalloz*, 2021, p. 167.

¹³⁸² V. CE, 3e et 8e ch., 5 oct. 2016, n° 380432.

¹³⁸³ Aurélie CAPPELLO, *La constitutionnalisation du droit pénal. Pour une étude du droit pénal constitutionnel*, Thèse de doctorat, LGDJ, 2014, n° 516 p. 313.

¹³⁸⁴ V. Lolita GIRONDEAU, *op. cit.*, pp. 367-450. V. aussi : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, p. 220 et s. ; Bastien LIGNEREUX, *op. cit.*, pp. 647-660. A rapprocher de : Mireille DELMAS-MARTY, « Rapport général », *op. cit.*, pp. 38-45 ; Mireille DELMAS-MARTY et Catherine TEITGEN-COLLY, *op. cit.*, p. 105-128.

¹³⁸⁵ Des présomptions de culpabilité existent aussi en droit douanier, V. à ce propos : Stéphane DETRAZ, « Fasc. 20 : Douanes. – Infractions. Sanctions. Responsabilité », *J.-Cl. Lois pénales spéciales*, 2017, n° 100 et s. ; Coralie AMBROISE-CASTÉROT, « Présomption d'innocence », *Rép. pén.*, Dalloz, 2019, n° 59.

¹³⁸⁶ A ce sujet, V. en particulier : Lolita GIRONDEAU, *op. cit.*, pp. 401-408. A rapprocher notamment de : Stéphane DETRAZ, « La prétendue présomption d'innocence », *Dr. pén.* n°3, mars 2004, chron. 3 ; Pierre BOLZE, *Le droit à la preuve contraire en procédure pénale*, thèse, Nancy, 2010, p. 22 ; Raphaële PARIZOT, « Présomption d'innocence *versus* marqueurs de culpabilité : quel équilibre ? », *RSC*, 2019, p. 127.

¹³⁸⁷ Les distributions occultes trouvent leur fondement dans l'article 111 du CGI. Elles ne sont pas destinées à rémunérer un quelconque service et correspondent le plus souvent à des dissimulations de recettes (ventes sans facture par exemple) dont on ignore l'utilisation, V. à ce sujet : Arnaud DE BISSY, « Fasc. 611-30 : Revenus de capitaux mobiliers – Définition des produits distribués – Distributions occultes et distributions anonymes », *J.-Cl. Fiscal Impôts directs Traité*, 2021, n°1 à 9.

¹³⁸⁸ V. en ce sens : Lolita GIRONDEAU, *op. cit.*, n° 712 p. 406. A rapprocher de : Ludovic AYRAULT, « La fin des présomptions ? A propos des présomptions irréfragables », *REIDF*, n° 2018/1, pp. 17-25.

Au-delà, on peut également observer que le principe des droits de la défense n'est pas pleinement respecté par l'administration fiscale¹³⁸⁹. En effet, ce principe exige que la décision d'infliger une pénalité fiscale soit motivée afin que le contribuable visé par la dite pénalité puisse présenter ses observations dans le but de contester la position prise par l'administration¹³⁹⁰. En d'autres termes, un véritable débat contradictoire doit théoriquement être instauré entre l'administration des impôts et les contribuables au cours de la procédure d'établissement des sanctions fiscales. Or, en l'absence de fondements juridiques imposant expressément une réponse de l'administration fiscale, le Conseil d'Etat a consacré au profit de cette dernière un droit de ne pas répondre aux observations formulées dans ce cadre par les contribuables¹³⁹¹.

182. Une rationalité dévoyée ? – Ainsi, les différentes illustrations qui précèdent montrent que le régime associé aux punitions de nature fiscale est incontestablement moins protecteur que celui rattaché aux sanctions pénales¹³⁹². On peut donc estimer, en définitive, que dans la plupart des cas, la rationalité du processus de différenciation des systèmes juridiques suit un « *schéma logique selon lequel une sanction moins rigoureuse [...] permettrait un moindre degré d'élaboration des règles de fond et de procédure* »¹³⁹³. Pour autant, la potentielle gravité des punitions infligées par l'administration fiscale ne doit pas être négligée¹³⁹⁴. Et ce, d'autant que la répression administrative fiscale présente moins de garanties pour les justiciables, si bien qu'en l'état, on n'est pas à l'abri de voir apparaître une tout autre logique, à savoir celle de l'« *arbitraire administratif* »¹³⁹⁵. Selon cette dernière : « *l'existence d'un système de sanctions à dominante administrative permettrait une répression aussi rigoureuse [que celle mise en œuvre par la voie pénale] mais plus expéditive [que cette dernière]* »¹³⁹⁶.

¹³⁸⁹ V. en particulier à ce sujet : Lolita GIRONDEAU, *op. cit.*, pp. 436-447.

¹³⁹⁰ A rapprocher de : Ludovic AYRAULT, « Fasc. 398 : Sanction fiscale – Procédures », *J.-Cl Procédures fiscales*, 2020, n° 63 à 72 ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 308 et 309 pp. 222-224.

¹³⁹¹ V. CE, 27 juin 2008, n° 305702. A rapprocher de : Lolita GIRONDEAU, *op. cit.*, n° 786 p. 445.

¹³⁹² A rapprocher notamment de : Fernand BOULAN et Christian LOUIT, « Rapport introductif », *op. cit.*, p. 10 ; Catherine D'HAILLECOURT, *op. cit.*, pp. 753-756 ; Valérie MALABAT, « Les sanctions en droit pénal, Diversification ou perte d'identité ? », Cécile CHAINAIS et Dominique FENOUILLET (sous. dir.), *Les sanctions en droit contemporain*, Vol. 1. *La sanction, entre technique et politique*, Dalloz, 2012, pp. 69-94, spéc. n° 10 p. 77 ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 255 p. 179.

¹³⁹³ Mireille DELMAS-MARTY, « Rapport général », *op. cit.*, p. 44. A rapprocher de : Emmanuel ROSENFELD, et Jean VEIL, « Sanctions administratives, sanctions pénales », *Pouvoirs*, vol. 128, n° 1, 2009, p. 71.

¹³⁹⁴ Pour illustrer cette potentielle gravité, on peut mentionner l'article 1729 F du CGI qui prévoit une amende dont le montant « *ne peut excéder 100 000€* ». De même, on peut également rappeler qu'un manquement aux obligations prévues en matière de déclaration de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises peut – conformément à ce que prévoit l'article 1770 *decies* du CGI –, être sanctionné d'une amende de 100 000€. En dehors de la matière fiscale, des amendes administratives d'un montant vertigineux peuvent être infligées. A titre d'exemple, en 2021, l'Autorité de la concurrence a décidé de sanctionner l'entreprise Google d'une amende de cinq cents millions d'euros, V. François BLANC, « 500 millions d'euros d'amende pour Google », *Dr. admin*, n° 8-9, août 2021, alerte 115.

¹³⁹⁵ Mireille DELMAS-MARTY, « Rapport général », *loc. cit.* En lien avec ce sujet, Jean LARGUIER a écrit que lorsque le droit pénal disparaît « *c'est l'arbitraire qu'il faut redouter de voir apparaître* », V. Jean LARGUIER, « Mort et transfiguration du droit pénal », *Mélanges ANCEL*, T. 2, Pédone, Paris, 1975, p. 139. A rapprocher de : Thierry LEVY, *Le désir de puni. Essai sur le privilège pénal*, Fayard, 1979, p. 46.

¹³⁹⁶ Mireille DELMAS-MARTY, « Rapport général », *loc. cit.* V. aussi du même auteur : *Les chemins de la répression*, PUF, Paris, 1980, p. 253 et 255. A rapprocher notamment de : Néji BACCOUCHE, « Rapport tunisien », *Les problèmes juridiques et pratiques posés par la différence entre le droit criminel et le droit administratif pénal*, *op. cit.*, p. 446 ; Jacques-Henri ROBERT, « Unions et désunions des sanctions du droit pénal et de celles du droit administratif », *AJDA*, 1995, p. 76. Ou plus récemment de : Opinion dissidente du juge Pinto De Albuquerque sous l'arrêt CEDH gr. ch., 15 nov. 2016, n° 24130/11 et n° 29758/11, *A et B c/ Norvège*, n° 21 ; Valérie MALABAT, « Le droit pénal a-t-il encore une utilité ? », *op. cit.*, p. 99.

Il serait bien sûr inadmissible qu'il en aille ainsi, mais cette éventualité relève tout de même de l'ordre du possible. C'est pourquoi, il convient de s'assurer qu'une telle logique pernicieuse n'a pas vu le jour dans le champ de la répression fiscale en France¹³⁹⁷. Pour cela, on cherchera à cerner l'idée générale qui préside à la mise en œuvre de ladite répression¹³⁹⁸. Mais cet effort se révélera vain car, à l'analyse, la logique d'ensemble du système de répression fiscale français est imperceptible.

§2. Un système répressif à la logique imperceptible

183. Une logique *a priori* évidente – Etant donné qu'il existe une corrélation – à tout le moins apparente – entre le degré de rigueur de la sanction et les degrés d'élaboration des règles de fond et de précision des règles de procédure, on pourrait penser que la logique de la différenciation entre systèmes de sanctions à dominante pénale ou administrative serait de « *faciliter, simplifier, accélérer la procédure en matière administrative* »¹³⁹⁹, tant la poursuite de tels objectifs conditionne l'efficacité de la répression¹⁴⁰⁰. Dans le prolongement de cette idée, Charles-Henri Hardy soutient que la politique normative de la répression en matière fiscale « *est guidée par la recherche de l'efficacité de l'action répressive contre les personnes portant atteinte aux finances publiques* »¹⁴⁰¹. Or, les développements qui précèdent ont montré que la répression mise en œuvre n'était pas véritablement efficace¹⁴⁰².

Cela dit, poursuivre un objectif ne signifie pas nécessairement l'atteindre. Il se pourrait donc que le législateur cherche effectivement à mettre en œuvre une politique efficace de lutte contre la délinquance fiscale. En toute hypothèse, il serait souhaitable qu'il en soit ainsi. Mais si tel était le cas, il serait alors possible d'en déduire qu'il s'y prendrait mal car le phénomène combattu s'est toujours distingué par son ampleur considérable¹⁴⁰³.

184. Une logique difficilement identifiable – Aussi, à défaut de pouvoir véritablement saisir la logique d'ensemble du système répressif mis en œuvre, il est permis d'avoir deux certitudes à son égard.

¹³⁹⁷ Car si la lutte contre la fraude fiscale « *se justifie et doit être conduite de façon active* », on ne saurait tolérer qu'elle soit menée « *dans l'arbitraire et l'insécurité juridique* », V. Olivier FOUQUET, « Sécurité fiscale et fraude fiscale », *RFPP*, n° 127, 2014, p. 161.

¹³⁹⁸ A rapprocher de : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 23 p. 23.

¹³⁹⁹ Mireille DELMAS-MARTY, « Rapport général », *op. cit.*, p. 38. Un peu plus loin, l'auteur écrit que cette idée simple doit être nuancée car une affaire « *faisant encourir une sanction peu rigoureuse peut être cependant d'une grande complexité* », V. *Ibid.*

¹⁴⁰⁰ « *Face à un contentieux de masse, l'administration fiscale doit avoir les moyens de réprimer rapidement tout manquement aux obligations fiscales* », V. Lolita GIRONDEAU, *op. cit.*, n° 797 p. 452.

¹⁴⁰¹ Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 504 p. 359.

¹⁴⁰² Il semble ici plus judicieux de parler d'efficacité plutôt que d'efficience. Car, comme l'a rappelé Guillaume Royer, une règle de droit est efficiente lorsqu'à travers elle « *les institutions publiques atteignent leur but en minimisant leur coût social* », et elle est efficace lorsqu'elle est de nature à « *atteindre l'effet souhaité par l'autorité chargée de la création du droit* », V. Guillaume ROYER, *loc. cit.* A rapprocher de : Christophe MINCKE, « Effets, effectivité, efficience et efficacité du droit : le pôle réaliste de la validité », *Revue interdisciplinaire d'études juridiques*, vol. 40, n°1, 1998, pp. 115-151, spéc. p. 132 ; Philippe CONTE, « "Effectivité", "inefficacité", "sous-effectivité", "surefficacité"... : variations pour droit pénal », *Le droit privé français à la fin du XX^e siècle, Etudes offertes à Pierre Catala*, Litec, 2001, p. 128.

¹⁴⁰³ V. en ce sens : *Supra* §§1-2, et §154.

La première est que l'évolution de ce système ne s'inscrit pas dans une perspective de dépenalisation¹⁴⁰⁴. En effet, le législateur n'a, ces dernières années, pas témoigné sa volonté de maintenir l'incrimination de la fraude fiscale tout en atténuant plus ou moins sa répression, en la rendant en fait exceptionnelle et plus douce¹⁴⁰⁵. Sur le plan théorique tout du moins, on a plutôt assisté à un phénomène de « *pénalisation* »¹⁴⁰⁶ de cette infraction entendu ici comme un « *renforcement de la répression pénale de la fraude fiscale* »¹⁴⁰⁷.

La seconde est que le choix de la voie de punition à emprunter n'est pas suffisamment contraint juridiquement pour imposer la cohérence de la répression et en systématiser l'orientation¹⁴⁰⁸. En effet, comme on vient de le voir : « *La dualité d'organes compétents pour prononcer la punition fiscale entraîne, en droit français, des différences dans les régimes qui lui sont applicables* »¹⁴⁰⁹. Or, aucune exigence constitutionnelle ou conventionnelle n'impose une différence de régime entre des punitions fiscales de nature différente¹⁴¹⁰. Cette dualité de régimes n'est en réalité justifiée que par des raisons pratiques ou pragmatiques¹⁴¹¹. Et pour cause, on ne peut valablement pas soutenir que « *la sanction de la répression fiscale pourrait recevoir l'application d'un régime identique par un alignement du régime des punitions administratives sur celui des peines* »¹⁴¹² car on perdrait alors tout l'intérêt de disposer d'un système répressif dual¹⁴¹³. En effet, il faut avoir à l'esprit que si des garanties existantes en droit pénal ont été progressivement transposées en droit fiscal répressif, le législateur s'était initialement dirigé vers ce dernier pour s'y soustraire¹⁴¹⁴.

¹⁴⁰⁴ En lien avec le phénomène de dépenalisation, V. notamment : Mireille DELMAS-MARTY, *Les chemins de la répression*, PUF, Paris, 1980, pp. 201-205 ; Mireille DELMAS-MARTY, *Modèles et mouvements de politique criminelle*, Paris, Ed. Economica, 1983, p. 169 ; Soizic LORVELLEC, « Les frontières entre infraction pénale et infraction administrative en Italie », *Arch. pol. crim.*, n° 8, 1985, p. 179 et s. ; Michel VAN DE KERCHOVE, « Réflexions analytiques sur les concepts de dépenalisation et de décriminalisation », *Revue interdisciplinaire d'études juridiques*, 1984, vol. 12, Bruxelles, Faculté universitaire Saint-Louis, pp. 31-89 ; V. aussi : Michel VAN DE KERCHOVE, *Le droit sans peine, Aspects de la dépenalisation en Belgique et aux Etats-Unis*, Bruxelles, publications des facultés universitaires Saint-Louis, Bruxelles, 1987, p. 306 ; Jean PINATEL, *Le phénomène criminel*, Paris, Solar, 1987, pp. 57-58. Ou plus récemment : Raymond GASSIN, Sylvie CIMAMONTI et Philippe BONFILS, *Criminologie*, *op. cit.*, n° 783 et s., spéc. p. 692 ; Jean PRADEL, *Droit pénal comparé*, *op. cit.*, p. 949 et s.

¹⁴⁰⁵ Est ici appliquée à la fraude fiscale, la définition étroite du terme « *dépenalisation* » donnée par Georges Levasseur, V. Georges LEVASSEUR, « Le problème de la dépenalisation », *Arch. pol. crim.*, n° 6, 1983, p. 52 et s., spéc. p. 57. A noter toutefois que d'après Philippe Conte, il serait possible en matière fiscale de parler d'une « *dépenalisation apparente* » au regard de la dépendance constatée du système fiscal vis-à-vis du Trésor public, V. en ce sens : Philippe CONTE, « "Effectivité", "inefficacité", "sous-effectivité", "sureffectivité"... : variations pour droit pénal », *op. cit.*, pp. 129-130.

¹⁴⁰⁶ Ce terme n'a pas pour contraire « *dépenalisation* », et ne doit pas être confondu avec la « *criminalisation* », V. Gérard CORNU (sous dir. de), *Vocabulaire juridique*, *op. cit.*, p. 756.

¹⁴⁰⁷ Lolita GIRONDEAU, *op. cit.*, p. 18. V. à ce propos : *Supra* §86 et s.

¹⁴⁰⁸ V. en ce sens : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 422 p. 301.

¹⁴⁰⁹ Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 254 p. 178.

¹⁴¹⁰ V. en ce sens : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 292 p. 208.

¹⁴¹¹ « *Des raisons par excellence pratiques rendent nécessaire l'utilisation du système extrapénal de contrainte étatique* », V. Georges DELLIS, *Droit pénal et droit administratif : l'influence des principes du droit pénal sur le droit administratif*, *op. cit.*, n° 141 p. 95.

¹⁴¹² Charles-Henri HARDY, *loc. cit.*

¹⁴¹³ V. en ce sens : Lolita GIRONDEAU, *op. cit.*, n° 798 p. 452. De manière plus générale, on peut considérer comme « *probable qu'une application pure et simple au droit pénal technique des règles du droit commun serait une catastrophe* », V. Catherine D'HAILLECOURT, *Droit pénal technique et droit pénal*, *op. cit.*, n° 698 p. 713. A rapprocher de : Jacques-Henri ROBERT, « L'alternative entre les sanctions pénales et les sanctions administratives », *AJDA*, 2001, p. 90 ; Loïc DE GRAEVE, *Essai sur le concept de droit de punir en droit interne*, *op. cit.*, n° 1002, 1012 et 1389.

¹⁴¹⁴ A rapprocher de : Georges DELLIS, *op. cit.*, n° 32 pp. 19-20 ; Charlotte FAURE-GAUSSEL, *op. cit.*, n° 245 p. 113 ; Claire SOURZAT, « Essai d'une analyse des rapports entre procédures fiscale et pénale », *RSC*, 2016, pp. 199-217, spéc. pp. 207-210.

En ce sens, si « *les principes fondamentaux de droit pénal de fond et de forme prennent une place croissante dans la répression administrative des infractions fiscales* »¹⁴¹⁵, il n'en demeure pas moins que le devrait toujours être un droit plus souple que le droit pénal fiscal car c'est notamment ce surplus de souplesse qui justifie son recours comme son maintien¹⁴¹⁶. En d'autres termes, le caractère plus souple de la répression administrative présente en pratique un avantage certain que l'on perdrait si l'on procédait à une « *assimilation parfaite des sanctions fiscales aux sanctions pénales* »¹⁴¹⁷.

185. Une logique « essentiellement politique »¹⁴¹⁸ – Néanmoins, en l'absence de véritable cadre délimitant chaque espace de répression, on peut affirmer que la diversité des régimes applicables à la punition fiscale est « *la conséquence d'un choix – fermé ou ouvert – réalisé par le législateur dans l'attribution de la compétence répressive* »¹⁴¹⁹. Ce choix est dit « *fermé* », lorsqu'il existe une « *contrainte constitutionnelle ou conventionnelle liée à la forme de la punition encourue* »¹⁴²⁰. C'est uniquement le cas s'agissant de l'emprisonnement ; le Conseil constitutionnel ayant expressément exclu qu'une autorité administrative puisse infliger une peine privative de liberté¹⁴²¹. Par conséquent, lorsque le législateur souhaite que la punition fiscale prenne la forme d'une privation de liberté, il est « *obligé d'orienter la répression fiscale vers la voie pénale* »¹⁴²². Dans les autres hypothèses, le choix de la voie de la sanction « *reste [relativement] ouvert et le législateur oriente [alors] la répression en fonction des opportunités politiques* »¹⁴²³. In fine, le choix du régime appliqué – et donc les différences de garanties pour les contribuables sanctionnés –, résulte le plus souvent d'un « *arbitrage politique entre la célérité et l'effet dissuasif de la punition* »¹⁴²⁴. Or, en pratique, cet arbitrage n'est pas sans avoir pour effet de rendre la répression arbitraire¹⁴²⁵.

¹⁴¹⁵ Lolita GIRONDEAU, *op. cit.*, n° 796 p. 451.

¹⁴¹⁶ A rapprocher notamment de : Mireille DELMAS-MARTY et Catherine TEITGEN-COLLY, *op. cit.*, p. 28 et 34 ; Thierry LAMBERT, « Désuétude de la loi fiscale. Dérives de la pratique administrative », *op. cit.*, p. 9 ; Georges DELLIS, *op. cit.*, n° 12 p. 6 ; Loïc DE GRAEVE, *Essai sur le concept de droit de punir en droit interne*, *op. cit.*, n° 1040 ; Charlotte FAURE-GAUSSEL, *op. cit.*, n° 325 p. 145 ; Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 1437 p. 492, n° 1456 p. 497 et n° 1606 pp. 547-548. V. enfin à ce propos, V. *Infra* §303.

¹⁴¹⁷ Lolita GIRONDEAU, *op. cit.*, n° 798 p. 452. A rapprocher de : Marion TURRIN, *La légitime répression de la fraude fiscale*, Thèse de doctorat en droit, Université Paul Cézanne Aix-Marseille III, 8 janvier 2011, dactyl. pp. 315-316 ; Jean-Marc SAUVE, « Séance d'ouverture », *La sanction : regards croisés du Conseil d'Etat et de la Cour de cassation*, La documentation française, 2015, p. 28 ; Claire SOURZAT, « Essai d'une analyse des rapports entre procédures fiscale et pénale », *op. cit.* p. 214.

¹⁴¹⁸ Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 49 p. 43.

¹⁴¹⁹ *Ibid.*

¹⁴²⁰ *Ibid.*

¹⁴²¹ V. en ce sens : *Supra* §178.

¹⁴²² Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 342 p. 253.

¹⁴²³ Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 422 p. 301. L'ajout de l'adverbe « *relativement* » à la citation choisie se justifie car depuis l'entrée en vigueur de la loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, l'administration fiscale est tenue de transmettre à l'institution judiciaire les dossiers de fraude fiscale les plus graves. Si bien que pour lesdits dossiers, le choix de la voie répressive à adopter est plus contraint que pour les autres, V. en ce sens : *Supra* §§79-83.

¹⁴²⁴ Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 292 p. 209. Plus loin, cet auteur écrit que ce choix « *est moins dicté par la nécessité d'une cohérence juridique que par la recherche d'une cohérence de la politique répressive* », V. Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 505 p. 360. A rapprocher de : Jacques-Henri ROBERT, *loc. cit.*

¹⁴²⁵ C'est pourquoi, dans la suite des développements, une réflexion de nature à limiter ce risque d'arbitraire sera menée, V. *Infra* §364 et s. A rapprocher de : Audrey GUINCHARD, « Matière pénale et cumul des sanctions. Vers un meilleur respect du principe *non bis in idem* ? », *Justice et droit du procès, Du légalisme procédural à l'humanisme processuel. Mélanges en l'honneur de Serge Guinchard*, Dalloz, 2010, p. 518.

186. Une logique risquée pour les contribuables ? – Etant donné que ce choix est « *peu contraint juridiquement* »¹⁴²⁶, il expose le justiciable à un risque d’instrumentalisation de la répression¹⁴²⁷. En effet, en considération de la « *plus-value* »¹⁴²⁸ que l’intervention administrative apporterait à la répression, le législateur pourrait choisir en opportunité de privilégier la protection des intérêts du Trésor public aux droits du contribuable, en confiant la répression à l’administration fiscale plutôt qu’aux juridictions pénales¹⁴²⁹. Une telle possibilité justifie que l’on s’intéresse – pour clore ces propos – à la manière avec laquelle, en pratique, la délimitation de chaque espace de répression s’opère.

187. Le civisme fiscal : une clef de compréhension – En théorie, s’intéresser à ce sujet devrait permettre d’approcher – si tant est qu’il existe – le principe de différenciation qui gouverne la répression fiscale en France. Dans cette optique, Charles-Henri Hardy a tout d’abord constaté, sur le plan historique, un renforcement de la politique répressive chaque fois que les gouvernants ont souhaité « *encourager les contribuables à exécuter diligemment leurs obligations fiscales* »¹⁴³⁰. Toutefois, à l’issue de son étude consacrée à « *la recherche du civisme fiscal dans le renforcement du respect des institutions fiscales* »¹⁴³¹, il conclut que les cas où le durcissement de la répression utilisait indifféremment la voie pénale, administrative ou cumulait les deux étaient « *trop nombreux pour expliquer la dualité des punitions adoptées et, plus précisément comprendre leur articulation* »¹⁴³².

Cette observation décevante l’a mené à voir dans la recherche du civisme fiscal, non plus seulement un simple indicateur du durcissement de la répression, mais un « *élément essentiel de compréhension de la politique répressive* »¹⁴³³. En ce sens, cet auteur a montré que cette recherche permettait d’expliquer le choix politique du législateur d’orienter la répression vers la voie administrative et/ou la voie pénale¹⁴³⁴. En effet, Charles-Henri Hardy chercha à démontrer que les pouvoirs publics pouvaient motiver les contribuables à payer leurs impôts en faisant de la répression un « *vecteur de justice fiscale* »¹⁴³⁵ dans le sens où elle permettrait d’assurer une plus grande égalité devant la fraude et donc devant l’impôt¹⁴³⁶.

¹⁴²⁶ Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 505 p. 360.

¹⁴²⁷ Ce risque d’instrumentalisation de la répression n’est pas propre à la matière fiscale. Il serait également présent en droit financier public, V. en ce sens : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 294 p. 210.

¹⁴²⁸ Stéphane DÉTRAZ, « L’Administration et le juge pénal. Quelle articulation possible entre l’administration et le juge pénal ? Le domaine fiscal peut-il servir de modèle ? », *RSC*, vol. 1, no. 1, 2019, p. 47. A rapprocher de : Laurent SEUROT, « Sanction administrative et sanction pénale », Pierre BOURDON et Laetitia JANICOT (dir.), *Les sanctions administratives : identité(s), pouvoir(s), contrôle(s)*, Lextenso, 2023, pp. 32-33. V. aussi : *Infra* §303.

¹⁴²⁹ V. notamment en ce sens : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 317 p. 232, n° 474 p. 340 et n° 723 p. 534.

¹⁴³⁰ Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 593 p. 431. De la même manière, cet auteur a montré que les crises budgétaires constituaient une cause du durcissement de la répression en matière d’imposition, V. Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, pp. 367-430.

¹⁴³¹ Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, p. 433.

¹⁴³² Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 629 p. 463.

¹⁴³³ Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 593 p. 432.

¹⁴³⁴ V. en ce sens : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 511 p. 366.

¹⁴³⁵ Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 630 p. 464.

¹⁴³⁶ « *L’inégalité devant la fraude est la source fondamentale de l’inégalité devant l’impôt* », V. Philippe AUBERGER, *L’allergie fiscale*, Calmann-Lévy, 1984, p. 66. A rapprocher de : Alexis SPIRE, « Les formes élémentaires de l’inégalité devant l’impôt », *Pouvoirs*, vol. 151, no. 4, 2014, pp. 117-128, spéc. p. 121 ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 641 pp. 473-474.

Et, en réalisant une autre étude consacrée cette fois à « *la recherche du civisme fiscal par le renforcement des moyens de justice fiscale* »¹⁴³⁷, il put mettre en évidence une « *gradation des répressions [...] selon les enjeux pédagogiques poursuivis par les dirigeants* »¹⁴³⁸. Ainsi, d'après ce chercheur, nos gouvernants privilégieraient la répression administrative pour accompagner la création de nouvelles obligations fiscales et emploieraient la répression pénale – seule ou cumulée aux sanctions administratives – lorsqu'il serait question de prévenir et punir des comportements antifiscaux d'une gravité particulière¹⁴³⁹.

188. Une clef pertinente mais insuffisante – Bien que séduisante, cette explication ne permet pas de délimiter aisément chacune des sphères d'intervention des systèmes de répression. C'est pourquoi, il apparaîtrait opportun d'envisager la différenciation des répressions sous un autre angle. A cet égard, étant donné que l'élément intentionnel dans les infractions administratives « *est bien moins présent que dans le domaine pénal, dans lequel il revêt [...] une importance capitale* »¹⁴⁴⁰, il serait *a priori* permis de voir dans le caractère volontaire du manquement constaté une autre clef de répartition possible. Seulement, en pratique, cet autre critère n'apparaît pas non plus satisfaisant car « *les punitions administratives sanctionnent des manquements intentionnels ou non* »¹⁴⁴¹. Si bien qu'il faut se résoudre à considérer qu'en l'état actuel du dispositif répressif : « *aucun critère n'apparaît pertinent pour orienter la répression en matière d'imposition* »¹⁴⁴². Ainsi, il faut admettre qu'il est difficile de déterminer la logique d'ensemble que poursuit ce dernier et – par voie de conséquence –, de comprendre comment s'opère la délimitation de chaque espace de répression¹⁴⁴³. Or, les principaux problèmes posés par la différenciation entre le droit pénal et le droit administratif viennent justement de la propre difficulté technique de délimitation de ces deux secteurs de l'ordonnancement juridique¹⁴⁴⁴.

C'est pourquoi, il apparaît nécessaire de s'intéresser à l'effectivité de cette différenciation en étudiant le fonctionnement du système répressif en vigueur. Toutefois, dans le cas présent, cette démarche *a priori* utile se révèlera peu fructueuse car la mise en œuvre de la répression en matière fiscale est hasardeuse¹⁴⁴⁵.

¹⁴³⁷ Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, p. 463.

¹⁴³⁸ Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 643 p. 476.

¹⁴³⁹ V. en ce sens : *Ibid.* V. aussi : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, pp. 490-491.

¹⁴⁴⁰ Eric OLIVA, « Le Conseil constitutionnel et les sanctions fiscales : un exemple caractéristique d'unification du droit constitutionnel répressif », *REIDF*, 2020/2, p. 159.

¹⁴⁴¹ Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 733 p. 541.

¹⁴⁴² *Ibid.*

¹⁴⁴³ A rapprocher de : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 422 p. 301 et n° 503 p. 358.

¹⁴⁴⁴ V. Miguel POLAINO-NAVARRETE, « Rapport espagnol », « Les problèmes juridiques et pratiques posés par la différence entre le droit criminel et le droit administratif pénal », *op. cit.*, p. 156. A rapprocher de : Florence DEBOISSY, « Retour sur un principe controversé : l'indépendance des procédures pénale et fiscale », *Dr. fisc.* n° 51-52, 18 décembre 2014, 692, n°3. V. enfin : *Supra* §176.

¹⁴⁴⁵ « *Le dispositif présente un caractère aléatoire, au sens où ses effets sont imprévisibles* », V. Olivier DEBAT, « Souveraineté, toyenneté, Liberté. Le droit pénal fiscal en quête d'équilibre », *op. cit.*, p. 789. Or, une répression aléatoire est difficilement compréhensible et acceptable. C'est d'ailleurs l'une des raisons pour lesquelles une réforme du système répressif en vigueur sera par la suite envisagée, V. *Infra* §364 et s.

Section 2 - Un système répressif au fonctionnement hasardeux

189. L'effectivité : une donnée appréciée objectivement – Comme annoncé, il s'agit ici d'étudier comment sont répartis de manière effective les manquements fiscaux entre les voies pénale et administrative. Aussi, avant d'entrer dans le vif du sujet, il paraît important de rappeler que « *l'appréciation de l'effectivité – ou de l'ineffectivité – d'une règle procède d'une évaluation purement objective* »¹⁴⁴⁶. C'est pourquoi, il ne sera pas question de déterminer si la différenciation des systèmes juridiques produit le résultat souhaité – en l'occurrence une lutte efficace contre la délinquance fiscale –, mais si elle peut être objectivement observée dans la pratique¹⁴⁴⁷. Plus précisément, il s'agira ici de s'intéresser aux « *relations entretenues par les deux systèmes de répression* »¹⁴⁴⁸. Pour ce faire, on cherchera à déterminer si le réseau de sanctions administratives fonctionne « *par rapport au réseau pénal, selon un principe d'indépendance (fonctionnement cumulatif) ou de cohérence (fonctionnement successif ou alternatif)* »¹⁴⁴⁹. Pour cela, il conviendra de distinguer les conditions théoriques du fonctionnement du système, de ses répercussions pratiques. Ainsi, il sera démontré que : « *Si la construction théorique fait [...] apparemment prédominer un mode de fonctionnement de type cumulatif, réserve faite des hypothèses de plus en plus nombreuses créant des liens étroits entre les deux répressions [...] l'examen de la pratique conduit à grandement nuancer une telle affirmation* »¹⁴⁵⁰. En effet, on peut déceler derrière un fonctionnement théorique indépendant (§1), une situation de « *dépendance organisée* »¹⁴⁵¹ (§2) dans laquelle le droit pénal constitue l'*ultima ratio* de l'administration fiscale¹⁴⁵².

§1. L'indépendance théorique des répressions

190. Un double problème – Comme le relevait déjà Gérard Klein en 1975 : « *La juxtaposition en matière fiscale de deux formes de répression relevant chacune d'un ordre de contentieux distinct et pouvant s'appliquer à des faits identiques soulève inévitablement le problème des relations qui doivent exister entre ces deux régimes répressifs* »¹⁴⁵³. En pratique, ce problème doit être envisagé dans une double perspective. En effet, il faut tout d'abord se demander « *si les deux modes de répression – administrative et judiciaire – ont chacun une existence propre, s'ils s'exercent de façon distincte, ou si à l'inverse la mise en œuvre de l'un est décidée en fonction de l'autre* »¹⁴⁵⁴. Puis, il faut poser le « *difficile problème* »¹⁴⁵⁵ de la coordination du contentieux fiscal et du contentieux judiciaire répressif.

¹⁴⁴⁶ Philippe CONTE, « "Effectivité", "inefficacité", "sous-effectivité", "surefficacité"... : variations pour droit pénal », *op. cit.*, p. 128. Quant à l'évaluation de l'efficacité d'une règle, elle pourrait être qualifiée de « *subjective* » dans le sens où elle implique de porter un jugement de valeur, V. en ce sens : *Ibid.*

¹⁴⁴⁷ Cette conception de l'effectivité est parfois perçue en doctrine comme étant réductrice, V. en ce sens : Catherine TZUTZUANO, *L'effectivité de la sanction pénale*, LGDJ, 2020, n°7 à 12 pp. 9-15 et n°17 pp. 23-24.

¹⁴⁴⁸ André VARINARD et Élisabeth JOLY-SIBUET, *op. cit.*, p. 208.

¹⁴⁴⁹ Mireille DELMAS-MARTY, *Les grands systèmes de politique criminelle*, *loc. cit.* A rapprocher de : Michel VAN DE KERCHOVE, « L'hypothèse de la flexibilité affecte-t-elle la nature et les fonctions des sanctions ? », Dan KAMINSKI (dir.), *La flexibilité des sanctions. XXI^e journées juridiques Jean Dabin*, Bruylant, 2013, pp. 70-73.

¹⁴⁵⁰ André VARINARD et Élisabeth JOLY-SIBUET, *loc. cit.*

¹⁴⁵¹ Mireille DELMAS-MARTY, « Rapport général », *op. cit.*, p. 52.

¹⁴⁵² A rapprocher de : André DECOCQ, « La procédure pénale en matière fiscale », *op. cit.*, p. 61.

¹⁴⁵³ Gérard KLEIN, *op. cit.*, p. 97. A rapprocher de : Joseph CHIARI, *op. cit.*, p. 347 et s.

¹⁴⁵⁴ Gérard KLEIN, *loc. cit.*

¹⁴⁵⁵ *Ibid.*

Ainsi, seront successivement envisagées la séparation **(A)** et la coordination **(B)** des répressions administrative et pénale en matière fiscale.

A. La séparation des répressions administrative et pénale

191. Une séparation relativement stricte – Comme on l’a vu, les infractions fiscales sont sujettes à deux formes de répression : une répression administrative conduisant à des sanctions fiscales et une répression judiciaire conduisant à de véritables peines. Dès lors, se pose la question de savoir si ces deux modes de répression ont chacun leur autonomie ou si l’intervention de l’une est dictée en fonction de l’autre¹⁴⁵⁶. En l’occurrence, le droit en vigueur pose entre eux une séparation relativement stricte qui se traduit en pratique de différentes manières selon qu’un pan de la répression est employé de manière isolée **(1)** ou cumulée à l’autre **(2)**.

1. Le possible emploi isolé des répressions

192. Exclusivité des sanctions administratives – La première expression du principe de séparation posé entre les répressions administrative et pénale réside dans le fait qu’une infraction fiscale puisse être seulement frappée de sanctions administratives¹⁴⁵⁷. En effet, lorsque le fait reproché – bien que constituant une infraction fiscale –, ne correspond pas à une incrimination pénale, l’administration n’a d’autre choix que de « *mettre en œuvre des sanctions fiscales sans recourir aux tribunaux répressifs pour obtenir l’infliction d’une peine pénale* »¹⁴⁵⁸. A titre d’exemple, conformément à ce que prévoit l’actuelle incrimination générale du délit de fraude fiscale, une dissimulation fiscale d’un montant inférieur à 153 euros peut uniquement faire l’objet d’une action administrative répressive¹⁴⁵⁹.

Par ailleurs, dans certaines hypothèses où l’administration a de bonnes raisons de penser que les agissements d’un contribuable sont justiciables du tribunal correctionnel, elle conserve la possibilité de ne lui appliquer que des sanctions fiscales. Autrefois générale, cette faculté de l’administration est – depuis la loi du 23 octobre 2018 –, restreinte aux faits qui ne présentent pas les critères de gravité posés par l’article L. 228, I du Livre des procédures fiscales¹⁴⁶⁰. Mais on peut toujours affirmer qu’une fraude à l’impôt de faible gravité peut être uniquement punie de sanctions fiscales, alors que l’acte en cause est passible de poursuites correctionnelles¹⁴⁶¹.

¹⁴⁵⁶ A ce sujet, V. Manon DE SAINT-LEGER, *L’articulation des procédures pénale et fiscale*, *op. cit.*, p. 105 et s.

¹⁴⁵⁷ V. en particulier à ce sujet : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, pp. 303-314.

¹⁴⁵⁸ Gérard KLEIN, *op. cit.*, p. 98.

¹⁴⁵⁹ En effet, l’article 1741 du Code général des impôts prévoit qu’il ne peut être appliqué « *en cas de dissimulation, que si celle-ci excède le dixième de la somme imposable ou le chiffre de 153 €* ».

¹⁴⁶⁰ La loi du 23 octobre 2018 a prévu que l’administration fiscale est désormais tenue de transmettre aux procureur de la République les dossiers relatifs à la commission de fraudes fiscales particulièrement graves. La gravité des faits examinés étant appréciée au regard des majorations appliquées et des montants des droits éludés, V. *Supra* §79.

¹⁴⁶¹ V. déjà en ce sens : Gérard KLEIN, *op. cit.*, p. 99. Pour illustrer son propos, l’auteur prit l’exemple d’un contribuable qui s’était rendu coupable d’une dissimulation de revenus à l’aide de manœuvres frauduleuses.

193. Exclusivité des sanctions pénales – Par ailleurs, si la répression administrative peut intervenir seule, il en va de même concernant la répression pénale. Autrement dit, en pratique, une infraction fiscale peut être seulement frappée de sanctions prononcées par un juge répressif¹⁴⁶². C'est en particulier le cas lorsqu'une personne est poursuivie pour complicité de fraude fiscale. En effet, il résulte de la rédaction de l'article 1740 A *bis* du Code général des impôts que « le "complice pénal" ne peut être puni en supplément comme "complice fiscal" »¹⁴⁶³. Mais au-delà de cette disposition spécifique, il serait permis d'imaginer qu'afin d'éviter que l'application rigoureuse de sanctions fiscales à l'encontre d'un chef d'entreprise conduise au licenciement de plusieurs salariés, l'administration « fasse remise des pénalités fiscales, se contentant d'un redressement pour le montant des impôts éludés, et saisisse néanmoins dans un but d'exemplarité [...] le tribunal correctionnel de l'affaire »¹⁴⁶⁴.

Toutefois, il faut souligner qu'en l'état actuel du droit positif, une intervention cumulative des répressions administrative et pénale demeure possible¹⁴⁶⁵. C'est pourquoi, lorsque le Trésor public applique une sanction fiscale, cela ne veut pas nécessairement dire qu'il renonce à saisir ultérieurement les tribunaux judiciaires aux fins de poursuites pénales¹⁴⁶⁶.

2. Le possible emploi cumulé des répressions

194. Une « pierre d'achoppement »¹⁴⁶⁷ – Comme on peut le lire dans un rapport parlementaire paru en 2018 : « La question du cumul des sanctions administratives et pénales se règle le plus souvent par une application stricte du principe non bis in idem c'est-à-dire par l'impossibilité d'infliger à la fois des sanctions pénales et administratives. Mais les Etats-Unis et l'Italie comme la France permettent un tel cumul »¹⁴⁶⁸. En témoigne notamment, s'agissant du cas français, l'article 1741 du Code général des impôts qui déclare réprimer pénalement la soustraction à l'impôt « indépendamment des sanctions fiscales applicables »¹⁴⁶⁹. Cette précision législative montre que le législateur a souhaité qu'en matière fiscale, les sanctions pénales et administratives puissent se cumuler sans condition et sans limite. Si bien qu'en pratique, un contribuable peut, pour un même comportement de fraude à l'impôt, être sanctionné doublement¹⁴⁷⁰.

¹⁴⁶² V. déjà en ce sens : Gérard KLEIN, *op. cit.*, pp. 100-103. V. aussi : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, pp. 314-325 et n° 864 et 865 p. 622.

¹⁴⁶³ Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *Précis de droit pénal fiscal*, LexisNexis, 2021, n° 705 p. 258.

¹⁴⁶⁴ Gérard KLEIN, *op. cit.*, p. 102.

¹⁴⁶⁵ Ce possible cumul est admis depuis fort longtemps, V. notamment à ce propos : Gérard KLEIN, *op. cit.*, pp. 103-106 ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 458 p. 326.

¹⁴⁶⁶ V. déjà en ce sens : Gérard KLEIN, *op. cit.*, p. 98.

¹⁴⁶⁷ « L'apparition du paradoxe est un signal d'avertissement qui se déclenche quand [...] une construction ne convient plus ou [...] quand elle met en évidence ce que la réalité n'est pas. A ce point critique, on observe très souvent que la pierre d'achoppement devient la pierre angulaire d'une construction totalement nouvelle et convenant mieux », V. Paul WATZLAWICK, « La mouche et la bouteille à mouches », Paul WATZLAWICK, *L'invention de la réalité. Contributions au constructivisme*, Paris, Seuil, 1988, p. 272.

¹⁴⁶⁸ Eric DIARD et Emilie CARIOU, *Rapport de l'Assemblée nationale n° 982*, *op. cit.*, p. 97. A rapprocher de : Mireille DELMAS-MARTY, « Code pénal d'hier, droit pénal d'aujourd'hui, matière pénale de demain », *D.*, Sirey, 1986, 4ème cahier, chronique p. 30.

¹⁴⁶⁹ D'après Charles-Henri Hardy, de nombreux comportements d'incivisme fiscal ne sont pas « répartis entre les voies de répression » ce qui donne lieu à une « mise en concurrence des voies punitives pour un même comportement », V. Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 729 p. 539. V. aussi à ce propos : Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 480 p. 183 et p. 307 et s.

¹⁴⁷⁰ A rapprocher de : Olivier DECIMA, « C'est grave ? A propos du cumul des sanctions pénales et fiscales », *Recueil Dalloz*, 2016, p. 2442. On retrouve également un tel cumul des répressions en droit de l'environnement. Pour une illustration récente, V. Cons. const. n° 2021-953 QPC, 3 décembre 2021, *Société Spectubus*. A rapprocher de : Florent KIRMANN, *op. cit.*, n°117 p. 98.

Il peut se voir infliger des sanctions fiscales par l'administration et cumulativement des peines par l'autorité judiciaire¹⁴⁷¹. Ce dernier point paraît aussi crucial que contestable. C'est pourquoi, on lui réservera une place importante dans la suite des développements¹⁴⁷². Pour le moment, on se contentera de constater qu'en l'état du droit positif, les répressions administrative et pénale en matière fiscale « *ne sont pas liées l'une à l'autre* »¹⁴⁷³ dans le sens où l'une d'entre elles peut être mise en œuvre sans l'autre, de même qu'elles peuvent s'appliquer cumulativement¹⁴⁷⁴.

195. Une indépendance synonyme d'ignorance – Dans cette dernière hypothèse, les sanctions infligées résultent du développement de deux contentieux distincts : « *un contentieux fiscal par lequel le redevable contestera les [...] redressements, éventuellement assortis de sanctions fiscales, mis à sa charge par l'administration, et un contentieux judiciaire répressif où il sera statué sur sa responsabilité pénale* »¹⁴⁷⁵. Or, dès lors que deux autorités distinctes statuent sur un même fait, le risque d'une « *fâcheuse contrariété de jugements* »¹⁴⁷⁶ apparaît¹⁴⁷⁷.

Ainsi, contrairement à ce qu'une « *logique élémentaire voudrait* »¹⁴⁷⁸, le juge répressif peut être amené à condamner un contribuable pour avoir fraudé le fisc sur un impôt dont le juge fiscal ne le déclarera pas tenu¹⁴⁷⁹. Cette « *ignorance superbe et réciproque* »¹⁴⁸⁰ – que condamne la Cour européenne des droits de l'Homme¹⁴⁸¹ – fut en pratique observée à plusieurs reprises¹⁴⁸².

¹⁴⁷¹ Au sens juridique, la peine peut être définie comme le « *châtiment infligé en matière pénale par le juge répressif, en vertu de la loi* », V. Gérard CORNU (sous dir. de), *Vocabulaire juridique*, op. cit., p. 754. On retrouve également de semblables définitions dans le langage courant, V. notamment : Le LEXIS - *Le dictionnaire érudit de la langue française*, Larousse, 2014, p. 1364 ; Paul ROBERT, *Le Petit Robert*, 2017, p. 1842.

¹⁴⁷² V. en lien avec ce sujet : *Infra* §221 et s.

¹⁴⁷³ Gérard KLEIN, op. cit., p. 105.

¹⁴⁷⁴ D'après certains auteurs, le caractère cumulatif du système de répression fiscale français est essentiellement théorique car le plus souvent, seule l'administration fiscale est mobilisée si bien que l'on pourrait croire au caractère alternatif du système mis en place. Un constat analogue a pu être tiré en matière d'abus de marché, V. Rapport du groupe de travail de l'AMF, *L'application du principe ne bis in idem dans la répression des abus de marché. Proposition de réforme*, 19 mai 2015, pp. 4-5 et 45-47. Pour une formulation plus générale de ce constat, V. André VARINARD et Elisabeth JOLY-SIBUET, op. cit., pp. 212-213 ; Mireille DELMAS-MARTY, *Les grands systèmes de politique criminelle*, op. cit., p. 157.

¹⁴⁷⁵ Gérard KLEIN, op. cit., pp. 105-106.

¹⁴⁷⁶ Georges BRIÈRE DE L'ISLE et Pierre LALUMIÈRE, Note sous Cass. crim., 16 mai 1968, J.C.P., 1969.11.15803.

¹⁴⁷⁷ « *Le droit pénal fiscal n'a pas l'exclusivité des problèmes de conflits de juridiction, mais on doit remarquer qu'ils s'y manifestent avec une singulière acuité [...] les risques de contrariété de jugements existent dès lors que les dispositions du C.G.I organisent des procédures parallèles devant les tribunaux judiciaires et administratifs* », V. Michel MALLET, op. cit., p. 189. Dans le même esprit, d'autres auteurs rappellent que « *le principe d'indépendance [des procédures administrative et pénale] ne se combine pas toujours avec la cohérence décisionnelle* », V. Gérald SIMON et Claire SOURZAT, « Les contradictions de l'indépendance des procédures administrative et pénale : remise en ordre en cassation », *RFD.A*, 2018, p. 1091.

¹⁴⁷⁸ Gilbert TIXIER et Jean-Marie ROBERT, *Droit pénal fiscal*, Dalloz, 1980, p. 115. A rapprocher de : Michel MALLET, op. cit., p. 187 ; Fernand BOULAN et Christian LOUIT, op. cit., p. 22.

¹⁴⁷⁹ V. en ce sens : Gérard KLEIN, op. cit., p. 106. A rapprocher de : Michel MALLET, op. cit., p. 188 ; Jean COSSON, « La répression pénale de la fraude fiscale », *RFFP*, n° 5, 1984, p. 105. Ou plus récemment de : Florence DEBOISSY, « Retour sur un principe controversé : l'indépendance des procédures pénale et fiscale », op. cit., n°3 ; Martin COLLET, *Droit fiscal*, PUF, 9^{ème} éd., 2021, n° 178 pp. 107-108. Cette possibilité semble d'autant plus inquiétante qu'en pratique « *il n'est pas rare que, lorsque le juge pénal statue sur une poursuite pour fraude fiscale, la procédure fiscale ne soit pas close* », V. Note explicative relative aux arrêts n°1174, 1175, 1176, 1177, 1178 et 1179 du 11 septembre 2019 (chambre criminelle), p. 4.

¹⁴⁸⁰ Gilbert TIXIER, « Garanties de procédure en matière fiscale et douanière (Commentaire de la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977), [Aspects de droit fiscal pénal] », *Recueil Dalloz Sirey*, 1978, 21^{ème} cahier, chronique p. 133.

¹⁴⁸¹ La Cour européenne des Droits de l'Homme a, en matière fiscale, déjà eu l'occasion de condamner ce manque de cohérence dans la répression. En effet, dans un arrêt rendu en 2014, ladite Cour juge que méconnaît le droit à un procès équitable du requérant la condamnation pénale de celui-ci du chef de fraude fiscale alors qu'une décision définitive du juge de l'impôt avait mis

A titre d'exemple, dans un arrêt du 9 avril 1970, la chambre criminelle de la Cour de cassation a maintenu des peines de prison pour fraude fiscale alors que le prévenu en cause ne devait pas les diverses impositions objet de la fraude prétendue¹⁴⁸³. De même, dans un arrêt rendu le 23 novembre 1995, cette même juridiction a admis qu'un exploitant d'une discothèque puisse être condamné pour fraude fiscale alors que le tribunal administratif avait prononcé la décharge des compléments de taxe sur la valeur ajoutée et d'impôt sur les sociétés¹⁴⁸⁴. En parcourant la jurisprudence, on retrouve d'autres « *cas de schizophrénie juridique* »¹⁴⁸⁵ dans des arrêts encore plus récents¹⁴⁸⁶. Bien sûr, il serait sans doute possible d'expliquer certains de ces cas en considération de la différence de moyens dont dispose chacune des autorités répressives en présence pour prouver les faits commis¹⁴⁸⁷. Mais toujours est-il que le caractère contradictoire de ces jugements invite à étudier les règles en vigueur qui régissent la coordination des répressions administrative et pénale en matière fiscale¹⁴⁸⁸. Et ce, d'autant que la Cour européenne des droits de l'Homme a encore très récemment considéré que de telles contrariétés de décisions méconnaissent le principe de sécurité juridique contenu dans l'article 6 de la Convention éponyme¹⁴⁸⁹.

B. La coordination des répressions administrative et pénale

196. Une coordination problématique – On ne saurait faire l'économie de l'étude de la coordination des répressions en matière fiscale étant donné que les enjeux qui y sont rattachés sont particulièrement importants¹⁴⁹⁰.

la société qu'il dirigeait hors de cause pour des motifs de fond, V. CEDH 21 oct. 2014, n° 25129/06, *Lungu et a. c/ Roumanie*, spéc. § 46 et 47.

¹⁴⁸² Comme l'indique Raphaële Parizot, ce cas de figure était « *rare sans être exceptionnel* », V. Raphaële PARIZOT, « Au soutien de l'articulation des procédures pénale et fiscale, le sursis à statuer mal pensé de la procédure pénale », *RSC*, 2020, p. 123. A rapprocher de : Gilbert TIXIER, *loc. cit.* ; Francis KERNALEGUEN, *op. cit.*, p. 179. V. enfin : Nicolas JACQUOT et Nicolas GUILLAND, « Vers une balkanisation du contentieux fiscal ? Réflexions sur les nouveaux contours de l'office du juge pénal en matière de fraude fiscale », *Dr. fisc.*, n° 43, 24 octobre 2019, comm. 412, n° 1.

¹⁴⁸³ V. Crim. 9 avril 1970, n° 68-93.615. A rapprocher de : Gilbert TIXIER et Jean-Marie ROBERT, *op. cit.*, p. 119 ; Pierre DI MALTA et Jean-Claude MARTINEZ, *Droit fiscal contemporain, op. cit.*, n° 518 ; Nicolas VERGNET, « Articulation des procédures fiscale et pénale : une symphonie inachevée », *Dr. fisc.*, n° 11, 14 mars 2019, comm. 200, n° 2. A noter que deux mois plus tard, cette même juridiction rendra un arrêt analogue (cf. Crim. 4 juin 1970, n° 69-93.414) dont on comprend que « *l'impôt fraudé ne peut exister que pour les besoins de la répression* », V. Stéphane DETRAZ, « La pérennisation jurisprudentielle du cumul des répressions fiscale et pénale », *op. cit.*, n° 11.

¹⁴⁸⁴ V. Crim. 23 novembre 1995, n° 94-85.302. A rapprocher de : Manon SIERACZEK, « L'indépendance des procédures pénale et fiscale : un principe prétorien contestable », *Dr. fisc.*, n° 50, 13 décembre 2007, 1039, spéc. n° 14.

¹⁴⁸⁵ Florence DEBOISSY, « Retour sur un principe controversé : l'indépendance des procédures pénale et fiscale », *Dr. fisc.*, n° 51-52, 18 décembre 2014, 692, n° 4.

¹⁴⁸⁶ V. notamment : Crim. 11 févr. 2009, n° 08-83.181 ; Crim. 13 juin 2012, n° 11-84.092. A rapprocher de : Renaud SALOMON, « Droit pénal fiscal (déc. 2008/févr. 2009) », *Dr. fisc.*, n° 16, 16 avril 2009, 278, spéc. n° 9 et 10 ; Florence DEBOISSY, « Retour sur un principe controversé : l'indépendance des procédures pénale et fiscale », *op. cit.*, n° 11 ; Nicolas VERGNET, « Articulation des procédures fiscale et pénale : une symphonie inachevée », *op. cit.*, n° 3.

¹⁴⁸⁷ V. notamment en ce sens : Stéphane DETRAZ, « Une brèche dans l'indépendance des procédures fiscales et pénale », *RSC*, 2016, p. 524 ; Raphaële PARIZOT, *loc. cit.*

¹⁴⁸⁸ En 1971, le magistrat Jean Robert avait déjà dénoncé cette justice digne du Père Ubu, V. Jean ROBERT, « Procédure pénale », *RSC*, 1971, n° 3, pp. 699-704, spéc. p. 704. A rapprocher de : Gérard KLEIN, *op. cit.*, p. 141-143 ; Francis KERNALEGUEN, *op. cit.*, p. 179 ; Éric GICQUEL, « La fraude fiscale », *Dr. fisc.*, n° 28, 2007, étude 725, n° 10 et 25 ; Didier LECOMTE, « Les deux réserves d'interprétation du Conseil constitutionnel à propos des poursuites pour fraude fiscale : une avancée mais dans le brouillard », *REIDEF*, 2018/1, pp. 95-102, spéc. p. 95 et 97.

¹⁴⁸⁹ V. CEDH, 4 avril 2023, *Stassart c. France*, requête n° 79356/17.

¹⁴⁹⁰ V. en ce sens : Florence DEBOISSY, *op. cit.*, n° 4.

A ce sujet, il apparaît à l'analyse que le « *problème* »¹⁴⁹¹ de la coordination entre les contentieux fiscal et pénal se pose en des termes différents selon l'état de la procédure, et plus précisément selon que l'on se trouve avant un potentiel jugement (1), ou au stade de celui-ci (2).

1. La coordination des répressions avant jugement

197. La volonté politique de décloisonner les systèmes de répression – Pour accroître l'efficacité de la lutte contre la délinquance fiscale, le décloisonnement du système répressif se trouve incontestablement dans l'ère du temps. En effet, le renforcement des moyens de lutte contre cette délinquance, ne s'est pas uniquement traduit par la création de nouvelles procédures ou la spécialisation grandissante des acteurs de la répression fiscale¹⁴⁹². Il s'est aussi manifesté au travers de la volonté politique affichée de renforcer les liaisons entre l'autorité judiciaire et les services des finances publiques¹⁴⁹³. En ce sens, les réformes entreprises ces dernières années ont conduit à une « *intensification des échanges entre le parquet et l'administration fiscale* »¹⁴⁹⁴, et donc à un renforcement notable de la coordination entre ces deux autorités en amont du procès.

En pratique, si ce mouvement fut véritablement initié par la loi du 6 décembre 2013, il s'est considérablement accéléré depuis la loi du 23 octobre 2018 qui a non seulement conduit à la levée partielle du verrou de Bercy, mais aussi à la mise en œuvre d'un « *mécanisme de transmission automatique au parquet des dossiers réunissant certains critères de gravité constatés à l'issue d'un contrôle fiscal* »¹⁴⁹⁵. Ces différentes mesures ont fort logiquement eu pour effet « *d'accroître le vivier de dossiers à partir duquel les parquets pourraient exercer leurs prérogatives d'appréciation de l'opportunité des poursuites* »¹⁴⁹⁶. Cet accroissement du contentieux pénal incita donc les pouvoirs publics à œuvrer pour faciliter encore davantage les échanges d'informations entre le fisc et l'institution judiciaire¹⁴⁹⁷. Aussi, par souci de clarté, cette évolution sera exposée en abordant – par ordre chronologique d'apparition –, les principales mesures ayant conduit à cette « *coopération renforcée Justice-Administration fiscale* »¹⁴⁹⁸.

¹⁴⁹¹ Dans sa thèse, Gérard Klein envisage la coordination des contentieux comme un problème induit par « *la juxtaposition en matière fiscale de deux formes de répression relevant chacune d'un ordre de contentieux distinct et pouvant s'appliquer à des faits identiques* », V. Gérard KLEIN, *op. cit.*, p. 97. Est ici repris le point de départ de son analyse.

¹⁴⁹² V. à ce propos : *Supra* §86 et s.

¹⁴⁹³ V. Bernard THEVENET, « Fraude fiscale : procédures », *Rép. pén.*, Dalloz, 2019, n° 248. A rapprocher de : Carla NAGELS, « Quand l'Etat préfère réguler que punir. Les réponses institutionnelles apportées à "la criminalité en col blanc" », *op. cit.*, p. 174.

¹⁴⁹⁴ Emmanuel DAOUD, Marie PERRAULT, Valentin RIGAMONTI, Maria SNITSAR et Léo COUDON-MORINI, « Circulaire du 4 octobre 2021 : Épisode 2 - Le cadre des échanges d'informations entre l'administration fiscale et le parquet », *Dalloz Actualités*, 29 octobre 2021.

¹⁴⁹⁵ Emilie CARIOU, Eric DIARD, *Rapport de l'Assemblée nationale n° 3341*, *op. cit.*, p. 43. A rapprocher de : Alice ROUSSEAU, « Nouvelle circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale », *Dr. fisc.*, n° 44, 4 novembre 2021, act. 546, n° 1. A propos des changements opérés par cette importante loi de 2018, V. notamment : *Supra* §78 et s.

¹⁴⁹⁶ Emilie CARIOU, Eric DIARD, *Rapport de l'Assemblée nationale n° 3341*, *loc. cit.* L'accroissement du contentieux en question reste toutefois modéré. En effet, le nombre de dossiers fiscaux transmis à l'autorité judiciaire est passé de 956 en 2018 à 1489 en 2020, ce qui représente une augmentation – certes substantielle – de 55% mais qu'il ne faut pas non plus exagérer, V. *Cahier statistiques de la DGFIP* – 2020, p. 53. A rapprocher de : Emilie CARIOU, Eric DIARD, *Rapport de l'Assemblée nationale n° 3341*, *op. cit.*, p. 38 ; Ugo BERNALICIS et Jacques MAIRE, *Rapport de l'Assemblée nationale n° 4314*, *op. cit.*, p. 78.

¹⁴⁹⁷ V. Emmanuel DAOUD, Marie PERRAULT, Valentin RIGAMONTI, Maria SNITSAR et Léo COUDON-MORINI, *loc. cit.*

¹⁴⁹⁸ Bernard THEVENET, « Fraude fiscale : procédures », *loc. cit.*

198. Les prémices de la coopération – A cet égard, si des réformes récentes ont contribué à un renforcement de la coopération entre l'administration fiscale et la justice pénale, il n'en reste pas moins que « *la pratique d'échange d'informations entre administrations est ancienne* »¹⁴⁹⁹. En ce sens, Pierre Lascoumes rappelle que : « *Depuis 1971, la Justice pénale et l'Administration fiscale ont établi des contacts et entrepris des démarches communes afin d'assurer une "meilleure répression du délit de fraude fiscale"* »¹⁵⁰⁰. Il n'est donc pas surprenant d'observer que, depuis plus de quarante ans, le législateur a prévu des dispositions relatives à cette coordination entre le Trésor public et l'institution judiciaire¹⁵⁰¹. A titre d'exemple, l'article L. 101 du Livre des procédures fiscales – dont la première version date de 1982 – oblige l'autorité judiciaire à communiquer à l'administration des finances toute indication – recueillie à l'occasion de toute procédure judiciaire – qui soit « *de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale ou une manœuvre quelconque ayant eu pour objet ou [...] pour résultat de frauder ou de compromettre un impôt* »¹⁵⁰². En pratique, de tels renseignements peuvent notamment porter sur des présomptions de dissimulation de revenus ou de patrimoine révélées à l'occasion d'un litige en matière successorale, commerciale ou prud'homale¹⁵⁰³. De même, l'article L. 82 C du Livre des procédures fiscales – dont la première version date de 1990 – prévoit la faculté pour le ministère public de communiquer à l'administration des finances des dossiers qu'il a eu à traiter « *à l'occasion de toute procédure judiciaire* »¹⁵⁰⁴. Ainsi, en vertu de ce texte : « *Les informations recueillies durant une enquête préliminaire, une information judiciaire ou toute autre instance susceptibles de révéler des omissions ou insuffisances d'imposition peuvent être portées à la connaissance de l'administration fiscale, à la demande de cette dernière ou à l'initiative des parquets* »¹⁵⁰⁵.

199. La recherche d'une coopération effective – Pour renforcer davantage les échanges de renseignements entre les services chargés de la lutte contre la délinquance fiscale, les pouvoirs publics ont d'abord cherché à assurer une mise en œuvre effective des dispositifs légaux prévus en la matière. Dans cette perspective, l'un des objectifs de la loi du 6 décembre 2013 était de renforcer les liens « *entre tous les acteurs de la lutte contre la fraude fiscale, depuis sa détection jusqu'à sa répression et [de donner] à chacun d'entre eux les moyens d'agir plus efficacement* »¹⁵⁰⁶.

¹⁴⁹⁹ Jean-Luc MENU, Patrice CLAVE et David PERE, *op. cit.*, p. 36.

¹⁵⁰⁰ Pierre LASCOUMES, « Les poursuites en matière de fraude fiscale : du contrôle administratif à la sanction pénale », *op. cit.*, p. 19. V. aussi : Pierre LASCOUMES et Danièle VERNEUIL, *op. cit.*, p. 30. A rapprocher enfin de : Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *L'impunité fiscale, Quand l'Etat brade sa souveraineté*, *op. cit.*, pp. 15-16.

¹⁵⁰¹ A noter que de pareilles échanges ont été mis en place, en matière d'abus de marché, entre l'autorité des marchés financiers et l'autorité judiciaire, V. à ce propos : Rapport du groupe de travail de l'AMF, *op. cit.*, pp. 3-4.

¹⁵⁰² V. LPF, art. 101. A noter que l'obligation que prévoit ce texte était déjà présente dans sa première version qui date de 1982. A rapprocher de : Bernard THEVENET, « Fraude fiscale : procédures », *op. cit.*, n° 249 ; Jean-Pierre CASIMIR, *op. cit.*, pp. 291-29. Symétriquement, il se déduit du second alinéa de l'article 40 du Code de procédure pénale que l'administration fiscale a l'obligation d'informer le parquet si elle acquiert la connaissance d'un crime ou d'un délit, V. à ce propos : *Supra* *nhp* n° 579.

¹⁵⁰³ V. en ce sens : Circulaire Justice/Finances relative à la lutte contre la fraude fiscale du 22 mai 2014, *loc. cit.* A ce sujet, la circulaire du 7 mars 2019 donne notamment comme exemples d'indications à transmettre à l'administration des finances le recours massif à des cartes prépayées favorisant l'anonymat, et l'usage massif d'espèces, V. Circulaire du 7 mars 2019, *op. cit.*, p. 8.

¹⁵⁰⁴ V. LPF, art. 82 C. Cette faculté offerte au ministère public était déjà présente dans la première version de ce texte.

¹⁵⁰⁵ Circulaire Justice/Finances relative à la lutte contre la fraude fiscale du 22 mai 2014, *loc. cit.* A rapprocher de : Jean-Pierre CASIMIR, *op. cit.*, pp. 271-272.

¹⁵⁰⁶ Circulaire Justice/Finances relative à la lutte contre la fraude fiscale du 22 mai 2014, *op. cit.*, p. 1.

Pour atteindre un tel objectif, les gouvernants de l'époque ont jugé nécessaire que l'intensification de la lutte contre la délinquance fiscale se concrétise « *par un renforcement des liaisons entre l'autorité judiciaire et les services des finances publiques* »¹⁵⁰⁷. Dans cette optique, il fut décidé que ces différents acteurs de la répression fiscale coordonneraient et conjugueraient leurs actions « *pour déjouer les schémas de fraude et les sanctionner à la hauteur des préjudices subis par l'Etat et la collectivité* »¹⁵⁰⁸. En pratique, cette coopération renforcée entre l'administration fiscale et l'autorité judiciaire impliquait de permettre entre elles des échanges plus nombreux¹⁵⁰⁹. Aussi, pour plus de transparence, la loi du 6 décembre 2013 a instauré des mécanismes de suivis particuliers de ces échanges en prévoyant non seulement, des retours de la part de la Direction Générale des Finances Publiques (DGFIP) auprès de l'autorité judiciaire sur les informations que cette dernière aura préalablement transmises, mais aussi un suivi de ces échanges par le Parlement¹⁵¹⁰.

200. L'intensification constante de la coopération – Poursuivant ce même élan d'interconnexion entre autorités répressives, la loi du 23 octobre 2018 a – au travers de la création de l'article L. 142 A du Livre des procédures fiscales – instauré la levée du « *secret fiscal* »¹⁵¹¹ à l'égard du procureur de la République¹⁵¹². En pratique, cette disposition a ouvert « *un nouvel espace de dialogue entre l'administration fiscale et le procureur de la République au-delà des affaires ayant fait l'objet d'une plainte ou d'une dénonciation par l'administration fiscale* »¹⁵¹³. Ainsi, cette dernière « *peut désormais s'entretenir avec le procureur de la République de l'opportunité d'un traitement judiciaire de tout dossier* »¹⁵¹⁴. Et, concrètement, pour que cette coopération « *présentée comme vertueuse* »¹⁵¹⁵ le soit effectivement, il faut que les agents de l'administration fiscale contribuent à la direction de l'enquête menée par le procureur de la République et que le dossier pénal soit constitué à partir des investigations menées par l'administration fiscale.

De même, toujours en restant fidèle à l'esprit qui a guidé ces différentes réformes, la circulaire du 7 mars 2019 a envisagé la mise en place de nouvelles mesures devant conduire à une « *intensification des échanges institutionnels* »¹⁵¹⁶.

¹⁵⁰⁷ Circulaire Justice/Finances relative à la lutte contre la fraude fiscale du 22 mai 2014, *op. cit.*, p. 11. Cinq ans plus tard, les pouvoirs publics réitéreront cette même volonté politique dans une autre circulaire. En effet, dans une circulaire du 7 mars 2019, on peut lire que : « *L'effectivité de l'action administrative comme de l'action pénale [...] implique par définition une intensification des relations de l'administration et du ministère public* ». V. Circulaire du 7 mars 2019, *loc. cit.*

¹⁵⁰⁸ Circulaire Justice/Finances relative à la lutte contre la fraude fiscale du 22 mai 2014, *loc. cit.*

¹⁵⁰⁹ V. en ce sens : Bernard THEVENET, « Fraude fiscale : procédures », *loc. cit.* : Circulaire Justice/Finances relative à la lutte contre la fraude fiscale du 22 mai 2014, *loc. cit.* A également rapprocher de : Circulaire du 7 mars 2019, *loc. cit.*

¹⁵¹⁰ V. en ce sens : Bernard THEVENET, « Fraude fiscale : procédures », *op. cit.*, n° 248.

¹⁵¹¹ « *Le "secret fiscal" [...] a été conçu initialement comme une concession des promoteurs de l'impôt sur le revenu et du système déclaratif face à ceux qui redoutaient le pouvoir inquisitorial de l'administration fiscale. Ce secret s'est ensuite généralisé et est perçu comme un barrage aux atteintes au respect de la vie privée* », V. Jean-Luc MENU, Patrice CLAVE et David PERE, *loc. cit.*

¹⁵¹² Ce nouveau texte prévoit que : « *Les agents des finances publiques sont déliés du secret professionnel à l'égard du procureur de la République avec lequel ils peuvent échanger des informations couvertes par ce secret indépendamment de l'existence d'une plainte ou d'une dénonciation déposée en application de l'article L. 228 ou d'une procédure judiciaire en cours* ». V. notamment à ce sujet : Jean-Pierre CASIMIR, *op. cit.*, p. 339 ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 807 p. 595 ; Circulaire du 7 mars 2019, *op. cit.*, p. 8.

¹⁵¹³ Circulaire du 7 mars 2019, *loc. cit.*

¹⁵¹⁴ *Ibid.*

¹⁵¹⁵ Emmanuel DAOUD, Marie PERRAULT, Valentin RIGAMONTI, Maria SNITSAR et Léo COUDON-MORINI, « Circulaire du 4 octobre 2021 : Episode 4 - L'implication des agents de l'administration fiscale dans l'enquête en matière d'infractions fiscales », *Dalloz actualité*, 22 novembre 2021.

¹⁵¹⁶ Circulaire du 7 mars 2019, *op. cit.*, p. 10. V. aussi : Bernard THEVENET, « Fraude fiscale : procédures », *loc. cit.*

Parmi ces mesures, on peut citer la création de « *référénts fraude fiscale* »¹⁵¹⁷ au sein de chaque parquet ainsi que l'instauration d'une rencontre annuelle à laquelle participent à la fois des procureurs généraux et des directeurs des finances publiques¹⁵¹⁸. *In fine*, l'idée poursuivie est toujours la même. Il s'agit « *d'intensifier les échanges institutionnels internes pour permettre de mieux détecter les situations fiscales à connotation pénale* »¹⁵¹⁹.

Cette circulaire du 7 mars 2019 fut ensuite complétée par une autre datée du 4 octobre 2021. Cette dernière préconise – dans le but d'assurer un « *traitement dynamique des dossiers transmis* »¹⁵²⁰ –, d'augmenter la fréquence des échanges entre l'administration fiscale et l'institution judiciaire¹⁵²¹. A cette fin, elle invite les procureurs de la République à mettre en place avec l'administration des « *rencontres opérationnelles régulières* »¹⁵²² qui pourraient notamment être l'occasion d'échanger sur les éventuels contentieux administratifs en cours, ou sur la sensibilité particulière de certains dossiers¹⁵²³. Par ailleurs, toujours dans l'optique de « *fluidifier le traitement des dossiers* »¹⁵²⁴, cette même circulaire encourage la transmission par les agents de l'administration fiscale de fiches d'accompagnement des dénonciations obligatoires. En pratique, ces fiches ont vocation à « *aider les parquets, ainsi que les services d'enquête, à appréhender de manière plus aisée certains dossiers pour apprécier la matérialité et l'intentionnalité des infractions commises en matière de fraude fiscale* »¹⁵²⁵.

201. Bilan – Par conséquent, même si la coopération entre l'institution judiciaire et la Direction Générale des Finances Publiques (DGFIP) demeure perfectible, il résulte de ce qui précède que de nombreux efforts ont été entrepris pour « *fluidifier la circulation de l'information* »¹⁵²⁶ entre ces deux acteurs majeurs de la répression fiscale. Les transmissions de renseignements entre ces deux institutions « *revêtent désormais un caractère automatique et des obstacles, tels que le secret professionnel des agents du fisc [...] ont été levés* »¹⁵²⁷, si bien qu'on peut aujourd'hui affirmer que la lutte contre la délinquance fiscale revêt une « *dimension interministérielle* »¹⁵²⁸.

¹⁵¹⁷ Circulaire du 7 mars 2019, *loc. cit.* Comme indique la circulaire, le correspondant de l'administration fiscale – appelé « *référént fraude fiscale* » – sera « *l'interlocuteur privilégié du représentant de partie civile* », V. Circulaire du 7 mars 2019, *op. cit.*, p. 11. Deux ans plus tard, une circulaire du 4 octobre 2021 précisera que les référents fraude fiscale « *peuvent également utilement contribuer à la sensibilisation des services d'enquête quant à la nécessité d'un traitement réactif et efficace des procédures* », V. Circulaire du 4 octobre 2021, *op. cit.*, p. 4.

¹⁵¹⁸ Ces rencontres entre membres de l'administration fiscale et de l'autorité judiciaire devraient notamment permettre d'évoquer ce à quoi ont permis d'aboutir les transmissions d'informations prévues aux articles L. 82 C et L. 101 du LPF. Pour une présentation succincte des différentes mesures envisagées, V. Circulaire du 7 mars 2019, *op. cit.*, pp. 10-13. A rapprocher de : Dr. fisc, n° 13, 28 mars 2019, act. 157, pp. 1-4 ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 812 p. 598.

¹⁵¹⁹ Jean-Luc MENU, Patrice CLAVE et David PERE, *loc. cit.* A rapprocher de : Jean-François HUSSON, *op. cit.*, pp. 64-65.

¹⁵²⁰ Circulaire du 4 octobre 2021, *op. cit.*, p. 7.

¹⁵²¹ De pareils échanges ont été récemment institutionnalisés en droit pénal fiscal belge, V. Article 29, §5 du Code d'instruction criminelle, V. à ce sujet : Francis DESTERBECK, « L'infraction et la fraude fiscale », RGCF, 2019/4, p. 278. V. aussi en lien avec ce sujet : Francis DESTERBECK, *op. cit.*, pp. 313-319.

¹⁵²² *Ibid.* En pratique, ces rencontres ont pour finalité d'apporter une « *aide précieuse à la direction de l'enquête* », V. *Ibid.*

¹⁵²³ V. en ce sens : *Ibid.* V. aussi : Emmanuel DAOUD, Marie PERRAULT, Valentin RIGAMONTI, Maria SNITSAR et Léo COUDON-MORINI, « Circulaire du 4 octobre 2021 : Épisode 2 - Le cadre des échanges d'informations entre l'administration fiscale et le parquet », *loc. cit.* ; Alice ROUSSEAU, « Nouvelle circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale », *op. cit.*, n° 3.

¹⁵²⁴ Jean-François HUSSON, *op. cit.*, p. 63.

¹⁵²⁵ V. Circulaire du 4 octobre 2021, *loc. cit.*

¹⁵²⁶ Ugo BERNALICIS et Jacques MAIRE, *op. cit.*, p. 78.

¹⁵²⁷ *Ibid.*

¹⁵²⁸ *Ibid.* A rapprocher de : Jean-François HUSSON, *op. cit.*, pp. 68-69.

On s'éloigne donc peu à peu du temps où le ministère des finances s'occupait « *en cavalier seul* »¹⁵²⁹ de la répression de la fraude fiscale. Ce décloisonnement progressif du système de répression fiscale peut être salué car il contribue à renforcer l'efficacité de ce dernier¹⁵³⁰. De ce point de vue, on peut également se réjouir en constatant que le renforcement de la coordination des répressions s'observe non seulement avant tout jugement, mais aussi au stade de celui-ci.

2. La coordination des répressions au stade du jugement

202. Un « difficile problème »¹⁵³¹ – S'agissant de la coordination au stade du jugement, il faut avoir à l'esprit qu'en cas de saisine simultanée du juge de l'impôt et du juge répressif se pose la question de savoir si l'un d'eux doit surseoir à statuer. En revanche, si l'un de ces deux juges est appelé à statuer alors que l'autre s'est déjà prononcé pour ce qui le concerne – par une décision devenue définitive –, on peut se demander si cette dernière va s'imposer au juge ultérieurement saisi. Enfin, qu'advient-il si les décisions définitives rendues par chacun de ces juges entrent en contradiction ? Autrement dit, la coordination des répressions, au stade du jugement de condamnation, interroge quant à l'autorité de la décision de l'un des contentieux sur l'autre, quant à l'existence d'un sursis à statuer et quant à une possible révision du procès.

203. L'autorité de la chose jugée – Répondre à la question tenant à l'autorité de la chose jugée en présence d'instances successives suppose de distinguer selon qu'on se place au niveau du juge répressif appelé à statuer alors que le juge de l'impôt a déjà rendu une décision définitive, ou au niveau du juge fiscal qui doit se prononcer après que le tribunal correctionnel a rendu son jugement. C'est pourquoi, après avoir abordé l'autorité de la décision du juge fiscal sur le juge répressif, on cherchera à savoir si les juridictions fiscales reconnaissent une certaine autorité aux décisions prises par le juge pénal.

Lorsque l'on évoque l'autorité de la décision prise par une juridiction répressive, il faut distinguer l'autorité « *interne* » du jugement pénal, de son autorité « *externe* ». L'autorité « *interne* » est celle qui concerne uniquement le champ pénal : « *c'est l'autorité de chose jugée au pénal sur le pénal* »¹⁵³². Ce premier aspect de l'autorité de la chose jugée est dit « *négatif* » car il a pour effet d'interdire de nouvelles poursuites contre les mêmes personnes pour les mêmes faits¹⁵³³.

¹⁵²⁹ « *Que ce soit dans des déclarations publiques [...] ou dans son attitude interne, tout indique que le ministère des Finances entend [...] s'occuper "en cavalier seul" de la répression de la fraude, alors que son action isolée n'a pas fait preuve [...] de toute l'efficacité désirable* », V. Jean COSSON, *Les industriels de la fraude fiscale*, Seuil, 1971, p. 203. Ce passage n'apparaît pas dans l'édition la plus récente de cet ouvrage.

¹⁵³⁰ Dans un système où – comme c'est le cas ici – le cumul des répressions est permis, le décloisonnement progressif de chacune d'entre-elles doit être salué car il contribue à renforcer l'efficacité du dispositif mis en place. *A contrario*, lorsque le système ne permet pas de cumuler les répressions administrative et pénales, il faudrait alors bien compartimenter chaque espace répressif. Toutefois, cette délimitation des répressions, pour être efficace, devra s'accompagner d'une intensification du dialogue entre l'administration fiscale et l'institution judiciaire. Une réflexion en ce sens sera ultérieurement menée, V. *Infra* §364 et s.

¹⁵³¹ Gérard KLEIN, *op. cit.*, p. 97.

¹⁵³² Jean DANET, « Chose jugée », *Rép. pén.*, Dalloz, 2010, n°2. V. aussi Bernard BOULOC, *Procédure pénale*, *op. cit.*, pp. 1191-1203.

¹⁵³³ V. Jean DANET, *op. cit.*, n° 5. A rapprocher de : Jean PRADEL, *Procédure pénale*, Cujas, 20^{ème} éd., 2019, pp. 1053-1067.

L'autorité « externe » est celle qui concerne « *la relation des décisions pénales avec les autres décisions* »¹⁵³⁴. Ce second aspect de l'autorité de la chose jugée est dit « *positif* » car il est « *un attribut du jugement pénal au sens d'une automaticité qui lui est octroyée sans que le juge n'ait besoin de l'y inscrire ou de la décider et au sens où elle lui est extérieure pour résulter de la loi ou, à tout le moins, d'une construction prétorienne* »¹⁵³⁵. En pratique, il résulte de cette autorité externe que les jugements pénaux ont « *au plan civil – ou administratif –, autorité de la chose jugée* »¹⁵³⁶ c'est-à-dire que les juges civils ou administratifs ne peuvent pas – en principe –, contredire ou ignorer ce qui a été retenu par leurs homologues répressifs à propos des mêmes faits¹⁵³⁷.

Dans le domaine fiscal, cette autorité positive de la chose jugée « *est attachée exclusivement aux décisions définitives prononcées par les juridictions pénales de jugement* »¹⁵³⁸. Les actes non juridictionnels, les décisions prises par un juge d'instruction ou encore celles qui sont susceptibles de voies de recours ne sont donc pas revêtus de l'autorité de la chose jugée¹⁵³⁹. Au-delà, la jurisprudence du Conseil d'Etat précise que « *l'autorité de la chose jugée en matière pénale ne s'attache qu'aux décisions des juridictions de jugement qui statuent sur le fond de l'action publique* »¹⁵⁴⁰ à l'exclusion donc de celles qui ne statuent pas sur le fond ou qui sont relatives à l'action civile¹⁵⁴¹. Ainsi, l'autorité de la chose jugée au pénal sur le fiscal est très encadrée, mais quand les conditions requises sont réunies, le juge de l'impôt « *est impérativement tenu par la décision pénale ayant autorité [...] si bien qu'il doit tenir pour acquis ce qui y est énoncé avec certitude* »¹⁵⁴².

Si d'un côté, la règle traditionnelle de l'autorité externe de la chose jugée peut lourdement influencer les décisions prises par des instances non pénales, elle a de l'autre pour effet de protéger la liberté d'appréciation des juridictions répressives¹⁵⁴³. En ce sens, en matière fiscale, le juge pénal dispose en principe d'une autonomie complète à l'égard du juge de l'impôt. D'ailleurs, il ressort de la jurisprudence de la Cour de cassation que les décisions du juge de l'impôt n'ont pas autorité de la chose jugée sur le pénal en ce qui concerne non seulement les agissements donnant lieu à des pénalités fiscales et susceptibles de correspondre au délit de fraude fiscale, mais également l'impôt lui-même, objet de ladite fraude¹⁵⁴⁴.

¹⁵³⁴ Jean DANET, *op. cit.*, n° 2.

¹⁵³⁵ Jean DANET, *op. cit.*, n° 136.

¹⁵³⁶ Stéphane DETRAZ, « Fasc. 20 : Action civile. – Exercice », *J.-Cl. Procédures Formulaires*, 2017, n° 33.

¹⁵³⁷ Ce principe n'est pas absolu. En effet, des prévenus peuvent, sur le plan pénal, être condamnés à des peines différentes et être tenus, sur le plan civil, de rembourser à parts égales la victime de l'infraction qu'ils ont commises ensemble, V. Civ. 2^{ème}, 13 septembre 2018, n° 17-14.654. Plus généralement, la Cour de cassation a plusieurs fois rappelé qu'en application du principe de l'autorité, au civil, de la chose jugée au pénal : « *Si la responsabilité du prévenu reconnu coupable des faits reprochés est acquise, l'évaluation du préjudice en résultant reste en discussion dans la limite des faits constatés qui constituent le soutien nécessaire de la condamnation pénale* », V. Crim. 1^{er} juin 2016, n° 15-80.721 ; Crim. 1^{er} mars 2017, n° 14-88.520 ; Crim. 5 décembre 2017, n° 17-80.688. A propos de ce dernier arrêt, V. Raphaële PARIZOT, « Principe de l'autorité, au civil, de la chose jugée au pénal : à certaines conditions », *RJC*, 2018, p. 125.

¹⁵³⁸ Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 1904 p. 838.

¹⁵³⁹ V. en ce sens : *Ibid.*

¹⁵⁴⁰ CE, 23 novembre 1988, n° 54384. V. aussi : CE, 14 octobre 2015, n° 360426 ; CE, 23 juin 2022, n° 446656.

¹⁵⁴¹ V. Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 1909 p. 841 et 1954 p. 859. Pour une illustration en matière fiscale des limites posées au principe de l'autorité externe de la chose jugée, V. CAA de Marseille, 21 septembre 2023, n° 21MA02775.

¹⁵⁴² Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 1914 p. 843. V. aussi : Manon DE SAINT-LEGER, *op. cit.*, p. 256 et s.

¹⁵⁴³ V. en ce sens : Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 1880 p. 831.

¹⁵⁴⁴ V. Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 156 p. 62. A rapprocher de : Florence DEBOISSY, « Retour sur un principe controversé : l'indépendance des procédures pénale et fiscale », *op.cit.*, n° 8 ; Roland POIRIER, *op. cit.*, n° 11 p. 190.

Toutefois, ce principe trouve depuis peu une exception s'agissant des décisions de décharge de l'impôt. En effet, depuis 2016, le Conseil constitutionnel considère que de telles décisions doivent – à certaines conditions –, s'imposer au juge pénal¹⁵⁴⁵. Plus précisément, les Sages de la rue de Montpensier estiment qu'une décision de décharge définitive, prononcée pour un motif de fond, fait obstacle à toute condamnation pénale du chef de fraude fiscale relativement à l'impôt concerné¹⁵⁴⁶.

La nouvelle analyse du Conseil constitutionnel sur ce point « revêt les habits de l'évidence »¹⁵⁴⁷ tant il paraît difficile de se soustraire à un impôt non dû¹⁵⁴⁸. Mais toujours est-il qu'en pratique, la consécration de ce « *cas inédit d'autorité de la chose jugée au fiscal sur le pénal* »¹⁵⁴⁹ devait conduire à une atténuation du risque de jugements incohérents lorsque le juge de l'impôt et le juge pénal ne statuent pas en même temps¹⁵⁵⁰. Et ce, car depuis lors, le juge pénal est obligé de s'estimer lié lorsque le juge de l'impôt a précédemment rendu une décision juridictionnelle définitive de décharge de l'impôt pour un motif de fond¹⁵⁵¹. Or, comme le rappelle Stéphane Détraz : « *C'est principalement en raison de divergences de vue procédurales que les tribunaux répressifs peuvent se convaincre, eux, de l'existence d'une imposition applicable, là où le juge de l'impôt a dû tenir tel ou tel acte de procédure pour non valable ou non probant* »¹⁵⁵². On a donc logiquement pu constater en pratique que cette « *notable évolution* »¹⁵⁵³ – qualifiée en doctrine de « *petite révolution* »¹⁵⁵⁴ –, n'avait pas permis d'éviter toute contrariété de décisions¹⁵⁵⁵.

¹⁵⁴⁵ V. en particulier : Cons. const. 24 juin 2016, n° 2016-545, QPC, *M. Alec W. et a.*, spéc. consid. n°13 ; Cons. const. 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *M. Jérôme C.*, spéc. consid. n°13 ; Cons. const. 23 novembre 2018, n° 2018-475 QPC, *M. Thomas T. et a.*, spéc. consid. n°11.

¹⁵⁴⁶ V. à ce propos : Stéphane DETRAZ, « Une brèche dans l'indépendance des procédures fiscales et pénale », *RSC*, 2016 p. 524 ; Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, pp. 72-79 et n° 1882 p. 832 ; Martin COLLET, *Droit fiscal*, PUF, 9^{ème} éd., 2021, n° 250 p. 153.

¹⁵⁴⁷ Stéphane DETRAZ, « La pérennisation jurisprudentielle du cumul des répressions fiscale et pénale », *op. cit.*, n° 11. Cet auteur ajoute qu'il n'est « *ni utile, ni cohérent que l'on puisse être condamné "au pénal" pour s'être soustrait à un impôt dont, "au fiscal", l'on n'a pas à s'acquitter* », V. *Ibid.* ; V. aussi dans le même sens : Catherine CASSAN et Paul MISPELON, « Fraude fiscale : mieux vaut guérir que prévenir ? », *Dr. fisc.* n° 22, 31 mai 2019, act. 260, n° 1.

¹⁵⁴⁸ Certains la regardent pourtant d'un œil critique en y voyant une « *atteinte importante à l'indépendance des procédures fiscale et pénale* », V. Nicolas JACQUOT et Nicolas GUILLAND, « Vers une balkanisation du contentieux fiscal ? Réflexions sur les nouveaux contours de l'office du juge pénal en matière de fraude fiscale », *op. cit.*, n° 9.

¹⁵⁴⁹ Raphaële PARIZOT, « Au soutien de l'articulation des procédures pénale et fiscale, le sursis à statuer mal pensé de la procédure pénale », *RSC*, 2020, p. 123. A rapprocher de : Bernard HATOUX, « Cumul des sanctions fiscales et pénales ou réserves et interrogations », *RJF*, 12/16, pp. 1077-1082 ; Note explicative, *op. cit.*, pp. 4-5.

¹⁵⁵⁰ Au regard de l'importante autorité octroyée à la juridiction répressive, le risque ici évoqué apparaît d'autant plus grand lorsque le juge pénal est appelé à statuer postérieurement à la décision rendue par le juge de l'impôt. Or, pendant très longtemps, ce fut là l'hypothèse la plus fréquente, V. en ce sens : Florence DEBOISSY, *op. cit.*, n° 4 ; Raphaële PARIZOT, *loc. cit.*

¹⁵⁵¹ V. Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 182 p. 72.

¹⁵⁵² Stéphane DETRAZ, « La pérennisation jurisprudentielle du cumul des répressions fiscale et pénale », *Dr. fisc.* n° 11, 14 mars 2019, comm. n° 201, n° 12. Pour une illustration récente, V. *Crim.* 7 décembre 2022, n° 22-80.147.

¹⁵⁵³ Manon DE SAINT-LEGER, *L'articulation des procédures pénale et fiscale*, *op. cit.*, n° 473 p. 428.

¹⁵⁵⁴ Bernard HATOUX, *op. cit.*, p. 1082.

¹⁵⁵⁵ A rapprocher de : Ludovic AYRAULT, « L'indépendance des contentieux pénal et fiscal », *Dr. fisc.* n° 38, 22 septembre 2016, 503, n° 3 ; Didier LECOMTE, « Les deux réserves d'interprétation du Conseil constitutionnel à propos des poursuites pour fraude fiscale : une avancée mais dans le brouillard », *REIDF*, 2018/1, pp. 98-99 ; Gérald SIMON et Claire SOURZAT, *loc. cit.* ; Nicolas JACQUOT et Nicolas GUILLAND, *loc. cit.* ; Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 197 p. 77 ; Benjamin RICO, *Droit des procédures fiscales*, *op. cit.*, n° 1070.

Une telle « *conséquence spectaculaire* »¹⁵⁵⁶ pouvait encore se produire, comme en a témoigné l'affaire *Wildenstein*¹⁵⁵⁷. Cette dernière portait sur le point de savoir si les biens placés dans des *trusts* de droit anglo-saxon devaient entrer dans une succession taxable en France¹⁵⁵⁸. En l'espèce, le Tribunal correctionnel puis la Cour d'appel de Paris statuant en matière pénale ont prononcé la relaxe¹⁵⁵⁹, tandis que le Tribunal de grande instance de Paris statuant après-coup en matière fiscale a rejeté les demandes de décharge de Guy et Alex Wildenstein¹⁵⁶⁰.

204. Le sursis à statuer – Aussi, afin de renforcer la cohérence des décisions rendues, une autre solution pourrait être envisagée : celle d'imposer au juge pénal de surseoir à statuer dans l'attente d'une décision définitive du juge de l'impôt¹⁵⁶¹. Mais pendant très longtemps, la plus haute juridiction de l'ordre judiciaire français s'y est refusée en dépit de « *l'effet désastreux que peuvent produire sur les justiciables des jugements divergents à propos d'un même fait* »¹⁵⁶². En effet, il résultait de sa jurisprudence classique que la juridiction répressive statuait sur l'action publique « *sans devoir ni même pouvoir surseoir à statuer* »¹⁵⁶³. Autrement dit : le fiscal ne tenait pas le pénal en l'état¹⁵⁶⁴.

Pour justifier sa position, la chambre criminelle de la Cour de cassation affirmait que : « *La poursuite pénale pour soustraction frauduleuse à l'établissement et au paiement de l'impôt et la procédure administrative tendant à la fixation de l'assiette des impositions [étaient], par leur nature et leur objet, différentes et indépendantes l'une de l'autre* »¹⁵⁶⁵. Cependant, en 2019, cette même juridiction a – en considération de l'évolution de la position du Conseil constitutionnel –, admis que sa jurisprudence antérieure devait « *être infléchie pour limiter le risque de contrariété de décisions* »¹⁵⁶⁶.

¹⁵⁵⁶ Stéphane DETRAZ, « Une brèche dans l'indépendance des procédures fiscales et pénale », *RSC*, 2016 p. 524.

¹⁵⁵⁷ V. en particulier : Roland POIRIER, *op. cit.*, n° 12. p. 190 ; Emmanuel DAOUD et Victoire DE TONQUEDEC, « L'affaire *Wildenstein*, un cas d'école du traitement de la fraude fiscale par le juge pénal », *AJ Pénal*, 2017, p. 178.

¹⁵⁵⁸ Le « *trust* » consiste essentiellement en une « *structure intercalaire, par laquelle des biens transitent aux fins de réaliser un objet déterminé, que ce soit une opération de gestion, de garantie ou encore une mutation* », V. François BARRIERE, « L'appréhension du *trust* », *Recueil Dalloz*, 2017, p. 1200.

¹⁵⁵⁹ V. respectivement : TC, 12 janvier 2017, n° 11203092066 *Wildenstein* ; CA Paris, 29 juin 2018, n° 17/02758.

¹⁵⁶⁰ V. TGI Paris, 9 juill. 2019, n° RG 15/14928.

¹⁵⁶¹ A rapprocher de : Florence DEBOISSY, *op. cit.*, n° 13.

¹⁵⁶² Michel MALLET, *op. cit.*, p. 195. A rapprocher de : Gérard KLEIN, *op. cit.*, p. 121.

¹⁵⁶³ Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 163 p. 65. V. aussi : Roland POIRIER, *op. cit.*, n° 14 p. 191. Au siècle dernier, un auteur a écrit à ce sujet que : « *La plus élémentaire logique voudrait que les deux juridictions, statuant sur les mêmes faits, révélés par la même procédure, et exerçant une mission semblable, s'inspirent des décisions respectives rendues par chacune d'elles. Or, c'est pas le parti qu'ont choisi le Conseil d'Etat et la Cour de cassation* », V. Michel MALLET, *op. cit.*, p. 187.

¹⁵⁶⁴ V. en ce sens : Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *loc. cit.* A rapprocher de : Stéphane DETRAZ, « Un an de droit pénal fiscal et douanier -- Septembre 2011 - août 2012 », *Dr. pén.* n° 10, octobre 2012, chron. 8, n° 5.

¹⁵⁶⁵ V. notamment : Crim. 12 avril 1958, *Bull. crim.* n° 147, p. 246 ; Crim. 24 mai 1967, n° 63-92.376 ; Crim. 16 mai 1968, n° 69-90.871 ; Crim. 9 avr. 1970 n° 68-92.282 ; Crim., 12 mai 1976, n° 75-91792. Ou plus récemment : Crim. 11 janvier 2006, n° 05-82.674 ; Crim. 21 sept. 2011, n° 09-86.657 ; Crim. 13 juin 2012, n° 11-84.092. Cette position prétorienne a pendant longtemps « *donné lieu à des critiques sévères de la doctrine* », V. Michel MALLET, *op. cit.*, p. 195. A rapprocher de : Jean COSSON, « La fraude fiscale en France », *Gaz. Pal.*, Rec. 1972, 2, doct. p. 413 ; Gérard KLEIN, *op. cit.*, pp. 110-111 ; Martine BETCH, *Le juge judiciaire et l'impôt*, *op. cit.*, p. 268 ; Claire ACARD, Nicolas GENESTIER et Guillaume EXERJEAN, *op. cit.*, n° 47 pp. 14-15 ; Emmanuel DAOUD et Victoire DE TONQUEDEC, « La pénalisation du droit fiscal : rappels et inventaire », *op. cit.*, p. 24 ; Dominique GAILLARDOT, « Les conséquences de l'indépendance des contentieux pénal et fiscal pour l'autorité judiciaire », *Dr. fisc.* n° 38, 22 septembre 2016, 504, n° 1 ; Jean-Pierre CASIMIR, *op. cit.*, p. 447. V. enfin : Georges DELLIS, *op. cit.*, n° 34 pp. 23-25.

¹⁵⁶⁶ Crim. 11 septembre 2019, n° 18-81.980. A comparer avec : Crim. 5 juillet 1976, n° 75-93.347 ; Crim. 20 novembre 1997, n° 96.84-425 ; Crim. 30 juin 2010, n° 09-86.249 ; Crim. 22 février 2017, n° 16-82.047 ; Crim. 31 mai 2017, n° 15-82.159. Ces deux dernières décisions montrent les réticences qu'a eues la Cour de cassation à modifier sa jurisprudence. En effet, dans ces arrêts, les juges de la chambre criminelle entendent restreindre la portée de la réserve d'interprétation émise par le Conseil constitutionnel en 2016 en considérant qu'elle « *ne s'applique qu'à une poursuite pénale exercée pour des faits de dissimulation volontaire d'une partie des sommes sujettes à l'impôt, et non d'omission volontaire de faire une déclaration dans les délais prescrits, et nécessite également que la décision de décharge rendue*

En ce sens, elle juge désormais qu'un sursis à statuer peut – à titre exceptionnel –, être ordonné, pour tenir compte d'une décision favorable du juge de l'impôt¹⁵⁶⁷. Depuis lors, le prononcé par le juge pénal d'un sursis à statuer est notamment possible « *en présence d'une décision non définitive déchargeant le prévenu de l'impôt pour un motif de fond* »¹⁵⁶⁸.

Cependant, la portée de cette évolution ne doit pas être exagérée : « *si inflexibilité il y a, il ne signifie pas abandon de la jurisprudence* »¹⁵⁶⁹. Car, la Cour précise tout d'abord que le sursis à statuer ne doit pas être « *systématique en cas de saisine du juge de l'impôt* »¹⁵⁷⁰. Elle ajoute que le prononcé d'une telle mesure par le juge pénal s'opère « *dans l'exercice de son pouvoir souverain* »¹⁵⁷¹ et ne doit être envisagé qu'en cas de « *risque sérieux de contrariété de décisions* »¹⁵⁷². Ce faisant, les Hauts magistrats marquent leur « *préférence pour l'absence de sursis à statuer* »¹⁵⁷³. Ce dernier doit – en considération des inconvénients qu'il est supposé présenter¹⁵⁷⁴ – rester une possibilité exceptionnelle qui ne peut en aucun cas être imposée aux juges pénaux¹⁵⁷⁵.

On peut donc affirmer que si les jurisprudences cumulées du Conseil constitutionnel et de la Cour de cassation permettent certainement de régler les situations les plus choquantes, elles ne suffisent cependant pas à les régler toutes¹⁵⁷⁶. Le développement disjoint des procédures pénale et fiscale peut encore conduire au prononcé de décisions contradictoires¹⁵⁷⁷. A titre d'exemple : dans un arrêt du 8 avril 2021, la chambre criminelle de la Cour de cassation a confirmé la condamnation pour fraude fiscale de contribuables ayant omis de déclarer des redevances de marques et de brevets imposables sur le fondement de l'article 155 A du Code général des impôts.

par le juge administratif ou civil concerne le même impôt ». A rapprocher de : Stéphane DETRAZ, « Un an de droit pénal fiscal et douanier -.- Octobre 2009 - août 2010 », *Dr. pén.* n° 10, octobre 2010, chron. 8, n° 7.

¹⁵⁶⁷ V. à ce propos : Raphaële PARIZOT, *loc. cit.* (RSC 2020) ; Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 165 p. 66 et 1848 p. 817 ; Charles-Henri HARDY, *La répression en matière fiscale en France, 1789-2019, op. cit.*, n° 500 pp. 354-355. Du même auteur : « À la recherche de la cohérence de la répression en matière fiscale », *REIDF*, 2020/2, pp. 175-176.

¹⁵⁶⁸ Crim. 11 septembre 2019, précité. A rapprocher de : Martin COLLET, *Droit fiscal, loc. cit.*

¹⁵⁶⁹ Raphaële PARIZOT, *loc. cit.* V. aussi : Stéphane DETRAZ et Eric DEZEUZE, « Cumul des répressions pénale et fiscale : la Cour de cassation précise la portée des jurisprudences constitutionnelle et européenne en la matière », *JCP éd. G.*, n° 43, 21 octobre 2019, comm. 1086, p. 1895 ; Nicolas JACQUOT, « Retour sur le principe *ne bis in idem* », *REIDF*, n° 2020/2, pp. 222-223.

¹⁵⁷⁰ Crim. 11 septembre 2019, précité.

¹⁵⁷¹ *Ibid.*

¹⁵⁷² *Ibid.* Pour des applications plus récentes, V. Crim. 29 janvier 2020, n° 17-83.577 ; Crim. 8 avril 2021, 19-87.905. A rapprocher de : Benjamin RICOU, « Chronique jurisprudentielle annuelle procédures fiscales », *REIDF*, Bruylant, n° 2021/1, pp. 151-152.

¹⁵⁷³ Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 215 p. 83. D'après ces auteurs, en pratique, le sursis à statuer devrait continuer d'être absent « *lorsque le juge de l'impôt n'est pas encore saisi, n'a pas encore statué ou a rejeté la demande de décharge* », V. *Ibid.* A rapprocher notamment de : Roland POIRIER, *op. cit.*, n° 15. p. 191 ; Nicolas JACQUOT et Nicolas GUILLAND, *loc. cit.* ; Note explicative, *op. cit.*, p. 5.

¹⁵⁷⁴ D'après le président de la chambre criminelle de la Cour de cassation, le sursis à statuer a notamment pour inconvénients d'affaiblir la lutte contre la fraude fiscale et d'entraîner un non-respect du délai raisonnable dans lequel le juge pénal doit statuer, V. Christophe SOULARD, « Arrêts mieux motivés, jurisprudence plus cohérente », *Dr. pén.*, n° 11, novembre 2019, p. 9.

¹⁵⁷⁵ V. en ce sens : Raphaële PARIZOT, *loc. cit.*

¹⁵⁷⁶ Le même constat a pu être tiré en cumulant les jurisprudences du Conseil constitutionnel et du Conseil d'Etat, V. Gérald SIMON et Claire SOURZAT, « Les contradictions de l'indépendance des procédures administrative et pénale : remise en ordre en cassation », *RFDA*, 2018, p. 1091.

¹⁵⁷⁷ « *En n'allant pas plus loin dans la remise en cause du principe de séparation des juridictions pénales et fiscales, la Cour de cassation a pris le risque de multiplier les contrariétés de décisions, avec leurs conséquences dommageables telles que de lourdes peines d'amende ou d'interdiction d'exercer* », V. Roland POIRIER, *op. cit.*, n° 16. pp. 191-192. V. également dans un sens similaire : Nicolas VERGNET, « Articulation des procédures fiscale et pénale : une symphonie inachevée », *op. cit.*, n° 4 et 36.

En l'espèce, les prévenus avaient – parallèlement à la procédure pénale dont ils faisaient l'objet – saisi la juridiction administrative afin qu'ils soient déchargés de l'impôt et des majorations qui leur avait été appliqués. Devant la Cour de cassation, ils avaient formulé une demande de sursis à statuer qui fut rejetée ; la Haute juridiction ayant considéré qu'il ne résultait pas des éléments de la procédure « *qu'il existerait un risque sérieux de contrariété entre les décisions des juridictions pénales et administratives* »¹⁵⁷⁸ car « *tant le tribunal administratif que la juridiction d'appel les avaient déboutés de leurs demandes* »¹⁵⁷⁹. Seulement, le Conseil d'Etat a par la suite censuré la position retenue par les juges du fond et prononcé – pour un motif de fond – la décharge des impositions en litige¹⁵⁸⁰. Si bien qu'en dépit des évolutions ci-avant rappelées, des contribuables déchargés de l'impôt pour un motif de fond peuvent encore être condamnés pour fraude fiscale, et ce, alors même qu'ils avaient pris le soin de formuler une demande de sursis à statuer de manière à ne pas subir une telle contrariété de décisions¹⁵⁸¹.

205. La révision du procès – En de pareils cas, la dernière solution qui s'offre aux contribuables victimes du système est d'obtenir la révision de leur procès¹⁵⁸². A cet égard, la Cour de révision et de réexamen a modifié sa position en 2019 puis en 2020¹⁵⁸³. En effet, auparavant, il résultait de la jurisprudence traditionnelle de cette Cour qu'un contribuable condamné pour fraude fiscale par le juge pénal se trouvait dans l'impossibilité d'obtenir la révision de son jugement de condamnation, même s'il s'avérait ultérieurement qu'il n'avait rien à se reprocher sur le terrain fiscal¹⁵⁸⁴.

Mais par deux décisions rendues en 2019 et 2020, la Cour de révision est revenue sur sa position, de sorte que désormais, une décision définitive de décharge au fond des impositions du juge de l'impôt permet au contribuable de demander une révision de sa condamnation pénale pour fraude fiscale¹⁵⁸⁵. Dans une telle hypothèse, le recours en révision peut alors être considéré comme un « *pendant curatif du sursis à statuer* »¹⁵⁸⁶.

¹⁵⁷⁸ Crim. 8 avril 2021, n° 19-87.905, point 8. Dans le même sens, V. plus récemment : Crim. 1^{er} déc. 2021, n° 20-83.235 ; Crim. 1^{er} déc. 2021, n° 20-83.969. A rapprocher de : Alice ROUSSEAU et Guillaume PELLEGRIN, « Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.* n° 7-8, 17 février 2022, chron. 115, spéc. n° 3 pp. 4-6.

¹⁵⁷⁹ Crim. 8 avril 2021, n° 19-87.905, point 8.

¹⁵⁸⁰ En l'occurrence le Conseil d'Etat avait considéré que les redevances de marques et de brevets n'entraient pas dans le champ de l'article 155 A du CGI, V. CE, 9^{ème} et 10^{ème} ch., 5 nov. 2021, n° 43367.

¹⁵⁸¹ « *On peut s'étonner de l'absence de dialogue – même informel et non institutionnalisé – entre juridictions suprêmes pour prévenir ce genre de situations, chacune semblant ignorer ce que fait l'autre. Au-delà du peu de considération pour l'autorité des décisions du Conseil constitutionnel qu'elle révèle, la condamnation pour fraude fiscale d'un contribuable qui, en définitive, ne doit pas l'impôt fragilise l'architecture du système de répression des infractions fiscales* », V. Marc PELLETTIER, « Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2021 », *Dr. fisc.* n° 12, 25 mars 2022, n° 21 p. 18.

¹⁵⁸² En lien avec ce sujet, V. Manon DE SAINT-LEGER, *L'articulation des procédures pénale et fiscale*, *op. cit.*, pp. 323-335.

¹⁵⁸³ V. Cour révision, 11 avr. 2019, n° 17 REV 111 ; Cour révision, 22 oct. 2020, n° 16 REV 060.

¹⁵⁸⁴ V. en ce sens : Cour. révision, 14 mai 2012, n° 11 REV 103. A rapprocher de : Daniel GUTMANN, « Pénalités fiscales : La stagnation des droits du contribuable », *Option finance*, n° 1182, 16 juillet 2012, pp. 20-22.

¹⁵⁸⁵ V. en ce sens : Catherine CASSAN et Paul MISPELON, « *Non bis in idem : bis repetita ?* », *Dr. fisc.* n° 47, 19 novembre 2020, comm. 445, p. 8 ; Roland POIRIER, *op. cit.*, n° 16. pp. 191-192 ; Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 217 p. 84. V. aussi : Catherine CASSAN et Paul MISPELON, « *Fraude fiscale : mieux vaut guérir que prévenir ?* », *Dr. fisc.* n° 22, 31 mai 2019, act. 260 ; Charles-Henri HARDY, « *À la recherche de la cohérence de la répression en matière fiscale* », *op. cit.*, p. 176.

¹⁵⁸⁶ Nicolas JACQUOT et Nicolas GUILLAND, *loc. cit.*

Mais il reste une solution insatisfaisante tant la « guérison » ainsi obtenue peut s'avérer douloureuse pour le justiciable. En effet, comme le rappelle Didier Lecomte : « *La procédure de révision met un certain temps et même un temps certain. Pendant cette période, le contribuable condamné aura un casier judiciaire [...] qui peut générer des préjudices professionnels importants* »¹⁵⁸⁷. Il s'agit donc d'une solution qui est « *loin d'être satisfaisante* »¹⁵⁸⁸.

206. Bilan – Néanmoins, au terme de ces développements, il apparaît que de réels efforts de coordination des répressions administrative et pénale ont été faits en matière fiscale¹⁵⁸⁹. Entre ces répressions, il n'est définitivement plus question d'une stricte séparation¹⁵⁹⁰. Celle-ci n'a jamais été tenable en fait et elle n'est aujourd'hui plus possible en droit¹⁵⁹¹. Toutefois, les efforts entrepris ne sauraient masquer ni la complexité, ni l'inefficacité du système répressif mis en place en ce domaine¹⁵⁹². Par ailleurs, il convient de souligner qu'en dépit du « *très important train de lois* »¹⁵⁹³ que l'on a vu passer, l'action de l'autorité judiciaire reste encore outrageusement dépendante de celle de l'administration fiscale. Si bien que le fonctionnement théorique du système – fondé sur un principe d'indépendance des sanctions – masque toujours en réalité une situation de « *dépendance organisée* »¹⁵⁹⁴.

§2. Le constat d'une situation de dépendance organisée

207. Un système répressif aux ambitions antagoniques – Dans le champ de la délinquance fiscale, la répression mise en œuvre est à géométrie variable dans le sens où sa nature peut changer selon les circonstances. Ainsi, des sanctions administratives et pénales peuvent être employées de manière isolée ou cumulée. Mais il faut avoir à l'esprit qu'en ce domaine, on se situe « *dans une tout autre logique qu'une logique répressive* »¹⁵⁹⁵.

¹⁵⁸⁷ Didier LECOMTE, « Les deux réserves d'interprétation du Conseil constitutionnel à propos des poursuites pour fraude fiscale : une avancée mais dans le brouillard », *REIDF*, 2018/1, p. 99.

¹⁵⁸⁸ Nicolas VERGNET, « Articulation des procédures fiscale et pénale : une symphonie inachevée », *op. cit.*, n° 29. A rapprocher de : Catherine CASSAN et Paul MISPELON, « Fraude fiscale : mieux vaut guérir que prévenir ? », *Dr. fisc.* n° 22, 31 mai 2019, act. 260, n° 3.

¹⁵⁸⁹ A rapprocher de : Carla NAGELS, « Quand l'Etat préfère réguler que punir. Les réponses institutionnelles apportées à "la criminalité en col blanc" », *op. cit.*, p. 178. En pratique, ces efforts devraient « *accroître la cohérence dans l'articulation des voies répressives en évitant des contradictions entre les décisions juridictionnelles* », V. Charles-Henri HARDY, « À la recherche de la cohérence de la répression en matière fiscale », *loc. cit.*

¹⁵⁹⁰ Comme ce fut le cas par le passé, V. en ce sens : Gérard KLEIN, *op. cit.*, p. 97. De nos jours, dès lors qu'elles sont déclenchées : « *les procédures pénale et fiscale ne peuvent [...] plus être considérées comme menées en parallèle, autrement dit sans jamais se croiser, sans aucune interférence* », V. Dominique GAILLARDOT, *op. cit.*, n° 3.

¹⁵⁹¹ Ludovic AYRAULT, « L'indépendance des contentieux pénal et fiscal », *Dr. fisc.* n° 38, 22 septembre 2016, 503, spéc. n° 1 ; A rapprocher de : Charles-Henri HARDY, *La répression en matière fiscale en France, 1789-2019*, *op. cit.* n° 498 p. 352 et n° 499 p. 354 ; Florence DEBOISSY, « Retour sur un principe controversé : l'indépendance des procédures pénale et fiscale », *op. cit.*, n° 11 ; Manon SIERACZEK, « L'indépendance des procédures pénale et fiscale : un principe prétorien contestable », *Dr. fisc.* n° 50, 13 décembre 2007, 1039.

¹⁵⁹² Au-delà, si la coordination des répressions pénale et fiscale s'est indéniablement améliorée en jurisprudence, il n'en demeure pas moins qu'elle reste « *à l'état embryonnaire dans les textes* » si bien qu'il serait judicieux que le législateur intervienne de nouveau en ce domaine, V. en ce sens : Stéphane DETRAZ et Eric DEZEUZE, *op. cit.*, p. 1900.

¹⁵⁹³ Jacques-Henri ROBERT et Martine REMOND-GUILLOUD, *Droit pénal de l'environnement*, *op. cit.*, p. 28.

¹⁵⁹⁴ Mireille DELMAS-MARTY, « Rapport général », *op. cit.*, p. 52.

¹⁵⁹⁵ Pierre LASCOUMES, *loc. cit.* A ce sujet, Olivier Debat rappelle que : « *L'administration fiscale n'est pas là pour assurer la justice pénale ; elle poursuit les contribuables en fonction de ses intérêts [...] le but du système [de répression fiscale] n'est pas d'assurer une justice pénale (réprimer le trouble social créé par l'infraction) mais une justice financière* », V. Olivier DEBAT, « La Commission des infractions fiscales, les ressorts d'un désamour inépuisable », *op. cit.*, pp. 83-84.

Pour le comprendre, il importe de rappeler qu'on voit s'affronter en cette matière deux autorités qui poursuivent des finalités distinctes¹⁵⁹⁶. En effet, il existe *a priori* une différence cinglante entre la logique comptable de l'administration fiscale (visant à faire rentrer de l'argent dans les caisses de l'Etat) et celle de l'« *administration pénale* »¹⁵⁹⁷ (qui poursuit avant tout un but de protection de l'ordre public)¹⁵⁹⁸. Et, si la nécessité de lutter contre la délinquance fiscale est commune à ces deux modes d'approche, il n'en reste pas moins que la logique pénale est presque étrangère à l'administration¹⁵⁹⁹. Or précisément, en pratique, cette opposition fonctionnelle entre les deux systèmes de répression mis en œuvre se révèle dommageable à plus d'un titre. En effet, non seulement la mise en « *concurrence* »¹⁶⁰⁰ des réseaux de sanctions ne permet pas d'obtenir des résultats véritablement satisfaisants, mais par ailleurs elle conduit au dévoiement de la justice pénale **(A)** tout en favorisant la passivité de l'institution judiciaire **(B)**¹⁶⁰¹.

A. Le dévoiement de la justice pénale

208. La justice pénale : une simple « *béquille* »¹⁶⁰² répressive – « *Quand il existe, comme c'est le cas ici, deux niveaux de pénalité (l'un administratif et l'autre judiciaire) on ne peut s'attendre à voir fonctionner la justice pénale sur un mode équivalent à celui qui est le sien face à un contentieux correctionnel "classique"* »¹⁶⁰³. Cette citation, parue dans un ouvrage rédigé au siècle dernier, met en garde vis-à-vis de la probable modification du rôle du droit pénal en matière fiscale.

¹⁵⁹⁶ Comme a pu l'écrire un auteur, dans le domaine fiscal, les autorités semblent « *déchirées entre le désir de punir le coupable aussi pleinement que possible et celui d'en tirer un avantage pour l'Etat* », V. Leonard Herschel LEIGH, « Politique et mesures pénales relatives aux infractions économiques », Georges KELLEN, *La criminalité des affaires : aspects sociologiques et psychologiques, rapport à la XII^{ème} Conférence de directeurs d'instituts de recherches criminologiques*, Strasbourg, Conseil de l'Europe, 1976, n° 7 p. 123. A rapprocher notamment de : Mireille DELMAS-MARTY, *Les grands systèmes de politique criminelle*, *op. cit.*, p. 128. V. aussi en ce sens : Chantal CUTAJAR, « Plaidoyer pour la suppression du verrou de Bercy », *loc. cit.* ; Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *L'impunité fiscale, Quand l'Etat brade sa souveraineté*, *op. cit.*, pp. 15-16 ; Manon DE SAINT-LEGER, *L'articulation des procédures pénale et fiscale*, *op. cit.*, n°5 pp. 14-15 et n° 22 p. 34.

¹⁵⁹⁷ C'est ainsi que Jean Pinatel désigne l'institution judiciaire, V. Jean PINATEL, *Le phénomène criminel*, Paris, Solar, 1987, p. 128.

¹⁵⁹⁸ L'importance de cette différence doit être relativisée car elle ne signifie pas qu'il existe une « *incompatibilité absolue entre les deux modes d'approche* », V. Pierre LASCOUMES, *op. cit.*, p. 125. A rapprocher de : Pierre LASCOUMES et Danièle VERNEUIL, *op. cit.*, p. 134 ; Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, 2010, n° 38 p. 27 et n° 41 p. 28 ; Olivier DEBAT, « Souveraineté, citoyenneté, Liberté. Le droit pénal fiscal en quête d'équilibre », *op. cit.*, p. 780 et 804 ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 791 p. 583-584 ; Manon DE SAINT-LEGER, *op. cit.*, n°6 p. 15 et n° 69 p. 73.

¹⁵⁹⁹ En ce sens, Sarah-Marie Cabon rappelle que le délit de fraude fiscale « *est davantage abordé comme une erreur qu'une véritable fraude. La persistance d'un objectif primordial pour l'administration fiscale de faire rentrer, à court terme, de l'argent dans les caisses de l'Etat a ancré l'idée selon laquelle la démarche punitive, sans être absente, reste très secondaire, impliquant dès lors que le but de rentabilité l'emporte sur le souci d'aboutir à des sanctions criminelles* », V. Sarah-Marie CABON, « Entre pragmatisme et idéalisme, quelle place pour la négociation en droit pénal fiscal ? », *op. cit.*, n° 9. A rapprocher : Pierre LASCOUMES, *Des erreurs pas des fautes*, *op. cit.*, pp. 133-136. Ou plus récemment de : Loïc DE GRAEVE, *Essai sur le concept de droit de punir en droit interne*, *op. cit.*, n° 739 ; Pierre LASCOUMES et Carla NAGELS, *op. cit.*, p. 76 et 84.

¹⁶⁰⁰ Plutôt que de souligner leur possible complémentarité, Mireille Delmas-Marty préfère insister sur la relation de concurrence qui peut exister entre deux réseaux de sanctions. V. Mireille DELMAS-MARTY, « Code pénal d'hier, droit pénal d'aujourd'hui, matière pénale de demain », *op. cit.*, p. 30.

¹⁶⁰¹ A noter qu'un constat analogue a pu être tiré en droit répressif de l'environnement, V. Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 1548 p. 529. En matière d'immigration, le droit pénal est également appliqué de manière dévoyée, V. Ludvine RICHEFEU, *Le droit pénal face à la migration transfrontalière*, Mare & Martin, 2018, n° 75 p. 96.

¹⁶⁰² En matière fiscale comme environnementale, le droit pénal s'est construit comme une « *simple "béquille" du droit administratif* », V. Isabelle FOUCHARD et Laurent NEYRET, *op. cit.*, p. 347. A rapprocher de : Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 974 p. 334.

¹⁶⁰³ Pierre LASCOUMES et Danièle VERNEUIL, *op. cit.*, p. 126. A rapprocher de : Jean-Jacques DE BRESSON, « Inflation des lois pénales et législations ou réglementations "techniques" », *RSC*, 1985, p. 247.

Avec le recul dont on dispose aujourd'hui, on ne peut que reconnaître la sagesse de tels propos. Car, non seulement la concurrence des voies de punition risque d'engendrer une « *instrumentalisation de la qualification juridique des faits* »¹⁶⁰⁴ mais, par ailleurs, on peut légitimement craindre – au regard de la place prééminente occupée par le Trésor public¹⁶⁰⁵ –, que la sanction pénale ne soit plus qu'un « *instrument accordé à l'administration fiscale pour améliorer le recouvrement des impôts fraudés* »¹⁶⁰⁶. A cet égard, Gilbert Tixier et Jean-Marie Robert ont souligné il y a plus de quarante ans que le droit pénal en matière fiscale était peu utilisé, ou s'il l'était, c'était surtout à titre de menace formulée par l'administration à l'égard des contribuables contrevenants aux lois fiscales¹⁶⁰⁷. Dans le même sens, d'autres auteurs ont plus récemment observé que l'administration fiscale attribuait à la justice pénale le rôle d'« *épée de Damoclès* »¹⁶⁰⁸. Dans cette perspective, le fisc ne jugerait pertinent de recourir au système pénal que « *si au bout de multiples avertissements ou convocations [...] le contribuable [continuait] à faire preuve de mauvaise volonté et ne se [conformait] pas aux injonctions des agences de contrôle* »¹⁶⁰⁹. Ces dernières ne renverraient dès lors « *pas nécessairement à la justice pénale ce qu'elles estiment "grave" au sens pénal du terme, c'est-à-dire des comportements qui mettent en danger l'ordre public* »¹⁶¹⁰, mais plutôt « *les récalcitrants, les indisciplinés, les affaires qu'elles ne sont pas arrivées à régler par leurs propres moyens* »¹⁶¹¹.

De telles observations montrent bien que le rôle de la répression pénale en matière fiscale n'est pas semblable à celui qu'elle tient face à la délinquance de droit commun¹⁶¹². On pourrait de ce point de vue considérer que le droit pénal dans le domaine fiscal revêt les traits d'un « *sac à dos inconfortable* »¹⁶¹³ dans le sens où « *si l'on ne peut s'en passer, il ne constitue pas le but principal du randonneur, ni de l'organisateur de l'escapade* »¹⁶¹⁴ étant donné qu'il n'est finalement

¹⁶⁰⁴ Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 503 pp. 357-358. Cette forme d'instrumentalisation découle de la possibilité offerte dans la plupart des cas aux autorités répressives de choisir en opportunité la voie punitive à mettre en œuvre, V. *Supra* §§184-186.

¹⁶⁰⁵ « On peut se demander si la prééminence de l'administration en la matière ne se manifeste pas avec une constance telle qu'elle réduit le juge à un rôle subordonné », V. Francis KERNALEGUEN, « Le juge de la fraude fiscale », Loïc CADIET (coord.), *Regards sur la fraude fiscale*, Economica, 1986, p. 173. A rapprocher de : Pierre LASCOUMES, « Sanctions des fautes ou gestion des illégalismes : L'hétérogénéisation du droit pénal. Un exemple. La répression de la fraude fiscale », *op. cit.*, p. 143 ; V. aussi du même auteur : *Des erreurs pas des fautes*, Paris, CESDIP, 1986, p. 133. A propos de la place prépondérante occupée par le Trésor public dans la lutte contre la fraude fiscale, V. *Supra* §50 et s.

¹⁶⁰⁶ Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, « Punir les délinquants fiscaux en France et au Royaume Uni : vers la convergence des modèles ? », *Arch. pol. crim.*, vol. 39, no. 1, 2017, p. 111.

¹⁶⁰⁷ Gilbert TIXIER et Jean-Marie ROBERT, *Droit pénal fiscal*, Dalloz, 1980, p. 4. A rapprocher de : Maurice DENUZIERE, *Enquête sur la fraude fiscale*, France Loisirs, 1973, p. 153. ; Thierry LAMBERT, « Désuétude de la loi fiscale. Dérives de la pratique administrative », *Actes*, n° 52, novembre 1985, p. 8 ; Mireille DELMAS-MARTY, « Commentaire de la Question I », *op. cit.*, p. 16 ; Rezki ATT IHADDADENE, *Le particularisme de la répression en matière de fraudes fiscale et douanière*, *op. cit.*, p. 20 ; Jacques-Henri ROBERT, « Unions et désunions des sanctions du droit pénal et de celles du droit administratif », *AJDA*, 1995, p. 76.

¹⁶⁰⁸ Carla NAGELS, « Quand l'Etat préfère réguler que punir. Les réponses institutionnelles apportées à "la criminalité en col blanc" », *op. cit.*, p. 170. V. aussi : Pierre LASCOUMES et Carla NAGELS, *Sociologie des élites délinquantes. De la criminalité en col blanc à la corruption politique*, *op. cit.*, p. 84 ; Laure BAUDRIHAYE-GERARD et Carla NAGELS, *Jeux de lumière et zones d'ombre : le droit pénal face aux illégalismes de droits*, *Champ pénal*, Vol. XV, 2018, n° 1 et 92.

¹⁶⁰⁹ Carla NAGELS, *op. cit.*, p. 170.

¹⁶¹⁰ *Ibid.* Ce constat est toutefois à nuancer depuis que la loi du 23 octobre 2018 a imposé la transmission automatique au Procureur de la République des dossiers de fraude fiscale les plus importants, V. à ce sujet : *Supra* §79.

¹⁶¹¹ Carla NAGELS, *loc. cit.* On rejoint ici l'hypothèse déjà évoquée selon laquelle le transfert d'un dossier fiscal à l'institution judiciaire est considéré « *comme la conclusion d'un processus de régularisation qui a échoué* », V. Pierre LASCOUMES, *Des erreurs pas des fautes*, *op. cit.*, p. 134. A rapprocher de : Mireille DELMAS-MARTY, *Les grands systèmes de politique criminelle*, *op. cit.*, p. 157 ; Mireille DELMAS-MARTY et Geneviève GIUDICELLI-DELAGE, *Droit pénal des affaires*, Paris, PUF, 2000, pp. 19-20.

¹⁶¹² A rapprocher de : Pierre LASCOUMES et Danièle VERNEUIL, *op. cit.*, p. 125.

¹⁶¹³ Pierre-Paul VAN GEUCHTEN, « L'action "civile" de l'Auditorat », Dan KAMINSKI (dir.), *La flexibilité des sanctions. XXIe journées juridiques Jean Dabin*, Bruylant, 2013, p. 362.

¹⁶¹⁴ *Ibid.*

qu'un instrument supplémentaire aux mains du fisc¹⁶¹⁵. Et, mobilisé comme tel, il vise d'abord à protéger les intérêts financiers de l'Etat gestionnaire plutôt que la société tout entière¹⁶¹⁶. Si bien que l'on finit par oublier qu'il est « *l'un des plus précieux instruments de politique criminelle* »¹⁶¹⁷.

209. La justice pénale : un « *auxiliaire assez méprisé* »¹⁶¹⁸ – On pourrait par ailleurs estimer que c'est à raison que le Trésor public mobilise l'arme pénale en dernier recours. Car, dans un Etat de droit, la répression pénale ne peut légitimement intervenir que si les autres mécanismes de régulation sociale se sont révélés inefficaces pour mettre fin à un grave trouble à l'ordre public¹⁶¹⁹.

Cependant, il convient de veiller à ce que la réponse pénale ne perde de sa noblesse en étant par exemple relayée au rang de pis-aller, c'est-à-dire de solution plus mauvaise, préjudiciable, ou défavorable « *acceptée ou proposée à défaut d'autre chose* »¹⁶²⁰. En l'occurrence, on ne peut accepter que la procédure pénale soit utilisée comme un « *levier supplémentaire pour recouvrer les droits fraudés* »¹⁶²¹ puisque, lorsqu'il en va ainsi, la criminalisation du manquement à l'impôt est contestable dans la mesure où elle conduit à utiliser la sanction pénale « *à des fins purement utilitaristes, pour camoufler en définitive un échec du système fiscal lui-même* »¹⁶²². Le droit pénal n'est alors plus l'*ultima ratio* de la politique criminelle mais celui du Trésor public¹⁶²³. Dans cette situation, ce dernier assume par opportunisme d'assimiler certaines fraudes fiscales à de simples incartades, car pour lui, le paiement effectif d'une pénalité financière est « *de loin préférable à une action pénale* »¹⁶²⁴.

¹⁶¹⁵ Ce dernier voyant dans les règles pénales les « *armes de magasin de l'arsenal législatif, bataillons de réserve* », V. Claude LOMBOIS, *Droit pénal général*, op. cit., p. 16. A rapprocher de : Yvonne MULLER, op. cit., p. 26.

¹⁶¹⁶ V. en ce sens : Olivier DEBAT, « Souveraineté, citoyenneté, Liberté. Le droit pénal fiscal en quête d'équilibre », *Libre du bicentenaire du Code pénal et du Code d'instruction criminelle*, Dalloz, 2010, p. 777 et 812.

¹⁶¹⁷ Loïc DE GRAEVE, *Essai sur le concept de droit de punir en droit interne*, op. cit., n° 346.

¹⁶¹⁸ Jacques-Henri ROBERT et Martine REMOND-GOUILLOU, *Droit pénal de l'environnement*, op. cit., p. 29.

¹⁶¹⁹ V. à ce propos : Gonzalo RODRÍGUEZ MOURULLO, *Presente y futuro del delito fiscal*, op. cit., pp. 23-26 ; Emmanuel DREYER, *Droit pénal général*, LexisNexis, 6^{ème} éd., 2021, p. 68 et s.

¹⁶²⁰ CNTRL, V° Pis-aller. A rapprocher de : Michel VERON et Guillaume BEAUSSONIE, op. cit., n° 871 p. 563.

¹⁶²¹ Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *Des erreurs ou des fraudes ? Le sens des sanctions en matière fiscale*, op. cit., p. 27. V. des mêmes auteurs : *L'impunité fiscale, Quand l'Etat brade sa souveraineté*, op. cit., p. 12 ; « Punir les délinquants fiscaux en France et au Royaume Uni : vers la convergence des modèles ? », op. cit., p. 105. V. aussi : Florence DEBOISSY, « Retour sur un principe controversé : l'indépendance des procédures pénale et fiscale », op. cit., n°2.

¹⁶²² Gonzalo RODRÍGUEZ MOURULLO, op. cit., pp. 24-25 ; V. également en ce sens : Pierre LASCOUMES, « Sanctions des fautes ou gestion des illégalismes : L'hétérogénéisation du droit pénal. Un exemple. La répression de la fraude fiscale », op. cit., pp. 136-137 ; Pierre LASCOUMES, « Les administrations et le recours à la justice pénale », Laurent MUCCHIELLI et Philippe ROBERT (dir.), *Crime et sécurité. L'état des savoirs*, op. cit., p. 334 ; Pierre LASCOUMES, « Pénal répressif et/ou pénal restitutif – La place du pénal dans les stratégies des régulations administratives », Bruno AUBUSSON DE CAVARLAY, Pierre LASCOUMES, Philippe ROBERT, Renée ZAUBERMAN, *Le pénal en première ligne ou en dernier ressort*, Paris, CESDIP, 1984, n° 40, p. 231. A noter que le même constat a pu être observé au Royaume-Uni, V. Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, « Punir les délinquants fiscaux en France et au Royaume Uni : vers la convergence des modèles ? », op. cit., p. 106. V. enfin pour une observation analogue faite dans le domaine du droit pénal social, Carla NAGELS, « Quand le droit pénal se cherche. Exemple de la réaction sociale aux irrégularités sociales commises par les grandes entreprises », Dan KAMINSKI (dir.), *La flexibilité des sanctions. XXI^e journées juridiques Jean Dabin*, Bruylant, 2013, p. 381.

¹⁶²³ A ce sujet, André Decocq constate que la répression pénale est « *"contaminée" par certains caractères de la répression administrative, en ce sens que la recherche et la constatation des infractions, l'action publique elle-même, sont, dans une large mesure, l'affaire de l'Administration, comme si l'incrimination pénale n'était que l'ultima ratio au service des intérêts de l'Etat créancier d'impôts* », V. André DECOCQ, « La procédure pénale en matière fiscale », op. cit., p. 61. A rapprocher de : André VARINARD et Elisabeth JOLY-SIBUET, op. cit., pp. 213-214 ; Manon DE SAINT-LEGER, op. cit., n° 102 p. 96.

¹⁶²⁴ Pierre LASCOUMES, « La place du pénal dans le règlement différentiel des conflits », *L'Année sociologique*, 1985, Troisième série, Vol. 35, p. 164.

210. Le droit pénal : un instrument dénaturé – En pratique, une telle instrumentalisation du droit pénal par l'administration fiscale n'est pas sans danger¹⁶²⁵. En effet, elle peut conduire sur le long terme à un « *lent dépérissement du droit pénal* »¹⁶²⁶. Pourtant, lorsque les faits sont sérieux, la société a besoin de « *signaux forts qui ne peuvent provenir que de la justice pénale* »¹⁶²⁷. Par ailleurs, à plus court terme, cette instrumentalisation illustre un dévoiement de la justice pénale dans le sens où celle-ci finit par poursuivre la même logique régulatrice que les agences qui lui ont transmis les dossiers¹⁶²⁸. En d'autres termes, tout se passe « *comme si les juges assignaient pour fonction principale à la procédure pénale de faire rentrer l'argent dans les caisses de l'Etat* »¹⁶²⁹. Or, l'action pénale « *ne peut se contenter de défendre un intérêt purement instrumental* »¹⁶³⁰. En effet, comme l'a rappelé Michel Van De Kerchove : « *Quelle que soit l'importance - réelle ou apparente - de cette dimension instrumentale, il apparaît cependant qu'elle ne suffit pas à caractériser à elle seule le phénomène complexe que constitue le droit pénal* »¹⁶³¹. Et pour cause, le recours à la sanction pénale « *peut recouvrir des projets bien distincts qui, parfois, également se chevauchent* »¹⁶³². En ce sens, la norme pénale peut certes être utilisée comme un « *instrument pour résoudre des problèmes et des conflits déterminés* »¹⁶³³ mais elle peut aussi servir à « *énoncer ou rappeler un certain nombre de valeurs fondamentales* »¹⁶³⁴. Autrement dit, le droit pénal n'est pas seulement sanctionnateur, il est aussi expressif¹⁶³⁵. Or, il ne peut occuper sa « *place naturelle* »¹⁶³⁶ que lorsqu'il peut exprimer cette double fonction.

¹⁶²⁵ Comme l'affirmait le Doyen Roubier, lorsque « *le droit cède la place... à de pures considérations d'opportunité, le juriste n'a plus rien à dire : on entre dans un domaine où il ne pourrait avancer sans être saisi d'effroi* », Propos de Paul Roubier, cités in : Jean LARGUIER, « Mort et transfiguration du droit pénal », *op. cit.*, pp. 143-144. A rapprocher de : Loïc DE GRAEVE, *Essai sur le concept de droit de punir en droit interne*, *op. cit.*, n° 1052.

¹⁶²⁶ Voire à une mort du droit pénal, V. Michel VAN DE KERCHOVE, « "Médicalisation" et "fiscalisation" du droit pénal : deux versions asymétriques de la dépenalisation », *op. cit.*, p. 1. A rapprocher de : Loïc DE GRAEVE, *Essai sur le concept de droit de punir en droit interne*, *op. cit.*, n° 918.

¹⁶²⁷ Jean PRADEL, *Droit pénal comparé*, *loc. cit.*

¹⁶²⁸ V. en ce sens : Carla NAGELS, « Quand l'Etat préfère réguler que punir. Les réponses institutionnelles apportées à "la criminalité en col blanc" », *op. cit.*, p. 173 ; Olivier DEBAT, « Souveraineté, citoyenneté, Liberté. Le droit pénal fiscal en quête d'équilibre », *op. cit.*, pp. 822-823.

¹⁶²⁹ Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *L'impunité fiscale, Quand l'Etat brade sa souveraineté*, *op. cit.*, p. 126. Or comme le rappelle un auteur : « *Le juge pénal n'est pas [ou en tout cas ne devrait pas être] un percepteur* », V. Olivier DEBAT, « Souveraineté, citoyenneté, Liberté. Le droit pénal fiscal en quête d'équilibre », *op. cit.*, p. 780. A rapprocher de : Manon DE SAINT-LEGER, *L'articulation des procédures pénale et fiscale*, *op. cit.*, n°89 p. 87 et n° 107 p. 101.

¹⁶³⁰ Carla NAGELS, « Quand le droit pénal se cherche. Exemple de la réaction sociale aux irrégularités sociales commises par les grandes entreprises », *op. cit.*, p. 389. V. aussi du même auteur : « Les grandes entreprises et les instances étatiques de lutte contre la fraude sociale : le jeu du chat et de la souris », *Champ pénal*, Vol. X, 2013, n° 33. A rapprocher de : Laure BAUDRIHAYE-GÉRARD, « "The Doubts" : les magistrats belges face à la lutte contre la délinquance économique et financière », *RDPC*, 2017, pp. 115-118.

¹⁶³¹ Michel VAN DE KERCHOVE, « Symbolique et instrumentalité, Stratégie de pénalisation et de dépenalisation dans une société pluraliste », *Punir mon beau souci*, Editions de l'Université de Bruxelles, 1984, p. 125.

¹⁶³² Pierre LASCOUMES, Pierrette PONCELA, Pierre LENOËL, *Au nom de l'ordre. Une histoire politique du code pénal*, Hachette, 1989, p. 12.

¹⁶³³ Alessandro BARATTA, « Les fonctions instrumentales et les fonctions symboliques du droit pénal », *Déviante et société*, 1991 - Vol. 15 - N°1. p. 20. A rapprocher de : Michel VAN DE KERCHOVE, « Dimensions symbolique et instrumentale de la dépenalisation dans une société pluraliste », Michel VAN DE KERCHOVE, *Le droit sans peines. Aspects de la dépenalisation en Belgique et aux États-Unis*, Bruxelles, Facultés Universitaires Saint-Louis, 1987, p. 387 et s.

¹⁶³⁴ Pierre LASCOUMES, Pierrette PONCELA, Pierre LENOËL, *loc. cit.*

¹⁶³⁵ « *Les deux fonctions les plus distinctives du droit pénal sont celles qui font de lui un droit sanctionnateur et un droit expressif* », V. Valérie MALABAT, « Le droit pénal a-t-il encore une utilité ? », *op. cit.*, p. 94. Mais la doctrine prête également à la loi pénale des caractères pédagogique et déclaratif, V. Christine LAZERGES, « De la fonction déclarative de la loi pénale », *RSC*, 2004, p. 194. A notamment rapprocher de : Pierre LASCOUMES, Pierrette PONCELA et Pierre LENOËL, *op. cit.*, pp. 12-13 ; Georges DELLIS, *op. cit.*, n° 117 p. 79 et n° 147 pp. 98-99 ; Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 490 p. 164 ; Raymond GASSIN, Sylvie CIMAMONTI et Philippe BONFILS, *Criminologie*, *op. cit.*, pp. 57-58 ; Marie-Christine SORDINO, « Les fonctions expressive et pédagogique de la loi pénale confrontées aux mutations du droit pénal », *Mutations du droit pénal, entre*

Ce serait donc une erreur de le réduire à un simple outil destiné à « *remplir les caisses de l'Etat* »¹⁶³⁷. Car en agissant de la sorte : « *Le rôle d'expression privilégiée des valeurs de la République joué par la justice pénale n'est pas mis à profit pour manifester la centralité du respect des obligations fiscales par les citoyens* »¹⁶³⁸. Et on peut alors penser que la répression pénale manque son principal objectif ou à tout le moins sa « *fonction originale* »¹⁶³⁹. Car, en effet : « *C'est la portée symbolique de la sanction pénale qui en fait toute l'utilité par rapport aux autres types de sanctions* »¹⁶⁴⁰.

Déjà critiquable en elle-même, cette conséquence regrettable l'est d'autant plus lorsqu'on s'intéresse aux répercussions pratiques qu'elle engendre. A cet égard, on observe que l'infusion de la logique budgétaire de l'administration fiscale au sein du système pénal influence négativement la pensée et l'action des magistrats qui le composent. A tel point que, dans la lutte contre la délinquance fiscale, la justice pénale n'est pas seulement dévoyée, elle est aussi relativement passive¹⁶⁴¹.

B. La passivité de la justice pénale

211. Une passivité relativement assumée – Les magistrats conçoivent parfaitement que les sanctions pénales doivent permettre « *d'ajouter aux sanctions administratives déjà prises une dimension supplémentaire* »¹⁶⁴². A ce sujet, certains auteurs observent qu'« *en paroles, ils partagent l'idée que les infractions fiscales les plus graves doivent donner lieu non seulement à des amendes administratives, mais aussi à une procédure ayant une connotation punitive plus nette. Mais en pratique, ils s'impliquent peu dans un travail de pénalisation qui a pour particularité de dépendre [en grande partie] d'une autre institution – l'administration fiscale* »¹⁶⁴³.

affirmation de valeurs et protection des libertés ?, Presses de la Faculté de droit de Montpellier, 2018, pp. 11-41 ; Mireille DELMAS-MARTY, « Préface » Laurent NEYRET (sous. dir.), *op. cit.*, p. VIII.

¹⁶³⁶ Mathilde PETETIN, « La pénalisation des atteintes à l'environnement : de la technique à l'éthique », *Annales de l'institut de criminologie et de sciences pénales* – Roger Merle, Volume n°2, 2021, p. 233.

¹⁶³⁷ Carla NAGELS, « Quand le droit pénal se cherche. Exemple de la réaction sociale aux irrégularités sociales commises par les grandes entreprises », *loc. cit.* V. aussi en ce sens : José Antonio CHOCLÁN MONTALVO, *Manual de Derecho Penal II: Parte Especial*, Edición 2005, Editorial Datadiar.Com Y Deusto Jurídico, p. 326

¹⁶³⁸ Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, « Punir les délinquants fiscaux en France et au Royaume Uni : vers la convergence des modèles ? », *op. cit.*, p. 115. A rapprocher de : Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 974 p. 334.

¹⁶³⁹ *Ibid.* A ce sujet, ces auteurs avaient par ailleurs écrit dans une autre contribution que le rôle assigné en France aux poursuites pénales en matière fiscale manifestait « *une conception de l'impôt comme un outil essentiellement financier, reléguant au second plan sa valeur politique de définition d'un territoire et d'expression d'une communauté d'intérêts* », V. Alexis SPIRE, et Katia WEIDENFELD, « La tolérance des juges à la fraude fiscale : un inconscient d'institution. » *op. cit.*, pp. 83-84. V. aussi : André DECOCQ, *Droit pénal général*, Paris, 1971, p. 13 ; Georges DELLIS, *op. cit.*, p. 98. ; Loïc DE GRAEVE, *op. cit.*, n° n° 336, 1075 et 1077 ; Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 987 pp. 338-339 et n° 993 p. 341 ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 791 pp. 583-584.

¹⁶⁴⁰ Valérie MALABAT, « Le droit pénal a-t-il encore une utilité ? », *op. cit.*, p. 99. L'auteur ajoute à ce sujet que, pour remplir cette fonction expressive, il importe que le droit pénal « *ne brouille pas son message au risque de devenir inintelligible et de donner ainsi le prétexte de son inutilité* », V. Valérie MALABAT, *op. cit.*, p. 102.

¹⁶⁴¹ V. en particulier à ce propos : Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *L'impunité fiscale, Quand l'Etat brade sa souveraineté*, *op. cit.*, p. 83 et s. Le constat de la passivité de la justice pénale est aujourd'hui à nuancer en considération de la réforme opérée par la loi du 23 octobre 2018 qui, en plus d'ouvrir partiellement le verrou de Bercy, a instauré un mécanisme de transmission automatique au parquet des dossiers réunissant certains critères de gravité constatés à l'issue d'un contrôle fiscal. A cet égard, il ressort des résultats de la lutte contre la fraude fiscale obtenus en 2021 que cette année-là « *a permis de retrouver la trajectoire entamée en 2019, avec plus de 1 200 dénonciations obligatoires de faits de fraude fiscale transmises aux parquets (+ 25 % par rapport à 2019)* », V. Communiqué de presse n° 2098, « Bilan de la lutte contre la fraude fiscale : les chiffres-clé de l'année 2021 », Paris, le 3 mars 2022, p. 2.

¹⁶⁴² Alexis SPIRE, et Katia WEIDENFELD, « La tolérance des juges à la fraude fiscale : un inconscient d'institution. » *Criminologie*, volume 49, numéro 1, printemps 2016, pp. 83-84.

¹⁶⁴³ Alexis SPIRE, et Katia WEIDENFELD, *op. cit.*, p. 84. A rapprocher de : Jean-Jacques DE BRESSON, « Inflation des lois pénales et législations ou réglementations "techniques" », *RSC*, 1985, p. 247 et 255.

Ainsi, dans les faits, le monopole dont disposait cette dernière pour le choix des dossiers à poursuivre s'est longtemps traduit par une passivité assumée de l'institution judiciaire¹⁶⁴⁴. Celle-ci résultait d'un ajustement entre les contraintes auxquelles les juges répressifs sont soumis et leur propre perception du statut marginal du délit de fraude fiscale¹⁶⁴⁵. Et cette passivité était d'autant plus acceptée qu'elle était perçue comme étant « *sans grande conséquence* »¹⁶⁴⁶.

212. Une passivité masquant un sentiment d'inutilité – Au-delà, si pour l'administration fiscale, le suivi pénal de certains manquements fiscaux présente un « *intérêt immédiat* »¹⁶⁴⁷, tel ne serait pas le cas aux yeux des juges pénaux pour qui le sens de la pénalisation de la fraude fiscale serait « *beaucoup plus incertain* »¹⁶⁴⁸. Cette incertitude qu'évoquent les magistrats – et qui nourrit chez eux un sentiment d'inutilité de leur travail –, découle de plusieurs facteurs¹⁶⁴⁹. Parmi eux, on retrouve l'ancienneté des affaires qui conduit les juges répressifs à considérer que l'infliction d'une peine de prison n'a plus aucun sens¹⁶⁵⁰. D'ailleurs, en bout de chaîne, et comme cela a déjà pu être constaté, les juges pénaux prononcent des sanctions relativement faibles (cf. tableau 9).

213. Un système répressif homéostatique – Derrière ce phénomène, se cache un « *processus homéostatique* »¹⁶⁵¹ que l'on peut observer dans différents champs de la délinquance¹⁶⁵². A ce sujet, Maurice Cusson rappelle que : « *Dans les pays démocratiques, la capacité du pouvoir de forcer la main des acteurs pénaux est limitée [...] Il est très difficile de fixer la sévérité des peines à un niveau supérieur à celui que les agents pénaux trouvent acceptable sans qu'il ne se produise une baisse correspondante de la fréquence des peines. Toute décision en un point du système qui prescrit des peines que l'on juge excessives en un autre point provoquera des réactions tendant à en limiter la portée* »¹⁶⁵³. Or, en pratique, la relative faiblesse des peines infligées en matière fiscale risque en fin de compte d'aboutir à « *une démonstration involontaire de la rentabilité des fraudes, et à une absence d'effet dissuasif* »¹⁶⁵⁴.

¹⁶⁴⁴ Comme l'écrivent certains auteurs, tout se passait « *comme si l'implication de différentes institutions dans la régulation des déviances fiscales permettait à chaque acteur de renvoyer la responsabilité de l'impunité sur les autres protagonistes* », V. Alexis SPIRE, et Katia WEIDENFELD, *op. cit.*, p. 86. V. aussi : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 986 p. 716 et n° 999 p. 720.

¹⁶⁴⁵ V. en ce sens : Alexis SPIRE, et Katia WEIDENFELD, *op. cit.*, p. 88.

¹⁶⁴⁶ *Ibid.*

¹⁶⁴⁷ Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *L'impunité fiscale, Quand l'Etat brade sa souveraineté*, *op. cit.*, p. 84.

¹⁶⁴⁸ *Ibid.* A rapprocher de : Pierre LASCOUMES et Danièle VERNEUIL, *op. cit.*, p. 116. Pour un constat analogue en matière de délinquance environnementale, V. David CHILSTEIN, « L'efficacité du droit pénal de l'environnement », Oliveira BOSKOVIC (sous. dir.), *L'efficacité du droit de l'environnement. Mise en œuvre et sanctions*, Dalloz, 2010, p. 71.

¹⁶⁴⁹ V. en ce sens : Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *Des erreurs ou des fraudes ? Le sens des sanctions en matière fiscale*, Etude menée pour le compte de la Mission Droit et Justice, 2014, p. 76.

¹⁶⁵⁰ V. en ce sens : Carla NAGELS, « Quand l'Etat préfère réguler que punir. Les réponses institutionnelles apportées à "la criminalité en col blanc" », *op. cit.*, p. 173. A rapprocher de : Dan KAMINSKI, *Condamner. Une analyse des pratiques pénales*, Toulouse, Erès, 2015, pp. 234-239 ; Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, « Punir les délinquants fiscaux en France et au Royaume Uni : vers la convergence des modèles ? », *op. cit.*, pp. 103-116, spéc. p. 114.

¹⁶⁵¹ Maurice CUSSON, *Pourquoi punir ?*, Dalloz, 1987, p. 122. A propos du concept d'« *homéostasie* », V. Jack BAILLET, « Homéostasie », *Encyclopædia Universalis* [en ligne], URL : <https://www.universalis.fr/encyclopedie/homeostasie/>.

¹⁶⁵² V. en ce sens : Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 1002 p. 343.

¹⁶⁵³ Maurice CUSSON, *op. cit.*, p. 123.

¹⁶⁵⁴ Pierre LASCOUMES et Danièle VERNEUIL, *op. cit.*, p. 118. D'ailleurs, Pierre Lascoumes nomme cette conséquence perverse d'« *effet dissuasif à rebours* », V. Pierre LASCOUMES, « Sanctions des fautes ou gestion des illégalismes : L'hétérogénéisation du droit pénal. Un exemple. La répression de la fraude fiscale », *op. cit.*, p. 137. A propos de la rentabilité de la fraude fiscale, V. Jean-

214. Bilan : un système répressif mal construit – Cet énième effet pervers produit par le système de répression en vigueur vient s'ajouter aux nombreux autres déjà évoqués précédemment. Il souligne, une fois de plus, que le dispositif de lutte contre la délinquance fiscale, tel qu'il a été pensé, trouve de nombreuses limites¹⁶⁵⁵. Celles-ci résultent le plus souvent de son organisation même¹⁶⁵⁶. A cet égard, il apparaît à la lumière des précédents développements, qu'en théorie, le réseau de sanctions fiscales fonctionne par rapport au réseau pénal selon un principe d'indépendance¹⁶⁵⁷. En vertu de ce dernier, il existerait une « *réelle étanchéité* »¹⁶⁵⁸ entre les procédures de répression fiscale. Autrement dit, chacun des acteurs répressifs mobilisés en la matière – qu'il s'agisse de l'administration fiscale ou de l'institution judiciaire – serait comme « *comme "charbonnier" [...] maître chez lui* »¹⁶⁵⁹ : il pourrait agir comme il le veut sans se soucier de ce que fait l'autre. Toutefois, cette caractéristique du système – historiquement bien établie¹⁶⁶⁰ – est loin de transparaître avec évidence en pratique¹⁶⁶¹. Et pour cause, non seulement de très nombreux efforts ont été faits pour coordonner les répressions, mais par ailleurs des relations de dépendance ont pu être observées entre l'administration fiscale et l'autorité judiciaire. Ainsi, derrière un fonctionnement théorique indépendant, se cache en réalité une situation de « *dépendance organisée* »¹⁶⁶² dans laquelle la sanction pénale représente pour l'administration fiscale « *un moyen supplémentaire pour inciter les contribuables défaillants à payer* »¹⁶⁶³. Le système pénal est alors cantonné « *dans un rôle symbolique de menace utilisée par l'administration pour imposer une sanction purement administrative* »¹⁶⁶⁴.

On ne peut évidemment pas cautionner une telle instrumentalisation de cette « *réponse chargée de symboles* »¹⁶⁶⁵ qu'est la voie pénale¹⁶⁶⁶. Et ce, d'autant qu'elle n'a même pas le « *mérite de l'efficacité* »¹⁶⁶⁷.

Yves MERCIER et Jérôme TUROT, « Il suffit d'intensifier la lutte contre les fraudeurs pour rétablir nos finances publiques », *op. cit.*, p. 188.

¹⁶⁵⁵ A ce sujet, on pourrait reprendre une constatation faite par Pierre Lascoumes en 1983. En effet, en dépit des nombreuses réformes menées : « *L'essentiel demeure inchangé, à savoir la confrontation de deux logiques d'action différentes dont l'une est secondaire par rapport à l'autre* », V. « Sanctions des fautes ou gestion des illégalismes : L'hétérogénéisation du droit pénal. Un exemple. La répression de la fraude fiscale », *Revue interdisciplinaire d'études juridiques*, 10, 1983, p. 150.

¹⁶⁵⁶ A rapprocher de : Francis KERNALEGUEN, « Le juge de la fraude fiscale », *op. cit.*, p. 174.

¹⁶⁵⁷ « *Le principe d'indépendance des procédures pénale et fiscale résulte d'un ensemble de solutions jurisprudentielles cherchant notamment à éviter que les vices ou échecs de l'une n'entachent ou ne compromettent l'autre* », V. Stéphane DETRAZ, « Un an de droit pénal fiscal et douanier -- Septembre 2010 - août 2011 », *Dr. pén.* n° 10, octobre 2011, chron. 8, n° 7.

¹⁶⁵⁸ Rhita BOUSTA, « De la créativité du juge fiscal : l'exemple de l'indépendance des procédures fiscale et pénal », *Dr. fisc.*, n° 10, 21 avril 2011, étude 310, n° 2.

¹⁶⁵⁹ « *Au regard des autres branches du droit public comme au regard du droit privé, la loi fiscale possède une indépendance qui lui permet d'établir ses propres règles ; le droit fiscal, comme "charbonnier", est maître chez lui* », V. Louis TROTABAS, « Le particularisme du droit fiscal », *RTD civ.* 1931, p. 797. A rapprocher de : Maurice COZIAN, *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, LexisNexis, 4^{ème} éd., 1999, pp. 4-5.

¹⁶⁶⁰ Si le partage du pouvoir sanctionnateur entre l'ordre judiciaire et l'ordre administratif remonte au XVIII^{ème} siècle, c'est au début du XX^{ème} siècle qu'est apparu le dualisme répressif en matière fiscale, V. respectivement sur ces sujets : Jacques-Henri ROBERT, « Unions et désunions des sanctions du droit pénal et de celles du droit administratif », *AJDA*, 1995, p. 76 ; Frédéric TRISTRAM, « La sanction fiscale pénale aux 19^{ème} et 20^{ème} siècles », Thierry LAMBERT (sous dir.), *Les sanctions pénales fiscales*, Paris, L'Harmattan, 2007, p. 19 et s. A rapprocher aussi de : *Supra* §14.

¹⁶⁶¹ « *La mise en œuvre du principe d'indépendance n'aboutit pas à une herméticité absolue des procédures* », V. Claire SOURZAT, « Essai d'une analyse des rapports entre procédures fiscale et pénale », *op. cit.*, p. 215.

¹⁶⁶² Mireille DELMAS-MARTY, « Rapport général », *op. cit.*, p. 52.

¹⁶⁶³ Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *L'impunité fiscale, Quand l'Etat brade sa souveraineté*, *op. cit.*, p. 30.

¹⁶⁶⁴ Mireille DELMAS-MARTY, *Modèles et mouvements de politique criminelle*, Economica, 1983, p. 33.

¹⁶⁶⁵ Julie ALIX, *Terrorisme et droit pénal, Etude critique des incriminations terroristes*, Dalloz, Volume 91, 2010, n°6 p. 6.

215. Conclusion du chapitre 2 – Les développements qui précèdent ont permis de mettre en évidence une seconde faille du système de répression fiscale français. Celle-ci consiste dans son défaut de validité. A cet égard, il est apparu à l'analyse que la validité du dispositif répressif en vigueur ne pouvait être considérée comme satisfaisante, et cela, tant sur le plan formel qu'empirique. En effet, s'agissant tout d'abord de la validité formelle, il a été observé d'une part, que la cohérence dudit dispositif était somme toute relative, et d'autre part, que si ce dernier suivait nécessairement une logique d'ensemble, celle-ci apparaissait insaisissable¹⁶⁶⁸. S'agissant ensuite de la validité empirique, il existe un fossé piégeux entre les conditions théoriques du fonctionnement du système et la mise en œuvre pratique de celui-ci¹⁶⁶⁹. Dès lors, si une réforme dudit système est indispensable, celle-ci ne devrait pas avoir pour unique objet de revaloriser la place du droit pénal en matière fiscale. Elle devrait aussi avoir pour finalité de renforcer la validité de l'arsenal de répression fiscale français¹⁶⁷⁰.

* *

*

¹⁶⁶⁶ Si l'on ne peut bien sûr pas se satisfaire du dévoiement et de la passivité de la justice pénale, il faut néanmoins reconnaître que le maniement parcimonieux de cette dernière concourt à son efficacité, V. en ce sens : Pierre LASCOUMES, « Sanctions des fautes ou gestion des illégalismes : L'hétérogénéisation du droit pénal. Un exemple. La répression de la fraude fiscale », *op. cit.*, p. 137. V. aussi à ce propos : *Supra* §156.

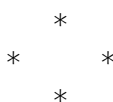
¹⁶⁶⁷ Jean-Jacques DE BRESSON, *op. cit.*, p. 244. Il existe en effet un décalage entre la proclamation constitutionnelle de la lutte contre la fraude fiscale et l'état pratique de ce combat.

¹⁶⁶⁸ Le système de répression fiscale français suit nécessairement une logique. On pourrait difficilement concevoir qu'il en aille autrement. Seulement cette logique paraît difficilement identifiable. Elle est également semble-t-il difficilement perceptible et compréhensible par le contribuable. Au-delà, elle rencontre des limites au regard notamment des résultats obtenus dans la lutte contre la fraude fiscale. En tout état de cause, cette logique, si elle existe, serait à repenser. A rapprocher de : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 733 p. 541.

¹⁶⁶⁹ V. en ce sens : *Supra* §189.

¹⁶⁷⁰ A ce propos, V. *Infra* §§218-220.

216. Conclusion du titre 2 – Les deux premiers chapitres de ce travail de recherche avaient pour objet d’offrir aux lecteurs une vision claire et actualisée du système de répression fiscale français. Les deux chapitres suivants ont, quant à eux, permis de mettre en exergue ses deux principales failles. En l’occurrence, celles-ci se rapportent d’une part, à la marginalisation du droit pénal et d’autre part, à la validité dudit système. En effet, faisant figure de constante, la marginalisation de la réponse pénale en matière fiscale est à la fois une cause et une conséquence de l’efficacité relative de la répression en ce domaine. C’est une cause dans le sens où la mise à l’écart de la justice pénale conduit en pratique à une instrumentalisation de cette dernière et à une invisibilisation de la délinquance fiscale¹⁶⁷¹. Mais c’est aussi une conséquence de l’efficacité limitée de la répression car elle favorise la tolérance sociale et judiciaire à la fraude fiscale¹⁶⁷². On tombe alors dans un engrenage pervers où le droit pénal est galvaudé et la gravité de la fraude, minorée. En d’autres termes, on s’éloigne – dans une telle configuration –, d’un cercle vertueux dans lequel une plus grande efficacité du système répressif favoriserait le civisme fiscal des contribuables¹⁶⁷³. Par ailleurs, lorsque l’on prolonge l’analyse, on s’aperçoit que la validité du système de répression fiscale n’est pas acquise dans le sens où ce dernier ne présente pas les conditions requises pour garantir son efficacité¹⁶⁷⁴. En effet, tel qu’il a été pensé et construit, ce système ne peut assurer que la répression mise en œuvre sera à la fois en adéquation avec la gravité des manquements constatés et prévisible pour les contribuables concernés par elle. Si bien qu’en pratique, ce second défaut majeur du dispositif en vigueur participe lui aussi du manque d’efficacité de la politique répressive menée en la matière.



¹⁶⁷¹ Pour pouvoir prétendre lutte efficacement contre la délinquance fiscale, il est nécessaire que celle-ci soit rendue visible. Or, précisément, la mobilisation du droit pénal est de nature à atténuer l’invisibilisation sociale de cette délinquance, V. *Supra* §174.

¹⁶⁷² En effet, l’efficacité relative de la lutte contre la fraude fiscale n’aide pas à penser que cette dernière constitue un phénomène potentiellement grave. A rapprocher de : Schéma 2.

¹⁶⁷³ Charles-Henri Hardy perçoit le civisme fiscal des contribuables comme une « *condition nécessaire* » à l’efficacité du système répressif en matière d’imposition, V. Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 593 pp 431-432. Or, il semblerait au contraire que l’efficacité de la répression soit une condition nécessaire au civisme fiscal des contribuables. En effet, on voit mal comment l’injustice fiscale découlant de la mise en œuvre d’une répression arbitraire pourrait inciter les citoyens à mieux respecter leurs obligations fiscales. Au-delà, il serait sans doute démesurément culpabilisant – voire contreproductif – de rendre les contribuables responsables de l’inefficacité de la répression fiscale. Dotés d’un libre-arbitre, les contribuables sont certes ceux qui fraudent le fisc, mais c’est à l’Etat qu’il revient de les en dissuader en développant une politique criminelle adaptée. C’est pourquoi, plutôt que d’accabler les contribuables ou de tout attendre d’eux, il convient de réfléchir à une amélioration du dispositif répressif actuellement proposé.

¹⁶⁷⁴ Pour rappel, l’adjectif « *valide* » s’emploie en droit pour désigner « *ce qui présente les conditions requises pour produire son effet* », V. Paul ROBERT, *Le Petit Robert*, 2017, p. 2673. V. à ce sujet : *Supra* §176.

CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE

217. Le maintien du *statu quo* : une hypothèse inacceptable – Il a été fait le choix d'entamer la première partie de cette recherche en citant des propos de Louis Boyer. Il serait possible de faire de même pour la clôturer. Car, ce qu'il a observé il y a plus de cinquante ans se vérifie toujours : « *Il ne suffit pas de dresser un bilan critique de ce qui est, d'en souligner l'efficacité très relative, d'en analyser les causes... les constatations amènent tout naturellement à se poser le problème de l'adaptation et de l'amélioration de notre système répressif en matière de fiscalité* »¹⁶⁷⁵. En effet, tel qu'il a été dressé dans les développements qui précèdent, le bilan critique de l'état de la lutte contre la fraude fiscale en France a mis en relief le paradoxe suivant : alors que les pouvoirs publics français disposent d'un arsenal répressif toujours plus étoffé, la délinquance fiscale demeure aussi fréquente et dévastatrice que par le passé¹⁶⁷⁶. Autrement dit, elle constitue toujours « *un mal répandu et d'un volume considérable* »¹⁶⁷⁷, à tel point que la répression en ce domaine paraît pratiquement inopérante¹⁶⁷⁸.

Si la permanence de ce constat peut naturellement interloquer, il revient à présent de l'interpréter¹⁶⁷⁹. A cet égard, il ressort des développements qui précèdent qu'il serait euphémistique d'écrire que le droit pénal en matière fiscale joue un rôle mal défini¹⁶⁸⁰. Car, en l'état du droit positif, il ne peut jouer son véritable rôle. Les circonstances entourant son intervention posent encore question et, lorsqu'il est mobilisé, son efficacité est douteuse. Au-delà, il importe de souligner que la rareté du recours à l'outil pénal dans ce champ de la délinquance – loin de constituer une « *condition de l'efficacité du dispositif* »¹⁶⁸¹ de répression mis en place –, peut entraîner des effets pernicioeux¹⁶⁸². En particulier, le mésusage constaté de la répression pénale conduit à accentuer l'absence de visibilité sociale de la délinquance fiscale, si bien que celle-ci continue à prospérer dans une relative indifférence. Ainsi, pour l'ensemble de ces raisons, une réflexion visant à l'amélioration de la répression fiscale en France se justifie¹⁶⁸³.

¹⁶⁷⁵ Louis BOYER, *op. cit.*, p. 239.

¹⁶⁷⁶ « *Sur le plan législatif, les moyens désormais disponibles devraient porter à l'optimisme. L'inquiétude subsiste en revanche sur le plan opérationnel* », V. Bernard BERTOSSA, cité in : Éric VERNIER, *op. cit.*, p. 20. A rapprocher également de : Jean COSSON, *Les industriels de la fraude fiscale*, *op. cit.*, p. 201 ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 724 p. 535. A noter qu'un constat analogue peut être tiré en matière de délinquance environnementale, V. Jérôme LASSERRE CAPDEVILLE, « Le droit pénal de l'environnement : un droit encore à l'apparence redoutable et à l'efficacité douteuse », *op. cit.*, p. 45. Ou plus récemment : Guillaume BEAUSSONIE, « Sauver l'environnement par le droit pénal ? », *RSC*, 2021, p. 873.

¹⁶⁷⁷ Louis BOYER, *op. cit.*, p. 235. A la même époque, Gérard Klein avait qualifié la fraude fiscale de « *mal extrêmement grave et malheureusement trop répandu* », V. Gérard KLEIN, *op. cit.*, p. 625.

¹⁶⁷⁸ L'adverbe « *pratiquement* » peut ici être pris dans un double sens. En un sens premier, il peut être assimilé à l'expression « *dans la pratique* » ou « *dans les faits* ». En un sens second, il peut être compris comme un synonyme de « *quasiment* » ou « *presque* ». En effet, dans la pratique et en dépit de l'existence d'un système de lutte contre la fraude fiscale particulièrement étoffé, la répression pénale de ce fléau est presque inopérante. A propos de la polysémie du terme « *pratiquement* », V. <https://www.cnrtl.fr/definition/pratiquement>.

¹⁶⁷⁹ A rapprocher de : Robert HENRION, « Fraude fiscale et droit pénal », *RDPC*, 1973-1974, p. 183. Ou plus récemment de : Charles PRATS, *Cartel des fraudes*, 2, Editions Ring, 2021, p. 13.

¹⁶⁸⁰ A rapprocher de : Jacques-Henri ROBERT et Martine REMOND-GOUILLOU, *op. cit.*, p. 24.

¹⁶⁸¹ Martin COLLET et Pierre COLLIN, *Procédures fiscales, Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, *op. cit.*, n° 278.

¹⁶⁸² On pourrait donc reprendre ici des propos d'Henri Donnedieu De Vabres, en affirmant qu'en matière fiscale, la politique criminelle menée « *se donne l'illusion de marcher droit parce qu'elle boîte des deux pieds* », V. Henri DONNEDIEU DE VABRES, *La politique criminelle des Etats autoritaires*, Dalloz, 2009 [1938], p. 211.

¹⁶⁸³ A rapprocher de : Daniel GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, LGDJ, 13^{ème} éd., 2022, n° 982 p. 791.

**SECONDE PARTIE – REFLEXION POUR L'AMELIORATION
DE LA REPRESSION FISCALE EN FRANCE**

218. Une politique criminelle dans l'impasse – Si la fraude fiscale persiste comme un « *fait tétu* »¹⁶⁸⁴, l'échec de sa répression aussi !¹⁶⁸⁵ En effet, comme on a pu le constater, l'évolution de la politique répressive menée en matière fiscale ne s'est pas traduite par une amélioration significative des résultats obtenus¹⁶⁸⁶. Certains auteurs affirment en ce sens que : « *La pénalisation de la fraude fiscale apparaît aujourd'hui comme une machine qui, depuis plusieurs décennies, tourne dans le vide. De nombreuses énergies sont mobilisées, sans que l'on sache très bien dans quel but* »¹⁶⁸⁷. En effet, tout porte à croire que le mouvement pris par les réformes menées en la matière nous a conduit dans une « *bouteille à mouches* »¹⁶⁸⁸ dont on cherche opiniâtrement la sortie là où, précisément, elle ne se trouve pas !

219. Une impasse non dépourvue d'issues – Pour comprendre cet état de fait, il importe de revenir sur la distinction opposant l'effectivité et l'efficacité. Rapportée à une règle, l'effectivité dépend de l'application de celle-ci, tandis que l'efficacité renvoie au résultat qui en découle¹⁶⁸⁹. De ce point de vue, on ne peut nullement affirmer que le problème du système répressif mis en place réside dans son manque d'effectivité. En effet, les pouvoirs publics ont bâti un système de répression fiscale qui est appliqué depuis des décennies. En cela, on peut dire que ce système est « *effectif* ». Mais produit-il le résultat escompté ? Non. Ça n'est donc pas que le système est inefficace, mais plutôt qu'il est inefficace¹⁶⁹⁰. Autrement dit, on est ici confronté à une situation d'« *effectivité inefficace* »¹⁶⁹¹. Or, si le système est inefficace en étant effectif, c'est qu'il faut alors certainement le modifier¹⁶⁹². Mais de quelle manière ?

¹⁶⁸⁴ Jean-Claude MARTINEZ, « La légitimité de la fraude fiscale », *op. cit.*, p. 921.

¹⁶⁸⁵ A rapprocher de : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 593 pp. 431-432.

¹⁶⁸⁶ En 2019, la Cour des comptes a même mis en avant une diminution de ces résultats, V. Cour des comptes, « La fraude aux prélèvements obligatoires. Evaluer, prévenir, réprimer », 2019, pp. 118-127. V. aussi : Graphique 2.

¹⁶⁸⁷ Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *L'impunité fiscale, Quand l'Etat brade sa souveraineté*, *op. cit.*, p. 149.

¹⁶⁸⁸ Comme l'explique Alvaro Pires, en reprenant la description donnée par Paul Watzlawick, les bouteilles à mouches « *avaient une large ouverture, en forme d'entonnoir, donnant une apparence de sécurité aux mouches qui s'aventuraient dans le col toujours plus étroit du récipient. Une fois dans le ventre de la bouteille, la seule façon pour la mouche de s'en sortir était d'emprunter le même conduit étroit par lequel elle était entrée. Mais, vu de l'intérieur, il lui paraissait encore plus étroit et dangereux que l'espace dans lequel elle se trouvait prisonnière. Elle cherchait alors la sortie là où elle n'était pas, en l'occurrence dans l'espace apparemment plus ouvert et plus rassurant du fond de la bouteille, et finissait par mourir dans la bouteille même si la sortie n'était pas bouchée* », V. Alvaro. P. PIRES, « Aspects, traces et parcours de la rationalité pénale moderne », Christian DEBUYST, Françoise DIGNEFFE et Alvaro. P. PIRES, *Histoire des savoirs sur le crime et la peine, Tome 2 : La rationalité pénale et la naissance de la criminologie*, 1^{ère} éd., Bruxelles, Larcier, 1998, p. 7 ; Alvaro. P. PIRES, « Quelques obstacles à une mutation du droit pénal », *Revue générale de droit*, 26(1), 1995, pp. 134-135. V. enfin : Paul WATZLAWICK, « La mouche et la bouteille à mouches », *op. cit.*, p. 269.

¹⁶⁸⁹ V. en ce sens : Philippe CONTE, « "Effectivité", "inefficacité", "sous-effectivité", "surefficacité"... : variations pour droit pénal », *op. cit.*, p. 128. A rapprocher de : Jean CARBONNIER, *Flexible droit. Pour une sociologie du droit sans rigueur*, Paris : LGDJ, 10^e éd., 2014, pp. 136-148 ; Carole AUBERT DE VINCELLES, « Rapport de synthèse », Blandine MALLET-BRICOUT (dir.), *La sanction. Colloque du 27 novembre 2003 à l'université Jean Moulin Lyon 3*, L'Harmattan, 2007, p. 266 ; Guillaume ROYER, *L'efficacité en droit pénal économique. Etude de droit positif à la lumière de l'analyse économique du droit*, LGDJ, 2009, n° 17 pp. 26-31 ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, pp. 32-35.

¹⁶⁹⁰ On refusera ici d'adopter une conception étroite de l'effectivité selon laquelle cette dernière « *se confond presque avec la notion d'efficacité* », V. François ROUSSEAU, « L'articulation des contentieux civil, administratif et pénal, entre complémentarité et concurrence », Gérard BROVELLI et Mary SANCY (sous-dir.), *Environnement et développement durable dans les politiques de l'Union européenne. Actualités et défis*, PUR, 2017, p. 259.

¹⁶⁹¹ Philippe CONTE, *op. cit.*, p. 129.

¹⁶⁹² En paraphrasant Pierre Lascombes, on pourrait affirmer que la législation fiscale a une effectivité relative dans sa mise en œuvre mais n'a pas l'efficacité sociale attendue, V. Pierre LASCOMBES, *Des erreurs pas des fautes. La gestion discrète du droit des affaires*, *op. cit.*, n° 42, p. 63.

Pour le savoir, il faut tirer les enseignements des développements précédents¹⁶⁹³. En l'occurrence, il ressort notamment de ces derniers que le législateur français n'a cessé d'intervenir pour renforcer les arsenaux répressif et procédural de lutte contre la fraude fiscale. Il ne serait dès lors pas sérieux d'initier une énième « *course à l'armement* »¹⁶⁹⁴. De même, il serait infondé de prétendre que l'inefficacité du système de répression fiscale résulte de son incomplétude¹⁶⁹⁵. C'est pourquoi, il est clair que si une énième modification du dispositif de lutte contre la délinquance fiscale devait être proposée, elle ne devrait pas porter sur le contenu de celui-ci mais sur la manière employée pour le déployer¹⁶⁹⁶. Autrement dit, il paraît beaucoup plus sage d'analyser l'échec de la répression comme une « *conséquence normale (!) de son organisation même* »¹⁶⁹⁷. De sorte que ce serait d'abord et avant tout au plan procédural qu'une révolution substantielle devrait être conduite en matière de répression fiscale¹⁶⁹⁸.

220. La sortie proposée – Aussi, pour pouvoir proposer une nouvelle orientation de la matière traitée, il convient en premier lieu d'écarter la légitimité de la fraude fiscale et de manière plus générale, la considération selon laquelle « *l'absence ou la faiblesse de la répression est, en ce qui concerne les prescriptions des législations ou réglementations techniques, une "soupape de sécurité", qui rend tolérable au citoyen le maquis des impératifs de tous ordres qui l'enserrent* »¹⁶⁹⁹. Autrement dit, ce n'est pas le principe même de la répression fiscale qui doit être remis en cause, mais la manière dont elle a été jusqu'à présent mise en œuvre¹⁷⁰⁰. A cet égard, pour que la réforme proposée se révèle véritablement constructive, elle doit avoir pour objectif de corriger les deux principaux défauts du dispositif répressif actuellement en vigueur.

De ce point de vue, le premier talon d'Achille du système précédemment mis en lumière tient à la marginalisation du droit pénal qui, à l'analyse, est aussi constante que pernicieuse¹⁷⁰¹. Ce premier défaut invite à penser que, pour renforcer l'efficacité de la répression, il faudrait nécessairement revaloriser le rôle et la place du droit pénal au sein du système de répression fiscale¹⁷⁰².

¹⁶⁹³ V. en ce sens : Marc ANCEL « Pour une étude systématique des problèmes de politique criminelle », *op. cit.*, p. 34.

¹⁶⁹⁴ Jean-René CAZENEUVE, *op. cit.*, p. 12.

¹⁶⁹⁵ « *Si la lutte contre la fraude fiscale connaît des ratées en France, ce n'est pas à cause d'un manque de moyens juridiques* », V. Guillaume GUICHARD, « Le fisc dispose aujourd'hui d'un arsenal suffisant », *Le Figaro*, n° 23421, 3 décembre 2019, p. 24. V. déjà en ce sens : Pierre LASCOUMES, « Contre l'argent illicite, non aux lois de panique », *Les invités de Médiapart*, 17 avril 2013. A également rapprocher de : Cour des comptes, « La fraude aux prélèvements obligatoires. Evaluer, prévenir, réprimer », 2019, p. 17 et 112 ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 583 p. 422. A noter enfin qu'un constat analogue avait pu être tiré il y a un demi-siècle en matière environnementale, V. Jacques-Henri ROBERT et Martine REMOND-GOUILLOUD, *op. cit.*, p. 28. A rapprocher de : Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 1266 et 1267 p. 437.

¹⁶⁹⁶ V. déjà en ce sens : Cour des comptes, « La fraude aux prélèvements obligatoires. Evaluer, prévenir, réprimer », 2019, p. 135.

¹⁶⁹⁷ Francis KERNALEGUEN, *loc. cit.* A ce sujet, Jean Cosson, avait, de manière visionnaire, écrit en 1972 que c'était « *dans un maniement plus énergique des moyens de droit disponibles qu'il faut rechercher l'intensification de la lutte contre les fraudeurs* », V. Jean COSSON, « La fraude fiscale en France », *Gaz. Pal.*, Rec. 1972, 2, doct. p. 421. V. aussi du même auteur : *Les industriels de la fraude fiscale*, *op. cit.*, p. 201. A rapprocher de : Fabien VESSIO, *op. cit.*, n° 18 p. 32.

¹⁶⁹⁸ A rapprocher de : Jean-Jacques DE BRESSON, *op. cit.*, p. 250.

¹⁶⁹⁹ Jean-Jacques DE BRESSON, *loc. cit.*

¹⁷⁰⁰ A propos de la nécessité de la répression en matière fiscale, V. *Supra* §33.

¹⁷⁰¹ V. à ce propos : *Supra* §127 et s.

¹⁷⁰² Autrement dit, il serait d'abord question de faire en sorte que la répression pénale ne soit plus assimilable à « *la lance émoussée d'un Don Quichotte jeté dans un vain assaut contre les moulins de la fraude fiscale* », V. Francis KERNALEGUEN, « Le juge de la fraude fiscale », Loïc CADIET (coord.), *Regards sur la fraude fiscale*, Economica, 1986, p. 174.

Le second défaut majeur que les développements précédents ont mis en avant réside dans le manque de cohérence dudit système ainsi que dans la difficulté que l'on éprouve à établir sa logique d'ensemble¹⁷⁰³. Pour corriger cet autre point, il faudrait donc mener une réforme qui permette au système de gagner en cohérence tout en clarifiant sa logique d'ensemble¹⁷⁰⁴.

221. Une solution sérieuse – Or, vis-à-vis des problèmes posés par ces deux importantes faiblesses du système, une solution paraît devoir être envisagée : elle consiste dans l'interdiction des cumuls de répression¹⁷⁰⁵. A l'analyse, une telle solution s'impose car, en réalité, la juxtaposition des répressions – loin de renforcer l'efficacité globale du système – est contreproductive dans le sens où elle ne fait que maintenir béantes les failles de notre arsenal de lutte contre la délinquance fiscale¹⁷⁰⁶. En effet, en l'état, le droit pénal est à la fois marginalisé et instrumentalisé si bien qu'un juste équilibre entre les différentes formes de répression ne peut être trouvé. Par ailleurs, l'organisation même du système empêche que sa mise en œuvre soit pleinement cohérente. En ce sens, faire le choix de la juxtaposition des répressions, c'est aussi faire celui de la disharmonie¹⁷⁰⁷. Or, jusqu'à présent, ce choix n'a jamais été véritablement remis en cause¹⁷⁰⁸. Comme on a pu le constater, ce choix est encore permis par la loi¹⁷⁰⁹. Et comme on pourra le voir, il est toujours validé par la jurisprudence¹⁷¹⁰. Par ailleurs, les pouvoirs publics français continuent de lui manifester son attachement¹⁷¹¹. Il s'agit donc d'un choix paradoxalement assumé (**Titre 1**).

222. Une solution non miraculeuse – On ne peut bien sûr pas se satisfaire d'un tel constat et pour y remédier on ne saurait se contenter de simplement proposer de mettre fin au cumul des répressions car ce serait alors accepter de ne pas achever la réflexion ainsi initiée. La séparation des répressions constitue certes une condition *sine qua non* à l'harmonie du système mais, envisagée seule, elle reste insuffisante¹⁷¹². Autrement dit, ladite séparation est un « *œuf de Colomb* »¹⁷¹³ mais pas une solution miracle.

¹⁷⁰³ V. à ce sujet : *Supra* §183 et s.

¹⁷⁰⁴ V. Olivier DEBAT, « Souveraineté, citoyenneté, Liberté. Le droit pénal fiscal en quête d'équilibre », *op. cit.*, p. 789.

¹⁷⁰⁵ A rapprocher de : Audrey GUINCHARD, « Matière pénale et cumul des sanctions. Vers un meilleur respect du principe *non bis in idem* ? », *op. cit.*, p. 518 et 529.

¹⁷⁰⁶ Il sera ici démontré que la première réforme à mettre en place pour renforcer l'efficacité du système répressif actuel serait de mettre fin au cumul des répressions. Et en justifiant cette réforme, on verra que sa mise en œuvre permettrait à la fois de revaloriser la place du droit pénal et de gagner en cohérence, tout en clarifiant la logique d'ensemble du système. Ultérieurement, pour atteindre ce double objectif, et *in fine* apporter au système la cohérence qu'il n'a jamais eue, il apparaîtra nécessaire de procéder à une rationalisation d'ampleur de celui-ci, V. *Infra* §364 et s.

¹⁷⁰⁷ V. Olivier DEBAT, « Souveraineté, citoyenneté, Liberté. Le droit pénal fiscal en quête d'équilibre », *op. cit.*, p. 791.

¹⁷⁰⁸ Toutefois, si l'ancienneté d'une pratique force le respect, elle n'est pas nécessairement gage d'avenir. A rapprocher de : Didier TRUCHET, « Fusionner les juridictions administrative et judiciaire », *Etudes offertes à Jean-Marie AUBY*, Dalloz, 1992, p. 336.

¹⁷⁰⁹ V. en ce sens : *Supra* §194.

¹⁷¹⁰ V. à ce propos : *Infra* §224 et s.

¹⁷¹¹ V. en ce sens : CEDH gr. ch., 15 nov. 2016, n° 24130/11 et n° 29758/11, *A et B c/ Norvège*, point n° 96.

¹⁷¹² En d'autres termes, si l'harmonie du système ne peut être trouvée qu'au travers d'une séparation des répressions, cette dernière ne constitue qu'une première étape vers l'adoption d'un arsenal répressif véritablement harmonieux.

¹⁷¹³ C'est-à-dire une idée simple et ingénieuse. Car, la règle *ne bis in idem* peut fournir une réponse simple et cohérente au problème posé par la multiplication des compétences répressives. A ce propos, V. Juliette LELIEUR-FISCHER, *op. cit.*, n° 35 p. 42.

Pour produire son plein effet, elle devra être accompagnée d'une rationalisation d'ampleur du système de répression fiscale français¹⁷¹⁴. Et ça n'est donc qu'au travers de cette recherche de rationalité qu'une véritable harmonie pourra être trouvée (**Titre 2**)¹⁷¹⁵.

¹⁷¹⁴ Pour Charles-Henri Hardy, ce mouvement de rationalisation est déjà en marche, V. Charles-Henri HARDY, « La politique répressive du parquet national financier en matière fiscale », *op. cit.*, p. 47.

¹⁷¹⁵ L'harmonie peut se définir comme « *un accord parfait et une entière correspondance de plusieurs parties qui forment un tout, ou qui concourent à une même fin* », V. <https://www.cnrtl.fr/definition/academie8/harmonie>.

Titre 1 – La disharmonie assumée : le cumul des répressions

« La sanction de la fraude fiscale est révélatrice d'une ambiguïté fondamentale. Bien sûr on pourrait croire à une harmonieuse répartition des tâches entre l'administration, [...] et l'autorité judiciaire [...]. Mais cette harmonie est largement illusoire »¹⁷¹⁶.

223. Mieux vaut deux fois qu'une ? – Comme on l'a vu précédemment, l'architecture de la répression fiscale en France est telle qu'un cumul des répressions est possible. En effet, en l'état du droit positif, un contribuable peut, pour un même comportement de fraude à l'impôt, être sanctionné doublement. Il peut se voir infliger des sanctions fiscales par l'administration et des peines par l'autorité judiciaire¹⁷¹⁷. Si ce cumul des répressions est autorisé par le législateur, il peut s'effectuer en violation d'une certaine conception de la règle *ne bis in idem*, en l'occurrence celle interdisant le cumul des poursuites pour un même fait¹⁷¹⁸. Sur le sujet, la jurisprudence est aussi riche que fluctuante, mais une étude de son ensemble montre qu'elle suit un mouvement global tendant à tolérer le cumul des répressions administrative et pénale¹⁷¹⁹. Ainsi, en matière fiscale, la règle *ne bis in idem* est « mise à l'écart »¹⁷²⁰, et ce, tant par le législateur que par la jurisprudence¹⁷²¹.

L'adoption de cette posture est contestable car, tout d'abord, l'adage *ne bis in idem* désigne une règle procédurale exprimant pour tout justiciable le droit fondamental de ne pas être poursuivi deux fois pour la même infraction. Dénier l'importance de cet adage, en le mettant ainsi de côté, c'est donc accepter de mettre en œuvre un système répressif faisant peu de cas de la protection des droits des justiciables. Mais, l'adoption de cette posture est également contestable car – contrairement à ce qui est souvent avancé –, mettre à distance la règle *ne bis in idem* ne permet pas de favoriser la bonne administration de la justice ou l'efficacité de la répression¹⁷²².

¹⁷¹⁶ Francis KERNALEGUEN, « Le juge de la fraude fiscale », Loïc CADIET (coord.), *Regards sur la fraude fiscale*, Economica, 1986, p. 173.

¹⁷¹⁷ V. en ce sens : *Supra* §194.

¹⁷¹⁸ A ce sujet, V. *Infra* §228 et *nbp* n° 1808.

¹⁷¹⁹ A rapprocher de : Alain COEURET, Elisabeth FORTIS et François DUQUESNE, *op. cit.*, n° 986 pp. 599-600.

¹⁷²⁰ Stéphane DETRAZ, « La mise à l'écart du principe *non bis in idem* en matière fiscale », *Dr. fisc.*, n°38, septembre 2016, act. 502. A rapprocher de : Florent KIRMAN, *Le principe de nécessité en droit pénal des affaires*, *op. cit.*, n°65 p. 57.

¹⁷²¹ D'après Loïc De Graeve, le non-respect de cette règle constitue plus largement « une donnée constante dans la relation s'établissant entre les droits répressifs extra-pénaux et le droit pénal », V. Loïc DE GRAEVE, *Essai sur le concept de droit de punir en droit interne*, *op. cit.*, n° 1018.

¹⁷²² A rapprocher de : Françoise TULKENS, « *Non bis in idem*. Un voyage entre Strasbourg et Luxembourg », Olivier CAHN, Jocelyne LEBLOIS-HAPPE et Patrick WACHSMANN (sous-dir.), *Droit répressif au pluriel : droit interne, droit international, droit européen, droits de l'homme - Liber amicorum en l'honneur de Renée Koering-Joulin*, Anthemis, Bruxelles, 2014, n°26 p. 739. ; Aurore GARIN, « *Non bis in idem* et Convention européenne des droits de l'homme. Du nébuleux au clair-obscur : état des lieux d'un principe ambivalent », *RTDH*, Année 27, N° 106, 2016, pp. 395-432, spéc. p. 418.

Bien au contraire, il apparaît à l'analyse que ça n'est qu'en offrant à cette règle une large portée que l'on peut espérer non seulement renforcer l'efficacité de la lutte contre la fraude fiscale, mais aussi faire respirer le principe de justice qui sommeille en elle¹⁷²³. C'est pourquoi, après avoir fait le constat de sa contestable mise à l'écart par la jurisprudence **(Chapitre 1)**, il conviendra d'œuvrer à sa nécessaire revalorisation **(Chapitre 2)**.

¹⁷²³ En son temps déjà, Faustin Hélie avait regretté qu'on n'ait pas « *aperçu le principe de justice qui respire sous le principe de procédure* » consacré par la règle *ne bis in idem*, V. Faustin HELIE, *Traité de l'instruction criminelle ou théorie du code de l'instruction criminelle*, Tome I, Bruxelles, Bruylant, 1863, n° 1261 p. 556.

Chapitre 1 – La contestable mise à l'écart de la règle *ne bis in idem*

224. Une règle plurimillénaire – La locution latine « *non bis in idem* »¹⁷²⁴ ou « *ne bis in idem* »¹⁷²⁵ désigne une règle ayant fait l'objet de plusieurs définitions¹⁷²⁶. Et, aujourd'hui encore, la signification théorique de cet adage « *reste discutée* »¹⁷²⁷. Pour autant, on peut considérer qu'il désigne de manière classique une règle plurimillénaire¹⁷²⁸. En l'occurrence celle selon laquelle nul peut être poursuivi deux fois (*ne bis*) pour les mêmes faits (*in idem*) et dont on retrouve la trace dans les écrits de Démosthène « *en qui l'on s'accorde à reconnaître le plus grand orateur de l'Antiquité* »¹⁷²⁹. En particulier, dans son *Plaidoyer contre Leptine*, cet homme d'Etat athénien rappelle que les lois « *ne permettent pas qu'on plaide deux fois contre la même personne et pour le même objet* »¹⁷³⁰.

225. Une « règle de justice élémentaire »¹⁷³¹ – Au regard de l'évidence de son contenu, la règle *ne bis in idem* se présente comme une « *règle de bon sens* »¹⁷³² qui « *se comprend de façon intuitive* »¹⁷³³.

¹⁷²⁴ Cette locution est étymologiquement tirée de la maxime latine « *bis de eadem re ne sit actio* » que l'on peut traduire littéralement par « *une seule action pour la même affaire* ». A propos de la signification de cette locution latine, V. Henri ROLAND et Laurent BOYER, *Adages du droit français*, Litec, 4^{ème} éd., 1999, n° 35 pp. 51-58 ; Juliette LELIEUR-FISCHER, *op. cit.*, *nbp* n° 4 p. 15.

¹⁷²⁵ De ces deux expressions, seule la seconde est grammaticalement juste, V. en ce sens : Juliette LELIEUR-FISCHER, *loc. cit.* C'est pourquoi, dans le cadre de ce travail, elle sera préférentiellement employée. V. contra : Michèle DUCOS et Michèle FRUYT, « Quelle formulation pour l'adage juridique : *Non bis in idem* ou *Ne bis in idem* ? », Arnaud REYGROBELLET et Nathalie HUET (sous. dir.), *La réforme du contentieux boursier*, 1^{ère} édition, Bruxelles, Larcier, 2016, pp. 83-85 ; Philippe CONTE, « *Non bis in idem* : bref exercice d'exégèse d'où il résulte que le droit n'est pas la physique », *Dr. pén.*, n°3, mars 2020, *nbp* n° 2.

¹⁷²⁶ En effet, elle a d'abord été envisagée comme interdisant le cumul de poursuites à l'encontre de la même personne pour les mêmes faits. Puis, cette première définition de la règle a connu deux extensions. La première visait à interdire de retenir plusieurs qualifications juridiques pour les mêmes faits au sein d'une poursuite unique ; la seconde eut pour objet de proscrire le cumul de sanctions pour les mêmes faits, V. à ce sujet : Juliette LELIEUR-FISCHER, *op. cit.*, pp. 21-28.

¹⁷²⁷ Olivier DECIMA, « La règle *ne bis in idem* dans la jurisprudence de la Cour Européenne des droits de l'Homme », Haritini MATSOPOULOU (sous-dir.), *La règle ne bis in idem. Concordances et discordances entre les jurisprudences européenne et constitutionnelle*, Mare & Martin, 2019, p. 16. A rapprocher de : Pascal BEAUVAIS, « La répartition *a posteriori* du contentieux : la règle *ne bis in idem* transnationale », Valérie MALABAT' (sous-dir.), *Juge national, européen, international et droit pénal*, Ed. cujas, 2012, pp. 97-100.

¹⁷²⁸ A propos de la signification de cet autre adage, V. notamment : Henri ROLAND et Laurent BOYER, *op. cit.*, n° 267 pp. 534-536 ; *Locutions latines juridiques*, Dalloz, 2007, p. 64 ; Rémy CABRILLAC, *Dictionnaire du vocabulaire juridique* 2020, LexisNexis, 11^{ème} éd. 2019, p. 365 ; Gérard CORNU (sous dir. de), *Vocabulaire juridique*, Paris, PUF, 14^{ème} éd, 2022, p. 688.

¹⁷²⁹ Gilberte RONNET, « Démosthène (384-322 av. J.-C.) », *Encyclopædia Universalis* [en ligne], consulté le 27 juin 2022. URL : <https://www.universalis.fr/encyclopedie/demosthene/>. A rapprocher de : Jacobo LOPEZ BARJA DE QUIROGA, *El principio : non bis in idem*, Dykinson, 2004, pp. 14-17 ; José MUNOZ CLARES, *Ne bis in idem y derecho penal. Definición, patología y contrarios*, DM Librero editor, 2006, pp. 25-58 ; Jose MUNOS CLARES y José María CABALLERO SALINAS, *Ne bis in idem. Hechos, penas, sanciones*, Aranzadi, 2019, pp. 27-68.

¹⁷³⁰ V. Démosthène, *Plaidoyer contre Leptine*, n° 147. A rapprocher de : Juliette LELIEUR-FISCHER, *op. cit.*, n° 10 p. 21.

¹⁷³¹ Emmanuel DREYER, « *Ne bis in idem* – Matière pénale – Proportionnalité », Xavier DUPRE DE BOULOIS (sous. coord.), *Les grands arrêts du droit des libertés fondamentales*, Dalloz, 2^{ème} éd., 2019, p. 766.

¹⁷³² Véronique JAWORSKI, « Le *non bis in idem* en droit pénal de l'environnement », Delphine BRACH-TIEL (sous-dir.), *Existe-t-il encore un seul non bis in idem aujourd'hui ?*, L'Harmattan, 2017, p. 121. V. aussi : Jean PRADEL, « La règle *ne bis in idem* en droit comparé », Haritini MATSOPOULOU (sous-dir.), *op. cit.*, p. 163. Dans le même esprit, au XIX^{ème} siècle, Joseph-Louis-Elzéar Ortolan avait écrit que : « *C'est le bon sens des nations, l'instinct universel de justice traduit, en forme scolastique, dans ce brocard : Non bis in idem* », V. Joseph-Louis-Elzéar ORTOLAN, *Éléments de droit pénal*, T. II, Libr. Plon, Paris, 4^{ème} éd, 1875, p. 294. A rapprocher également de : André HUET et Renée KOERING-JOULIN, *Droit international pénal*, PUF, 3^{ème} éd., 2005, n° 152 p. 256 ; Geoffrey NINANE, « Le principe *non bis in idem* et l'arrêt A et B contre Norvège de la Cour européenne des droits de l'homme du 15 novembre 2016 », François TULKENS (sous. coord.), *Le droit administratif répressif, fiscal et indemnitaire*, Larcier, 2018, n°1 p. 8.

¹⁷³³ Daniel FLORE, « Le principe *ne bis in idem* en droit pénal européen », Delphine BRACH-TIEL (sous-dir.), *op. cit.*, p. 11. A rapprocher de : Delphine BRACH-TIEL, « Avant-Propos. *Non bis in idem* : du mythe à la réalité », Delphine BRACH-TIEL (sous-dir.), *op. cit.*, p. 5. La gravité – autre notion au cœur de ce travail –, est aussi immédiatement intelligible, V. à ce propos : Nasser-Eddine AZERI, *La gravité de l'infraction en droit pénal*, Thèse de doctorat, Université Paris 1 Panthéon Sorbonne, 2021, n°1 p. 7.

D'ailleurs la doctrine ne manque pas d'arguments pour justifier son existence. La sécurité juridique¹⁷³⁴, la justice¹⁷³⁵, l'équité¹⁷³⁶, la proportionnalité de la répression¹⁷³⁷, la liberté¹⁷³⁸, ou même la tranquillité¹⁷³⁹ sont tour à tour mobilisés en ce sens.

En prenant davantage de hauteur, on peut observer que cette règle « *s'impose tant pour des raisons d'intérêt général puisqu'il est souhaitable de revêtir les décisions pénales d'une autorité incontestable, que pour des raisons tenant à l'intérêt du justiciable puisqu'il est important pour lui que sa situation ne soit pas remise en cause* »¹⁷⁴⁰. Autrement dit, cette règle est par essence bifonctionnelle¹⁷⁴¹. Elle comporte tout d'abord une « *fonction sociale* »¹⁷⁴² : celle de garantir la stabilité des décisions de justice. Cette stabilité est « *profitable à tous et contribue indéniablement à la paix sociale* »¹⁷⁴³. Le premier effet permis par cette règle est donc observable à l'échelle collective. Mais la règle *ne bis in idem* vise également à épargner les justiciables du risque d'acharnement judiciaire qu'ils pourraient subir de la part de la puissance publique¹⁷⁴⁴. En ce sens, elle comprend aussi une « *fonction à caractère individuel* »¹⁷⁴⁵.

¹⁷³⁴ Pour Jean Pradel, la règle *ne bis in idem* a pour fondement un « *impérieux besoin de sécurité devant la justice* », V. Jean PRADEL, *Procédure pénale*, Cujas, 20^{ème} éd., 2019, n° 1147 p. 1055. A rapprocher de notamment de : Juliette LELIEUR-FISCHER, *op. cit.*, n° 4 p. 19 ; Jérôme LASSERRE CAPDEVILLE, Corinne MASCALA et Sébastien NEUVILLE, « Propositions doctrinales pour lutter contre l'atteinte au principe *non bis in idem* en matière financière », *Recueil Dalloz*, 2012, p. 693 ; Manon DE SAINT-LEGER, *op. cit.*, n° 183 p. 166.

¹⁷³⁵ V. notamment en ce sens : Nicolas CATELAN, « Constitution *vs* CEDH *vs* UE : *ne bis in idem* et la répression des opérations d'initié », *RSC*, 2016/3 (n°3), p. 480 ; Sabrina LAVRIC, « La traduction française du principe *Non bis in idem* », Delphine BRACHTIEL (sous-dir.), *op. cit.*, p. 48 ; Véronique JAWORSKI, *loc. cit.*

¹⁷³⁶ V. Lise DANAN, *La règle non bis in idem en droit pénal français*, Thèse de doctorat, Droit, Rennes 1, 1971, dact., p. 2 et 176. A rapprocher de : Roland VANDERMEEREN, « La "double peine" : diversité des ordres juridiques et pluralité des systèmes répressifs », *AJDA*, 2003, p. 1854 ; Rapport du groupe de travail de l'AMF, *op. cit.*, p. 7 ; Loïc DE GRAËVE, « La répression », Arnaud REYGROBELLET et Nathalie HUET (sous. dir.), *La réforme du contentieux boursier*, *op. cit.*, n° 18 p. 23.

¹⁷³⁷ D'après Pierre-François Muyart de Vouglans, la règle *ne bis in idem* vise notamment à empêcher que la peine ne vienne « *surpasser le crime* », V. Pierre-François MUYART DE VOUGLANS, *Institutes au Droit criminel*, Paris, Le Breton, 1757, p. 81. A rapprocher de : Michel PRALUS, « A propos de la règle *non bis in idem*, valeur en droit interne de l'un de ses aspects : *non bis* ? », *Archives de politique criminelle*, n° 18, 1996, p. 37 et 70. Plus récemment, un auteur a affirmé que l'adage *non bis in idem* désignait « *avant tout une règle d'équité, de proportionnalité et de justice* », V. Claire BALLOT-SQUIRAWSKI, « Du concours idéal de qualifications. Pour l'éviction de *non bis in idem* au profit d'un principe autonome d'unicité de qualification », *RSC*, 2022, p. 797.

¹⁷³⁸ V. notamment en ce sens : Rodolphe MESA, *De la règle non bis in idem*, Mémoire de recherche, Université de Paris II, 2002, p. 9 ; Ifigeneia CHOUTOU, *Le juge national et le principe ne bis in idem*, Mémoire de recherche, Université de Paris II, 2018, p. 19 ; Sabrina LAVRIC, « La traduction française du principe *Non bis in idem* », *loc. cit.*

¹⁷³⁹ V. en ce sens : Daniel JOUSSE, *Traité de la Justice criminelle*, T. III, 1771, p. 13 ; Michèle-Laure RASSAT, *Traité de procédure pénale*, PUF, 2001, n° 516 p. 834 ; Frédéric DESPORTES et Laurence LAZERGES-COUSQUER, *Traité de procédure pénale*, Economica, 4^{ème} éd. 2015, n° 434 p. 314.

¹⁷⁴⁰ Jean-François RENUCCI, *Droit européen des droits de l'Homme. Droits et libertés fondamentaux garantis par la CEDH*, LGDJ, 8^{ème} éd., 2019, n° 452 pp. 564-565. A noter que cette double justification de la règle *ne bis in idem* s'observe aussi en Italie, V. en ce sens : Christine JEANGÉY, « Le principe *ne bis in idem* dans l'ordre juridique interne italien », Michel PUECHAVY (sous. dir.), *Le principe ne bis in idem*, Anthémis, 2012, p. 212.

¹⁷⁴¹ V. en ce sens : Christina KARAKOSTA, « *Ne bis in idem* : une jurisprudence peu visible pour un droit intangible », *RTDH*, 2008/73, pp. 25-49, spéc. p. 25.

¹⁷⁴² Juliette LELIEUR-FISCHER, *op. cit.*, n° 95 p. 84.

¹⁷⁴³ Juliette LELIEUR-FISCHER, *op. cit.*, n° 19 p. 29. A rapprocher de : Danièle CARON, « Fasc. 20 : Action publique – Extinction – Autorité de la chose jugée au pénal sur le pénal », *J.-Cl. Procédure pénale*, 2020, n° 8 ; Laetitia JANICOT, « Le principe *non bis in idem* et les sanctions administratives », Pierre BOURDON et Laetitia JANICOT (dir.), *Les sanctions administratives : identité(s), pouvoir(s), contrôle(s)*, Lextenso, 2023, p. 159.

¹⁷⁴⁴ V. en ce sens : Juliette LELIEUR-FISCHER, *op. cit.*, n° 19 p. 29 ; Stéphane DETRAZ, « Un an de droit pénal fiscal et douanier -.- Septembre 2014 - août 2015 », *Dr. pén.* n° 10, octobre 2015, chron. 8, spéc. n° 3.

¹⁷⁴⁵ Juliette LELIEUR-FISCHER, *op. cit.*, n° 143 p. 121.

226. Une règle connaissant un « immense rayonnement »¹⁷⁴⁶ – En pratique, l'importance fonctionnelle de cette règle est telle qu'elle constitue un principe de justice élémentaire dont on pourrait s'attendre à ce qu'il ait une portée générale¹⁷⁴⁷. Et ce, d'autant que cette règle est largement consacrée, dans les droits nationaux, dans les textes internationaux relatifs à la protection des droits de l'Homme (cf. annexe n°6) comme dans les accords internationaux d'entraide judiciaire¹⁷⁴⁸. En effet, à l'échelle nationale, on retrouve notamment sa présence en France (art. 368 du CPP)¹⁷⁴⁹, en Belgique (art. 360 CPP)¹⁷⁵⁰, en Suisse (art. 11 du CPP)¹⁷⁵¹, ou encore en Grèce (art. 55 du CPP)¹⁷⁵² ; ces différents exemples témoignant du profond ancrage de la règle *ne bis in idem* dans la culture juridique des Etats européens¹⁷⁵³. De même, sur le plan international, elle est notamment prévue par l'article 4 du protocole additionnel n°7 (ci-après article P7-4)¹⁷⁵⁴ à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (ci-après CESDH)¹⁷⁵⁵, par l'article 14, §7 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques des Nations Unies (ci-après PIDCP) et par l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (ci-après CDFUE)¹⁷⁵⁶. La variété des sources juridiques de cette règle révèle ainsi toute l'importance théorique qui lui est conférée¹⁷⁵⁷.

¹⁷⁴⁶ Juliette LELIEUR-FISCHER, *op. cit.*, n° 8 p. 21. V. aussi : Guy CANIVET, « Variations (1) sur le *ne bis in idem* ou les tribulations (2) de la répression des comportements financiers illicites en Europe. Comparaison franco-belge », André ALEN, François DAOUT, Pierre NIHOUL (dir.), *Libertés, (l)égalité, humanité. Mélanges offerts à Jean Spreutels*, Bruylant, 2018, pp. 1061-1063.

¹⁷⁴⁷ V. en ce sens : Michel PRALUS, « Etude en droit pénal international et en droit communautaire d'un aspect du principe *non bis in idem* : *non bis* », RSC, 1996, p. 551 ; Emmanuel DREYER, *Droit pénal général*, LexisNexis, 6^{ème} édition, 2021, n°159 p. 144.

¹⁷⁴⁸ A l'aune de ces différents textes, elle fait figure de règle « *fondamentalement incontestée* », V. Juliette LELIEUR-FISCHER, *op. cit.*, n° 4 p. 18. V. aussi : Giuseppe MARINO, « Limitation of Administrative Penalties by the European Convention of Human Rights and the EU Charter of Fundamental Rights », *Surcharges and Penalties in Tax Law*, *op. cit.*, pp. 133-162, spéc. pp. 149-150.

¹⁷⁴⁹ A noter que la même disposition est retranscrite à l'article 359 du Code de procédure pénale guinéen, V. en ce sens : Mamadou Alioune DRAME, « République de guinée, les compétences concurrentes nationales et internationales et le principe "*ne bis in idem*" », *Revue internationale de droit pénal*, vol. 73, no. 3-4, 2002, pp. 981-988, spéc. p. 982. A noter également que ce principe était déjà prévu à l'article 360 du Code d'instruction criminelle de 1808.

¹⁷⁵⁰ A rapprocher notamment de : Tom VANDER BEKEN, Gert VERMEULEN and Thérèse ONGENA, « Belgium, concurrent national and international criminal jurisdiction and the principle "*ne bis in idem*" », *Revue internationale de droit pénal*, vol. 73, no. 3-4, 2002, pp. 811-848, spéc. p. 811 ; Arnaud LECOCQ, « *Non bis in idem* : "Cette obscure clarté qui tombe des étoiles" », André ALEN, François DAOUT, Pierre NIHOUL (sous-dir.), *op. cit.*, p. 1174.

¹⁷⁵¹ V. Jean PRADEL, « La règle *ne bis in idem* en droit comparé », Haritini MATSOPOULOU (sous-dir.), *op. cit.*, p. 165.

¹⁷⁵² V. Ilias ANAGNOSTOPOULOS, « Greece, *ne bis in idem* », *Revue internationale de droit pénal*, vol. 73, no. 3-4, 2002, pp. 965-979.

¹⁷⁵³ A noter qu'il y a déjà près de deux cents ans, dans son Traité de l'instruction criminelle, Faustin Hélie avait dit de cette règle qu'elle appartenait « *au droit universel des nations* », V. Faustin HELIE, *Traité de l'instruction criminelle ou théorie du code de l'instruction criminelle*, *op. cit.*, n° 872 p. 346 et n° 890 p. 355. A rapprocher de : Ifigeneia CHOUTOU, *Le juge national et le principe ne bis in idem*, *op. cit.*, p. 18 ; Charlotte CLAVERIE-ROUSSET, « *Ne bis in idem* et les concours d'infractions pénales : l'encadrement européen », *RPDP*, 2020, spéc. n° 3.

¹⁷⁵⁴ Ce raccourci est employé par la CEDH elle-même, V. Conseil de l'Europe, *Guide sur l'article 4 du Protocole n°7 à la Convention européenne des droits de l'homme*, 30 avril 2022, p. 5. On le retrouve aussi en doctrine, V. Clément MALVERTI et Cyrille BEAUFILS, « Sous des étoiles contraires : le juge administratif face au *ne bis in idem* », *AJDA*, 2019, p. 1150. En doctrine, on rencontre également l'appellation « *A4P7* », V. Nicolas JACQUOT, « Retour sur le principe *ne bis in idem* », *REIDF*, n° 2020/2, p. 217.

¹⁷⁵⁵ On rappellera ici que : « *Le droit de ne pas être jugé ou puni deux fois n'était pas inscrit dans la Convention adoptée en 1950 mais [...] il a été ajouté dans un septième protocole, adopté en 1984 et entré en vigueur en 1988, soit près de 40 années plus tard* », V. CEDH gr. ch., 15 nov. 2016, n° 24130/11 et n° 29758/11, *A et B c/ Norvège*, point n° 117.

¹⁷⁵⁶ Avant sa consécration au sein de cette charte, la règle *ne bis in idem* fut reconnue comme un principe général du droit communautaire (cf. notamment : CJCE, 15 oct. 2002, n° C-238/99, point 59) et consacrée par la Convention d'application de l'accord de Schengen (art. 54), V. en ce sens : Olivier DECIMA, « La règle *ne bis in idem* dans la jurisprudence de la Cour Européenne des Droits de l'Homme », *op. cit.*, p. 15.

¹⁷⁵⁷ V. notamment en ce sens : Opinion dissidente du juge Pinto De Albuquerque sous l'arrêt CEDH gr. ch., 15 nov. 2016, *précité*, n° 6 à 15 pp. 58-64 ; Véronique JAWORSKI, *loc. cit.*

227. Une règle aux multiples visages – Mais, si ces différents textes consacrent une règle ancienne, simple, évidente, fondamentale, il n'en reste pas moins que sa mise en œuvre pratique suscite de « *sérieuses difficultés* »¹⁷⁵⁸ que l'on observe encore aujourd'hui en France¹⁷⁵⁹. Et pour cause, au fil du temps, la règle *ne bis in idem* a fait l'objet d'une « *définition fluctuante* »¹⁷⁶⁰ par les autorités chargées de son application¹⁷⁶¹.

228. La croyance erronée en l'existence d'un « *ne bis in idem* substantiel »¹⁷⁶² – En effet, à l'origine, la règle visée par la maxime *ne bis in idem* était « *l'interdiction de poursuivre à nouveau un individu pour des faits dont il a déjà répondu définitivement devant la justice* »¹⁷⁶³. Mais cela n'a pas empêché la jurisprudence et la doctrine françaises de recourir à cette même maxime pour tenter de résoudre les problèmes soulevés par les concours idéaux de qualifications¹⁷⁶⁴. Ce faisant, il fut conféré – à une règle d'ordre procédural – un rôle au sein du droit pénal de fond¹⁷⁶⁵. Or, embrasser une telle conception de la règle *ne bis in idem* ne s'impose pas avec la force de l'évidence¹⁷⁶⁶. En effet, le concours idéal de qualifications désigne l'hypothèse dans laquelle un même fait donne lieu à une poursuite unique sous plusieurs qualifications¹⁷⁶⁷. C'est ainsi qu'un individu ayant lancé une grenade contre un édifice à la terrasse duquel était situé un café peut être poursuivi pour tentative d'assassinat et tentative de destruction de bien¹⁷⁶⁸. De même, un automobiliste qui, conduisant sous l'empire de l'alcool, commet un accident, peut être poursuivi pour blessures involontaires et infraction au Code de la route¹⁷⁶⁹.

En parcourant la jurisprudence, il est possible de rencontrer de nombreux autres cas de concours idéal de qualifications¹⁷⁷⁰. Mais on ne saurait valablement assimiler ces derniers à l'hypothèse dans laquelle, à raison des mêmes faits, plusieurs poursuites sont engagées de manière successive. Car, dans les situations constitutives d'un concours idéal de qualifications, il n'est nullement question d'une répétition de poursuites. Autrement dit, le « *bis* », en tant que condition d'application de la règle *ne bis in idem* fait défaut.

¹⁷⁵⁸ Juliette LELIEUR-FISCHER, *op. cit.*, n°4 p. 18.

¹⁷⁵⁹ V. en ce sens : Leslie NARDARI, *Le cumul de sanctions*, Thèse de doctorat, Université Toulouse 1 Capitole, 2020, dactyl. n° 272 p. 283.

¹⁷⁶⁰ Frédéric SUDRE, *Droit européen et international des droits de l'homme*, PUF, 15^{ème} éd., 2021, n° 447 p. 687.

¹⁷⁶¹ A rapprocher de : Leslie NARDARI, *Le cumul de sanctions*, *op. cit.*, n° 175 p. 188.

¹⁷⁶² Raphaële PARIZOT, « *Enième in idem* », *Gar. Pal.*, 1^{er} février 2022, n°3, p. 22.

¹⁷⁶³ Juliette LELIEUR-FISCHER, *op. cit.*, n°10 p. 21.

¹⁷⁶⁴ A ce sujet, V. en particulier : Laurent SAENKO, « Les concours d'infractions en matière pénale : la *fractura temporis* ? », *Recueil Dalloz*, 2022, p. 1762 ; Claire BALLOT-SQUIRAWSKI, « Du concours idéal de qualifications. Pour l'éviction de *non bis in idem* au profit d'un principe autonome d'unicité de qualification », *RSC*, 2022, p. 797.

¹⁷⁶⁵ V. en ce sens : Juliette LELIEUR-FISCHER, *op. cit.*, n°13 p. 25. V. aussi : *nbp* n° 2750.

¹⁷⁶⁶ En doctrine, l'invocation de la règle *ne bis in idem* pour résoudre les concours idéaux de qualifications a d'ailleurs été qualifiée d'« *erreur de casting* ». V. Thomas BESSE, « Principe *ne bis in idem* et qualifications idéalement en concours dans une même procédure : une erreur de casting ? », *AJ Pénal*, 2019, p. 495. A rapprocher notamment de : Paul CAZALBOU, « Retour critique sur le principe d'unicité de qualification des faits en droit pénal », *RSC*, 2018, p. 387 ; Pierre-Jérôme DELAGE, « De l'arrêt *Ben Haddadi* à l'affaire du *Drugstore Publicis* », *Recueil Dalloz*, 2020, p. 204. Ce dernier auteur s'étonne que la chambre criminelle « *déduise ouvertement de la "règle" [...] ne bis in idem une solution que cette règle ne permet pourtant pas d'atteindre* », V. Pierre-Jérôme DELAGE, *loc. cit.*

¹⁷⁶⁷ « *Un fait, plusieurs qualifications, tels sont les deux éléments caractéristiques du concours de qualifications* », V. André DECOCQ, *Droit pénal général*, Paris, 1971, p. 135. V. aussi : Elise LETOUZEY, *La répétition d'infractions*, Thèse, Dalloz, Volume 197, 2016, pp. 29-44.

¹⁷⁶⁸ Tels furent en substance les faits ayant donné lieu à l'arrêt *Ben Haddadi*, V. Crim. 3 mars 1960, *Bull. crim.* n° 138.

¹⁷⁶⁹ V. notamment en ce sens : Crim. 8 mars 1972, n° 71-90.058 ; Crim. 22 février 1995, n° 94-82.102.

¹⁷⁷⁰ V. à ce sujet : Philippe BONFILS et Eudoxie GALLARDO, « Concours d'infraction », *Rép. pén.*, Dalloz, 2015, §36.

En conséquence, s'il est louable de vouloir encadrer les conflits de qualifications dans le but d'éviter que la répression mise en œuvre conduise à un cumul disproportionné de sanctions, il n'en reste pas moins que, dans ce cadre, il est inapproprié de mobiliser la règle *ne bis in idem*¹⁷⁷¹. D'ailleurs, la chambre criminelle de la Cour de cassation semble en avoir pris conscience¹⁷⁷². En effet, par un arrêt rendu le 15 décembre 2021, celle-ci a opéré un spectaculaire revirement de jurisprudence dont il résulte que le domaine d'application de la règle *ne bis in idem* en la matière est désormais considérablement limité¹⁷⁷³.

Bien que cette évolution jurisprudentielle soit intéressante, il ne sera pas question ici d'en préciser davantage le contenu dans la mesure où ce dernier reste relativement éloigné du sujet central de l'étude proposée ici¹⁷⁷⁴. Toutefois, la seule évocation de cette « *jurisprudence chaotique* »¹⁷⁷⁵ permet de montrer d'une part, que la signification et la portée de la règle *ne bis in idem* restent encore discutées et d'autre part, que – paradoxalement –, la mise en œuvre de cette dernière peut conduire à une complexification du droit. Or, à l'analyse, ces deux conclusions se vérifient également lorsque l'on s'intéresse à la manière avec laquelle la règle *ne bis in idem* est employée pour encadrer les cumuls de poursuites pénale et para-pénale.

229. L'existence avérée d'un « *ne bis in idem* processuel »¹⁷⁷⁶ – A ce sujet, la matière fiscale fait figure de « *village gaulois* »¹⁷⁷⁷ dans le sens où, dans ce domaine, l'actualité de la répression est « *principalement jurisprudentielle* »¹⁷⁷⁸ et concerne l'application – ou plus précisément l'inapplication – de la règle *ne bis in idem*¹⁷⁷⁹. En effet, dans ce champ particulier de la répression cette règle est très souvent « *mise à l'écart* »¹⁷⁸⁰. Pour le montrer, il convient de procéder à une analyse détaillée de l'évolution de la jurisprudence sur le sujet¹⁷⁸¹.

¹⁷⁷¹ Le rattachement du concours idéal de qualifications au principe *ne bis in idem* est « *erroné [...] en ce qu'il repose sur une déformation de son champ d'application* », V. Claire BALLOT-SQUIRAWSKI, *loc. cit.* Dans le même esprit, Olivier Décima rappelle que la règle *ne bis in idem* « *ne se confond pas avec la question de l'identité des faits* » ; cette dernière constituant seulement l'une de ses dimensions, V. Olivier DECIMA, *L'identité des faits en matière pénale*, Thèse, Dalloz, Volume 74, 2008, n°11 p. 7. V. enfin : Philippe CONTE, « *Non bis in idem* : bref exercice d'exégèse d'où il résulte que le droit n'est pas la physique », *Dr. pén.* n°3, mars 2020, Etude 10, pp. 19-20.

¹⁷⁷² V. en ce sens : Philippe CONTE, « Conditions d'application du principe », *Dr. pén.* n°2, février 2022, comm. 23 ; Maud FOUQUET et Pascale LABROUSSE, « *Ne bis in idem* : au cœur de l'évolution jurisprudentielle », *Dr. pén.* n°3, mars 2022, dossier 2 ; Elise LETOUZEY, « Art. 132-2 à 132-7 – Fasc. 20 : Concours et cumul d'infractions », *JCl Pénal Code*, LexisNexis, 2023, §1.

¹⁷⁷³ V. Crim. 15 déc. 2021, n° 21.81.864. A propos de cet arrêt, V. Olivier DECIMA, « *Requiem pour Ne bis in idem* », *Dr. pén.* n°3, mars 2022, dossier 4 ; Raphaële PARIZOT, « *Enième in idem* », *Gaz. Pal.*, 1^{er} février 2022, n°3, pp. 21-24 ; Stéphane DETRAZ, « *Remise à zéro du principe non bis in idem* », *Gaz. Pal.* 22 février 2022, n°5, pp.49-50. Pour des illustrations de la jurisprudence antérieure, V. notamment : Crim. 26 octobre 2016, n° 15-84.552 ; Crim. 7 décembre 2016, n° 15-87.335 ; Crim. 21 mars 2018, n° 17-81.011 ; Crim. 18 septembre 2019, n° 18-86.291 ; Crim. 11 mars 2020, n° 19-84.887 ; Crim. 31 mars 2020, n° 19-83.938.

¹⁷⁷⁴ On relèvera toutefois qu'au gré de cette évolution, la règle *ne bis in idem* est devenue « *de plus en plus illisible* », V. Philippe CONTE, « Conditions d'application du principe », *Dr. pén.* n°12, décembre 2019, comm. 195.

¹⁷⁷⁵ Claire BALLOT-SQUIRAWSKI, *loc. cit.*

¹⁷⁷⁶ Raphaële PARIZOT, « *Enième in idem* », *op. cit.*, p. 22.

¹⁷⁷⁷ Le domaine fiscal fait figure de « *village gaulois* » dans le sens où il est particulièrement rétif à l'application de la règle *ne bis in idem*, V. en ce sens : Michel VERON et Guillaume BEAUSSONIE, *op. cit.*, n° 998 pp. 702-705.

¹⁷⁷⁸ Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *Précis de droit pénal fiscal*, LexisNexis, 2021, n° 61 p. 23.

¹⁷⁷⁹ V. en ce sens : *Ibid.* V. aussi : Ludovic AYRAULT, « Rapport de synthèse », *Dr. fisc.* n° 38, 22 septembre 2016, 508, n° 1 ; Daniel GUTMANN, « Le cumul entre sanctions fiscales et pénales en droit français », *RGCF.*, 2016/3, pp. 161-165 ; Adrien SOUMAGNE, *Le principe ne bis in idem en droit fiscal français*, *op. cit.*, p. 95 ; Samuel SAUPHANOR et Lucie MOIRIGNOT, « *Non bis in idem* : état des lieux de la remise en cause du cumul des poursuites et des sanctions administratives et pénales dans l'ordre juridique français », *JCP éd. E*, n° 45, 7 novembre 2019, comm. 1500.

¹⁷⁸⁰ V. Stéphane DETRAZ, « La mise à l'écart du principe *non bis in idem* en matière fiscale », *loc. cit.*

¹⁷⁸¹ A rapprocher de : Lexis Pratique, *Fiscal 2021*, LexisNexis, 6^{ème} éd., 2021, n° 9870 pp. 2129-2130.

Dans cette optique, deux démarches sont envisageables. La première consiste à présenter de manière successive les décisions et jugements rendus par chaque entité (Conseil constitutionnel ; Cour de cassation ; Conseil d'Etat ; Cour européenne des droits de l'Homme ; Cour de justice de l'Union européenne). Cette méthode – qui conduit finalement à distinguer l'approche retenue au plan interne, de celle exprimée à l'échelon internationale – présente l'avantage de la clarté¹⁷⁸². La seconde consiste à procéder à une présentation chronologique de l'ensemble des décisions et jugements rendus. Cette autre approche est pertinente dans la mesure où ça n'est qu'en choisissant le facteur temps comme fil conducteur qu'il est possible à la fois de saisir l'évolution de la jurisprudence et de percevoir en filigrane le dialogue des juges autour de la mise en œuvre de la règle *ne bis in idem*¹⁷⁸³.

Ces deux méthodes présentant des intérêts distincts, il a donc semblé opportun de les fusionner en tentant de présenter de manière chronologique les différentes positions adoptées par chacune des entités précitées¹⁷⁸⁴. Aussi, pour mener à bien cette étude, il a fallu affronter « l'extrême complexité du magma jurisprudentiel qui prospère autour de ce grand principe »¹⁷⁸⁵. L'analyse d'ensemble de cette tectonique prétorienne a permis d'identifier deux périodes antagonistes qui seront successivement présentées. En effet, si entre 1982 et 2014, une franche avancée vers une prohibition générale des cumuls répressifs a pu être observée, il n'en reste pas moins que depuis 2015, la tendance dominante est celle d'une tolérance conditionnée desdits cumuls. Ainsi, à un notable déploiement de la règle *ne bis in idem* (**section 1**) a succédé un inquiétant repli (**section 2**)¹⁷⁸⁶.

¹⁷⁸² On retrouve une telle approche dans plusieurs travaux, V. notamment : Bernard THEVENET, « Fraude fiscale : délit général », *op. cit.*, n° 67 à 71 ; Stéphane DETRAZ, « La pérennisation jurisprudentielle du cumul des répressions fiscale et pénale », *Dr. fisc.* n° 11, 14 mars 2019, comm. n° 201.

¹⁷⁸³ En effet, on peut parfois observer que pour rendre une décision, certaines entités se sont plus ou moins explicitement inspirés du contenu de la jurisprudence antérieure. A rapprocher de : Sébastien FUCINI, « Principe *non bis in idem* et cumul de poursuites administratives et pénales pour les mêmes faits », *Les nouveaux problèmes actuels de sciences criminelles*, PUAM, 2014, n° 1 p. 147 ; Jérôme CHACORNAC, « L'articulation des répressions. Comment résoudre le problème de *non bis in idem* ? », *op. cit.*, pp. 344-345 ; Vincent OLLIVIER et Eric PLANCHAT, « La Cour de cassation relance le dialogue des juges sur le cumul des sanctions fiscales et pénales », *Dalloz Actualité*, 19 novembre 2020.

¹⁷⁸⁴ *In fine*, cette étude jurisprudentielle devrait permettre d'« évaluer avec une certaine précision le risque de défaut de conformité du droit positif français (ou plus exactement de sa pratique) » à la règle *ne bis in idem* telle qu'elle avait été initialement conçue, V. Rapport de la Commission *ad hoc*, *Poursuite et sanction des abus de marché : Le droit français à l'épreuve des textes communautaires et des jurisprudences récentes* (CEDH, CJUE, Conseil constitutionnel), Mai 2015, p. 15.

¹⁷⁸⁵ Delphine BRACH-TIEL, « Avant-Propos. *Non bis in idem* : du mythe à la réalité », *op. cit.*, p. 8.

¹⁷⁸⁶ Ici, l'attention est centrée sur le concours de qualifications pénale et para-pénale (ex : peut-on condamner quelqu'un, à raison de faits uniques, pour manquement et délit d'initiés à la fois ?), mais ce même mouvement d'essor puis de déclin de la règle *ne bis in idem* a pu aussi être observé à propos du concours de qualifications pénales (ex : peut-on retenir, pour des mêmes faits, les qualifications de faux et d'escroquerie quand le faux a constitué le moyen de l'escroquerie ?), V. à ce propos : Michel VERON et Guillaume BEAUSSONIE, *op. cit.*, p. 690-719. A rapprocher notamment de : Laurent SAENKO, « Les concours d'infractions en matière pénale : la *fractura temporis* ? », *Recueil Dalloz*, 2022, p. 1762 ; Raphaële PARIZOT, « Enième *in idem* », *Gaz. Pal.*, 1^{er} février 2022, n°3, pp. 21-24 ; Xavier PIN, « Concours de qualifications : *bis in idem* ! », *RSC*, 2022, p. 811.

Section 1 - Le déploiement de la règle *ne bis in idem* (1982-2014)

230. La règle *ne bis in idem* : un principe au cœur de mouvements jurisprudentiels antagoniques – Entre 1982 et 2014, la jurisprudence rendue au plan interne reposait sur une lecture restrictive de la règle *ne bis in idem* (§1). Et ce, alors que dans le même temps, les juridictions européennes ont progressivement adopté une lecture extensive de cette dernière (§2).

§1. La lecture restrictive adoptée en droit interne

231. La position du Conseil Constitutionnel – Choisir le temps comme guide de cette étude jurisprudentielle conduit d'abord à évoquer la position du Conseil constitutionnel car la première décision d'importance que la doctrine rattache à la règle *ne bis in idem* fut rendue par cette institution en 1982¹⁷⁸⁷. Mais avant d'évoquer plus en détail le contenu de cette décision, il paraît important de rappeler l'étonnante valeur juridique qu'a la règle *ne bis in idem*¹⁷⁸⁸. Étonnante, car ce principe a une valeur supra-législative dans la mesure où il est consacré par des textes internationaux qui engagent l'Etat français¹⁷⁸⁹. Mais il n'a pas encore retrouvé la valeur constitutionnelle qu'il avait par le passé¹⁷⁹⁰ ; le Conseil constitutionnel ayant développé à son sujet une « *jurisprudence historique hostile* »¹⁷⁹¹.

Cette absence de valeur constitutionnelle ne fait pas de la France un cas à part. En Italie aussi la règle *ne bis in idem* est dépourvue de valeur constitutionnelle¹⁷⁹². Mais les cas français et italien ne sauraient faire oublier que d'autres pays occidentaux – à l'instar de l'Espagne¹⁷⁹³, de l'Allemagne¹⁷⁹⁴ ou des Etats-Unis¹⁷⁹⁵ – lui ont reconnu une telle valeur.

¹⁷⁸⁷ V. Cons. const. n° 82-143 DC, 30 juill. 1982, *Loi sur les prix et les revenus*.

¹⁷⁸⁸ A rapprocher de : Haritini MATSOPOULOU, « Rapport introductif », Haritini MATSOPOULOU (sous-dir.), *op. cit.*, p. 11.

¹⁷⁸⁹ En ce sens, on rappellera que la France a ratifié le PIDCP le 4 novembre 1980 et le protocole additionnel n° 7 à la CEDH le 17 février 1986. Quant à la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, elle a, depuis l'entrée en vigueur du traité de Lisbonne le 1^{er} décembre 2009, la même valeur que le traité de l'Union européenne et lie en conséquence pleinement les Etats membres de ladite union.

¹⁷⁹⁰ Par le passé – et à la différence de notre actuelle Constitution –, l'article 9 de la Constitution du 3 septembre 1791 et l'article 253 de la Constitution du 5 fructidor an III (c'est-à-dire du 22 août 1795) avaient octroyé à la règle *ne bis in idem* une valeur constitutionnelle. A rapprocher de : Bastien LIGNEREUX, *op. cit.*, pp. 637-641.

¹⁷⁹¹ Adrien SOUMAGNE, *Le principe ne bis in idem en droit fiscal français*, *op. cit.*, p. 45. Cette hostilité est telle qu'il relève de l'euphémisme de dire que le Conseil constitutionnel répugne à reconnaître à la règle *ne bis in idem* une valeur constitutionnelle, V. en ce sens : Frédéric STASIAK, « *Ne bis in idem* et abus de marché », Delphine BRACH-TIEL (sous-dir.), *Existe-t-il encore un seul non bis in idem aujourd'hui ?*, L'Harmattan, 2017, p. 155. Aussi, comme le relèvent d'autres auteurs : « *Pour n'être pas anticonstitutionnel, le cumul des répressions n'est pas pour autant compréhensible pour celui qui en est la cible* », V. Emmanuel ROSENFELD, et Jean VEIL, « Sanctions administratives, sanctions pénales », *op. cit.*, p. 67. A rapprocher enfin de : Evan RASCHEL, « Le Conseil constitutionnel et la règle *ne bis in idem* », *Etat du droit, état des droits. Mélanges en l'honneur du Professeur Dominique Turpin*, LGDJ, 2017, pp. 543-552 ; Jérôme ROUX, « La jurisprudence du Conseil constitutionnel sur le cumul des poursuites est-elle intelligible ? », *Les droits de l'homme à la croisée des droits. Mélanges en l'honneur de Frédéric Sudré*, LexisNexis, 2018, pp. 663-673.

¹⁷⁹² V. en ce sens : Christine JEANGÉY, « Le principe *ne bis in idem* dans l'ordre juridique interne italien », *op. cit.*, p. 182.

¹⁷⁹³ En Espagne, la règle *ne bis in idem* a reçu une consécration constitutionnelle dans la mesure où le Tribunal constitutionnel a tiré ce principe de celui de la légalité énoncé à l'article 25 de la Constitution pour affirmer qu'est interdite l'imposition d'une dualité de sanction dans les cas où existe une identité de sujets, fait et fondement, V. en ce sens : Jean PRADEL, « La règle *ne bis in idem* en droit comparé », Haritini MATSOPOULOU (sous-dir.), *op. cit.*, p. 166. Pour une étude approfondie de ce principe en droit espagnol, V. Jose MUNOS CLARES y José María CABALLERO SALINAS, *Ne bis in idem. Hecchos, penas, sanciones*, Aranzadi, 2019, 320p.

¹⁷⁹⁴ Depuis 1949, la Loi fondamentale allemande prévoit en son article 103 la règle *ne bis in idem*. Dans ce pays, elle a donc aussi une valeur constitutionnelle, V. en ce sens : Geoffrey JUCHS, « *Ne bis in idem* en droit allemand : Etude d'une règle à valeur constitutionnelle » in Michel PUECHAVY (sous. dir.), *Le principe ne bis in idem*, *op. cit.*, pp. 137-159 ; Juliette LELIEUR-FISCHER,

Par ailleurs, ce manque de consécration constitutionnelle « *ne retire en rien le caractère fondamental de ce principe* »¹⁷⁹⁶ mais contribue indéniablement à en fragiliser l'assise en droit positif¹⁷⁹⁷. A ce sujet, certains voient dans la décision n° 82-143 DC du 30 juillet 1982, la première illustration de l'hostilité du Conseil constitutionnel à la règle *ne bis in idem*¹⁷⁹⁸. En réalité, dans cette décision, les Sages de la rue de Montpensier affirment que « *la règle du non-cumul des peines en matière de crimes et délits [...] n'a que valeur législative et qu'il peut donc toujours y être dérogé par une loi* »¹⁷⁹⁹. Or, le principe de non-cumul des sanctions ne doit pas être confondu avec la règle *non bis in idem* dont il n'est pas la « *conséquence mécanique* »¹⁸⁰⁰. En effet, le cumul des poursuites – théoriquement prohibé par la règle *ne bis in idem* – ne débouche pas nécessairement sur un cumul de sanctions¹⁸⁰¹. C'est donc de manière hâtive que certains auteurs ont déduit de la décision précitée que « *l'adage Non bis in idem n'[avait] pas valeur constitutionnelle, ce qui [laissait] au législateur la possibilité d'y déroger* »¹⁸⁰².

Dans une décision rendue sept ans plus tard, le Conseil Constitutionnel affinera sa position en considérant que « *le principe selon lequel une même personne ne peut pas être punie deux fois pour le même fait [...] ne reçoit pas application au cas de cumul entre sanctions pénales et sanctions administratives* »¹⁸⁰³. Là non plus, il n'est pas question du principe *ne bis in idem* pris dans sa forme originelle¹⁸⁰⁴. Seul le cumul de punitions est visé¹⁸⁰⁵.

op. cit., n° 3 p. 17 ; Katrin DECKERT, « *Ne bis in idem* – L'approche allemande en matière d'abus de marché », Arnaud REYGROBELLET et Nathalie HUET (sous. dir.), *La réforme du contentieux boursier*, *op. cit.*, n° 101 p. 89.

¹⁷⁹⁵ Dans ce pays, ce principe est prévu par le cinquième amendement de la Constitution, V. Jean PRADEL, *Droit pénal comparé*, *op. cit.*, n° 471 p. 561. Son introduction en 1808 vise à empêcher un criminel aussi bien d'être puni deux fois pour la même infraction que d'être deux fois traduit en justice pour celle-ci, V. en ce sens : Opinion dissidente du juge Pinto De Albuquerque Albuquerque sous l'arrêt CEDH gr. ch., 15 nov. 2016, *précité*, n° 5 p. 58. A rapprocher de : Michel PUECHAVY, « La Cour suprême des Etats-Unis et la "double jeopardy clause" » in Michel PUECHAVY (sous. dir.), *Le principe ne bis in idem*, Anthémis, 2012, pp. 123-136.

¹⁷⁹⁶ Jérôme LASSERRE CAPDEVILLE, Corinne MASCALA et Sébastien NEUVILLE, *loc. cit.*

¹⁷⁹⁷ « *Le problème non bis in idem est rendu compliqué par le fait que la règle n'est pas reconnue au niveau constitutionnel* », V. Jérôme CHACORNAC, « L'articulation des répressions. Comment résoudre le problème de *non bis in idem* ? », *op. cit.*, p. 336.

¹⁷⁹⁸ A titre d'exemples : Commission des communautés européennes, *Etude sur les systèmes de sanctions administratives et pénales dans les Etats membres des communautés européennes*, Vol. I, 1994, p. 210 ; Ludovic AYRAULT, « Fasc. 385 : Sanction fiscale – Définition et régime juridique », *J.-Cl. Procédures fiscales*, LexisNexis, 2016, n° 74 ; Haritini MATSOPOULOU, « Rapport introductif », Haritini MATSOPOULOU (sous-dir.), *op. cit.*, p. 11 ; Danièle CARON, « Fasc. 20 : Action publique – Extinction – Autorité de la chose jugée au pénal sur le pénal », *J.-Cl. Procédure pénale*, 2020, n° 38 ; Henry-Michel CRUCIS, « Fasc. 108-40 : Sanctions administratives », *J.-Cl. Administratif*, LexisNexis, 2020, n° 69.

¹⁷⁹⁹ Cons. const. n° 82-143 DC, 30 juill. 1982, *Loi sur les prix et les revenus*, consid. n° 13.

¹⁸⁰⁰ Frédéric STASIAK, « *Ne bis in idem* et abus de marché », *op. cit.*, p. 146. A rapprocher de : Stéphane AUSTRY, « Cumul des sanctions fiscales et des sanctions pénales : *requiem* en trois temps pour la règle *non bis in idem* », *RJF*, 5/1997 p. 287 et s. ; Roland VANDERMEEREN, *loc. cit.* ; Florent KIRMAN, *op. cit.*, n° 64 p. 57.

¹⁸⁰¹ « *Non bis in idem est une règle [...] qui accorde aux justiciables une protection, mais cette protection est à la fois plus large et plus absolue que la seule interdiction d'une double sanction. Elle protège le justiciable contre de nouvelles poursuites pour les mêmes faits. C'est là sa raison d'être principale.* », V. Claire BALLOT-SQUIRAWSKI, *loc. cit.* V. aussi : Frédéric STASIAK, *loc. cit.*

¹⁸⁰² Henry-Michel CRUCIS, *loc. cit.* V. aussi en ce sens : Benjamin RICO, « Actualité du cumul de sanctions pénales et fiscales : des divergences aux convergences », *La lettre juridique*, n° 774, 28 février 2019, p. 5.

¹⁸⁰³ Cons. const. n° 89-260 DC, 28 juill. 1989, *Loi relative à la sécurité et à la transparence des marchés financiers*, consid. n° 15 et 16. Pour un auteur, il s'agit pourtant de l'une des principales hypothèses où ce principe a vocation à s'appliquer le mieux, V. en ce sens : Emmanuel DREYER, *Droit pénal général*, *loc. cit.* A noter que cette position du Conseil constitutionnel sera par la suite reprise par la Cour de cassation et le Conseil d'Etat pour refuser de lui renvoyer plusieurs QPC, V. Cass. ass. plén. 8 juillet 2010, n° 10-10.965 ; CE, 16 juillet 2010, n° 321056, *Beslay*. A rapprocher de : Stéphane DETRAZ, « Un an de droit pénal fiscal et douanier -- Octobre 2009- août 2010 », *Dr. pén.* n° 10, octobre 2010, chron. 8, spéc. n° 6.

¹⁸⁰⁴ A l'origine, la règle *ne bis in idem* visait l'interdiction du cumul de poursuites pour les mêmes faits, V. à ce sujet : Juliette LELIEUR-FISCHER, *op. cit.*, n° 10 pp. 21-23. V. aussi : *Supra* §228.

¹⁸⁰⁵ Comme l'écrit un auteur, le Conseil constitutionnel procède ici à une « *lecture restrictive de la règle non bis in idem* », V. Stéphane TORCK, « Chronique d'une mort annoncée ou la vaine résistance de la chambre criminelle de la Cour de cassation », *Dr. sociétés*, n° 5, mai 2014, comm. 87, p. 35.

Le cumul de poursuites est donc sauf quelle que soit la position adoptée par le Conseil constitutionnel dans cette affaire. En l'occurrence, ce dernier estima qu'il n'était pas nécessaire « *de rechercher si le principe dont la violation [était] invoquée a valeur constitutionnelle* »¹⁸⁰⁶ et ajouta que « *si l'éventualité d'une double procédure [pouvait] [...] conduire à un cumul de sanctions, le principe de proportionnalité [impliquait], qu'en tout état de cause, le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues* »¹⁸⁰⁷. Autrement dit, après avoir balayé la question de la conformité à la Constitution du cumul de sanctions infligées par des autorités distinctes, le Conseil constitutionnel admet qu'un justiciable puisse faire l'objet d'une « *double procédure* »¹⁸⁰⁸. Puis, il décide d'encadrer – sur le fondement du principe de proportionnalité –, le cumul de sanctions qui pourrait en résulter¹⁸⁰⁹. Ainsi, loin d'être consacrée constitutionnellement, la règle *ne bis in idem* fut, dans cette affaire, bafouée dans son acception la plus pure, sans être explicitement mentionnée¹⁸¹⁰.

En 1996, le Conseil constitutionnel reviendra sur sa position en affirmant qu'« *une sanction administrative de nature pécuniaire ne peut se cumuler avec une sanction pénale* »¹⁸¹¹. Toutefois, cette solution adoptée par le Conseil est restée isolée ; le Conseil l'ayant abandonnée l'année d'après. En effet, dans la décision n° 97-395 DC du 30 décembre 1997, il autorisa – comme en 1989 – un « *cumul plafonné* »¹⁸¹² des sanctions administrative et pénale¹⁸¹³. Une nouvelle fois donc, le Conseil constitutionnel envisagea – sans l'interdire –, l'hypothèse dans laquelle « *une sanction administrative est susceptible de se cumuler avec une sanction pénale* »¹⁸¹⁴ mais écarta « *toute possibilité de cumul illimité* »¹⁸¹⁵. Par la suite, comme en témoigne plusieurs décisions, cette règle du cumul plafonné deviendra classique dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel qui l'applique à propos de différents cumuls¹⁸¹⁶.

¹⁸⁰⁶ Cons. const. n° 89-260 DC, 28 juill. 1989, *précitée*, consid. n°16.

¹⁸⁰⁷ Cons. const. n° 89-260 DC, 28 juill. 1989, *précitée*, consid. n°22. Cette position sera par la suite reprise par la Cour de cassation, V. Crim. 25 juin 2014, n° 13-87.692.

¹⁸⁰⁸ Cons. const. n° 89-260 DC, 28 juill. 1989, *précitée*, consid. n°22.

¹⁸⁰⁹ A noter qu'une approche comparable est observée en Espagne et en Italie, V. en ce sens : *Surcharges and Penalties in Tax Law*, IBFD, Vol. 14, June 2016, pp. 21-22.

¹⁸¹⁰ A rapprocher notamment de : Juliette LELIEUR-FISCHER, *op. cit.*, n° 22 p. 32 et n° 28 p. 37 ; Frédéric DOURNAUX, « La répression pénale peut-elle être concurrencée par la sanction administrative ? L'exemple des abus de marchés », Jacques LEROY (sous-dir.), *Faut-il rethéoriser le droit pénal ?*, LexisNexis, 2017, p. 117.

¹⁸¹¹ Cons. const. n° 96-378 DC, 23 juill. 1996, *Loi de réglementation des télécommunications*, consid. n° 15. A rapprocher de : Evan RASCHEL, « Le Conseil constitutionnel et la règle *ne bis in idem* », *op. cit.*, p. 547.

¹⁸¹² Stéphane DETRAZ, « Constitutionnalité relative du cumul des sanctions fiscales et pénales », *Dr. fisc.* n° 27, 7 juillet 2016, comm. n° 405, n° 2 p. 4. Pour un regard critique porté sur ce « *cumul plafonné* », V. Olivier DEBAT, « Souveraineté, citoyenneté, Liberté. Le droit pénal fiscal en quête d'équilibre », *op. cit.*, pp. 795-801.

¹⁸¹³ A rapprocher de : Patricia RRAPI, « Mieux vaut être une multinationale qu'un étranger. Observations sur la notion de "sanction ayant le caractère d'une punition" dans le cadre de la Question prioritaire de constitutionnalité », *La Revue des droits de l'homme* [En ligne], 20, 2021, consulté le 24 février 2023, spéc. n° 24.

¹⁸¹⁴ Cons. const. n° 97-395 DC, 30 décembre 1997, *Loi de finances pour 1998*, consid. n° 41.

¹⁸¹⁵ Emmanuel DREYER, « *Ne bis in idem* – Matière pénale – Proportionnalité », *op. cit.*, p. 768.

¹⁸¹⁶ V. Cons. const. n° 2012-266 QPC, 20 juillet 2012, *M. Georges R.*, consid. n° 9 (cumul de sanctions administrative et pénale) ; Cons. const. n° 2013-341 QPC du 27 septembre 2013, *M. Smaïn Q. et autre*, consid. 8 (cumul de sanctions administratives) ; Cons. const. 24 oct. 2014, n° 2014-423 QPC, *M. Stéphane R. et a.* consid. 37 (cumul de sanctions disciplinaire et pénale). Il aurait été également possible de citer d'autres décisions plus récentes, parmi lesquelles : Cons. const. n° 2014-690 DC, 13 mars 2014, *Loi relative à la consommation*, consid. n° 86 ; Cons. const. n° 2019-783 QPC, 17 mai 2019, *M. Nicolas S.*, consid. n° 9 ; Cons. const. n° 2021-937 QPC, 7 octobre 2021, *Société Deliveroo*, consid. n° 6 ; Cons. const. n° 2021-953 QPC, 3 décembre 2021, *Société Specitubes*, consid. n° 6 ; Cons. const. n° 2021-965 QPC, 28 janv. 2022, *Société Novaxia développement et autres*, consid. n° 14.

Cela montre que dans les premières années où le Conseil eut à se prononcer sur la conformité à la Constitution des cas de cumul de répressions, il fit peu de cas de la règle *ne bis in idem*¹⁸¹⁷.

232. La position de la Cour de cassation – De ce point de vue, sa jurisprudence se rapproche de celle de la Cour de cassation. En effet, l'analyse des arrêts rendus par cette dernière montre qu'est bel et bien révolu le temps où elle considérait que « *des considérations d'humanité [...] répugnent à ce qu'un individu puisse être jugé deux fois pour le même fait* »¹⁸¹⁸. Et pour cause, comme en témoigne un arrêt rendu en 1969, la Cour de cassation valide depuis au moins un demi-siècle le cumul des poursuites pénale et administrative pour les mêmes faits¹⁸¹⁹.

Pour renverser cette « *jurisprudence inflexible* »¹⁸²⁰, les plaideurs se tournèrent vers certains textes internationaux. En ce sens, ils tentèrent d'abord la voie ouverte par l'article P7-4. Ainsi, en 1996, un contribuable demanda pour la première fois à la Cour de cassation d'examiner la mise en œuvre de ce texte¹⁸²¹. Dans cette affaire, l'auteur du pourvoi contestait le fait que la Cour d'appel de Grenoble l'ait condamné pour fraude fiscale alors que – pour les mêmes faits –, il s'était déjà vu infliger des pénalités fiscales. Selon lui, il y avait là une violation de la règle *ne bis in idem* telle que prévue par le texte susmentionné. Mais cette argumentation ne fut pas favorablement accueillie par la chambre criminelle qui considéra que ladite règle n'avait pas pour effet d'interdire « *le prononcé de sanctions fiscales parallèlement aux sanctions infligées par le juge répressif* »¹⁸²². Aussi, pour appuyer sa position, la Cour de cassation évoqua deux justifications. La première réside dans le fait de soutenir – comme le font certains auteurs¹⁸²³ – que les sanctions fiscales et pénales n'ont pas le même objet si bien qu'il

¹⁸¹⁷ On relèvera au surplus que la position qu'adopte ici le Conseil constitutionnel paraît incompatible avec l'exigence constitutionnelle d'individualisation des peines car, comme l'observe Jean-Christophe Saint-Pau : « *Si lors de la première condamnation, la peine a été individualisée, et ainsi proportionnée, la seconde condamnation revient à remettre en cause cette individualisation, et devient par là même disproportionnée* », V. Jean-Christophe SAINT-PAU, « La règle *ne bis in idem* dans la jurisprudence de la chambre criminelle », Haritini MATSOPOULOU (sous-dir.), *op. cit.*, p. 161. V. également en ce sens : Emmanuel DREYER, *op. cit.*, p. 769.

¹⁸¹⁸ Cass. Req., 14 avr. 1868. Arrêt cité in : André HUET et Renée KOERING-JOULIN, *Droit international pénal*, PUF, 3^{ème} éd., 2005, n° 151 p. 255. A rapprocher de : Jean PRADEL, *Droit pénal comparé*, *op. cit.*, n° 471 p. 561.

¹⁸¹⁹ V. Crim. 9 janvier 1969, n° 67-92.592, *Bull. crim.* n° 20.

¹⁸²⁰ Juliette LELIEUR-FISCHER, *op. cit.*, n° 248 p. 201.

¹⁸²¹ V. Crim. 20 juin 1996, n° 94-85.796, *Ponsetti* : *Bull. crim.* 1996, n° 268. A propos de cet arrêt, V. en particulier : Stéphane AUSTRY, *loc. cit.*

¹⁸²² Crim. 20 juin 1996, précité. Par la suite, le prévenu formula une requête devant la CEDH que celle-ci rejeta en reprenant les arguments ici invoqués par la Cour de cassation, V. CEDH, 14 sept. 1999, n° 36855/97, *Ponsetti c/ France*. A rapprocher de : CEDH, 11 janvier 2000, n° 41544/98, *Le Meignen c/ France*. Dans ce dernier arrêt, la CEDH juge – comme dans l'affaire précédente mais en statuant cette fois sous l'angle de la de la présomption d'innocence (article 6 §2 de la CESDH) – qu'en matière fiscale le juge pénal et le juge administratif statuent sur deux infractions différentes. Ainsi, en moins de six mois, la Cour européenne des droits de l'Homme admit à deux reprises la légitimité du cumul des sanctions pénales et fiscales dans le système français, A rapprocher de : Emmanuel DREYER, « *Ne bis in idem* – Matière pénale – Proportionnalité », *op. cit.*, p. 771.

¹⁸²³ En ce sens, Jean Pradel a écrit que l'amende pénale et l'amende fiscale n'avaient pas le même objet. En effet, selon cet auteur : « *La première est punitive, répressive alors que la seconde est mi-répressive, mi-réparatrice* », V. Jean PRADEL, *Procédure pénale*, Cujas, 18^{ème} éd., 2015, n° 1087 p. 958. Est ici volontairement citée la dix-huitième édition, car dans les éditions suivantes (celles de 2017 et de 2019) cette considération n'est plus mentionnée. Dans le même esprit, Yves Mayaud estime plus largement que « *le droit pénal administratif et le droit pénal classique n'ont pas le même objet, répondant chacun à une finalité propre : la régulation pour l'un, la répression pour l'autre* », V. Yves MAYAUD, *Droit pénal général*, PUF, 7^{ème} éd., 2021, n° 171 p. 199. A rapprocher de : Audrey GUINCHARD, « Matière pénale et cumul des sanctions. Vers un meilleur respect du principe *non bis in idem* ? », *op. cit.*, p. 517.

n'y a pas d'*idem*¹⁸²⁴. La seconde tient à l'existence de la réserve française formulée en marge du protocole additionnel n°7 à la Convention européenne des droits de l'homme¹⁸²⁵. En effet, à l'occasion de la ratification de ce texte, la France a émis une réserve dont la teneur pourrait avoir pour effet de limiter l'application de la règle précitée aux seules infractions relevant en droit français de la compétence des juridictions répressives¹⁸²⁶. Si bien que comme le juge ici la Cour de cassation, le principe *ne bis in idem* ne peut régir le cumul des répressions pénale et fiscale¹⁸²⁷.

Par la suite, cette même position jurisprudentielle sera constamment reprise¹⁸²⁸. Et ce n'est pas faute pour les plaideurs d'avoir essayé d'obtenir gain de cause sur un autre fondement. En effet, il est arrivé que certains pourvois formés dans le même sens soient fondés sur l'article 14, §7 du PIDCP qui consacre lui aussi la règle *ne bis in idem*¹⁸²⁹. Mais alors qu'il s'agit d'un texte ratifié « *sans réserve de la France et dont le respect s'impose sans restriction aux magistrats français* »¹⁸³⁰, la Cour de cassation considère qu'il doit être interprété comme si sa signature avait été assortie de la réserve exprimée lors de la conclusion du protocole additionnel n°7 à la Convention européenne des droits de l'homme¹⁸³¹. Autrement dit, alors que l'invocation de l'article 14, §7 du PIDCP devrait suffire à exclure le cumul des répressions pour un même fait devant le juge judiciaire, ce dernier interprète ce texte à la lumière de la Convention européenne des droits de l'homme « *en exagérant la portée de la réserve en question* »¹⁸³². Cette attitude conduit à remettre en cause un « *droit fondamental particulièrement important* »¹⁸³³, en l'occurrence celui de ne pas être poursuivi deux fois pour la même infraction¹⁸³⁴.

¹⁸²⁴ Suivant aussi cette voie, la Haute juridiction ne manque pas de rappeler que dans cette affaire, la Cour d'appel avait considéré que les procédures fiscale et pénale avaient « *une nature et un objet différents* », V. Crim. 20 juin 1996, précité.

¹⁸²⁵ Selon cette réserve : « *Seules les infractions relevant en droit français de la compétence des tribunaux statuant en matière pénale doivent être regardées comme des infractions au sens des articles 2 à 4 du présent Protocole* », V. notamment : Crim. 20 juin 1996, précité ; Crim. 11 décembre 1997, n° 96-85.372 ; Crim. 11 septembre 2019, n° 18-82.430.

¹⁸²⁶ Le conditionnel est ici volontairement employé car il conviendrait de condamner cette lecture de ladite réserve adoptée ici par la Cour de cassation, V. à ce propos : *Infra* §269.

¹⁸²⁷ A rapprocher de : Nicolas JACQUOT, « Retour sur le principe *ne bis in idem* », *REIDF*, n° 2020/2, p. 220 ; Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 62 p. 24 et n° 532 p. 199.

¹⁸²⁸ V. Crim. 4 juin 1998, n° 97-80.620 ; Crim. 1^{er} mars 2000, n° 99-86.299 ; Crim. 28 janv. 2009, n° 07-81.674 ; Crim. 13 janv. 2010, n° 09-84.977 ; Crim. 22 janv. 2014, n° 12-83.579 ; Crim. 3 mai 2018, n° 17-81.594. A noter que de pareilles décisions ont été rendues en matière douanière (ex : Crim. 4 sept. 2002, n° 01-85.816), financière (ex : Crim. 2 avril 2008, n° 07-85.179 ; Crim. 13 sept. 2017, n° 15-84.823), boursière (Cass. Com. 8 févr. 2011, n° 10-10.965) ou encore en droit pénal social (Cass. Civ. 12 juillet 2018, n° 17-16.539).

¹⁸²⁹ V. Crim. 6 novembre 1997, n° 96-86.127 ; Crim. 27 oct. 1999, n° 98-84.626 ; Crim. 10 nov. 1999, n° 98-84.076.

¹⁸³⁰ Emmanuel DREYER, « *Ne bis in idem* – Matière pénale – Proportionnalité », *op. cit.*, p. 771. A rapprocher notamment de : Jérôme LASSERRE CAPDEVILLE, Corinne MASCALA et Sébastien NEUVILLE, *loc. cit.* ; Sébastien FUCINI, *op. cit.*, pp. 174-176 ; Frédéric SUDRE, « Principe *non bis in idem* et Convention EDH : la décision en trompe l'œil du Conseil constitutionnel », *La Semaine juridique – Edition générale*, n° 13, 30 mars 2015, comm. 368 p. 609 ; Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *Précis de droit pénal fiscal*, LexisNexis, 2021, n° 557 p. 209.

¹⁸³¹ V. en ce sens : Jacques-Henri ROBERT, « Le Pacte contre la Convention », *Dr. pén.* n° 4, Avril 2000, comm. 46. A rapprocher de : Leslie NARDARI, *op. cit.*, pp. 278-280.

¹⁸³² Emmanuel DREYER, *loc. cit.* Pour Stéphane Détraz, il s'agit là de l'une des manifestations les plus radicales de la mise à l'écart du principe *ne bis in idem*, V. Stéphane DETRAZ, « La mise à l'écart du principe *non bis in idem* en matière fiscale », *op. cit.*, n° 10.

¹⁸³³ Sébastien FUCINI, *op. cit.*, p. 149. Dans le même sens, un autre auteur qualifie la règle *ne bis in idem* de « *garantie fondamentale des droits des citoyens* », V. Sébastien VAN DROOGHENBROECK, « De vraies sanctions administratives ou des sanctions pénales camouflées ? Réflexions à propos de la jurisprudence récente de la Cour européenne des droits de l'Homme », *Revue de la Faculté de droit de l'Université de Liège*, Vol. 0, n°4, 2005, p. 484. A rapprocher notamment de : Juliette LELIEUR-FISCHER, *op. cit.*, n° 32 p. 39 ; Françoise TULKENS, *op. cit.*, n°13 pp. 733-734.

¹⁸³⁴ A rapprocher de : Rapport de la Commission *ad hoc*, *Poursuite et sanction des abus de marché : Le droit français à l'épreuve des textes communautaires et des jurisprudences récentes* (CEDH, CJUE, Conseil constitutionnel), Mai 2015, p. 11.

233. La position du Conseil d'Etat – De ce point de vue, la situation est inquiétante. Et elle l'est d'autant plus que, sur ce point, le Conseil d'Etat adopte une position comparable à celle de la Cour de cassation. En effet, comme cette dernière, il s'est d'abord montré très accueillant envers la règle *ne bis in idem*. C'est ainsi que dans une décision rendue en 1958, le Haut Conseil a considéré que l'adage *ne bis in idem* désignait un principe général du droit dont le respect s'impose aux autorités administratives « *même en l'absence d'un texte exprès* »¹⁸³⁵. Puis, il émit l'avis selon lequel cette même règle faisait « *partie du principe à valeur constitutionnelle de la nécessité des peines* »¹⁸³⁶. Mais par la suite, il n'hésita pourtant pas à la mettre à l'écart sur le fondement de la réserve française précédemment évoquée¹⁸³⁷ ou sur celui de l'article 14, §7 du PIDCP dont il adopte une lecture restrictive¹⁸³⁸. Ce faisant, la plus haute juridiction administrative française admet – comme l'avait fait antérieurement son homologue judiciaire – qu'un contribuable puisse, pour un même fait, se voir appliquer à la fois des sanctions fiscales et des sanctions pénales¹⁸³⁹.

On peut donc affirmer au terme de ce début d'analyse qu'au plan interne, l'esprit de la règle *ne bis in idem* – n'ayant pas été garanti par le Conseil constitutionnel – fut maltraité par nos juridictions suprêmes¹⁸⁴⁰. Aussi a-t-il fallu compter sur l'impulsion de juridictions internationales pour que la règle *ne bis in idem* connaisse un progressif déploiement.

§2. La lecture extensive adoptée en droit européen

234. Position de la Cour européenne des droits de l'Homme – Dans les faits, ce dernier s'observe surtout à la lecture de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'Homme (ci-après CEDH) qui – sur la période envisagée –, a progressivement adopté une lecture large du principe *ne bis in idem*¹⁸⁴¹. Celui-ci est ainsi passé de l'obscurité à la lumière¹⁸⁴². Pour le montrer, il est nécessaire d'aborder la jurisprudence relative aux « *trois composantes clés* »¹⁸⁴³ de la règle *ne bis in idem* telle qu'elle est prévue par l'article P7-4. A ce sujet, comme le précise la Cour européenne des droits de l'Homme, cette disposition a pour objet de « *prohiber la répétition de procédures pénales définitivement clôturées* »¹⁸⁴⁴.

¹⁸³⁵ CE, 23 avril 1958, *Commune du Petit-Quevilly*. A noter que dans le champ pénal, lorsque la règle *ne bis in idem* n'est pas formulée expressément, elle pourrait se déduire des principes de légalité et de proportionnalité, V. en ce sens : Emmanuel DREYER, *Droit pénal général*, op. cit., n°159 p. 144. A rapprocher de : Sébastien FUCINI, op. cit., p. 172.

¹⁸³⁶ CE, Section de l'intérieur, 29 février 1996, n° 358597, Avis "*Cour pénale internationale*", point n° 3. Entre temps, il n'hésita toutefois pas à considérer qu'aucun texte, ni principe ne s'oppose à ce qu'une amende fiscale « *soit prononcée à raison de faits qui ont déjà valu à leur auteur d'être condamné à une amende par une juridiction pénale* », V. CE, 20 avril 1983, n° 29818.

¹⁸³⁷ V. CE, 26 déc. 2008, n° 282995, *Gonzales-Castrillo*.

¹⁸³⁸ V. CE, 9e et 8e ss-sect., avis, 4 avr. 1997, n° 183658, *Jammet* ; CE, 16 janvier 2006, n° 252782, *Sté Edipag*. A rapprocher de : Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, op. cit., n° 556 pp. 208-209.

¹⁸³⁹ V. CE, 26 déc. 2008, précité. Au demeurant, le Conseil d'Etat adopte la même position à propos du cumul des sanctions pénales et disciplinaires, V. Laurent SEUROT, « Le cumul plafonné des sanctions pénales et disciplinaires », *AJDA*, 2013, p. 2209.

¹⁸⁴⁰ A rapprocher de : Audrey GUINCHARD, « Matière pénale et cumul des sanctions. Vers un meilleur respect du principe *non bis in idem* ? », op. cit., p. 519.

¹⁸⁴¹ V. en ce sens : Anne-Valérie LE FUR, loc. cit. A rapprocher notamment de : Juliette LELIEUR-FISCHER, op. cit., pp. 182-191 ; Stéphane DETRAZ, « La mise à l'écart du principe *non bis in idem* en matière fiscale », op. cit., n° 12 à 15.

¹⁸⁴² V. en ce sens : Arnaud LECOCQ, op. cit., pp. 1174-1181.

¹⁸⁴³ Conseil de l'Europe, *Guide sur l'article 4 du Protocole n°7 à la Convention européenne des droits de l'homme*, 30 avril 2022, n°5 p. 5.

¹⁸⁴⁴ Conseil de l'Europe, *Guide sur l'article 4 du Protocole n°7 à la Convention européenne des droits de l'homme*, op. cit., n° 1 p. 5.

Pour qu'elle puisse produire son plein effet, il faut donc être en présence d'une répétition de poursuites (3^{ème} composante) de nature pénale (1^{ère} composante) visant les mêmes faits (2^{ème} composante)¹⁸⁴⁵.

235. Etude de la première composante – La vérification de la première composante appelle peu de développements. En effet, selon la jurisprudence constante de la Cour de Strasbourg, la nature « pénale » d'une procédure s'analyse à l'aune des trois critères développés dans l'arrêt *Engel*¹⁸⁴⁶ puis précisés à l'occasion de l'affaire *Öztürk*¹⁸⁴⁷. Il s'agit de la qualification qui est donnée en droit interne à l'infraction, de sa nature propre et enfin du degré de sévérité de la sanction encourue¹⁸⁴⁸. Or, en se référant à ces critères, ladite Cour a affirmé à plusieurs reprises que certaines majorations d'impôts présentaient un caractère pénal au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme¹⁸⁴⁹. En particulier, pour le cas français, la Cour européenne des droits de l'Homme a – à l'occasion de l'affaire *Bendenoun* –, clairement pris position en faveur de la nature pénale des majorations d'impôts prévues à l'article 1729 §1 du Code général des impôts¹⁸⁵⁰. Toutefois, pour ce faire, elle ne s'est pas expressément référée aux trois critères dégagés à l'occasion de l'affaire *Engel*¹⁸⁵¹. En effet, dans cet arrêt, la Cour de Strasbourg a préféré s'intéresser à quatre « facteurs »¹⁸⁵². Plus précisément, elle a successivement étudié le champ d'application de la norme quant aux personnes, le but – préventif, répressif ou réparateur – de la mesure et de la norme d'incrimination, ainsi que la sévérité de la sanction fiscale prononcée. En l'occurrence, elle observa que le type de pénalités visées par l'article 1729 §1 du Code général des impôts concernait « tous les citoyens en leur qualité de contribuables, et non un groupe déterminé doté d'un statut particulier »¹⁸⁵³, qu'elles « ne [tendaient] pas à la réparation pécuniaire d'un préjudice, mais [visaient] pour l'essentiel à punir pour empêcher la répétition d'agissements semblables »¹⁸⁵⁴, qu'elles « se [fondaient] sur une norme de caractère général dont le but est à la fois préventif et répressif »¹⁸⁵⁵ et enfin qu'elle revêtaient une « ampleur considérable »¹⁸⁵⁶.

¹⁸⁴⁵ Comme l'a récemment rappelé la Cour européenne des droits de l'Homme dans l'affaire *Mihalache*, V. CEDH, gde. ch., 8 juillet 2019, n° 54012/10, *Mihalache c. Roumanie*, §49.

¹⁸⁴⁶ V. CEDH, *Engel et autres c. Pays-Bas*, 8 juin 1976, affaire n° 5100/71, spéc. §81.

¹⁸⁴⁷ CEDH, *Öztürk c. Allemagne*, 21 février 1984, affaire n° 8544/79, spéc. §50. En lien avec ce sujet, V. *Infra* §305.

¹⁸⁴⁸ V. à ce sujet : Frédéric SUDRE (sous-dir.), *Les grands arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme*, PUF, 9^{ème} éd., 2019, pp. 42-53 ; Vanessa FRANSSSEN, « La notion "pénale" : mot magique ou critère trompeur ? Réflexions sur les distinctions entre le droit pénal et le droit quasi pénal », Delphine BRACH-TIEL (sous-dir.), *op. cit.*, pp. 59-60.

¹⁸⁴⁹ V. CEDH, 29 août 1997, n° 19958/92, *APMP et TP c/ Suisse*, spéc. §43 ; CEDH, 3 août 2001, n° 31827/96, *J.B. c. Suisse*, spéc. §§. 47-49 ; CEDH, 21 mai 2003, n° 34619/97, *Janosevic c. Suède*, spéc. §§ 64-71 ; CEDH, 20 mai 2014, n° 35232/11, *Pirttimäki c/ Finlande*, §§. 45-48 ; CEDH, 27 nov. 2014, n° 7356/10, *Lucky Dev c/ Suède*, § 51. A rapprocher en particulier de : Raphaële PARIZOT, « Le principe *ne bis in idem* dans la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme », *AJ Pénal*, 2015, p. 173. A noter que la Cour de justice de l'Union européenne procède de manière analogue pour déterminer si une procédure ou une sanction administrative présente une nature pénale, V. notamment en ce sens : CJUE, 22 mars 2022, aff. C-117/20, point n°25 ; CJUE, 4 mai 2023, aff. C 97/21, point n°38 ; CJUE, 14 sept. 2023, aff. C-27/22, point n°45. V. aussi : *Infra* §280.

¹⁸⁵⁰ V. CEDH, 24 février 1994, n° 12547/86, *Bendenoun c. France*, spéc. §§ 46-47.

¹⁸⁵¹ Néanmoins, les facteurs qu'elle a étudiés à l'occasion de cette affaire « ne se distinguent pas, en substance, des critères *Engel* », V. Leslie NARDARI, *op. cit.*, n° 195 p. 205.

¹⁸⁵² Selon l'expression choisie par ladite Cour, V. CEDH, 24 février 1994, n° 12547/86, *Bendenoun c. France*, §47.

¹⁸⁵³ CEDH, 24 février 1994, n° 12547/86, *Bendenoun c. France*, §47.

¹⁸⁵⁴ *Ibid.*

¹⁸⁵⁵ *Ibid.*

¹⁸⁵⁶ *Ibid.*

Aussi, après avoir évalué dans ce cas d'espèce le poids respectif de ces différents critères, les juges européens estimèrent que leur combinaison conférait à l'accusation litigieuse un caractère pénal au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme. C'est pourquoi, à la lumière de cet arrêt, on peut considérer que les pénalités fiscales susvisées ressortissent à la « *matière pénale* » au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme de telle sorte que les procédures conduisant à leur infliction présentent bien le caractère « *pénal* » requis pour la mise en œuvre de la règle *ne bis in idem*¹⁸⁵⁷.

Toutefois, il ne faudrait pas se réjouir trop vite car dans un arrêt postérieur à la jurisprudence *Bendenoun*, la Cour européenne des droits de l'Homme a quelque peu tempéré sa position sur ce point. En effet, à l'occasion de l'affaire *Jussila*, la Cour de Strasbourg a estimé que les procédures de nature « *pénale* » au sens de la Convention européenne des droits de l'homme ne présentaient pas toutes un caractère infâmant¹⁸⁵⁸. Cela l'a conduit à distinguer les « *procédures pénales* »¹⁸⁵⁹ relevant du « *noyau dur du droit pénal* »¹⁸⁶⁰ qui présentent un caractère infâmant de celles qui n'en comportent pas, et à limiter l'applicabilité des garanties pénales dans les cas relevant de la seconde catégorie¹⁸⁶¹. Or, précisément, dans cette affaire elle a jugé que : « *Les majorations d'impôt ne faisant pas partie du noyau dur du droit pénal, les garanties offertes par le volet pénal de l'article 6 ne [devaient] pas nécessairement s'appliquer dans toute leur rigueur* »¹⁸⁶².

On aurait alors pu penser que la règle *ne bis in idem* était menacée par cette nouvelle position de ladite Cour. Mais, à la réflexion, il n'en est rien. Car il convient – sans juger de la pertinence du raisonnement de cette juridiction¹⁸⁶³ –, d'observer que celui-ci porte sur l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme et n'est pas transposable à l'article P7-4 étant donné que ce dernier prévoit un principe absolu non susceptible de dérogation¹⁸⁶⁴. En effet, en vertu du troisième paragraphe dudit article il n'est pas possible de déroger à la règle qu'il consacre en invoquant l'article 15 de la Convention européenne des droits de l'homme¹⁸⁶⁵. Autrement dit, comme le droit de ne pas être soumis à la torture prévu à l'article 3 de ladite Convention, le droit de ne pas subir deux procédures pour un même fait est un droit absolu¹⁸⁶⁶.

¹⁸⁵⁷ Ce point sera par la suite reconnu par le Conseil d'Etat et la Cour de cassation, V. respectivement : Conseil d'Etat, Avis Section, du 31 mars 1995, n° 164008 ; Cass. Com. 29 avril 1997, n° 95-20.001. A rapprocher de : Loïc DE GRAEVE, *Essai sur le concept de droit de punir en droit interne*, op. cit., n° 807-808.

¹⁸⁵⁸ V. en ce sens : CEDH, gde ch., 23 novembre 2006, n° 73053/01, *Jussila c/ Finlande*, §43.

¹⁸⁵⁹ Telle est l'expression choisie par ladite Cour, V. *Ibid.*

¹⁸⁶⁰ *Ibid.* V. également dans le même sens : CEDH, 7 juin 2012, n° 4837/06, *Segame S.A c/ France*, §59. A rapprocher de : Raymond GASSIN, Sylvie CIMAMONTI et Philippe BONFILS, *Criminologie*, op. cit., n° 82 pp. 84-89.

¹⁸⁶¹ V. Opinion dissidente du juge Pinto De Albuquerque sous l'arrêt CEDH gr. ch., 15 nov. 2016, *précité*, n° 78 p. 94.

¹⁸⁶² CEDH, gde ch., 23 novembre 2006, *loc. cit.*

¹⁸⁶³ A cet égard, on peut difficilement être convaincus par la pertinence de ce raisonnement car la soustraction à l'impôt devrait relever dudit noyau dur étant donné que dans la plupart des Etats, la fraude fiscale fait encourir des sanctions pénales, V. Stéphane DETRAZ, « La règle *ne bis in idem* en droit fiscal », Haritini MATSOPOULOU (sous-dir.), op. cit., p. 56. A rapprocher de : Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *Précis de droit pénal fiscal*, op. cit., n° 544 p. 204.

¹⁸⁶⁴ A rapprocher de : Opinion dissidente du juge Pinto De Albuquerque, sous l'arrêt CEDH gr. ch., 15 nov. 2016, *précité*, n° 49 p. 82 et n° 76 pp. 93-94.

¹⁸⁶⁵ L'article 15 de la CESDH est une clause dérogatoire qui « *ménage aux États contractants la possibilité, en cas de circonstances exceptionnelles, de déroger [...] à leur obligation de garantir certains droits et libertés protégés par la Convention* », V. Conseil de l'Europe, *Guide sur l'article 15 de la Convention européenne des droits de l'homme*, 31 août 2022, n°1 p. 5.

¹⁸⁶⁶ V. Conseil de l'Europe, *Guide sur l'article 15 de la Convention européenne des droits de l'homme*, op. cit., n° 35 et 36 p. 13.

Il n'est donc pas possible d'y déroger, et ce, même en cas de circonstances exceptionnelles telles qu'une situation de guerre. Il s'en suit qu'en théorie, le principe *ne bis in idem* – tel que prévu par l'article P7-4 – devrait produire son plein effet en matière fiscale, dès lors que l'ensemble de ses conditions d'applications sont réunies. A cet égard, il reste à examiner les deux autres « *conditions de prohibition des cumuls* »¹⁸⁶⁷ que sont le *bis* et l'*idem*.

236. Etude de la deuxième composante – Il vient d'être observé que la procédure répressive engagée par l'Administration fiscale pouvait être de nature pénale¹⁸⁶⁸. La première condition nécessaire à la mise en œuvre de la règle *ne bis in idem* est donc potentiellement remplie¹⁸⁶⁹. Il convient donc maintenant de s'intéresser à la seconde composante de ladite règle, en l'occurrence l'*idem*. Autrement dit, dans les prochains développements, il sera question de rappeler dans quelles circonstances on se trouve en présence d'un même fait infractionnel. Or, sur ce point, l'obscurité a longtemps régné. En effet, jusqu'au début du XXI^{ème} siècle, la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'Homme concernant la question de l'identité d'infraction n'offrait qu'incertitudes, tout en donnant l'image d'une pièce de théâtre se décomposant en trois actes¹⁸⁷⁰.

237. Acte 1 – Le premier de ces actes est l'arrêt *Gradinger c/ Autriche*¹⁸⁷¹ au terme duquel par « *identité d'infraction* » au sens de l'article P7-4 il faut entendre « *identité du fait matériel réprimé* »¹⁸⁷². Autrement dit, selon cette conception de l'*idem*, deux procédures portent sur une même infraction dès lors que le comportement objectif qui a provoqué leur déclenchement est en substance le même¹⁸⁷³. *In casu*, le requérant avait été pénalement condamné pour homicide par imprudence après avoir provoqué un accident de la route ayant entraîné la mort d'un cycliste. Il s'était également vu infliger une amende dans le cadre d'une procédure administrative pour conduite en état d'ébriété. La Cour avait estimé que – même si les deux infractions se distinguaient par leur appellation, leur nature et leur but –, il y avait eu violation de l'article P7-4 dans la mesure où les deux décisions litigieuses se fondaient sur le même comportement du requérant¹⁸⁷⁴.

238. Acte 2 – Le deuxième acte est l'arrêt *Oliveira c/ Suisse*¹⁸⁷⁵ dans lequel la Cour européenne des droits de l'Homme juge que le critère déterminant pour l'application de l'article P7-4 n'est plus celui de l'identité du fait matériel réprimé mais celui de « *l'identité de*

¹⁸⁶⁷ Olivier DECIMA, « La règle *ne bis in idem* dans la jurisprudence de la Cour Européenne des Droits de l'Homme », *op. cit.*, p. 17.

¹⁸⁶⁸ « *A partir du moment où le prononcé de sanctions administratives traduit l'exercice d'un pouvoir de répression tout autant que le prononcé de sanctions pénales, ce partage devrait conduire à admettre le non-cumul entre les sanctions administratives et pénales* », V. Audrey GUINCHARD, « Matière pénale et cumul des sanctions. Vers un meilleur respect du principe *non bis in idem* ? », *op. cit.*, p. 518.

¹⁸⁶⁹ V. Emanuele CECI et Florence LALLEMANT, « Sanctions fiscales face au principe *non bis in idem* », François STEVENART MEEUS et Edoardo TRAVERSA (sous-dir.), *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale. Principes généraux*, Larcier, 2020, p. 590.

¹⁸⁷⁰ V. Sébastien VAN DROOGHENBROECK, *op. cit.*, p. 484. V. aussi : Françoise TULKENS, *op. cit.*, n°3 p. 730.

¹⁸⁷¹ V. CEDH, 23 oct. 1995, n° 15963/90, *Gradinger c/ Autriche*, §55.

¹⁸⁷² Sébastien VAN DROOGHENBROECK, *op. cit.*, p. 485.

¹⁸⁷³ V. en ce sens : Pauline LAGASSE, « L'arrêt A et B contre Norvège : entre continuité et évolution quant au principe *non bis in idem* », *Journal des tribunaux*, Vol. 1, n° 6718, 2018, pp. 109-117, spéc. n° 14.

¹⁸⁷⁴ CEDH, 23 oct. 1995, n° 15963/90, *Gradinger c/ Autriche*, spéc. §55.

¹⁸⁷⁵ CEDH, 30 juillet 1998, n° 25711/94, *Oliveira c. Suisse*.

qualification juridique »¹⁸⁷⁶. Autrement dit, la Cour de Strasbourg met de côté la thèse de l'« *idem factum* »¹⁸⁷⁷ pour embrasser celle de l'« *idem juridique* »¹⁸⁷⁸. En effet, dans cette affaire, ladite Cour a estimé que la provocation d'un accident de la route pouvait faire l'objet d'une première poursuite pénale pour défaut de maîtrise du véhicule, puis d'une seconde poursuite pénale pour lésion corporelle par imprudence, sans entraîner la violation de l'article P7-4. Pour les juges européens, les faits de l'espèce constituaient « *un cas typique de concours idéal d'infractions, caractérisé par la circonstance qu'un fait pénal unique se décompose en deux infractions distinctes, en l'occurrence l'absence de maîtrise du véhicule et le fait de provoquer par négligence des lésions corporelles* »¹⁸⁷⁹. Or, dans une pareille hypothèse, il n'y a rien qui contrevienne à l'article P7-4 « *dès lors que celui-ci prohibe de juger deux fois une même infraction, alors que dans le concours idéal d'infractions, un même fait pénal s'analyse en deux infractions distinctes* »¹⁸⁸⁰.

Ainsi, ces deux premières approches de l'*idem* se fondent sur une même exigence, en l'occurrence celle tenant à ce que les différentes poursuites engagées aient pour origine un seul et même comportement de l'agent. Seulement, la seconde approche va plus loin que la première dans la mesure où elle admet que la conduite litigieuse de la personne incriminée puisse être constitutive de plusieurs infractions pouvant être jugées dans le cadre de procédures distinctes¹⁸⁸¹. Pourquoi cette évolution ?

L'étude des faits propres à chacune de ces deux espèces ne permet pas de répondre à cette question¹⁸⁸². Or, *in fine*, la solution choisie dans la première affaire est « *diamétralement opposée* »¹⁸⁸³ à celle retenue dans la seconde. Et ce, car ces deux solutions découlent de l'adoption de thèses distinctes. En effet, alors que la thèse de l'*idem factum* – consacrée dans l'affaire *Gradinger* – a pour effet d'empêcher « *de fractionner un fait matériel unique et bien défini en changeant certains de ses aspects particuliers et de procéder, sous des qualifications juridiques différentes, à des poursuites successives d'une personne pour la même cause* »¹⁸⁸⁴, la thèse de l'*idem juridique* – défendue dans l'affaire *Oliveira* – peut en considération d'une qualification juridique différente d'un « *même fait pénal* »¹⁸⁸⁵ mettre en échec la règle *ne bis in idem*.

¹⁸⁷⁶ Sébastien VAN DROOGHENBROECK, *op. cit.*, p. 485. Cette seconde approche sera notamment reprise dans l'affaire *Göktan*. A cette occasion, la Cour de Strasbourg a admis la légitimité d'une double poursuite au motif qu'un fait pénal unique se décomposait en deux infractions distinctes, en l'occurrence un délit pénal (trafic de stupéfiants importés en contrebande) et un délit douanier (non-paiement d'une amende douanière), V. CEDH, 2 juillet 2002, n° 33402/96, *Göktan c. France*, §50.

¹⁸⁷⁷ En 2009, cette approche sera expressément définie en 2009 comme « *une seule et même conduite de la part des mêmes personnes à la même date* », V. CEDH, *Maresti c/ Croatie*, 25 juin 2009, n° 55759/07, §63. Dans un autre arrêt rendu la même année, on peut également lire que cette approche est « *axée sur le "même comportement" du requérant, indépendamment de la qualification juridique qui lui est donnée* », V. CEDH, 10 févr. 2009, n° 14939/03, *Serguey Zolotoukhine c/ Russie*, §71.

¹⁸⁷⁸ A la différence de la première, cette seconde approche s'attache non au « *même comportement* » de l'intéressé mais à la qualification juridique de son acte. Ce faisant, elle met l'accent sur le but et l'objet des infractions en cause, V. en ce sens : Françoise TULKENS, *op. cit.*, n°28 p. 739.

¹⁸⁷⁹ CEDH, 30 juillet 1998, précité, § 26.

¹⁸⁸⁰ *Ibid.*

¹⁸⁸¹ Néanmoins, la Cour concède qu'il aurait été préférable « *que, les deux infractions provenant d'un même fait pénal [...] fussent sanctionnées par une seule juridiction, dans une procédure unique* », V. CEDH, 30 juillet 1998, précité, § 27.

¹⁸⁸² Comme l'indique le juge Repik dans son opinion dissidente : « *entre l'affaire Gradinger et l'affaire Oliveira, on ne peut déceler aucune différence qui pourrait justifier ces deux décisions totalement opposées* », V. Opinion dissidente du juge Repik sous l'arrêt CEDH, 30 juillet 1998, n° 25711/94, *Oliveira c. Suisse*.

¹⁸⁸³ *Ibid.*

¹⁸⁸⁴ *Ibid.*

¹⁸⁸⁵ CEDH, 30 juillet 1998, précité, § 26.

L'adoption de l'une ou l'autre thèse ne constitue donc pas un choix neutre¹⁸⁸⁶. Mais surtout, dans ces circonstances, il apparaît difficile pour le justiciable de savoir s'il pourra bénéficier de la garantie offerte par l'article P7-4. C'est pourquoi, dans un troisième temps, la Cour européenne des droits de l'Homme a tenté de réconcilier ces deux approches¹⁸⁸⁷.

239. Acte 3 – En ce sens, dans l'arrêt *Franz Fischer c/ Autriche*¹⁸⁸⁸, ladite Cour a décidé que le critère déterminant pour l'application de l'article P7-4 n'était plus celui de l'identité du fait matériel réprimé ni celui de l'identité de qualification juridique mais celui des « *mêmes éléments essentiels* »¹⁸⁸⁹. En effet, dans cette affaire, la Cour de Strasbourg a confirmé la pertinence de la seconde approche de l'*idem* dont il résulte que l'article P7-4 tolère une pluralité de poursuites en cas de concours idéal d'infractions. Toutefois, estimant qu'il serait incompatible avec cette disposition de juger ou de punir deux fois une personne pour des infractions simplement « *différentes quant à leur appellation* »¹⁸⁹⁰, elle a considéré qu'il lui fallait de surcroît examiner si ces infractions avaient ou non les « *mêmes éléments essentiels* »¹⁸⁹¹. Dans l'affirmative, il faudrait conclure à la violation de la Convention. Tandis que dans la négative – c'est-à-dire dans l'hypothèse où les deux infractions ne se recouperaient que légèrement¹⁸⁹² –, rien ne s'opposerait à ce que l'individu soit poursuivi pour chacune d'entre elles¹⁸⁹³. En l'espèce, les faits étaient comparables à ceux de l'affaire *Gradinger* dans le sens où le requérant était là encore un individu qui avait blessé mortellement un cycliste alors qu'il conduisait en état d'ivresse. Qui plus est, comme dans l'affaire *Gradinger*, le requérant fut doublement puni. En effet, il s'était d'abord vu infliger une amende dans le cadre d'une procédure administrative pour conduite sous l'empire de l'alcool. Puis, il fut condamné pénalement pour homicide par imprudence ; le tribunal ayant de surcroît retenu à l'encontre du prévenu la circonstance aggravante résultant du fait que la mort de la victime avait été donnée alors qu'il se trouvait en état d'ébriété. Aussi, comme dans l'affaire *Gradinger*, la Cour considéra que l'intéressé avait été jugé et sanctionné par deux fois sur la base d'un seul acte. Mais elle observa par ailleurs que l'infraction administrative de conduite en état d'ivresse et les circonstances aggravantes appliquées en vertu du code pénal ne différaient pas dans leurs éléments essentiels. Elle conclut alors à la violation de l'article P7-4¹⁸⁹⁴.

¹⁸⁸⁶ « Il ne s'agit pas simplement d'une question technique, mais d'une question qui touche à la substance même des droits fondamentaux. En optant pour l'une ou l'autre voie, on prend nécessairement parti soit pour la protection accrue des personnes (*idem factuel*), soit pour les intérêts de la répression et de l'administration de la justice (*idem légal*) », V. Françoise TULKENS, *op. cit.*, n°26 p. 739. V. aussi à ce propos: Aurore GARIN, « *Non bis in idem* et Convention européenne des droits de l'homme. Du nébuleux au clair-obscur : état des lieux d'un principe ambivalent », *op. cit.*, p. 418 ; Pauline LAGASSE, *op. cit.*, n° 14.

¹⁸⁸⁷ V. en ce sens : Françoise TULKENS, *op. cit.*, n°29 p. 740.

¹⁸⁸⁸ CEDH, 29 mai 2001, n° 37950/97, *Franz Fischer c. Autriche*.

¹⁸⁸⁹ L'arrêt reproduit en anglais emploie l'expression « *same essential elements* », V. CEDH, 29 mai 2001, précité, § 25. La Cour s'est par la suite référée à cette approche dans d'autres affaires, V. notamment : CEDH, 8 avril 2003, *Manasson c. Suède*, n° 41265/98, spéc. §5 ; CEDH, 4 avril 2008, *Garetta c. France*, n° 2529/04, spéc. §. 78.

¹⁸⁹⁰ L'arrêt reproduit en anglais emploie l'expression « *nominally different offences* », V. CEDH, 29 mai 2001, précité, § 25.

¹⁸⁹¹ V. CEDH, 29 mai 2001, précité, § 25.

¹⁸⁹² « *There may be other cases where the offences only slightly overlap* », ce que l'on pourrait traduire par : « *Il peut y avoir d'autres cas où les infractions ne se recouperaient que légèrement* », V. CEDH, 29 mai 2001, précité, § 25.

¹⁸⁹³ V. en ce sens : Françoise TULKENS, *op. cit.*, n°30 p. 740 ; Sébastien VAN DROOGHENBROECK, *op. cit.*, pp. 485-486.

¹⁸⁹⁴ V. Cour européenne des droits de l'Homme, *Droit à ne pas être jugé ou puni deux fois (le principe non bis in idem)*, Fiche thématique, septembre 2022, p. 10.

240. Une clarification attendue de la jurisprudence – On voit donc qu’à partir de ces trois cas comparables, la Cour européenne des droits de l’Homme énonce des solutions sensiblement différentes. Du point de vue de la sécurité juridique – dont le Doyen Roubier disait qu’elle était « *la première valeur sociale à atteindre* »¹⁸⁹⁵ –, cela n’était guère satisfaisant¹⁸⁹⁶. C’est pourquoi, pour mettre fin à la « *cacophonie* »¹⁸⁹⁷ – ou à tout le moins à de « *fâcheuses dissonances* »¹⁸⁹⁸ –, une clarification de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l’Homme à propos de la détermination de l’*idem* était attendue¹⁸⁹⁹. Celle-ci interviendra en 2009 à l’occasion de l’arrêt *Zolotoukhine c/ Russie*¹⁹⁰⁰.

Ce dernier, rendu par la grande chambre, à l’unanimité de ses membres et sans la moindre opinion séparée, était « *naturellement appelé à faire jurisprudence* »¹⁹⁰¹. Et effectivement, comme le saluera la doctrine, il fit jurisprudence tout particulièrement s’agissant de la question de l’identité d’infraction¹⁹⁰². En effet, à travers cet arrêt, la Cour a fait évoluer sa position de manière à réduire le risque d’insécurité juridique des décisions rendues en harmonisant l’interprétation de la notion de « *même infraction* » qui – rappelons-le –, correspond à l’élément *idem* du principe *ne bis in idem*¹⁹⁰³. Plus précisément, elle rejette dans cet arrêt l’approche qui « *privilégie la qualification juridique des deux infractions* »¹⁹⁰⁴ car elle la juge « *trop restrictive des droits de la personne* »¹⁹⁰⁵. En conséquence, elle décide d’adopter celle se focalisant sur les faits réprimés¹⁹⁰⁶.

¹⁸⁹⁵ Paul ROUBIER, *Théorie générale du droit*, Sirey, 1946, p. 269. Dans le même esprit, on peut considérer à la suite de Michel Mallet que « *la fonction essentielle du droit est d’assurer la sécurité des relations juridiques et non d’engendrer l’incertitude dans l’esprit des justiciables* », V. Michel MALLET, *op. cit.*, p. 195. A rapprocher de : Georges RIPERT, *Le déclin du droit. Etudes sur la législation contemporaine*, LGDJ, Reprint, 1949, p. 171 ; Chaïm PERELMAN, *Ethique et droit*, Editions de l’Université de Bruxelles, 2^{ème} éd., 2012, p. 792.

¹⁸⁹⁶ Or la règle *ne bis in idem* vise justement à garantir la sécurité juridique, V. notamment en ce sens : Juliette LELIEUR-FISCHER, *op. cit.*, n° 19 p. 29. Ou plus récemment : Crim. 15 déc. 2021, n° 21-81.864, §10.

¹⁸⁹⁷ Sébastien VAN DROOGHENBROECK, *op. cit.*, p. 487. Dans le même esprit, Jean-François Flauss parle d’une « *cacophonie* [...] criante et préjudiciable à l’image de marque de la Cour », V. Jean-François FLAUSS, « Actualités de la Convention européenne des droits de l’homme », *AJDA*, 2009, p. 872.

¹⁸⁹⁸ Frédéric KRENC, « *Non bis in idem* : la Grande chambre de la Cour européenne des droits de l’Homme entend mettre fin à la cacophonie ! », obs. sous CEDH, 10 févr. 2009, n° 14939/03, *Serguey Zolotoukhine c/ Russie*, *Revue du droit pénal de l’entreprise*, 2009, p. 336.

¹⁸⁹⁹ Comme on vient de le voir, la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l’Homme sur ce thème était à la fois « *peu lisible et peu prévisible* », V. Emmanuel DECAUX, Christophe PETTITI et Paul TAVERNIER, « Préface », Michel PUECHAVY (sous. dir.), *Le principe ne bis in idem*, Anthémis, 2012, p. 16.

¹⁹⁰⁰ CEDH, gde ch., 10 févr. 2009, n° 14939/03, *Serguey Zolotoukhine c/ Russie*. Dans cette affaire, le requérant avait fait l’objet de procédures administrative et pénale suite à des « *actes perturbateurs* », V. CEDH, gde ch., 10 févr. 2009, précité, spéc. §§ 14 et 20.

¹⁹⁰¹ Frédéric KRENC, *op. cit.*, p. 338.

¹⁹⁰² Pour la doctrine, cet arrêt constitue « *un véritable progrès pour la sécurité et la prévisibilité du droit s’agissant de l’interprétation du principe fondamental* », V. Hanspeter MOCK, « *Ne bis in idem* : Strasbourg tranche en faveur de l’identité des faits », *RTDH*, 2009, p. 878. De son côté, Michel Puechavy juge que cet arrêt « *doit être approuvé car l’interprétation de l’article 4 du protocole n°7 par la Cour apporte une clarification bienvenue* », V. Michel PUECHAVY, « L’arrêt Zolotoukhine C. Russie » in Michel PUECHAVY (sous. dir.), *Le principe ne bis in idem*, Anthémis, 2012, p. 26. Enfin, et à titre non exhaustif, d’autres auteurs voient dans cet arrêt une « *approche cosmopolite magistrale* », tant les droit international et comparé mobilisés pour le justifier sont imposants (cf. en particulier §31 à 44 de l’arrêt), V. Sébastien FANTI et Cédric MIZEL, « *Ne bis in idem* : exit Zolotoukhine et vive Boman », *Pratique Juridique Actuelle*, 5/2015, p. 8.

¹⁹⁰³ A rapprocher de : CEDH, gde ch., 10 févr. 2009, précité, § 78.

¹⁹⁰⁴ CEDH, gde ch., 10 févr. 2009, précité, §81.

¹⁹⁰⁵ *Ibid.* V. également dans le même sens : Opinion dissidente du juge Pinto De Albuquerque sous l’arrêt CEDH gr. ch., 15 nov. 2016, *loc. cit.*

¹⁹⁰⁶ A rapprocher de : Sébastien FANTI et Cédric MIZEL, *op. cit.*, p. 2.

En ce sens, elle affirme que l'article P7-4 « doit être compris comme interdisant de poursuivre ou de juger une personne pour une seconde "infraction" pour autant que celle-ci a pour origine des faits identiques ou des faits qui sont en substance les mêmes »¹⁹⁰⁷, c'est-à-dire des faits « qui constituent un ensemble de circonstances factuelles concrètes impliquant le même contrevenant et indissociablement liées entre elles dans le temps et l'espace »¹⁹⁰⁸.

241. Le triomphe de l'approche de l'*idem factum* – Par ces mots, les juges européens manifestent leur attachement à la thèse de l'*idem factum* mise en avant dans l'arrêt *Gradinger*¹⁹⁰⁹. Celle-ci est indéniablement favorable aux accusés dans la mesure où elle permet une interprétation à la fois simple et extensive de la règle *ne bis in idem*¹⁹¹⁰. Simple, car il ne sera plus question de savoir si les infractions en cause ont la même appellation, le même objet, ou encore le même but ; il suffira de déterminer si les faits allégués aux personnes poursuivies à deux reprises se réfèrent à « des faits identiques ou des faits qui sont en substance les mêmes »¹⁹¹¹. Extensive, car justement, l'approche de l'*idem factum* se distingue des autres par sa simplicité de mise en œuvre : dès lors que deux décisions litigieuses se fondent sur un même comportement du requérant, il pourra alors être envisagé que la règle *ne bis in idem* a été violée. Le choix de désigner l'*idem* factuel comme « clé de raisonnement »¹⁹¹² s'inscrit donc parfaitement en cohérence avec la volonté de la Cour de Strasbourg qui est que la Convention européenne des droits de l'homme soit « interprétée et appliquée d'une manière qui en rende les garanties concrètes et effectives, et non pas théoriques et illusoire »¹⁹¹³.

242. La clarification durable d'une « immense question »¹⁹¹⁴ ? – Le message véhiculé par la Cour européenne des droits de l'Homme dans cet arrêt était si clairement énoncé qu'il était permis à sa lecture de penser que la question du cumul des sanctions pénales et administratives « serait fixée de manière durable »¹⁹¹⁵. C'est donc sans véritable surprise qu'il exerça une influence sur la matière fiscale – comme en témoigne l'arrêt *Ruotsalainen c/ Finlande*¹⁹¹⁶ –, rendu seulement quelques mois après l'arrêt *Zolotoukhine* et dont il constitue une application positive. En effet, dans cette affaire, ladite Cour avait retenu – en faisant application de la jurisprudence *Zolotoukhine* – la prohibition du cumul d'une sanction fiscale

¹⁹⁰⁷ CEDH, gde ch., 10 févr. 2009, précité, §82.

¹⁹⁰⁸ CEDH, gde ch., 10 févr. 2009, précité, §84.

¹⁹⁰⁹ A propos de cet arrêt, V. *Supra* §237.

¹⁹¹⁰ A rapprocher de : Pauline LAGASSE, *op. cit.*, n° 1.

¹⁹¹¹ CEDH, gde ch., 10 févr. 2009, précité, §82. A rapprocher de : Pauline LAGASSE, *op. cit.*, n° 16.

¹⁹¹² Arnaud LECOCQ, « *Non bis in idem* : "Cette obscure clarté qui tombe des étoiles" », *op. cit.*, p. 1180.

¹⁹¹³ CEDH, gde ch., 10 févr. 2009, précité, §80. A noter qu'avant la Cour européenne des droits de l'Homme, la Cour de justice des Communautés européennes (ci-après CJCE) avait embrassé la thèse de l'*idem factum*. En effet, dans un arrêt rendu en 2006, elle avait estimé que le critère pertinent aux fins de l'application de l'article 54 de la Convention d'Application de l'Accord Schengen – qui consacre la règle *ne bis in idem* – était « celui de l'identité des faits matériels, compris comme l'existence d'un ensemble de faits indissociablement liés entre eux, dépendamment de la qualification juridique de ces faits ou de l'intérêt juridique protégé », V. CJCE, 9 mars 2006, aff. C-436/04, *Procédure pénale c. Leopold Henri Van Esbroeck*. A rapprocher de : Léa MAULET, « Les contours du "dialogue" entre la Cour européenne des droits de l'Homme et la Cour de justice de l'Union européenne sur le principe *ne bis in idem* », *Geneva Jean Monet Working Papers*, 24/2016, p. 7.

¹⁹¹⁴ En l'occurrence celle du cumul des répressions administrative et pénale en matière fiscale, V. Jacques-Henri ROBERT, « Conformité à la Constitution du cumul des sanctions pénales et fiscales encourues pour obstacle aux fonctions des agents de impôts », *Revue des sociétés*, 2022, p. 566.

¹⁹¹⁵ Geoffrey NINANE, *loc. cit.*

¹⁹¹⁶ CEDH, 16 juin 2009, n° 13079/03, *Ruotsalainen c/ Finlande*.

prononcée en répression d'une infraction à la législation fiscale sur les carburants (en l'occurrence la réclamation d'un arriéré de taxe sur les carburants de 15 137 euros) à la suite d'une sanction pénale déjà prononcée pour fraude fiscale (en l'espèce une amende de 121 euros)¹⁹¹⁷. Plus tard, d'autres affaires viendront compléter, en droit pénal fiscal, la riche jurisprudence *post-Zolotoukhine*¹⁹¹⁸. Mais comme on pouvait s'y attendre, le rayonnement de cette jurisprudence majeure ne resta pas cantonné à ce champ particulier de la répression. Elle eût notamment un écho dans l'affaire *Tomasović c/ Croatie*¹⁹¹⁹ qui portait sur une infraction à la législation sur les stupéfiants¹⁹²⁰. De même elle fut reprise dans l'arrêt *Grande Stevens*¹⁹²¹ rendu en matière de répression des abus de marché¹⁹²².

Au sujet de ce dernier arrêt, Frédéric Stasiak a écrit qu'il ne constituait qu'une transposition en cette matière de la jurisprudence *Zolotoukhine*¹⁹²³. Or, dans les faits, cet arrêt a constitué un véritable « événement »¹⁹²⁴ ayant permis « une avancée majeure dans la compréhension de la règle *ne bis in idem* »¹⁹²⁵, et ce, en particulier vis-à-vis de la question de l'*idem*¹⁹²⁶. Pour s'en apercevoir, il convient de revenir plus en détail sur son contenu. En l'espèce, les requérants, impliqués dans une affaire de fausse information du marché, s'étaient d'abord vu infliger une sanction administrative par la Commission nationale des sociétés et de la Bourse (ci-après CONSOB). Les condamnations infligées par cette instance – que l'on peut considérer comme l'homologue italien de l'Autorité des marchés financiers en France – avaient acquis l'autorité de la chose jugée en juin 2009. Dès lors, les requérants auraient dû être considérés comme ayant été déjà condamnés par un jugement définitif. Malgré cela, il n'avait pas été mis fin aux poursuites pénales qui avaient entre-temps été ouvertes à l'encontre des requérants à propos des mêmes faits. Or, ces poursuites pénales ont finalement conduit à leur condamnation le 28 février 2013.

¹⁹¹⁷ V. en ce sens : Cour européenne des droits de l'Homme, *Droit à ne pas être jugé ou puni deux fois (le principe non bis in idem)*, *op. cit.*, pp. 12-13 ; Conseil de l'Europe, *Guide sur l'article 4 du Protocole n°7 à la Convention européenne des droits de l'homme*, 31 août 2022, n° 20 p. 10 et n° 32 p. 14.

¹⁹¹⁸ V. notamment : CEDH, 20 mai 2014, n° 35232/11, *Pirttimäki c/ Finlande* ; CEDH, 20 mai 2014, n° 11828/11, *Nykänen c/ Finlande* ; CEDH, 20 mai 2014, n° 37394/11, *Glantz c/ Finlande* ; CEDH, 10 février 2015, n° 53753/12, *Kiiveri c. Finlande*. A propos de ces arrêts, V. Cour européenne des droits de l'Homme, *Droit à ne pas être jugé ou puni deux fois (le principe non bis in idem)*, *op. cit.*, pp. 15-16 ; Conseil de l'Europe, *Guide sur l'article 4 du Protocole n°7 à la Convention européenne des droits de l'homme*, *op. cit.*, n°46 p. 18.

¹⁹¹⁹ V. CEDH, 18 octobre 2011, n° 53785/09, *Tomasović c/ Croatie* spéc. § 26. A propos de cet arrêt, V. Cour européenne des droits de l'Homme, *op. cit.*, p. 14.

¹⁹²⁰ Il aurait été possible de citer d'autres affaires dans lesquelles la jurisprudence *Zolotoukhine* exerça une influence, V. spécialement à ce propos : Cour européenne des droits de l'Homme, *op. cit.*, pp. 12-18.

¹⁹²¹ CEDH, gde ch., 4 mars 2014, n° 18640/10, n° 18647/10, n° 18663/10, n° 18668/10 et n° 18698/10, *Grande Stevens et a. c/ Italie*, spéc. §219. A propos de cet arrêt, V. Federico PERNAZZA, « L'application en Italie de la nouvelle réglementation européenne de la répression des abus de marché à la lumière des principes posés dans l'arrêt de la Cour européenne des droits de l'Homme Grande Stevens », Arnaud REYGROBELLET et Nathalie HUET (sous. dir.), *La réforme du contentieux boursier*, *op. cit.*, pp. 101-130, spéc. pp. 103-106.

¹⁹²² A rapprocher de : Sébastien FUCINI, *op. cit.*, n° 17 p. 158.

¹⁹²³ V. Frédéric STASIAK, « La règle *ne bis in idem* en droit financier », Haritini MATSOPOULOU (sous-dir.), *op. cit.*, p. 32.

¹⁹²⁴ Jacques-Henri ROBERT « La conventionnalité et la constitutionnalité du cumul des poursuites et des sanctions fiscales et pénales », *Revue des sociétés*, 2020, p. 251.

¹⁹²⁵ Adrien SOUMAGNE, *Le principe ne bis in idem en droit fiscal français*, Bruylant, 2017, p. 40.

¹⁹²⁶ Les enseignements que l'on peut tirer de cet arrêt ne concernent pas seulement la question de l'*idem*. Ils portent également sur la question de la conformité des réserves étatiques aux exigences de l'article 57 de la Convention européenne des droits de l'homme, CEDH, 4 mars 2014, précité, §§204-211. V. aussi : *Infra* §243.

Saisie de ce cas, la Cour européenne des droits de l'Homme a jugé dans cette affaire qu'une sanction devenue définitive au plan pénal comme au plan administratif entraînait l'interruption automatique des poursuites dans l'autre voie répressive pour les mêmes faits¹⁹²⁷. Pour parvenir à cette conclusion, elle estima que la nature prétendument différente des poursuites engagées devant la CONSOB et la juridiction répressive ne pouvait faire obstacle à l'exigence de non-cumul dès lors que ces procédures portaient sur « *une seule et même conduite de la part des mêmes personnes à la même date* »¹⁹²⁸. C'est pourquoi, elle conclut en l'espèce à la violation de l'article P7-4¹⁹²⁹.

Cette nouvelle jurisprudence est incontestablement favorable aux justiciables dans la mesure où elle remet en cause la possibilité – admise en droit interne – de cumuler pour un même fait des sanctions administratives et pénales¹⁹³⁰. Par ailleurs, elle témoigne là encore de la volonté de la Cour européenne des droits de l'Homme d'adopter une lecture extensive de la règle *ne bis in idem* de manière à permettre sa mise en œuvre fréquente¹⁹³¹. Or, sur la période envisagée, il apparaît que cette même volonté de la Cour consistant à offrir au principe *ne bis in idem* un large champ d'application s'observe également lorsqu'on étudie la question du *bis*.

243. Etude de la troisième composante – A ce sujet, il convient de rappeler que si les deux premières composantes de ce principe sont vérifiées, ce dernier ne pourra produire son effet que si la troisième l'est également¹⁹³². C'est pourquoi, après avoir vu d'une part, qu'en matière fiscale les procédures engagées par le fisc pouvaient être dans de nombreux cas de nature « *pénale* » et, d'autre part, que la Cour européenne des droits de l'Homme adoptait une interprétation extensive de la règle *ne bis in idem* s'agissant de l'*idem*, il faut maintenant établir dans quelles circonstances ladite Cour considère que l'on est en présence d'une répétition de la même procédure (*bis*)¹⁹³³. A cet égard, pour comprendre la position de la Cour de Strasbourg, il faut mobiliser de nouveau la jurisprudence *Zolotoukhine*. Car, si à l'occasion de cette affaire la question du *bis* ne fut « *traitée que de manière marginale* »¹⁹³⁴, il n'en reste pas moins que cet arrêt incontournable rappelle – conformément à la jurisprudence *Franz Fischer*¹⁹³⁵ –, que l'article P7-4 « *ne vise pas seulement le cas d'une double condamnation, mais aussi celui des doubles poursuites* »¹⁹³⁶.

¹⁹²⁷ V. en ce sens : Rapport du groupe de travail de l'AMF, *op. cit.*, p. VIII.

¹⁹²⁸ CEDH, gde ch., 4 mars 2014, précité, §227. A rapprocher de : Cour européenne des droits de l'Homme, *Droit à ne pas être jugé ou puni deux fois (le principe non bis in idem)*, *op. cit.*, pp. 14-15.

¹⁹²⁹ V. CEDH, gde ch., 4 mars 2014, précité, spéc. §228.

¹⁹³⁰ A rapprocher de : Haritin MATSOPOULOU, « La fin partielle du cumul des poursuites pour manquement et pour délit d'initié », *Revue des sociétés*, juin 2015, n° 6, p. 380, spéc. n° 1 et 3.

¹⁹³¹ V. Frédéric SUDRE (sous-dir.), *Les grands arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme*, *op. cit.*, n° 9 pp. 309-310.

¹⁹³² A rapprocher de : Olivier DECIMA, « La règle *ne bis in idem* dans la jurisprudence de la Cour Européenne des Droits de l'Homme », *op. cit.*, p. 22.

¹⁹³³ Car : « *Non bis ne s'impose qu'in idem* », V. Michel PRALUS, « A propos de la règle *non bis in idem*, valeur en droit interne de l'un de ses aspects : *non bis* ? », *Archives de politique criminelle*, n° 18, 1996, p. 59.

¹⁹³⁴ Pauline LAGASSE, *op. cit.*, n° 18. A noter que ce constat a été reconnu par la CEDH elle-même, V. explicitement en ce sens : CEDH, 4 oct. 2016, n° 21563/12, *Rivard c/ Suisse*, spéc. § 30. A rapprocher de : France DRUMMOND, « La décision de la CEDH du 4 mars 2014 et la décision du Conseil constitutionnel du 18 mars 2015 et leurs conséquences », *Bulletin. Joly bourse*, Mars-avril 2017, p. 165.

¹⁹³⁵ V. CEDH, 29 mai 2001, n° 37950/97, *Franz Fischer c. Autriche*, §29.

¹⁹³⁶ CEDH, 10 févr. 2009, précité, §110.

Ainsi, il convient de distinguer deux aspects de la règle *ne bis in idem* : d'une part, l'interdiction de la double condamnation (*ne bis puniri*) et d'autre part, l'interdiction des doubles poursuites (*ne bis vexari*)¹⁹³⁷.

Par ailleurs, dans l'arrêt *Zolotoukhine* la Cour de Strasbourg prend le soin de préciser que la règle *ne bis in idem* « s'applique même si l'individu concerné n'a fait l'objet que de simples poursuites n'ayant pas abouti à une condamnation »¹⁹³⁸. Ce faisant, elle entend – sur le fondement de cette règle – interdire clairement l'ouverture d'une nouvelle procédure dès lors que la première a été définitivement clôturée¹⁹³⁹. Elle se prononce donc une nouvelle fois en faveur des justiciables qui se voient épargnés du risque d'acharnement judiciaire dont pourrait résulter le prononcé de solutions contradictoires¹⁹⁴⁰.

Au-delà, la jurisprudence *Zolotoukhine* n'est pas la seule illustration de la position protectrice du principe *ne bis in idem* qu'adopte la Cour européenne des droits de l'Homme s'agissant du *bis*. En effet, sur la période envisagée, plusieurs autres arrêts témoigneront de la volonté de ladite Cour de ne pas restreindre la portée de ce principe¹⁹⁴¹. En particulier, dans le domaine fiscal, on mentionnera l'affaire *Lucky Dev*¹⁹⁴². Dans cette dernière, il était question d'une ressortissante suédoise qui, pour une infraction à la législation fiscale, fut poursuivie à la fois par l'administration fiscale suédoise et par la juridiction pénale de Stockholm. Saisie de cette affaire, la Cour européenne des droits de l'Homme releva qu'en l'espèce les procédures fiscale et pénale étaient restées pendantes simultanément durant près de trois ans et demi¹⁹⁴³. Elle observa par ailleurs qu'après la clôture de la procédure pénale, il ne fut pas mis fin à la procédure fiscale¹⁹⁴⁴. Elle en déduisit que la requérante avait été à nouveau jugée pour une infraction pour laquelle elle avait été acquittée définitivement¹⁹⁴⁵. Elle conclut donc à la violation de l'article P7-4¹⁹⁴⁶.

¹⁹³⁷ V. Francis DESTERBECK, « L'infraction et la fraude fiscale », RGCF, 2019/4, p. 278.

¹⁹³⁸ CEDH, 10 févr. 2009, précité, §110.

¹⁹³⁹ V. en ce sens : Conseil de l'Europe, *Guide sur l'article 4 du Protocole n°7 à la Convention européenne des droits de l'homme*, op. cit., n° 42 p. 17. A rapprocher de : Stéphane DETRAZ, « La mise à l'écart du principe *non bis in idem* en matière fiscale », op. cit., n° 15.

¹⁹⁴⁰ On rejoint sur ce point l'opinion de Stéphane DETRAZ qui considère que la Cour européenne des droits de l'Homme applique pertinemment le principe *ne bis in idem* lorsqu'elle se prononce en ce sens, V. Stéphane DETRAZ, « Un an de droit pénal fiscal et douanier -.- Septembre 2014 - août 2015 », *Dr. pén.* n° 10, octobre 2015, chron. 8, spéc. n° 3. A rapprocher notamment de : Conclusions de l'avocat général M. Pedro Cruz Villalón présentées le 12 juin 2012 dans l'affaire n° C-617/10., point 70 p. 15 ; Emanuele CECI et Florence LALLEMANT, « Sanctions fiscales face au principe *non bis in idem* », op. cit., p. 594.

¹⁹⁴¹ V. notamment : CEDH, 18 octobre 2011, n° 53785/09, *Tomasović c/ Croatie*, spéc. §§. 29-32 ; CEDH, 14 octobre 2014, n° 32042/11, *Muslija c. Bosnie Hérogovine*, §§ 36-37.

¹⁹⁴² CEDH, 27 nov. 2014, n° 7356/10, *Lucky Dev c/ Suède*, spéc. §§ 58-64. V. aussi, dans un sens similaire : CEDH, 20 mai 2014, n° 37394/11, *Glantz c/ Finlande*, spéc. §§ 57-64 ; CEDH, 20 mai 2014, n° 11828/11, *Nykanen c/ Finlande*, spéc. §§ 47-54 ; CEDH, 30 avril 2015, n° 3453/12, 42941/12 et 9028/13, *Kapetanios et autres c/ Grèce*, spéc. §§. 67 et 74-75. A rapprocher de : Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, op. cit., n° 538 p. 202.

¹⁹⁴³ V. CEDH, 27 nov. 2014, précité, spéc. §63.

¹⁹⁴⁴ *Ibid.*

¹⁹⁴⁵ *Ibid.*

¹⁹⁴⁶ V. CEDH, 27 nov. 2014, précité, spéc. §64.

Rendu en 2014, cet arrêt constitue en outre une confirmation de la jurisprudence *Zolotonukhine*¹⁹⁴⁷. Et, bien que relatif au droit pénal fiscal suédois, il ne fut pas ignoré par la doctrine française. A titre d'exemple, Stéphane Détraz salua une « *évolution notable par rapport à la toute première jurisprudence [de la CEDH], qui était très conciliante avec le cumul des répressions pénale et fiscale* »¹⁹⁴⁸. De même, Emmanuel Dreyer observa à la suite du prononcé de cette décision que la matière pénale avait trouvé une certaine homogénéité au niveau européen¹⁹⁴⁹. Et ce, dans la mesure où un an auparavant, la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après CJUE) avait elle aussi adopté une « *lecture maximaliste du principe non bis in idem* »¹⁹⁵⁰.

244. Position de la Cour de justice de l'Union européenne – En effet, en 2013, à l'occasion de l'affaire *Åkerberg Fransson*, la Cour de Luxembourg a rendu un « *arrêt significatif* »¹⁹⁵¹ dans lequel elle se prononce sur la question du cumul répressif en matière de fraude fiscale¹⁹⁵². Sur le fond, il résulte en particulier de cette jurisprudence que, selon ladite Cour, l'ajout d'une pénalité fiscale (en l'espèce pécuniaire) et d'une sanction pénale (en l'espèce privative de liberté) n'est possible que si la première ne revêt pas un caractère répressif¹⁹⁵³. Ainsi, on peut en déduire *a contrario* que la Cour de justice de l'Union européenne s'oppose au cumul d'une sanction fiscale punitive et d'une sanction pénale¹⁹⁵⁴. Le prononcé de cette décision aurait donc pu « *sérieusement ébranlé le dualisme répressif de la fraude fiscale* »¹⁹⁵⁵ ou plus précisément la possibilité – admise en France¹⁹⁵⁶ – de cumuler sanctions administratives et pénales en répression de cette infraction¹⁹⁵⁷. Car, il est en pratique « *des plus fréquents* »¹⁹⁵⁸ qu'un contribuable se voit infliger des sanctions pénales en sus de pénalités fiscales¹⁹⁵⁹.

¹⁹⁴⁷ V. en ce sens : CEDH, 27 nov. 2014, précité, spéc. §54.

¹⁹⁴⁸ Stéphane DÉTRAZ, « La règle *ne bis in idem* en droit fiscal », *op. cit.*, p. 55. L'auteur fait notamment référence ici aux affaires *Ponsetti* et *Le Meignan* déjà évoquées précédemment, V. *Supra* n° 1826.

¹⁹⁴⁹ Emmanuel DREYER, « *Ne bis in idem* – Matière pénale – Proportionnalité », *op. cit.*, p. 772. V. aussi dans le même sens : Arnaud LECOCQ, « *Non bis in idem* : "Cette obscure clarté qui tombe des étoiles" », *op. cit.*, p. 1181.

¹⁹⁵⁰ Sébastien FUCINI, *op. cit.*, p. 160.

¹⁹⁵¹ Stéphane DÉTRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 548 p. 205. A rapprocher de : Stéphane DÉTRAZ, « Un an de droit pénal fiscal et douanier -.- Septembre 2012 - août 2013 », *Dr. pén.* n° 10, octobre 2013, chron. 9, n° 11.

¹⁹⁵² V. CJUE, gde ch., 26 févr. 2013, aff. C-617/10, *Åklagaren c/ Hans Åkerberg Fransson*.

¹⁹⁵³ V. CJUE, gde ch., 26 févr. 2013, précité., §§ 34 et 37. A rapprocher de : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 767 pp. 563-564.

¹⁹⁵⁴ V. notamment en ce sens : Stéphane DÉTRAZ, « Les sanctions de la fraude fiscale à l'épreuve des principes constitutionnels et européens », *op. cit.*, comm. 625, n° 18 ; Geoffrey NINANE, *op. cit.*, n° 3 p. 10 ; Pauline LAGASSE, *op. cit.*, n° 19 ; Nicolas VERGNET, « Articulation des procédures fiscale et pénale : une symphonie inachevée », *op. cit.*, n° 14 ; Stéphane DÉTRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 550 p. 206.

¹⁹⁵⁵ Stéphane DÉTRAZ, « La pérennisation jurisprudentielle du cumul des répressions fiscale et pénale », *Dr. fisc.* n° 11, 14 mars 2019, comm. n° 201, n° 22.

¹⁹⁵⁶ Mais pas seulement. En effet, il avait à cette époque déjà été observé que la double sanction administrative et pénale était « *une pratique très répandue dans les Etats membres [de l'Union européenne], surtout dans des domaines tels que ceux de la fiscalité, des politiques environnementales ou de la sécurité publique* », V. Conclusions de l'avocat général M. Pedro Cruz Villalón présentées le 12 juin 2012 dans l'affaire n° C-617/10, point 70 p. 15.

¹⁹⁵⁷ Le futur antérieur est ici volontairement employé car en matière fiscale, à l'heure où ces lignes sont écrites, ni le dualisme répressif, ni la possibilité de cumuler pour un même fait infractionnel des sanctions administratives et pénales n'ont été remis en cause.

¹⁹⁵⁸ Note explicative relative aux arrêts n°1174, 1175, 1176, 1177, 1178 et 1179 du 11 septembre 2019 (chambre criminelle), p. 1.

¹⁹⁵⁹ A rapprocher notamment de : Note explicative, *loc cit.* ; « Répression des délits de fraude fiscale et de blanchiment : les importantes précisions de la chambre criminelle », *JCP éd. G.*, n°39, 23 septembre 2019, p. 1661.

245. Bilan de la première période envisagée – *In fine*, sur cette question du cumul répressif en matière fiscale on observe donc à la fin de la première période d'analyse envisagée un « *remarquable mouvement de convergence* »¹⁹⁶⁰ entre les Cours de Strasbourg et de Luxembourg. En effet, celles-ci s'accordent pour étendre au maximum la portée de la règle *ne bis in idem*. Ce faisant, à l'issue de cette période, un fossé s'était creusé entre la solution retenue en droit interne et celle plébiscitée à l'échelon européen¹⁹⁶¹. La situation du droit français sur ce sujet était donc nécessairement amenée à évoluer¹⁹⁶². En l'occurrence, cette évolution a cette fois conduit à passer « *de la clarté vers l'obscurité* »¹⁹⁶³. En effet, alors que la Cour européenne des droits de l'homme et la Cour de justice de l'Union européenne s'entendaient à l'unisson pour faire rayonner de tout son éclat la règle *ne bis in idem*, la « *cacophonie jurisprudentielle* »¹⁹⁶⁴ a par la suite repris de plus belle si bien que l'on assiste depuis cette période à un recul certain de ladite règle¹⁹⁶⁵.

¹⁹⁶⁰ Opinion dissidente du juge Pinto De Albuquerque sous l'arrêt CEDH gr. ch., 15 nov. 2016, *précité*, n° 14 p. 64.

¹⁹⁶¹ En ce sens, un auteur opposa la « *neutralisation constitutionnelle de ne bis in idem* » à son « *exaltation européenne* », V. Emmanuel DREYER, « *Ne bis in idem* – Matière pénale – Proportionnalité », *op. cit.*, p. 767 et 771.

¹⁹⁶² A rapprocher de : Giuseppe MARINO, « *Limitation of Administrative Penalties by the European Convention of Human Rights and the EU Charter of Fundamental Rights* », *op. cit.*, p. 161.

¹⁹⁶³ Arnaud LECOCQ, « *Non bis in idem* : "Cette obscure clarté qui tombe des étoiles" », *loc. cit.* Certains auteurs évoquent même l'existence d'un « *chaos* », V. Anne-Valérie LE FUR et Dominique SCHMIDT, « *Infractions boursières et infractions fiscales : quel cumul répressif ?* », *Bulletin Joly Bourse*, octobre 2016, p. 397.

¹⁹⁶⁴ Frédéric SUDRE, « *Principe non bis in idem et Convention EDH : la décision en trompe l'œil du Conseil constitutionnel* », *La Semaine juridique – Edition générale*, n° 13, 30 mars 2015, comm. 368 p. 605.

¹⁹⁶⁵ V. en ce sens : Olivier DECIMA, « *La règle ne bis in idem dans la jurisprudence de la Cour Européenne des Droits de l'Homme* », *op. cit.*, p. 17. V. aussi du même auteur : « *Unum in idem : cumul des sanctions pénales et fiscales* », *JCP éd. G.*, n° 7-8, 13 février 2017, note n°183 ; A rapprocher de : Jacques-Henri ROBERT, « *Synthèse* », Haritini MATSOPOULOU (sous-dir.), *op. cit.*, p. 180 ; Emanuele CECI et Florence LALLEMANT, « *Le principe "non bis in idem" au regard de la récente jurisprudence européenne : évolution ou remise en question ?* », *Revue Générale de fiscalité et de comptabilité publique*, 2018/7, pp. 15-17 ; Leslie NARDARI, *op. cit.*, n° 338 pp. 339-340.

Section 2 - Le repli de la règle *ne bis in idem* (2015-2023)

246. Une valse prétorienne à trois temps – Pour faciliter la compréhension de la jurisprudence la plus récente, il est possible d’observer qu’au travers de cette dernière se dessinent trois mouvements distincts. En effet, des premières décisions rendues postérieurement à l’arrêt *Lucky Dev*¹⁹⁶⁶ émerge un sentiment de désordre (§1). Et, si face à dernier, la réaction institutionnelle fut d’abord relativement faible (§2), il n’en reste pas moins que les derniers arrêts relatifs à la règle *ne bis in idem* témoignent d’une prise de conscience des failles du système de répression fiscale français (§3).

§1. Le temps du désordre (2015-2016)

247. Un désordre institutionnalisé – Le désordre dont il est ici question fut d’abord amorcé par le Conseil constitutionnel (A) avant d’être amplifié par la Cour européenne des droits de l’Homme (B).

A. Le désordre amorcé par le Conseil constitutionnel

248. La « reculade »¹⁹⁶⁷ du Conseil constitutionnel à propos du cumul des répressions – En réaction à ce mouvement de convergence des jurisprudences au niveau européen la question du cumul des répressions fut rapidement portée par les justiciables devant le Conseil constitutionnel¹⁹⁶⁸. Elle le fut d’abord en matière d’abus de marché¹⁹⁶⁹. Et la décision rendue alors par le Conseil marqua un véritable tournant¹⁹⁷⁰. En effet, en 2015, à l’occasion de l’affaire *EADS*¹⁹⁷¹, les juges du Palais royal déclarèrent inconstitutionnelles les dispositions du Code monétaire et financier rendant possible le cumul de poursuites et de sanctions par les juridictions pénale et par la Commission des sanctions de l’Autorité des marchés financiers¹⁹⁷².

¹⁹⁶⁶ V. CEDH, 27 nov. 2014, n° 7356/10, *Lucky Dev* c/ Suède, précité.

¹⁹⁶⁷ Stéphane DETRAZ, « La mise à l’écart du principe *non bis in idem* en matière fiscale », *op. cit.*, n° 17.

¹⁹⁶⁸ A rapprocher de : Catherine CASSAN et Paul MISPELON, « *Non bis in idem : bis repetita ?* », *op. cit.*, p. 7.

¹⁹⁶⁹ En cette matière, l’arrêt *Grande Stevens* – rendu par la CEDH – fut appréhendé par la chambre criminelle comme étant « *de nature à constituer un changement de circonstances* » l’incitant à renvoyer au Conseil constitutionnel des QPC relatives au cumul des répressions, V. Crim. 17 déc. 2014, n° 14-90.043 ; Crim. 28 janv. 2015, n° 14-90.049.

¹⁹⁷⁰ V. en ce sens : Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, pp. 184-185.

¹⁹⁷¹ A l’époque *EADS* (*European Aeronautic Defence and Space company*) était un groupe industriel, leader de l’aéronautique et de l’espace en Europe. Dans cette affaire, sept de ses dirigeants étaient soupçonnés de délit d’initiés, V. à ce propos : Valérie DE SENNEVILLE, « Affaire EADS le procès des stock-options », *Les Echos*, 3 octobre 2014, p. 13 ; Renaud LECADRE, « EADS : le procès des stock-options très mal initié ? », *Libération*, 4 et 5 octobre 2014, p. 20 ; Audrey TONNELIER, « Affaire EADS : les implications de la décision du Conseil constitutionnel », *Le Monde*, 18 mars 2015.

¹⁹⁷² V. Cons. const. n° 2014-453/454 QPC et 2015-462 QPC du 18 mars 2015. A propos de cette décision, V. Emmanuelle CLAUDEL, « Les conséquences de la QPC du 18 mars 2015 (principe du non cumul des sanctions) », Jean-François CALMETTE (sous-dir.), *Sanctions en droit de la concurrence et concurrence des sanctions*, Mare & Martin, 2017, pp. 147-187 ; Valérie DE SENNEVILLE et Laurence BOISSEAU, « Délits d’initiés : les sages signent la fin de la double sanction », *Les Echos*, n° 21901, 19 mars 2015, p. 29 ; Marie-Anne FRISON-ROCHE, « Délits financiers : le virage juridique français », *Les Echos*, n° 21902, 20 mars 2015, p. 14 ; Loïc DE GRAËVE, « La répression », *op. cit.*, pp. 39-46 ; Leslie NARDARI, *op. cit.*, pp. 236-246.

Cette « *décision EADS* »¹⁹⁷³ fut qualifiée en doctrine de « *brusque revirement de jurisprudence* »¹⁹⁷⁴, de « *coup de tonnerre* »¹⁹⁷⁵ ou même de « *tremblement de terre* »¹⁹⁷⁶ car jusqu'alors le Conseil constitutionnel admettait par principe le cumul des répressions pénale et administrative à propos des mêmes faits, sous réserve qu'il n'aboutît pas à ce que soit dépassé « *le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues* »¹⁹⁷⁷.

249. Une décision « *historique* »¹⁹⁷⁸ non fondée sur la règle *ne bis in idem* –
L'observateur soucieux des droits des justiciables pourrait de prime abord se réjouir de cette nouvelle décision car elle semble replacer la jurisprudence du Conseil en conformité avec l'esprit du principe *ne bis in idem*¹⁹⁷⁹. Mais alors, il déchanterait vite car en l'espèce, pour condamner le cumul en question, le fondement retenu par les Sages ne fut pas la règle *ne bis in idem* – qui n'est même pas citée¹⁹⁸⁰ – mais les principes de nécessité et de proportionnalité¹⁹⁸¹. En effet, dans cette décision, le Conseil constitutionnel considéra d'abord – en s'appuyant sur l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789¹⁹⁸² – que : « *Le principe de nécessité des délits et des peines ne fait pas obstacle à ce que les mêmes faits commis par une même personne puissent faire l'objet de poursuites différentes aux fins de sanctions de nature administrative ou pénale en application de corps de règles distincts devant leur propre ordre de juridiction ; [et] que, si l'éventualité que soient engagées deux procédures peut conduire à un cumul de sanctions, le principe de proportionnalité implique qu'en tout état de cause le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues* »¹⁹⁸³.

¹⁹⁷³ C'est ainsi que la doctrine la nomme parfois, V. notamment : Emmanuel PIWNICA, « Le principe *ne bis in idem* et la Cour de cassation », *JCP éd. E*, n° 36, 3 septembre 2015, comm. 1396 ; Marine BABONNEAU, « Procès *Cabuzac* : l'ombre planante du *non bis in idem* fiscal », *Dalloz actualité*, 11 février 2016. Ou plus récemment : Pauline DUFOURQ, « Constitutionnalité du cumul de poursuites et de sanctions en cas d'opposition à un contrôle fiscal », *Dalloz actualité*, 22 avril 2022.

¹⁹⁷⁴ Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 482 p. 184.

¹⁹⁷⁵ Marie-Anne FRISON-ROCHE, « Délits financiers : le virage juridique français », *loc. cit.*

¹⁹⁷⁶ V. Jérôme LASSERRE CAPDEVILLE, « Tremblement de terre pour le droit des abus de marché », *Dalloz actualité*, 20 mars 2015 ; Cristina MAURO, « *Ne bis in idem*, un tremblement de terre ? », *AJ Pénal*, 2015, p. 172.

¹⁹⁷⁷ V. Cons. const. n° 89-260 DC, 28 juill. 1989, *précitée*. ; Cons. const. n° 97-395 DC, 30 décembre 1997, *précitée* ; Cons. const. n° 2014-418 QPC, 8 octobre 2014, *Société SGI*, consid. 10. V. aussi : *Supra* §231.

¹⁹⁷⁸ Marie-Anne FRISON-ROCHE, « Délits financiers : le virage juridique français », *loc. cit.*

¹⁹⁷⁹ On rappellera à ce sujet qu'en 1996, le Conseil constitutionnel avait – de manière isolée – affirmé qu'une « *une sanction administrative de nature pécuniaire ne [pouvait] se cumuler avec une sanction pénale* », V. Cons. const. n° 96-378 DC, 23 juill. 1996, *Loi de réglementation des télécommunications*, consid n° 15. V. aussi : *Supra* §231.

¹⁹⁸⁰ Et ce, alors même que les QPC auxquelles a ici répondu le Conseil soulevaient la question de l'atteinte à ce principe. A rapprocher de : Bertrand DE LAMY, « Le non-cumul des sanctions par la non-constitutionnalisation du principe *ne bis in idem* », *RSC*, 2015, p. 705 ; Olivier DECIMA, « Le fantôme de *ne bis in idem* », *Recueil Dalloz*, 2015, p. 874.

¹⁹⁸¹ De ce point de vue, le principe prévu par l'adage *ne bis in idem* pourrait être qualifié de « *Protée* » dans le sens où il se retrouve noyé parmi d'autres règles, V. à ce propos : Florent KIRMAN, *op. cit.*, n°33 p. 35. A rapprocher de : Jean PRADEL, *Procédure pénale*, Cujas, 20^{ème} éd., 2019, n°1160 p. 1062.

¹⁹⁸² Cette disposition constitue la « *principale norme de référence du contrôle de constitutionnalité des mesures répressives* », V. Marc PELLETTIER, « Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2015 », *Dr. fisc.* n° 10, 10 mars 2016, n° 15 p. 5.

¹⁹⁸³ Cons. const. n° 2014-453/454 QPC et 2015-462 QPC du 18 mars 2015, consid. 19 (nous soulignons). A rapprocher de : Cons. const. n° 2012-289 QPC du 17 janvier 2013, consid. 3 ; Cons. const. 24 oct. 2014, n° 2014-423 QPC, consid. 35. V. aussi : Cons. const. 29 sept. 2016, n° 2016-570 QPC et n° 2016-573 QPC. Dans cette ultime décision, on apprend qu'il suffit que la loi pénale prévoise une peine d'emprisonnement pour considérer que la sanction administrative, qui a le caractère d'une punition, soit de ce seul fait de nature différente.

Ce choix de fondements n'est pas anodin car si la règle *ne bis in idem* présente un certain caractère technique et objectif, les principes de nécessité et de proportionnalité sont quant à eux plus fuyants et subjectifs¹⁹⁸⁴. Il témoigne donc de la volonté du Conseil de placer la question du cumul des répressions sur un terrain souple et « *propice à de commodos oscillations jurisprudentielles* »¹⁹⁸⁵. Au-delà, sur le plan de ses effets, la règle *ne bis in idem* diffère des autres principes précités. En effet, la première, à la différence des seconds, ne tolère théoriquement aucune pluralité de procédures quand bien même ces dernières aboutiraient à l'infliction de sanctions justes et proportionnées¹⁹⁸⁶. Par ce choix de fondements, le Conseil constitutionnel ne ferme donc pas catégoriquement la porte à un « *agrégat punitif* »¹⁹⁸⁷.

250. Une prohibition conditionnée des cumuls répressifs – D'ailleurs, dans cette même décision, le Conseil a développé une argumentation en quatre temps conditionnant la prohibition d'un tel cumul¹⁹⁸⁸. En effet, en premier lieu, il relève que « *les dispositions contestées définissent et qualifient de la même manière le manquement d'initié et le délit d'initié* »¹⁹⁸⁹. En deuxième lieu, il considère que « *ces deux répressions protègent en conséquence les mêmes intérêts sociaux* »¹⁹⁹⁰. En troisième lieu, il estime que les faits en question « *doivent être regardés comme susceptibles de faire l'objet de sanctions qui ne sont pas de nature différente* »¹⁹⁹¹. En quatrième lieu, il constate que : « *la sanction encourue par l'auteur d'un manquement d'initié [...] et la sanction encourue par l'auteur d'un délit d'initié relèvent toutes deux des juridictions de l'ordre judiciaire* »¹⁹⁹². Ainsi, il peut être déduit de ces différentes précisions apportées par le Conseil constitutionnel que pour qu'un cumul soit proscrit, il est nécessaire que les deux systèmes répressifs en cause fassent « *double emploi à tous égards, c'est-à-dire en raison de l'identité ou de l'équivalence des faits réalisés, des valeurs sociales atteintes, des sanctions applicables et des ordres juridictionnels compétents* »¹⁹⁹³. Autrement dit, si l'une de ces « *quatre conditions acrobatiques* »¹⁹⁹⁴ faisait défaut « *la règle de principe demeurerait formellement la possibilité du cumul* »¹⁹⁹⁵. En ce sens, il est permis d'affirmer qu'en matière boursière, le Conseil constitutionnel s'est montré « *subtilement hostile* »¹⁹⁹⁶ au cumul des répressions administrative et pénale.

¹⁹⁸⁴ V. Stéphane DETRAZ, « Constitutionnalité relative du cumul des sanctions fiscales et pénales », *op. cit.*, n° 2 p. 3. A propos du principe de nécessité tel qu'il est appréhendé en droit français, V. Raphaële PARIZOT, *La responsabilité pénale à l'épreuve de la criminalité organisée. Le cas symptomatique de l'association de malfaiteurs et du blanchiment en France et en Italie*, *op. cit.*, pp. 155-167. V. aussi du même auteur : « Pour un véritable principe de nécessité des incriminations », in *Politique(s) criminelle(s). Mélanges en l'honneur de Christine Lazerges*, Paris, Dalloz, 2014, pp. 245-257.

¹⁹⁸⁵ Bertrand DE LAMY, « Le non-cumul des sanctions par la non-constitutionnalisation du principe *ne bis in idem* », *RSC*, 2015, p. 705. L'auteur suppose que le Conseil constitutionnel ne souhaite pas que « *sa décision ait une répercussion importante sur les choix législatifs de répression* » et regrette que sa prudence traduise ici « *regrettable frilosité* » montrant que le Conseil constitutionnel oublie « *que sa mission est de proclamer et de garantir des droits fondamentaux* », V. *Ibid.*

¹⁹⁸⁶ Stéphane DETRAZ, *loc. cit.*

¹⁹⁸⁷ Loïc DE GRAEVE, *Essai sur le concept de droit de punir en droit interne*, *op. cit.*, n° 1018.

¹⁹⁸⁸ Celle-ci « *dissimule un cantonnement très étroit de la garantie offerte par le non bis in idem* », V. France DRUMMOND, *op. cit.*, p. 163.

¹⁹⁸⁹ Cons. const. n° 2014-453/454 QPC et 2015-462 QPC du 18 mars 2015, consid. 24.

¹⁹⁹⁰ Cons. const. n° 2014-453/454 QPC et 2015-462 QPC du 18 mars 2015, consid. 25.

¹⁹⁹¹ Cons. const. n° 2014-453/454 QPC et 2015-462 QPC du 18 mars 2015, consid. 26.

¹⁹⁹² Cons. const. n° 2014-453/454 QPC et 2015-462 QPC du 18 mars 2015, consid. 27.

¹⁹⁹³ Stéphane DETRAZ, « La pérennisation jurisprudentielle du cumul des répressions fiscale et pénale », *op. cit.*, n° 4.

¹⁹⁹⁴ Anne-Valérie LE FUR et Dominique SCHMIDT, « Infractions boursières et infractions fiscales : quel cumul répressif ? », *Bulletin Joly Bourse*, octobre 2016, p. 397.

¹⁹⁹⁵ Stéphane DETRAZ, *loc. cit.* V. contra : Rapport de la Commission *ad hoc*, *op. cit.*, p. 35.

¹⁹⁹⁶ Stéphane DETRAZ, *loc. cit.* A rapprocher notamment de : Evan RASCHEL, « Le Conseil constitutionnel et la règle *ne bis in idem* », *op. cit.*, pp. 548-549 ; Catherine CASSAN et Paul MISPELON, *loc. cit.*

251. Une posture peu protectrice des droits des justiciables – Sur le fond, le raisonnement suivi par les Sages de la rue de Montpensier paraît aussi fragile que décevant.

Fragile, car les quatre points de l'argumentation employée par le Conseil constitutionnel pouvaient être « *aisément réfutés* »¹⁹⁹⁷. En effet, il était permis de considérer qu'il n'y avait ni identité de faits poursuivis¹⁹⁹⁸, ni identité d'intérêts sociaux en cause¹⁹⁹⁹, ni identité de sanctions encourues. Ce dernier point étonne tout particulièrement. En effet, dans le cas présent, la peine de deux ans d'emprisonnement et de 1 500 000 euros d'amende réprimant le délit d'initié (C. mon. fin. Art. L. 465-1)²⁰⁰⁰ n'a pas été considérée comme une sanction d'une nature différente des pénalités financières infligées par l'Autorité des marchés financiers, qui pouvaient atteindre dix millions d'euros, voire le décuple du montant des profits réalisés (C. mon. fin. Art. L. 621-15)²⁰⁰¹, et ainsi « *être d'une très grande sévérité* »²⁰⁰². Autrement dit, aux yeux des Sages, une condamnation à une peine d'emprisonnement peut apparaître comme équivalente à une sanction financière importante²⁰⁰³. Or, l'affirmation d'une telle équivalence ne convainc guère, sauf à considérer qu'il n'y a rien d'infamant à être condamné à une peine d'emprisonnement²⁰⁰⁴. Quant à la quatrième condition posée, elle surprend également car on « *perçoit mal en quoi l'unité ou la dualité juridictionnelle peut impacter la constitutionnalité d'un cumul de sanctions* »²⁰⁰⁵.

Décevant, car en choisissant pour fondements les principes de nécessité et de proportionnalité, le Conseil constitutionnel marque sa volonté de refuser de donner au principe conventionnel de l'article P7-4 son « *équivalence constitutionnelle* »²⁰⁰⁶. C'est pourquoi, si les Sages ont indéniablement adapté leur position suite aux dernières jurisprudences européennes, il peut sembler exagéré de considérer que la décision ici étudiée « *réconcilie enfin le droit français et le droit européen* »²⁰⁰⁷. En effet, alors que le Conseil constitutionnel se contente de la consécration d'un principe *ne bis in idem* « *au rabais* »²⁰⁰⁸, les juges européens, eux, ont entendu lui reconnaître toute sa superbe²⁰⁰⁹.

¹⁹⁹⁷ Frédéric STASIAK, « *Ne bis in idem* et abus de marché », *op. cit.*, p. 156.

¹⁹⁹⁸ Les dispositions relatives au délit d'initié réprimaient un comportement intentionnel, alors que celles relatives au manquement visaient un comportement pouvant indifféremment être intentionnel ou non intentionnel, V. en ce sens : Frédéric STASIAK, « *Ne bis in idem* et abus de marché », *op. cit.*, p. 157.

¹⁹⁹⁹ On peut en effet considérer que la sanction pénale « *revêt une dimension morale en protégeant les investisseurs victimes de délit d'initié alors que la sanction administrative permet, plus techniquement, d'assurer le bon fonctionnement du marché* », V. Frédéric STASIAK, « *Ne bis in idem* et abus de marché », *loc. cit.*

²⁰⁰⁰ Dans sa rédaction résultant de la loi n° 2005-842 du 26 juillet 2005.

²⁰⁰¹ Dans sa rédaction résultant de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008.

²⁰⁰² Cons. const. n° 2014-453/454 QPC et 2015-462 QPC du 18 mars 2015, consid. 26.

²⁰⁰³ A noter que le Conseil a statué dans le même sens à propos du délit et du manquement de diffusion de fausses informations, V. Cons. const. 30 sept. 2016, n° 2016-572 QPC, *M. Gilles M. et autres*, spéc. consid. 11 et 12.

²⁰⁰⁴ En réalité, l'affirmation selon laquelle les faits en cause devaient être regardés comme susceptibles de faire l'objet de sanctions qui ne sont pas de nature différente « *ne vaut pleinement que pour les sanctions pécuniaires* », V. Frédéric STASIAK, *loc. cit.* V. aussi : Claire SOURZAT, « *Essai d'une analyse des rapports entre procédures fiscale et pénale* », *op. cit.*, p. 202.

²⁰⁰⁵ Frédéric STASIAK, *loc. cit.*

²⁰⁰⁶ Frédéric SUDRE, « *Principe non bis in idem* et Convention EDH : la décision en trompe l'œil du Conseil constitutionnel », *op. cit.*, p. 608. A rapprocher de : Jérôme LASSERRE CAPDEVILLE, « *Le non bis in idem* en droit pénal des affaires », Delphine BRACH-TIEL (sous-dir.), *op. cit.*, p. 142.

²⁰⁰⁷ Marie-Anne FRISON-ROCHE, « *Délits financiers : le virage juridique français* », *loc. cit.*

²⁰⁰⁸ Frédéric SUDRE, *loc. cit.*

²⁰⁰⁹ D'ailleurs, dans le prolongement de cette pensée un auteur releva que deux ans après l'arrêt *Grande Stevens* la cacophonie subsistait encore, V. en ce sens : Anne-Valérie LE FUR, *loc. cit.*

A ce sujet, la doctrine – qui semble quantitativement majoritaire – estime, en considération des choix et précisions formulés ici par le Conseil, que ce dernier a souhaité limiter le risque de contamination de la solution rendue à d'autres contentieux²⁰¹⁰.

252. Une posture confirmée au terme d'un « *raisonnement assez brumeux* »²⁰¹¹

– En tous les cas, c'est dans cette lignée que s'est inscrite la jurisprudence postérieure des Sages de la rue de Montpensier. En effet, si à travers la décision *EADS* le Conseil constitutionnel a élargi les perspectives de contestation des cumuls répressifs, il n'en reste pas moins que par la suite il a affiné sa position tout en limitant la portée²⁰¹². En particulier, la question de l'application de la jurisprudence *EADS* fut posée en 2016 par des contribuables poursuivis pénalement pour fraude fiscale alors qu'ils s'étaient déjà vu appliquer des pénalités fiscales²⁰¹³. Le Conseil constitutionnel profita alors de cette occasion pour préciser sa jurisprudence relative au cumul des sanctions administratives et pénales en matière fiscale²⁰¹⁴. Et pour ce faire, il n'a – « *contre tout attente* »²⁰¹⁵ – ni repris sa jurisprudence traditionnelle antérieure à 2015, ni appliqué à la lettre la nouvelle jurisprudence qu'il a formée cette même année²⁰¹⁶. En effet, plutôt que de mettre en œuvre les critères qu'il avait retenus dans sa décision *EADS*, le Conseil constitutionnel a porté un jugement global sur la coexistence des procédures fiscale et pénale en considérant qu'au-delà de leurs différences, elles permettaient « *d'assurer ensemble la protection des intérêts financiers de l'État ainsi que l'égalité devant l'impôt, en poursuivant des finalités communes, à la fois dissuasive et répressive* »²⁰¹⁷.

²⁰¹⁰ V. en ce sens : Anne-Valérie LE FUR et Dominique SCHMIDT, « La réforme du contentieux financier imposé par le Conseil constitutionnel », *Recueil Dalloz*, 2015, p. 894 ; Jérôme LASSERRE-CAPDEVILLE, « La décision du Conseil constitutionnel du 18 mars 2015 ; impacts et adaptations envisageables », *AJ Pénal*, 2015, p. 182 ; Valérie DE SENNEVILLE et Laurence BOISSEAU, *loc. cit.* ; Rapport de la Commission *ad hoc*, *op. cit.*, p. 36 ; Frédéric SUDRE, *loc. cit.* ; Thomas PERROUD, « Sanction administrative et sanction pénale », *Droit administratif*, n° 6, juin 2015, comm. 39 ; Olivier DECIMA, *loc. cit.* ; Warren AZOULAY, « "Ne bis in idem" : la chambre criminelle fait de la résistance », *Dalloz actualité*, 28 septembre 2017. V. en ce sens contraire : Marie-Anne FRISON-ROCHE, « Délits financiers : le virage juridique français », *loc. cit.* ; Corinne MASCALA, « La contagion de la remise en cause de la constitutionnalité des doubles poursuites pénales et administratives : affaire *Wildenstein* », *RSC*, 2016, p. 75.

²⁰¹¹ Stéphane DETRAZ, « La règle *ne bis in idem* en droit fiscal », *op. cit.*, p. 54.

²⁰¹² V. en ce sens : Marc PELLETTIER, « Vers une nouvelle orientation du contrôle de proportionnalité des sanctions fiscales », *Dr. fisc.*, n° 27, 8 juillet 2021, comm. 311, n° 3 p.4.

²⁰¹³ V. Crim. 30 mars 2016, n° 16-90.001. Pour un commentaire de cet arrêt, V. Renaud SALOMON, « *Non bis in idem* en matière fiscale : la Cour de cassation renvoie deux QPC au Conseil constitutionnel », *Dr. fisc.*, n° 14, 7 avril 2016, comm. 268. A rapprocher notamment de : Stéphane DETRAZ, « Un an de droit pénal fiscal et douanier -- Septembre 2014 - août 2015 », *Dr. pén.* n° 10, octobre 2015, chron. 8, spéc. n° 5 ; Olivier DECIMA, « C'est grave ? A propos du cumul des sanctions pénales et fiscales », *Recueil Dalloz*, 2016, p. 2442 ; Catherine CASSAN et Paul MISPELON, *loc. cit.* A noter que jusqu'alors, la Haute juridiction refusait une telle transmission de QPC (cf. Crim. 3 déc. 2014, n° 14-90.040) au motif que la jurisprudence constitutionnelle admettait le cumul plafonné des sanctions pénales et non pénales dans des hypothèses analogues (cf. notamment : V. Cons. const. n° 2012-289 QPC du 17 janvier 2013, consid. 3 ; Cons. const. 24 oct. 2014, n° 2014-423 QPC, consid. 35). A noter enfin que la jurisprudence *EADS* a également eu une incidence en matière de faillite personnelle, V. à ce propos : Corinne ROBACZEWSKI, « *Non bis in idem* en matière de faillite personnelle : la Cour de cassation transmet une QPC au Conseil constitutionnel », *Gaz. Pal.* 18 oct. 2016, n° 36, p. 70.

²⁰¹⁴ V. Cons. const. 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, *M. Alec W. et a.* et Cons. const. 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *M. Jérôme C.* Pour un commentaire de ces décisions, V. notamment : Dominique VILLEMOT, « Le cumul des sanctions fiscales et pénales est constitutionnel, mais encadré - *non bis in idem* n'est pas français », *Gestion & Finances publiques*, 2017/2, n° 2, pp. 101-107 ; Bernard HATOUX, « Cumul des sanctions fiscales et pénales – Ou réserves et interrogations », *RJF*, Octobre 2016, p. 1077 et s. A noter que ces deux décisions seront confirmées, la même année, par une troisième, V. Cons. const. 22 juill. 2016, n° 2016-556 QPC, *M. Patrick S.* spéc. consid. 10.

²⁰¹⁵ France DRUMMOND, « La décision de la CEDH du 4 mars 2014 et la décision du Conseil constitutionnel du 18 mars 2015 et leurs conséquences », *op. cit.*, p. 165.

²⁰¹⁶ Cela témoigne de sa volonté de formuler des règles propres à la fraude fiscale, V. notamment en ce sens : Marc PELLETTIER, « Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2016 », *Dr. fisc.* n° 12, 23 mars 2017, spéc. n° 19 p. 8 ; Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 483 p. 185.

²⁰¹⁷ V. Cons. const. 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, consid. 20 et Cons. const. 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, consid. 20.

Autrement dit, selon la perspective envisagée par le Conseil, ces procédures distinctes ne seraient que « *les deux étages de la même fusée répressive* »²⁰¹⁸ de telle manière que leur cumul ne devrait pas être juridiquement problématique²⁰¹⁹. En effet, la règle *ne bis in idem* ne serait pas violée car l'élément *bis* – nécessaire à l'application de ladite règle – ne serait pas rempli étant donné qu'en fin de compte il ne serait question que « *d'une seule et même procédure avec différents aspects* »²⁰²⁰. De même, le cumul des répressions pénale et fiscale pour les mêmes faits de soustraction à l'impôt ne serait pas contraire au principe de nécessité des délits et des peines car, d'après les Sages, les sanctions et procédures en cause de part et d'autre seraient complémentaires les unes des autres²⁰²¹.

253. Quand le flou s'ajoute au désordre²⁰²² – Néanmoins, dans cette décision, le Conseil a formulé trois réserves d'interprétation conditionnant la constitutionnalité du cumul répressif en matière fiscale. L'étude de ce « *trityque constitutionnel* »²⁰²³ conduit tout d'abord à constater qu'en l'espèce les Sages ont abandonné le critère tiré de l'unité de l'ordre juridictionnel²⁰²⁴. A ce sujet, si la consécration de ce critère en 2015 avait pu sembler étonnante, c'est ici davantage son abandon qui surprend. Car, à l'occasion de cette nouvelle saisine, le Conseil cherchait à restreindre la portée de sa décision *EADS* ou, dit autrement, à se montrer favorable aux cumuls répressifs²⁰²⁵. Or, s'il avait été maintenu, le critère tiré de l'unité de l'ordre juridictionnel aurait dans les faits largement légitimé le cumul répressif en matière de fraude fiscale car, bien souvent, des juges administratif et judiciaire participent à la répression d'une telle infraction²⁰²⁶.

²⁰¹⁸ Nicolas JACQUOT, « Retour sur le principe *ne bis in idem* », *REIDF*, n° 2020/2, p. 222. A rapprocher notamment de : Martin COLLET et Pierre COLLIN, « Le cumul de sanctions pénale et fiscale face aux exigences constitutionnelles et européennes », *La Semaine juridique. Édition générale*, 18 juillet 2016, n° 29, pp. 1453-1456 ; Nicolas VERGNET, « Articulation des procédures fiscale et pénale : une symphonie inachevée », *op. cit.*, n° 11.

²⁰¹⁹ Toutefois, affirmer cette unité répressive revient à nier les spécificités de chacune des poursuites déployées ; spécificités sur le fondement desquelles on légitime pourtant leur cumul. A rapprocher de : *Infra* §§345-346.

²⁰²⁰ Nicolas JACQUOT, *loc. cit.* A noter qu'une approche comparable est suivie en Allemagne, V. en ce sens : *Surcharges and Penalties in Tax Law*, *op. cit.*, p. 22.

²⁰²¹ Comme l'affirme le Conseil constitutionnel : « *Le recouvrement de la nécessaire contribution publique et l'objectif de lutte contre la fraude fiscale justifient l'engagement de [ces] procédures complémentaires* », V. Cons. const. 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, *M. Alec W. et a.*, consid. 20 et Cons. const. 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *M. Jérôme C.*, consid. 20. A noter toutefois que le Conseil constitutionnel ne prend pas le soin de définir la nature juridique de cette cause de présence de la sanction pénale qu'est la complémentarité. A rapprocher notamment de : Stéphane DETRAZ et Eric DEZEUZE, *op. cit.*, p. 1894 ; Leslie NARDARI, *op. cit.*, n° 521 p. 521.

²⁰²² Selon les mots de Stéphane DETRAZ, V. Stéphane DETRAZ, « Un an de droit pénal fiscal et douanier -- Septembre 2015 - août 2016 », *Dr. pén.* n° 10, octobre 2016, chron. 9, n° 1.

²⁰²³ Nicolas JACQUOT et Nicolas GUILLAND, « Vers une balkanisation du contentieux fiscal ? Réflexions sur les nouveaux contours de l'office du juge pénal en matière de fraude fiscale », *op. cit.*, n° 8.

²⁰²⁴ Cet abandon sera par la suite confirmé dans d'autres décisions, V. notamment : Cons. const. 1^{er} juillet 2016, n° 2016-550 QPC ; Cons. const. 30 sept. 2016, n° 2016-572 QPC. A propos de cette dernière décision, V. Jacques-Henri ROBERT, « Le Conseil constitutionnel rend une nouvelle décision de règlement à propos du cumul de poursuites contre les abus de marché », *JCP éd. G.*, n° 49, 5 décembre 2016, 1315.

²⁰²⁵ A rapprocher de : Marc PELLETIER, « Vers une nouvelle orientation du contrôle de proportionnalité des sanctions fiscales », *Dr. fisc.*, n° 27, 8 juillet 2021, comm. 311, n° 3 p.4.

²⁰²⁶ Comme le rappelle Stéphane DETRAZ, le critère tiré de l'unité de l'ordre juridictionnel « *semblait légitimer très largement le cumul répressif en matière de fraude fiscale, car le juge de l'impôt compétent pour contrôler les décisions de l'Administration est en principe le juge administratif ; ce n'est le juge judiciaire que dans quelques domaines seulement* », V. Stéphane DETRAZ, « La règle *ne bis in idem* en droit fiscal », *loc. cit.* Et du même auteur : « La pérennisation jurisprudentielle du cumul des répressions fiscale et pénale », *op. cit.*, *nbp* n° 11 ; « Constitutionnalité relative du cumul des sanctions fiscales et pénales », *op. cit.*, n° 2 p. 4. V. enfin de : Marc PELLETIER, « Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2015 », *Dr. fisc.* n° 10, 10 mars 2016, spéc. n° 19 p. 6 ; Thierry LAMBERT, « Préface », Florent OLIVER, *op. cit.*, p. 9.

254. Proportionnalité – Aussi, après être revenu sur la condition écartée par le Conseil constitutionnel, il revient maintenant d'exposer celles qui ont été retenues par lui. La première d'entre elles « régit l'aval du cumul »²⁰²⁷ en imposant que « le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues »²⁰²⁸. Cette réserve d'interprétation tenant au contrôle de la proportionnalité du cumul de sanctions est la plus ancienne des trois²⁰²⁹. On en retrouve la trace dans une décision rendue en 1989 en matière boursière ainsi que dans une autre rendue en 1997 dans le domaine fiscal²⁰³⁰. Mais aussi classique qu'elle soit, cette réserve présente une portée matérielle contestable car, si l'on veut respecter le principe de proportionnalité, il faut peser l'ensemble des sanctions²⁰³¹. Or, la règle du cumul plafonné ne peut avoir de sens qu'entre sanctions de même type²⁰³². C'est pourquoi, en n'ayant d'égard qu'au « montant global des sanctions »²⁰³³, le Conseil constitutionnel « n'astreint les juges qu'à additionner l'amende pénale envisagée à la majoration d'impôt appliquée pour déterminer si le maximum de l'une ou de l'autre est ou non dépassé »²⁰³⁴. Les autres sanctions pénales éventuellement prononcées (peine d'emprisonnement et peines complémentaires) ne font donc pas partie de ce calcul de proportionnalité. Si bien qu'en pratique cette manière d'appréhender l'identité de nature des sanctions est susceptible d'aboutir « à des résultats aussi imprévisibles que grotesques »²⁰³⁵.

255. Gravité – La deuxième réserve d'interprétation posée par le Conseil « opère au contraire en amont »²⁰³⁶ du cumul et prévoit que celui-ci n'est possible que « dans les cas de fraudes les plus graves »²⁰³⁷. Interprétée *a contrario*, cette réserve « proscriit le doublet répressif pour les fraudes de gravité minime ou moyenne »²⁰³⁸. Dans ces dernières hypothèses, on aboutit alors à une « paralysie »²⁰³⁹ de l'article 1741 du Code général des impôts qui incrimine pénalement la fraude fiscale²⁰⁴⁰.

²⁰²⁷ Stéphane DETRAZ, « La pérennisation jurisprudentielle du cumul des répressions fiscale et pénale », *op. cit.*, n° 4.

²⁰²⁸ Décision n° 2016-545 QPC du 24 juin 2016, consid. 8 ; Décision n° 2016-546 QPC du 24 juin 2016, consid. 8.

²⁰²⁹ V. Nicolas JACQUOT et Nicolas GUILLAND, *op. cit.*, n° 11 ; Catherine CASSAN et Paul MISPELON, *loc. cit.*

²⁰³⁰ V. respectivement : Cons. const. n° 89-260 DC, 28 juill. 1989, *Loi relative à la sécurité et à la transparence du marché financier*, consid. 22 ; Cons. const. n° 97-395 DC, 30 décembre 1997, *Loi de finances pour 1998*, consid. 41.

²⁰³¹ Stéphane DETRAZ et Eric DEZEUZE, *op. cit.*, p. 1898. A rapprocher notamment de : Stéphane DETRAZ, « Un an de droit pénal fiscal et douanier -- Septembre 2015 - août 2016 », *Dr. pén.* n° 10, octobre 2016, chron. 9, n° 2 ; Ou du même auteur : « Les sanctions de la fraude fiscale à l'épreuve des principes constitutionnels et européens », *op. cit.*, n° 12. V. enfin à ce propos : Nicolas JACQUOT, « Retour sur le principe *ne bis in idem* », *REIDF*, n° 2020/2, p. 223.

²⁰³² V. Stéphane DETRAZ, « Constitutionnalité relative du cumul des sanctions fiscales et pénales », *loc. cit.*

²⁰³³ Décision n° 2016-545 QPC précitée, consid. 8 ; Décision n° 2016-546 QPC précitée, consid. 8.

²⁰³⁴ Stéphane DETRAZ et Eric DEZEUZE, *loc. cit.*

²⁰³⁵ Virginie PELTIER, « Questions préjudicielles et cumul de sanctions », *Dr. pén.*, n° 12, décembre 2020, comm. 220, p. 35. A rapprocher de : Jérôme TUROT, « Le droit européen encadre les cumuls de poursuites et de sanctions que peut subir un contribuable », *Feuillet Rapide Fiscal-Social*, Francis Lefebvre, 9 juin 2022.

²⁰³⁶ Stéphane DETRAZ, « La pérennisation jurisprudentielle du cumul des répressions fiscale et pénale », *loc. cit.*

²⁰³⁷ Décision n° 2016-545 QPC du 24 juin 2016, consid. 20 ; Décision n° 2016-546 QPC du 24 juin 2016, consid. 20. A rapprocher notamment de : Xavier PIN, « L'appréciation de la gravité de l'infraction par le Conseil constitutionnel », Julie ALIX et Audrey DARSONVILLE (sous. dir.), *Gravité et droit pénal*, *op. cit.*, pp. 267-278 ; Pascal BEAUVAIS, « L'émergence d'une approche autonome de la gravité des faits dans les jurisprudences constitutionnelle et européenne », Julie ALIX et Audrey DARSONVILLE (sous. dir.), *op. cit.*, pp. 282-285.

²⁰³⁸ Stéphane DETRAZ, « La règle *ne bis in idem* en droit fiscal », *op. cit.*, p. 57.

²⁰³⁹ Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 480 p. 184. V. aussi : Stéphane DETRAZ, « Un an de droit pénal fiscal et douanier -- Septembre 2015 - août 2016 », *op. cit.*, n° 1.

²⁰⁴⁰ V. à ce sujet : Stéphane DETRAZ, « La pérennisation jurisprudentielle du cumul des répressions fiscale et pénale », *op. cit.*, n° 5 ; Xavier PIN, « L'appréciation de la gravité de l'infraction par le Conseil constitutionnel », *op. cit.*, p. 276.

En effet, lorsque les agissements frauduleux ont déjà été sanctionnés fiscalement, leur gravité peut être trop faible pour en permettre la qualification pénale par les tribunaux²⁰⁴¹. Mais justement, comment savoir si l'infraction commise doit être considérée comme grave ?

A ce sujet, si le Conseil constitutionnel a pris le soin de préciser que cette gravité pouvait « *résulter du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention* »²⁰⁴², il n'en reste pas moins que les indications qu'ils donnent ne sont ni limpides ni décisives²⁰⁴³. Si bien qu'en pratique elles ont surtout pour effet d'offrir aux juges pénaux une importante marge de manœuvre dans la caractérisation de ce critère²⁰⁴⁴. On peut s'en inquiéter car finalement « *l'application du droit pénal dépend d'une condition obscure, de nature à contrarier gravement l'exigence constitutionnelle de clarté et de précision de la loi pénale* »²⁰⁴⁵. Par ailleurs, en considération du nombre actuel de dossiers fiscaux sélectionnés pour une action pénale, il semble difficilement concevable de voir le juge se livrer à un contrôle de la gravité de l'infraction par comparaison entre les cas qui lui sont soumis²⁰⁴⁶. D'ailleurs, il a pu être observé qu'en pratique les décisions pénales consacrant des développements à l'appréciation de la gravité de la fraude fiscale étaient rares²⁰⁴⁷.

256. Autorité de la chose jugée – Enfin, au travers de sa troisième et dernière réserve d'interprétation, le Conseil constitutionnel « *impose au juge pénal l'éventuelle décision de décharge de l'impôt* »²⁰⁴⁸. En effet, selon les Sages, les dispositions de l'article 1741 du Code général des impôts « *ne sauraient, sans méconnaître le principe de nécessité des délits, permettre qu'un contribuable qui a été déchargé de l'impôt par une décision juridictionnelle devenue définitive pour un motif de fond puisse être condamné pour fraude fiscale* »²⁰⁴⁹. Bien que cette ultime réserve soit « *loin d'être anodine* »²⁰⁵⁰, il n'apparaît pas utile ici de s'appesantir une nouvelle fois sur elle²⁰⁵¹.

²⁰⁴¹ V. en ce sens : Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 480 p. 185 et n° 515 pp. 194-195. A rapprocher de : Crim. 23 févr. 2022, n° 21-81.366.

²⁰⁴² Décision n° 2016-545 QPC du 24 juin 2016, consid. 20 ; Décision n° 2016-546 QPC du 24 juin 2016, consid. 20.

²⁰⁴³ « *Il est d'ailleurs impossible de déterminer de manière sûre et certaine ce que sont, dans la jurisprudence constitutionnelle, les fraudes non pas "graves", mais "les plus graves", au regard de critères aussi creux [...] et qui ne sont de toute façon pas limitatifs* », V. Stéphane DETRAZ, « Cumul des répressions fiscale et pénale », *JCP éd. G.*, n° 27, 11 juillet 2022, p. 1370. V. aussi en ce sens : Stéphane DETRAZ, « La pérennisation jurisprudentielle du cumul des répressions fiscale et pénale », *loc. cit.* ; Stéphane DETRAZ et Eric DEZEUZE, *op. cit.*, p. 1895 ; Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 502 pp. 190-191 et n° 510 p. 193. A rapprocher enfin de : Olivier DECIMA, *loc. cit.* ; Leslie NARDARI, *op. cit.*, n° 534 pp. 530-531 ; Xavier PIN, « L'appréciation de la gravité de l'infraction par le Conseil constitutionnel », *op. cit.*, pp. 274-278.

²⁰⁴⁴ V. en ce sens : Nicolas JACQUOT, *loc. cit.* A rapprocher notamment de : Roland POIRIER, *op. cit.* n° 18 p. 192 ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 785 pp. 578-579 ; Alice ROUSSEAU, « Cumul des sanctions pénales et fiscales : quel est le poids du critère de gravité ? », *La lettre juridique*, 3 novembre 2020.

²⁰⁴⁵ V. Stéphane DETRAZ, « La pérennisation jurisprudentielle du cumul des répressions fiscale et pénale », *op. cit.*, n° 6. A rapprocher notamment de : Renaud SALOMON, « Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.* n° 18-19, 4 mai 2017, chron. 292, p. 5 ; Jean PRADEL, *Procédure pénale*, Cujas, 20^{ème} éd., 2019, n° 1157 p. 1061 ; Emmanuel DREYER, *Droit pénal général*, *op. cit.*, n°159 pp. 144-145 ; Stéphane DETRAZ, « La règle *ne bis in idem* en droit fiscal », *op. cit.*, p. 58. V. aussi du même auteur : « Constitutionnalité relative du cumul des sanctions fiscales et pénales », *loc. cit.*

²⁰⁴⁶ V. en ce sens : Nicolas GUILLAND, « Cumul de sanctions et fraude fiscale : l'art de l'esquive », *Dr. fisc.* n° 5, 1^{er} Février 2018, comm. 165, n°2 p. 2.

²⁰⁴⁷ V. en ce sens : Alice ROUSSEAU, « Cumul des sanctions pénales et fiscales : quel est le poids du critère de gravité ? », *loc. cit.* A rapprocher de : Xavier PIN, *op. cit.*, p. 277.

²⁰⁴⁸ Stéphane DETRAZ, « La pérennisation jurisprudentielle du cumul des répressions fiscale et pénale », *op. cit.*, n° 4.

²⁰⁴⁹ Décision n° 2016-545 QPC du 24 juin 2016, consid. 13 ; Décision n° 2016-546 QPC du 24 juin 2016, consid. 13.

²⁰⁵⁰ Stéphane DETRAZ et Eric DEZEUZE, *op. cit.*, p. 1894.

²⁰⁵¹ Cette réserve a déjà été évoquée précédemment, V. *Supra* §203.

257. Les hésitations du Conseil : sources de complexification – Ainsi, est-il permis de retenir des développements qui précèdent que loin d’avoir restauré la portée constitutionnelle de la règle *ne bis in idem*, le Conseil constitutionnel en a grandement complexifié la mise en œuvre²⁰⁵². Plus précisément, à travers cette décision de 2016, il a admis que les répressions administrative et pénale pouvaient se conjuguer en matière fiscale dès lors qu’un « *trio de critères prétoriens* »²⁰⁵³ était respecté. Le premier de ces critères se réfère à la proportionnalité de la répression. En effet, la première réserve d’interprétation émise par le Conseil constitutionnel pose la limite selon laquelle « *le cumul des sanctions ne peut dans tous les cas excéder la plus sévère des deux* »²⁰⁵⁴. Le second critère concerne la gravité des infractions en cause²⁰⁵⁵. Plus précisément, pour le Conseil, le cumul répressif doit être réservé aux cas les plus graves de fraude ; cette gravité s’appréciant au regard du « *montant* » de la soustraction à l’impôt²⁰⁵⁶, des « *agissements* » du coupable²⁰⁵⁷ et des « *circonstances de leur intervention* »²⁰⁵⁸. Enfin, le troisième critère est relatif à la chose jugée. Selon ce dernier, le cumul n’est plus possible en cas de décision définitive de décharge de l’impôt pour un motif de fond²⁰⁵⁹.

En doctrine, ce « *triptyque constitutionnel conditionnant le cumul des procédures et des sanctions de la fraude fiscale* »²⁰⁶⁰ fut particulièrement critiqué car il procède de « *réserves constitutionnelles floues* »²⁰⁶¹ qui furent « *à l’origine d’un édifice jurisprudentiel fragile* »²⁰⁶² tendant à conditionner – plutôt qu’à proscrire – les cumuls répressifs²⁰⁶³.

D’ailleurs, dans le prolongement de ces décisions rendues en 2016 par le Conseil Constitutionnel²⁰⁶⁴, la Cour européenne des droits de l’Homme est intervenue cette même année afin de consolider « *la digue élevée pour protéger le cumul des répressions fiscale et pénale* »²⁰⁶⁵.

²⁰⁵² La règle *ne bis in idem* était autrefois contenue dans la Constitution, V. en ce sens : *nbp* n° 1794.

²⁰⁵³ Nicolas JACQUOT et Nicolas GUILLAND, « Vers une balkanisation du contentieux fiscal ? Réflexions sur les nouveaux contours de l’office du juge pénal en matière de fraude fiscale », *op. cit.*, n°1.

²⁰⁵⁴ *Ibid.*

²⁰⁵⁵ V. Stéphane DETRAZ, « Cumul des sanctions fiscales et pénales : la Cour de justice de l’Union européenne appelée à se prononcer », *La Semaine Du droit, Edition générale*, n° 49, 30 novembre 2020, comm. 1343, p. 2160. Et du même auteur, « Droit pénal fiscal : chronique de l’année 2022 », *Dr. fisc.*, n° 13, 3 avril 2023, chron. 136, n° 1 à 13 pp. 1-5.

²⁰⁵⁶ V. en particulier sur ce point : Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 505 pp. 191-192.

²⁰⁵⁷ V. en particulier sur ce point : Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 506 p. 192.

²⁰⁵⁸ V. en particulier sur ce point : Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 507 pp. 192-193. En pratique, cet indice de gravité pose en particulier problème en raison de son caractère extrêmement flou, V. Stéphane DETRAZ, « Droit pénal fiscal : chronique de l’année 2022 », *op. cit.*, n° 6 p. 3.

²⁰⁵⁹ Mais il demeure possible en cas de décharge définitive d’un redressement pour un motif d’irrégularité de la procédure fiscale, V. en ce sens : Crim. 7 décembre 2022, n° 22-80.147.

²⁰⁶⁰ Nicolas JACQUOT et Nicolas GUILLAND, *op. cit.*, n° 8 p. 7.

²⁰⁶¹ Catherine CASSAN et Paul MISPELON, « *Non bis in idem : bis repetita ?* », *loc. cit.* A ce sujet, un auteur écrira qu’« *en définitive, on connaît peu de décisions du Conseil (DC ou QPC) où les réserves d’interprétation suscitent autant d’interrogations sur leur champ ou leur portée* », V. Bernard HATOUX, *op. cit.*, p. 1081. V. également dans le même sens : Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 502 pp. 190-191. A rapprocher enfin de : Jérôme ROUX, *loc. cit.*

²⁰⁶² Catherine CASSAN et Paul MISPELON, *loc. cit.* . V. aussi à ce propos : *Infra* §281.

²⁰⁶³ « *Malgré son caractère fondamental, l’applicabilité même de la règle [ne bis in idem] est conditionnée par de nombreuses limitations* », V. Leslie NARDARI, *op. cit.*, n° 249 p. 263.

²⁰⁶⁴ V. Cons. const. 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, *M. Alec W. et a.* ; Cons. const. 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *M. Jérôme C.* ; Cons. const. 22 juill. 2016, n° 2016-556 QPC, *M. Patrick S.*

²⁰⁶⁵ Stéphane DETRAZ, « Un an de droit pénal fiscal et douanier -- Septembre 2016 - août 2017 », *Dr. pén.* n° 10, octobre 2017, chron. 9, n° 2 p. 20. A rapprocher de : Geoffrey NINANE, *op. cit.*, pp. 11-16.

B. Le désordre amplifié par la Cour européenne des droits de l'Homme

258. Quand le flou désordonné s'étend à l'échelon européen – Après s'être « brusquement opposée »²⁰⁶⁶ au cumul des sanctions pénales et administratives en matière boursière dans l'arrêt *Grande Stevens*²⁰⁶⁷, la Cour de Strasbourg a amorcé – à l'occasion de l'affaire *A et B contre Norvège*²⁰⁶⁸ –, un revirement ou, à tout le moins, une « évolution notoire »²⁰⁶⁹ de sa jurisprudence²⁰⁷⁰. En effet, dans cet arrêt, elle rappelle notamment que la règle *ne bis in idem* n'a été consacrée que très tardivement – en 1988²⁰⁷¹ – par les États parties à la Convention européenne des droits de l'homme et qu'à la différence d'autres droits consacrés par ce texte, celui prévu à l'article P7-4 n'a pas été unanimement accepté par les États signataires de cette même convention²⁰⁷². En effet, à la date de cet arrêt, certains États – tels que la Belgique ou les Pays-Bas – ne l'avaient pas encore ratifié tandis que d'autres – à l'instar de l'Italie ou de l'Autriche – avaient formulé une réserve à l'article P7-4²⁰⁷³. Mais, on retiendra surtout que, dans cette décision, les juges européens rejoignent la position adoptée par le Conseil constitutionnel français dans la mesure où ils se montrent favorables à une acceptation conditionnée des cumuls répressifs²⁰⁷⁴.

En effet, ils déclarent que le cumul de sanctions pénales et administratives n'est pas contraire au principe *ne bis in idem* dès lors que les deux types de répression sont unies par un « lien matériel et temporel suffisamment étroit »²⁰⁷⁵ de sorte qu'elles forment un « tout cohérent »²⁰⁷⁶. Lorsqu'il en va ainsi – et comme c'était d'ailleurs le cas en l'espèce²⁰⁷⁷ –, l'individu qui est sanctionné pour les mêmes faits par deux autorités différentes n'est puni qu'une seule fois,

²⁰⁶⁶ Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 537 p. 202.

²⁰⁶⁷ CEDH, gde ch., 4 mars 2014, n° 18640/10, n° 18647/10, n° 18663/10, n° 18668/10 et n° 18698/10, *Grande Stevens et a. c/ Italie*, spéc. §219. V. aussi : *Supra* §242.

²⁰⁶⁸ V. CEDH gr. ch., 15 nov. 2016, n° 24130/11 et n° 29758/11, *A et B c/ Norvège*. A propos de cet arrêt, V. Arnaud LECOCQ, « Arrêt "A et B c. Norvège" : l'application du principe *non bis in idem* en présence de procédures parallèles ou mixtes affinée par la Cour européenne des droits de l'Homme », *Journal de droit européen*, 2017, pp. 184-185 ; Olivier MICHIELS et Géraldine FALQUE, « Le principe *non bis in idem* et les procédures mixtes : un camouflet infligé à la jurisprudence Zolotoukhine ? », *J.L.M.B.*, 2017/23, pp. 1069-1078.

²⁰⁶⁹ Pauline LAGASSE, *op. cit.*, n° 2. Dans le même esprit, un autre auteur relève que cet arrêt constitue « une dissension majeure dans la jurisprudence strasbourgeoise », V. Leslie NARDARI, *op. cit.*, n° 210 pp. 218-219.

²⁰⁷⁰ En doctrine la question de savoir si l'arrêt dont il est question ici constitue un revirement de jurisprudence est discutée, V. en particulier à ce propos : Emanuele CECI et Florence LALLEMANT, « Sanctions fiscales face au principe *non bis in idem* », *op. cit.*, pp. 590-591.

²⁰⁷¹ A noter toutefois qu'à cette date, la Cour européenne des droits de l'Homme avait déjà adopté une conception autonome de la matière pénale ; les qualifications de droit interne ne fournissant qu'une indication « formelle et relative », V. CEDH, 8 juin 1976, *Engel et Autres c. Pays-Bas*, n° 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, § 82. Et c'est d'ailleurs l'une des raisons pour lesquelles la France avait assorti la ratification de l'article 4 du Protocole n° 7 d'une réserve, V. Samuel SAUPHANOR et Lucie MOIRIGNOT, « *Non bis in idem* : état des lieux de la remise en cause du cumul des poursuites et des sanctions administratives et pénales dans l'ordre juridique français », *loc. cit.*

²⁰⁷² V. en ce sens : CEDH gr. ch., 15 nov. 2016, n° 24130/11 et n° 29758/11, *A et B c/ Norvège*, §§ 71-72.

²⁰⁷³ V. en ce sens : CEDH gr. ch., 15 nov. 2016, *précité*, §72 et §117.

²⁰⁷⁴ A ce sujet, un auteur a pu écrire que l'arrêt *A et B contre Norvège* « ne vient pas valider en bloc le cumul de procédures et de sanctions en matière de fraude fiscale, mais le tolère sous conditions au nom de la liberté reconnue aux États d'organiser leur procédure pénale », V. Nicolas GUILLAND, « Cumul de sanctions et fraude fiscale : l'art de l'esquive », *Dr. fisc.* n° 5, 1^{er} Février 2018, comm. 165, n° 3 p. 3. A rapprocher de : Stéphane DETRAZ, « Un an de droit pénal fiscal et douanier -- Septembre 2016 - août 2017 », *Dr. pén.* n° 10, octobre 2017, chron. 9, n° 2 p. 20.

²⁰⁷⁵ CEDH gr. ch., 15 nov. 2016, *précité*, § 130.

²⁰⁷⁶ *Ibid.*

²⁰⁷⁷ En l'espèce, pour la CEDH il y avait « non pas une répétition des poursuites à proprement parler mais plutôt une combinaison de procédures dont on peut considérer qu'elles forment un tout intégré », V. CEDH gr. ch., 15 nov. 2016, *précité*, § 126.

car le système de sanctions alors mis en œuvre est « *mixte* »²⁰⁷⁸ dans le sens où les droits répressifs mobilisés « *sont de nature différente et visent des buts distincts* »²⁰⁷⁹. Autrement dit, des distinctions observées entre les différentes formes de répression mises en œuvre naîtraient leur complémentarité qui justifierait qu'elles puissent – à propos d'un même fait infractionnel –, être cumulées²⁰⁸⁰.

Toutefois, les juges de Strasbourg soulignent que ce rapport de complémentarité n'est jamais présumé mais doit être démontré par les Etats qui l'invoquent²⁰⁸¹. A cet égard, lesdits juges précisent leur pensée en indiquant que si le critère de la complémentarité des procédures répressives n'existe que lorsque l'on peut percevoir entre celles-ci une véritable cohérence, il n'en reste pas moins qu'il ne devrait recevoir application que lorsqu'il s'agit de faire « *face à certains comportements dangereux pour la société* »²⁰⁸². Par ailleurs, ils ajoutent que cette combinaison de procédures ne doit en aucun cas représenter une « *charge excessive pour la personne en cause* »²⁰⁸³. Ce faisant, leur raisonnement s'inscrit dans le droit-fil de la jurisprudence constitutionnelle française dont il résulte que si le cumul des répressions doit être réservé aux infractions les plus graves et ne pas aboutir à l'infliction de sanctions disproportionnées, il n'est pas proscrit par principe²⁰⁸⁴.

259. Une évolution jurisprudentielle inquiétante – Ainsi, il ressort de ce qui précède qu'après avoir adopté une position « *généreuse* »²⁰⁸⁵ vis-à-vis de l'*idem* dans ses jurisprudences *Zolotoukhine* et *Grande Stevens*, les juges de la Cour européenne des droits de l'Homme ont – dans l'affaire *A et B contre Norvège* –, développé une « *compréhension étroite* »²⁰⁸⁶ de la condition tenant à la pluralité des poursuites (*bis*)²⁰⁸⁷.

On peut regretter une telle évolution jurisprudentielle car, avant toute chose, elle n'éloigne pas les justiciables de l'injustice que pourrait représenter pour eux le fait d'être poursuivi ou puni deux fois pour le même comportement infractionnel²⁰⁸⁸. Au-delà, on peut

²⁰⁷⁸ CEDH gr. ch., 15 nov. 2016, *précité*, § 100. A rapprocher de : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, pp. 568-574.

²⁰⁷⁹ *Ibid.* Dans cette perspective : « *La dualité des poursuites disparaît lorsque les procédures sont intégrées* », V. Olivier DECIMA, « La règle *ne bis in idem* dans la jurisprudence de la Cour Européenne des Droits de l'Homme », *op. cit.*, p. 23. A rapprocher notamment de : Jules LEPOUTRE, « La marche contrariée des sanctions fiscales vers le principe *non bis in idem* », *REIDF*, n° 2017/1, p. 116 ; Stéphane DETRAZ, « La règle *ne bis in idem* en droit fiscal », *op. cit.*, p. 56.

²⁰⁸⁰ A rapprocher notamment de : Arnaud LECOCQ, *op. cit.*, p. 1183 ; Nicolas VERGNET, « Articulation des procédures fiscale et pénale : une symphonie inachevée », *op. cit.*, n° 18 ; Stéphane DETRAZ, « La pérennisation jurisprudentielle du cumul des répressions fiscale et pénale », *Dr. fisc.* n° 11, 14 mars 2019, comm. n° 201, n° 17.

²⁰⁸¹ V. en ce sens : CEDH gr. ch., 15 nov. 2016, *précité*, § 130.

²⁰⁸² CEDH gr. ch., 15 nov. 2016, *précité*, § 121.

²⁰⁸³ *Ibid.*

²⁰⁸⁴ On peut le déplorer car la solution ainsi adoptée est « *abusivement artificielle* » dans la mesure où « *l'auteur de la fraude subit bien deux types de procédures donnant lieu à deux types de sanctions* », V. Olivier DECIMA, « *Unum in idem* : cumul des sanctions pénales et fiscales », *JCP éd. G.*, n° 7-8, 13 février 2017, note n° 183.

²⁰⁸⁵ Opinion dissidente du juge Pinto De Albuquerque sous l'arrêt CEDH gr. ch., 15 nov. 2016, *précité*, n° 79.

²⁰⁸⁶ Olivier DECIMA, *loc. cit.* Dans le même sens, un autre auteur estime que cette jurisprudence consacre une « *une interprétation limitée du principe non bis in idem* », V. Pauline LAGASSE, *op. cit.*, entête de l'article.

²⁰⁸⁷ V. notamment en ce sens : Pauline LAGASSE, *op. cit.*, n° 240 ; Geoffrey NINANE, *op. cit.*, n° 1 p. 9.

²⁰⁸⁸ A rapprocher de : CEDH gr. ch., 15 nov. 2016, *précité*, § 123. En dépit de cette indéniable conséquence, l'arrêt *A. et B. c/ Norvège* fut salué par certains auteurs de doctrine. A titre d'exemple, Jean Pradel estima qu'à travers cette jurisprudence, la CEDH avait marqué sa volonté de « *renverser sa précédente jurisprudence peu réaliste et d'une subtilité déconcertante* », V. Jean PRADEL, *Droit pénal général*, Cujas, 22^{ème} éd., 2019, n° 617 p. 545.

craindre que l'imprécision des conditions posées par ladite Cour pour encadrer les cumuls répressifs serve *in fine* une politique pénale opportuniste²⁰⁸⁹. En ce sens, le juge Pinto de Albuquerque souligna dans son opinion dissidente que la condition – déjà usitée par Cour de Strasbourg²⁰⁹⁰ – tenant à l'existence d'un « *lien temporel suffisamment étroit* » entre les deux procédures répressives était « *totalelement arbitraire* »²⁰⁹¹.

Plutôt donc de s'opposer fermement au flou désordonné proposé par le Conseil constitutionnel français, les juges de Strasbourg ont étonnamment pris le parti de l'amplifier. Et cet effet amplificateur n'est pas le résultat d'une fâcheuse erreur de plume. En effet, bien que paraissant difficilement tenable, cette nouvelle position adoptée par la Cour européenne des droits de l'Homme fait figure de « *solution pérenne* »²⁰⁹² car elle fut réitérée, et ce, aussi bien en matière fiscale²⁰⁹³ qu'en dehors de celle-ci²⁰⁹⁴.

260. Une évolution jurisprudentielle de plus en plus illisible – Toutefois, l'analyse des décisions mettant en œuvre les conditions dégagées dans l'arrêt *A et B contre Norvège* montre que les juges européens n'entendent pas offrir aux Etats un blanc-seing leur permettant de multiplier les cumuls répressifs dans la mesure où ils concluent fréquemment à une absence de lien suffisamment étroit entre les différentes procédures répressives mises en œuvre²⁰⁹⁵. On peut s'en réjouir, mais ce maigre point de consolation ne doit pas faire oublier que sous l'influence du Conseil constitutionnel – désormais rejoint par les juges européens – l'encadrement des cumuls répressifs se complexifie à mesure que la jurisprudence sur le sujet se densifie.

²⁰⁸⁹ V. en ce sens : Olivier DECIMA, *op. cit.*, p. 23 et pp. 27-28. A rapprocher de : Emanuele CECI, Pauline MAUFORT et Sabrina SCARNA, *op. cit.*, pp. 207-209.

²⁰⁹⁰ V. notamment : CEDH, 13 décembre 2005, n° 73661/01, *Nikson c/ Suède*, §7 ; CEDH, 17 février 2015, n° 41604/11, *Boman c/ Finlande*, §43 ; CEDH, 4 oct. 2016, n° 21563/12, *Rivard c/ Suisse*, §33. A rapprocher enfin de : CEDH, 30 mai 2000, n° 31892/96, *R.T. c/ Suisse*. Dans cette dernière affaire, la Cour avait constaté que les autorités helvétiques avaient prévu trois sanctions différentes en cas de conduite en état d'ivresse à savoir une peine d'emprisonnement, une amende et le retrait du permis de conduire. En l'espèce, les sanctions furent prononcées en même temps par deux autorités distinctes, à savoir une autorité administrative et une autorité pénale. Dans ces circonstances, la Cour a jugé qu'il ne pouvait être affirmé que s'était déroulée une seconde procédure pénale au mépris de l'article P7-4.

²⁰⁹¹ Opinion dissidente du juge Pinto De Albuquerque sous l'arrêt CEDH gr. ch., 15 nov. 2016, *précité*, n° 46. A rapprocher de : CJUE, n° C-524/15, Conclusions de l'avocat général de la Cour, Procédure pénale contre Luca Menci, 12 septembre 2017, point n° 56. Cela est regrettable car, comme on le verra, la mise en œuvre du principe *ne bis in idem* permet précisément d'éviter l'arbitraire de la répression, V. en ce sens : *Infra* §§359-361.

²⁰⁹² Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *Précis de droit pénal fiscal*, LexisNexis, 2021, n° 539 p. 202.

²⁰⁹³ A titre d'illustration, V. CEDH, 18 mai 2017, n° 22007/11, *Jóhannesson et autres c. Islande*. A propos de cet arrêt, V. Nicolas GUILLAND, « Cumul de sanctions en matière de fraude fiscale et principe *non bis in idem* : première condamnation par la CEDH et application du lien temporel et matériel entre les procédures après l'arrêt A et B c/ Norvège », *JCP éd. E*, n° 36, 7 septembre 2017, comm. 1476. V. aussi : Benjamin RICO, « Chronique jurisprudentielle annuelle procédures fiscales », *REIDF*, Bruylant, n° 2018/1, pp. 142-143 ; Emanuele CECI et Florence LALLEMANT, « Sanctions fiscales face au principe *non bis in idem* », *op. cit.*, pp. 591-593 ; Emanuele CECI, Pauline MAUFORT et Sabrina SCARNA, *op. cit.*, pp. 183-186.

²⁰⁹⁴ Il fut notamment fait application de la jurisprudence *A et B c/ Norvège* en matière d'abus de marché (cf. CEDH, 6 juin 2019, n° 47342/14, *Nodet c/ France*, spéc. §53), d'hooliganisme sportif (cf. CEDH, 21 octobre 2010, n° 47342/14, *Velkov c. Bulgarie*, spéc. §§ 78-79) ou encore de violences domestiques (cf. CEDH, 30 novembre 2021, n° 455512/11, *Galovic c. Croatie*, spéc. §§. 113-124).

²⁰⁹⁵ V. en ce sens : Nicolas GUILLAND, « Cumul de sanctions et fraude fiscale : l'art de l'esquive », *Dr. fisc.*, n° 5, 1^{er} Février 2018, comm. 165, n° 3 p. 3 ; Conseil de l'Europe, *Guide sur l'article 4 du Protocole n°7 à la Convention européenne des droits de l'homme*, *op. cit.*, pp. 19-20. Pour une illustration de ce constat en matière fiscale, V. CEDH, 16 avril 2019, n° 72098/14, *Bjarni Armansson c/ Islande*, spéc. §§57-58.

Sur le fond, l'étude du mouvement pris par cette dernière conduit à observer une « *rétrogradation* »²⁰⁹⁶ du principe fondamental voulant que nul ne puisse être poursuivi plus d'une fois pour les mêmes faits. Ce droit théoriquement absolu qui est offert à tout justiciable se transforme progressivement en un droit « *fluide, étroitement interprété, en un mot : illusoire* »²⁰⁹⁷. Face à ce constat, une réaction était alors attendue.

§2. Le temps de la réaction à ce désordre (2017-2019)

261. Un désordre appelant une clarification du droit en vigueur – Si la réaction au désordre provoqué par les jurisprudences constitutionnelle et européenne fut timide **(A)**, doit être salué l'effort de clarification produit par la Cour de cassation **(B)**.

A. La timide réaction apportée à ce désordre

262. Une réaction insuffisante – Les premières réponses apportées à ce désordre ont certes le mérite d'exister mais on peut déplorer leur timidité. En l'occurrence, ces réponses émanèrent d'une part, de la Cour de cassation **(1)** et d'autre part, de la Cour de justice de l'Union européenne **(2)**.

1. La timide réaction de la Cour de cassation

263. Une évolution jurisprudentielle faiblement contrecarrée par la chambre criminelle – Par la suite, la réaction observée en France des juges – et plus grave encore du législateur²⁰⁹⁸ – n'a pas réellement permis d'endiguer l'affaiblissement de la règle *ne bis in idem*. En effet, si en 2017, la chambre criminelle de la Cour de cassation a rendu plusieurs arrêts instructifs, ceux-ci n'ont pas permis de « *clarifier le flou* »²⁰⁹⁹ qui résultait de la jurisprudence antérieure. En revanche, à travers ces différents arrêts, cette juridiction a confirmé de deux manières différentes sa position tenant à admettre largement les cumuls répressifs : d'une part, en restreignant la portée des décisions rendues par le Conseil constitutionnel et d'autre part, en considérant que les sources internationales de la règle *ne bis in idem* n'ont pas pour effet d'interdire l'intervention pour un même fait de deux formes de répression distinctes.

264. L'adoption d'une lecture « a minima des décisions de 2016 du Conseil constitutionnel »²¹⁰⁰ – S'agissant du premier point, il résulte d'un arrêt rendu par la chambre criminelle le 22 février 2017 que la réserve d'interprétation émise par le Conseil constitutionnel concernant la gravité des fraudes commises « *ne s'applique qu'à une poursuite*

²⁰⁹⁶ Opinion dissidente du juge Pinto De Albuquerque sous l'arrêt CEDH gr. ch., 15 nov. 2016, *précité*, n° 79.

²⁰⁹⁷ *Ibid.*

²⁰⁹⁸ Le législateur a, dans une certaine mesure, encadré les cumuls répressifs en matière fiscale au travers de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018. Mais, il n'en reste pas moins qu'en pratique – en violation de la règle *ne bis in idem* prise dans sa forme pure –, ces derniers demeurent possibles. A propos des apports de cette loi, V. notamment : *Supra* §78 et s.

²⁰⁹⁹ Catherine CASSAN et Paul MISPELON, « *Non bis in idem : bis repetita ?* », *loc. cit.*

²¹⁰⁰ Stéphane DETRAZ, « La pérennisation jurisprudentielle du cumul des répressions fiscale et pénale », *Dr. fisc.* n° 11, 14 mars 2019, comm. n° 201, n° 13.

pénale exercée pour des faits de dissimulation volontaire d'une partie des sommes sujettes à l'impôt [...] et nécessite qu'il soit justifié de l'engagement d'une procédure administrative de sanction au titre de l'article 1729 du code général des impôts »²¹⁰¹. Par conséquent, le prévenu, qui a été poursuivi et condamné pour des faits d'omission volontaire de faire une déclaration de taxe sur la valeur ajoutée dans les délais prescrits et qui ne justifie pas avoir fait l'objet de pénalités fiscales, ne peut se prévaloir de cette réserve²¹⁰². En pratique, cette dernière devait avoir pour effet de restreindre les hypothèses de cumuls répressifs. En limitant la portée, la Cour de cassation marque sa volonté de s'opposer à une telle restriction et donc d'admettre plus largement les possibilités de cumul²¹⁰³.

265. La restriction de la portée des sources européennes de la règle *ne bis in idem* – S'agissant du second point, il ressort d'un autre arrêt du 22 février 2017 que, pour les juges suprêmes, le cumul de sanctions fiscales et pénales ne contrevient ni à l'article P7-4, ni à l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne²¹⁰⁴. En effet, vis-à-vis du premier de ces textes, les Hauts magistrats réaffirment qu'il « ne trouve à s'appliquer, selon la réserve émise par la France, que pour les infractions relevant en droit français de la compétence des tribunaux statuant en matière pénale et n'interdit pas le prononcé de sanctions fiscales parallèlement aux peines infligées par le juge répressif »²¹⁰⁵.

Ils soulignent par ailleurs que cette réserve n'a pas été « remise en cause par la Cour européenne des droits de l'homme »²¹⁰⁶. Et vis-à-vis du second de ces textes, ces mêmes magistrats estiment – conformément à ce qu'avait déjà admis la Cour de justice²¹⁰⁷ – qu'il « n'a pas en lui-même pour effet d'interdire par principe tout cumul entre des sanctions fiscales et pénales »²¹⁰⁸. Ainsi, en écartant de cette manière ces sources internationales de la règle *ne bis in idem*, les juges de la chambre criminelle entendent signifier qu'il n'est pas contraire au Droit d'admettre des cumuls répressifs. Et, pour asseoir leur position, ils la réaffirmeront dans deux autres décisions rendues cette même année²¹⁰⁹.

²¹⁰¹ V. Crim. 22 févr. 2017, n° 16-82.047. A rapprocher de : Stéphane DETRAZ, « Un an de droit pénal fiscal et douanier -. Septembre 2016 - août 2017 », *Dr. pén.* n° 10, octobre 2017, chron. 9, n° 3 p. 20 ; Marc PELLETIER, « Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2017 », *Dr. fisc.* n° 13, 29 mars 2018, spéc. n° 32 p. 23 ; Nicolas VERGNET, « Articulation des procédures fiscale et pénale : une symphonie inachevée », *op. cit.*, n° 12 ; Stéphane DETRAZ et Eric DEZEUZE, *op. cit.*, p. 1895.

²¹⁰² Ainsi, comme le déplore un auteur : « L'insuffisance, voire l'incohérence, de la jurisprudence constitutionnelle s'avèrent d'autant moins satisfaisantes que le juge judiciaire en tire argument pour légitimer lui aussi les doubles poursuites », V. Emmanuel DREYER, « *Ne bis in idem* – Matière pénale – Proportionnalité », *op. cit.*, p. 769.

²¹⁰³ A noter que dans un arrêt rendu quelques mois plus tard, la chambre criminelle réitérera cette même volonté, V. Crim. 31 mai 2017, n° 15-82.159. A propos de cet autre arrêt, V. notamment : Marc PELLETIER, « Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2017 », *Dr. fisc.* n° 13, 29 mars 2018, spéc. n° 32 pp. 23-24 ; Renaud SALOMON, « Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.*, n° 40, 5 octobre 2017, comm. 485, n°5. A rapprocher également de : Stéphane DETRAZ, « Un an de droit pénal fiscal et douanier -. Septembre 2016 - août 2017 », *Dr. pén.* n° 10, octobre 2017, chron. 9, n° 6 p. 21 ; Alice ROUSSEAU et Guillaume PELLEGRIN, « Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.* n° 7-8, 17 février 2022, chron. 115, spéc. n° 3 pp. 4-6.

²¹⁰⁴ V. Crim. 22 févr. 2017, n° 14-82.526 A propos de cet arrêt, V. Renaud SALOMON, « Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.* n° 18-19, 4 mai 2017, chron. 292, pp. 4-5.

²¹⁰⁵ V. Crim. 22 févr. 2017, n° 14-82.526, §19. A rapprocher de : *Supra* §232.

²¹⁰⁶ V. Crim. 22 févr. 2017, n° 14-82.526, §19.

²¹⁰⁷ V. CJUE, gde ch., 26 févr. 2013, aff. C-617/10, *Åklagaren c/ Hans Åkerberg Fransson*, spéc. §37.

²¹⁰⁸ V. Crim. 22 févr. 2017, n° 14-82.526, §20. A rapprocher de : Crim. 22 janv. 2014, n° 12-83.579.

²¹⁰⁹ V. Crim. 13 septembre 2017, n° 15-84.823 ; Crim. 6 décembre 2017, n° 16-81.857. Pour un commentaire du premier arrêt, V. Warren AZOULAY, « "*Ne bis in idem*" : la chambre criminelle fait de la résistance », *loc. cit.* V. aussi : Pauline PAILLER, « Résistance de la chambre criminelle », *Dr. bancaire et financier*, n°6, novembre-décembre 2017, comm. 272 ; Olivier DECIMA, « *Ne bis in idem*, avec réserve », *JCP éd. G.*, n° 50, 11 décembre 2017, comm. 1318 ; Emmanuel DREYER, « *Ne bis in idem* – Matière

2. La timide réaction de la Cour de justice de l'Union européenne

266. Une évolution jurisprudentielle faiblement contrecarrée par la Cour de Luxembourg – A l'issue donc de l'an 2017, la règle *ne bis in idem* faisait grise mine dans la mesure où elle était interprétée restrictivement, et ce, tant au plan interne qu'international. Toutefois, dès le printemps 2018, la Cour de justice de l'Union européenne s'employa timidement à lui redonner quelques couleurs. En effet, par trois décisions du 20 mars 2018, cette Cour a statué sur des affaires italiennes dans lesquelles les juridictions nationales demandaient l'interprétation qu'il convenait de faire de l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne²¹¹⁰.

Deux de ces affaires concernaient la matière boursière²¹¹¹. Elles furent l'occasion pour la Cour de Luxembourg de se montrer relativement défavorable au cumul des répressions en ce domaine²¹¹². En effet, dans son arrêt *Garlsson Real Estate et autres*, la Cour de Luxembourg s'est opposée à la poursuite d'une procédure de sanction administrative après condamnation pénale définitive²¹¹³. Plus précisément, elle estima dans cette affaire qu'une condamnation pénale devrait en principe suffire à assurer une répression « *de manière effective, proportionnée et dissuasive* »²¹¹⁴, de telle sorte que « *la poursuite, après son prononcé, d'une procédure administrative de nature à conduire au prononcé de pénalités pourrait être disproportionnée* »²¹¹⁵. Et, en cohérence avec cette première décision, ladite Cour ne s'est pas opposée – dans son arrêt *Di Puma et Zecca* – à ce qu'une réglementation nationale prévoie qu'une procédure de sanction administrative pécuniaire de nature pénale ne puisse être poursuivie à la suite d'un jugement pénal définitif de relaxe²¹¹⁶. Quant à la troisième décision – relative cette fois à des infractions commises en matière de taxe sur la valeur ajoutée²¹¹⁷ –, elle permit à cette même Cour de tempérer sa

pénale – Proportionnalité », *op. cit.*, pp. 766-773 ; Stéphane DETRAZ, « *Non bis in idem* : Convention européenne et réserve française », *Recueil Dalloz*, 2017, p. 2130. Pour un commentaire du second de ces arrêts, V. Warren AZOULAY, « Pénal *Vs* fiscal : des liens ténus laissant *ne bis in idem* au tapis », *Dalloz actualité*, 20 décembre 2017. V. aussi : Nicolas GUILLAND, « Cumul de sanctions et fraude fiscale : l'art de l'esquive », *Dr. fisc.* n° 5, 1^{er} Février 2018, comm. 16. Pour un commentaire du second arrêt, V. Claire BALLOT, « *Non bis in idem* et cumul de responsabilités entre personne physique et personne morale », *Gaz. Pal.*, 16 janvier 2018, n° 2, pp. 20-22.

²¹¹⁰ V. à ce sujet : Géraldine FALQUE et Olivier MICHIELS, « Le principe *non bis in idem* : quand le droit belge intègre les soubresauts du droit européen ? », *Actualités de droit pénal et de procédure pénale*, Larcier, 2019, Vol. 194, pp. 346-350 ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, pp. 564-568.

²¹¹¹ Il est fait référence ici aux affaires *Garlsson Real Estate et autres* et *Di Puma et Zecca*.

²¹¹² V. en ce sens : Julie GALLOIS, « *Ne bis in idem* en matière fiscale : l'extension, par la CJUE, du principe de proportionnalité au cumul des sanctions de natures différentes », *Dalloz actualité*, 18 mai 2022.

²¹¹³ V. CJUE, gde ch., 20 mars 2018, aff. C-537/16, *Garlsson Real Estate S.A e.a. contre Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (Consob)*. A rapprocher de : Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 545 pp. 204-205 ; Emanuele CECI, Pauline MAUFORT et Sabrina SCARNA, *op. cit.*, pp. 192-194.

²¹¹⁴ CJUE, gde ch., 20 mars 2018, aff. C-537/16, précité, point n° 63. A rapprocher de : Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 555 p. 208.

²¹¹⁵ Catherine CASSAN et Paul MISPELON, « *Non bis in idem* : bis repetita ? », *op. cit.*, p. 10.

²¹¹⁶ V. CJUE gd. ch., 20 mars 2018, aff. C-596/16, *Di Puma et Zecca*. A rapprocher de : Emanuele CECI, Pauline MAUFORT et Sabrina SCARNA, *op. cit.*, pp. 190-192.

²¹¹⁷ Est ici fait référence à l'arrêt *Luca Menzi*. Pour un commentaire de ce dernier, V. Nicolas GUILLAND, « Cumul de sanctions de la fraude fiscale : pas de *requiem* pour *non bis in idem* », *Dr. fisc.* n° 21, 24 mai 2018, comm. 285. V. aussi : Marc PELLETIER, « La CJUE et le principe *non bis in idem* : un pas en arrière, deux pas en avant », *Dr. fisc.* n° 14, 5 avril 2018, comm. 139 ; Stéphane DETRAZ, « Un an de droit pénal fiscal et douanier -- Septembre 2017 – septembre 2018 », *Dr. pén.* n° 10, octobre 2018, chron. 9, n° 5 p. 36 ; Emanuele CECI et Florence LALLEMANT, « Sanctions fiscales face au principe *non bis in idem* », *op. cit.*, pp. 594-599 ; Emanuele CECI, Pauline MAUFORT et Sabrina SCARNA, *op. cit.*, pp. 187-190.

jurisprudence *Åkerberg Fransson*²¹¹⁸. En effet, à propos du cas de Luca Menci, la Cour de Luxembourg – tout en admettant qu'un cumul de poursuites et de sanctions administrative et pénale porte atteinte au principe consacré par l'article 50 de la CDFUE –, considéra qu'il restait légitime lorsque cette atteinte n'apparaissait pas disproportionnée par rapport à l'objectif d'intérêt général poursuivi. En ce sens, on peut lire dans cette décision qu'un tel cumul « *peut se justifier lorsque ces poursuites et ces sanctions visent, en vue de la réalisation d'un tel objectif, des buts complémentaires ayant pour objet, le cas échéant, des aspects différents du même comportement infractionnel concerné* »²¹¹⁹.

En se prononçant ainsi, la Cour de justice de l'Union européenne n'a pas suivi les conclusions de son avocat général²¹²⁰. Elle a préféré se joindre au concert prétorien – plutôt favorable aux cumuls répressifs –, que jouaient alors le Conseil Constitutionnel français, la chambre criminelle de la Cour de cassation mais aussi la Cour européenne des droits de l'Homme²¹²¹. En effet, dans cette nouvelle décision, la Cour de justice s'éloigne de la position qu'elle avait tenue dans l'affaire *Åkerberg Fransson* en prévoyant la possibilité – que l'on retrouve dans la jurisprudence « *conciliante* »²¹²² de la Cour de Strasbourg – de procéder au cumul des répressions en cas de complémentarité et de coordination entre elles²¹²³. Plus précisément, elle soumet la limitation de la règle *ne bis in idem* à la quadruple condition qu'elle en respecte le contenu essentiel, soit prévue par la loi, poursuive des objectifs d'intérêt général reconnus par l'Union européenne et soit nécessaire à cette fin²¹²⁴. En pratique, il découle de manière concrète de ces différentes conditions que pour être admissibles les cumuls de poursuites et de sanctions doivent, avant tout, être organisés selon « *des règles claires et précises* »²¹²⁵ de manière à être prévisibles pour les justiciables qui y seraient confrontés²¹²⁶. Au-delà, la Cour de justice ajoute que lesdites règles doivent permettre de « *garantir que la sévérité de l'ensemble des sanctions imposées corresponde à la gravité de l'infraction concernée* »²¹²⁷.

²¹¹⁸ Dans cette jurisprudence, la Cour de justice avait considéré qu'il était interdit de sanctionner pénalement un contribuable qui s'était déjà vu infliger une pénalité fiscale punitive. A propos de cet arrêt, V. *Supra* §244.

²¹¹⁹ CJUE, gd. ch., 20 mars 2018, aff. C-524/15, *Luca Menci*, §44.

²¹²⁰ A l'occasion de cette affaire, M. Manuel Campos Sanchez-Bordona avait fermement invité la Cour de Luxembourg à maintenir sa jurisprudence *Åkerberg Fransson* et à ne pas s'inscrire dans la droite lignée de l'arrêt *A et B c/ Norvège* précédemment rendu par la CEDH. En ce sens, il avait notamment proposé de retenir que l'article 50 de la CDFUE est violé « *si une procédure pénale est engagée ou si une condamnation pénale est infligée à une personne qui a déjà été punie pour le même fait au préalable par une sanction fiscale définitive lorsque cette dernière, en dépit de son appellation, est en réalité de nature pénale* », V. CJUE, n° C-524/15, Conclusions de l'avocat général de la Cour, Procédure pénale contre Luca Menci, 12 septembre 2017, point n° 126. A rapprocher notamment de : Nicolas GUILLAND, « Cumul de sanctions de la fraude fiscale et principe *non bis in idem* : l'avocat général de la CJUE ne s'incline pas devant la CEDH », *Dr. fisc.*, n° 42, 19 octobre 2017, comm. 559 ; Marc PELLETIER, « La CJUE et le principe *non bis in idem* : un pas en arrière, deux pas en avant », *op. cit.*, n° 1 p. 1 ; Arnaud LECOCQ, *op. cit.*, pp. 1184-1187.

²¹²¹ A rapprocher notamment de : Virginie PELTIER, « Revirement de la CJUE en matière fiscale mais maintien de la prohibition du cumul en matière boursière », *Dr. pén.* n° 5, mai 2018, comm. 95 ; Stéphane DETRAZ, « La pérennisation jurisprudentielle du cumul des répressions fiscale et pénale », *op. cit.*, n° 23 ; Stéphane DETRAZ, « La règle *ne bis in idem* en droit fiscal », *op. cit.*, p. 52.

²¹²² Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *Précis de droit pénal fiscal*, LexisNexis, 2021, n° 551 p. 206.

²¹²³ V. en ce sens : Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 551 p. 207.

²¹²⁴ V. en ce sens : CJUE, gd. ch., 20 mars 2018, aff. C-524/15, *Luca Menci*, §41. A rapprocher de : Nicolas JACQUOT, « Retour sur le principe *ne bis in idem* », *REIDF*, n° 2020/2, p. 221.

²¹²⁵ CJUE, gd. ch., 20 mars 2018, aff. C-524/15, *Luca Menci*, §49. Dans le même sens, V. plus récemment : CJUE, gde ch., 22 mars 2022, aff. C-117/20, *Bpost SA c/ Autorité belge de la concurrence*.

²¹²⁶ V. Stéphane DETRAZ, « Cumul des sanctions fiscales et pénales : la Cour de justice de l'Union européenne appelée à se prononcer », *loc. cit.* A rapprocher de : Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 552 p. 207.

²¹²⁷ CJUE, gd. ch., 20 mars 2018, aff. C-524/15, *Luca Menci*, §55. A rapprocher de : Emmanuel DREYER, « *Ne bis in idem* – Matière pénale – Proportionnalité », *op. cit.*, p. 773.

Plutôt donc de condamner ouvertement le cumul des répressions, la Cour de Luxembourg préfère tordre la règle *ne bis in idem* de manière à ce qu'en certaines hypothèses particulières il soit admis²¹²⁸. Par ailleurs, en considération des exigences posées par ladite Cour, il est permis de considérer que de telles hypothèses devraient en pratique être rares²¹²⁹. Toutefois, cette observation – qui se veut *a priori* rassurante –, ne doit pas faire oublier que, désormais, la position de la Cour de Luxembourg s'inscrit dans le sillage d'un mouvement prétorien plus global suivant lequel les cumuls répressifs ne sont pas proscrits mais conditionnés.

Ainsi, on a pu observer en l'espace de trois ans un recul certain de la règle *ne bis in idem*. En effet, celle-ci n'était plus seulement mise à l'écart au plan interne, elle l'était aussi à l'échelle internationale. D'une certaine manière, on pouvait alors considérer qu'après avoir incarné le désordre, la jurisprudence rendue en la matière suivait désormais un certain ordre. Mais, celui-ci reposait sur un édifice juridique particulièrement complexe. Une clarification du droit en vigueur était donc particulièrement attendue.

B. L'utile clarification du droit apportée par la Cour de cassation

267. Une jurisprudence interne presque inchangée en 2018 – La clarification dont il est question ici était d'autant plus attendue, qu'en 2018, la jurisprudence rendue au plan interne s'est avérée relativement pauvre en enseignements. A ce sujet, quatre décisions méritent néanmoins d'être évoquées. La première, rendue le 3 mai par la chambre criminelle, n'est qu'une confirmation de sa jurisprudence antérieure tenant à la portée de l'article P7-42²¹³⁰. Dans cet arrêt, les Hauts magistrats prennent une nouvelle fois en compte la réserve française formulée en marge du protocole additionnel n°7 à la Convention européenne des droits de l'homme pour admettre qu'un individu puisse – à propos d'un même fait –, se voir infliger des sanctions fiscales et pénales. La deuxième est un arrêt du Conseil d'Etat dont la lecture enseigne que, face à un traité ou un accord international qui a fait l'objet de réserves formulées par la France, le juge administratif applique le texte international en tenant compte de ces réserves mais sans pouvoir apprécier leur validité²¹³¹. La troisième est une décision du Conseil constitutionnel par laquelle ce dernier procède à une extension – au cas de l'omission déclarative –, des réserves d'interprétation qu'il avait précédemment posées à propos de la dissimulation de sommes imposables²¹³².

²¹²⁸ Nicolas GUILLAND, « Cumul de sanctions de la fraude fiscale : pas de *requiem* pour *non bis in idem* », *Dr. fisc.* n° 21, 24 mai 2018, comm. 285, n°2 p. 6.

²¹²⁹ V. en ce sens : Marc PELLETIER, *op. cit.*, n° 1 p. 1 et n° 8 p. 3.

²¹³⁰ V. Crim. 3 mai 2018, n° 17-81.594.

²¹³¹ V. CE, ass., 12 oct. 2018, req. n° 408567, *S.A.R.L. Super coiffeur*. Pour un commentaire de cet arrêt, V. Jean-Marc PASTOR, « Le juge administratif face aux réserves d'un traité international », *Dalloz actualité*, 17 octobre 2018. V. aussi : Charles TOUBOUL, « Le juge administratif et les réserves aux conventions internationales », *RFD-A*, 2018, p. 1161. Selon ce dernier auteur : « *Le juge français se conçoit davantage comme un usager de la réserve que comme son contrôleur* », V. *Ibid.*

²¹³² V. Cons. const. n° 2018-745 QPC du 23 novembre 2018, *M. Thomas T. et a.*, spéc. consid. 18. A propos de cette décision, V. Benjamin RICO, « Chronique jurisprudentielle annuelle procédures fiscales », *REIDF*, Bruylant, n° 2019/1, p. 109 ; Julie GALLOIS, « Sanctions pénales et fiscales : cumul possible mais toujours sous réserves », *Dalloz actualité*, 7 décembre 2018 ; Marc PELLETIER, « Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2018 », *Dr. fisc.* n° 13, 28 mars 2019, spéc. n° 20 pp. 18-19.

A la suite de cette décision : « *il n'y a donc plus lieu, pour la Cour de cassation, de pratiquer le *distinguo* entre ces deux modalités frauduleuses* »²¹³³. Enfin, la quatrième est relative à une affaire dans laquelle le requérant avait soulevé le moyen selon lequel la circonstance qu'il fasse l'objet d'une sanction prononcée par le juge répressif, alors que sa société a subi des sanctions fiscales, violait le principe *ne bis in idem*²¹³⁴. En l'espèce, la chambre criminelle écarta le moyen tiré de cette violation au motif que le prévenu, personne physique, était seul concerné par la procédure pénale de fraude fiscale tandis que la société qu'il dirigeait avait été la seule concernée par les procédures et sanctions fiscales, de sorte qu'il n'y avait pas d'identité de personnes dans les deux procédures²¹³⁵.

Il résulte donc de cet arrêt que si la réserve française – derrière laquelle se retranche systématiquement la Cour de cassation –, était un jour invalidée par la Cour européenne des droits de l'Homme, le cumul des répressions demeurerait à l'abri des foudres européennes s'agissant des fraudes commises au sein des personnes morales et reprochées pénalement aux seules personnes physiques²¹³⁶.

268. L'année 2019 : « Une nouvelle étape sur le long chemin »²¹³⁷ de l'encadrement des cumuls répressifs – A l'issue donc de l'an 2018, l'état de la jurisprudence était tel que de nombreuses zones d'ombre entouraient encore l'encadrement des cumuls répressifs en matière fiscale²¹³⁸. C'est pourquoi, l'année suivante, la Cour de cassation a – au travers d'un « *chapelet d'arrêts* »²¹³⁹ datés du 11 septembre –, tenté d'éclaircir la situation en apportant des précisions bienvenues concernant la répression des délits de fraude fiscale et de blanchiment²¹⁴⁰. Parmi ces arrêts, quatre retiennent tout particulièrement l'attention car ils concernent directement – et uniquement²¹⁴¹ – la répression de la fraude fiscale.

²¹³³ Stéphane DETRAZ, « La pérennisation jurisprudentielle du cumul des répressions fiscale et pénale », *op. cit.*, n° 13. A rapprocher notamment de : Nicolas VERGNET, « Articulation des procédures fiscale et pénale : une symphonie inachevée », *op. cit.*, n° 12 ; Nicolas JACQUOT et Nicolas GUILLAND, *op. cit.*, n° 8.

²¹³⁴ V. Crim. 19 déc. 2018, n° 17-85.732. A propos de cet arrêt, V. Renaud SALOMON, « Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.*, n° 7, 14 février 2019, comm. 149, n° 7.

²¹³⁵ La Cour de justice de l'Union européenne rejoint également cette approche, V. CJUE, 4^{ème} ch., 5 avril 2017, aff. C-217/15 et C-350/15, *M. Orsi et L. Baldetti*. A propos de cet arrêt, V. Michaël FERNANDEZ-BERTIER, « *Stating the obvious* : la CJUE rejette l'application du principe *non bis in idem* en matière fiscale pour défaut d'identité de personne entre une personne morale et son représentant légal », *Revue pratique des sociétés*, Vol. 2017, n° 8, pp. 1027-1038.

²¹³⁶ V. Stéphane DETRAZ, « Un an de droit pénal fiscal et douanier -.- Septembre 2018 – août 2019 », *Dr. pén.* n° 10, octobre 2019, chron. 8, n° 4 p. 9.

²¹³⁷ Jacques-Henri ROBERT « La conventionnalité et la constitutionnalité du cumul des poursuites et des sanctions fiscales et pénales », *Revue des sociétés*, 2020, p. 251. D'autres auteurs évoquent une « *étape importante dans l'évolution de l'office du juge pénal en matière de fraude fiscale, marquant une avancée supplémentaire de l'indépendance à l'interdépendance des procédures fiscale et pénale* », V. Nicolas JACQUOT et Nicolas GUILLAND, *op. cit.*, n° 12.

²¹³⁸ V. en ce sens : Nicolas JACQUOT et Nicolas GUILLAND, *op. cit.*, n°1.

²¹³⁹ Stéphane DETRAZ et Eric DEZEUZE, *op. cit.*, p. 1894.

²¹⁴⁰ A rapprocher de : Note explicative, *op. cit.*, p. 1 ; Benjamin RICO, « Chronique jurisprudentielle annuelle procédures fiscales », *REIDF*, Bruylant, n° 2020/1, pp. 114-116.

²¹⁴¹ Parmi ces six arrêts rendus le 11 septembre 2019, l'un d'eux (arrêt n° 1777 : Crim. 11 septembre 2019, n° 18-81.040) concernait à la fois le blanchiment et la fraude fiscale, tandis qu'un autre (arrêt n° 1178 : Crim. 11 septembre 2019, n° 18-83.484) portait spécifiquement sur la détermination des caractéristiques du blanchiment.

Le premier de ces arrêts (arrêt n°1174) se rapporte à la question du sursis à statuer. Plus précisément, dans cet arrêt, la chambre criminelle concède que sa jurisprudence prohibant tout sursis à statuer doit – en considération de la réserve constitutionnelle émise à ce sujet –, être « *infléchie pour limiter le risque de contrariété de décisions* »²¹⁴². En ce sens, les Hauts magistrats admettent que le juge pénal puisse prononcer le sursis à statuer « *en cas de risque sérieux de contrariété de décisions, notamment en présence d'une décision non définitive déchargeant le prévenu de l'impôt pour un motif de fond* »²¹⁴³. Toutefois, cette possibilité doit en pratique rester exceptionnelle²¹⁴⁴.

Les deux arrêts suivants (arrêts n°1175 et n°1176) concernent à la fois la réserve française formulée en marge de la ratification du protocole additionnel n°7 à la Convention européenne des droits de l'homme et l'exigence constitutionnelle de proportionnalité de la répression.

269. La réserve française – S'agissant du premier point, la chambre criminelle rappelle que la Cour européenne des droits de l'Homme « *ne s'est pas prononcée sur la validité de la réserve française* »²¹⁴⁵ et juge surtout qu'il appartient au juge répressif d'appliquer l'article P7-4 en faisant « *produire un plein effet* »²¹⁴⁶ à ladite réserve. Ce faisant, les Hauts magistrats maintiennent leur jurisprudence antérieure, qui – sur cette question –, est semblable à celle suivie par le Conseil d'Etat²¹⁴⁷. En pratique, il résulte de cette « *position classique* »²¹⁴⁸, adoptée par les juridictions suprêmes françaises, qu'il est inutile d'invoquer devant elles le défaut de validité de la réserve française car leur office n'est pas d'interpréter les traités internationaux et les déclarations unilatérales des Etats qui s'y agrègent²¹⁴⁹. On comprend donc que, pour les juges suprêmes français : tant que cette réserve n'aura pas été invalidée par la Cour européenne des droits de l'Homme, elle continuera à paralyser la mise en œuvre de la règle *ne bis in idem*²¹⁵⁰. De ce point de vue, le maintien de cette posture prétorienne est aussi regrettable que fragile.

²¹⁴² V. Crim. 11 septembre 2019, n° 18-81.980, §11.

²¹⁴³ V. Crim. 11 septembre 2019, n° 18-81.980, §17. V. plus récemment dans le même sens : Crim. 8 avril 2021, n° 19-87.905 ; Crim. 1^{er} déc. 2021, n° 20-83.235. A rapprocher de : Stéphane DETRAZ, « Un an de droit pénal fiscal et douanier (Août 2020 – Août 2021) », *Dr. pén.* n° 9, septembre 2022, chron. 9, n° 3.

²¹⁴⁴ V. en ce sens : *Supra* §204.

²¹⁴⁵ V. Crim. 11 septembre 2019, n° 18-81.067, §18 ; Crim. 11 septembre 2019, n° 18-82.430, § 13. V. plus récemment dans le même sens : Crim. 1^{er} avril 2020, n° 18-85.958. A rapprocher de : Stéphane DETRAZ, « *Non bis in idem* : Convention européenne et réserve française », *Recueil Dalloz*, 2017, p. 2130 ; Nicolas JACQUOT et Nicolas GUILLAND, « Vers une balkanisation du contentieux fiscal ? Réflexions sur les nouveaux contours de l'office du juge pénal en matière de fraude fiscale », *Dr. fisc.*, n° 43, 24 octobre 2019, comm. 412, n° 2.

²¹⁴⁶ V. Crim. 11 septembre 2019, n° 18-81.067, §20 ; Crim. 11 septembre 2019, n° 18-82.430, §15.

²¹⁴⁷ V. CE, ass., 12 oct. 2018, req. n° 408567, *S.A.R.L. Super coiffeur*. A rapprocher notamment de : Note explicative, *op. cit.*, pp. 2-3 ; Christophe SOULARD, « Arrêts mieux motivés, jurisprudence plus cohérente », *op. cit.*, p. 8.

²¹⁴⁸ Samuel SAUPHANOR et Lucie MOIRIGNOT, « *Non bis in idem* : état des lieux de la remise en cause du cumul des poursuites et des sanctions administratives et pénales dans l'ordre juridique français », *loc. cit.*

²¹⁴⁹ V. Virginie PELTIER, « Validité de la réserve au protocole n°7 additionnel à la Conv. EDH », *Dr. pén.*, n° 11, novembre 2019, comm. 193. A comparer avec : Jules LEPOUTRE, « Invalidité des réserves françaises au principe *non bis in idem* (Convention EDH, art. 4, prot. 7) : et si les juges nationaux n'attendaient pas la Cour de Strasbourg ? », *Dr. fisc.* n° 41, octobre 2016, comm. 537 ; Olivier DECIMA, « *Ne bis in idem*, avec réserve », *op. cit.* p. 2269.

²¹⁵⁰ A rapprocher de : Stéphane DETRAZ et Eric DEZEUZE, « Cumul des répressions pénale et fiscale : la Cour de cassation précise la portée des jurisprudences constitutionnelle et européenne en la matière », *JCP éd. G.*, n° 43, 21 octobre 2019, comm. 1086.

Regrettable, car il a pour effet d'empêcher le plein déploiement de la règle *ne bis in idem*²¹⁵¹. Fragile, car, par le passé, la Cour européenne des droits de l'Homme a invalidé les réserves autrichienne²¹⁵² et italienne²¹⁵³. Or, la réserve française – étant rédigée en des termes semblables à ces dernières – devrait fort logiquement être invalidée à son tour²¹⁵⁴. D'ailleurs, le gouvernement français en a bien conscience car il a – dans deux litiges relatifs à la mise en œuvre de l'article P7-4 –, fait le choix de ne pas se prévaloir de ladite réserve²¹⁵⁵. Autrement dit, pour se prémunir d'une invalidation franche de ce texte par les juges européens, la France préfère ne pas l'invoquer devant eux²¹⁵⁶. En pratique, cette forme de lucidité dont font preuve nos institutions est de nature à expliquer pourquoi la Cour de Strasbourg « *ne s'est [toujours] pas prononcée sur la validité de la réserve française* »²¹⁵⁷. Mais, il n'en reste pas moins que l'assemblée plénière de la Cour de cassation a précédemment jugé que les Etats membres de la Convention européenne des droits de l'homme devaient respecter les décisions de la Cour éponyme « *sans attendre d'être attaqués devant elle ni d'avoir modifié leur législation* »²¹⁵⁸. On pourrait donc attendre de la chambre criminelle qu'elle se plie enfin à cette règle²¹⁵⁹.

270. La proportionnalité de la répression – A propos du second point, le Conseil constitutionnel exige en cas de cumul répressif que « *le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues* »²¹⁶⁰. A cet égard, la chambre criminelle précise que le juge pénal n'est tenu de veiller au respect de cette exigence « *que s'il prononce une peine de même nature* »²¹⁶¹. Cette précision peut de prime abord sembler superfétatoire car, comme on l'a vu, l'exigence de proportionnalité – telle qu'imposée par le Conseil constitutionnel – n'a de sens qu'entre sanctions de même type²¹⁶². En effet, on voit

²¹⁵¹ A rapprocher de : Stéphane DETRAZ, « *Non bis in idem* : Convention européenne et réserve française », *Recueil Dalloz*, 2017, p. 2130.

²¹⁵² V. CEDH, 23 octobre 1995, n° 15963/90, *Gradinger contre Autriche*, §51.

²¹⁵³ V. CEDH, 4 mars 2014, n° 18640/10, *Grande Stevens c/ Italie*, §§ 204-211.

²¹⁵⁴ « *En réalité, compte tenu de la forme, de la teneur et des termes mêmes de la réserve française, considérée par les juridictions comme faisant écran, son sort devant la Cour européenne des droits de l'Homme ne devrait guère faire de doute. Et la résistance des juridictions françaises semble relever d'un combat qui peut apparaître d'arrière-garde* », V. Nicolas JACQUOT, « Retour sur le principe *ne bis in idem* », *REIDEF*, n° 2020/2, p. 220. A rapprocher de : Jean-Marie COULON, *op. cit.*, pp. 61-63 ; France DRUMMOND, « Le fabuleux destin de la règle *ne bis in idem* », *Bulletin Joly Bourse*, décembre 2014, pp. 607-608.

²¹⁵⁵ V. CEDH, 2 juillet 2002, n° 33402/96, *Göktaş c. France*, §51. CEDH, 6 juin 2019, n° 47342/14, *Nodet c/ France*, spéc. §35. A rapprocher de : Virginie PELTIER, « Cumul de sanctions pénales et boursières », *Dr. pén.* n°10, octobre 2019, comm. 177 ; Arnaud LECOCQ et Alexandre BARTHOLOMEEUSEN, « Confirmation par la C.E.D.H. de la nouvelle réalité jurisprudentielle liée au *ne bis in idem* », *Revue internationale des services financiers*, 2020/1, pp. 52-57.

²¹⁵⁶ V. en ce sens : Nicolas CATELAN, « *Ne bis in idem* et manipulation de cours : condamnation sans réserve du cumul de poursuites », *La lettre juridique*, juin 2019, n° 5. A rapprocher de : Manon DE SAINT-LEGER, *op. cit.*, p. 224-234.

²¹⁵⁷ V. Crim. 11 septembre 2019, n° 18-81.067, §18 ; Crim. 11 septembre 2019, n° 18-82.430, § 13. V. plus récemment dans le même sens : Crim. 1^{er} avril 2020, n° 18-85.958.

²¹⁵⁸ Cass., ass. plén., 15 avr. 2011, n° 10-17.049.

²¹⁵⁹ Sur ce point, la note explicative précitée, qui accompagne les arrêts rendus le 11 septembre 2019, n'emporte pas la conviction lorsqu'elle indique qu'il n'y a pas de contradiction entre la position de l'assemblée plénière et celle de la chambre criminelle de la Cour de cassation, V. Note explicative, *op. cit.*, pp. 1-2. A rapprocher de : Nicolas JACQUOT et Nicolas GUILLAND, « Vers une balkanisation du contentieux fiscal ? Réflexions sur les nouveaux contours de l'office du juge pénal en matière de fraude fiscale », *op. cit.*, n° 3.

²¹⁶⁰ Décision n° 2016-545 QPC du 24 juin 2016, consid. 8 ; Décision n° 2016-546 QPC du 24 juin 2016, consid. 8.

²¹⁶¹ V. Crim. 11 septembre 2019, n° 18-81.067, §46 ; Crim. 11 septembre 2019, n° 18-82.430, §23. Dans le même sens, V. plus récemment : Crim. 21 octobre 2020, n° 19-81.929, §32 ; Crim. 22 mars 2023, n° 19-80.689, §18 ; Crim. 22 mars 2023, n° 19-81.929, §13. A rapprocher de : Laurent SAENKO, « *Non bis in idem*, fraude fiscale et droit de l'Union européenne : la parole est à la Cour de cassation », *Recueil Dalloz*, 2023, p. 1162, spéc. n° 6.

²¹⁶² V. en ce sens : *Supra* §254.

mal comment ladite exigence pourrait être mise en œuvre en cas de conjonction de sanctions de différentes natures car cela reviendrait à mettre en regard des choux et des carottes²¹⁶³.

Aussi convient-il d'observer que la position adoptée sur ce point par les juges de la chambre criminelle est tout de même source de différentes interprétations²¹⁶⁴. En effet, on pourrait comprendre que, par cette précision, les hauts magistrats ont entendu signifier que l'exigence constitutionnelle de proportionnalité ne devait être prise en compte que pour les sanctions de nature pécuniaire. Autrement dit, l'observance de la règle du « *cumul plafonné* »²¹⁶⁵ suffirait au respect de ladite exigence²¹⁶⁶. Ainsi, selon cette interprétation, la mise en œuvre de cet impératif n'obligerait pas le juge pénal « *à tenir compte d'une sanction "fiscale", forcément pécuniaire pour le prononcé d'une peine d'emprisonnement, mais seulement s'il [envisageait] une peine de même nature, c'est-à-dire une amende pénale* »²¹⁶⁷. Dans cette dernière hypothèse, il incomberait alors audit juge de ne pas choisir un montant d'amende qui – cumulé avec les pénalités fiscales prononcées définitivement – dépasserait le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues²¹⁶⁸.

Mais une telle interprétation est doublement critiquable. Car, le fait qu'on n'applique de manière abstraite que la sanction pécuniaire la plus élevée n'assure pas que le poids constitué par l'ensemble des sanctions prononcées sera, en pratique, adapté à la gravité de l'infraction commise. Par ailleurs, cette première interprétation s'éloigne de la lettre de la réserve imposée par le Conseil. En effet, à travers elle, ce dernier n'exprime pas l'idée selon laquelle l'exigence de proportionnalité ne s'appliquerait qu'aux sanctions imposant le paiement d'une somme d'argent. De même, il n'affirme pas davantage que les autres sanctions éventuellement prononcées (peine d'emprisonnement et peines complémentaires) ne sont pas soumises à cette même exigence.

En réalité, le Conseil ne fait que fixer un plafond à la répression lorsque celle-ci se matérialise par l'infliction de différentes sanctions pécuniaires. Autrement dit, la réserve en question ne se borne qu'à énoncer, qu'en cas de conjonction de sanctions pécuniaires, le principe de proportionnalité produit un effet particulier – d'ordre mathématique – selon lequel le niveau maximum de la répression prévue par la plus élevée desdites sanctions en cause ne doit pas être dépassé²¹⁶⁹. Une interprétation littérale de ladite réserve paraît donc devoir être privilégiée.

²¹⁶³ C'est d'ailleurs ce à quoi le Conseil a procédé dans sa décision *EADS*, V. en ce sens : Virginie PELTIER, « Questions préjudicielles et cumul de sanctions », *Dr. pén.*, n° 12, décembre 2020, comm. 220, p. 35. A rapprocher de : Olivier DECIMA, « Tombeau de *ne bis in idem* », *Recueil Dalloz*, 2016, p. 931. V. enfin : *Supra* §251.

²¹⁶⁴ Les réflexions suggérées ici à propos de ces interprétations ont été grandement nourries par les échanges et débats qui ont eu lieu à l'occasion du colloque intitulé « *Le cumul des sanctions fiscales et pénales : et maintenant ?* », qui s'est tenu à Paris le 4 juillet 2023, V. <https://irjs.pantheonsorbonne.fr/evenements/colloque-cumul-sanctions-fiscales-et-penales-et-maintenant>.

²¹⁶⁵ Stéphane DETRAZ, « Constitutionnalité relative du cumul des sanctions fiscales et pénales », *op. cit.*, n° 2 p. 4.

²¹⁶⁶ Pourtant, le fait qu'on n'applique de manière abstraite que la sanction pécuniaire la plus élevée n'assure pas au plan concret que le poids constitué par l'ensemble des sanctions prononcées sera adapté à la gravité de l'infraction commise.

²¹⁶⁷ Nicolas JACQUOT et Nicolas GUILLAND, *op. cit.*, n° 11.

²¹⁶⁸ A rapprocher de : Note explicative, *op. cit.*, p. 9 ; Stéphane DETRAZ et Eric DEZEUZE, *op. cit.*, p. 1898.

²¹⁶⁹ A rapprocher de : Conseil constitutionnel, *Commentaire de la Décision n° 2018-745QPC du 23 novembre 2018*, p. 10.

Et ce, d'autant que le principe de proportionnalité s'applique « à l'ensemble de l'action publique et s'érige en principe de portée générale »²¹⁷⁰. En ce sens, il a vocation à encadrer de manière globale la mise en œuvre du pouvoir sanctionnateur de l'Etat. Dès lors, on ne saurait valablement restreindre sa mobilisation en ne l'appliquant qu'au cumul de sanctions pécuniaires²¹⁷¹.

Le quatrième arrêt (arrêt n°1179) est relatif à l'adéquation de la répression de la fraude fiscale à la gravité des faits commis. Dans cet arrêt, les juges de la chambre criminelle décident que : « Lorsque le prévenu de fraude fiscale justifie avoir fait l'objet, à titre personnel, d'une sanction fiscale pour les mêmes faits, il appartient au juge pénal, après avoir caractérisé les éléments constitutifs de cette infraction [...] et préalablement au prononcé de sanctions pénales, de vérifier que les faits retenus présentent le degré de gravité de nature à justifier la répression pénale complémentaire »²¹⁷². Par ailleurs, ils ajoutent que dans cette hypothèse, le juge « est tenu de motiver sa décision, la gravité pouvant résulter du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention dont celles notamment constitutives de circonstances aggravantes »²¹⁷³. Enfin, ils précisent que si le degré de gravité sus-évoqué n'est pas atteint, le juge « ne peut entrer en voie de condamnation »²¹⁷⁴.

De ces différents « principes »²¹⁷⁵ – que l'on retrouve également reproduits dans les arrêts 1175²¹⁷⁶ et 1177²¹⁷⁷ – se dégage la « doctrine »²¹⁷⁸ que suit la Cour de cassation pour appréhender la gravité des cas de fraude fiscale. On relèvera à son sujet qu'elle reprend les critères de gravité précédemment énoncés par le Conseil constitutionnel²¹⁷⁹. Et plus largement, elle embrasse la logique suivie par ce dernier au sujet des cumuls répressifs. En effet, tant pour le Conseil que pour la chambre criminelle : « L'ajout d'une procédure pénale à une procédure fiscale ne se conçoit que parce qu'elle est complémentaire à celle-ci et vise à calibrer la réponse répressive, supposée plus efficace lorsqu'elle est double, par rapport à la gravité des faits reprochés »²¹⁸⁰.

²¹⁷⁰ Jean-Marc SAUVE, « Le principe de proportionnalité, protecteur des libertés ? », *Les Cahiers Portalis*, vol. 5, no. 1, 2018, p. 11.

²¹⁷¹ D'ailleurs, par la suite, la jurisprudence de la chambre criminelle précisera qu'en matière fiscale, il appartient au juge pénal de s'assurer que « la charge finale résultant de l'ensemble des sanctions prononcées, quelle que soit leur nature » n'est pas excessive par rapport à la gravité de l'infraction commise, V. Crim. 22 mars 2023, n° 19-80.689, §31 ; Crim. 22 mars 2023, n° 19-81.929, §26 ; Crim. 14 juin 2023, n° 22-81.020, §13. A rapprocher de : Stéphane DETRAZ, « Cumul des répressions fiscale et pénale : combinaison, par la Cour de cassation, de la jurisprudence du Conseil constitutionnel et de la Cour de justice de l'Union européenne », *JCP éd. G.*, n° 19, 15 mai 2023, comm. 573, p. 925.

²¹⁷² V. Crim. 11 septembre 2019, n° 18-84.144, §24.

²¹⁷³ *Ibid.* A cet égard, le Conseil constitutionnel avait entre-temps pris le soin de préciser que répondent notamment à ce critère de gravité les « omissions portant sur des sommes très importantes » ou les « manquements répétés dans le temps ou relatifs à de nombreux impôts », V. Conseil constitutionnel, *Commentaire de la Décision n° 2018-745QPC du 23 novembre 2018*, p. 17.

²¹⁷⁴ V. Crim. 11 septembre 2019, n° 18-84.144, §24.

²¹⁷⁵ Est ici repris le terme employé par les magistrats de la chambre criminelle, V. *Ibid.*

²¹⁷⁶ Crim. 11 septembre 2019, n° 18-81.067, §36.

²¹⁷⁷ Crim. 11 septembre 2019, n° 18-81.040, §17.

²¹⁷⁸ Note explicative, *op. cit.*, p. 6. A rapprocher de : Roland POIRIER, *op. cit.*, n° 19 p. 193.

²¹⁷⁹ V. à ce sujet : *Supra* §255.

²¹⁸⁰ Nicolas JACQUOT et Nicolas GUILLAND, *op. cit.*, n° 10. Cette autre considération prétorienne suscite la contestation, V. en ce sens : *Infra* §358.

271. Une controverse « d'une endurance féroce »²¹⁸¹ – Ces divers arrêts ont pour mérite de clarifier sensiblement la position de la Cour de cassation en matière de cumul des répressions pénale et fiscale²¹⁸². D'ailleurs, on aurait pu naïvement penser que désormais la jurisprudence rendue sur le sujet était suffisamment étayée pour que le dispositif répressif ainsi construit soit maintenu en l'état. Et ce, d'autant que peu de temps après, le Conseil constitutionnel est intervenu pour déclarer conformes à la Constitution les dispositions issues de la loi du 23 octobre 2018 concernant la poursuite pénale des faits les plus graves de fraude fiscale²¹⁸³. Mais, en réalité, les derniers frémissements jurisprudentiels qui viennent d'être évoqués n'ont pas eu pour effet de répondre de manière ferme et définitive à la question de la comptabilité – avec la règle *ne bis in idem* –, du cumul de telles répressions²¹⁸⁴. De sorte que, plus on avance dans l'étude de la jurisprudence portant sur ce sujet et plus celle-ci prend les traits d'une « *histoire sans fin* »²¹⁸⁵. Toutefois, l'étude des derniers arrêts rendus en la matière atténuent cette impression dans la mesure où ils attestent d'une prise de conscience des lacunes que présentent le système de répression fiscale en vigueur en France.

§3. Le temps de la prise de conscience (2020-2023)

272. Une prise de conscience en demi-teinte – La jurisprudence la plus récente a reconnu et mis en exergue la fragilité du dispositif répressif existant **(A)**. Cette étape importante ne saurait pour autant être qualifiée de « *décisive* » dans la mesure où les remèdes proposés sont, pour l'heure, insuffisants **(B)**.

A. La mise en évidence de la fragilité du système existant

273. Vers une renaissance de la règle *ne bis in idem* ? – A cet égard, on précisera que l'année 2020 fut marquée par deux notables décisions : la première rendue par le Conseil Constitutionnel, la seconde par la chambre criminelle de la Cour de cassation. En effet, par une décision rendue le 7 mai 2020, le Conseil a très sensiblement restreint les possibilités de censurer, par la voie constitutionnelle, les dispositions autorisant un cumul de sanctions administrative et pénale en s'écartant du raisonnement dernièrement suivi par la Cour de Strasbourg²¹⁸⁶.

²¹⁸¹ Warren AZOULAY, « "Ne bis in idem" : la chambre criminelle fait de la résistance », *loc. cit.*

²¹⁸² A rapprocher notamment de : Stéphane DETRAZ et Eric DEZEUZE, « Cumul des répressions pénale et fiscale : la Cour de cassation précise la portée des jurisprudences constitutionnelle et européenne en la matière », *JCP éd. G.*, n° 43, 21 octobre 2019, comm. 1086, p. 1894 ; Marc PELLETIER, « Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2019 », *Dr. fisc.* n° 12, 19 mars 2020, spéc. n° 22 p. 23 ; Catherine CASSAN et Paul MISPELON, « *Non bis in idem* : bis repetita ? », *op. cit.*, p. 8.

²¹⁸³ V. Cons. const. n° 2019-804 QPC du 27 septembre 2019, *Association française des entreprises privées*.

²¹⁸⁴ Comme le rappelle Jacques-Henri Robert, ces arrêts « *ne concluent pas le débat par une position ferme et définitive, puisque certaines solutions sont encore enveloppées d'incertitude* », V. Jacques-Henri ROBERT « La conventionnalité et la constitutionnalité du cumul des poursuites et des sanctions fiscales et pénales », *Revue des sociétés*, 2020, p. 251. A ce sujet, le président de la chambre criminelle de la Cour de cassation a indiqué que le débat en question était « *loin d'être clos* », V. Christophe SOULARD, « Arrêts mieux motivés, jurisprudence plus cohérente », *op. cit.*, p. 9.

²¹⁸⁵ Catherine CASSAN et Paul MISPELON, « Cumul des sanctions pénales et fiscales : une histoire sans fin ? », *Dr. fisc.*, n° 27, juillet 2022, comm. 276.

²¹⁸⁶ V. Cons. const. 7 mai 2020, n° 2020-838/839 QPC, *M. Jean-Guy C. et autre*. A rapprocher de : Marc PELLETIER, « Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2020 », *Dr. fisc.* n° 10, 11 mars 2021, n° 15 p. 19.

Plus précisément, à l'occasion de cette saisine, les juges du Palais Royal ont affirmé de manière radicale que : « *La seule circonstance que plusieurs incriminations soient susceptibles de réprimer un même comportement ne peut caractériser une identité de faits au sens des exigences résultant de l'article 8 de la Déclaration de 1789 que si ces derniers sont qualifiés de manière identique* »²¹⁸⁷. Ce faisant, ils privilégient la qualification des faits pour la mise en œuvre de l'*idem* – au sens du principe *ne bis in idem* – et prennent donc « *le contre-pied* »²¹⁸⁸ de la Cour de Strasbourg qui – depuis l'arrêt *Zolotonukhine*²¹⁸⁹ – retient la matérialité des faits pour la mise en œuvre de l'article P7-4. Il en résulte qu'une fois de plus, le Conseil constitutionnel témoigne de son hostilité manifeste envers la règle *ne bis in idem* prise dans sa forme originelle²¹⁹⁰.

En considération de la manière avec laquelle cette institution appréhende ladite règle, on aurait pu penser que les cumuls répressifs auraient encore de très beaux jours devant eux. Mais, c'était sans compter sur une énième intervention de la Cour de cassation qui, au travers d'un arrêt du 21 octobre 2020, a décidé de renvoyer à la Cour de justice de l'Union européenne deux questions préjudicielles relatives aux conditions dans lesquelles de tels cumuls trouvaient application en matière fiscale²¹⁹¹.

274. Les exigences de clarté et de prévisibilité en question – La première de ces questions était relative aux exigences fondamentales de clarté et de prévisibilité²¹⁹². Elle concernait plus précisément le caractère suffisamment clair et précis des critères pouvant conduire au cumul des sanctions²¹⁹³. A ce sujet, les juges de la chambre criminelle rappellent que, selon la Cour de Luxembourg, une limitation ne peut être apportée au principe *ne bis in idem* que si elle est encadrée par « *des règles claires et précises permettant au justiciable de prévoir quels actes et omissions sont susceptibles de faire l'objet d'un tel cumul de poursuites et de sanctions* »²¹⁹⁴. Or, comme on l'a vu, cette possible limitation de la règle *ne bis in idem* est intrinsèquement liée à la gravité des fraudes commises²¹⁹⁵.

²¹⁸⁷ Cons. const. 7 mai 2020, précitée, consid. 9.

²¹⁸⁸ Marc PELLETIER, « Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2020 », *op. cit.*, n° 15 pp. 19-20.

²¹⁸⁹ A propos de cet arrêt, V. en particulier : *Supra* §240 et §243.

²¹⁹⁰ A l'origine, la règle *ne bis in idem* visait l'interdiction du cumul de poursuites pour les mêmes faits, V. à ce sujet : Juliette LELIEUR-FISCHER, *op. cit.*, n° 10 pp. 21-23. A rapprocher de : CEDH, 29 mai 2001, n° 37950/97, *Franz Fischer c. Autriche*, §29 ; CEDH, 10 févr. 2009, n° 14939/03, *Serguey Zolotonukhine c/ Russie*, §110.

²¹⁹¹ V. Crim. 21 oct. 2020, n° 19-81.929. A rapprocher notamment de : Marc PELLETIER, « Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2020 », *Dr. fisc.* n° 10, 11 mars 2021, spéc. n° 17 p. 21 ; Stéphane DETRAZ, « Un an de droit pénal fiscal et douanier (Août 2020 – Août 2021) », *Dr. pén.* n° 9, septembre 2021, chron. 9, n° 7 p. 19 ; Julie GALLOIS, « *Ne bis in idem* en matière fiscale : l'extension, par la CJUE, du principe de proportionnalité au cumul des sanctions de natures différentes », *loc. cit.* Il aurait également pu être fait mention ici d'un arrêt par lequel les juges de la chambre criminelle rejoignent la position du Conseil constitutionnel en considérant que la réserve posée par ce dernier, eu égard à la gravité des fraudes commises, s'applique tant aux fraudes graves commises par dissimulation que celles résultant d'une omission déclarative, V. Crim. 24 juin 2020, n° 19-81.134.

²¹⁹² Ces exigences témoignent de la qualité des lois qui sont produites. A ce sujet, Portalis avait notamment affirmé en son temps que le législateur « *ne [devait] point frapper sans avertir* », V. Jean-Étienne-Marie PORTALIS, *Discours préliminaire du premier projet de Code civil*, 1801, p. 21. A rapprocher de : Mireille DELMAS-MARTY, « Nouveau Code pénal, avant-propos », *RSC*, 1993, p. 437 ; CEDH, 26 avril 1979, Requête n° 6538/74, *Sunday Time c/ Royaume-Uni*, §49.

²¹⁹³ V. Crim. 21 oct. 2020, précité.

²¹⁹⁴ Crim. 21 oct. 2020, n° 19-81.929, §49. A ce sujet, V. CJUE, gd. ch., 20 mars 2018, aff. C-524/15, *Luca Menci*, §49.

²¹⁹⁵ A ce sujet, les juges de la chambre criminelle rappellent dans cet arrêt, qu'en présence de faits déjà sanctionnés sur le plan administratif mais ne présentant pas un niveau de gravité suffisant, le tribunal correctionnel est « *tenu de relaxer le prévenu* », V. Crim. 21 oct. 2020, n° 19-81.929, §29. V. déjà en ce sens : Crim. 11 septembre 2019, n° 18-81.067, §36. A rapprocher de : Stéphane DETRAZ, « Droit pénal fiscal : chronique de l'année 2022 », *op. cit.*, n°1 p. 1.

Seulement, les contours de cette notion de gravité – même éclaircies par le Conseil constitutionnel, la Cour de cassation et le législateur²¹⁹⁶ –, peuvent toujours sembler insuffisamment précis.

275. Les exigences de nécessité et de proportionnalité en question – La seconde de ces questions portait sur le caractère proportionné du cumul des sanctions que peut subir un contribuable²¹⁹⁷. A cet égard, les Hauts magistrats rappellent que, selon la Cour de justice, une limitation ne peut être apportée à la règle *ne bis in idem* que si, en outre, elle est prévue par des règles qui « *permettent d'assurer que la sévérité de l'ensemble des sanctions imposées soit limitée à ce qui est strictement nécessaire par rapport à la gravité de l'infraction concernée* »²¹⁹⁸.

Or, comme on l'a vu, le Conseil constitutionnel a certes prévu une limite au cumul des sanctions mais celle-ci ne paraît pas de nature à garantir la proportionnalité de la répression²¹⁹⁹. Car, le plafond posé par le Conseil « *ne concerne que les sanctions de même nature, à savoir celles pécuniaires* »²²⁰⁰, si bien qu'en pratique, les juridictions répressives peuvent « *prononcer l'emprisonnement et les peines complémentaires sans s'inquiéter d'aucun dépassement éventuel du plafond, qui ne les concerne pas* »²²⁰¹. Comme on le verra, la Cour de justice de l'Union européenne a depuis répondu à ces deux questions²²⁰². Mais, avant de s'intéresser au contenu de cette réponse, on peut d'ores et déjà souligner – à la suite d'autres auteurs –, qu'à travers les questions qu'elle pose, la Cour de cassation met en exergue « *le caractère imprécis et bricoleur des réserves posées par le Conseil constitutionnel, qui assujettissent le cumul à des conditions difficilement maniables et ne le cantonnent que dans l'un de ses aspects* »²²⁰³.

Ainsi, après avoir été perçue par la doctrine, la fragilité du système français de répression fiscale est aujourd'hui reconnue par la chambre criminelle. Pour autant, la mise en œuvre de ce système reste, aujourd'hui encore, problématique.

²¹⁹⁶ En modifiant en 2018 les conditions dans lesquelles les poursuites pour fraude fiscale pouvaient être engagées (cf. article 36 de la loi relative à la lutte contre la fraude), on peut considérer que le législateur a eu lui aussi pour intention de « *de soumettre systématiquement au procureur de la République, aux fins d'éventuelles poursuites pénales, les faits de fraude fiscale les plus graves dont a connaissance l'administration* », V. Emilie CARIOU et Eric DIARD, *Rapport d'information de l'Assemblée nationale n° 3341*, *op. cit.* p. 44. Et de cette manière, il mettait en quelque sorte en œuvre « *la réserve posée par le Conseil constitutionnel relative l'introduction d'un critère de gravité* », V. Catherine CASSAN et Paul MISPELON, « *Non bis in idem : bis repetita ?* », *loc. cit.* V. aussi en ce sens : Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 503 p. 191.

²¹⁹⁷ Plus précisément, dans l'arrêt, cette seconde question était formulée en ces termes : « *L'exigence de nécessité et de proportionnalité du cumul de telles sanctions est-elle remplie par des règles nationales telles que celles précédemment décrites ?* », V. Crim. 21 oct. 2020, précité.

²¹⁹⁸ Crim. 21 oct. 2020, n° 19-81.929, §57. A ce sujet, V. CJUE, gd. ch., 20 mars 2018, aff. C-524/15, *Luca Menci*, §55.

²¹⁹⁹ « *La proportionnalité n'est pas une question d'arithmétique et de plafond, mais d'adaptation de la sanction aux circonstances et à la personnalité du délinquant qu'il convient d'apprécier globalement* », V. Jean-Christophe SAINT-PAU, « *La règle ne bis in idem dans la jurisprudence de la chambre criminelle* », Haritini MATSOPOULOU (sous-dir.), *op. cit.*, p. 161.

²²⁰⁰ Crim. 21 oct. 2020, n° 19-81.929, §63.

²²⁰¹ Stéphane DETRAZ et Eric DEZEUZE, *op. cit.*, p. 1898.

²²⁰² La CJUE a répondu à ces questions en 2022. C'est pourquoi, dans le souci de respecter la logique chronologique suivie, on fera volontairement le choix de ne pas évoquer ici le contenu des réponses apportées à ce sujet par la Cour de Luxembourg. Ce point sera évoqué dans les développements se rapportant à l'an 2022, V. *Infra* §278.

²²⁰³ Stéphane DETRAZ, « *Cumul des sanctions fiscales et pénales : la Cour de justice de l'Union européenne appelée à se prononcer* », *loc. cit.* V. dans le même sens : Virginie PELTIER, « *Questions préjudicielles et cumul de sanctions* », *Dr. pén.*, n° 12, décembre 2020, comm. 220, p. 34 ; Catherine CASSAN et Paul MISPELON, *op. cit.*, p. 1.

B. L'insuffisance des remèdes proposés

276. Un *statu quo* provisoire ? – Dans les faits, cette reconnaissance n'a été suivie ni d'une intervention législative permettant de remédier à la fragilité constatée²²⁰⁴, ni d'une évolution significative de la jurisprudence en la matière²²⁰⁵. En effet, en 2021, les décisions rendues se rattachant au cumul des répressions sont – pour l'essentiel –, des confirmations de jurisprudences antérieures²²⁰⁶. A titre d'illustrations, la chambre criminelle de la Cour de cassation réitéra dans trois arrêts distincts sa jurisprudence selon laquelle le juge pénal peut par exception prononcer le sursis à statuer « *en cas de risque sérieux de contrariété de décisions, notamment en présence d'une décision non définitive déchargeant le prévenu de l'impôt pour un motif de fond* »²²⁰⁷. De même, en droit de la concurrence, le Conseil a censuré l'article L. 464-2 V, alinéa 2 du Code du commerce dans la mesure où il conduit – lorsqu'il est mis en œuvre de manière combinée avec l'article L. 450-8 du même Code – à un cumul de poursuites incompatible avec la règle *ne bis in idem*. Aussi, pour justifier sa décision, le Conseil estime – en reprenant des critères qu'il avait précédemment dégagés²²⁰⁸ –, que les deux dispositions précitées « *relèvent de corps de règles identiques protégeant les mêmes intérêts sociaux aux fins de sanctions de même nature* »²²⁰⁹. Par ailleurs, dans une décision rendue le 21 octobre 2021, les juges du Palais Royal ont une nouvelle fois embrassé la thèse de l'*idem* juridique pour admettre un cumul de répressions²²¹⁰. Enfin, dans une décision datée du 3 décembre 2021, le Conseil constitutionnel a également rappelé les conditions qu'il a lui-même posées et qui lui permettent de considérer qu'un cumul répressif respecte les principes de proportionnalité et de nécessité des délits et des peines²²¹¹.

²²⁰⁴ En effet, la dernière réforme ayant significativement modifié notre système de répression fiscale date du 23 octobre 2018, V. Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude. A notamment son propos, V. *Supra* §78 et s.

²²⁰⁵ A rapprocher de : Stéphane DETRAZ, « Un an de droit pénal fiscal et douanier (Août 2020 – Août 2021) », *Dr. pén.* n° 9, septembre 2022, chron. 9. Pour décrire sommairement cette chronique, l'auteur indique qu'elle « *rend compte, sans grande nouveauté jurisprudentielle, des problèmes récurrents qui se posent en droit pénal fiscal* », V. *Ibid.*

²²⁰⁶ On relèvera toutefois qu'au travers de sa décision *Société KF3 Plus* (Cons. const. 26 mai 2021, n° 2021-908 QPC), le Conseil constitutionnel a procédé à un réaménagement des paramètres mis en œuvre pour le contrôle de proportionnalité des sanctions fiscales. En ce sens, cette décision marque une nouvelle orientation de la jurisprudence constitutionnelle, V. à ce propos : Marc PELLETIER, « Vers une nouvelle orientation du contrôle de proportionnalité des sanctions fiscales », *Dr. fisc.*, n° 27, 8 juillet 2021, comm. 311. V. aussi : du même auteur : Marc PELLETIER, « Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2021 », *Dr. fisc.* n° 12, 25 mars 2022, spéc. n° 17 pp. 11-15 ; Paul MISPELON, « Requiem du cumul des sanctions pour opposition à contrôle ? », *Dr. fisc.* n° 20, 20 mai 2021, comm. 258.

²²⁰⁷ V. Crim. 8 avril 2021, n° 19-87.905, §7 ; Crim. 1^{er} décembre 2021, 20-83-969, §6 ; Crim. 1^{er} décembre 2021, n° 20-83.235, §10, A rapprocher de : Stéphane DETRAZ, *op. cit.*, n° 3.

²²⁰⁸ V. Cons. const. n° 2014-453/454 QPC et 2015-462 QPC du 18 mars 2015, consid. 25 ; Cons. const. n° 2019-783 QPC, 17 mai 2019, *M. Nicolas S.*, consid. n° 14.

²²⁰⁹ Cons. const. 26 mars 2021, n° 2021-892 QPC, *Société Akka technologies et autres*, consid. 24. A propos de cette décision : V. David BOSCO, « Inconstitutionnalité de l'article L. 464-2 V, alinéa 2 du Code de commerce », *Contrats Concurrence Consommation*, n° 6, Juin 2021, comm. 103 ; Emmanuelle CLAUDEL, « L'obstruction à l'enquête à la française : une inconstitutionnalité bien singulière », *RTD Com.* 2021, p. 312.

²²¹⁰ V. Cons. const. 21 oct. 2021, n° 2021-942 QPC, *Société Décor habitat 77*, spéc. consid. 13. A rapprocher de : Cons. const. 7 mai 2020, précitée, consid. 9.

²²¹¹ V. Cons. const. 3 déc. 2021, n° 2021- 953 QPC, *Société Spectitubes*, spéc. consid. 6. Plus récemment encore, V. Cons. const. 28 janv. 2022, n° 2021-965 QPC, *Société Novaxia développement et autres*, spéc. consid. 14 ; Cons. const. 8 avr. 2022, n° 2022-988 QPC, *M. Roland B.*, spéc. consid. 7. A rapprocher de : Jacques-Henri ROBERT, « Conformité à la Constitution du cumul des sanctions pénales et fiscales encourues pour obstacle aux fonctions des agents de l'impôt », *Revue des sociétés*, 2022, p. 566 ; Antoine BOTTON, « Cumul de poursuites et de sanctions en matière fiscale : une nouvelle validation », *RSC*, 2022, p. 901 ; Marc PELLETIER, « Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2022 », *Dr. fisc.* n° 13, 3 avril 2023, chron. 135, n° 12 pp. 9-10 ; Stéphane DETRAZ, « Droit pénal fiscal : chronique de l'année 2022 », *Dr. fisc.*, n° 13, 3 avril 2023, chron. 136, n° 11-13 pp. 5-6.

277. La nécessaire évolution de l'encadrement juridique des cumuls répressifs

– Quant à l'année suivante, elle commença comme l'année précédente s'était achevée c'est-à-dire par une reprise de la jurisprudence antérieure. En effet, le Conseil constitutionnel a, dans une décision rendue le 28 janvier 2022, repris la grille de lecture qu'il avait employée dans sa jurisprudence *EADS*²²¹² pour déclarer contraire à la Constitution le double régime de sanctions administrative et pénale des entraves aux contrôles et enquêtes de l'Autorité des marchés financiers²²¹³. De même, la chambre criminelle de la Cour de cassation a, dans un arrêt rendu le 23 février 2022²²¹⁴, rappelé aux juges du fond la nécessité de mettre en œuvre la « doctrine de la gravité »²²¹⁵ qu'elle avait précédemment développée en matière fiscale²²¹⁶. Puis, dans un arrêt rendu le 22 juin 2022, les juges du quai de l'horloge ont réaffirmé – dans la lignée de la jurisprudence rendue antérieurement²²¹⁷ –, qu'un contribuable pouvait – sans que la règle *ne bis in idem* ne soit méconnue – être déclaré concomitamment coupable des délits de fraude fiscale par dissimulation (CGI, art. 1741) et d'omission d'écritures en comptabilité (CGI, art. 1743, 1^o)²²¹⁸. En effet, pour les Hauts magistrats, il est question ici de faits « nécessairement distincts »²²¹⁹ si bien que la condition de l'*idem* n'est pas remplie.

278. Quand le flou s'ajoute au flou²²²⁰ – Intéressantes sans être véritablement instructives, les décisions qui viennent d'être abordées ne résument pas l'année 2022. Et ce, d'autant que celle-ci fut marquée par plusieurs solutions importantes décidées par la Cour de justice de l'Union européenne. Parmi elles, on retrouve notamment la décision *Bpost SA c/ Autorité belge de la concurrence*, à travers laquelle la Cour de justice rappelle les règles générales qui, dans le cadre du droit de l'Union européenne, gouvernent l'application de la règle *ne bis in idem*²²²¹.

²²¹² V. Cons. const. n° 2014-453/454 QPC et 2015-462 QPC du 18 mars 2015. A son propos, V. *Supra* §§248-251.

²²¹³ V. Cons. const. 28 janv. 2022, n° 2021-965 QPC. A rapprocher notamment de : Pauline DUFOURQ, « Conseil constitutionnel : la récente sanction du dispositif de sanction des entraves aux contrôles et enquêtes de l'autorité des marchés financiers », *Dalloz actualité*, 3 mars 2022 ; « Le Conseil constitutionnel censure une disposition relative à la sanction des entraves aux contrôles et enquêtes de l'AMF », *JCP éd. E.*, n° 6, 10 février 2022, act. 150 ; Pauline PAILLER, « Condamnation du cumul de sanctions pénale et administrative en matière d'entrave », *Dr. bancaire et financier*, n° 2, mars-avril 2022, comm. 68.

²²¹⁴ V. Crim. 23 févr. 2022, n° 21-81.366. Dans le même sens, V. Crim. 7 septembre 2022, n° 21-84.325. Crim. 7 décembre 2022, n° 22-80.147. A propos de ces arrêts, V. Julie GALLOIS, « Fraude fiscale : non-cumul des sanctions pénales et fiscales en présence de faits de faible gravité », *Dalloz actualité*, 11 mars 2022 ; Renaud SALOMON, « Droit pénal de l'entreprise », *JCP éd. E.*, n° 8-9, 13 février 2023, chron. 1058, pp. 33-34 ; Stéphane DETRAZ, « Un an de droit pénal fiscal et douanier (Août 2020 – Août 2021) », *op. cit.*, n° 5. Et du même auteur : Stéphane DETRAZ, « Droit pénal fiscal : chronique de l'année 2022 », *op. cit.*, n° 2 et 3 pp. 1-2. « Un an de droit pénal fiscal et douanier – (août 2022 - août 2023) », *Dr. pén.* n° 9, septembre 2023, chron. 9, n°6.

²²¹⁵ Roland POIRIER, *op. cit.*, n° 19 p. 193. A ce propos, V. aussi : *Infra* §382.

²²¹⁶ V. Crim. 11 septembre 2019, n° 18-84.144, § 24.

²²¹⁷ V. notamment : Crim. 12 mai 1976, n° 75-91.792 ; Crim. 19 mai 2021, n° 20-80.945.

²²¹⁸ V. Crim. 22 juin 2022, n° 21-83.360. Pour un commentaire de cet arrêt, V. Stéphane DETRAZ, « Le droit pénal fiscal et la comptabilité. De l'autonomie du délit comptable par rapport au délit de fraude fiscale », *JCP éd. E.*, n° 36, 8 septembre 2022, pp. 39-45 ; Renaud SALOMON, « Droit pénal de l'entreprise », *JCP éd. E.*, n° 8-9, 23 février 2023, pp. 32-34 ; Bernard BOULOUC, « Fraude fiscale et omission d'écritures comptables : double déclaration de culpabilité », *Revue des sociétés*, 2023, p. 104.

²²¹⁹ Crim. 22 juin 2022, n° 21-83.360, §14.

²²²⁰ Stéphane Détraz considère qu'« au flou résultant des réserves du Conseil s'ajoute le flou des directives émanant de la Cour de justice », V. Stéphane DETRAZ, « Cumul des répressions fiscale et pénale : combinaison, par la Cour de cassation, de la jurisprudence du Conseil constitutionnel et de la Cour de justice de l'Union européenne », *op. cit.*, p. 923.

²²²¹ V. CJUE, gde ch., 22 mars 2022, aff. C-117/20, *Bpost SA c/ Autorité belge de la concurrence*. V. aussi : CJUE, gde ch., 22 mars 2022, aff. C-151/20, *Nordzucker e.a.* A propos de ces deux arrêts, V. Jacques-Henri ROBERT, « Deux nouveaux arrêts de la Cour de justice relatifs à l'application de l'adage *Non bis in idem* en matière économique », *JCP éd. G.*, n° 19, 16 mai 2022, comm. 622.

En particulier, il résulte de l'énoncé de ces règles que « lorsque les [doubles] poursuites prospèrent sur le territoire d'un même État, la Cour [de justice de l'Union européenne] exige qu'il existe, d'une part, des règles claires permettant de connaître les actes qui seront susceptibles de faire l'objet d'un cumul de poursuites et de sanctions et, d'autre part, une coordination entre les autorités compétentes »²²²². Mais, de la jurisprudence rendue cette année-là, on retiendra surtout la réponse apportée par la Cour de Luxembourg aux deux questions préjudicielles précédemment posées par la chambre criminelle²²²³. Pour rappel, la première de ces questions portait sur la prévisibilité des cumuls de sanctions pénales et administratives, tandis que la seconde concernait le caractère proportionné desdits cumuls²²²⁴. Vis-à-vis de ces deux interrogations, elle jugea tout d'abord qu'en l'état du droit positif, la construction du système de répression fiscale ne posait pas de difficultés quant aux critères déterminant les situations dans lesquelles un cumul pouvait avoir lieu²²²⁵. Autrement dit, elle valida la légalité et la prévisibilité des règles du Code général des impôts, telles qu'appréhendées par la chambre criminelle en considération des réserves d'interprétation émises par le Conseil constitutionnel²²²⁶. En revanche, s'agissant de la proportionnalité du cumul des sanctions que peut subir un contribuable, il peut être déduit de l'arrêt en question que ladite Cour estime que notre réglementation nationale « n'assure pas, dans les cas du cumul d'une sanction pécuniaire et d'une peine privative de liberté [...] que l'ensemble des sanctions infligées n'excède pas la gravité de l'infraction constatée »²²²⁷.

On peut donc considérer qu'au travers de cette dernière décision, la Cour de Luxembourg invite les juridictions françaises – et sans doute plus largement le législateur français –, à reconsidérer les conditions gouvernant la mise en œuvre de la règle *ne bis in idem*²²²⁸. En particulier, de la réponse donnée par la Cour de Luxembourg aux questions posées par la chambre criminelle, ressort la nécessité pour le droit français de prévoir un système de répression fiscale permettant de pleinement respecter l'exigence de proportionnalité des sanctions²²²⁹.

²²²² Virginie PELTIER, « CJUE et *Non bis in idem* : principes et exceptions », *Dr. pén.*, n° 6, juin 2022, comm. 120 p. 43.

²²²³ V. CJUE, 5 mai 2022, aff. C-570/20, BV c/ DDFiP Haute-Savoie. A rapprocher de : Stéphane DETRAZ, « Droit pénal fiscal : chronique de l'année 2022 », *op. cit.*, n° 4 à 6 pp. 2-3 ; Antonio CAIOLA, « La relativité d'un principe. Cumul de sanctions et limitations au principe *ne bis in idem* », *Revue des affaires européennes*, 2022/2, pp. 345-352 ; Benjamin RICOU, « Chronique jurisprudentielle annuelle procédures fiscales », *REIDF*, Bruylant, n° 2023/1, pp. 102-104.

²²²⁴ V. à ce sujet : *Supra* §§274-275.

²²²⁵ L'exigence de clarté et de prévisibilité du régime des cumuls de poursuites et de sanctions est respectée, V. en ce sens : Catherine CASSAN et Paul MISPELON, « Cumul des sanctions pénales et fiscales : une histoire sans fin ? », *Dr. fisc.*, n° 27, juillet 2022, comm. 276, p. 1. Néanmoins, sur ce point : « La réponse de la Cour soulève toutefois des interrogations pour le passé », V. *Ibid.*

²²²⁶ V. Virginie PELTIER, « La CJUE impose la proportionnalité des sanctions de nature différente », *Dr. pén.*, n° 7-8, juillet 2022, comm. 135 ; Stéphane DETRAZ, « Droit pénal fiscal : chronique de l'année 2022 », *op. cit.*, n° 4 p. 2.

²²²⁷ V. CJUE, 5 mai 2022, précitée, point n°55. A rapprocher de : Virginie PELTIER *loc. cit.* ; Catherine CASSAN et Paul MISPELON, *op. cit.*, n° 5 p. 7 ; Stéphane DETRAZ, « Un an de droit pénal fiscal et douanier (Août 2020 – Août 2021) », *op. cit.*, n° 6. Un an plus tard, la Cour de justice a considéré que la réglementation fiscale en vigueur en Bulgarie était contraire au droit de l'Union dans la mesure où celle-ci ne permettait pas de satisfaire à l'exigence de proportionnalité sus-évoquée. En l'espèce, il était question de cumuler une sanction pécuniaire et une mesure administrative de mise sous scellés, V. CJUE, 4 mai 2023, aff. C-97/21, MV – 98.

²²²⁸ V. en ce sens : Jérôme TUROT, « Le droit européen encadre les cumuls de poursuites et de sanctions que peut subir un contribuable », *Fenillet Rapide Fiscal-Social*, Francis Lefebvre, 9 juin 2022, n° 16.

²²²⁹ On relèvera à ce sujet qu'en l'état actuel du dispositif, celui-ci peut entraîner une disproportion symbolique de la répression dans le sens où les objectifs distincts assignés aux différents systèmes répressifs mis en œuvre tendent à multiplier la stigmatisation pouvant atteindre les contribuables poursuivis, V. à ce propos : Loïc DE GRAEVE, *Essai sur le concept de droit de punir en droit interne*, *op. cit.*, n° 1025 et 1026.

279. *Ne bis in idem* : « un principe en souffrance »²²³⁰ – Au-delà, on peut affirmer à la suite de cette énième jurisprudence que la question de la mise en œuvre de la règle *ne bis in idem* en matière fiscale est encore « loin d'être close »²²³¹. En effet, comme l'indique Stéphane Détraz, les réponses ici apportées par la Cour de justice « ne tranchent pas dans le vif »²²³² si bien que, d'une certaine manière, la Cour de cassation « se voit [...] renvoyer les grenades qu'elles avaient lancées »²²³³. Dès lors, se pose la question de savoir comment la Haute juridiction conciliera judiciairement les réserves dictées en la matière par le Conseil constitutionnel et les exigences rappelées ici par la Cour de justice²²³⁴. De ce point de vue, la jurisprudence postérieure n'a – pour le moment –, pas véritablement apporté d'éléments de réponse complémentaires²²³⁵. En effet, par deux arrêts rendus le 22 mars 2023, la chambre criminelle de la Cour de cassation a délivré – à l'attention des juges du fond –, une méthode à suivre permettant de tenir compte à la fois des réserves posés par le Conseil et des directives émanant de la Cour de justice²²³⁶.

Mais, alors qu'ils étaient très attendus, ces arrêts déçoivent sur le fond²²³⁷. En effet, tout au plus se dégagent de ces derniers une exigence supplémentaire de motivation imposée aux juges pénaux lorsqu'ils sont confrontés, en matière fiscale, à une situation de cumul de sanctions administratives et pénales²²³⁸. Cette « obligation de motivation renforcée »²²³⁹ peut de prime abord sembler importante car elle porte sur trois éléments à savoir la nécessité d'ajouter une sanction pénale aux punitions administratives déjà infligées, le choix du quantum de la peine envisagée et enfin la proportionnalité de l'ensemble des sanctions prononcées eu égard à la gravité de l'infraction constatée²²⁴⁰.

²²³⁰ Florent KIRMAN, *Le principe de nécessité en droit pénal des affaires*, Thèse de doctorat, Legitech, 2019, n°26 p. 30.

²²³¹ Nicolas CATELAN et Laurent SAENKO, « *Ne bis in idem*, fraude fiscale et cumul des actions et sanctions : épilogue ? », *Gazette du Palais*, 20 septembre 2022, n° 29 p. 63. V. aussi : Catherine CASSAN et Paul MISPELON, *op. cit.*, n° 1 p. 5 et n° 9 p. 9.

²²³² Stéphane DÉTRAZ, « Cumul des répressions fiscale et pénale », *op. cit.*, p. 1369. V. aussi en ce sens : Olivier CAHN, « Un an de droit pénal de l'Union européenne - (Février 2022 – Février 2023) », *Dr. pén.*, n°4, avril 2023, n° 19 p. 28.

²²³³ Stéphane DÉTRAZ, « Cumul des répressions fiscale et pénale », *loc. cit.*

²²³⁴ A ce propos, V. Marc PELLETIER, « *Non bis in idem* et cumul des sanctions fiscales et pénales : épilogue provisoire ? », *Dr. fisc.*, n° 20, 19 mai 2022, comm. 176 ; Stéphane DÉTRAZ, « Cumul des répressions fiscale et pénale », *op. cit.*, pp. 1370-1371.

²²³⁵ La doctrine doute du fait que les derniers arrêts rendus sur le sujet soient porteurs d'un réel apport, V. en ce sens : Laurent SAENKO, « *Non bis in idem*, fraude fiscale et droit de l'Union européenne : la parole est à la Cour de cassation », *Recueil Dalloz*, 2023, p. 1162, spéc. n°2 et 8 ; Jérôme TUROT et Marc PELLETIER, « Cumul des sanctions fiscales et pénales : une question pour rien ? », *Feuilles Rapides Fiscal-Social*, Francis Lefebvre, 25/23, spéc. n°1 et 3.

²²³⁶ V. Crim. 22 mars 2023, n° 19-80.689 ; Crim. 22 mars 2023, n° 19-81.929. A propos de ces arrêts, V. notamment : Catherine BERLAUD, « L'office du juge dans l'application du principe *non bis in idem* à la lumière du droit européen », *Gaz. Pal.*, 4 avril 2023, n°12 pp. 30-31 ; Stéphane DÉTRAZ, « Cumul des sanctions fiscales et pénales : l'épilogue », *JCP éd. G.*, n°14, 10 avril 2023, chron. 450, p. 735 ; Daniel GUTMANN, « Cumul des sanctions fiscales et pénales », *Option Finance*, 24 avril 2023, p. 38 ; Julien GASBAOUI, « Prévisibilité et gravité : de la distinction des critères à la combinaison des critères », *La lettre juridique*, 6 juillet 2023.

²²³⁷ Par souci d'exhaustivité, on relèvera qu'il ressort d'un arrêt rendu plus récemment que lorsque l'administration fiscale dénonce au procureur de la République des faits de fraude, l'absence d'annexion de l'avis de recouvrement n'est pas une irrégularité pouvant entacher la procédure pénale découlant de la dénonciation, V. Crim. 13 septembre 2023, n° 22-82.288. A propos de cet arrêt, V. Romain GAUTHIER, « Fraude fiscale : l'administration fiscale n'est pas tenue d'annexer à sa dénonciation l'avis de mise en recouvrement », *Dr. fisc.* n°38, 21 septembre 2023, act. 347 ; Nils MONNERIE, « Incidence de l'irrégularité de la procédure de dénonciation fiscale sur la procédure pénale », *Dalloz Actualité*, 6 octobre 2023.

²²³⁸ V. Stéphane DÉTRAZ, « Cumul des répressions fiscale et pénale : combinaison, par la Cour de cassation, de la jurisprudence du Conseil constitutionnel et de la Cour de justice de l'Union européenne », *op. cit.*, pp. 923-925.

²²³⁹ Guillaume GOULARD et Paul MISPELON, *op. cit.*, n°10. Dans un arrêt plus récent, cette obligation de motivation pesant sur les juges du fond fut réaffirmée, V. Crim. 14 juin 2023, n° 22-81.020. A propos de cet arrêt, V. Alice ROUSSEAU et Guillaume PELLEGRIN, « Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.* n° 35, 31 août 2023, chron. 264, n°4 pp. 6-7 ; « Un an de droit pénal fiscal et douanier – (août 2022 - août 2023) », *Dr. pén.* n° 9, septembre 2023, chron. 9, n° 7.

²²⁴⁰ V. en ce sens : Guillaume GOULARD et Paul MISPELON, *op. cit.*, n°9. Ainsi, la motivation classique du choix des peines – en considération des prescriptions des articles 132-1 et 132-20 du Code pénal – sera doublée d'une motivation nouvelle portant spécifiquement et expressément sur la proportionnalité de la répression envisagée.

Toutefois, en pratique, elle ne devrait pas substantiellement modifier le régime afférant audit cumul²²⁴¹. Si bien qu'il est permis de considérer que dans le domaine fiscal, la Cour de cassation laisse aux juges du fond une importante marge de manœuvre pour s'assurer de la prévisibilité comme de la proportionnalité des condamnations prononcées²²⁴².

280. L'an MMXXIII : une nouvelle *fractura temporis* ?²²⁴³ – En guise de conclusion de cette analyse jurisprudentielle, on mentionnera le dernier arrêt rendu par la Cour de justice dans le cadre du scandale du « *Dieseldate* »²²⁴⁴. En l'occurrence, les faits ayant conduit à cet arrêt sont les suivants : l'entreprise *Volkswagen* fut soupçonnée d'avoir, entre 2009 et 2015, falsifié les tests d'homologation et de contrôle des moteurs diesel de ses véhicules de manière à ce que l'impact que ces derniers ont sur la santé des individus et l'environnement soit largement sous-estimé. A la suite de la révélation de ce scandale, le groupe *Volkswagen* fut d'abord poursuivi par la justice américaine, puis par la justice de différents Etats européens²²⁴⁵. Ainsi, en 2016, l'autorité italienne garante du respect de la concurrence et des règles du marché a imposé à l'entreprise *Volkswagen* le paiement d'une amende administrative de 5 millions d'euros pour avoir eu recours à des pratiques commerciales déloyales. En réaction, l'entreprise en question a saisi le tribunal administratif compétent d'un recours contre cette décision. Seulement, alors que ce recours était toujours pendant, cette même entreprise fut reconnue coupable, par la justice allemande, de pratiques commerciales trompeuses et dut, en conséquence, verser à l'Etat allemand une amende administrative d'un milliard d'euros. Cette seconde décision de condamnation ne fut pas contestée et devint définitive le 13 juin 2018. Par la suite, le tribunal administratif italien a rejeté le recours formé par la société *Volkswagen* contre la décision de l'autorité de la concurrence²²⁴⁶. Pour contester ce rejet, le constructeur automobile invoqua devant le Conseil d'Etat italien la règle *ne bis in idem* qui – théoriquement –, s'oppose à ce que des poursuites soient intentées contre une personne pour des faits ayant déjà donné lieu à une décision de justice définitive²²⁴⁷. La Haute juridiction administrative italienne décida alors de saisir la Cour de justice de l'Union européenne pour savoir si le principe *ne bis in idem* faisait obstacle à la poursuite de la procédure de sanction menée en Italie contre le groupe automobile²²⁴⁸. Et dans le cas présent, la Cour de Luxembourg a répondu par l'affirmative²²⁴⁹.

²²⁴¹ V. en ce sens : Guillaume GOULARD et Paul MISPELON, *op. cit.*, n°10. On peut ajouter que cette exigence de motivation renforcée risque de complexifier encore davantage le travail du juge pénal car il paraît extrêmement difficile – pour ne pas dire impossible –, d'évaluer la proportionnalité de sanctions qui ne partagent pas la même philosophie et qui ne poursuivent pas exactement les mêmes fonctions. A propos de ces différences, V. *Infra* §§346-353.

²²⁴² V. en ce sens : Virginie PELTIER, « Précisions prétorienne... », *Dr. pén.*, n°5, mai 2023, comm. 97, p. 68.

²²⁴³ Il est fait implicitement référence ici à une contribution de Laurent Saenko, V. Laurent SAENKO, « Les concours d'infractions en matière pénale : la *fractura temporis* ? », *Recueil Dalloz*, 2022, p. 1762.

²²⁴⁴ V. CJUE, 14 sept. 2023, aff. C-27/22. « *Dieseldate* » est le nom donné au scandale de la tricherie aux tests antipollution dans lequel l'entreprise Volkswagen est impliquée. A ce sujet, V. Jean-Rémy MACCHIA, « Huit questions que vous vous posez sur l'affaire du "dieseldate" », *Ouest-France*, 24 septembre 2015.

²²⁴⁵ V. en ce sens : Jocelyne LEBLOIS-HAPPE, « Le "Dieseldate" ou la possible contribution de Volkswagen à la construction d'un espace pénal européen », *AJ Pénal*, 2023, p. 270.

²²⁴⁶ Pour une présentation claire des prémices de cette affaire, V. *Ibid.*

²²⁴⁷ V. Manuela BRILLAT, « L'application transfrontalière du principe *ne bis in idem* », *Dalloz actualité*, 28 sept. 2023.

²²⁴⁸ V. en ce sens : Jocelyne LEBLOIS-HAPPE, *loc. cit.*

²²⁴⁹ V. en ce sens : CJUE, 14 sept. 2023, aff. C-27/22, point n°107, §2. A rapprocher de : Dominique BERLIN, « Sanctions pénales et sanction des pratiques commerciales déloyales », *JCP éd. G.*, n° 38, 25 sept. 2023, comm. 1074.

Si bien qu'à l'avenir, seuls pourront encore être poursuivis les agissements non couverts par la sanction définitive prononcée à l'encontre du constructeur en Allemagne²²⁵⁰. En l'espèce, pour parvenir à cette conclusion, la Cour de justice a notamment dû établir la nature pénale des poursuites intentées en Italie. Pour ce faire, elle rappela qu'il résultait de sa jurisprudence antérieure que pour déterminer si une procédure ou une sanction administrative présentait une nature pénale, il convenait de se référer à trois critères jugés pertinents²²⁵¹. En l'occurrence, il s'agit de la qualification qui est donnée en droit interne à l'infraction, de sa nature propre et enfin du degré de sévérité de la sanction encourue²²⁵². A cet égard, s'agissant du premier critère, la Cour observe que l'application de l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne « *ne se limite pas aux seules poursuites et sanctions qui sont qualifiées de "pénales" par le droit national, mais s'étend – indépendamment d'une telle qualification en droit interne – à des poursuites et à des sanctions qui doivent être considérées comme présentant une nature pénale* »²²⁵³. S'agissant du second critère, la Cour exige que la sanction en cause poursuive une finalité répressive pour qu'on puisse considérer qu'elle est de nature pénale²²⁵⁴. Enfin, eu égard au troisième critère, la Cour impose que le degré de sévérité des mesures en cause soit « *apprécié en fonction de la peine maximale prévue par les dispositions pertinentes* »²²⁵⁵.

Mais là n'est pas l'apport majeur de cette jurisprudence. En effet, ce dernier réside ici dans le fait que la Cour de justice ait pris le soin de réaffirmer les conditions dans lesquelles des limitations à l'application du principe *ne bis in idem* pouvaient être justifiées²²⁵⁶. Plus précisément, elle rappelle à ce sujet qu'un cumul de procédures ou de sanctions pour les mêmes faits peut être considéré comme justifié dès lors que trois conditions sont réunies, à savoir que le cumul en question ne représente pas une charge excessive pour la personne en cause ; qu'il existe des règles claires et précises permettant de connaître les actes et omissions susceptibles de faire l'objet d'un cumul ; et, enfin, que les procédures en cause soient menées de manière suffisamment coordonnée et rapprochée dans le temps²²⁵⁷. Ainsi, en tenant compte à la fois de ces différentes conditions et des spécificités de l'affaire en cause, on comprend que le manque de coordination entre les différentes procédures répressives – engagées simultanément, dans différents Etats, à l'encontre de la société *Volkswagen* –, ne constitue pas un argument de nature à limiter le droit de ne pas être jugé ou puni pénalement deux fois pour une même infraction²²⁵⁸.

²²⁵⁰ V. en ce sens : Jocelyne LEBLOIS-HAPPE, *loc. cit.*

²²⁵¹ A ce sujet, la méthode suivie par la Cour de justice est la même que celle adoptée par la Cour européenne des droits de l'Homme, V. en ce sens : Jocelyne LEBLOIS-HAPPE, *loc. cit.* A rapprocher aussi de : *nbp* n° 1920.

²²⁵² V. CJUE, 14 sept. 2023, aff. C-27/22, point n°45.

²²⁵³ CJUE, 14 sept. 2023, aff. C-27/22, point n°48.

²²⁵⁴ V. CJUE, 14 sept. 2023, aff. C-27/22, point n°49.

²²⁵⁵ CJUE, 14 sept. 2023, aff. C-27/22, point n°53.

²²⁵⁶ V. Manuela BRILLAT, *loc. cit.* ; CJUE, n° C-27/22, Conclusions de l'avocat général de la Cour, 30 mars 2023, §81 et §92.

²²⁵⁷ V. CJUE, 14 sept. 2023, aff. C-27/22, point n°96.

²²⁵⁸ Conformément aux préconisations formulées par l'avocat général de la Cour dans cette affaire, V. CJUE, n° C-27/22, Conclusions de l'avocat général de la Cour présentées le 30 mars 2023, §116.

En d'autres termes, des restrictions à l'application du principe *non bis in idem* demeurent possibles, mais dans certaines circonstances seulement, et les justiciables n'ont pas à pâtir de l'absence de mécanisme permettant à des autorités nationales dotées de compétences distinctes de se coordonner efficacement²²⁵⁹.

Bien que cet ultime arrêt apporte des indications utiles relative à la portée de la règle *ne bis in idem*, il n'en reste pas moins que cette dernière demeure d'un maniement délicat²²⁶⁰. Un tel constat peut certes être observé en matière de pratiques commerciales déloyales mais il se vérifie aussi dans d'autres domaines tels que celui de la fiscalité. A cet égard, il résulte de l'analyse jurisprudentielle effectuée qu'un cumul des répressions demeure toléré en matière fiscale. Mais, en dépit de la richesse de la jurisprudence rendue sur le sujet, on peine encore à en cerner véritablement l'encadrement²²⁶¹. En ce sens, on pourrait résumer l'ensemble de cette jurisprudence de la manière suivante : « *Toujours plus de décisions, toujours plus de précisions, mais toujours plus d'imprécisions* »²²⁶². Dans ces circonstances, il apparaîtrait bienvenu que le législateur intervienne pour véritablement clarifier et simplifier le droit applicable en ce domaine²²⁶³. En effet, on ne saurait indéfiniment se contenter de « *bricolages temporaires* »²²⁶⁴, desquels ne ressortent que de « *vagues lignes directrices* »²²⁶⁵ qui se superposent et parfois s'opposent²²⁶⁶. Autrement dit : une réforme législative est impérative pour mettre un terme à cet immense « *gaspillage de jurisprudence* »²²⁶⁷.

²²⁵⁹ V. CJUE, n° . C-27/22, Conclusions de l'avocat général de la Cour présentées le 30 mars 2023, §106.

²²⁶⁰ A rapprocher de : Sahand SABER, « Fraude fiscale et "non bis in idem" : le long travail de construction depuis les décisions QPC n°2016-545 et n°2016-546 du 24 juin 2016 », *Dalloz Actualité*, 13 octobre 2023.

²²⁶¹ V. en ce sens : David APELBAUM et Clémentine MARCON SABATIER, « Cumul des sanctions pénales et fiscales : une accumulation de critères sans portée pratique ? », *AJ Pénal*, 2023, p. 234 ; Alice ROUSSEAU et Guillaume PELLEGRIN, « Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.* n° 35, 31 août 2023, chron. 264, n°2 p. 4 et n°4 p. 7.

²²⁶² Virginie PELTIER, « Précisions prétoriennes... », *Dr. pén.*, n°5, mai 2023, comm. 97, p. 68.

²²⁶³ Certains auteurs plaident d'ailleurs en ce sens, V. Jérôme TUROT et Marc PELLETTIER, « Cumul des sanctions fiscales et pénales : une question pour rien ? », *Feuillets Rapides Fiscal-Social*, Francis Lefebvre, 25/23, pp. 8-11. V. déjà en ce sens : Emmanuel DREYER, « *Ne bis in idem* – Matière pénale – Proportionnalité », *op. cit.*, p. 771. A rapprocher de : Stéphane DETRAZ, « Les sanctions de la fraude fiscale à l'épreuve des principes constitutionnels et européens », *Dr. fisc.* n° 46, 13 novembre 2014, com. 625, spéc. n° 24 ; CJUE, n° C-570/20, Conclusions de l'avocat général de la Cour, *BV contre La Direction départementale des finances publiques de la Haute-Savoie*, 9 décembre 2021, spéc. §§54-55 ; Jérôme TUROT, « Le droit européen encadre les cumuls de poursuites et de sanctions que peut subir un contribuable », *Feuille Rapide Fiscal-Social*, Francis Lefebvre, 9 juin 2022.

²²⁶⁴ Selon le mot de Stéphane Détraz, V. Stéphane DETRAZ, « La règle *ne bis in idem* en droit fiscal », *op. cit.*, p. 62.

²²⁶⁵ Stéphane DETRAZ et Eric DEZEUZE, « Cumul des répressions pénale et fiscale : la Cour de cassation précise la portée des jurisprudences constitutionnelle et européenne en la matière », *JCP éd. G.*, n° 43, 21 octobre 2019, comm. 1086, p. 1900.

²²⁶⁶ Ces dernières années, les logiques d'application du *ne bis in idem* ont constamment varié dans la jurisprudence de sorte que ce qui un jour a été regardé contraire à ce principe ne l'a plus nécessairement été le lendemain, V. Guy CANIVET, *op. cit.*, n° 4.1 p. 1081. Une telle instabilité est paradoxale s'agissant d'une garantie précisément destinée à assurer la sécurité juridique des systèmes répressifs.

²²⁶⁷ Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *Précis de droit pénal fiscal*, LexisNexis, 2021, n° 69 p. 27. A rapprocher de : Manon DE SAINT-LEGER, *op. cit.*, n° 285 p. 252. En pratique, si cette réforme avait lieu en tenant compte des enseignements qui précèdent, elle constituerait alors, indéniablement, une nouvelle fracture du temps.

281. Conclusion du chapitre 1 – Au terme de cette analyse, il apparaît que l'évolution de la jurisprudence relative au cumul des répressions administrative et pénale est à la fois « *complexe et peu satisfaisante* »²²⁶⁸. En effet, il ressort de la description détaillée de cette « *infernale machine* »²²⁶⁹ que la mise en œuvre de la règle *ne bis in idem* s'est considérablement complexifiée²²⁷⁰. Et ce, à tel point qu'elle relève aujourd'hui d'un véritable « *casse-tête juridique* »²²⁷¹.

Or, à l'origine, cette règle désignait un principe fondamental particulièrement simple : nul peut être poursuivi deux fois (*ne bis*) pour les mêmes faits (*in idem*)²²⁷². Théoriquement, en application de cette règle, les cumuls répressifs devraient être prohibés. Seulement, en pratique, plutôt que de les proscrire, la jurisprudence s'évertue à les conditionner en sacrifiant les avantages que ladite règle porte en elle²²⁷³. En effet, contorsionner la règle *ne bis in idem* – comme le fait désormais classiquement la jurisprudence²²⁷⁴ –, revient au premier chef à mettre en péril la stabilité des décisions rendues tout en n'épargnant pas les justiciables du risque d'acharnement judiciaire qu'ils pourraient subir de la part de la puissance publique²²⁷⁵. Dès lors, il paraît indispensable de mener une réflexion visant à une revalorisation de ladite règle²²⁷⁶. En l'occurrence, cette entreprise de revalorisation doit permettre à l'adage *ne bis in idem* d'être perçu comme désignant un principe à la fois fondateur et directeur : fondateur de la condamnation de la double répression en matière fiscale ; directeur en ce qu'il garantit « *une répression juste et proportionnée en interdisant qu'une personne ne soit reconnue – pénalement et administrativement – coupable des mêmes faits et ne souffre d'un excès punitif* »²²⁷⁷.

*
* *

²²⁶⁸ Emmanuel DREYER, « *Ne bis in idem* – Matière pénale – Proportionnalité », *op. cit.*, p. 766. La jurisprudence étudiée est complexe car particulièrement mouvante. Et elle est insatisfaisante car elle se traduit par une mise à l'écart de la règle *ne bis in idem*.

²²⁶⁹ Virginie PELTIER, « Questions préjudicielles et cumul de sanctions », *Dr. pén.*, n° 12, décembre 2020, comm. 220, p. 34.

²²⁷⁰ « *La complexification des conditions d'application de l'interdit du cumul répressif s'accroît au risque de brouiller les contours de l'interdit lui-même, d'en amoindrir la force et d'en hypothéquer la prévisibilité* », V. Juliette TRICOT, « L'argument de la gravité dans la construction du droit pénal de l'Union européenne. Fonctions, usages, effets », Julie ALIX et Audrey DARSONVILLE (sous. dir.), *op. cit.*, p. 83.

²²⁷¹ Sébastien FANTI et Cédric MIZEL, « *Ne bis in idem* : exit Zolotoukhine et vive Boman », *Pratique Juridique Actuelle*, 5/2015, p. 8. Dans le même esprit, cette règle est qualifiée de « *véritable serpent de mer* », V. Pauline DUFOURQ, « Retour sur l'application du principe *non bis in idem* en matière de fraude fiscale », *Dalloz Actualité*, 7 juillet 2023.

²²⁷² V. à ce propos : *Supra* §225.

²²⁷³ De manière schématique, on pourrait considérer que la position de la jurisprudence consiste à autoriser le cumul des poursuites en prévoyant un encadrement du cumul des sanctions. Mais avec l'adoption de cette posture, on finit par oublier – dès lors que la condition tenant au cumul de sanctions est satisfaite –, que le principe *ne bis in idem* avait pour fonction originelle de proscrire le cumul des poursuites. Or, le cumul des sanctions ne constitue pas le seul inconvénient découlant de l'autorisation d'un cumul de poursuites. Donc, il conviendrait de « *prendre le contre-pied de la tendance actuelle consistant à se satisfaire de l'interdiction bien imparfaite du cumul des sanctions* », V. Juliette LELIEUR-FISCHER, *op. cit.*, n° 33 p. 40. A rapprocher de : Yves MAYAUD, *Droit pénal général*, *op. cit.*, n° 171 p. 215.

²²⁷⁴ A l'aune de cette jurisprudence, la règle *non bis in idem* est comparée en doctrine à « *norme génétiquement modifiée* », V. France DRUMMOND, « Le fabuleux destin de la règle *ne bis in idem* », *Bulletin Joly Bourse*, décembre 2014, p. 605.

²²⁷⁵ « *Si les ingénieurs des ponts construisaient leurs ouvrages au-dessus des fleuves comme nos juges et législateurs élaborent le droit, il y aurait beaucoup de noyés* », V. Jacques-Henri ROBERT, « Synthèse », Haritini MATSOPOULOU (sous-dir.), *La règle ne bis in idem. Concordances et discordances entre les jurisprudences européenne et constitutionnelle*, Mare & Martin, 2019, p. 180.

²²⁷⁶ « *La réalité de non bis in idem en droit interne se réduit à peau de chagrin et [...] il est fort probable [...] que nous ayons perdu ce grand principe en cours de route, cantonné désormais à un simple principe de technique juridique, malléable au gré des enjeux* », V. Delphine BRACH-TIEL, « Avant-Propos. *Non bis in idem* : du mythe à la réalité », *op. cit.*, pp. 9-10.

²²⁷⁷ Loïc DE GRAÈVE, « La répression », *op. cit.*, n° 39 p. 38.

Chapitre 2 – La nécessaire revalorisation de la règle *ne bis in idem*

282. Les pistes de réforme envisageables – « *Un problème sans solution est un problème mal posé* »²²⁷⁸. Cette citation attribuée à Albert Einstein interpelle. Serait-il possible de déduire de l'absence de solution satisfaisante trouvée au lancinant problème du cumul des répressions que ce dernier aurait été mal posé ? Cela apparaît à tout le moins possible. En tous les cas, si résoudre les problèmes liés à l'application de la règle *ne bis in idem* est « *sans doute une gageure* »²²⁷⁹, il n'en reste pas moins que les enjeux sous-tendus par cette résolution méritent que l'on s'y risque. Dans cette perspective, un nouveau paradoxe vient d'être mis en lumière : le cumul des répressions – bien que pouvant être contraire à la règle *ne bis in idem* –, est pérennisé par la jurisprudence²²⁸⁰. Pour mettre fin à cette situation, il convient d'œuvrer dans le sens d'une revalorisation de cette règle en matière fiscale²²⁸¹. A cet égard, plusieurs solutions peuvent être envisagées mais toutes ne se valent pas. Aussi, afin de clarifier le propos, il convient de distinguer à ce sujet celle qui semble devoir être écartée de celle qui devrait être privilégiée²²⁸². Dans le cas présent, pour garantir le respect de la règle *ne bis in idem*, il pourrait tout d'abord être envisagé de supprimer l'une des voies répressives²²⁸³. Seulement, emprunter cette voie ne paraît pas judicieux car le dualisme répressif en matière fiscale se justifie à plusieurs égards (**section 1**). Dès lors, si l'on souhaite à la fois revaloriser la règle susmentionnée tout en maintenant ce dualisme, il conviendra alors de suivre un autre chemin, en l'occurrence celui de l'interdiction effective du cumul des voies répressives (**section 2**).

²²⁷⁸ Citation attribuée à Albert Einstein, notamment reprise in : Jocelyne DAHAN, « Quelle déontologie pour la médiation familiale ? », *AJ Famille*, 2004, p. 351.

²²⁷⁹ Jérôme CHACORNAC, « L'articulation des répressions. Comment résoudre le problème de *non bis in idem* ? », *RSC*, 2019, p. 336.

²²⁸⁰ De ce point de vue, la jurisprudence qui admet un cumul des répressions en matière fiscale n'apparaît pas juridiquement convaincante car elle porte une « *atteinte difficilement contestable* » à la règle *ne bis in idem*, V. Jérôme LASSERRE CAPDEVILLE, Corinne MASCALA et Sébastien NEUVILLE, *loc. cit.* A noter que, par ailleurs, la conformité du droit positif français en matière de répression fiscale pourrait également être questionnée sous l'angle d'autres principes tels que les principes de nécessité et d'égalité devant la loi, V. en ce sens : *Infra* §464.

²²⁸¹ Dans cette perspective, c'est d'abord en termes de choix politique doit être posée la question de l'interprétation de la règle *ne bis in idem*, V. France DRUMMOND, « Le fabuleux destin de la règle *ne bis in idem* », *op. cit.*, p. 609.

²²⁸² Une pareille logique a déjà été suivie en matière de répression des abus de marché, V. Rapport du groupe de travail de l'AMF, *op. cit.*, p. 14 et 19. V. aussi plus largement : Jérôme CHACORNAC, *op. cit.*, pp. 338-341.

²²⁸³ Cette solution doit être distinguée de celle consistant à « *supprimer l'une des deux voies, pénale ou administrative, pour sanctionner [des] comportements frauduleux identiques* », V. Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 789 p. 582. Car, en pratique, cette solution admet une répartition *a priori* des répressions, V. en ce sens : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 794 p. 585. Or, une telle répartition pourrait constituer la meilleure des solutions envisageables, V. en ce sens : *Infra* §480.

Section 1 - La solution à écarter : la suppression d'une voie répressive

283. Une solution réfutée par la doctrine – Lorsque l'on s'engage sur les chemins de la répression, il convient de prêter davantage attention aux voies que l'on emprunte plutôt qu'à la destination où elles mènent²²⁸⁴. A cet égard, il n'apparaît pas judicieux de supposer la légitimité d'un droit répressif du seul fait que celui-ci soit mis en œuvre²²⁸⁵. C'est pourquoi, plutôt que de constater passivement que des répressions administrative et pénale sont appliquées en matière fiscale, il apparaît essentiel d'interroger le bien-fondé de chacune d'entre elles. A cet égard, plusieurs arguments sont avancés par la doctrine pour souligner les effets bénéfiques qui résultent de la mise en œuvre conjointe de telles répressions en ce domaine. En ce sens, on peut lire dans différents travaux que le couple formé par l'intervention de ces deux réseaux de sanctions permet notamment « d'accroître la probabilité de réprimer l'incivisme fiscal »²²⁸⁶, de procéder à « un arbitrage entre l'exemplarité de la punition et la célérité de son inflexion »²²⁸⁷, ou encore de « graduer la punition en fonction de la gravité des comportements »²²⁸⁸.

284. Une solution qui séduit par sa simplicité – Cependant, supprimer l'une des voies répressives permettrait de résoudre – de la manière la plus simple qui soit – l'épineux problème que pose l'application de la règle *ne bis in idem* en matière fiscale²²⁸⁹. En effet, si le pouvoir de punir n'était octroyé qu'à une seule autorité compétente, il serait *de facto* mis fin au cumul des répressions. Il ne pourrait alors jamais être porté atteinte à la règle *ne bis in idem* étant donné que la question de sa mise en œuvre ne se poserait plus. On pourrait donc être séduit par une telle solution²²⁹⁰. Et ce, d'autant que les développements précédents conduisent à déplorer l'efficacité relative du système français de répression fiscale²²⁹¹.

²²⁸⁴ V. en ce sens : Mireille DELMAS-MARTY, *Les chemins de la répression*, PUF, Paris, 1980, p. 13 et 246. A rapprocher de : Loïc DE GRAEVE, *Essai sur le concept de droit de punir en droit interne*, *op. cit.*, n° 61.

²²⁸⁵ « Ce serait réduire l'étude du droit aux bornes d'une pratique stérile que de [...] supposer la légitimité du droit de punir parce que ce droit existe », V. Adolphe CHAUVÉAU et Faustin HELIE, *Théorie du Code pénal*, T. I, 6^{ème} éd. Paris, 1887, pp. 2-3.

²²⁸⁶ Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 733 p. 541. On pourrait en effet légitimement penser que lorsque l'une des voies répressives ne peut pas intervenir, l'autre le peut, si bien que le recours à deux réseaux de sanctions distincts contribue à lutter efficacement contre l'impunité fiscale. Toutefois, en pratique, même si le choix de réprimer à deux voies peut paraître opportun pour maximiser la répression et la rendre efficiente, et bien elle ne l'est pas. A rapprocher de : Renaud SALOMON, « Les administrations spécialisées : des moyens d'investigation à la hauteur des enjeux financiers », Charlotte CLAVERIE-ROUSSET (dir.), *Analyse économique du droit et matière pénale*, *op. cit.*, p. 162.

²²⁸⁷ Charles-Henri HARDY, « À la recherche de la cohérence de la répression en matière fiscale », *op. cit.*, p. 172. A propos de l'exemplarité, Pierre Lascoumes rappelle peut se traduire de deux manières distinctes : soit au travers du « choix de cibles à forte visibilité », soit au travers de la « répression systématique de faits comparables », V. Pierre LASCOUMES, « Sanctions des fautes ou gestion des illégalismes : L'hétérogénéisation du droit pénal. Un exemple. La répression de la fraude fiscale », *op. cit.*, p. 147.

²²⁸⁸ Emmanuel ROSENFELD, et Jean VEIL, « Sanctions administratives, sanctions pénales », *op. cit.*, p. 71. Ces auteurs soutiennent en particulier que si une justice à deux vitesses est intrinsèquement inégalitaire, une justice à deux niveaux ne l'est pas nécessairement, V. en ce sens : Emmanuel ROSENFELD, et Jean VEIL, *op. cit.*, p. 72. Dans le prolongement de cette idée, un autre auteur soutient que cette possible graduation de la répression rendue possible par l'intervention en matière fiscale de deux réseaux de sanctions, se traduit par « une adaptabilité du système répressif au comportement visé », V. Charles-Henri HARDY, *loc. cit.* A rapprocher de : Jean-Jacques DE BRESSON, *op. cit.*, p. 254.

²²⁸⁹ V. à ce sujet : Charles-Henri HARDY, *La répression en matière fiscale en France, 1789-2019*, *op. cit.*, pp. 581-588.

²²⁹⁰ Attention toutefois, car si la solution en question séduit par sa simplicité, il n'en reste pas moins que cette dernière « n'est, paradoxalement, pas toujours un avantage au sein d'une discussion doctrinale », V. Paul CAZALBOU, « Retour critique sur le principe d'unicité de qualification des faits en droit pénal », *RSC*, 2018, p. 387.

²²⁹¹ A ce propos, V. *Supra* §126 et s.

En effet, comme on l'a vu, en France, les autorités administrative et pénale sont « *alternativement ou concurremment compétentes pour punir les manquements fiscaux* »²²⁹². Or, un tel système n'a, jusqu'à présent, jamais permis d'atteindre des résultats véritablement satisfaisants dans la lutte contre la fraude fiscale²²⁹³. On pourrait donc supposer que la dualité des voies répressives caractérisant le système de répression fiscale français conduit à « *le rendre incompréhensible, [à] entraîner son rejet par l'opinion publique et ainsi [à] en limiter l'efficacité* »²²⁹⁴. A tel point que l'échec de la répression ne serait finalement qu'une conséquence normale de son organisation-même²²⁹⁵.

285. Une solution en définitive simpliste – Cette surprenante perspective – au demeurant possible –, invite alors à se demander s'il ne serait pas préférable de résoudre le problème juridico-socio-économique posé par la délinquance fiscale au travers de l'emploi de mesures uniquement administratives²²⁹⁶. Autrement dit, se pose la question de savoir si une utilisation énergique des mesures exercées par l'administration fiscale ne serait pas, à l'égard des fraudeurs, plus dissuasive que « *la menace du glaive en carton de la justice* »²²⁹⁷ ? La réponse qui sera donnée ici à cette question vise à convaincre le lecteur de la nécessité d'appréhender cette délinquance tant par le droit fiscal que par le droit pénal, dans une mesure qu'il conviendra de déterminer par la suite²²⁹⁸. A cette fin, il sera démontré qu'en matière fiscale la répression administrative est aussi légitime (§1) que le recours au droit pénal est pertinent (§2).

§1. La légitimité démontrée de la répression administrative

286. Le droit de punir : un « concept aux multiples facettes »²²⁹⁹ – Le droit de punir (*ius puniendi*) entendu comme « *le pouvoir d'infliger une sanction en raison de la violation d'une réglementation préexistante* »²³⁰⁰ relève en principe de la compétence du juge judiciaire²³⁰¹.

²²⁹² Charles-Henri HARDY, « À la recherche de la cohérence de la répression en matière fiscale », *op. cit.*, p. 172.

²²⁹³ V. en ce sens : *Supra* §136 et §154.

²²⁹⁴ *Ibid.* De manière plus générale, certains auteurs observent que : « *La multiplication des ordres de juridictions pose des problèmes de compétence et accroît la complexité de l'appareil juridictionnel de manière souvent néfaste* », V. Paul Marie GAUDEMET et Joël MOLINIER, *Finances publiques*, t.II, 6^{ème} éd, Montchrestien, 1997, n° 1317 pp. 262-263.

²²⁹⁵ A rapprocher de : Francis KERNALEGUEN, *op. cit.*, p. 174.

²²⁹⁶ Certains auteurs à l'instar de Jean Cosson et Michel Mallet, ont déjà envisagé cette possibilité, V. respectivement : Jean Cosson, « La fraude fiscale en France », *Gaz. Pal.* 8 juillet 1972, p. 421 ; Michel MALLET, *op. cit.*, p. 43. A l'inverse, Robert Henrion avait envisagé « *d'intégrer purement et simplement le droit pénal fiscal tout entier dans le droit pénal commun sans exception, ni dérogation* » avant de considérer qu'il serait préférable d'agir sur deux plans, V. Robert HENRION, « Fraude fiscale et droit pénal », *RDPC*, 1973-1974, pp. 207-208. A rapprocher de : Éric GICQUEL, « La fraude fiscale », *Dr. fisc* n° 28, 2007, étude 725 ; Pierre LASCOUMES et Carla NAGELS, *op. cit.*, p. 86 ; Stéphane DETRAZ, « L'Administration et le juge pénal. Quelle articulation possible entre l'administration et le juge pénal ? Le domaine fiscal peut-il servir de modèle ? », *op. cit.*, pp. 47-54. V. enfin : Maria LOURDES BAZA DE LAFUENTE, *El delito fiscal: particular referencia al artículo 305 del código penal, tesis doctoral, op. cit.*, pp. 159-163.

²²⁹⁷ Jean COSSON, « La répression pénale de la fraude fiscale », *RFFP*, n°5, 1984, p. 103. A rapprocher de : Claude LOMBOIS, *Droit pénal général, op. cit.*, p. 9 ; Pierre LASCOUMES et Carla NAGELS, *op. cit.*, p. 39-40.

²²⁹⁸ « *La diversité des voies de punition [...] est justifiée par la volonté du législateur d'assurer l'efficacité de la répression en matière d'imposition* », V. Charles-Henri HARDY, *La répression en matière fiscale en France, 1789-2019, op. cit.*, n° 423 p. 302.

²²⁹⁹ Loïc DE GRAEVE, *Essai sur le concept de droit de punir en droit interne, op. cit.*, n° 1388.

²³⁰⁰ Charlotte FAURE-GAUSSSEL, *op. cit.*, n°3 p. 115. V. aussi : Enrique ORTOS BERENGUER y José L. GONZALEZ CUSSAC, *Compendio de derecho penal. Parte general*, Tirant lo blanc, 7a edición, 2017, p. 47.

²³⁰¹ V. en ce sens : Jean PRIEUR, *L'administration et la répression des infractions économiques et fiscales (réflexions sur la séparation des pouvoirs à l'épreuve du droit pénal économique et fiscal)*, thèse de doctorat, Université de Caen, 1981, dactyl. p. 7 ; Audrey GUINCHARD, *Les enjeux du pouvoir de répression en matière pénale : du modèle judiciaire à l'attraction d'un système unitaire, op. cit.*, n°5 p. 4 ; Charlotte FAURE-GAUSSSEL, *op. cit.*, p. 115. A rapprocher notamment de : Mireille DELMAS-MARTY, *Les chemins de la répression*, PUF, 1980, p. 7 ; Jacques MOURGEON, *La répression administrative*, coll. « Bibliothèque de droit public », t. LXXV, LGDJ, Paris, 1967, n° 152 p.

Ce dernier devrait, au regard des enjeux que comporte la répression, théoriquement être le seul à pouvoir l'exercer²³⁰². Pour illustrer ce point de vue, on rappellera qu'à l'aube du siècle dernier, le commissaire du Gouvernement Jean Romieu avait affirmé que « *le mode d'exécution habituel et normal des actes de la puissance publique [était] la sanction pénale confiée à la juridiction répressive* »²³⁰³. Néanmoins, sur ce point, la doctrine est unanime : le droit de punir ne constitue pas et n'a jamais constitué un monopole judiciaire²³⁰⁴. Le droit fiscal témoigne d'ailleurs de cette réalité. En effet, dans ce domaine – comme dans d'autres²³⁰⁵ –, l'autorité judiciaire ne dispose pas du monopole du droit de punir²³⁰⁶. Celui-ci est partagé entre les autorités administrative et pénale. Cette « *dualité dans les formes de la répression* »²³⁰⁷ se traduit par l'existence d'un « *pouvoir répressif non judiciaire* »²³⁰⁸. D'ailleurs, en pratique, c'est à celui-ci qu'est confiée la majeure partie de la répression. En effet, tous les travaux doctrinaux « *convergent pour attester qu'en matière de droit pénal fiscal, l'immense majorité du contentieux se règle dans des structures non juridictionnelles, dans le silence des pratiques administratives* »²³⁰⁹. Si cette « *notable réalité* »²³¹⁰ peut *prima facie* sembler contraire au droit (A), il n'en reste pas moins que, dans le domaine concerné, elle se justifie pleinement (B).

A. L'existence contestée de la répression administrative

287. Une répression observée avec méfiance – La répartition française de la compétence de punir les manquements en matière d'imposition peut tout d'abord surprendre dans le sens où elle paraît heurter à la fois le principe de légalité criminelle (1) mais aussi la règle de la séparation des pouvoirs (2).

1. Une répression contraire au principe de légalité criminelle ?

288. Un principe théoriquement absolu – Formulé en réaction aux abus de l'Ancien Régime, le principe de légalité criminelle apparaît aujourd'hui « *comme l'une des exigences*

220 ; Clarisse SAND et Stéphane DETRAZ, *op. cit.*, n° 2. V. aussi : Jean-Louis DE CORAIL, « Administration et sanction. Réflexions sur le fondement du pouvoir administratif de répression », *Mélanges René Chapus*, éd. Montchrestien, 1992, p. 104 ; Michel VERON et Guillaume BEAUSSONIE, *op. cit.*, n° 974 pp. 664-666.

²³⁰² V. en ce sens : Audrey GUINCHARD, *op. cit.*, n° 42 p. 27 ; Charlotte FAURE-GAUSSEL, *loc. cit.*

²³⁰³ Tribunal des conflits, 2 décembre 1902, *Société immobilière de Saint Just*.

²³⁰⁴ V. en ce sens : Mireille DELMAS-MARTY et Catherine TEITGEN-COLLY, *op. cit.*, p. 7 et 11 ; Georges DELLIS, *op. cit.*, n° 8 pp. 3-4 ; Audrey GUINCHARD, *op. cit.*, n° 9 p. 8 et n° 71 p. 42 ; Juliette LELIEUR-FISCHER, *op. cit.*, n° 6 p. 20, 34 p. 41 et 39 p. 44 ; Charlotte FAURE-GAUSSEL, *op. cit.*, p. 115 et s. ; Christian LOPEZ, « Les délits de fraude fiscale : éléments de droit comparé », *GFP*, n° 2, 2012, p. 141 ; et du même auteur : « L'instauration d'une "police fiscale" : contrôle ou investigation ? », *REIDF*, n° 2015/1, p. 50 ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 10 p. 10 et n° 256 p. 180.

²³⁰⁵ On pense en particulier au droit de la concurrence, V. à ce propos : Jean-François CALMETTE (sous. dir.), *Sanctions et droit de la concurrence et concurrence des sanctions*, Editions mare et martin, 2017, 205p. Dans d'autres domaines tel que celui de la migration, on assiste à un « *transfert de la répression pénale à la répression administrative* », V. Ludivine RICHEFEU, *Le droit pénal face à la migration transfrontalière*, *op. cit.*, n° 378 p. 367. On constate ce même phénomène de « *transfert de l'incrimination pénale vers un autre droit* » dans d'autres domaines techniques et sensibles tel que celui des affaires, V. en ce sens : Florent KIRMANN, *op. cit.*, n° 56 p. 52.

²³⁰⁶ « *Le droit pénal n'est qu'un aspect du droit répressif et [...] il existe d'autres modes d'expression de la contrainte étatique* », V. Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 1260 p. 435.

²³⁰⁷ Gérard KLEIN, *op. cit.*, p. 15. A rapprocher de : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, p. 22, *nbp* n° 181.

²³⁰⁸ Charlotte FAURE-GAUSSEL, *op. cit.*, p. 116.

²³⁰⁹ V. Pascal SUHARD, *op. cit.*, n° 117 pp. 105-106. A rapprocher de : *Supra* §128 et s.

²³¹⁰ Gérard KLEIN, *op. cit.*, pp. 152-153.

les plus essentielles du droit criminel français et de la plupart des droits criminels étrangers »²³¹¹. Pour le présenter, la doctrine rappelle généralement qu'il est susceptible de deux acceptions²³¹². Plus précisément, elle distingue d'une part, la « *légalité formelle* » qui implique que seule la loi puisse incriminer « *c'est-à-dire ériger des faits en infractions et établir des peines* »²³¹³ et d'autre part, la « *légalité matérielle* » qui impose à la norme pénale « *d'être conforme à un double principe de prévisibilité (les incriminations doivent être claires et accessibles) et de proportionnalité (les sanctions pénales doivent être mesurées)* »²³¹⁴. S'agissant de ses sources, le principe de légalité criminelle est aujourd'hui affirmé par de très nombreux textes nationaux²³¹⁵ et internationaux²³¹⁶. Ces différents instruments contribuent à renforcer cette règle cardinale du droit pénal et à convaincre de son importance²³¹⁷. Celle-ci est telle qu'il a pu être qualifié de « *pièce angulaire du droit pénal* »²³¹⁸ ou de « *clef de voûte de l'Etat de droit* »²³¹⁹. Aussi, eu égard à cette valeur, ce principe s'impose avec force au législateur et aux juges qui ne peuvent y déroger²³²⁰.

289. Un principe en déclin – Mais en pratique, le caractère théoriquement absolu de ce principe contraste avec la réalité juridique qui « *présente une image plus nuancée de son application* »²³²¹. En particulier, sur le plan procédural, il résulte du principe de légalité que le législateur doit chercher un équilibre satisfaisant entre les droits de l'accusation et ceux de la défense²³²². Cette exigence de « *légalité procédurale* »²³²³ engendre « *des conséquences pour l'organisation judiciaire, comme pour la procédure suivie devant les tribunaux répressifs* »²³²⁴. Parmi elles,

²³¹¹ Roger BERNARDINI et Marc DALLOZ, *Droit criminel. Volume I – Eléments préliminaires*, Bruylant, 4^{ème} éd., 2020, n° 170 p. 172. V. aussi : Marc PUECH, *Droit pénal général*, Litec, 1988, p. 9 et s. ; Xavier PIN, *Droit pénal général*, Dalloz, 14^{ème} éd., 2023, pp. 25-28. On retrouve notamment ce principe en droit pénal espagnol, V. notamment : Jacobo BARJA DE QUIROGA, *Manual de derecho penal. Parte General. Tomo I*, Thomson Reuters Aranzadi, 2018, p. 39 et s. ; Enrique ORTS BERENGUER y José L. GONZALEZ CUSSAC, *op. cit.*, p. 111 et s.

²³¹² V. Xavier PIN, *op. cit.*, n° 21 pp. 25-27. V. aussi : Michel VAN DE KERCHOVE, Yves CARTUYVELS, Christine GUILLAIN et Françoise TULKENS, *op. cit.*, p. 222 et s. ; Charlotte FAURE-GAUSSEL, *op. cit.*, n° 27 p. 30.

²³¹³ Michel VAN DE KERCHOVE, Yves CARTUYVELS, Christine GUILLAIN et Françoise TULKENS, *op. cit.*, p. 223. Cette première dimension du principe de légalité est reprise à l'article 111-3 du Code pénal duquel il résulte qu'il n'y a pas d'incrimination sans texte (*nullum crimen sine lege*), ni de peine sans texte (*nulla poena sine lege*).

²³¹⁴ Xavier PIN, *op. cit.*, n° 21 pp.23-24.

²³¹⁵ A titre d'exemple, en droit constitutionnel français, la Constitution du 4 octobre 1958, à travers son préambule qui renvoie à la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, proclame indirectement le principe de légalité criminelle. A rapprocher de : Yves MAYAUD, *Droit pénal général*, PUF, 7^{ème} éd. 2021, n° 14 p. 22.

²³¹⁶ Parmi ces textes, on peut citer l'article 11 de la Déclaration universelle des droits de l'homme du 10 décembre 1948, l'article 15 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques du 19 décembre 1966 ou encore l'article 7 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950.

²³¹⁷ V. en ce sens : Yves MAYAUD, *Droit pénal général*, *op. cit.*, n° 14 p. 24.

²³¹⁸ Michel VAN DE KERCHOVE, Yves CARTUYVELS, Christine GUILLAIN et Françoise TULKENS, *op. cit.*, p. 222. A rapprocher de : Georges DELLIS, *op. cit.*, n° 344 p. 248.

²³¹⁹ Charlotte FAURE-GAUSSEL, *op. cit.*, n° 25 p. 29.

²³²⁰ V. notamment en ce sens : Roger MERLE et André VITU, *Traité de droit criminel*, Tome I, Cujas, 7^{ème} éd., 1997, n° 157 p. 229 ; Charlotte FAURE-GAUSSEL, *op. cit.*, n° 29 p. 30.

²³²¹ Charlotte FAURE-GAUSSEL, *op. cit.*, n° 30 p. 30. A propos du déclin de la légalité criminelle observé sous l'angle de la nécessité, V. François ROUSSEAU, « Le principe de nécessité. Aux frontières du droit de punir », *Revue de science criminelle et de droit pénal comparé*, vol. 2, no. 2, 2015, pp. 257-271.

²³²² V. en ce sens : Roger MERLE et André VITU, *op. cit.*, p. 231 ; Audrey GUINCHARD, *op. cit.*, n° 13 p. 10.

²³²³ Roger MERLE et André VITU, *op. cit.*, n° 157 p. 232. A propos des rapports entre le principe de la légalité et la procédure pénale, V. notamment : André VITU, « Le principe de la légalité et la procédure pénale », *Revue internationale de criminologie et de police technique*, Volume XXI, n° 2, Avril-juin 1967, pp. 94-100 ; Raymond GASSIN, « Le principe de la légalité et la procédure pénale », *Revue pénitentiaire et de droit pénal*, n°2 – Juin 2001, pp. 300-334 ; Patrick MAISTRE DU CHAMBON, « Le déclin du principe de légalité en matière pénale », *Mélanges en l'honneur du Doyen Roger Decottignies*, Presses Universitaires de Grenoble, 2003, pp. 209-216, spéc. pp. 214-216. V. aussi plus récemment : Valérie MALABAT, « Les sanctions en droit pénal, Diversification ou perte d'identité ? », *op. cit.*, n° 28 à 31 pp. 88-90.

²³²⁴ Roger MERLE et André VITU, *op. cit.*, n° 157 p. 232.

on retrouve « la nécessité d'un procès légalement conduit, avant que soit prononcée une peine ou une mesure analogue »²³²⁵. Il s'ensuit que « l'application sans jugement préalable de peines administratives »²³²⁶ devrait théoriquement être exclue²³²⁷. Or, dans le domaine fiscal, cette « justice hors du juge »²³²⁸ est particulièrement fréquente²³²⁹. Ceci explique, qu'au nom de la légalité procédurale, des critiques aient pu être dirigées à l'encontre de la répression administrative existant en cette matière. En particulier, le recours à cette voie punitive fut désapprouvé car il permit l'application de mesures telles que l'internement administratif, l'assignation à résidence ou encore la fermeture d'établissement²³³⁰. Mais ce n'est pas le seul reproche qui fut fait à l'existence du contentieux répressif administratif. En effet, pour de nombreux auteurs, ce dernier constitue aussi une atteinte à la règle de la séparation des pouvoirs²³³¹.

2. Une répression contraire à la règle de la séparation des pouvoirs ?

290. La consécration de la séparation des pouvoirs : une révolution – Sous l'Ancien Régime, le Roi concentrait entre ses mains tous les pouvoirs²³³². Pour mettre fin à une telle situation, source de nombreux abus, les révolutionnaires ont – au travers de l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 (ci-après DDHC) – affirmé solennellement la séparation des pouvoirs comme fondement de toute Constitution²³³³.

En doctrine, la règle de la séparation des pouvoirs – qui est aussi l'un des fondements théoriques du principe de légalité criminelle²³³⁴ –, est appréhendée de deux manières totalement différentes²³³⁵. En effet, traditionnellement, la doctrine analyse le principe de la séparation des pouvoirs comme un mode de répartition de ces derniers²³³⁶. Selon cette

²³²⁵ Roger MERLE et André VITU, *op. cit.*, n° 157 p. 232. V. aussi : Gérard KLEIN, *op. cit.*, p. 73.

²³²⁶ Roger MERLE et André VITU, *op. cit.*, n° 157 p. 232.

²³²⁷ « "Punir sans juger" [...] est une atteinte frontale aux principes, un risque pour les libertés, et [...] un échec de l'Etat de droit », V. Yves GAUDEMET, « Préface », Georges DELLIS, *op. cit.*, p. XIX. Dans le même esprit, V. aussi : André VITU, « Le principe de la légalité et la procédure pénale », *op. cit.*, p. 100.

²³²⁸ Pierre DELVOLLE, rapport au colloque sur « La justice hors du juge », *Cahier de droit de l'entreprise*, 1984, n°4 pp. 16-23. A rapprocher de : Georges DELLIS, *op. cit.*, n° 90 p. 57.

²³²⁹ En ce sens, Vanessa Boussardo et Michel Maes ont rappelé que la lutte contre la délinquance fiscale « qui est d'abord l'affaire de l'administration fiscale, s'appuie avant tout sur des sanctions fiscales », V. Vanessa BOUSARDO et Michel MAES, *op. cit.*, p. 18, n° 2. A rapprocher de : Mireille DELMAS-MARTY et Catherine TEITGEN-COLLY, *op. cit.*, p. 9 et 18. A ce sujet, V. *Supra* §128.

²³³⁰ V. à ce propos : Gérard KLEIN, *op. cit.*, p. 73.

²³³¹ V. notamment à ce propos : Jean PRIEUR, *loc. cit.* ; Mireille DELMAS-MARTY et Catherine TEITGEN-COLLY, *op. cit.*, p. 30. Henry-Michel CRUCIS, *op. cit.*, n° 3. La prétendue contrariété de la répression administrative au principe de la séparation des pouvoirs est une idée qui a depuis été balayée par le Conseil constitutionnel français, V. en ce sens : Charlotte FAURE-GAUSSSEL, *op. cit.*, p. 128 et s. A rapprocher de : Bastien LIGNEREUX, *op. cit.*, pp. 579-582.

²³³² V. en ce sens : Audrey GUINCHARD, *op. cit.*, n° 43 p. 27.

²³³³ En vertu de ce texte : « Toute Société dans laquelle la garantie des Droits n'est pas assurée, ni la séparation des Pouvoirs déterminée, n'a point de Constitution ». A propos des abus du pouvoir royal de l'époque, V. Roger BERNARDINI et Marc DALLOZ, *Droit criminel. Volume 1 – Eléments préliminaires*, *op. cit.*, n° 171 p. 175.

²³³⁴ « La base du principe de légalité criminelle apparaît comme sous-jacente à la théorie de la séparation des pouvoirs », V. Roger BERNARDINI et Marc DALLOZ, *op. cit.*, n° 172 p. 177. V. aussi : Roger MERLE et André VITU, *op. cit.*, n° 153 pp. 227-228 ; Michel TROPER, « La notion de pouvoir judiciaire au début de la Révolution française », *Présence du droit public et des droits de l'Homme, Mélanges offerts à Jacques Veuil*, Bruylant, 1992, Tome II, pp. 829-844, spéc. p. 833.

²³³⁵ V. Francis HAMON et Michel TROPER, *Droit constitutionnel*, LGDJ, 41^{ème} éd., 2020-2021, n° 83 p. 107. V. aussi dans le même sens : Michel TROPER, *La séparation des pouvoirs et l'histoire constitutionnelle française*, LGDJ, 2015 [1973], p. 11. Pour une définition juridique de cette règle, V. Gérard CORNU (sous dir. de), *Vocabulaire juridique*, Paris, PUF, 14^{ème} éd., 2022, p. 960.

²³³⁶ A propos de la doctrine traditionnelle de la séparation des pouvoirs, V. notamment : Francis HAMON et Michel TROPER, *op. cit.*, n° 84-87 pp. 107-108 ; Achour TAIBI, *Le pouvoir répressif des autorités administratives indépendantes de régulation économique. Témoin de la consécration d'un ordre répressif administratif*, L'Harmattan, 2018, pp. 173-176.

conception : « *chaque pouvoir, législatif, exécutif, et judiciaire, doit être distinct et ne doit pas s'immiscer dans des fonctions qui ne lui ont pas été confiées* »²³³⁷. Ainsi, il reviendrait exclusivement au pouvoir législatif de limiter les droits individuels en créant des lois pénales que seul le pouvoir judiciaire pourrait appliquer²³³⁸. Il résulterait donc de ce mode particulier d'attribution des fonctions que « *seul le juge judiciaire [serait] habilité à infliger des sanctions* »²³³⁹.

291. Un principe bafoué en matière fiscale ? – Or, ça n'est pas la conception retenue en droit fiscal où le contentieux répressif se caractérise par sa dualité. En effet, sous l'intitulé « *pénalités* », le chapitre II du livre II du Code Général des Impôts vise successivement les « *sanctions fiscales* »²³⁴⁰ et les « *sanctions pénales* »²³⁴¹, si bien qu'en la matière, l'administration fiscale dispose, à l'instar du juge pénal, d'un pouvoir répressif. Ce « *phénomène surprenant* »²³⁴² conduit certains auteurs à penser que le système de répression fiscale français est bâti d'une telle manière qu'il entre en contradiction avec le principe de la séparation des pouvoirs²³⁴³.

Toutefois, d'autres auteurs défendent une autre conception de ce principe en affirmant qu'il « *ne prescrit pas un mode de répartition des pouvoirs* »²³⁴⁴ mais vise à proscrire le cumul des autorités exerçant ces derniers²³⁴⁵. Autrement dit, la règle de la séparation des pouvoirs devrait être entendue comme constituant un « *principe entièrement négatif* »²³⁴⁶. Celui-ci n'indiquerait pas de quelle manière les fonctions devraient être réparties, mais seulement de quelle manière elles ne devraient pas l'être²³⁴⁷. Ainsi, loin de prévoir une organisation prédéterminée du système politique, cette règle permettrait tous les modes possibles de répartition des compétences, dès lors qu'une confusion des pouvoirs au profit d'un même organe serait évitée²³⁴⁸.

²³³⁷ Charlotte FAURE-GAUSSEL, *op. cit.*, n° 246 p. 115. A rapprocher de : Martin COLLET et Pierre COLLIN, *Procédures fiscales, Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, *op. cit.*, n° 240 p. 171 ; Louis FAVOREU, Patrick GAÏA, Richard GHEVANTIAN, Jean-Louis MESTRE, Otto PFERSMANN, André ROUX, Guy SCOFFANI, *Droit constitutionnel*, Précis Dalloz, 24^{ème} éd., 2022, n° 532 pp. 462-463.

²³³⁸ Autrement dit, il revient seulement au pouvoir judiciaire de décider si quelqu'un a violé une ou plusieurs lois pénales, sachant que celles-ci émanent exclusivement du législateur, V. notamment en ce sens : Michel VAN DE KERCHOVE, Yves CARTUYVELS, Christine GUILLAIN et Françoise TULKENS, *op. cit.*, p. 13 ; Yves MAYAUD, *op. cit.*, n° 45 pp. 66-68. A propos du monopole du législateur dans la création du droit criminel, V. Roger MERLE et André VITU, *op. cit.*, n° 155 p. 229. A rapprocher également de l'article 66 de la Constitution française prévoyant qu'il revient à l'autorité judiciaire d'assurer le respect de la liberté individuelle. Sur ce dernier point, V. Georges DELLIS, *op. cit.*, pp. 68-72.

²³³⁹ Charlotte FAURE-GAUSSEL, *op. cit.*, n° 249 p. 116. A rapprocher de : Mireille DELMAS-MARTY et Catherine TEITGEN-COLLY, *loc. cit.*

²³⁴⁰ Celles-ci sont prévues aux articles 1728 à 1740 D du CGI.

²³⁴¹ Celles-ci sont prévues aux articles 1741 à 1753 bis B du CGI.

²³⁴² Gérard KLEIN, *op. cit.*, p. 153.

²³⁴³ V. en ce sens : *Ibid.* . V. aussi : Christine CANOVA-DE SAINT-MARTIN, *op. cit.*, pp. 144-146 ; Rezki AIT IHADDADENE, *Le particularisme de la répression en matière de fraudes fiscale et douanière*, *op. cit.*, p. 18.

²³⁴⁴ Comme a pu l'écrire Michel Troper, auteur cité in : Audrey GUINCHARD, *op. cit.*, n° 50 p. 32.

²³⁴⁵ V. en ce sens : Audrey GUINCHARD, *op. cit.*, n° 116 p. 68. A propos de cette seconde conception de la séparation des pouvoirs, V. Francis HAMON et Michel TROPER, *op. cit.*, n° 89 à 93 pp. 109-114. A rapprocher de : Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 1288 pp. 444-445.

²³⁴⁶ Francis HAMON et Michel TROPER, *op. cit.*, n° 89 p. 109.

²³⁴⁷ V. en ce sens : *Ibid.*

²³⁴⁸ V. notamment en ce sens : Jean PRIEUR, *op. cit.*, p. 17 ; Louis FAVOREU, Patrick GAÏA, Richard GHEVANTIAN, Jean-Louis MESTRE, Otto PFERSMANN, André ROUX, Guy SCOFFANI, *op. cit.*, n° 8 p. 7 ; Michel TROPER, *La séparation des pouvoirs et l'histoire constitutionnelle française*, *op. cit.*, p. 114 et 118 ; Francis HAMON et Michel TROPER, *op. cit.*, n° 91 p. 110 ; Jean-Louis DE CORAIL, *op. cit.*, p. 125.

D'après les partisans de cet autre courant doctrinal, cette seconde lecture de l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 serait conforme à l'esprit des révolutionnaires qui n'ont jamais souhaité consacrer au travers de cette disposition une attribution exclusive du pouvoir de répression au juge pénal²³⁴⁹. A l'appui de cette idée, Audrey Guinchard rappelle que, dès le début de la Révolution, le pouvoir de répression était considéré comme un « *pouvoir juridictionnel* »²³⁵⁰. Puis, elle ajoute que si ce pouvoir fut confié au juge judiciaire pénal par la loi des 16 et 24 août 1790, il n'en reste pas moins qu'il était aussi partagé – en matière de contraventions de police –, avec l'administration active, sans que pour autant la nature juridictionnelle dudit pouvoir ne soit remise en cause²³⁵¹. Enfin, elle déduit de ce constat que les Révolutionnaires avaient adopté une « *conception matérielle du pouvoir de répression* »²³⁵² faisant que celui-ci ne changeait pas de nature en fonction de la gravité des infractions commises. Il restait un pouvoir juridictionnel même si l'autorité qui en était investi était l'administration active formée à l'époque par les corps municipaux. De telle manière que l'octroi d'un pouvoir répressif à l'administration n'apparaîtrait juridiquement condamnable que si l'on décidait d'adopter une interprétation rigide du principe de la séparation des pouvoirs²³⁵³.

292. L'octroi d'un pouvoir administratif de répression : « une application normale du principe de la séparation des pouvoirs »²³⁵⁴ – Bien que partagée par de très nombreux auteurs, la conception stricte de la séparation des pouvoirs a fait l'objet de diverses critiques²³⁵⁵. Par ailleurs, elle n'a jamais connu d'application pratique²³⁵⁶. Au-delà, elle est contredite par une autre tendance de la doctrine qui légitime le pouvoir répressif de l'administration en considération de l'un des aspects de la séparation des pouvoirs²³⁵⁷. En effet, selon certains auteurs, le fait de soumettre l'administration à l'intervention du juge judiciaire entrerait en contradiction avec le principe de séparation des fonctions administratives et judiciaires²³⁵⁸. Et pour cause, ce principe – formulé par divers textes de l'époque révolutionnaire²³⁵⁹ – interdit aux tribunaux judiciaires de connaître des litiges administratifs²³⁶⁰.

²³⁴⁹ V. notamment en ce sens : Audrey GUINCHARD, *op. cit.*, n° 71 p. 42 et n° 95 pp. 54-55 ; Achour TAIBI, *op. cit.*, n° 282 pp. 176-178. A rapprocher de : Louis FAVOREU, Patrick GAÏA, Richard GHEVANTIAN, Jean-Louis MESTRE, Otto PFERSMANN, André ROUX, Guy SCOFFANI, *op. cit.*, n° 535 p. 464.

²³⁵⁰ Audrey GUINCHARD, *op. cit.*, n° 51 p. 32.

²³⁵¹ V. en ce sens : Audrey GUINCHARD, *op. cit.*, n° 52 p. 33. A rapprocher de : Achour TAIBI, *op. cit.*, pp. 124-126. A propos de la loi des 16-24 août 1790, V. Georges VEDEL, « La loi des 16-24 août 1790 : Texte ? Prétexte ? Contexte ? », *Revue française de droit administratif*, sept-oct. 1990, pp. 12-25. A également rapprocher de : Jacques-Henri ROBERT, « Unions et désunions des sanctions du droit pénal et de celles du droit administratif », *AJDA*, 1995, p. 76.

²³⁵² Audrey GUINCHARD, *op. cit.*, n° 53 p. 34.

²³⁵³ V. en ce sens : Achour TAIBI, *op. cit.*, n° 276 p. 173.

²³⁵⁴ Edouard LAFERRIERE, *Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux*, Tome I, 2^{ème} éd. 1896, p. 12.

²³⁵⁵ A rapprocher de : Francis HAMON et Michel TROPER, *op. cit.*, n° 88 pp. 108-109.

²³⁵⁶ V. en ce sens : Michel TROPER, *La séparation des pouvoirs et l'histoire constitutionnelle française*, *op. cit.*, p. 205.

²³⁵⁷ V. en ce sens : Achour TAIBI, *op. cit.*, n° 282 pp. 176-178.

²³⁵⁸ V. en ce sens : *Ibid.* V. aussi : Georges RIPERT, *Aspects juridiques du capitalisme moderne*, LGDJ, Paris, 1946, p. 243 ; Jacques MOURGEON, *La répression administrative*, *op. cit.*, n° 143 p. 210.

²³⁵⁹ Parmi ces textes, on peut notamment citer le titre III de la Constitution du 3 septembre 1791 et le décret de la Convention du 16 fructidor an III, V. Jacques MOURGEON, *La répression administrative*, *op. cit.*, *nbp* n° 12 p. 210.

²³⁶⁰ A ce propos, V. Pascal GONOD, Fabrice MELLERAY et Philippe YOLKA (sous. dir.), *Traité de droit administratif. Tome 2*, Dalloz, 2011, p. 178 et s. ; Marc BOUVET, « Séparation des autorités administratives et judiciaires », Nicolas Kada éd., *Dictionnaire d'administration publique*, Presses universitaires de Grenoble, 2014, pp. 460-462.

Qui plus est, en considération des « nouvelles donnees politico-institutionnelles »²³⁶¹, la doctrine traditionnelle de la séparation des pouvoirs apparaît aujourd'hui dépassée²³⁶². En ce sens, Achour Taibi explique notamment qu'avec l'apparition du « fait majoritaire »²³⁶³, il n'est désormais plus rare qu'une même force politique puisse exercer à la fois le pouvoir exécutif et le pouvoir législatif²³⁶⁴. Aussi, à la suite d'autres auteurs, on pourrait penser que de telles observations « atténuent les critiques qu'on a parfois dirigées contre l'existence du contentieux répressif administratif »²³⁶⁵. De telles reproches semblent même s'effacer en matière fiscale, au regard de la place pleinement justifiée qu'occupe en ce domaine la répression administrative²³⁶⁶.

B. L'existence justifiée de la répression administrative

293. Le droit fiscal : domaine topique de la répression administrative – En 1975, Gérard Klein avait déjà constaté qu'en droit pénal fiscal, une partie non négligeable du contentieux répressif était « soustraite à la compétence des tribunaux répressifs judiciaires pour être portée à la connaissance de l'administration fiscale »²³⁶⁷. Or, comme on l'a vu, ce « phénomène important et significatif »²³⁶⁸ perdure encore aujourd'hui. Une telle situation interroge. Est-il question d'une particularité propre au droit fiscal et plus largement au droit français ? Quelles explications peuvent-y être apportées ? Répondre à ces deux questions permettra d'affirmer que le pouvoir de sanction confié à l'administration fiscale présente – pour de nombreuses raisons –, une forte légitimité. Et cette légitimité est aujourd'hui d'autant plus grande que les sanctions fiscales ayant une dimension répressive ont par la suite été juridiquement encadrées. Autrement dit, l'existence de la répression administrative en matière fiscale se justifie tant au regard de ses fondements (1) que de son encadrement (2).

1. Les fondements de la répression administrative en matière fiscale

294. Une répression indéboulonnable ? – On peut de nos jours affirmer que la répression administrative est ancrée à la fois dans le temps et l'espace si bien que l'importance prise par cette dernière ne peut être occultée²³⁶⁹.

²³⁶¹ Achour TAIBI, *op. cit.*, n° 285 p. 179.

²³⁶² Déjà au début du siècle dernier, Léon Duguit avait considéré qu'entendue de cette manière, la séparation des pouvoirs constituait une théorie artificielle en contradiction avec la réalité sociale, V. Léon DUGUIT, *Etudes de droit public*, T. II, *L'État, les gouvernants et les agents*, Ed. Albert Fontemoing, 1903, p. 281 et s. Dans le même esprit, Georges Burdeau a pu écrire que le principe de séparation des pouvoirs pourrait être assimilé à une « fausse poutre analogue à celles dont s'ornent les chaumières restaurées, décoratives, mais sans utilité réelle pour la solidité de l'édifice », V. Georges BURDEAU, *Le libéralisme*, Paris, Seuil, 1979 p. 60. A également rapprocher de : Raymond CARRE DE MALBERG, *Contribution à la théorie générale de l'Etat*, Tome II, Recueil Sirey, 1922, p. 15.

²³⁶³ Le fait majoritaire – entendu comme la situation dans laquelle il existe une majorité à l'Assemblée nationale – existe en France depuis 1962, V. Régis LANNEAU, *Fiche de révision n° 3307 – Histoire de la Ve République*, LexisNexis, 2021. V. aussi : Stéphane PINON, « Une Ve République toujours plus "parlementaire" », *Recueil Dalloz*, 2008, p. 3096.

²³⁶⁴ V. en ce sens : Achour TAIBI, *op. cit.*, n° 293 p. 185. A rapprocher de : Jean PRIEUR, *op. cit.*, pp. 16-17.

²³⁶⁵ Roger MERLE et André VITU, *Traité de droit criminel. Droit pénal spécial*, Tome I, Cujas, 1^{ère} éd., 1982, n° 651 p. 509.

²³⁶⁶ « On ne saurait condamner sans réserve les sanctions administratives. Celles-ci peuvent avoir leur place dans un Etat libéral, à la condition que leur domaine d'application soit étroitement limité, qu'elles n'empiètent en aucune manière sur la répression pénale », V. Jean-Marie AUBY, « Les sanctions administratives en matière de circulation automobile », *D.1952*, p.112.

²³⁶⁷ Gérard KLEIN, *op. cit.*, p. 23.

²³⁶⁸ Gérard KLEIN, *op. cit.*, p. 24.

²³⁶⁹ V. en ce sens : Michel VERON et Guillaume BEAUSSONIE, *op. cit.*, n° 976 p. 670. A rapprocher de : Mireille DELMAS-MARTY et Geneviève GIUDICELLI-DELAGE, *Droit pénal des affaires*, Paris, PUF, 2000, pp. 173-179.

Par ailleurs, si la reconnaissance de l'existence de sanctions administratives n'explique pas leur présence en matière fiscale, il n'en reste pas moins que la doctrine ne manque pas d'arguments pour la justifier. Ainsi, il apparaît que les sanctions administratives forment un incontournable pan de la répression **(a)** dont la mobilisation en matière fiscale est sous-tendue par de nombreuses considérations **(b)**.

a. Une répression incontournable

295. Une répression bien ancrée dans le temps – Si au début du siècle dernier on pouvait dire qu'en France la répression administrative « *relevait soit de la nécessité, soit de l'anomalie* »²³⁷⁰, il n'en reste pas moins que depuis, elle s'est « *considérablement étendue* »²³⁷¹ si bien qu'elle « *apparaît aujourd'hui bien plus que ponctuelle* »²³⁷². En effet, il n'y a pas que dans le domaine fiscal où l'on a assisté à une « *dévaluation de la sanction pénale classique au profit de sanctions de type administratif* »²³⁷³. On retrouve à seul titre d'exemples, de telles sanctions en droit du travail²³⁷⁴, en droit de la concurrence²³⁷⁵, en droit boursier²³⁷⁶, en droit de l'environnement²³⁷⁷, ou encore en droit des affaires²³⁷⁸.

296. Une répression bien ancrée dans l'espace – La répression administrative constitue donc à n'en pas douter une « *institution envahissante* »²³⁷⁹. Et elle l'est d'autant plus qu'il n'y a pas que sur le territoire français que ce droit « *péno-administratif* »²³⁸⁰ est implanté²³⁸¹. En effet, comme l'a écrit Franck Moderne : « *Un rapide coup d'œil sur l'histoire des principaux Etats-nations (notamment européens) montre que le pouvoir sanctionnateur de l'administration n'y était pas inconnu, même s'il s'y était inégalement développé* »²³⁸².

²³⁷⁰ MOURGEON, *op. cit.*, n° 68 p. 82.

²³⁷¹ Jacques MOURGEON, *La répression administrative*, *op. cit.*, n° 69 p. 85.

²³⁷² Charlotte FAURE-GAUSSEL, *op. cit.*, n° 249 p. 116. V. aussi en ce sens : Martin COLLET et Pierre COLLIN, *Procédures fiscales, Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, *op. cit.*, n° 240 p. 171. A rapprocher notamment de : Néji BACCOUCHE, *op. cit.*, p. 446 ; Mireille DELMAS-MARTY et Catherine TEITGEN-COLLY, *op. cit.*, p. 51 et 154 ; Yves GAUDEMET, « Préface », Georges DELLIS, *op. cit.*, p. XIX ; Yvonne MULLER, *op. cit.*, p. 26 ; Sylvie CAUDAL, « Les sanctions des atteintes au milieu : domaine public naturel et environnement : Les sanctions administratives et fiscales », Blandine MALLET-BRICOUT (dir.), *op. cit.*, pp. 93-118, spéc. pp. 94-106 ; Emmanuel ROSENFELD, et Jean VEIL, « Sanctions administratives, sanctions pénales », *op. cit.*, pp. 61-73, spéc. pp. 61-63 ; Jean-Marc SAUVE, « Séance d'ouverture », *op. cit.*, pp. 24-27 ; Achour TAIBI, *op. cit.*, p. 45 et s.

²³⁷³ Gérard KLEIN, *op. cit.*, p. 65. A rapprocher de : Charlotte FAURE-GAUSSEL, *op. cit.*, n° 245 p. 113 ; Conseil d'Etat, *Le juge administratif et les sanctions administratives, Les dossiers thématiques du Conseil d'Etat*, 2017, p. 3 ; Sébastien SAUNIER, « Les sanctions administratives, le temps de la maturité ? », Pierre BOURDON et Laetitia JANICOT (dir.), *Les sanctions administratives : identité(s), pouvoir(s), contrôle(s)*, Lextenso, 2023, pp. 18-20.

²³⁷⁴ V. notamment à ce propos : Renaud SALOMON et Agnès MARTINEL, *Droit pénal social. Droit pénal du travail et de la sécurité sociale*, Economica, 6^{ème} éd., 2021, pp. 652-658 et pp. 944-950 ; Alain COEURET, Elisabeth FORTIS et François DUQUESNE, *Droit pénal du travail*, LexisNexis, 7^{ème} éd., 2022, p. 65 et s.

²³⁷⁵ V. à ce propos : Florent KIRMANN, *Le principe de nécessité en droit pénal des affaires*, *op. cit.*, n° 61 pp. 55-56.

²³⁷⁶ V. à ce propos : Florent KIRMANN, *Le principe de nécessité en droit pénal des affaires*, *op. cit.*, n° 62 p. 56.

²³⁷⁷ V. Véronique JAWORSKI, « Le *non bis in idem* en droit pénal de l'environnement », *op. cit.*, pp. 119-130, spéc. p. 120. A rapprocher de : Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 1289 pp. 445-446 et n° 1307 pp. 451-452.

²³⁷⁸ V. Jérôme LASSERRE-CAPDEVILLE, « Le *non bis in idem* en droit pénal des affaires », *op. cit.*, p. 132. A rapprocher de : Mireille DELMAS-MARTY et Catherine TEITGEN-COLLY, *op. cit.*, pp. 19-26.

²³⁷⁹ Néji BACCOUCHE, *loc. cit.*

²³⁸⁰ Gérard KLEIN, *op. cit.*, p. 66.

²³⁸¹ A propos du développement des sanctions administratives en France, V. notamment : Mireille DELMAS-MARTY et Catherine TEITGEN-COLLY, *op. cit.*, pp. 13-18 ; Charlotte FAURE-GAUSSEL, *op. cit.*, n° 252 pp. 117-118.

²³⁸² Franck MODERNE, *Sanctions administratives et justice constitutionnelle. Contribution à l'étude du jus puniendi de l'Etat dans les démocraties contemporaines*, éd. Economica, 1993, p. 6. A rapprocher de : Jacques KLUGER, « L'élaboration d'une notion de sanction punitive

297. Le cas espagnol – En Espagne par exemple, la possibilité pour l'autorité administrative d'infliger des sanctions était déjà prévue par le Code pénal de 1850²³⁸³. Par la suite et en particulier sous la dictature militaire de Primo de Rivera – c'est-à-dire entre le 13 septembre 1923 et le 28 janvier 1930²³⁸⁴ –, les sanctions administratives se développèrent de manière considérable²³⁸⁵. Cette importante extension du champ de la répression administrative n'a jusqu'à présent jamais été remise en cause²³⁸⁶. Mieux, le pouvoir de sanction conféré aux autorités administratives a acquis une reconnaissance constitutionnelle depuis que l'article 25 de la Constitution espagnole consacre l'existence d'infractions administratives²³⁸⁷. Il en existe en matière fiscale et celles-ci sont punies – selon leur degré de gravité (LGT, art. 185, §1 et art. 183, §2) – par des sanctions de différentes natures telles que des amendes pécuniaires (LGT, art. 185, §1), l'impossibilité d'obtenir des aides publiques (LGT, art. 186, §1), l'interdiction de conclure des contrats avec une administration publique (LGT, art. 186, §2), ou encore la suspension temporaire de l'agent dans l'exercice de ses fonctions (LGT, art. 186, §3).

298. Les cas allemand et italien – En Allemagne et en Italie, on a également assisté, depuis la fin de la seconde guerre mondiale, à un développement significatif de la répression administrative²³⁸⁸. En effet, au lendemain de cette guerre, les gouvernants de ces deux nations ont marqué leur « *volonté de confier à l'administration un véritable pouvoir répressif pour les infractions importantes que le juge pénal n'était plus en mesure de traiter correctement* »²³⁸⁹.

En République fédérale d'Allemagne, cette volonté s'est manifestée au travers du développement du système des « *Ordnungswidrigkeiten* »²³⁹⁰, expression que l'on pourrait traduire par « *infractions aux ordres de l'administration* »²³⁹¹. Si ce système concernait initialement un champ restreint de la délinquance, il s'applique aujourd'hui à une multitude de

dans la jurisprudence du Conseil Constitutionnel », RSC, 1995, pp. 505-530 spéc. p. 505 ; Fabienne KEPER, « La sanction répressive administrative : L'exemple du droit du travail », Robert ANDERSEN, Diane DEOM, et David RENDERS (dir.), *op. cit.*, p. 463 ; Paul MARTENS, « Les sanctions administratives, un droit pénal dégénéré », Robert ANDERSEN, Diane DEOM, et David RENDERS (dir.), *op. cit.*, p. 13.

²³⁸³ V. en ce sens : Charlotte FAURE-GAUSSEL, *op. cit.*, n° 251 p. 117. A rapprocher de : Pierre VILAR, *Histoire de l'Espagne*, Que sais-je, Paris, P.U.F., 14^{ème} éd, 1988, 128p., spéc p. 79 et s.

²³⁸⁴ V. à ce sujet : André DESSENS, « Primo De Rivera Miguel, marquis d'Estella (1870-1930) », *Encyclopædia Universalis* [en ligne], consulté le 12 novembre 2021. URL : <https://www.universalis.fr/encyclopedia/miguel-primo-de-rivera/>.

²³⁸⁵ V. en ce sens : Charlotte FAURE-GAUSSEL, *loc. cit.* ; Franck MODERNE, *op. cit.*, p. 19.

²³⁸⁶ V. en ce sens : Charlotte FAURE-GAUSSEL, *op. cit.*, pp. 116-117 ; Franck MODERNE, *op. cit.*, pp. 17-18.

²³⁸⁷ L'aliéna premier de ce texte prévoit en effet que : « *Nul ne peut être condamné ou puni pour des actions ou des omissions qui, au moment de se produire, ne constitueraient pas un délit, une contravention ou une infraction administrative conformément à la législation en vigueur* ». A propos de ce texte, V. : Charlotte FAURE-GAUSSEL, *op. cit.*, n° 283 p. 129.

²³⁸⁸ V. à ce propos : Franck MODERNE, *op. cit.*, pp. 10-16 ; Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *L'adéquation du droit pénal à la protection de l'environnement*, *op. cit.*, pp. 472-475.

²³⁸⁹ Franck MODERNE, *op. cit.*, p. 10.

²³⁹⁰ A propos de cette catégorie d'infractions particulières, V. notamment : Jean CONSTANT, « Les systèmes de répression en matière d'infractions économiques », *Annales de la Faculté de Droit de Liège*, 1959, IV, p. 300 ; Alexandre BENMAKHLOUF et François FALLETTI, « Les ordnungswidrigkeiten en République fédérale d'Allemagne », *Arch. pol. crim.*, n° 7, 1984, p. 74 et s.

²³⁹¹ Mireille DELMAS-MARTY, *Le flou du droit*, PUF, Paris, 1986, pp. 317-320. A rapprocher de : Mireille DELMAS-MARTY, « Code pénal d'hier, droit pénal d'aujourd'hui, matière pénale de demain », *op. cit.*, p. 28. D'autres auteurs traduisent l'expression « *Ordnungswidrigkeiten* » par « *infractions d'ordre* », « *infractions administratives* », « *infractions aux règlements* », ou encore « *contrariétés à l'ordre public* ». V. respectivement : Franck MODERNE, *op. cit.*, p. 11 ; Jocelyne LEBLOIS-HAPPE, *Quelles réponses à la petite délinquance ? Etude du droit répressif français sous l'éclairage comparé du droit répressif allemand*, PUAM, 2002, n° 38 p. 43 ; Jean PRADEL, *Droit pénal comparé*, *op. cit.*, p. 964 ; Julien WALTHER, « Figures et fonctions de la gravité en droit allemand », Julie ALIX et Audrey DARSONVILLE (sous. dir.), *op. cit.*, p. 58.

comportements qui – à l’instar du tapage nocturne et du racolage –, étaient naguère constitutifs de contraventions pénales²³⁹². Par ailleurs, on peut aujourd’hui observer que ces infractions particulières occupent une place importante dans de nombreux domaines tels que celui des transports, de la douane ou encore du travail²³⁹³. Aussi convient-il de souligner qu’en pratique, ces infractions se distinguent notamment par le fait qu’elles soient « *dépourvues d’un caractère pénal* »²³⁹⁴, si bien qu’elles sont réprimées « *par l’administration et non par la justice* »²³⁹⁵. C’est d’ailleurs pourquoi, certaines infractions techniques – à l’image de la fraude fiscale –, n’ont pas été intégrées à la catégorie des *Ordnungswidrigkeiten* en raison de leur gravité intrinsèque ou du danger réel qu’elles présentaient pour la société²³⁹⁶.

En Italie, la politique de dépénalisation fut initiée par une loi du 3 mars 1967 qui écarta notamment du domaine pénal certaines infractions routières²³⁹⁷. Mais elle fut surtout concrétisée par la loi n°689 du 24 novembre 1981, de laquelle il résultait qu’en principe, les contraventions ou délits pour lesquels était uniquement prévue une sanction pécuniaire ne constituaient plus une infraction pénale et relevaient donc de la répression administrative²³⁹⁸. Ainsi, depuis cette loi – qui avait pour prétention d’avoir une portée générale –, le droit répressif italien comporte deux sous-systèmes : « *l’un punitif pénal et l’autre punitif administratif* »²³⁹⁹.

299. La répression administrative : une simple variante à la réponse pénale – Même si pour illustrer davantage ce propos, on aurait pu évoquer d’autres expériences étatiques telles que celles vécues au Portugal²⁴⁰⁰ et en Autriche²⁴⁰¹, il serait exagéré d’affirmer que « *les sanctions administratives ont toujours existé* »²⁴⁰² ou d’écrire que « *tous les pays ont multiplié les sanctions administratives pour pallier les insuffisances de la répression pénale* »²⁴⁰³. Néanmoins, l’ancrage historico-spatial de la répression administrative est tel que celle-ci ne peut plus être ignorée, négligée ou sous-estimée. Détachée du réseau de sanctions pénales, elle constitue une autre « *façon de penser la réponse à l’infraction* »²⁴⁰⁴.

²³⁹² V. en ce sens : Jean PRADEL, *op. cit.*, n° 767 pp. 964-965.

²³⁹³ V. en ce sens : Jean PRADEL, *op. cit.*, n° 767 p. 965.

²³⁹⁴ Thomas WEIGEND, « La politique pénale dans les deux Etats allemands », *Arch. pol. crim.*, n° 11, 1989, p. 191.

²³⁹⁵ Franck MODERNE, *op. cit.*, p. 12.

²³⁹⁶ V. en ce sens : Jean PRADEL, *loc. cit.*

²³⁹⁷ V. Loi n° 317 du 3 mai 1967 portant modification des règles sanctionnatrices applicables en matière de circulation routière et de règlements locaux. A rapprocher de : Franck MODERNE, *op. cit.*, p. 15.

²³⁹⁸ V. en ce sens : Soizic LORVELLEC, « Les frontières entre infraction pénale et infraction administrative en Italie », *Arch. pol. crim.*, n° 8, 1985, p. 182.

²³⁹⁹ Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 1380 p. 474. Comme on le verra, le principe posé par cette loi était accompagné d’exceptions, V. en ce sens : *Infra* §396.

²⁴⁰⁰ V. Franck MODERNE, *op. cit.*, pp. 22-23.

²⁴⁰¹ V. Franck MODERNE, *op. cit.*, p. 8 ; Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 1378 et 1379 p. 474.

²⁴⁰² Emmanuel ROSENFELD, et Jean VEIL, « Sanctions administratives, sanctions pénales », *op. cit.*, p. 61. V. aussi : Mireille DELMAS-MARTY, « Nouveau Code pénal, avant-propos », *RSC*, 1993, p. 441.

²⁴⁰³ Emmanuel ROSENFELD, et Jean VEIL, *op. cit.*, p. 62.

²⁴⁰⁴ Soizic LORVELLEC, *op. cit.*, p. 191. V. aussi : Mireille DELMAS-MARTY et Catherine TEITGEN-COLLY, *op. cit.*, p.12 ; Henry-Michel CRUCIS, *op. cit.*, n° 4. A ce sujet, il faut bien sûr avoir à l’esprit que « *la sanction pénale n’est qu’une des formes possibles de sanction juridique* », V. Emmanuel DREYER, *Droit pénal général*, *op. cit.*, n° 1322 p. 1037.

Envisagée aussi simplement, la présence de la « *variante administrative* »²⁴⁰⁵ de la répression ne peut plus être considérée comme une bizarrerie ou une surprise²⁴⁰⁶. Mais se justifie-t-elle pour autant ? En l'occurrence, en matière fiscale, il apparaît que de nombreuses considérations plaident en faveur de sa mise en œuvre.

b. Un pan de la répression pleinement justifié

300. Un choix répressif réfléchi – En choisissant de confier un pouvoir répressif à l'administration, le législateur entend éviter que les infractions fiscales soient exclusivement sanctionnées par le juge judiciaire. Pour comprendre ce choix législatif, trois explications peuvent être avancées ; l'une historique, l'autre technique et la dernière s'appuyant sur des considérations d'opportunités²⁴⁰⁷. L'étude de ces différentes raisons permet de comprendre pourquoi la juridiction administrative est aujourd'hui encore souvent perçue comme le « *juge naturel* »²⁴⁰⁸ en matière fiscale.

301. Une raison historique – Sur le plan historique tout d'abord, Gabriel Ardant rappelle que sous l'Ancien Régime, les contrôleurs généraux des finances se plaignaient régulièrement auprès du Souverain de la mansuétude des tribunaux répressifs de droit commun à l'égard des infractions fiscales²⁴⁰⁹. C'est pourquoi, de manière à mettre fin à cette indulgence des tribunaux judiciaires, la justice administrative fut instituée « *et avec elle, la possibilité pour l'administration de sanctionner elle-même les agissements qui portaient préjudice aux intérêts du fisc* »²⁴¹⁰. Si on ne peut renier la valeur historique de cette première explication, il n'en reste pas moins qu'elle a aujourd'hui perdu de sa pertinence²⁴¹¹. En effet, l'impôt « *n'est plus à notre époque "le fait du Prince", depuis que l'ensemble des citoyens est, par l'intermédiaire de ses représentants au Parlement, associé aux décisions qui l'instituent et en fixent le taux* »²⁴¹².

Par ailleurs, on pourrait aujourd'hui penser que la mansuétude des tribunaux judiciaires en matière fiscale appartient au passé²⁴¹³. En effet, Gérard Klein avait déjà pu observer en 1975 que face à la fraude fiscale, les juges pénaux étaient capables de faire preuve d'une « *saine sévérité* »²⁴¹⁴. Et cette dernière est encore observable de nos jours²⁴¹⁵. En ce sens,

²⁴⁰⁵ Mireille DELMAS-MARTY, *Les grands systèmes de politique criminelle*, PUF, Paris, 1992, p. 129.

²⁴⁰⁶ En France, cela paraît d'autant plus évident depuis que la constitutionnalité de ce pouvoir répressif non judiciaire a été reconnue, V. à ce propos : Charlotte FAURE-GAUSSEL, *op. cit.*, p. 128 et s. ; Catherine TEITGEN-COLLY, « Chapitre IV. Le cadre juridique de la répression administrative dans les secteurs techniques », Julien BETAILLE, Dalila CHOUKI, Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, Maryse DEGUERGUE, Elise LANGELE, [et al.], *Les sanctions administratives dans les secteurs techniques*, Rapport de recherche, Mission de recherche Droit & Justice, 2017, pp. 81-107, spéc. pp. 81-84 ; Henry-Michel CRUCIS, *op. cit.*, n° 8. V. enfin à ce sujet : *nbp* n° 2463.

²⁴⁰⁷ V. en ce sens : Gérard KLEIN, *op. cit.*, pp. 67-68. A rapprocher de : Georges DELLIS, *op. cit.*, n° 158 pp. 106-108 ; Jean-Marc SAUVE, « Séance d'ouverture », *op. cit.*, p. 25. Pour le même constat tiré en cas d'atteintes à l'environnement, V. Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, pp. 443-458.

²⁴⁰⁸ Georges BRIÈRE DE L'ISLE et Pierre LALUMIÈRE, Note sous Cass. crim., 16 mai 1968, *J.C.P.*, 1969.11.15803.

²⁴⁰⁹ V. Gabriel ARDANT, *Histoire de l'impôt. Livre II. Du XVIII^e siècle au XX^e siècle*, Ed. Fayard, 1972, p. 686.

²⁴¹⁰ Gérard KLEIN, *op. cit.*, n° 80 p. 68.

²⁴¹¹ V. déjà en ce sens : Gérard KLEIN, *op. cit.*, n° 84 p. 71.

²⁴¹² *Ibid.*

²⁴¹³ Pour l'exposé d'un constat opposé, V. Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD *L'impunité fiscale, Quand l'Etat brade sa souveraineté*, *op. cit.*, p. 74.

²⁴¹⁴ Gérard KLEIN, *op. cit.*, n° 85 p. 71.

on se souvient qu'en première instance, Jérôme Cahuzac et Patrick Balkany avaient été lourdement condamnés²⁴¹⁶. Le premier à trois ans d'emprisonnement ferme²⁴¹⁷. Le second à une peine de quatre ans d'emprisonnement avec mandat de dépôt²⁴¹⁸. Mais, au-delà de ces deux cas particuliers, la Cour des comptes a observé dans un rapport paru en 2019 que les sanctions prononcées en matière fiscale s'étaient durcies ces dernières années ; ce durcissement étant observable au regard de l'augmentation non seulement de la fréquence du prononcé de peines d'emprisonnement ferme mais aussi du montant des amendes infligées²⁴¹⁹.

302. Des raisons techniques – Sur le plan technique ensuite, la compétence répressive attribuée au fisc se justifie non seulement au regard de la nature particulière des sanctions fiscales mais aussi en considération du fait que la justice pénale traditionnelle ne soit pas en mesure, par manque de moyens, d'absorber l'intégralité du contentieux fiscal répressif²⁴²⁰.

S'agissant du premier point, on rappellera que le particularisme des sanctions fiscales prévues par le Code général des impôts réside dans leur hétérogénéité²⁴²¹. En effet, les intérêts de retard ont « *pour seul but d'assurer la réparation du préjudice causé au Trésor : [ils] n'intéressent pas le droit pénal et il est naturel de les soumettre entièrement au contentieux fiscal* »²⁴²², tandis que les majorations de droits et amendes fiscales « *présentent incontestablement un caractère répressif quelquefois très marqué* »²⁴²³. Dans le même sens, d'autres auteurs soulignent que les pénalités qu'applique l'autorité fiscale revêtent une nature indemnitaire, plus encore que proprement sanctionnatrice et cette constatation justifie qu'on ait pensé qu'il n'était pas judicieux de conférer aux juridictions ordinaires la connaissance de l'ensemble des infractions fiscales²⁴²⁴.

²⁴¹⁵ Et pas seulement en France. A titre d'exemple, au Royaume-Uni, les juges pénaux se montrent relativement sévères en matière fiscale, V. en ce sens : Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *op. cit.*, pp. 127-128.

²⁴¹⁶ A rapprocher de : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 956 pp. 690-691.

²⁴¹⁷ V. à ce sujet : Dorothee GOETZ, « Jugement *Cahuzac* : sanction hors-norme pour une affaire hors-norme ou révolution du droit pénal des affaires ? », *Dalloz actualité*, 14 décembre 2016.

²⁴¹⁸ V. à ce sujet : Pierre-Antoine SOUCHARD, « Les époux Balkany condamnés pour fraude fiscale ou la sanction de "la délinquance fortement rémunératrice" », *Dalloz actualité*, 13 septembre 2019. A rapprocher de : Circulaire Justice/Finances relative à la lutte contre la fraude fiscale du 22 mai 2014, *op. cit.*, p. 21. V. aussi : Michel VERON et Guillaume BEAUSSONIE, *op. cit.*, n° 903 p. 602.

²⁴¹⁹ V. Cour des comptes, « La fraude aux prélèvements obligatoires. Evaluer, prévenir, réprimer », 2019, p. 123.

²⁴²⁰ V. en ce sens : Gérard KLEIN, *op. cit.*, p. 68. A rapprocher de : Jacques MOURGEON, *La répression administrative*, *op. cit.*, n° 152 pp. 220-222. Ou plus récemment de : Jacques BRURON, *op. cit.*, p. 10 ; Charlotte FAURE-GAUSSSEL, *op. cit.*, n° 259 et 260 pp. 121-122.

²⁴²¹ V. en ce sens : Gérard KLEIN, *loc. cit.* A propos du débat déjà ancien relatif à la nature particulière des sanctions fiscales, V. notamment : Lucien SFEZ, « La nature juridique des sanctions fiscales non pécuniaires », *Revue de science financière*, 1966, pp. 361-396. A rapprocher de : Georges DELLIS, *op. cit.*, pp. 195-203.

²⁴²² Gérard KLEIN, *loc. cit.* Dans le même sens, V. plus récemment : Michel BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, *op. cit.*, p. 105.

²⁴²³ Gérard KLEIN, *op. cit.*, p. 68. A rapprocher de : Loïc DE GRAEVE, *op. cit.*, n° 807.

²⁴²⁴ V. en ce sens : Roger MERLE et André VITU, *Traité de droit criminel. Droit pénal spécial*, Tome I, Cujas, 1^{ère} éd., 1982, n° 651 p. 509. A rapprocher de : Philippe DEROUIN, « Les contentieux de la répression », *op. cit.*, p. 103 ; Bertrand PAILLARD, *La fonction réparatrice de la répression pénale*, LGDJ, coll. « Bibliothèque des sciences criminelles », Tome 42, 2007, spéc. n° 165 à 177 pp. 81-86 ; Wilfried JEANDIDIER, « Des sanctions mixtes : l'exemple des sanctions fiscales et sanction douanières », Blandine MALLET-BRICOUT (dir.), *op. cit.*, pp. 83-92.

Au-delà, le partage de la répression en matière fiscale est également motivé par la crainte que le système pénal ne soit pas en mesure de lutter seul contre la fraude fiscale qui – en tant que « *phénomène de masse* »²⁴²⁵ –, est susceptible de générer un contentieux particulièrement important²⁴²⁶. En ce sens, l'existence d'un versant administratif de la répression manifesterait son utilité dans la mesure où il permettrait d'« *éviter que les infractions vénielles, par leur nombre, n'aboutissent à l'engorgement des tribunaux* »²⁴²⁷.

Longtemps mise en avant, cette explication technique ne semble pas avoir perdu de sa pertinence, si bien qu'elle pourrait à elle seule justifier le pouvoir répressif reconnu à l'administration en matière fiscale²⁴²⁸. On pourrait par ailleurs mobiliser cette même justification pour expliquer la présence de la répression administrative dans d'autres secteurs techniques tels que celui de la sécurité routière²⁴²⁹.

303. Des raisons d'opportunité – Toutefois, une dernière justification à l'existence de sanctions non pénales en matière fiscale mérite – au regard de l'intérêt qu'elle présente –, d'être évoquée. A la différence des explications précédentes qui reposaient sur des faits objectifs – tel que l'histoire ou la technicité des sanctions fiscales –, cette troisième justification est « *empreinte de considérations d'opportunité* »²⁴³⁰. Parmi ces dernières, est avancée l'idée selon laquelle l'intervention administrative apporterait une double « *plus-value* » à la répression²⁴³¹. D'aucuns estiment en effet que la répression administrative permettrait non seulement d'accroître l'effectivité de la législation et de la réglementation, mais aussi d'obtenir un gain d'efficacité dans le traitement des infractions²⁴³². Plus précisément, ceux qui défendent cette opinion espèrent que l'instauration d'un pouvoir administratif de sanction

²⁴²⁵ Céline WRAZEN, « Fraude fiscale, légitimité, illégitimité, phénomène d'élite ou phénomène de masse », *Dr. fisc.* n° 3, 18 janvier 2007, 49.

²⁴²⁶ V. en ce sens : Gérard KLEIN, *op. cit.*, pp. 69-70 ; Franck MODERNE, *op. cit.*, pp. 33-34 ; Manon DE SAINT-LEGER, *L'articulation des procédures pénale et fiscale*, *op. cit.*, n°62 pp. 68-69.

²⁴²⁷ Louis BOYER, *op. cit.*, p. 240. Ou plus récemment : Opinion dissidente du juge Pinto De Albuquerque sous l'arrêt CEDH gr. ch., 15 nov. 2016, *précité*, n° 16 ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 795 p. 586. Ceci dit, la réflexion inverse serait également juste. En effet, le recours au droit pénal en matière de manquements à l'impôt permettrait d'éviter que l'administration fiscale ne soit « *débordée par la fraude fiscale* », V. Lucien SFEZ, « La nature juridique des sanctions fiscales non pécuniaires », *Revue de science financière*, 1966, p. 365.

²⁴²⁸ V. déjà en ce sens : Gérard KLEIN, *op. cit.*, pp. 72-73. V. aussi : Lolita GIRONDEAU, *Contribution à l'étude de la pénalisation du droit fiscal*, *op. cit.*, n°39 pp. 38-39 ; Manon DE SAINT-LEGER, *op. cit.*, n°64 et n°65 pp. 70-72.

²⁴²⁹ V. en ce sens : Jean-Marc SAUVE, « Les sanctions administratives en droit public français. Etat des lieux, et perspectives », *AJDA*, n° spécial, 20 oct. 2001, p. 16.

²⁴³⁰ Gérard KLEIN, *op. cit.*, p. 70.

²⁴³¹ « *Les sanctions prononcées par les autorités administratives doivent leur essor à leur efficacité lorsque la technicité des infractions ou la nécessité d'un traitement rapide rendent inopérant le recours à la justice pénale* », V. Anne-Valérie LE FUR, « La rationalisation des sanctions, une exigence démocratique en faveur de leur efficacité », *loc. cit.* V. aussi : Carlos ENRICO PALIERO, « La sanción administrativa como medida moderna en la lucha contra la criminalidad económica », *Hacia un derecho penal económico europeo. Jornadas en honor del profesor Klaus Tiedemann*, Boletín Oficial del Estado, 1995, pp. 469-491.

²⁴³² V. en ce sens : Stéphane DETRAZ, « L'Administration et le juge pénal. Quelle articulation possible entre l'administration et le juge pénal ? Le domaine fiscal peut-il servir de modèle ? », *op. cit.*, pp. 47-48. A rapprocher de : Jacques MOURGEON, *La répression administrative*, *op. cit.*, n° 148 pp. 215-216 ; Loïc DE GRAEVE, *Essai sur le concept de droit de punir en droit interne*, *op. cit.*, n° 699 ; Guillaume GRISEL, « La sanction administrative », Blandine MALLET-BRICOUT (dir.), *op. cit.*, pp. 191-210 ; Marielle COHEN-BRANCHE, « Le droit répressif non pénal : un droit plus adapté ? - L'exemple de l'Autorité des marchés financiers », *Dr. pén.* n° 9, septembre 2009, étude 22, spéc. n° 2 et 5 ; Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 1606 pp. 547-548. Ou plus récemment de : Ludovic AYRAULT, « *Non bis in idem* : les enjeux en matière fiscale », *AJ Pénal*, Dalloz, 2015, p. 185 ; Achour TAIBI, *op. cit.*, pp. 69-72 ; Emmanuel DREYER, *Droit pénal général*, *op. cit.*, n°153, p. 137.

compense le désintérêt que la « *machine pénale* »²⁴³³ manifeste à l'égard de certaines formes de délinquance²⁴³⁴. Par ailleurs, ils supposent que la répression administrative est « *gage de célérité, en raison de l'application d'une procédure censée être plus souple que son homologue pénal, ainsi que de pertinence, de par l'intervention d'une autorité experte dans les domaines concernés* »²⁴³⁵.

De telles considérations présentent en réalité un caractère hâtif. En effet, si à la lumière de ce qui précède, on peut légitimement penser que l'intervention administrative en matière fiscale contribue à lutter plus rapidement et efficacement contre la fraude, il n'en reste pas moins que la plus-value supposée de ce pan de la répression est à nuancer²⁴³⁶. En effet, comme on l'a vu, on a assisté ces dernières années à un phénomène de spécialisation des autorités chargées de la répression fiscale²⁴³⁷. Par ailleurs, il est de moins en moins vrai de croire que la répression administrative s'organise autour d'une procédure beaucoup plus souple que son homologue pénal étant donné que sa mise en œuvre est désormais encadrée en droit interne mais aussi en droit européen.

2. L'encadrement de la répression administrative en matière fiscale

304. La progressive « *pénalisation* »²⁴³⁸ du droit fiscal – Après avoir reconnu l'existence de sanctions administratives, il est apparu nécessaire d'encadrer leur application²⁴³⁹. C'est ainsi que, dans le but de ne pas porter atteinte à des garanties fondamentales protectrices des citoyens, les principes directeurs gouvernant la répression pénale ont progressivement été transposés en droit répressif administratif²⁴⁴⁰. A titre d'illustration, le Code général des impôts qualifie les majorations d'impôt et amendes fiscales de « *sanctions* »²⁴⁴¹.

²⁴³³ Philippe ROBERT, « Comment la machine pénale remplit les prisons », *Le Monde diplomatique*, mai 1986, pp. 26-27.

²⁴³⁴ V. en ce sens : Stéphane DETRAZ, *op. cit.*, p. 47.

²⁴³⁵ Stéphane DETRAZ, *op. cit.*, p. 48. V. aussi à ce propos : Roger MERLE et André VITU, *loc. cit.* ; Philippe DEROUIN, « Les contentieux de la répression », *loc. cit.* A rapprocher enfin de : Pierre LASCOUMES et Carla NAGELS, *op. cit.*, pp. 39-40.

²⁴³⁶ « *La lenteur de la justice et l'impérieuse nécessité de garantir une répression rapide, compte tenu de la particularité du domaine concerné, ne constituent pas des arguments suffisants pour justifier de l'attribution d'un pouvoir de sanction à une autorité administrative* », V. Charlotte FAURE-GAUSSEL, *op. cit.*, p. 121.

²⁴³⁷ V. Stéphane DETRAZ, *op. cit.*, n° 2 p. 47 ; Charlotte FAURE-GAUSSEL, *loc. cit.* V. aussi à ce sujet : *Supra* § 102 et s.

²⁴³⁸ Le terme « *pénalisation* » est ici entendu comme une « *traduction de l'influence exercée par le droit répression pénale* » sur la matière fiscale, V. Lolita GIRONDEAU, *Contribution à l'étude de la pénalisation du droit fiscal*, L'Harmattan, 2021, p. 16.

²⁴³⁹ A rapprocher de : Yves JEGOUZO, « Les sanctions administratives, actualité et perspectives », *AJDA*, 2001, p. 1 ; Charlotte FAURE-GAUSSEL, *op. cit.*, n° 293 p. 132 ; Laure MILANO, « Les garanties accordées aux personnes sanctionnées », Pierre BOURDON et Laetitia JANICOT (dir.), *Les sanctions administratives : identité(s), pouvoir(s), contrôle(s)*, Lextenso, 2023, pp. 147-158.

²⁴⁴⁰ « *On aurait donc bien tort de présenter la répression administrative des manquements [...] comme le domaine où s'exerce l'arbitraire, tandis que l'autorité judiciaire cultiverait l'amour des procès loyaux et des droits de la défense. Le transfert des compétences répressives vers l'Administration n'est pas nécessairement désavantageux pour les accusés* », V. à ce propos : Jacques-Henri ROBERT, « Ressemblances et dissemblances entre procédures judiciaires et administratives », Marie-Anne FRISON-ROCHE, Jean-Claude MARIN et Claude NOCQUET (dir.), *La justice pénale face à la délinquance économique et financière*, Dalloz, 2001, p. 70. V. déjà à ce propos : Raymond ODENT, « Les droits de la défense [devant les juridictions administratives] », *Conseil d'État. Études et documents*, n° 7, 1953, pp. 55-65. A rapprocher de : Yves GAUDEMET, « Préface », Georges DELLIS, *op. cit.*, p. XXI ; Yvonne MULLER, *op. cit.*, pp. 27-28 ; Thierry LAMBERT, « La place des sanctions pénales dans le dispositif général de la lutte contre la fraude fiscale », *loc. cit.* ; Charlotte FAURE-GAUSSEL, *op. cit.*, n° 245 p. 113 ; Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 1455 pp. 496-497 et n° 1608 p. 549 ; Jean-Marc SAUVE, « Séance d'ouverture », *op. cit.*, pp. 26-27 ; Florent KIRMANN, *op. cit.*, n° 19 pp. 15-16 ; Henry-Michel CRUCIS, *op. cit.*, n° 6 ; Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *Précis de droit pénal fiscal*, LexisNexis, 2021, n° 48 à 52 pp. 18-21.

²⁴⁴¹ V. *Code général des impôts*, Dalloz, Paris, 2020, p. 2163. V. aussi : <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4027-PGP.html?identifiant=BOI-CH-IMP-20190627>.

A ce titre, ces dernières se sont vu reconnaître par la jurisprudence une « *finalité répressive* »²⁴⁴², ce qui a conduit à soumettre leur prévision légale et leur mise en œuvre aux règles fondamentales du droit pénal et de la procédure pénale contenues dans différents textes de portée supra-législatives telle que la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, ou encore la Convention européenne des droits de l'Homme²⁴⁴³.

305. L'assimilation de certaines pénalités fiscales à la « matière pénale » – La similitude qui peut être observée entre les sanctions pénales et certaines sanctions fiscales n'a effectivement pas échappé à la Cour européenne des droits de l'Homme qui juge qu'elles relèvent de la « *matière pénale* »²⁴⁴⁴. Cette dernière notion – mentionnée à l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme –, visent « *les sanctions pénales, mais également les sanctions extra pénales internes qui remplissent certains critères* »²⁴⁴⁵. Comme on l'a vu, ces derniers ont d'abord été ébauchés dans l'arrêt *Engel* du 8 juin 1976 avant d'être précisés dans l'affaire *Öztürk*²⁴⁴⁶.

306. Le droit pénal : « centre de gravité du phénomène répressif »²⁴⁴⁷ – Dans les faits, il ressort de la jurisprudence de la Cour que ces critères ont d'abord été appliqués à des poursuites disciplinaires militaires²⁴⁴⁸, avant d'être principalement étendus aux sanctions administratives²⁴⁴⁹, puis à certaines pénalités fiscales²⁴⁵⁰. Ce faisant, en droit français, ressortissent à la « *matière pénale* » au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, les « *sanctions répressives du droit fiscal* »²⁴⁵¹ à savoir les majorations et amendes

²⁴⁴² Mireille DELMAS-MARTY et Catherine TEITGEN-COLLY, *op. cit.*, p. 44. V. aussi à ce propos : Charlotte FAURE-GAUSSEL, *op. cit.*, n° 262 p. 122 ; Franck MODERNE, *op. cit.*, pp. 45-53.

²⁴⁴³ V. en ce sens : Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 48 p. 19.

²⁴⁴⁴ V. en ce sens : Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 49 p. 19. A rapprocher de : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, pp. 59-65.

²⁴⁴⁵ Charlotte FAURE-GAUSSEL, *op. cit.*, n° 265 p. 123. A également rapprocher de : Mireille DELMAS-MARTY, « Code pénal d'hier, droit pénal d'aujourd'hui, matière pénale de demain », *op. cit.*, p. 34. V. aussi à ce sujet : Groupe de recherche Droits de l'Homme et logiques juridiques, *op. cit.*, p. 841 et s. ; Mireille DELMAS-MARTY et Catherine TEITGEN-COLLY, *op. cit.*, pp. 165-169 ; Stéphane JANIN, « L'infraction à caractère répressif pour la Cour européenne des droits de l'Homme », Claude DUCOULOUX-FAVARD et Christian LOPEZ (sous. dir.), *op. cit.*, pp. 45-53 ; Djoheur ZEROUKI, « La sanction en matière pénale », Blandine MALLET-BRICOUT (dir.), *op. cit.*, pp. 37-45 ; Thomas BOMBOIS et Diane DEOM, « La définition de la sanction administrative », *op. cit.*, p. 102 et s. ; Mary-Hélène DESFOUR, *Contribution à la réflexion sur la notion de sanction pénale dans le droit positif contemporain français*, Thèse de doctorat, Université d'Aix-Marseille, 2012, dactyl. p. 114 et s. A propos de la matière pénale et de son contenu, V. Frédéric SUDRE, *Droit européen et international des droits de l'homme*, PUF, 14^{ème} éd., 2019, pp. 565-572 ; Frédéric SUDRE, Laure Milano, Hélène SURREL, et Béatrice PASTRE-BELDA, *Droit européen et international des droits de l'homme*, PUF, 15^{ème} éd., 2021, n° 370 à 375 pp. 562-569.

²⁴⁴⁶ Pour rappel, il s'agit de la qualification qui est donnée en droit interne à l'infraction, de sa nature propre et enfin du degré de sévérité de la sanction encourue. A ce sujet, V. *Supra* §235.

²⁴⁴⁷ « *Le droit pénal [...] peut être perçu comme le centre de gravité du phénomène répressif en exerçant sa force d'attraction sur le régime des sanctions administratives voire sur celui des sanctions disciplinaires* », V. Frédéric STASIAK, « Gravité et répression des infractions en droit pénal des affaires », Julie ALIX et Audrey DARSONVILLE (sous. dir.), *op. cit.*, p. 251.

²⁴⁴⁸ V. Arrêt *Engel et autres c. Pays-Bas* précité ; CEDH, *Vuolanne c/ Finlande*, 7 avril 1989, A/44/40, annexe X, section J.

²⁴⁴⁹ V. Arrêt *Öztürk c. Allemagne* précité ; CEDH, *Grande Stevens et al. c/ Italie*, 4 mars 2014, affaire n° 18640/10.

²⁴⁵⁰ V. CEDH, *Bendenoun c. France*, 24 février 1994, affaire n° 12547/86, spéc. §§46-47. V. aussi : CEDH, *APMP et TP c/ Suisse*, 29 août 1997, affaire n° 19958/92, spéc. §43 ; CEDH, *Segame SA c/ France*, 7 juin 2012, affaire n° 4837/06 ; CEDH, *Jussila c/ Finlande*, 23 novembre 2006, affaire n° 73053/01. Relèvent aussi de la « *matière pénale* », les dispositions répressives du droit douanier français, les sanctions des infractions au droit de la concurrence, ou encore les sanctions infligées par une juridiction financière, V. en ce sens : Frédéric SUDRE, *op. cit.*, n° 375 pp. 571-572 ; Frédéric SUDRE, Laure Milano, Hélène SURREL, et Béatrice PASTRE-BELDA, *op. cit.*, n° 375 p. 569.

²⁴⁵¹ Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, p. 19.

fiscales prévues aux articles 1728 et suivants du Code général des impôts²⁴⁵². La mise en œuvre de telles sanctions appelle donc théoriquement le respect des garanties prévues à l'article 6 de la CESDH²⁴⁵³.

307. La nécessaire atténuation de la portée des principes issus du droit pénal –

Mais, en pratique, si pour réprimer un comportement, les autorités administratives devaient suivre les mêmes règles que celles imposées aux juges pénaux, les sanctions ainsi prises risqueraient de perdre de leur efficacité et donc de leur intérêt²⁴⁵⁴. C'est pourquoi, afin d'éviter cet écueil – tout en prenant soin de ne pas trop entraver l'action du Trésor public –, la Cour a par la suite précisé dans sa jurisprudence que « *les garanties offertes par le volet pénal de l'article 6 ne [devaient] pas nécessairement s'appliquer dans toute leur rigueur* »²⁴⁵⁵ aux sanctions fiscales²⁴⁵⁶.

308. L'encadrement des sanctions fiscales en droit interne –

Ainsi amorcé au plan européen, l'encadrement des sanctions fiscales – illustré par la transposition de certaines règles du droit pénal en matière fiscale –, s'est poursuivi en droit interne, et ce, tant au niveau constitutionnel que jurisprudentiel²⁴⁵⁷. En effet, après avoir reconnu la constitutionnalité des sanctions administratives, les Sages de la rue de Montpensier ont entendu encadrer constitutionnellement le pouvoir répressif confié à l'administration fiscale²⁴⁵⁸.

²⁴⁵² *A contrario*, les sanctions fiscales non répressives, tels que les intérêts de retard, échappent aux prévisions de l'article 6 de la Conv. EDH. A propos des sanctions fiscales non répressives, V. Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 43 à 46 pp. 17-18. Pour un aperçu exhaustif du processus d'intégration des sanctions fiscales à la matière pénale, V. Lolita GIRONDEAU, *Contribution à l'étude de la pénalisation du droit fiscal*, L'Harmattan, 2021, pp. 49-162.

²⁴⁵³ V. Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 49 p. 19. V. aussi : Christian LOPEZ, *Droit pénal fiscal*, LGDJ, 2012, pp. 189-192 ; Pascal DOURNEAU-JOSETTE, « La fraude fiscale et la Convention européenne des droits de l'homme », Jérôme LASSERRE CAPDEVILLE, Philippe MARCHESSOU, Bruno TRESCHER et Chantal CUTAJAR (sous dir.), *op. cit.*, pp. 151-170 ; Jean LAMARQUE, « Les sanctions fiscales : le droit-de-l'homme contre le droit », *Mélanges en l'honneur du Professeur Christian Lonit*, Bruxelles, Bruylant, 2015, p. 371 et s.

²⁴⁵⁴ « *La répression administrative perdrait beaucoup de son intérêt si elle devait intégralement se couler dans le moule de la procédure pénale* », V. Emmanuel ROSENFELD, et Jean VEIL, « Sanctions administratives, sanctions pénales », *op. cit.*, p. 66. A rapprocher de : Jean-Marc SAUVE, « Les sanctions administratives en droit public français », *Actualité juridique*, Ed. droit administratif, Vol. 57, n°1, 2001, p. 21 ; Charlotte FAURE-GAUSSEL, *op. cit.*, n° 245 p. 113. V. enfin : *Supra* §184.

²⁴⁵⁵ V. Arrêt *Jussila c/ Finlande* précité, spéc. §43.

²⁴⁵⁶ Sur le fond, la Cour européenne des droits de l'Homme justifie sa position en précisant que le contentieux fiscal « *ne fait pas partie du noyau dur du droit pénal au sens de la Convention* », V. Arrêt *Segame SA c/ France* précité, spéc. §59. A rapprocher de : Paul MARTENS, « Les sanctions administratives, un droit pénal dégénéré », *op. cit.*, p. 22 ; Hugues RABAULT, *loc. cit.* ; Charles FROGER, « La sanction fiscale dans les jurisprudences constitutionnelle et européenne », *Revue du droit public*, n°4 – 2013, pp. 929-956 spéc. pp. 933-934 ; Bernard THEVENET, « Fraude fiscale : délit général », *op. cit.*, n° 66 ; Rusen ERGEC, « Le contentieux fiscal et les exigences de procédure : les enseignements de la Convention européenne des droits de l'homme », *RGCF*, 2019/5, pp. 343-348 ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 314 pp. 229-230 ; Lolita GIRONDEAU, *op. cit.*, n° 41 pp. 39-40. A propos du « *noyau dur du droit pénal* », V. Raymond GASSIN, Sylvie CIMAMONTI et Philippe BONFILS, *Criminologie*, *op. cit.*, n° 82 à 86 pp. 84-89.

²⁴⁵⁶ A propos de l'encadrement juridique des sanctions administratives, V. notamment : Charlotte FAURE-GAUSSEL, *op. cit.*, p. 132 et s. ; Catherine TEITGEN-COLLY, « Chapitre IV. Le cadre juridique de la répression administrative dans les secteurs techniques », *op. cit.*, p. 81 et s. ; Henry-Michel CRUCIS, *op. cit.*, n° 7-9.

²⁴⁵⁷ Pour des développements exhaustifs relatifs à l'extension des garanties constitutionnelles aux sanctions fiscales à finalité punitive, V. Lolita GIRONDEAU, *op. cit.*, pp. 169-195.

²⁴⁵⁸ C'est à travers deux décisions rendues en 1989 que le Conseil constitutionnel a consacré la constitutionnalité de la répression administrative, V. Cons. const. n° 88-248 DC du 17 janvier 1989 et Cons. const. n°89-260 DC, 28 juillet 1989. En particulier, dans la seconde décision, le Conseil constitutionnel sans ambiguïté et de manière générale que : « *la séparation des pouvoirs, non plus qu'aucun principe ou règle de valeur constitutionnelle ne fait obstacle à ce qu'une autorité administrative, agissant dans le cadre de prérogatives de puissance publique, puisse exercer un pouvoir de sanction* », V. Cons. const. n°89-260 DC précitée, consid. n° 6. En lien avec ces décisions, V. notamment : Mireille DELMAS-MARTY et Catherine TEITGEN-COLLY, *op. cit.*, pp. 30-34 ; Georges DELLIS, *op. cit.*, pp. 13-16 et n° 334 pp. 241-242 ; Jacques KLUGER, *op. cit.*, pp. 505-530 ; Charlotte FAURE-GAUSSEL, *op. cit.*, pp. 130-131 ; Jean-Marie COULON, *op. cit.*, p. 61 ; Catherine TEITGEN-COLLY, « Chapitre IV. Le cadre juridique de la répression administrative dans les secteurs techniques », *op. cit.*, pp. 82-84 ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, pp. 69-72 .

A cette fin, ils ont affirmé – dans le prolongement de la jurisprudence européenne –, que les amendes et majorations qui tendaient à réprimer le comportement des personnes ayant méconnu leurs obligations fiscales devaient être considérées comme des « *sanctions ayant le caractère d'une punition* »²⁴⁵⁹ et donc être soumises aux canons du droit constitutionnel pénal²⁴⁶⁰.

Par ailleurs, à la suite des juges européens, ils ont reconnu que « *la répression fiscale [n'était] pas l'égale de la répression pénale* »²⁴⁶¹. En conséquence, ils admettent que certains principes canalisant cette dernière puissent, en matière fiscale, être appliqués avec plus de souplesse²⁴⁶².

Enfin, ces positions prises par la Cour de Strasbourg et par le Conseil constitutionnel furent – non sans réticence –, intégrées dans les jurisprudences du Conseil d'État et de la Cour de cassation²⁴⁶³. En ce sens, et à seul titre d'exemple, on relèvera que dans un arrêt rendu le 20 décembre 2017, les membres de la plus haute juridiction administrative française ont estimé que les stipulations du paragraphe premier de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme étaient applicables à la contestation de l'amende instituée par les disposition de l'article 1756 *quater* du Code général des impôts²⁴⁶⁴. De même, dans plusieurs décisions, les juges de la chambre commerciale de la Cour de cassation ont jugé que certaines amendes fiscales et majorations d'impôts constituaient des sanctions ayant le caractère d'une punition, si bien que leur prononcé devrait respecter certains principes appliqués en droit pénal²⁴⁶⁵.

²⁴⁵⁹ Cons. const. 4 mai 2012, n° 2012-239 QPC, consid. n° 5. Dans cette même décision, on peut également lire que « *les majorations et intérêts de retard ayant pour seul objet de réparer le préjudice subi par l'État du fait du paiement tardif de l'impôt ne revêtent aucun caractère punitif* », et échappent donc aux prévisions des articles 8 et 9 de la DDHC, V. Décision précitée, consid. n° 4. Tel est notamment le cas de la majoration de 10% prévue par l'article 1730 du CGI en cas de retard dans le paiement de l'impôt, V. Cons. const. 29 avril 2011, n° 2011-124 QPC, consid. n° 3. A propos de la notion de « *sanction ayant le caractère d'une punition* », V. notamment : Michel DEGOFFE, « La sanction à caractère punitif selon le Conseil constitutionnel », Blandine MALLET-BRICOUT (dir.), *op. cit.*, pp. 47-60 ; Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 1399 p. 480 ; Mary-Hélène DESFOUR, *op. cit.*, p. 86 et s.

²⁴⁶⁰ V. en ce sens : Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 50 pp. 19-20. A rapprocher notamment de : Daniel GUTMANN, « Le contrôle du Conseil constitutionnel sur les sanctions fiscales », *Dr. fisc.* 2015, n° 13, comm. 233 ; Eric OLIVA, « Le Conseil constitutionnel et les sanctions fiscales : un exemple caractéristique d'unification du droit constitutionnel répressif », *REIDF*, 2020/2, pp. 157-171.

²⁴⁶¹ Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 50 p. 20. A rapprocher de : Loïc DE GRAEVE, *Essai sur le concept de droit de punir en droit interne*, *op. cit.*, n° 923 ; Daniel GUTMANN, « Sanctions fiscales et Constitution », *Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel*, n° 33, octobre 2011.

²⁴⁶² V. à ce propos : Charles FROGER, *op. cit.*, pp. 943-956.

²⁴⁶³ V. notamment à ce propos : Thierry LAMBERT, « La place des sanctions pénales dans le dispositif général de la lutte contre la fraude fiscale », *loc. cit.* ; Charles FROGER, *op. cit.*, pp. 940-941 ; Charlotte FAURE-GAUSSEL, *op. cit.*, n° 298 à 300 pp. 133-134 ; Catherine TEITGEN-COLLY, « Chapitre IV. Le cadre juridique de la répression administrative dans les secteurs techniques », *op. cit.*, pp. 81-82 ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, pp. 72-84 ; Henry-Michel CRUCIS, *op. cit.*, n° 7 ; Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 51 p. 20.

²⁴⁶⁴ V. CE. 20 déc. 2017, n° 396153, consid. n° 6. Dans un autre arrêt rendu trois ans plus tôt, les Hauts conseillers avaient porté le même jugement à propos de la majoration prévue à l'article 1737 du CGI, V. CE. 24 sept. 2014, n° 361330, consid. n° 2. V. aussi : CE. 8 juillet 1998, n° 184215.

²⁴⁶⁵ Il en va notamment ainsi des principes gouvernant l'application de la loi pénale dans le temps, V. Cass. Com. 7 novembre 1989, n° 88-12.059 (principe de non-rétroactivité) ; Cass. Com. 21 mars 2000, n° 97-21.894 (principe de rétroactivité *in mitius*). Pour d'autres exemples de décisions dans lesquelles les juges de la chambre sociale de la Cour de cassation assimilent certaines amendes fiscales et majorations d'impôts à des sanctions ayant le caractère d'une punition, V. Cass. Com. 29 avril 1997, n° 95-20.001 (amende fiscale) ; Cass. Com. 27 juin 2000, n° 97-22.351 (majoration d'impôt) ; Cass. Com. 16 janvier 2001, n° 98-12.279 (majoration d'impôt).

309. L'incontestable légitimité de la répression administrative en matière fiscale – En somme, ces dernières décennies, l'évolution du contentieux fiscal a progressivement subi l'influence du droit de la répression pénale²⁴⁶⁶. Ce mouvement s'est traduit par la mise en place d'un « *processus d'assimilation des sanctions fiscales à finalité punitive aux sanctions pénales* »²⁴⁶⁷. A travers lui, le pouvoir de sanction confié au fisc français a acquis une très forte légitimité²⁴⁶⁸. Celle-ci était d'abord essentiellement supputée à l'aune de considérations pragmatiques²⁴⁶⁹. Elle est aujourd'hui juridiquement consacrée et donc expressément reconnue. Dès lors, il ne saurait être question de supprimer purement et simplement le versant administratif de la répression de la fraude fiscale²⁴⁷⁰. Mais, serait-il envisageable de ne conserver que lui ?

Pour le savoir, il faut à présent chercher à évaluer la pertinence du recours à la répression pénale en la matière²⁴⁷¹. *In fine*, cette recherche permettra de conclure qu'il est tout à fait justifié de bâtir un système dual de répression. Et pour cause, il apparaît à l'analyse que, dans le domaine fiscal, il est également légitime de recourir – dans certains cas –, à l'arme pénale²⁴⁷².

§2. La pertinence démontrée du recours à la répression pénale

310. Le droit pénal : un « outil extraordinaire »²⁴⁷³ – « *Aucun juriste, même paléoclassique, n'a jamais considéré le droit pénal comme une fin en soi* »²⁴⁷⁴. Pour autant, il est des hypothèses dans lesquelles le recours à ce droit s'impose. Se peut-il que l'on rencontre de telles hypothèses dans le domaine de la fiscalité ?

²⁴⁶⁶ « Depuis trente ans, l'entreprise de pénalisation de la sanction fiscale – et donc corrélativement son européanisation et sa constitutionnalisation – a été croissante », V. Charles FROGER, *op. cit.*, p. 934.

²⁴⁶⁷ Lolita GIRONDEAU, *op. cit.*, n° 4 p. 17. A rapprocher de : Thierry LAMBERT, *loc. cit.* ; Jean-Marie HUET, « La politique pénale fiscale », Thierry LAMBERT (dir.), *Les sanctions pénales fiscales*, *op. cit.*, p. 32 ; Thierry BONNEAU, « Sanction administrative, juge pénal et droit pénal en matière financière », *Livre du bicentenaire du Code pénal et du Code d'instruction criminelle*, Dalloz, 2010, p. 119 et s. spéc. pp. 123-125 ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, p. 208 et s. A ce sujet, Eric Oliva relève que « le développement du droit répressif fiscal en ses deux branches pénale et administrative est un phénomène [...] mondial qui affecte la plupart des États ». V. Eric OLIVA, « Le Conseil constitutionnel et les sanctions fiscales : un exemple caractéristique d'unification du droit constitutionnel répressif », *REIDF*, 2020/2, p. 159.

²⁴⁶⁸ V. en ce sens : Charlotte FAURE-GAUSSEL, *op. cit.*, p. 132.

²⁴⁶⁹ « La nécessité de la répression fiscale administrative apparaît à l'aune de la célérité et de la facilité de sa mise en œuvre », V. Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 795 p. 586.

²⁴⁷⁰ A ce propos, V. Loïc DE GRAEVE, *Essai sur le concept de droit de punir en droit interne*, *op. cit.*, n° 809. V. aussi : Pierre LASCOUMES et Danièle VERNEUIL, *op. cit.*, p. 35 ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 793 p. 585.

²⁴⁷¹ Déjà dans les années 1930, la doctrine s'interrogeait à propos de la nécessité d'une pénalisation de la fraude fiscale. En ce sens, Gaston JÈZE avait pu écrire que « Lorsque la sévérité des sanctions est trop forte, le système est injustifiable et, d'ailleurs, impraticable », V. Gaston JÈZE, « La fraude fiscale », *Revue de science et de législation financière*, 1933, p. 193. Ce même auteur ajoutant que : « La sanction des fraudes fiscales — indispensable — doit être, en principe, pécuniaire et consister en majorations de l'impôt. Les peines correctionnelles appliquées par les tribunaux répressifs doivent être écartées », V. *Ibid.* De son côté, et de manière plus générale, le gouvernement français ne s'est pas toujours montré favorable à la mise en œuvre des dispositions pénales figurant dans les législations et réglementation techniques. Ainsi peut-on lire dans une circulaire datée du 7 janvier 1985 que : « La sanction pénale ne devrait pas être considérée comme indispensable, d'autres solutions pouvant aussi donner une satisfaisante, le recours à la répression pénale devrait être réservée aux faits dont la gravité porte une atteinte importante à l'organisation sociale. Il faut également tenir compte des moyens dont dispose l'Administration pour la mise en œuvre des prescriptions envisagées », V. Circulaire du premier ministre sur l'élaboration et la mise en œuvre des dispositions pénales des législations et réglementations techniques, reproduite in : *RSC*, 1985, pp. 397-398, spéc. p. 398.

²⁴⁷² V. déjà à ce propos : *Supra* §174.

²⁴⁷³ Julie ALIX et Audrey DARSONVILLE, « Propos introductifs », Julie ALIX et Audrey DARSONVILLE (sous. dir.), *Gravité et droit pénal*, Editions mare & martin, 2021, p. 18.

²⁴⁷⁴ Jean LARGUIER, « Mort et transfiguration du droit pénal », *Recueil d'études en hommage à Marc Ancel*, T. 2, Pédone, Paris, 1975, p. 125.

La question mérite d'être posée. C'est pourquoi, après avoir cherché à démontrer que le recours à un « *pseudo droit-pénal* »²⁴⁷⁵ se justifiait dans la lutte contre la délinquance fiscale, il convient à présent de vérifier s'il est également pertinent de recourir dans ce cadre au « *véritable* » droit pénal²⁴⁷⁶. Autrement dit, il convient de déterminer si le droit pénal doit être mobilisé en matière fiscale²⁴⁷⁷. Ce point ne semble pas des plus évidents²⁴⁷⁸. En tout état de cause, il est permis d'affirmer que s'il est nécessaire au juriste de s'interroger en permanence sur l'adéquation des règles juridiques aux exigences de la vie sociale, cela est d'autant plus vrai pour le pénaliste à raison du caractère grave du droit pénal²⁴⁷⁹. En effet, l'inadaptation de la loi pénale aux faits de société est susceptible d'entraîner des effets pervers majeurs parmi lesquels un mépris de l'ordre légal – lorsque cette loi est désuète –, ou des injustices criantes, lorsque celle-ci est excessive²⁴⁸⁰. Si bien que dès lors que l'on se trouve face à un comportement déviant, il apparaît nécessaire de s'interroger quant au bien-fondé de l'emploi de l'outil pénal pour y faire face²⁴⁸¹.

311. Le refus du « *positivisme juridique* »²⁴⁸² – A ce sujet, certains auteurs ne considèrent pas qu'il soit du rôle des universitaires de mener une réflexion sur le droit positif et son évolution. En effet, une partie de la doctrine affirme qu'il n'appartient pas aux juristes de « *justifier l'ordre normatif* »²⁴⁸³. Ce dernier se suffirait à lui-même et n'aurait en réalité pas besoin de justification²⁴⁸⁴. Il reviendrait uniquement au législateur de « *définir les abus de liberté appelant une sanction* »²⁴⁸⁵.

²⁴⁷⁵ Marcel WALINE, *Traité de droit administratif*, Sirey, 9^e éd., 1963, n° 930 ; Mireille DELMAS-MARTY et Catherine TEITGEN-COLLY, *op.cit.*, p. 29. Un autre auteur a pu qualifier ce droit de « *droit pénal "canada dry"* » car il a « *le goût du pénal sans en avoir l'étiquette et sans en procurer l'ivresse* », V. Paul MARTENS, « Les sanctions administratives, un droit pénal dégénéré », *op. cit.*, p. 15.

²⁴⁷⁶ Sur la légitimité du recours au droit pénal, V. Laura ZÚNIGA RODRÍGUEZ, « *Dogmática funcionalista y política criminal: una propuesta fundada en los derechos humanos* », *Derecho* [online]. 2018, n°81, pp.47-92, spéc. p. 60 y s.

²⁴⁷⁷ On a vu précédemment que le législateur français avait fait le choix d'incriminer pénalement la fraude fiscale. Mais peut-être est-ce une erreur ? Donc plutôt que de tenir pour acquis que le recours au droit pénal en matière fiscale est légitime, il convient par honnêteté intellectuelle de se demander si ce droit si particulier est, à tout le moins, utilisable en cette matière. Il s'agit ici d'une question de la plus haute importance, car si à la suite de ces recherches on était amené à répondre négativement à cette question, l'objet de cette thèse en serait transformé. En effet, affirmer que le droit pénal n'a pas sa place dans la lutte contre la fraude fiscale conduirait à envisager de bâtir un système exclusivement administratif de répression.

²⁴⁷⁸ « *Il y aurait une sorte d'incompatibilité entre le dynamisme, la rapidité, la prise de risque inhérents à la vie des affaires et la sécurité, la prudence, la rigidité imposés par le droit pénal* », V. Pascal SUHARD, *op. cit.*, n° 57 p. 57. A rapprocher de : Georges RIPERT, *Le déclin du droit. Etudes sur la législation contemporaine*, *op. cit.*, n° 56.

²⁴⁷⁹ V. en ce sens : Louis BOYER, *op. cit.*, p. 229 et s. Cette interrogation est d'autant plus capital qu'en les temps actuels, le droit pénal connaît une franche remise en cause, V. Valérie MALABAT, « Le droit pénal a-t-il encore une utilité ? », *op. cit.*, pp. 93-94.

²⁴⁸⁰ Si ne pas réagir à la commission d'une infraction est injuste, le faire trop violemment l'est aussi, c'est pourquoi « *entre ces deux extrêmes la justice doit chercher un équilibre* », V. Notre droit pénal, *op. cit.*, p. 1.

²⁴⁸¹ Tandis que l'infraction repose sur un « *écart à la normativité* », le simple comportement d'« *écart à la normalité* » peut être qualifié de « *déviant* », V. Mireille DELMAS-MARTY, *Les grands systèmes de politique criminelle*, *op. cit.*, p. 59.

²⁴⁸² Les tenants du positivisme juridique partagent « *l'idée que l'objet de la science du droit est un objet dénué de transcendance, un objet positif, appartenant au monde sublunaire* », V. Alexandre VIALA, « Le positivisme juridique : Kelsen et l'héritage kantien », *Revue interdisciplinaire d'études juridiques*, vol. 67, no. 2, 2011, pp. 95-117. A propos du « *positivisme juridique* », V. Michel TROPER, « Positivisme juridique », *Encyclopædia Universalis* [en ligne]. URL : <https://www.universalis.fr/encyclopedie/positivisme-juridique/>.

²⁴⁸³ En ce sens, Hans Kelsen a pu écrire qu'« *il n'est pas du rôle de la science du droit de légitimer le droit ; il ne lui appartient absolument pas de justifier l'ordre normatif [...] il lui appartient uniquement de le connaître et de le décrire* », V. Hans KELSEN, *Théorie pure du droit*, Dalloz, 1962, 2^e éd., trad. Ch. EISENMANN, p. 93.

²⁴⁸⁴ A la suite d'Hans Kelsen, Emmanuel Dreyer affirme en effet que : « *L'ordre juridique n'a pas besoin de justifications ; il lui suffit d'être lui-même en respectant les espoirs placés en lui d'un fonctionnement irréprochable. Ce n'est pas en empruntant les habits du sociologues ou du philosophe que le juriste pourra l'aider dans cette tâche. Le positivisme juridique n'est pas une opinion dont il doit avoir honte ; c'est la seule façon pour lui de remplir correctement sa mission* », V. Emmanuel DREYER, « Existerait-il une méta-légalité en droit pénal ? », *Légalité, légitimité, licéité : regards contemporains, Mélanges en l'honneur du professeur Jean-François Seuric*, Presses Universitaires de Nancy, 2018, p. 103.

²⁴⁸⁵ Emmanuel DREYER, « Gravité et théorie de la responsabilité pénale », Julie ALIX et Audrey DARSONVILLE (sous. dir.), *Gravité et droit pénal*, Editions mare & martin, 2021, p. 142.

Ainsi, selon cette perspective, la détermination des infractions punissables procéderait d'un choix non juridique mais politique si bien qu'il n'appartiendrait pas aux pénalistes « d'apprécier la nécessité des incriminations sous couvert de leur propre appréciation des besoins en termes de répression »²⁴⁸⁶. Pourtant, il apparaît possible de croire que la doctrine pénale participe – même modestement – à la construction de ce droit qui l'anime tant²⁴⁸⁷. Ainsi, il sera pris le parti d'« assumer l'impossible neutralité axiologique de l'analyse juridique »²⁴⁸⁸. Cela dit, l'adoption d'une telle posture doctrinale impose de ne pas non plus exagérer le caractère normatif du droit pénal car cela pourrait avoir pour conséquence de restreindre excessivement les libertés individuelles au nom de valeurs imprécises²⁴⁸⁹.

312. La nécessaire prise en compte de l'essence du droit pénal – Dans le domaine fiscal, la doctrine mobilise différents arguments se rattachant à la technique juridique pour justifier le recours à l'outil pénal. A la lumière de ces derniers, on pourrait légitimement supposer qu'il est nécessaire de mobiliser le droit criminel dans la lutte contre la fraude fiscale²⁴⁹⁰. Mais de telles justifications à l'intervention du droit pénal ne suffiraient pas si elles conduisaient à ne pas respecter les caractéristiques et fonctions qui sont assignées à ce champ de la répression dans un Etat de droit²⁴⁹¹. C'est pourquoi, il faudra vérifier que la légitimité du recours au droit pénal en matière fiscale n'est pas simplement supposée **(A)** mais avérée **(B)**.

A. La légitimité supposée de la répression pénale

313. L'utilité du droit pénal fiscal – A première vue, l'emploi du droit pénal en matière fiscale paraît assez naturel²⁴⁹². En effet, la fraude fiscale devrait – au regard de son impact délétère sur la société –, être perçue comme un « abcès dans notre vie sociale »²⁴⁹³.

²⁴⁸⁶ *Ibid.* A ce sujet, Claude Lombois affirme qu'« il n'y a pas, même en l'admettant contingente à un type de société, une détermination, naturelle ou rationnelle, des valeurs dignes d'être pénalement protégées. Le droit de punir est un attribut de la souveraineté. L'Etat souverain, personnification du pouvoir normateur, apprécie la nécessité de pénaliser », V. Claude LOMBOIS, *Droit pénal général*, op. cit., p. 10. Ce même auteur ajoute que : « Si, pour le normateur, l'appréciation de la gravité intrinsèque, abstraite, d'un comportement relève de sa volonté et exprime une politique législative, pour l'interprète de la norme, elle n'est qu'un constat », V. Claude LOMBOIS, *Droit pénal général*, op. cit., p. 14.

²⁴⁸⁷ En ce sens, Bertrand De Lamy retient que la doctrine constitue « une mine de réflexions, d'analyses, de propositions permettant aux praticiens de trouver les compléments indispensables du droit positif », V. Bertrand DE LAMY, « Préface », Guillaume BEAUSSONNIE, *Le rôle de la doctrine en droit pénal*, L'Harmattan, 2006, p. 8. Propos à rapprocher de : Raphaële PARIZOT, « Gravité et théorie des biens juridiques protégés », Julie ALIX et Audrey DARSONVILLE (sous. dir.), *Gravité et droit pénal*, op. cit., pp. 103-111, spéc. p. 111.

²⁴⁸⁸ Pascal BEAUVAIS, « Politique pénale et séparation des pouvoirs », *Mél. en l'honneur de Christine Lazerges, Politique(s) criminelle(s)*, Paris, Dalloz, 2014, p. 88.

²⁴⁸⁹ V. en ce sens : Claire BALLOT SQUIRAWSKI, *Les éléments constitutifs, essai sur les composantes de l'infraction*, Droit, Université Paris-Sud Saclay, 2017, n° 192 p. 184 et n° 197 p. 189. A rapprocher de : Raphaële PARIZOT, *La responsabilité pénale à l'épreuve de la criminalité organisée – Le cas symptomatique de l'association de malfaiteurs et du blanchiment en France et en Italie*, LGDJ, Tome 48, 2010, p. 172 et s., spéc. n° 226 p. 179 ; Nasser-Eddine AZERI, op. cit., pp. 116-119.

²⁴⁹⁰ A propos de la notion de « droit criminel », V. Roger MERLE et André VITOU, *Traité de droit criminel, Droit pénal spécial*, t. 1, Cujas, 1982, n° 142 pp. 211-212.

²⁴⁹¹ V. Gonzalo RODRIGUEZ MOURULLO, *Presente y futuro del delito fiscal*, op. cit., p. 23 ; Jorge DE FIGUEIREDO DIAS, « Les nouvelles tendances de la politique criminelle du Portugal », *Arch. pol. crim.*, n° 6, 1983, p. 194.

²⁴⁹² Certains auteurs affirment cependant qu'on pourrait ne pas comprendre pourquoi appliquer le droit pénal en matière fiscale étant donné que le droit fiscal est un droit autonome qui « comporte à la fois les sanctions de ses violations et les règles de procédure qui gouvernent son contentieux », V. Fernand BOULAN et Christian LOUIT, op. cit., p. 9. A propos de l'autonomie du droit fiscal, on peut affirmer que ce dernier est un droit autonome dès lors qu'il est « gouverné par des principes et des règles propres, distincts de ceux dont s'inspirent les autres branches du droit », V. Jean-Claude MAITROT, « Impôt - Droit fiscal », *Encyclopædia Universalis* [en ligne], consulté le 08 mai 2021. URL : <https://www.universalis.fr/encyclopédie/impot-droit-fiscal/>.

²⁴⁹³ Valérie GISCARD D'ESTAÏN, *Les échos*, 19 avril 1974.

En particulier, ce comportement antisocial par excellence est source d'importantes inégalités qui sont par ailleurs aggravées par l'existence d'inégalités en l'absence de fraude²⁴⁹⁴. Ces dernières résultent notamment du bénéfice de « niches fiscales » (en anglais « *tax shelters* ») consistant en des « mécanismes de réduction d'impôt visant à permettre aux grandes entreprises et aux plus fortunés d'abaisser leur niveau de prélèvement »²⁴⁹⁵. Mais, plus largement, l'utilité d'un droit pénal fiscal se justifie au regard des caractéristiques propres à la répression pénale²⁴⁹⁶. En effet, comme l'expliquent Stéphane Détraz et Renaud Salomon : « D'un point de vue criminologique, juridique et légistique, sanctionner la fraude fiscale par le biais du droit pénal plutôt que du droit fiscal présente une utilité certaine : celle de bénéficier des techniques du droit criminel »²⁴⁹⁷.

314. La possibilité d'imputer la fraude fiscale à une pluralité d'agents – Pour illustrer cet intérêt, on rappellera tout d'abord que le fait d'ériger la fraude fiscale en infraction pénale comporte l'avantage de pouvoir reprocher les faits « non seulement au contribuable, mais également à un coauteur (par ex. le gérant de droit ou de fait d'une personne morale) ou un complice en application des articles 121-1 et suivants du Code pénal »²⁴⁹⁸. Toutefois, cet atout que présente la répression fiscale est aujourd'hui à nuancer puisque le droit fiscal répressif n'est sur ce point « pas désarmé »²⁴⁹⁹. En effet, dans certaines hypothèses, ce droit « permet de faire supporter le poids de la sanction par un tiers »²⁵⁰⁰. A titre d'exemple, l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales²⁵⁰¹ prévoit qu'un dirigeant social peut être tenu des impositions et pénalités dues par la société qu'il dirige s'il en a rendu le recouvrement impossible par des manœuvres frauduleuses ou l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales²⁵⁰². Dans le même esprit, on a vu précédemment que la loi du 23 octobre 2018 avait instauré un manquement de complicité de fraude fiscale permettant d'appliquer une amende fiscale aux professionnels du droit, de l'argent ou du chiffre qui apporteraient leurs concours à la réalisation de cette infraction²⁵⁰³.

²⁴⁹⁴ A propos des effets entraînés par la fraude fiscale, V. *Supra* §147 et s.

²⁴⁹⁵ Alexis SPIRE, « Niches, fraude, paradis fiscaux : de l'ardoise au coup d'éponge », *Le Monde diplomatique*, Septembre 2016. V. aussi à ce sujet : Marc LEROY, *Le contrôle fiscal. Une approche cognitive de la décision administrative*, *op. cit.*, p. 253 ; Frédéric DOUET, *Le système fiscal en clair. Radiographie de la France fiscale*, Ellipses Edition, 2011, p. 23-46 ; Katia WEIDENFELD, « Les niches fiscales, un instrument ambigu », *Revue Projet*, 2014/4 (N° 341), pp. 32-39.

²⁴⁹⁶ « Nécessaire, la répression administrative n'est pas suffisante pour permettre de garantir les intérêts du Trésor. L'un des apports de la voie pénale est d'autoriser ce que la répression administrative ne permet pas. On le mesure du point de vue non seulement des sanctions encourues mais aussi de la procédure », V. Ludovic AYRAULT, « Non bis in idem : les enjeux en matière fiscale », *AJ Pénal*, Dalloz, 2015, p. 185. V. aussi à ce propos : Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 70 à 76 pp. 27-29.

²⁴⁹⁷ Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 70. A rapprocher de : Charlotte CLAVERIE-ROUSSET, « Le délit de fraude fiscale et les délits voisins », *Dr. fisc.* n° 46, 2014, étude n° 622, n° 2 ; Philippe OUDENOT et Alexandre LAUMONIER, « Les nouveaux moyens de l'administration fiscale pour lutter contre la fraude fiscale », *Dr. fisc.* 2014, n° 46, 618. V. enfin, en lien avec ce sujet : Mireille DELMAS-MARTY, « Criminalisation et infraction financière », *RSC*, 1977, p. 509 et s., spéc. pp. 517-518.

²⁴⁹⁸ Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 73 p. 27.

²⁴⁹⁹ Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 73 p. 28.

²⁵⁰⁰ *Ibid.*

²⁵⁰¹ Martine BETCH, « Fasc. 721 : Contentieux pénal – Procédure pénale », *J.-Cl. Procédures fiscales*, 2019, n° 197.

²⁵⁰² V. à ce propos : François PILLET, « La responsabilité des dirigeants de sociétés, personnes morales et groupements (LPF. articles L. 266 et L. 267) », *La Semaine Juridique Edition Générale*, n° 27, 5 juillet 1989, doct. 3401 ; Jean-Philippe HAEHL, « Responsabilité des dirigeants des personnes morales (art. L. 266 et L. 267, Livre des procédures fiscales) », *RTD Com.* 1994, p. 374 ; Martine BETCH, « Fasc. 721 : Contentieux pénal – Procédure pénale », *J.-Cl. Procédures fiscales*, 2019, n° 197 ; Véronique LEGRAND, « Fasc. 3255 : Entrepreneur individuel à responsabilité (EIRL) en difficulté », *J.-Cl. Commercial*, 2020, n° 107. Pour des illustrations jurisprudentielles récentes de cette action en responsabilité, V. Cass. Com., 5 juin 2019, n° 17-15.598 ; Cass. Com., 27 juin 2019, n° 17-22.326.

²⁵⁰³ V. à ce propos : *Supra* §§121-122.

315. La possibilité de recourir aux moyens de preuve prévus par le Code de procédure pénale – Mais si ce premier avantage que présentait la répression pénale n'en est plus réellement un, il n'en reste pas moins que le recours à cette dernière pourrait se révéler autrement utile. En effet, on pourrait instinctivement penser que le fait de choisir la voie pénale permettrait de recourir aux « *procédés énergiques que procure la procédure pénale* »²⁵⁰⁴ et donc de faciliter la découverte de « *faits inaccessibles aux agents du fisc dont les pouvoirs coercitifs sont limités* »²⁵⁰⁵. Néanmoins, cet autre atout que présente la répression pénale est lui aussi à nuancer depuis la création de la Brigade nationale de répression de la délinquance fiscale et *a fortiori*, depuis que cette police fiscale peut recourir à certaines techniques spéciales d'enquête introduites dans le Code de procédure pénale par la loi *Perben II*²⁵⁰⁶.

316. La possibilité de recourir à de véritables peines – Dernier point, mais non des moindres : le recours au droit pénal peut – comme on l'a vu –, conduire au prononcé de peines qui, comparées aux sanctions fiscales, présentent l'intérêt d'être à la fois plurielles et plurales²⁵⁰⁷. Plurielles, car les prévenus qui voient leur responsabilité pénale engagée sur le fondement de l'article 1741 du Code général des impôts ne sont pas uniquement exposés à des majorations d'impôts ou à des amendes fiscales, ils encourent également des peines principales, complémentaires et accessoires²⁵⁰⁸. Plurales dans le sens où ces peines ne revêtent pas toutes « *un aspect uniformément financier* »²⁵⁰⁹. A cet égard, même si, comme en témoigne le nouvel article 1729 A *bis* du Code général des impôts, le législateur s'est récemment employé à diversifier les sanctions fiscales, il pourrait sembler dommage voire contreproductif de se priver de l'important éventail de peines actuellement prévu pour réprimer la fraude fiscale²⁵¹⁰. Et ce, d'autant qu'il a pu être souligné en doctrine que l'efficacité des sanctions fiscales n'était pas « *telle qu'elle permette d'assurer une répression suffisante* »²⁵¹¹ à tel point que la possibilité de recourir au droit pénal apparaîtrait indispensable pour garantir l'efficacité du système de lutte contre la fraude fiscale mis en place²⁵¹². Au-delà, la mise en œuvre de la répression pénale permettrait d'aboutir à des condamnations ouvertement intimidantes – voire stigmatisantes – qui, dans certains cas, pourraient s'avérer nécessaires²⁵¹³.

²⁵⁰⁴ Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 76 p. 29. Il est notamment fait allusion ici aux perquisitions, au recours à la géolocalisation, ou encore à l'utilisation de logiciels de rapprochement judiciaire.

²⁵⁰⁵ Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *L'impunité fiscale, Quand l'Etat brade sa souveraineté*, *op. cit.*, p. 150. A rapprocher de : Florent KIRMAN, *op. cit.*, n°239 p. 205 et n°317 pp. 267-268.

²⁵⁰⁶ V. à ce propos : *Supra* §§ 104-106.

²⁵⁰⁷ Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 74 p. 28. A rapprocher de : *Supra* §48

²⁵⁰⁸ V. à ce propos : Agathe LEPAGE, Patrick MAISTRE DE CHAMBON, Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 1422 à 1436 pp. 819-834 ; Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 53 p. 21.

²⁵⁰⁹ Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 74 p. 28.

²⁵¹⁰ Le nouvel article 1729 A *bis* du CGI prévoit que « *les amendes ou majorations appliquées à l'encontre de personnes morales à raison de manquements graves [...] peuvent faire l'objet d'une publication sur le site internet de l'administration fiscale pendant une durée qui ne peut excéder un an* », V. Bernard THEVENET, « *Fraude fiscale : délit général* », *op. cit.*, n° 56. V. aussi : *Supra* §123.

²⁵¹¹ Michel MALLET, *op. cit.*, p. 44. V. dans le même sens : Olivier SIVIEUDE, « *L'action de l'administration fiscale en matière de pénalisation de la fraude fiscale* », *op. cit.*, n° 1. A aussi rapprocher de : Ludovic AYRAULT, « *Non bis in idem : les enjeux en matière fiscale* », *AJ Pénal*, Dalloz, 2015, p. 185 ; Florent KIRMAN, *op. cit.*, pp. 145-146 et n°237 p. 201 ; Olivier SIVIEUDE, « *Existe-t-il en France une politique répressive en matière fiscale ?* », *REIDE*, 2020/2, pp. 186-187.

²⁵¹² A ce sujet, V. Pierre LASCOUMES, « *Sanctions des fautes ou gestion des illégalismes : L'hétérogénéisation du droit pénal. Un exemple. La répression de la fraude fiscale* », *op. cit.*, p. 152.

²⁵¹³ De manière générale, Jean Constant a pu écrire qu'en droit pénal économique, la sanction devait « *avoir un caractère essentiellement intimidant : elle [devait] être de nature à enlever aux délinquants éventuels la tentation d'enfreindre la loi* », V. Jean CONSTANT, *Les systèmes de répression en matière d'infractions économiques*, Annales de la Faculté de Droit de Liège, 1959, IV, p. 304. A ce sujet, certains

317. Le droit pénal : une répression véritablement appropriée ? – Ainsi, il résulte de ce qui précède que la mobilisation du droit pénal pour lutter contre la fraude fiscale trouve de multiples justifications pratiques²⁵¹⁴. Mais est-elle à tout le moins permise sur le plan théorique ? Ça n'est qu'en apportant une réponse favorable à cette question que l'on pourra considérer que la légitimité de la répression pénale en matière fiscale n'est pas seulement supposée mais avérée.

B. La légitimité avérée de la répression pénale

318. Le droit pénal : un droit « doublement fragmentaire »²⁵¹⁵ – Comme on l'a vu, la fraude fiscale « *par tous les maux qu'elle engendre, peut constituer une infraction pénale* »²⁵¹⁶. Mais est-il réellement pertinent de recourir à l'instrument pénal pour réprimer certains manquements à l'impôt ? En tout état de cause, la politique criminelle appliquée en matière fiscale doit être mise en adéquation avec les caractéristiques et fonctions qui sont assignées au droit pénal dans un Etat de droit²⁵¹⁷. A ce propos, on aura notamment l'occasion de revenir sur la particulière attention qui doit être portée au caractère secondaire du droit pénal²⁵¹⁸. Mais pour le moment, il paraît primordial de questionner la possibilité d'utiliser le droit pénal en matière fiscale. A cette fin, il convient d'insister ici sur le caractère fragmentaire de ce droit. A ce sujet, il faut avoir à l'esprit que le droit pénal est « *indissolublement lié à la notion de "valeur"* »²⁵¹⁹. En ce sens, il se caractérise par le fait qu'il protège – au travers des peines les plus graves que compte notre ordonnancement juridique –, les valeurs les plus fondamentales de l'ordre social, face aux attaques qui apparaissent comme les plus intolérables²⁵²⁰. Le droit pénal est donc nécessairement fragmentaire²⁵²¹. Il ne protège pas tous les biens juridiques, mais seulement les plus fondamentaux et il ne protège pas ces derniers contre n'importe quel type d'atteintes, mais seulement face à celles qui sont les plus préjudiciables au corps social²⁵²². Il s'agit donc d'un droit doublement fragmentaire²⁵²³.

auteurs tels que Jacques Vérin et Maurice Cusson n'ont pas manqué de rappeler que le caractère stigmatisant de certaines réactions sociales pouvait conduire à une amplification de la délinquance, V. respectivement : Jacques VERIN, « Stéréotype des délinquants et stigmatisation », *RSC*, 1975, p. 231. ; Maurice CUSSON, *Le contrôle social du crime*, PUF, 1^{ère} éd. 1983, pp. 134-135 et p. 213. A rapprocher de : *Notre droit pénal*, *op. cit.*, p. 30.

²⁵¹⁴ A rapprocher de : Florent KIRMAN, *op. cit.*, n° 172 pp. 147-148 et n° 237 p. 201.

²⁵¹⁵ Gonzalo RODRIGUEZ MOURULLO, *Presente y futuro del delito fiscal*, *op. cit.*, p. 27.

²⁵¹⁶ Jean COSSON, « La répression pénale de la fraude fiscale », *Revue française de finances publiques*, n°5, 1984, p. 103. A ce sujet, un auteur a écrit qu'en prévoyant « *l'intervention du juge répressif, le législateur veut signifier que la fraude n'a pas seulement des conséquences financières mais constitue plus profondément un trouble à l'ordre de la société* », V. Frédéric TRISTRAM, *op. cit.*, p. 11.

²⁵¹⁷ V. en ce sens : Gonzalo RODRIGUEZ MOURULLO, *op. cit.*, p. 23.

²⁵¹⁸ Le droit pénal peut être qualifié de « *secondaire* » dans le sens où législateur ne devrait pas recourir à la sanction pénale avant d'avoir épuisé tous les moyens à sa disposition pour atteindre le but recherché, V. en ce sens : Gonzalo RODRIGUEZ MOURULLO, *op. cit.*, pp. 23-27. A rapprocher de : *Infra* §484.

²⁵¹⁹ Aude FARINETTI, « La justice dans le débat démocratique – La protection de la qualité de l'eau : des valeurs sociales aux valeurs chiffrées », *Les cahiers de la justice* 2017, p. 143. Ici, la valeur peut être comprise comme « *ce qui est posé comme vrai, beau, bien, [...] selon les critères d'une société et qui est donné comme un idéal à atteindre, comme quelque chose à défendre* », V. Dictionnaire Larousse de la langue française en ligne : <https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/valeur/80972> (consulté le 9 février 2022).

²⁵²⁰ Le droit pénal est « *le reflet d'une société soucieuse de protéger les valeurs auxquelles elle croit* », et le Code pénal « *reflète l'échelle des valeurs de la société qui le produit* », V. respectivement : Mireille DELMAS-MARTY, « Préface », Jacques-Henri ROBERT et Martine REMOND-GOULLAUD, *op. cit.*, p. 25 ; Claude LOMBOIS, *Droit pénal général*, *op. cit.*, p. 9. A rapprocher de : Gonzalo RODRIGUEZ MOURULLO, *op. cit.*, p. 27 ; Jacques LEROY, *Droit pénal général*, LGDJ, 8^{ème} éd., 2020, pp. 63-66.

²⁵²¹ A rapprocher de : Raphaële PARIZOT, *La responsabilité pénale à l'épreuve de la criminalité organisée – Le cas symptomatique de l'association de malfaiteurs et du blanchiment en France et en Italie*, LGDJ, Tome 48, 2010, n°240, pp. 185-186.

²⁵²² V. en ce sens : Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 876 p. 297.

319. Le recours à la « théorie des biens juridiques protégés » – Vu sous cet angle, pour affirmer que le droit pénal peut être utilisé pour lutter contre la fraude fiscale, il faut démontrer que l'incrimination pénale de cette infraction vise à protéger un ou plusieurs bien(s) juridique(s) de première importance²⁵²⁴. Pour y parvenir, il convient donc immanquablement de recourir à la « théorie des biens juridiques protégés »²⁵²⁵. Celle-ci repose, comme son nom l'indique, sur le concept de « bien juridique »²⁵²⁶ qui – à ce jour –, n'a été que peu analysé par la doctrine française²⁵²⁷.

En l'occurrence, le « bien juridique » est une notion qui « par sa généralité et par son ambition, ne peut concerner que le droit dans son ensemble »²⁵²⁸. Mais, on ne peut nier « que le droit pénal joue un rôle particulier à son endroit »²⁵²⁹. Aussi convient-il de préciser que lorsqu'elle est envisagée sous un angle pénal, la notion de « bien juridique » ne fait pas référence à un bien « entendu comme chose, objet d'un droit réel ou d'un droit subjectif patrimonial »²⁵³⁰ mais à un concept constituant « l'un des principaux piliers de compréhension du droit pénal contemporain »²⁵³¹. S'il semble impossible d'en proposer une définition susceptible de satisfaire tous les auteurs, on ne saurait pour autant faire l'impasse sur cette étape indispensable de la réflexion²⁵³². Car, dès lors que l'on ose « céder aux sirènes du droit comparé »²⁵³³, on s'aperçoit que ce concept constitue la clef de voûte du droit pénal de nombreux pays européens tels que l'Espagne, l'Italie, la Suisse, ou encore la Grèce²⁵³⁴. Par ailleurs, il est perçu par la doctrine hispanophone comme le point de départ incontournable de toute discussion relative à la criminalisation d'une conduite²⁵³⁵.

²⁵²³ A ce propos, V. Charlotte FAURE-GAUSSSEL, *op. cit.*, p. 38. V. aussi : Alain PEYREFITTE, *Réponses à la violence. Rapport à M. le Président de la République présenté par le comité d'études sur la violence, la criminalité et la délinquance*, Paris, La documentation française, 1977, p. 149 [193 p.] ; Mireille DELMAS-MARTY, *Les chemins de la répression*, PUF, Paris, 1980, p. 10 ; Mireille DELMAS-MARTY et Claude LUCAS DE LEYSSAC (sous dir.), *Libertés et droits fondamentaux*, Seuil, 1996, p. 368 ; Joseph CHIARI, *op. cit.*, p. 322.

²⁵²⁴ A rapprocher de : Maria LOURDES BAZA DE LAFUENTE, *op. cit.*, p. 82.

²⁵²⁵ V. à ce propos : Raphaële PARIZOT, « Gravité et théorie des biens juridiques protégés », *op. cit.*, pp. 103-111.

²⁵²⁶ Pour désigner cette notion, certains auteurs préfèrent employer les termes de « valeur sociale protégée » ou d'« intérêt protégé », V. à ce sujet : Patrick MISTRETTA, Salomé PAPILLON et Camille KUREK (dir.), *L'empreinte des valeurs sociales protégées en droit pénal*, Dalloz, 2020, 136p. ; A aussi rapprocher de : Raymond GASSIN, Sylvie CIMAMONTI et Philippe BONFILS, *op. cit.*, n° 82 p. 84.

²⁵²⁷ V. en ce sens : Julie ALIX, *Terrorisme et droit pénal, Etude critique des incriminations terroristes*, *op. cit.*, n° 40 et 125 ; Guillaume BEAUSSONIE, « La notion de valeur sociale protégée », Patrick MISTRETTA, Salomé PAPILLON et Camille KUREK (dir.), *op. cit.*, p. 12 et s. ; Olivier DECIMA, « La qualification pénale et les valeurs sociales protégées », Patrick MISTRETTA, Salomé PAPILLON et Camille KUREK (dir.), *op. cit.*, p. 50 ; Gaëlle RABUT, « Plaidoyer en faveur de l'élément injuste – Pour l'intégration du concept d'antijuridicité dans la théorie française de l'infraction », Jean-Christophe SAINT-PAU (dir.), *Travaux de l'institut de sciences criminelles et de la justice*, Cujas, 2011, p. 63 ; Raphaële PARIZOT, « Gravité et théorie des biens juridiques protégés », *op. cit.*, p. 104. A l'étranger, ce concept est particulièrement étudié, V. Nasser-Eddine AZERI, *op. cit.*, pp. 114-119.

²⁵²⁸ Guillaume BEAUSSONIE, « La notion de valeur sociale protégée », *op. cit.*, p. 8.

²⁵²⁹ *Ibid.*

²⁵³⁰ Anne D'HAUTEVILLE, « Préface », Marion LACAZE, *Réflexions sur le concept de bien juridique protégé par le droit pénal*, LGDJ, coll. Fondation Varenne, n°39, 2011, p. XI. V. aussi : Julien WALTHER, « L'illicéité et les valeurs sociales protégées », Patrick MISTRETTA, Salomé PAPILLON et Camille KUREK (dir.), *op. cit.*, pp. 23-24.

²⁵³¹ Dulce María SANTANA VEGA, *La protección penal de los bienes jurídicos colectivos*, Madrid, Dykinson, 2000, p. 41. Z rapprocher de : Raphaële PARIZOT, *La responsabilité pénale à l'épreuve de la criminalité organisée. Le cas symptomatique de l'association de malfaiteurs et du blanchiment en France et en Italie*, *op. cit.*, n° 218 p. 174.

²⁵³² A propos des différentes définitions doctrinales de la notion de « bien juridique », V. Marion LACAZE, *Réflexions sur le concept de bien juridique protégé par le droit pénal*, LGDJ, coll. Fondation Varenne, n°39, 2011, p. 33-81.

²⁵³³ Emmanuel DREYER, « Gravité et théorie de la responsabilité pénale », *op. cit.*, p. 141.

²⁵³⁴ V. en ce sens : Julien WALTHER, *op. cit.*, pp. 17-18. Pour le cas de l'Espagne, V. notamment : Manuel Alberto LEYVA ESTUPIÑAN y Larisbel LUGO ARTEAGA, « El bien jurídico y las funciones del Derecho penal », *Revista Derecho Penal y Criminología*, volumen XXXVI, número 100, enero-junio de 2015, pp. 63-73 ; Samuel RODRÍGUEZ FERRÁNDEZ, « ¿ Ha de cumplir el bien jurídico protegido una función de garantía o legitimadora del derecho penal ? », *Revista de Derecho*, Universidad San Sebastián, n° 23, 2017, p. 155 et s.

²⁵³⁵ V. Edgar Iván COLINA RAMÍREZ y Ramiro J. GARCÍA FALCONÍ, *El delito de defraudación tributaria en el COIP*, 1^a edición, Quito, Latitud Cero Editores, 2015, p. 174 ; Maria LOURDES BAZA DE LAFUENTE, *op. cit.*, p. III.

320. Le bien juridique : une notion aux contours incertains – Réfléchir sur la définition du « *bien juridique* » revient à s'interroger à la fois sur ses fondements mais aussi sur ses finalités. Une telle réflexion implique de se poser plusieurs questions : Peut-on concevoir l'existence de biens pré-juridiques ? Le bien juridique doit-il avoir pour fonction de limiter le pouvoir sanctionnateur de l'Etat (*ius puniendi*) ? A quelles conditions l'Etat peut-il choisir la voie pénale pour sanctionner un comportement ? Les choix du législateur dans la détermination des biens juridiques protégés peuvent-ils être critiqués ? *In fine*, les multiples interrogations que ce concept suscite peuvent se résumer à la question suivante : « *Est-ce interdit parce que c'est mal ou est-ce mal parce que c'est interdit ?* »²⁵³⁶.

De la réponse donnée à cette question capitale, découle non seulement le contenu du bien juridique tel qu'il sera appréhendé par le chercheur, mais aussi les fonctions que ce dernier attribuera au droit pénal²⁵³⁷.

321. Le bien juridique : une notion au cœur d'intenses débats doctrinaux – Aujourd'hui encore, en France comme en Espagne, cette interrogation fait l'objet de vives controverses doctrinales²⁵³⁸. Certaines d'entre elles portent sur la question de savoir si le bien juridique doit être conçu comme une valeur idéale distincte de la réalité sur laquelle elle repose²⁵³⁹. Mais il n'en reste pas moins que le principal point débattu concerne l'« *opposition fondamentale entre défenseurs de l'existence de références externes au droit et partisans du positivisme légaliste* »²⁵⁴⁰. Alors que les premiers considèrent que l'existence du bien juridique ne dépend pas du fait qu'il soit reconnu comme tel par le législateur²⁵⁴¹, les seconds réduisent quant à eux ce bien à un concept formel dont le contenu ne peut être déterminé qu'à partir du droit positif²⁵⁴². Autrement dit, à la différence des premiers, les seconds estiment que le bien dont il est question ici n'existe qu'en vertu de sa consécration par le législateur²⁵⁴³.

²⁵³⁶ Marion LACAZE, *Réflexions sur le concept de bien juridique protégé par le droit pénal*, LGDJ, coll. Fondation Varenne, n°39, 2011, n° 4. V. aussi à propos de cette question fondamentale : Julien WALTHER, *L'antijuridicité en droit pénal comparé franco-allemand (Contribution à une théorie générale de l'illicéité)*, Thèse de doctorat, Université de Nancy, 2003, p. 30. A rapprocher enfin de : Émile DURKHEIM, *De la division du travail social*, Paris, PUF, 8^{ème} édition, 2013, p. 48.

²⁵³⁷ V. en ce sens : Marion LACAZE, *Réflexions sur le concept de bien juridique protégé par le droit pénal*, *op. cit.*, n° 6, 7 et 23.

²⁵³⁸ V. en ce sens : Carmen PÉREZ-SAUQUILLO MUÑOZ, *Legitimidad y técnicas de protección penal de bienes jurídicos supraindividuales*, Tirant lo blanch, Valencia, 2019, p. 40.

²⁵³⁹ Il existe en effet en doctrine, une controverse opposant les conceptions spirituelles et réelles du bien juridique. Les défenseurs d'une conception spirituelle du bien juridique conçoivent ce dernier comme une valeur idéale insusceptible de faire l'objet d'une véritable atteinte. À l'inverse, les partisans d'une conception réaliste du bien juridique soutiennent que ce dernier est un objet précieux issu du monde réel et pouvant donc être atteint de manière effective, V. en ce sens : Carmen PÉREZ-SAUQUILLO MUÑOZ, *op. cit.*, pp. 41-42.

²⁵⁴⁰ Marion LACAZE, *Réflexions sur le concept de bien juridique protégé par le droit pénal*, *op. cit.*, n° 5. Cette opposition fondamentale n'est pas aussi tranchée qu'elle n'y paraît, V. en ce sens : Xavier PIN, « L'empreinte des valeurs sociales protégées en droit pénal », Patrick MISTRETTA, Salomé PAPILLON et Camille KUREK (dir.), *op. cit.*, p. 118.

²⁵⁴¹ Cette conception matérielle s'oppose à la conception formelle du bien juridique aussi appelée « *dogmatique* », « *positiviste* » ou encore « *méthodologique* », V. Carmen PÉREZ-SAUQUILLO MUÑOZ, *op. cit.*, p. 40. Sur cette distinction, V. aussi : Julien WALTHER, *op. cit.*, pp. 20-21 ; Xavier PIN, *op. cit.*, p. 117.

²⁵⁴² La première conception évoquée ici rejoint la théorie du droit naturel selon laquelle « *le législateur ne crée pas le juste et l'injuste, il ne fait que le proclamer, le sanctionner* », V. Jean PINATEL, *op. cit.*, p. 38. A rapprocher de : Georges DELLIS, *op. cit.*, n° 148 p. 100.

²⁵⁴³ Cette conception est notamment défendue par Karl Binding, V. Marion LACAZE, *Réflexions sur le concept de bien juridique protégé par le droit pénal*, LGDJ, coll. Fondation Varenne, n°39, 2011, n° 51 à 53. V. aussi : María LOURDES BAZA DE LAFUENTE, *El delito fiscal: particular referencia al artículo 305 del código penal*, *op. cit.*, p. 86-87 et 100.

322. La loi pénale : expression du « système des valeurs d'une société »²⁵⁴⁴ – Au contraire, nous soutenons que les biens juridiques existent indépendamment de leur reconnaissance par la loi et qu'ils sont donc dotés d'un contenu matériel lui-même préexistant et extra-juridique²⁵⁴⁵. Ce choix d'adopter une conception matérielle des biens juridiques se justifie dans la mesure où celle-ci – contrairement à la perspective dogmatique –, ouvre la voie à une critique du droit en vigueur. En effet, chacune de ces deux conceptions du bien juridique adopte une perspective d'analyse prédominante. La perspective dogmatique s'intéresse à ce qui est contenu dans la loi, tandis que la conception matérielle étudie ce qui devait être protégé par le législateur²⁵⁴⁶. A cet égard, loin de considérer qu'un bien juridique a de la valeur parce qu'il est protégé, sera ici défendue l'idée qu'il est protégé parce qu'il a de la valeur²⁵⁴⁷. Autrement dit, sera reconnu ici le contenu axiologique du bien juridique et donc du droit répressif²⁵⁴⁸. Ce faisant, la réflexion menée rejoint la conception exposée par Franz Von Liszt selon laquelle les biens dont il est question ici tirent leur valeur de la réalité sociale²⁵⁴⁹.

Cette valeur n'est pas une création du législateur²⁵⁵⁰. Toutefois, pour qu'elle soit protégée efficacement, il importe qu'elle soit reconnue par lui²⁵⁵¹. Lorsqu'il en va ainsi, la loi poursuit alors « une finalité de protection des biens juridiques, définis comme une émanation de la valeur »²⁵⁵². Aussi, lorsqu'il détermine les biens juridiques dignes de faire l'objet d'une valorisation légale, le législateur « opère un acte de connaissance des valeurs et est en cela guidé par la société qu'il représente »²⁵⁵³.

²⁵⁴⁴ Xavier PIN, *op. cit.*, p. 111. Pour une analyse contraire, V. Emmanuel DREYER, « Existerait-il une méta-légalité en droit pénal ? », *Légalité, légitimité, licéité : regards contemporains, Mélanges en l'honneur du professeur Jean-François Seuic*, Presses Universitaires de Nancy, 2018, pp. 95-107, spéc. pp. 103-104.

²⁵⁴⁵ Ce faisant, ils préfèrent être assimilés à des « "idéologues", voire des "prophètes" » plutôt qu'à des « positivistes froids, qui s'attachent plus à la lettre qu'à l'esprit de la loi », V. Xavier PIN, *loc. cit.*

²⁵⁴⁶ V. Carmen PÉREZ-SAUQUILLO MUÑOZ, *op. cit.*, p. 41 ; Marion LACAZE, *Réflexions sur le concept de bien juridique protégé par le droit pénal*, LGDJ, coll. Fondation Varenne, n°39, 2011, n° 8 à 10 ; Jorge DE FIGUEIREDO DIAS, *loc. cit.*

²⁵⁴⁷ Le terme « valeur » est ici entendu en son sens criminologique, c'est-à-dire en tant que « notion qui traduit l'importance attachée à une règle que l'on croit nécessaire », V. Jean PINATEL, *op. cit.*, p. 217. A rapprocher de : Raymond GASSIN, Sylvie CIMAMONTI et Philippe BONFILS, *op. cit.*, pp. 18-19.

²⁵⁴⁸ « Le droit pénal est un système semi-ouvert, en prise sur des valeurs sociales dont il se fait le traducteur, quitte à les reformater et à les influencer à son tour », V. Yves CARTUYVELS, « Remarques transversales », Julie ALIX et Audrey DARSONVILLE (sous. dir.), *Gravité et droit pénal*, *op. cit.*, p. 294.

²⁵⁴⁹ « Tous les biens juridiques sont des intérêts vitaux de l'individu ou de la communauté. L'intérêt n'est pas créé par l'ordonnement juridique mais par la vie elle-même ; mais la protection octroyée par le droit élève l'intérêt vital au rang de bien juridique », V. Franz VON LISZT, *Tratado de Derecho penal*, T. II, 4^e ed., Reus, Madrid, 1999, p. 6.

²⁵⁵⁰ Comme l'écrit Julien Walther, le « contenu matériel (antisocial) de l'injuste [...] est indépendant de sa consécration par le législateur ; il est méta-juridique. La règle de droit ne l'invente pas, elle le consacre », V. Julien WALTHER, *L'antijuridicité en droit pénal comparé franco-allemand (Contribution à une théorie générale de l'illicéité)*, *op. cit.*, p. 78. A rapprocher de : Jacques-Henri ROBERT, « L'histoire des éléments de l'infraction », *RSC*, 1977, n°2, avril-juin, pp. 277-280 ; Emmanuel DARGENTAS, « La norme pénale et la recherche autonome des valeurs dignes de la protection pénale », *RPDP*, 1977, p. 414 et 418.

²⁵⁵¹ Le législateur protège le bien afin d'éviter qu'il y soit porté atteinte. Autrement dit, la protection juridique des biens s'effectue au travers de la sanction d'un comportement qui est désapprouvé en raison de la dangerosité qu'il présente pour le bien (« desvalor de acción »), qu'on cherche justement à protéger afin d'éviter que cette nocivité contenue dans la conduite visée se manifeste de manière concrète (« desvalor de resultado »). Pour une définition de ces termes appartenant au langage juridique espagnol, V. Rosario DE VICENTE MARTINEZ, *Vademécum de derecho penal*, 5^e edición, Tirant Lo Blanch, 2018, p. 145-146.

²⁵⁵² Marion LACAZE, *Réflexions sur le concept de bien juridique protégé par le droit pénal*, *op. cit.*, n° 22. A rapprocher de : Henri DONNEDIEU DE VABRES, *Traité élémentaire de droit criminel et de législation pénale comparée*, *op. cit.*, p. 64, n° 90 ; Emmanuel DREYER, *Droit pénal général*, *op. cit.*, n° 90 pp. 72-73.

²⁵⁵³ Marion LACAZE, *loc. cit.* On rejoint ici une conception finaliste du bien juridique protégé, V. Marion LACAZE, *op. cit.*, n° 7 et 97 et s. Ce choix politique opéré par le législateur est à rattacher à la fonction expressive du droit pénal, V. en ce sens : Guillaume BEAUSSONIE, « La notion de valeur sociale protégée », *op. cit.*, p. 11. A rapprocher de : Roger MERLE et André VITU, *Traité de droit criminel, Droit pénal spécial*, t. 1, Cujas, 1982, n° 19, p. 25 (et des mêmes auteurs : *Traité de droit criminel*, t. 1, 7^{ème} éd. Paris, Cujas,

De ce point de vue, on peut considérer que le Code pénal est le reflet d'une « *idéologie du moment* »²⁵⁵⁴. En effet, si comme l'écrit Franz Von Liszt, la protection par le droit élève les « *intérêts vitaux* » au rang de biens juridiques, il n'en reste pas moins que ce statut qui leur est octroyé n'est pas immuable mais varie au gré de l'évolution du contexte historique et social²⁵⁵⁵. En ce sens, il convient de ne jamais oublier que les valeurs « *ne sont pas des essences éternelles* »²⁵⁵⁶. Elles sont « *liées aux préférences, aux évaluations des personnes individuelles et finalement à une histoire des mœurs* »²⁵⁵⁷.

323. Un choix législatif éclairé mais non infaillible – Au-delà, il faut souligner que, dans la réalisation de ce travail de reconnaissance des valeurs jugées socialement essentielles, le législateur peut commettre des erreurs²⁵⁵⁸. C'est pourquoi il est primordial que la doctrine contribue à guider ce dernier dans cette mission si importante qui lui incombe²⁵⁵⁹. A cet égard, s'il ne revient pas aux juristes de proposer une liste de biens juridiques *a priori* dignes d'une protection pénale²⁵⁶⁰, il n'en reste pas moins que deux indices peuvent conduire à légitimement considérer que la délinquance fiscale peut requérir l'intervention du droit pénal pour être endiguée²⁵⁶¹. En effet, si un premier indice peut être tiré de la conception anglosaxonne du bien juridique protégé (1), un second découle de sa conception originelle que l'Espagne a adoptée (2).

1. L'indice tiré de la conception anglosaxonne du bien juridique

324. La théorie anglosaxonne du « *harm principle* » – Dans la conception anglosaxonne du bien juridique, celui-ci est envisagé au regard du principe de non-nuisance (*harm principle*), tel que formulé par John Stuart Mill au début de son essai intitulé *De la liberté*²⁵⁶².

1997, n°6 p. 29) ; Yves MAYAUD, *Droit pénal général*, 7^{ème} éd. Paris, PUF, 2021, n° 18, pp. 27-28 (et du même auteur : « La loi pénale instrument de valorisation sociale », *Code pénal et code d'instruction criminelle, Livre du bicentenaire*, Paris, Dalloz, 2010, p. 3 et s).

²⁵⁵⁴ Jean PRADEL, « Rapport introductif », *Le Code pénal, les métamorphoses d'un modèle. 1810-2010*. Centre d'histoire judiciaire, 2012, p. 10. A rapprocher de : Pierre LASCOUMES, Pierrette PONCELA, Pierre LENOËL, *Au nom de l'ordre. Une histoire politique du code pénal*, Hachette, 1989, pp. 11-12 ; Claude LOMBOIS, *Droit pénal général*, *op. cit.*, p. 9.

²⁵⁵⁵ V. Maria LOURDES BAZA DE LAFUENTE, *op. cit.*, p. 99 ; Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 969 pp. 332-333 ; Raymond GASSIN, Sylvie CIMAMONTI et Philippe BONFILS, *op. cit.*, n° 57 p. 57 ; Pascal BEAUVAIS, « L'émergence d'une approche autonome de la gravité des faits dans les jurisprudences constitutionnelle et européenne », *op. cit.*, p. 279 ; Florent KIRMANN, *op. cit.*, n°47 p. 47.

²⁵⁵⁶ Paul RICOEUR, « Fondements de l'éthique », *Autres Temps. Les cahiers du christianisme social*. N°3, 1984. pp. 61-71, spéc. p. 67. V. aussi: Audrey DARSONVILLE, « La pertinence des valeurs sociales protégées », Patrick MISTRETTA, Salomé PAPIILLON et Camille KUREK (dir.), *op. cit.*, p. 36 ; Xavier PIN « L'empreinte des valeurs sociales protégées en droit pénal », *op. cit.*, pp. 113-114. A rapprocher de : Jérémy BENTHAM, *Traité de législation civile et pénale*, Dalloz, 2010 (réimpression de l'édition de 1802), p. 253 ; Michel VAN DE KERCHOVE, Yves CARTUYVELS, Christine GUILLAIN et Françoise TULKENS, *op. cit.*, p. 10 ; Grégory SALLE, *Qu'est-ce que le crime environnemental ?*, Seuil, 2022, p. 13.

²⁵⁵⁷ Paul RICOEUR, *loc. cit.*.

²⁵⁵⁸ « Les erreurs du législateur ne sont, naturellement, pas impossibles », V. Franz VON LISZT, *Tratado de derecho penal*, *op. cit.*, p.6 note 1.

²⁵⁵⁹ Dans cette optique, Raphaële Parizot a par exemple cherché à déterminer si l'autonomie personnelle devait être appréhendée comme une valeur sociale protégée par le droit pénal, V. Raphaële PARIZOT, « L'autonomie personnelle, nouvelle valeur sociale protégée par le droit pénal ? », in Patrick MISTRETTA, Salomé PAPIILLON et Camille KUREK (dir.), *op. cit.*, pp. 71-81.

²⁵⁶⁰ V. Marion LACAZE, *Réflexions sur le concept de bien juridique protégé par le droit pénal*, *op. cit.*, n° 475.

²⁵⁶¹ Si ces indices s'avéraient insuffisants pour justifier le recours au droit pénal, les biens juridiques en cause devraient alors être protégés uniquement par le biais du pouvoir sanctionnateur de l'administration, V. en ce sens : Maria LOURDES BAZA DE LAFUENTE, *El delito fiscal: particular referencia al artículo 305 del código penal*, *op. cit.*, p. 107.

²⁵⁶² V. Raphaële PARIZOT, « Gravité et théorie des biens juridiques protégés », *op. cit.*, p. 108 ; Olivier CHASSAING, *Réprimer les crimes, reconnaître les torts. La fonction normative de la peine*, Universitè Paris Nanterre, 2017, pp. 132-137.

Selon ce principe : « la seule raison légitime que puisse avoir une communauté pour user de la force contre un de ses membres est de l'empêcher de nuire aux autres [...] La contrainte ne se justifie que si la conduite dont on désire le détourner risque de nuire à quelqu'un d'autre. Le seul aspect de la conduite d'un individu qui soit du ressort de la société est celui qui concerne les autres. Mais pour ce qui ne concerne que lui, son indépendance est, de droit, absolue. Sur lui-même, sur son corps et son esprit, l'individu est souverain »²⁵⁶³. Autrement dit : « chacun est libre de mener la vie qu'il veut tant qu'il ne nuit pas à autrui »²⁵⁶⁴ et cette « non-nuisance » est évaluée à l'aune de trois critères²⁵⁶⁵.

325. Les trois critères de la « non-nuisance » – Au travers de ce principe, une relation claire s'établit entre le dommage redouté et la restriction de liberté envisagée. En effet, on comprend que, s'il n'y avait pas de lien établi entre ces deux éléments, toute forme de contrainte apparaîtrait illégitime. A cet égard, pour juger du caractère légitimement répréhensible d'un comportement, le système anglosaxon mobilise généralement trois paramètres : le dommage (*harm*), l'incorrection (*wrongfulness*) et la lésion de l'intérêt public que l'acte pourrait causer (*public element in wrongs*)²⁵⁶⁶.

S'agissant du dommage, la doctrine anglaise considère que la possibilité de réduire ou d'éliminer le préjudice subi par les autres, sans possibilité de recourir à d'autres moyens de droit moins dommageables, constitue une bonne raison de légitimer le recours à la législation pénale²⁵⁶⁷.

Dans les autres hypothèses, lorsqu'un dommage se produit, celui-ci est insuffisant pour que la criminalisation du comportement qui en a été l'origine puisse être envisagée. En effet, la doctrine anglosaxonne considère qu'il faut ajouter à ce dommage, l'incorrection (*wrong*). Autrement dit, ce n'est pas simplement le fait de commettre un dommage qui justifie la criminalisation d'un comportement, mais le fait de causer ce dommage de manière incorrecte ou injuste (*wrongful*)²⁵⁶⁸. Le terme *wrong* fait ici référence à une conduite qui « porte atteinte de manière coupable aux intérêts d'une personne »²⁵⁶⁹, ou traite autrui « avec un manque flagrant de respect ou de considération »²⁵⁷⁰.

²⁵⁶³ John STUART MILL, *De la liberté*, tr. L. Lenglet, Paris, Gallimard, 1990, p. 74-75.

²⁵⁶⁴ Christophe BEAL, « John Stuart Mill et le paternalisme libéral », *Archives de Philosophie*, vol. tome 75, no. 2, 2012, p. 279.

²⁵⁶⁵ Il est sans doute permis ici d'établir un lien entre la pensée de John Stuart Mill et la lettre de l'article 4 de la DDHC qui dispose notamment que : « La liberté consiste à pouvoir faire tout ce qui ne nuit pas à autrui : ainsi, l'exercice des droits naturels de chaque homme n'a de bornes que celles qui assurent aux autres Membres de la Société la jouissance de ces mêmes droits ».

²⁵⁶⁶ L'exigence de ces trois éléments ne fait pas l'unanimité. Plusieurs auteurs anglais, à l'instar de Stephen Shute et John Gardner, estiment que dans certaines hypothèses, il n'est pas nécessaire d'établir l'existence d'un dommage, V. en ce sens : Edgar Iván COLINA RAMÍREZ y Ramiro J. GARCÍA FALCONÍ, *op. cit.*, p. 177.

²⁵⁶⁷ V. en ce sens : Edgar Iván COLINA RAMÍREZ y Ramiro J. GARCÍA FALCONÍ, *op. cit.*, p. 175.

²⁵⁶⁸ V. Andrew ASHWORTH and Jeremy HORDER, *Principles of Criminal Law*, Oxford University Press, 7th Edition, 2013, p. 29.

²⁵⁶⁹ *Ibid.*

²⁵⁷⁰ Andrew SIMESTER and Andrew VON HIRSCH, *Incivilities : regulating offensive behaviour*, Hart, Oxford, 2006, p. 142.

Enfin, certains auteurs considèrent qu'une conduite ne peut être appréhendée par le droit pénal, que si elle est regardée comme étant publiquement incorrecte (*publicly wrong*)²⁵⁷¹. A cet égard, Anthony Duff estime que certaines incorrections – commises au sein de la sphère privée –, relèvent du domaine public tandis que d'autres – bien que produites en public –, relèvent du domaine privé²⁵⁷². De telle sorte que le caractère public de l'incorrection doit être interprété non pas comme quelque chose qui blesse le public mais comme une atteinte dont la portée est telle qu'elle concerne l'ensemble de la collectivité²⁵⁷³. En pratique, la prise en compte de ce troisième élément permettrait de justifier l'incrimination pénale de la fraude fiscale mais aussi d'autres comportements tels que les atteintes portées à la sécurité de l'Etat ou à l'environnement²⁵⁷⁴. En effet, dans ces hypothèses, il est bien question d'« *incorrections publiques* » dans la mesure où la victime de ces actions n'est pas un individu mais la communauté dans son ensemble²⁵⁷⁵.

On peut établir ici un parallèle avec la position de Knut Amelung pour qui le délit doit être envisagé comme un phénomène social et défini par rapport à sa nocivité appréciée du point de vue du système social lui-même²⁵⁷⁶. Pour cet auteur, doivent être regardés comme socialement nocifs, les événements dysfonctionnels qui empêchent ou gênent le système social de surmonter les problèmes qui entravent son progrès²⁵⁷⁷. Dans le même esprit, Emmanuel Dreyer, estime que « *le recours au droit pénal ne se justifie qu'à partir du moment où, au-delà des intérêts particuliers [...] c'est l'intérêt social qui est affecté* »²⁵⁷⁸.

326. Un premier indice éclairant mais insuffisant – Même si ce bref aperçu du système de *Common Law* est éclairant dans le sens où il a permis de mettre en avant un premier indice à même de justifier le recours au droit pénal en matière de fraude fiscale, il faut aller au-delà. Car les principaux droits mobilisés dans le cadre de cette étude sont issus d'une tradition juridique distincte. En effet, les droits français et espagnol appartiennent à la « *famille* » romano-germanique²⁵⁷⁹. Il convient donc de rechercher si au sein de cet autre modèle juridique, d'autres indices allant également dans le sens d'une légitime pénalisation de la fraude fiscale peuvent être trouvés.

²⁵⁷¹ V. en ce sens : Hamed TOFANGSAZ, « The offence of terrorist financing; why does it go wrong? », *International Criminal Law Review*, 2018, Vol. 18, Iss. 5, p. 841.

²⁵⁷² Pour illustrer son propos, l'auteur prend respectivement l'exemple des violences conjugales, et d'une personne, qui, alors qu'elle se trouverait dans la rue, se moquerait bruyamment de la personne qui l'accompagne au point de perturber la quiétude des autres piétons, V. Anthony DUFF, *Answering for Crime : responsibility and liability in the criminal law*, Oxford, Hart Publishing, 2007, p. 141.

²⁵⁷³ V. en ce sens : Anthony DUFF, *loc. cit.*

²⁵⁷⁴ On retrouve l'une des manifestations de l'incorrection publique lorsque certaines obligations pesant sur les citoyens sont si importantes que le recours au droit pénal peut être justifiée pour les renforcer, V. en ce sens : Andrew ASHWORTH and Jeremy HORDER, *Principles of Criminal Law*, Oxford University Press, Seventh Edition, 2013, p. 29.

²⁵⁷⁵ Ainsi, la raison pour laquelle certains comportements antisciaux devraient être sanctionnés pénale découlerait du fait que, dans un État social, la perception des impôts impacte la qualité de vie des citoyens, V. en ce sens : Edgar Iván COLINA RAMÍREZ y Ramiro J. GARCÍA FALCONÍ, *op. cit.*, p. 196.

²⁵⁷⁶ V. Marion LACAZE, *op.cit.*, n° 126-129.

²⁵⁷⁷ V. en ce sens : Maria LOURDES BAZA DE LAFUENTE, *op. cit.*, p. 93.

²⁵⁷⁸ Emmanuel DREYER, *Droit pénal général*, *op. cit.*, n° 87 p. 70.

²⁵⁷⁹ V. à ce propos : René DAVID, Camille JAUFFERT-SPINOSI, Marie GORE, *Les grands systèmes de droit contemporains*, 12^{ème} éd. Dalloz, coll. Précis, 2016, n° 16-18.

A cet égard, depuis la naissance en Allemagne du concept de « *bien juridique* », la doctrine – et en particulier celle présente en Espagne –, oppose les biens juridiques individuels aux biens juridiques universels²⁵⁸⁰. Or, à partir de cette importante distinction doctrinale, il est possible d'identifier un second indice venant corroborer le premier.

2. L'indice tiré de la conception espagnole du bien juridique

327. Une distinction doctrinale bien établie – Ici encore, on considère que les biens juridiques correspondent à des intérêts vitaux qui découlent de la vie des hommes et que ces derniers – par le biais du droit –, reconnaissent et protègent juridiquement²⁵⁸¹. A cet égard, si depuis que la théorie du bien juridique protégé existe, la doctrine recourt à de nombreux adjectifs pour qualifier les biens qui constituent son objet d'étude, il n'en reste pas moins qu'elle s'accorde autour de la distinction générale opposant les biens juridiques individuels aux biens juridiques universels²⁵⁸². C'est pourquoi, après avoir exposé les critères employés par la doctrine pour différencier ces deux types de biens **(a)**, il conviendra de s'intéresser aux travaux d'auteurs espagnol qui ont spécifiquement cherché à identifier les biens juridiques auxquels la fraude fiscale pouvait porter atteinte **(b)**.

a. Les biens juridiques individuels et universels

328. Une distinction ardue – Encore aujourd'hui, la plupart des auteurs embrassent la distinction fondamentale opposant les biens individuels aux biens universels. Néanmoins, tous ne s'accordent pas sur le contenu de chaque catégorie de biens²⁵⁸³. Et pour cause, différencier ces derniers ne constitue pas une tâche facile²⁵⁸⁴. A ce propos, pour procéder à une telle distinction, ils recourent à différents critères. Parmi eux, on retrouve notamment le critère de la titularité (*titularidad*)²⁵⁸⁵. Envisagés sous ce prisme, les biens juridiques sont qualifiés d'« *individuels* » dès lors que leur titularité peut être est rattachée à une personne prise individuellement. Il en va notamment ainsi de la vie, de l'intégrité physique ou morale, ou encore de la liberté²⁵⁸⁶. D'autres auteurs établissent cette distinction en considération de l'utilité pratique des biens juridiques. En ce sens, un bien juridique serait qualifié d'« *universel* »

²⁵⁸⁰ Certains auteurs attribuent l'entière paternité du concept de « *bien juridique* » au jurisconsulte allemand Johann Michael Franz Birnbaum. Or, cet auteur avait lui-même établi la distinction fondamentale évoquée ici, V. à ce propos : Maria LOURDES BAZA DE LAFUENTE, *op. cit.*, p. 101 et s. V. aussi : Marion LACAZE, *Réflexions sur le concept de bien juridique protégé par le droit pénal*, LGDJ, coll. Fondation Varenne, n°39, 2011, n° 134-135.

²⁵⁸¹ V. Maria LOURDES BAZA DE LAFUENTE, *op. cit.*, p. 100. V. aussi : *Supra* §321.

²⁵⁸² Pour désigner les biens ici qualifiés d'« *universels* », la doctrine recourt à de nombreux adjectifs tels que « *collectifs* », « *communautaires* », « *sociaux* », « *généraux* », ou encore « *diffus* », V. Carmen PÉREZ-SAUQUILLO MUÑOZ, « Concepciones y rasgos de los bienes jurídicos supraindividuales », *Tribuna y Boletín de la FICP*, n° 2017 - 1, p. 492.

²⁵⁸³ La doctrine précise la classification des biens juridiques, en distinguant vis-à-vis des biens juridiques supra-individuels, une conception restrictive et une conception large de ces biens, V. à ce propos : Carmen PÉREZ-SAUQUILLO MUÑOZ, *Legitimidad y técnicas de protección penal de bienes jurídicos supraindividuales*, *op. cit.*, p. 107 et s.

²⁵⁸⁴ V. Carmen PÉREZ-SAUQUILLO MUÑOZ, « Concepciones y rasgos de los bienes jurídicos supraindividuales », *op. cit.*, pp. 494-495. V. aussi : Edgar Iván COLINA RAMÍREZ y Ramiro J. GARCÍA FALCONÍ, *op. cit.*, p. 196.

²⁵⁸⁵ V. Carmen PÉREZ-SAUQUILLO MUÑOZ, *Legitimidad y técnicas de protección penal de bienes jurídicos supraindividuales*, *op. cit.*, p. 53.

²⁵⁸⁶ En doctrine, le critère de la titularité rejoint celui de la non-distributivité (*no distributividad*). Selon ce dernier critère, un bien juridique sera collectif si l'on ne peut conceptuellement, réellement ou juridiquement le diviser en plusieurs portions répartissables entre divers individus, V. à ce propos : Edgar Iván COLINA RAMÍREZ y Ramiro J. GARCÍA FALCONÍ, *op. cit.*, p. 197. V. aussi : Carmen PÉREZ-SAUQUILLO MUÑOZ, *op. cit.*, pp. 116-126.

dès lors que les intérêts qu'il sert ne se limiteraient pas à une personne prise là encore individuellement²⁵⁸⁷. Pourraient notamment répondre à cette catégorie de biens, l'administration de la justice, l'environnement ou encore la santé publique.

329. Une distinction mouvante – Quel que soit le critère utilisé, le rangement des biens juridiques dans l'une ou l'autre de ces catégories ne découle pas de la nature des choses, mais pose une question normative, qui procède de l'application de règles morales et sociales et est donc susceptible de changer au cours de l'histoire²⁵⁸⁸. Ainsi, ce caractère individuel ou universel – loin d'être immuable –, ne peut être conçu que comme une caractéristique dominante ou prédominante d'un bien juridique²⁵⁸⁹. Au regard de cette distinction doctrinale traditionnelle, on est amené à considérer que le ou les bien(s) que l'on chercherait à protéger au travers de l'incrimination légale d'infractions fiscales serai(en)t de nature universelle²⁵⁹⁰. Néanmoins, pour pouvoir prendre véritablement position sur le sujet, il faut évoquer les différentes opinions que la doctrine défend à propos du contenu du bien juridique à protéger en matière de délinquance fiscale²⁵⁹¹.

b. Les biens juridiques atteints par la fraude fiscale

330. Une distinction inapplicable en matière fiscale ? – Précédemment, il a pu être observé qu'il n'existait pas de définition unanimement acceptée du « *bien juridique* »²⁵⁹². Il serait possible d'ajouter qu'il n'existe pas non plus de consensus relatif à la protection d'un tel bien. A ce sujet, certains juristes, à l'instar d'Arthur Kaufman ou Hans Welzel considèrent que la protection des biens juridiques ne constitue pas la mission centrale du droit pénal²⁵⁹³. D'autres, à l'image de Günther Jakobs, vont jusqu'à nier le fait que les biens juridiques puissent constituer des objets de protection du droit pénal²⁵⁹⁴. Enfin, il est des auteurs, qui, bien que convaincus que certains biens juridiques devraient bénéficier d'une protection

²⁵⁸⁷ A rapprocher de : Carmen PÉREZ-SAUQUILLO MUÑOZ, *Legitimidad y técnicas de protección penal de bienes jurídicos supraindividuales*, *op. cit.*, p. 54.

²⁵⁸⁸ V. en ce sens: Carmen PÉREZ-SAUQUILLO MUÑOZ, « Concepciones y rasgos de los bienes jurídicos supraindividuales », *op. cit.*, p. 495.

²⁵⁸⁹ V. Dulce María SANTANA VEGA, *La protección penal de los bienes jurídicos colectivos*, Madrid, Dykinson, 2000, p. 78.

²⁵⁹⁰ Depuis le milieu du siècle dernier, les sociétés postindustrielles demanderaient de plus en plus souvent que les biens de ce type bénéficient d'une protection pénale, V. Carmen PÉREZ-SAUQUILLO MUÑOZ, *Legitimidad y técnicas de protección penal de bienes jurídicos supraindividuales*, *op. cit.*, p. 25.

²⁵⁹¹ Pris sous un angle criminologique, l'objet des développements qui suivent consiste à rechercher les « *valeurs-fins* » qui pourraient déterminer le législateur à incriminer pénalement certains manquements à l'impôt. Sur la distinction entre les « *valeurs-fins* », et les « *valeurs-moyens* », V. Raymond GASSIN, Sylvie CIMAMONTI et Philippe BONFILS, *op. cit.*, p. 19 et pp. 80-83. A ce sujet, Xavier Pin explique qu'il y aurait « *dans toute atteinte à une valeur-fin, une atteinte à une valeur-moyen. Les moyens incriminés seraient les anti-valeurs-moyens, dont le noyau dur serait constitué par la violence et la ruse. Autrement dit, en criminologie, les valeurs sociales protégées seraient révélées par l'incrimination de la violence ou de la ruse pour y porter atteinte* », V. Xavier PIN « L'empreinte des valeurs sociales protégées en droit pénal », *op. cit.*, pp. 115-116.

²⁵⁹² V. en ce sens : *Supra* §319.

²⁵⁹³ V. Edgar Iván COLINA RAMÍREZ y Ramiro J. GARCÍA FALCONÍ, *op. cit.*, p. 185 . V. aussi : Marion LACAZE, *Réflexions sur le concept de bien juridique protégé par le droit pénal*, *op. cit.*, n° 99 à 108. V. contra : Emmanuel DARGENTAS, *op. cit.*, p. 413 ; Roger MERLE et André VITU, *Traité de droit criminel, Droit pénal spécial*, t. 1, Cujas, 1982, n° 22, p. 29.

²⁵⁹⁴ V. Edgar Iván COLINA RAMÍREZ y Ramiro J. GARCÍA FALCONÍ, *op. cit.*, p. 187 . V. aussi : Marion LACAZE, *op. cit.*, n° 350 et s. A rapprocher de : Wolfwang FRISCH, « Delito y sistema del delito », en Jürgen WOLTER y Georg FREUND (eds.) *El sistema integral del derecho penal*, Marcial Pons, Madrid, 2004, pp. 193-280, espec. p. 195.

pénale, estiment que de tels intérêts sont absents en matière fiscale²⁵⁹⁵. Mais, étant donné que l'objectif poursuivi ici est de démontrer que l'incrimination légale de la fraude fiscale protège *a minima* un bien juridique digne de recevoir la protection du droit pénal, ne seront exposées que les opinions de juristes qui, en matière d'infractions fiscales, reconnaissent au moins un bien de ce type²⁵⁹⁶.

331. Une hypothèse contredite par la doctrine espagnole – A ce sujet, deux remarques préalables doivent être formulées. La première est que la doctrine espagnole a identifié de très nombreux intérêts dont la protection justifierait l'incrimination pénale d'infractions fiscales²⁵⁹⁷. La richesse de cette doctrine est telle que d'autres pays s'y réfèrent pour déterminer le ou les bien(s) juridique(s) protégé(s) par l'incrimination légale de la fraude fiscale²⁵⁹⁸. La seconde est qu'il n'y a pas d'unanimité – ni en droit comparé ni dans la doctrine spécialisée –, en ce qui concerne la détermination de ces intérêts à protéger²⁵⁹⁹. Cette seconde remarque s'explique notamment en raison du fait que « *le socle de valeurs sociales véhiculées par le droit et protégées pénalement [soit] large et évolutif* »²⁶⁰⁰. A cet égard, parmi l'ensemble de biens perçus par la doctrine comme étant dignes de recevoir une protection légale, on peut notamment citer : la foi publique²⁶⁰¹, le devoir de loyauté du contribuable envers l'Etat²⁶⁰², la souveraineté fiscale ou encore l'économie nationale d'un Etat²⁶⁰³.

Au regard de la diversité des positions défendues en la matière et dans le souci de les présenter de manière claire et intelligible, on peut – sans prétendre à l'exhaustivité –,

²⁵⁹⁵ Ces auteurs estiment par conséquent que la fraude fiscale devrait être uniquement encadrée par le droit administratif sanctionnateur, V. notamment en ce sens : Miguel BAJO FERNÁNDEZ y Juan Antonio LASCURAÍN SÁNCHEZ, « El derecho penal: concepto », Juan Antonio LASCURAÍN SÁNCHEZ (coord.), *Manual de Introducción al Derecho Penal*, Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, 2019, p. 39 ; Santiago MIR PUIG, *Derecho penal. Parte general*, Editorial Reppertor, 8^e éd., 2006, p. 40 (n° 3). Par ailleurs, parmi les partisans de cette conception, certains estiment que les infractions fiscales seraient purement formelles. Elles ne feraient pas référence à des comportements socialement répréhensibles, puisque leur illégalité serait éthiquement, socialement et culturellement indifférente, V. en ce sens : Edgar Iván COLINA RAMÍREZ y Ramiro J. GARCÍA FALCONÍ, *op. cit.*, p. 200-201. V. aussi à ce propos : María LOURDES BAZA DE LAFUENTE, *op. cit.*, pp. 156-163.

²⁵⁹⁶ Car toute incrimination pénale doit tendre à protéger un intérêt précis, V. en ce sens : Jean-Paul DOUCET, *La loi pénale*, Litec, 1986, p. 193 ; Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 487 p. 163. A rapprocher de : Florent KIRMANN, *Le principe de nécessité en droit pénal des affaires*, Thèse de doctorat, Legitech, 2019, n°36 p. 37. A rapprocher aussi du principe d'offensivité « *qui signifie qu'une atteinte à la valeur est nécessaire pour constituer l'infraction* », V. Virginie MALABAT, « Rapport général », in *Concepts, intérêts et valeurs dans l'interprétation du droit positif*, Travaux de l'association Henri Capitant, t. LXVII, Bruylant, 2017, p. 626. A ce sujet, V. aussi : Audrey DARSONVILLE, « La pertinence des valeurs sociales protégées », in Patrick MISTRETTA, Salomé PAPILLON et Camille KUREK (dir.), *op. cit.*, p. 40.

²⁵⁹⁷ Les auteurs allemands ont également beaucoup écrit sur le sujet. Dans l'un de ses ouvrages, Lothar Khulen répertorie les biens juridiques identifiés par la doctrine allemande en matière d'infractions fiscales et vis-à-vis desquels il se montre très critique, V. Lothar KUHLEN, *op. cit.*, p. 66-68.

²⁵⁹⁸ Tel est le cas en Argentine : V. Mario H. LAPORTA, *op. cit.*, p. 164.

²⁵⁹⁹ V. en ce sens : Mauricio CRISTANCHO ARIZA, *El delito fiscal*, Ediciones Jurídicas Andrés Morales, 2019, p. 300.

²⁶⁰⁰ Xavier PIN « L'empreinte des valeurs sociales protégées en droit pénal », *op. cit.*, p. 113. A rapprocher de : Raymond GASSIN, Sylvie CIMAMONTI et Philippe BONFILS, *op. cit.*, p. 56.

²⁶⁰¹ V. notamment à ce sujet : Daniel FERNÁNDEZ BERMEJO y Covadonga MAULADA FERNÁNDEZ, *Delincuencia Económica*, Aranzadi, 2018, p. 252 ; María LOURDES BAZA DE LAFUENTE, *op. cit.*, p. 110 ; María DEL PILAR RUIZ RESCALVO, *La prescripción tributaria y el delito fiscal*, Dykinson, 2004, pp. 66-67.

²⁶⁰² V. à ce sujet : Miguel BAJO FERNÁNDEZ y Silvina BACIGALUPO SAGGESE, *Derecho Penal Económico*, Segunda edición, Ed. Ramón Areces, 2010, p. 272 ; María LOURDES BAZA DE LAFUENTE, *op. cit.*, p. 113-114.

²⁶⁰³ V. María LOURDES BAZA DE LAFUENTE, *op. cit.*, p. 136 et 139. A rapprocher de : Juan Manuel ROSSY, *El delito fiscal*, Bosch, 1989, p. 4 ; Claudio GARCIA DIEZ, « El delito contra la Hacienda Pública (I). El delito fiscal (tipo general y tipos agravados) », Daniel FERNÁNDEZ BERMEJO y Covadonga MALLADA FERNÁNDEZ (dirs.), *Delincuencia económica*, Aranzadi, 2018, pp. 251-277 ; Bernardo BLANCO SIMÓN, « El bien jurídico protegido », Diego LOMA-OSORIO y Ana ULLATE (coord.), *Manual práctico del delito fiscal*, Aranzadi, 2022, pp. 49-80.

schématiquement considérer que la doctrine exposée sur le sujet se divise en trois grands groupes d'opinions²⁶⁰⁴.

Un premier mouvement doctrinal défend la conception selon laquelle derrière l'incrimination légale de la fraude fiscale, c'est le Trésor public pris dans son aspect patrimonial que l'on cherche à protéger. Un deuxième courant de pensées avance quant à lui que cette incrimination a pour finalité de protéger d'autres biens ou intérêts juridiques plus diffus et qui se réfèrent aux fonctions attribuées à l'impôt dans un Etat de droit. Enfin, un troisième point de vue doctrinal est défendu par des auteurs qui considèrent qu'aucune des postures précédentes prévaut sur l'autre et que, pour rendre véritablement compte de la réalité, il convient de les combiner. Ainsi, aux thèses d'orientation patrimoniale et fonctionnelle (**α**), s'opposent les thèses qualifiées de « *conciliatrices* »²⁶⁰⁵ (**β**).

α. Les thèses d'orientation patrimoniale et fonctionnelle

332. Le Trésor public : un bien juridique digne de protection – Les thèses d'orientation patrimoniale et fonctionnelle ont pour point commun de se rattacher à un seul aspect du Trésor public envisagé comme bien juridique à protéger. En effet, les partisans des thèses « *patrimonialistes* » conçoivent le Trésor public de manière statique, c'est-à-dire en le percevant comme un ensemble patrimonial ayant une valeur économique (**i**). De leur côté, les défenseurs des thèses « *fonctionnalistes* » envisagent le Trésor public de manière dynamique, c'est-à-dire en le regardant comme une institution titulaire de fonctions publiques (**ii**).

i. Les thèses d'orientation patrimoniale

333. Une doctrine majoritaire porteuse d'une conception plurielle du Trésor public – Les thèses d'orientation patrimoniale sont souvent présentées comme dominantes au sein de la doctrine et de la jurisprudence²⁶⁰⁶. D'après leurs partisans, le bien juridique protégé par l'incrimination d'infractions fiscales a un caractère uniquement patrimonial²⁶⁰⁷. Il s'agit du Trésor public, envisagé au regard de son contenu patrimonial évaluable en argent et déterminé par le recouvrement de l'impôt²⁶⁰⁸. Autrement dit, ce courant doctrinal défend l'idée selon laquelle – au travers de l'incrimination légale d'infractions fiscales –, le Trésor public est protégé en tant que système de collecte des recettes fiscales nécessaires aux

²⁶⁰⁴ Cette classification tripartite a déjà été employée, V. Mario H. LAPORTA, *Delito fiscal. El hecho punible, determinación del comportamiento típico*, Editorial B de f, 2013, p. 164 et s.

²⁶⁰⁵ Mario H. LAPORTA, *Delito fiscal. El hecho punible, determinación del comportamiento típico*, *op. cit.*, p. 170.

²⁶⁰⁶ V. notamment en ce sens: Edgar Iván COLINA RAMÍREZ y Ramiro J. GARCÍA FALCONÍ, *op. cit.*, p. 205 ; Mario H. LAPORTA, *op. cit.*, p. 165 ; Miguel BAJO FERNÁNDEZ y Silvina BACIGALUPO SAGGESE, *op. cit.*, p. 271. V. contra : Francisco Manuel MELLADO BENAVENTE, « El bien jurídico protegido », Javier ARGENTE ÁLVAREZ [et al.], *El delito fiscal*, CISS, 1^{re} ed, 2009, p. 68 ; María DEL PILAR RUIZ RESCALVO, *op. cit.*, p. 68.

²⁶⁰⁷ V. en ce sens: Edgar Iván COLINA RAMÍREZ y Ramiro J. GARCÍA FALCONÍ, *loc. cit.* A également rapprocher de : María DEL PILAR RUIZ RESCALVO, *op. cit.*, pp. 67-68.

²⁶⁰⁸ V. en ce sens: Mario H. LAPORTA, *Delito fiscal. El hecho punible, determinación del comportamiento típico*, *loc. cit.*

dépenses publiques effectuées par l'Etat²⁶⁰⁹. De ce point de vue, deux conceptions du patrimoine du Trésor public s'opposent.

334. Le Trésor public envisagé comme un patrimoine individuel – L'une d'entre elles assimile ce dernier à un patrimoine individuel²⁶¹⁰. Cette conception trouve son origine dans un ancien courant doctrinal italien qui considérait que les infractions fiscales avaient pour objet principal la protection de biens de nature exclusivement privée²⁶¹¹. Les tenants de ce mouvement doctrinal définissaient la fraude fiscale comme une infraction d'enrichissement indu caractérisée par le fait qu'un contribuable obtienne un avantage illicite en ne respectant pas ses obligations fiscales²⁶¹².

335. Le Trésor public envisagé comme un patrimoine collectif – Critiquée en raison du fait que la science administrative moderne ne fonde pas l'impôt sur la contrepartie que le contribuable en retire mais au regard de la capacité contributive de ce dernier, cette première conception est aujourd'hui dépassée. Elle a laissé place à un autre point de vue selon lequel les infractions fiscales portent atteinte aux intérêts patrimoniaux du Trésor public – entendu cette fois comme un patrimoine singulier –, distinct des patrimoines individuels de chaque contribuable²⁶¹³.

De nos jours, l'idée que le patrimoine du fisc soit éminemment public semble aller de soi. Ce caractère découle de l'activité fiscale elle-même qui tire notamment sa nature publique de l'un des objectifs poursuivis par le recouvrement de l'impôt à savoir la satisfaction de besoins collectifs²⁶¹⁴.

336. La fraude fiscale : une infraction pénale pluri-offensive – La reconnaissance du caractère public du patrimoine visé n'est pas sans importance, car il en résulte que le bien juridique dont il est question ici n'est pas protégé en vertu d'un intérêt patrimonial individuel mais en considération d'intérêts patrimoniaux supra-individuels²⁶¹⁵. Si bien que les défenseurs de cette seconde conception du patrimoine du Trésor public considèrent qu'une infraction fiscale portant atteinte à ce dernier doit – pour être pleinement caractérisée –, non seulement engendrer une diminution des recettes fiscales, mais aussi compromettre la mise en œuvre par l'Etat d'une politique financière et fiscale équitable. Ce faisant, les partisans des thèses d'orientation patrimoniale admettent implicitement la pluri-offensivité que présentent les infractions fiscales²⁶¹⁶. En effet, au travers de l'incrimination de ces dernières, ces auteurs

²⁶⁰⁹ V. en ce sens: Miguel BAJO FERNANDEZ y Silvina BACIGALUPO SAGGESE, *op. cit.*, p. 272.

²⁶¹⁰ V. sur ce point: María LOURDES BAZA DE LAFUENTE, *op. cit.*, p. 116-118 ; Edgar Iván COLINA RAMÍREZ y Ramiro J. GARCÍA FALCONÍ, *loc. cit.*

²⁶¹¹ V. Ignacio BERDUGO GOMEZ DE LA TORRE y Juan Carlos FERRE OLIVE, *Todo sobre el fraude tributario*, Editorial Praxis, Barcelona, 1994, p. 17, cité in: María LOURDES BAZA DE LAFUENTE, *op. cit.*, p. 117.

²⁶¹² Cet avantage consiste pour le contribuable fraudeur à bénéficier gratuitement de services publics, dont le coût est supporté par les autres citoyens respectueux de leurs obligations fiscales, V. María LOURDES BAZA DE LAFUENTE, *loc. cit.*

²⁶¹³ V. en ce sens : María LOURDES BAZA DE LAFUENTE, *op. cit.*, p. 120.

²⁶¹⁴ V. Fernando PÉREZ ROYO, *Derecho financiero y tributario*, PG, 15.a ed. Navarra, Thomson Civitas, 2005, p. 26.

²⁶¹⁵ V. José Antonio CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, Bosch, 2011, p. 72.

²⁶¹⁶ A rapprocher de : María DEL PILAR RUIZ RESCALVO, *op. cit.*, pp. 68-69.

estiment que le législateur entend protéger à la fois ce que l'on pourrait appeler le « *portefeuille* » du Trésor public et la politique économique et sociale menée par l'Etat²⁶¹⁷. En cela, les thèses patrimonialistes se rapprochent des thèses d'orientation fonctionnelle.

ii. Les thèses d'orientation fonctionnelle

337. La fonction du Trésor public : un bien juridique digne de protection – Concernant la définition du bien juridique protégé par l'incrimination légale d'infractions fiscales, les thèses fonctionnalistes ont pour dénominateur commun de rejeter la conception purement patrimonialiste de la question²⁶¹⁸. Les représentants des thèses d'orientation fonctionnelle avancent en effet que, derrière cette incrimination, ce n'est pas le patrimoine du Trésor public qui est directement protégé, mais la fonction que l'administration publique a dans le recouvrement de l'impôt et la redistribution des richesses que ce dernier permet²⁶¹⁹. L'administration fiscale n'est donc plus envisagée au regard des moyens financiers dont elle dispose, mais en tant que garante de l'intérêt public défendu au travers de l'exécution effective de la réglementation fiscale²⁶²⁰. Autrement dit, le bien juridique protégé au travers de l'incrimination légale d'infractions fiscales découle des besoins que l'État doit satisfaire par son intervention. Cela met en évidence un processus social de collecte de recettes fiscales pour permettre aux dépenses publiques de répondre aux besoins fondamentaux de tous les individus qui composent la société²⁶²¹.

338. Une fonction fiscale pluri-caractérielle – Ainsi, les partisans de cette orientation soulignent que la fonction dont il est question ici ne saurait être réduite à son caractère administratif, dans la mesure où – ayant pour finalité le bien-être des citoyens –, elle comporte également une incontestable dimension sociale²⁶²².

Derrière la mise en valeur de cette fonction fiscale, ces auteurs entendent garantir l'accomplissement de l'ensemble des objectifs poursuivis par le recouvrement de l'impôt. Or, faire écho aux multiples fonctions que revêt l'impôt dans une société donnée, revient là encore à reconnaître implicitement la pluri-offensivité que présentent les infractions fiscales. En effet, comme l'a montré Marc Leroy – au-delà des grandes fonctions économiques mises

²⁶¹⁷ Autrement dit, derrière l'incrimination légale d'infractions fiscales, on protège non seulement des intérêts économiques, mais aussi des intérêts sociaux, V. en ce sens : Edgar Iván COLINA RAMÍREZ y Ramiro J. GARCÍA FALCONÍ, *op. cit.*, p. 207.

²⁶¹⁸ V. notamment en ce sens : Edgar Iván COLINA RAMÍREZ y Ramiro J. GARCÍA FALCONÍ, *op. cit.*, p. 201 ; Mario H. LAPORTA, *op. cit.*, p. 169.

²⁶¹⁹ V. sur ce point : María LOURDES BAZA DE LAFUENTE, *op. cit.*, p. 129-135 . V. aussi : Miguel BAJO FERNANDEZ y Silvina BACIGALUPO SAGGESE, *op. cit.*, p. 272.

²⁶²⁰ V. Edgar Iván COLINA RAMÍREZ y Ramiro J. GARCÍA FALCONÍ, *loc. cit.* . V. aussi : Mariano H. BORINSKY, *Fraude fiscal: un estudio histórico, comparado, de derecho penal, tributario, económico y sociológico*, Didot, 2013, p. 241.

²⁶²¹ V. en ce sens : Javier BOIX REIG y Juan BUSTOS RAMÍREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Tecnos, Madrid, 1987, p. 21, cité in: María LOURDES BAZA DE LAFUENTE, *op. cit.*, p. 135. A ce sujet, Georges Ripert avait pu écrire que: « *L'Etat représente les intérêts communs. Celui qui ne remet pas à l'Etat tout ce qui lui est dû cause volontairement un préjudice aux intérêts de tous* », V. Georges RIPERT, « Préface », Gaston LEROUGE, *Théorie de la fraude en droit fiscal*, Paris, 1944, p. XII.

²⁶²² Cette conception a notamment été critiquée par Ignacio Ayala Gómez, pour qui cette fonction fiscale, qu'il perçoit comme purement administrative, devrait avoir pour seule mission de clarifier le mode de recouvrement de l'impôt ainsi que le but que celui-ci poursuit, V. María LOURDES BAZA DE LAFUENTE, *op. cit.*, p. 133.

en évidence par Richard Musgrave (affectation des ressources en vue de produire des biens collectifs, redistribution, régulation de l'économie) –, l'impôt est doté de trois autres fonctions : sociale, politique et territoriale²⁶²³. Dès lors, envisager les infractions fiscales sous un angle fonctionnel, permet de concevoir que ces dernières puissent porter atteinte à une pluralité d'objets susceptibles de mériter une protection juridique. On pense notamment à cet égard, au simple intérêt public résidant dans le recouvrement plein et entier de chaque impôt²⁶²⁴, à la protection du modèle social et économique adopté par la Constitution de l'Etat concerné par ces infractions²⁶²⁵, ou encore à la préservation du système fiscal lui-même²⁶²⁶.

Ces différents objets sont bien de nature supra-individuelle et démontrent que la loi fiscale ne poursuit pas comme unique finalité le recouvrement de l'impôt, mais s'inscrit dans un cadre juridique général au contenu social large et reconnu²⁶²⁷.

339. La nécessaire adoption d'une approche combinée des thèses en présence

– A l'issue de cette analyse, on s'aperçoit que – de manière paradoxale –, les conceptions précédemment exposées bien que centrées sur un unique objet, admettent implicitement le caractère pluri-offensif des infractions fiscales²⁶²⁸. Cela invite à penser que pour véritablement rendre compte de cette pluri-offensivité, il conviendrait de combiner les approches patrimonialiste et fonctionnelle du bien juridique protégé en matière fiscale. Les auteurs partageant ce point de vue défendent en ce sens des thèses « *conciliatrices* ».

β. Les thèses conciliatrices

340. La possibilité d'envisager deux approches combinées – Finalement, les orientations précédemment évoquées se sont révélées davantage complémentaires qu'opposées, si bien qu'il apparaît nécessaire de les combiner pour pleinement appréhender les biens juridiques protégés par l'incrimination légale d'infractions fiscales²⁶²⁹. A ce sujet, la doctrine développe deux approches possibles. La première consiste à regrouper sous une même perspective, les thèses d'orientation patrimoniale et fonctionnelle. Selon ce point de vue, l'objet de la protection pénale dans le délit de fraude fiscale est le Trésor public, compris dans un double sens : statique et dynamique²⁶³⁰.

²⁶²³ V. Marc LEROY, « Découvrir la sociologie fiscale », *Regards croisés sur l'économie*, vol. 1, no. 1, 2007, pp. 94-100.

²⁶²⁴ Ce bien juridique a été identifié par la doctrine allemande, V. Lothar KUHLEN, *op. cit.*, p. 67.

²⁶²⁵ V. Javier BOIX REIG, « Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social », en Javier BOIX REIG (dir.), *Derecho Penal. Parte Especial*, Volumen III, Iustel, 2012, p. 17. Francisco Manuel MELLADO BENAVENTE, *op. cit.*, p. 57-58 ; José Antonio CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, *op. cit.*, p. 73 ; Miguel BAJO FERNANDEZ y Silvina BACIGALUPO SAGGESE, *op. cit.*, p. 273 ; María LOURDES BAZA DE LAFUENTE, *op. cit.*, p. 123.

²⁶²⁶ V. à cet égard : Edgar Iván COLINA RAMÍREZ y Ramiro J. GARCÍA FALCONÍ, *op. cit.*, p. 204 ; Javier Argente ÁLVAREZ, *op. cit.*, p. 57 ; María LOURDES BAZA DE LAFUENTE, *op. cit.*, p. 128. Comme l'affirmait Paul marie Gaudemet en 1969 : « *Le système fiscal est l'expression d'une société* », V. Paul Marie GAUDEMET, *Précis de finances publiques*, *op. cit.*, pp. 122.

²⁶²⁷ V. Mariano H. BORINSKY, *Fraude fiscal: un estudio histórico, comparado, de derecho penal, tributario, económico y sociológico*, Didot, 2013, p. 233.

²⁶²⁸ L'unique objet dont il est question ici est le Trésor public respectivement envisagé au regard des moyens financiers dont il dispose et des fonctions qui lui sont attribuées.

²⁶²⁹ V. en ce sens : Mario H. LAPORTA, *op. cit.*, p. 172.

²⁶³⁰ Distinction déjà évoquée précédemment, V. *Supra* §332.

Au sens statique, le Trésor public fait référence à un ensemble patrimonial constitué de biens, droits et obligations appartenant à l'État²⁶³¹. Entendu en son sens dynamique, le Trésor public renvoie cette fois à l'activité financière de l'Etat²⁶³², ou plus précisément au système de perception de recettes et d'exécution des dépenses publiques²⁶³³. Ainsi, pour les partisans de cette première approche, l'Administration ne doit pas uniquement être comprise comme garante du Trésor public, car les actifs patrimoniaux qui composent ce dernier n'ont pas seulement un caractère statique, mais remplissent également une fonction dynamique dans la mesure où la collecte des impôts est nécessaire à la réalisation des missions fondamentales de l'Etat²⁶³⁴.

Une seconde approche défend l'idée selon laquelle il serait réducteur de considérer que l'incrimination d'infractions fiscales ne viserait qu'à empêcher toute attaque du Trésor public envisagé en tant qu'entité unique. A cet égard, pour rendre compte du fait que de telles infractions portent non seulement atteinte au Trésor public mais aussi à l'ensemble des citoyens²⁶³⁵, les défenseurs de cette seconde conception considèrent que le législateur cherche à protéger directement un premier bien dont l'atteinte affecterait d'autres intérêts médiats²⁶³⁶. Parmi ces auteurs, Carlos Martínez Pérez défend l'idée selon laquelle, l'incrimination légale d'infractions fiscales a pour but de protéger de manière directe le Trésor public comme objet juridique patrimonial et de manière indirecte l'intégrité de l'ordre économique qui est notamment indispensable à la réalisation des objectifs sociaux qu'un Etat de droit est tenu de remplir²⁶³⁷. Dans le même ordre d'idée, Miguel Bajo Fernandez et Silvina Bacigalupo Saggese estiment que la délinquance fiscale n'entraîne pas seulement une diminution de la valeur économique du Trésor public, mais affecte également l'ensemble de la politique économique et sociale menée par l'Etat²⁶³⁸. Enfin, sans pouvoir prétendre à l'exhaustivité, Antonio Fernández Cuevas affirme que les droits dus au Trésor public sont les biens juridiques protégés à titre principal, tandis que de manière indirecte, l'incrimination d'infractions fiscales vise la protection de l'ordre socio-économique que sous-tend le paiement des impôts²⁶³⁹.

²⁶³¹ V. Mario H. LAPORTA, *op. cit.*, p. 173.

²⁶³² Intégrée dans l'ordre socio-économique, cette activité comprend l'ensemble des institutions à travers lesquelles l'État ordonne et régle l'obtention de ressources économiques nécessaires à sa subsistance et l'accomplissement de ses fonctions. V. en ce sens : Mariano H. BORINSKY, *Fraude fiscal: un estudio histórico, comparado, de derecho penal, tributario, económico y sociológico*, *op. cit.*, p. 235.

²⁶³³ V. en ce sens : José Antonio CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, *op. cit.*, p. 71-72 ; María DEL PILAR RUIZ RESCALVO, *op. cit.*, pp. 69-70.

²⁶³⁴ Edgar Iván COLINA RAMÍREZ y Ramiro J. GARCÍA FALCONÍ, *op. cit.*, pp. 207-208.

²⁶³⁵ V. Íñigo DE ROS RAVENTÓS, *Delito fiscal y Tax compliance*, Aranzadi, 2019, p. 88.

²⁶³⁶ Certains auteurs s'opposent à ce qu'un objet médiate tel que l'ordre économique puisse être assimilé à un bien juridique protégé par l'incrimination légale d'infractions fiscales V. notamment l'opinion défendue à ce propos par Ignacio AYALA GÓMEZ, auteur cité in : María LOURDES BAZA DE LAFUENTE, *op. cit.*, p. 128. Pour une définition de ce type de biens, V. Mario H. LAPORTA, *op. cit.*, p. 167.

²⁶³⁷ V. Carlos MARTÍNEZ PÉREZ, auteur cité in : María LOURDES BAZA DE LAFUENTE, *op. cit.*, p. 154. V. aussi : María DEL PILAR RUIZ RESCALVO, *op. cit.*, p. 66. Cet ordre économique, rejoint l'ordre financier, tel que défini par Roger Merle et André Vitu, et auquel porteraient notamment atteinte les infractions en matière fiscale. Pour ces auteurs, l'ordre financier est « l'ensemble des institutions, des techniques et des instruments matériels mis en place par l'Etat en vue de se donner à lui-même, et de donner aux organismes publics, aux entreprises et aux personnes privées, les moyens monétaires nécessaires aux échanges économiques et au développement des activités collectives et individuelles », V. Roger MERLE et André VITU, *Traité de droit criminel, Droit pénal spécial*, t. 1, Cujas, 1982, n° 625 p. 489. A rapprocher de : Olivier DEBAT, « Souveraineté, citoyenneté, Liberté. Le droit pénal fiscal en quête d'équilibre », *op. cit.*, p. 782.

²⁶³⁸ Miguel BAJO FERNANDEZ y Silvina BACIGALUPO SAGGESE, *Derecho Penal Económico*, Segunda edición, Ed. Ramón Areces, 2010, p. 273

²⁶³⁹ V. Antonio FERNÁNDEZ CUEVAS, auteur cité in : María LOURDES BAZA DE LAFUENTE, *op. cit.*, p. 155. A rapprocher de : María LOURDES BAZA DE LAFUENTE, *op. cit.*, p. 168 ; Mario H. LAPORTA, *op. cit.*, p. 175.

341. L'impérieuse nécessité de protéger le système fiscal – Ainsi, il apparaît que les thèses conciliatrices se distinguent des thèses d'orientation patrimoniale et fonctionnelle en raison de leur bi-dimensionnalité. L'ensemble des thèses précédemment évoquées sont donc bien distinctes les unes des autres. Pourtant, elles présentent toutes deux points communs. Le premier réside dans le fait qu'elles désignent le Trésor public comme principale « victime » des atteintes provoquées par les infractions fiscales. Ce faisant, elles conduisent à recourir à la logique des biens supra-individuels²⁶⁴⁰. Le second est qu'elles reconnaissent – de manière implicite ou explicite –, la pluri-offensivité que ces infractions recèlent.

Par conséquent, après avoir mis en exergue les limites des conceptions patrimonialiste et fonctionnaliste, seules les thèses conciliatrices apparaissent structurellement correctes²⁶⁴¹. En effet, il semble tout aussi difficile de faire abstraction du caractère patrimonial de la fraude fiscale que des impacts sociaux considérables qu'elle entraîne. Par ailleurs, la bi-dimensionnalité qui caractérise les thèses conciliatrices permet une description plus fine et réaliste des objets protégés au travers de l'incrimination légale d'infractions fiscales. C'est pourquoi il apparaît opportun de reconnaître ouvertement la dimension socio-économique du délit de fraude fiscale et de ne pas douter du caractère pluri-offensif de cette incrimination²⁶⁴². En ce sens, il peut être affirmé que l'infraction fiscale protège un bien juridique supra-individuel de manière directe et une constellation d'autres biens juridiques, protégés eux de manière indirecte²⁶⁴³.

Ainsi, selon la conception défendue ici : le Trésor public constituerait le premier rempart (objet) de protection, qui, une fois affaibli par la fraude, entraînerait une atteinte à un ensemble d'intérêts situés en arrière-plan²⁶⁴⁴. Au premier rang de ces intérêts médiats se trouve le système fiscal. Il apparaît en effet primordial de mettre en valeur ce bien juridique car comme l'indique Tullio Delogu : non seulement le système fiscal se fonde sur les normes culturelles des institutions à un moment historique donné, mais il vise un résultat unique et global à savoir procurer un maximum de recettes pour l'Etat en contrepartie d'un minimum de sacrifices de la part des contribuables²⁶⁴⁵. Autrement dit, attaquer le système fiscal, revient

²⁶⁴⁰ En effet, au regard des principaux critères utilisés pour différencier les biens individuels des biens collectifs, le Trésor public envisagé comme bien juridique devrait se voir attribuer un caractère supra-individuel. On ne peut rattacher sa titularité à une personne prise individuellement, de même qu'on ne saurait valablement affirmer que les intérêts servis par cette entité se limitent à une personne prise là encore individuellement. De ce point de vue, la délinquance fiscale présente un point commun avec la criminalité organisée dont l'incrimination pénale vise, elle aussi, à protéger un bien collectif, V. en particulier à ce propos : Manuel CANCIO MELIA, « El injusto de los delitos de organización: peligro y significado », *Revista cuatrimestral de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales*, n° 74, mayo-agosto 2008, pp. 245-287.

²⁶⁴¹ V. aussi en ce sens : Mario H. LAPORTA, *Delito fiscal. El hecho punible, determinación del comportamiento típico*, Editorial B de f, 2013, p. 174.

²⁶⁴² V. en ce sens : José Antonio CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, Bosch, 2011, p. 72.

²⁶⁴³ V. en ce sens : Mario H. LAPORTA, *Delito fiscal. El hecho punible, determinación del comportamiento típico*, Editorial B de f, 2013, p. 175. A rapprocher de : María LOURDES BAZA DE LAFUENTE, *op. cit.*, p. 135.

²⁶⁴⁴ V. en ce sens : Miguel BAJO FERNANDEZ y Silvina BACIGALUPO SAGGESE, *Derecho Penal Económico*, Segunda edición, Ed. Ramón Areces, 2010, p. 272.

²⁶⁴⁵ Tullio Delogu conçoit par ailleurs le droit pénal comme un moyen indispensable permettant de lutter contre non-respect par les contribuables de leurs obligations fiscales. Ainsi pour cet auteur, la fraude fiscale représenterait pour le système fiscal un fait dysfonctionnel réclamant pour le corriger l'intervention du droit pénal, V. Tullio DELOGU, auteur cité in : María LOURDES BAZA DE LAFUENTE, *op. cit.*, p. 128.

à attaquer l'un des piliers sur lesquels se construit une société. A l'inverse, protéger cet « *instrument essentiel du système des recettes de l'Etat* »²⁶⁴⁶, c'est permettre à ce dernier de répondre aux besoins de l'ensemble de la communauté²⁶⁴⁷. Cet objectif constitue une impérieuse nécessité, pouvant justifier à elle seule le recours au droit pénal²⁶⁴⁸.

342. Une protection pénale conditionnée par l'existence d'un consensus social

– Néanmoins, on ne saurait se contenter d'une démonstration d'ordre juridique pour établir que le droit pénal doit être utilisé en matière fiscale. En effet, pour évaluer de manière adéquate l'intérêt de punir pénalement la fraude fiscale, il importe également d'avoir préalablement une idée du contexte social dans lequel ce phénomène s'insère²⁶⁴⁹. Et pour cause, comme a pu l'écrire René Savatier : « *Une norme sociale même rendue obligatoire par un texte juridique, ne s'appliquera que si elle est sociologiquement praticable. La justice que poursuivent les règles de droit à partir d'un système de valeurs doit toujours être accompagnée d'une étude de praticabilité sociologique* »²⁶⁵⁰. Or, sur ce point, il fut précédemment démontré que la population avait récemment pris conscience du danger social que représente la délinquance fiscale²⁶⁵¹. De sorte que le recours à l'arme pénale en matière fiscale apparaît plus que judicieux²⁶⁵².

343. Un dualisme répressif pleinement justifié en matière fiscale – Deux enseignements particulièrement importants se dégagent donc de ce qui précède. Le premier est que dans la lutte contre la fraude fiscale, le volet administratif de la répression ne doit pas être remis en cause²⁶⁵³. Le second est que l'intérêt que le pan administratif de la répression recèle n'enlève rien à la pertinence que peut revêtir le recours au droit pénal en ce domaine²⁶⁵⁴.

²⁶⁴⁶ Edgar Iván COLINA RAMÍREZ y Ramiro J. GARCÍA FALCONÍ, *op. cit.*, p. 204.

²⁶⁴⁷ Comme l'a écrit Lucien Sfez, la fraude fiscale « *n'est pas un jeu où le plus malin gagne. Elle porte atteinte à la Société tout entière [...] Dès lors, des sanctions non pécuniaires frappant le délinquant dans sa liberté, dans sa profession, dans ses droits, s'imposent véritablement* », V. Lucien SFEZ, « La nature juridique des sanctions fiscales non pécuniaires », *Revue de science financière*, 1966, p. 364. V. aussi : Mireille DELMAS-MARTY, « Criminalisation et infraction financière », *RSC*, 1977, p. 520.

²⁶⁴⁸ En France, les articles 13 et 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen consacrent expressément le principe de nécessité de l'impôt qui fonde la légitimité du contrôle fiscal et de la répression de la fraude, V. notamment à ce sujet : Michel BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, *op. cit.*, p. 45.

²⁶⁴⁹ « *La distorsion entre la loi et la réalité sociale est toujours dangereuse, car elle rend la norme de plus en plus difficilement perceptible pour le citoyen. Mais elle peut rendre également la répression indécise. Ainsi naît et se développe une crise de confiance entre la population et les institutions responsables de la protection de la société* », V. Robert SCHMELCK, « Où en est la "politique criminelle" ? », *Pouvoirs*, n°16, La justice, janvier 1981, p. 84. V. aussi à cet égard : Lothar KUHLEN, *op. cit.*, p. 21.

²⁶⁵⁰ Auteur cité in : Pierre LASCOUMES et Évelyne SERVERIN, « Théories et pratiques de l'effectivité du droit », *Droit et société*, n°2, 1986, pp. 101-124, spéc. p. 109. Dans le même esprit, Claude Lombois rappelle que « *la règle juridique – la règle pénale comme les autres – est inefficace si elle ne rencontre pas l'assentiment du corps social auquel elle s'applique* », V. Claude LOMBOIS, *Droit pénal général*, *op. cit.*, p. 10. A rapprocher de : Robert HENRION, « Fraude fiscale et droit pénal », *RDPC*, 1973-1974, p. 209 ; Jean PINATEL, *op. cit.*, p. 39 ; Jean-Pierre DINTILHAC, « Quelle politique criminelle ? », Claude DUCOULOUX-FAVARD et Christian LOPEZ (sous. dir.), *op. cit.*, p. 247 ; Jean CARBONNIER, *Flexible droit. Pour une sociologie du droit sans rigueur*, Paris : LGDJ, 10^e éd., 2014, p. 23 et pp. 136-148 ; Emmanuel DREYER, *Droit pénal général*, *op. cit.*, n° 95 p. 82. A rapprocher enfin de : Raymond GASSIN, Sylvie CIMAMONTI et Philippe BONFILS, *op. cit.*, n° 778 p. 683.

²⁶⁵¹ V. en ce sens : *Supra* §170 et s.

²⁶⁵² A rapprocher de : Olivier DEBAT, « Souveraineté, citoyenneté, Liberté. Le droit pénal fiscal en quête d'équilibre », *op. cit.*, p. 775 et 824.

²⁶⁵³ « *L'intérêt de la répression administrative réside dans sa capacité à traiter un grand nombre de procédures répressives, et ce dans le même temps que la rectification de l'imposition* », V. Ludovic AYRAULT, « *Non bis in idem* : les enjeux en matière fiscale », *AJ Pénal*, Dalloz, 2015, p. 185. V. aussi sur ce point, V. Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 315 pp. 230-231. A rapprocher enfin de : Loïc DE GRAEVE, *Essai sur le concept de droit de punir en droit interne*, *op. cit.*, n° 1005 et 1046.

²⁶⁵⁴ « *Si la répression fiscale administrative est nécessaire à la protection des intérêts du Trésor, elle n'en couvre pas intégralement le besoin et doit être complétée par la répression fiscale pénale* », V. Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 796 p. 587. A rapprocher de : Olivier DEBAT,

Autrement dit : une répression « à deux fers de lance »²⁶⁵⁵ se justifie pleinement en matière fiscale²⁶⁵⁶. Le dualisme répressif en matière fiscale apparaît même nécessaire à la mise en œuvre d'une répression tout à la fois graduelle et optimale²⁶⁵⁷. En effet, le développement d'une répression distincte de la répression pénale devrait permettre de « *rationaliser cette dernière sur certains de ses aspects favorisant sa dénaturation* »²⁶⁵⁸. En particulier, la présence de cet autre droit de punir devrait conduire à véritablement consacrer le droit pénal comme *ultima ratio* de la répression²⁶⁵⁹.

Au-delà, ce second enseignement est particulièrement éclairant car il peut être déduit de ce dernier que si la revalorisation de la règle *ne bis in idem* ne doit pas résulter de la suppression de l'une des voies répressives, c'est alors qu'il faut œuvrer à son plus grand respect tout en maintenant le double régime de répression actuellement en vigueur. Or, dans cette perspective, une seule proposition de réforme paraît pertinente : elle consiste dans la prohibition effective du cumul de répressions pour les mêmes faits.

« Souveraineté, citoyenneté, Liberté. Le droit pénal fiscal en quête d'équilibre », *op. cit.*, p. 824 : Gonzalo RODRIGUEZ MOURULLO, *Presente y futuro del delito fiscal*, *op. cit.*, p. 28.

²⁶⁵⁵ Patrick MORVAN, « Le droit pénal fiscal ou la rencontre du troisième type », *Gaz. Pal.* 12 mars 2002, p. 26, n° 14.

²⁶⁵⁶ « La coexistence des voies de répression administrative et pénale est [...] nécessaire tant elles sont complémentaires pour la sauvegarde des intérêts du Trésor, et, partant, pour l'égalité devant la contribution publique », V. Ludovic AYRAULT, *loc. cit.* A noter que le dualisme répressif se justifie également dans d'autres domaines techniques tel que l'environnement, V. en ce sens : Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 1283 p. 442 ; Mathilde PETETIN, *op. cit.*, p. 227.

²⁶⁵⁷ A rapprocher de : Renaud SALOMON et Agnès MARTINEL, *Droit pénal social. Droit pénal du travail et de la sécurité sociale*, Economica, 6^{ème} éd., 2021, n° 7 p. 9.

²⁶⁵⁸ Loïc DE GRAEVE, *Essai sur le concept de droit de punir en droit interne*, *op. cit.*, n° 1046. L'auteur fait référence ici aux usages excessifs et injustifiés du droit pénal.

²⁶⁵⁹ V. Loïc DE GRAEVE, *Essai sur le concept de droit de punir en droit interne*, *op. cit.*, n° 1051 et s. Autrement dit, la présence d'un droit répressif extra-pénal permet de « préciser la place subsidiaire que doit occuper le droit pénal afin de recouvrer une rationalité », V. Loïc DE GRAEVE, *Essai sur le concept de droit de punir en droit interne*, *op. cit.*, n° 1054.

Section 2 - La solution à retenir : l'interdiction des cumuls répressifs

344. Une solution doublement indispensable – Il peut de prime abord sembler doublement contre-intuitif de proposer de mettre fin au cumul des répressions en matière fiscale. D'une part, car dans les faits, le Conseil constitutionnel rend ce cumul presque indolore pour les contribuables²⁶⁶⁰. Et d'autre part, car on pourrait supposer que la réponse répressive est plus efficace lorsqu'elle est double²⁶⁶¹. Seulement, une analyse des effets que produirait la mise en œuvre de la solution proposée – en l'occurrence l'interdiction effective du cumul des voies répressives –, permet de souligner le caractère hâtif d'une telle supposition. En effet, après étude, il apparaît que la suppression du cumul des voies répressives constitue une « *condition de l'efficacité du dispositif* »²⁶⁶² de lutte contre la délinquance fiscale car elle permet à la fois d'instaurer entre les répressions un véritable rapport de complémentarité (§1) et d'offrir un surplus de cohérence à la politique criminelle menée (§2).

§1. Une solution indispensable à la complémentarité des répressions

345. La complémentarité des répressions en question – On attribue à Isaac Newton la citation suivante : « *Lorsque deux forces sont jointes, leur efficacité est double* »²⁶⁶³. Mais ce qui semble vrai dans le domaine de la physique se vérifie-t-il en matière fiscale ? Cela ne va pas de soi. En effet, dans le champ de la délinquance fiscale, la nature de la répression mise en œuvre peut varier selon les circonstances car, comme on l'a vu, les sanctions administratives et pénales peuvent être employées de manière isolée ou cumulée²⁶⁶⁴. A ce sujet, pour justifier le possible cumul des réponses répressives en matière fiscale, il est régulièrement soutenu que les sanctions administratives et pénales sont complémentaires les unes des autres²⁶⁶⁵.

Pour appuyer cette idée, la doctrine soutient que la complémentarité dont il serait ici question naîtrait des « *différences marquées* »²⁶⁶⁶ qui existeraient entre les répressions pénale et administrative.

²⁶⁶⁰ V. à ce sujet : Stéphane DETRAZ, « La pérennisation jurisprudentielle du cumul des répressions fiscale et pénale », *Dr. fisc.*, n° 11, 14 mars 2019, 201, spéc. n° 26.

²⁶⁶¹ V. en ce sens : Nicolas JACQUOT et Nicolas GUILLAND, « Vers une balkanisation du contentieux fiscal ? Réflexions sur les nouveaux contours de l'office du juge pénal en matière de fraude fiscale », *Dr. fisc.*, n° 43, 24 octobre 2019, comm. 412, n° 10.

²⁶⁶² Martin COLLET et Pierre COLLIN, *Procédures fiscales, Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, *op. cit.*, n° 278. A ce sujet, Juliette Lelieur-Fischer observe qu'« *une justice qui doit s'y prendre à plusieurs fois pour atteindre ses objectifs ne brille pas par son efficacité* », V. Juliette LELIEUR-FISCHER, *op. cit.*, n° 403 p. 347. D'ailleurs l'analyse économique du droit se prononce en faveur de l'unicité d'action répressive, V. Wouter WILS, « The Principle of « "Ne Bis in Idem" in EC Antitrust Enforcement: A Legal and Economic Analysis », *World Competition*, Vol. 26, Issue 2, juin 2003, pp. 131-148.

²⁶⁶³ V. notamment : Adly MANSERI, « *Ne Bis In Idem et Electa Una Via*. Le droit pénal fiscal à la croisée des chemins », *Droit pénal de l'entreprise*, n° 2015/3, p. 205 ; Stéphanie CARLE, « Que la force efficace soit avec nous », *Pédagogie collégiale*, Vol. 32, n° 2, 2019, p. 2.

²⁶⁶⁴ V. en ce sens : *Supra* §194.

²⁶⁶⁵ En matière fiscale, l'argument tiré de la prétendue complémentarité des répressions justifie « *une exception quasi absolue à l'interdiction des cumuls répressifs* », V. Olivier DECIMA, « Cumul de poursuites et de sanctions en matière fiscale : une nouvelle validation », *RSC*, 2022, p. 901. A rapprocher de : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 458 p. 327.

²⁶⁶⁶ André VARINARD et Elisabeth JOLY-SIBUET, *loc. cit.*

Et, de l'existence de ces différences elle déduit que ladite complémentarité s'exprime à merveille lorsqu'on procède à une juxtaposition des répressions²⁶⁶⁷. Or, il sera non seulement montré que la spécificité des réseaux de sanctions mobilisés dans la lutte contre la fraude fiscale est à relativiser, mais aussi que c'est dans la séparation des contentieux que leur complémentarité peut véritablement être trouvée. Autrement dit, si en l'état actuel du système la complémentarité des répressions est illusoire (A), elle n'en reste pas moins un objectif de politique criminelle accessible (B).

A. La complémentarité des répressions : un objectif non atteint

346. Une complémentarité présentée comme étant naturelle et bénéfique – En matière fiscale, la complémentarité entre les répressions administrative et pénale est avant tout présentée comme « naturelle »²⁶⁶⁸. Autrement dit, selon ce point de vue, l'intervention de la répression pénale serait « le prolongement naturel de l'action de contrôle fiscal »²⁶⁶⁹. Or, si complémentarité naturelle il y a, c'est que le réseau pénal se distingue du réseau administratif de sanctions et que de cette distinction, on tire un avantage sur la répression²⁶⁷⁰.

347. Une conception « entachée d'idéalisme »²⁶⁷¹ – Seulement, à l'analyse, ce raisonnement se révèle doublement fragile²⁶⁷². En effet, en premier lieu, le manque d'efficacité du système de répression fiscale précédemment constaté témoigne de manière très concrète du caractère faussement naturel et bénéfique de cette complémentarité²⁶⁷³. En second lieu, s'il apparaît excessif de considérer que ces réseaux de sanctions sont « interchangeables »²⁶⁷⁴, il serait inopportun d'exagérer les différences qui les opposent. A cet égard, la doctrine fonde la complémentarité des répressions au regard du régime qui leur est associé et des fonctions qu'on leur attribue. Etant donné que la première de ces différences a déjà été abordée, il sera question ici d'envisager la seconde²⁶⁷⁵.

²⁶⁶⁷ A rapprocher de : François ROUSSEAU, « L'articulation des contentieux civil, administratif et pénal, entre complémentarité et concurrence », *op. cit.*, p. 271.

²⁶⁶⁸ Pierre LASCOUMES, « Sanctions des fautes ou gestion des illégalismes : L'hétérogénéisation du droit pénal. Un exemple. La répression de la fraude fiscale », *Revue interdisciplinaire d'études juridiques*, 10, 1983, p. 146.

²⁶⁶⁹ Pierre LASCOUMES, *op. cit.*, p. 147. A rapprocher de : Francis KERNALEGUEN, *op. cit.*, p. 173 ; Christian LOPEZ, « Les délits de fraude fiscale : éléments de droit comparé », *GFP*, n° 2, 2012, p. 141 ; Christian LOPEZ, « L'instauration d'une "police fiscale" : contrôle ou investigation ? », *REIDF*, n° 2015/1, p. 51.

²⁶⁷⁰ A cet égard, on peut penser que la résolution de la problématique actuelle du cumul des sanctions administratives et pénales dans le domaine fiscal passe une réflexion préalable sur leur nature et leur finalité. A rapprocher de : Anne-Valérie LE FUR, « La rationalisation des sanctions, une exigence démocratique en faveur de leur efficacité », *loc. cit.*

²⁶⁷¹ Pierre LASCOUMES, *op. cit.*, p. 150. Pour justifier son propos, l'auteur soutient qu'« au-delà des insuffisances constatées », cette posture consistant à juger naturelle la complémentarité des actions administratives et judiciaires ne tient pas compte « des difficultés inhérentes au changement d'ordre juridique qui s'accomplit à cette interface », V. *Ibid.*

²⁶⁷² Le caractère « naturel » de cette complémentarité a déjà été mis en question par d'autres auteurs, il y a plus de quarante ans, V. Pierre LASCOUMES et Danièle VERNEUIL, *Délit fiscal et/ou pénal. Les poursuites en matière de fraude fiscale, une étude d'interface*, Document dactylographié, ministère de la Justice, SEPC, 1981, 149p. On s'inspire ici de leurs travaux. A rapprocher de : Mireille DELMAS-MARTY, « Rapport général », *op. cit.*, p. 45 ; Néji BACCOUCHE, « Rapport tunisien », *op. cit.*, p. 446 ; Ludovic AYRAULT, « Non bis in idem : les enjeux en matière fiscale », *AJ Pénal*, Dalloz, 2015, p. 185 ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 474 p. 340 et p. 350 et s.

²⁶⁷³ A propos de l'efficacité relative du système répressif en vigueur, V. *Supra* §126 et s.

²⁶⁷⁴ Emmanuel ROSENFELD, et Jean VEIL, « Sanctions administratives, sanctions pénales », *op. cit.*, p. 71. V. aussi : Mireille DELMAS-MARTY, « Code pénal d'hier, droit pénal d'aujourd'hui, matière pénale de demain », *op. cit.*, p. 30.

²⁶⁷⁵ A propos de la première différence évoquée ici, V. *Supra* §178.

En l'occurrence, si la différence de fonctions est reconnue par la jurisprudence ainsi que par une partie de la doctrine (1), il n'en reste pas moins qu'une analyse plus approfondie permet de montrer qu'elle ne présente pas un caractère absolu (2).

1. Une différence de fonctions reconnue

348. Des réseaux de sanctions *a priori* opposés – *Prima facie*, on peut considérer que les deux réseaux de sanctions dont il est question ici sont à la fois formellement et substantiellement distincts. En effet, au plan formel, ces différents types de répression présentent des caractéristiques qui les différencient. En particulier, est régulièrement souligné le fait que la répression administrative soit moins solennelle et formaliste que la répression judiciaire²⁶⁷⁶. De même, sur le fond, il semblerait que ces réseaux de sanctions n'aient ni la même philosophie²⁶⁷⁷, ni la même dimension²⁶⁷⁸, ni la même culture²⁶⁷⁹, ni les mêmes fonctions²⁶⁸⁰. Par conséquent, si l'on a pu voir que dans le domaine fiscal, les répressions administrative et pénale obéissaient à des règles différentes, on pourrait ici ajouter qu'elles sont commandées par un esprit différent²⁶⁸¹. En ce sens, on pourrait soutenir que l'objectif essentiel du droit fiscal répressif est la sanction de comportements qui nuisent au bon fonctionnement du système fiscal alors que la répression pénale sanctionne d'abord et avant tout des actes nuisant au corps social²⁶⁸². Autrement dit, l'action fiscale viserait à réparer un tort subi par le Trésor public tandis que l'action pénale aurait pour ambition de répondre au préjudice subi par l'ensemble de la société²⁶⁸³.

349. Une différence de fonctions largement reconnue – D'ailleurs, cette divergence opposant ces deux modes d'expression de la contrainte étatique fut reconnue par les juridictions françaises et européennes²⁶⁸⁴. En effet, il ressort de la jurisprudence de la

²⁶⁷⁶ V. en ce sens : Néji BACCOUCHE, « Rapport tunisien », *op. cit.*, pp. 445-446. A rapprocher de : Loïc DE GRAEVE, *Essai sur le concept de droit de punir en droit interne*, *op. cit.*, n° 1060.

²⁶⁷⁷ « Aujourd'hui coexistent deux formes de répression dont la philosophie est loin d'être identique. pensée beaucoup plus en termes "d'action régulation" qu'en termes "d'action sanction", la répression administrative présente de ce fait avec le droit criminel des différences marquées », V. André VARINARD et Elisabeth JOLY-SIBUET, *op. cit.*, p. 192. V. aussi : Loïc DE GRAEVE, *Essai sur le concept de droit de punir en droit interne*, *op. cit.*, n° 1031 à 1034, et 1060 ; Olivier DEBAT, « Souveraineté, citoyenneté, Liberté. Le droit pénal fiscal en quête d'équilibre », *op. cit.*, pp. 776-777.

²⁶⁷⁸ « Les divergences de logique entre régulation et droit pénal stricto sensu sont telles, qu'il ne peut y avoir en la matière d'identité possible. En particulier, alors que la répression pénale "revêt une dimension morale", le droit fiscal se signale par son "amoralisme" », V. Claire SOURZAT, « Essai d'une analyse des rapports entre procédures fiscale et pénale », *op. cit.*, p. 202. A rapprocher de : Loïc DE GRAEVE, *Essai sur le concept de droit de punir en droit interne*, *op. cit.*, n° 1030 à 1034.

²⁶⁷⁹ « La lutte contre la fraude fiscale présente ceci de particulier qu'elle opère une confluence, souhaitée ou forcée, entre deux cultures distinctes : celle de l'administration fiscale et sa pratique de contrôle et, le cas échéant, de sanction, d'une part, et celle des autorités judiciaires répressives et de leur politique pénale, d'autre part. », V. Guillaume PELLEGRIN et Yves RUTSCHMANN, *op. cit.*, n° 1.

²⁶⁸⁰ « Chaque réseau de sanction remplit une fonction qui lui est propre », V. Florence MASSIAS, « Pénaliser : une obligation très circonscrite », *Les droits et le Droit. Mélanges dédiés à Bernard Bouloc*, Dalloz, 2007, p. 761. A rapprocher de : Wilfrid JEANDIDIER, « Les sanctions pénales en matière fiscale », *Dr. fisc.*, 2007, n° 3, comm. 58, n°1. Enfin, V. déjà à ce propos : Louis TROTABAS, *Précis de science et de législation financière*, Paris, Dalloz, 4^{ème} éd. 1935, p. 306, n° 402.

²⁶⁸¹ Un pareil constat a été tiré en droit pénal du travail, V. Alain COEURET, Elisabeth FORTIS et François DUQUESNE, *op. cit.*, n° 208 p. 114.

²⁶⁸² A rapprocher : Stéphane DETRAZ, « L'Administration et le juge pénal. Quelle articulation possible entre l'administration et le juge pénal ? Le domaine fiscal peut-il servir de modèle ? », *op. cit.*, p. 54 ; Loïc DE GRAEVE, *Essai sur le concept de droit de punir en droit interne*, *op. cit.*, n° 692, 741 et 922.

²⁶⁸³ A rapprocher de : Jean-François HUSSON, *op. cit.*, p. 79. V. aussi certains propos de Jacques Petit retranscrits in : *La sanction : regards croisés du Conseil d'Etat et de la Cour de cassation*, La documentation française, 2015, pp. 51-56.

²⁶⁸⁴ Elle fut aussi admise par le Conseil Constitutionnel, V. Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 50 p. 20.

chambre criminelle de la Cour de cassation que : « *les poursuites pénales du chef de fraude fiscale, qui visent à réprimer des comportements délictueux tendant à la soustraction à l'impôt, ont une nature et un objet différents de ceux poursuivis, par l'Administration, dans le cadre du contrôle fiscal et qui tend au recouvrement des impositions éludées* »²⁶⁸⁵. De même, la Cour européenne des droits de l'Homme observe que : « *la procédure administrative et la procédure pénale sont indépendantes et ont des objets et finalités différents* »²⁶⁸⁶. Par ailleurs, cette opposition de finalités établie entre les actions fiscale et pénale est également admise par une partie de la doctrine²⁶⁸⁷. A titre d'exemple, Olivier Siveude soutient que les sanctions fiscales ont pour objet de garantir le paiement de l'impôt, tandis que les peines visent à assurer « *l'exemplarité de la dissuasion* »²⁶⁸⁸. Dans le même esprit, Carla Nagels avance que les sanctions prononcées par l'administration ont une fonction « *purement instrumentale* »²⁶⁸⁹ tandis que celles infligées par les juridictions répressives ont une « *fonction symbolique* »²⁶⁹⁰ que les premières n'ont pas²⁶⁹¹.

350. Une conception « monofonctionnelle »²⁶⁹² des sanctions remise en cause – Toutefois, cette « *conception rigide* »²⁶⁹³ aux termes de laquelle chaque type de sanction remplirait un rôle caractéristique qui contribuerait à le distinguer des autres mériterait d'être nuancée²⁶⁹⁴. Tout d'abord, en raison du fait que l'on pourrait considérer que les sanctions administratives et pénales infligées en matière fiscale poursuivent une même finalité à savoir la protection du pouvoir d'imposer de l'Etat²⁶⁹⁵. Mais aussi et surtout car de nombreux auteurs admettent la relative polyvalence des sanctions ou, dit autrement, leur « *multifonctionnalité* »²⁶⁹⁶.

²⁶⁸⁵ V. Crim. 20 juin 1996, n° 94-85-796. Dans un sens analogue, V. Crim. 11 janvier 2006, n° 05-82.674 ; Crim. 13 juin 2012, n° 11-84.092 ; Crim. 3 déc. 2014, n° 14-90.040. V. déjà en ce sens : Crim. 16 mai 1968, n° 69-90.871. Néanmoins, on peut considérer qu'en matière fiscale, les répressions administrative et pénale « *s'exercent à l'endroit des mêmes situations juridiques au fin de prononcer des sanctions [pouvant être] de même nature* », V. Claire SOURZAT, « Essai d'une analyse des rapports entre procédures fiscale et pénale », *op. cit.*, p. 214.

²⁶⁸⁶ V. CEDH, 11 mai 2010, *Versini c/ France*, § 71. V. aussi : Mireille DELMAS-MARTY, « Rapport général », *op. cit.*, p. 45.

²⁶⁸⁷ V. contra : Manon DE SAINT-LEGER, *L'articulation des procédures pénale et fiscale*, *op. cit.*, n°129 p. 118.

²⁶⁸⁸ Olivier SIVIEUDE, « Existe-t-il en France une politique répressive en matière fiscale ? », *REIDE*, 2020/2, p. 187. A rapprocher de : Stéphane DETRAZ, « Les temps modernes de la poursuite de la fraude fiscale : le ministère public et les engrenages du "verrou de Bercy" », *op. cit.*, n° 10 et 11 p. 25 ; Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *Précis de droit pénal fiscal*, LexisNexis, 2021, n° 5, p. 2.

²⁶⁸⁹ L'objectif de la sanction est alors de servir à quelque chose (ex : remplir les caisses de l'Etat), V. Carla NAGELS, « Quand l'Etat préfère réguler que punir. Les réponses institutionnelles apportées à "la criminalité en col blanc" », *op. cit.*, p. 170. A rapprocher de : Pierre LASCOUMES, « La place du pénal dans le règlement différentiel des conflits », *L'Année sociologique*, 1985, Troisième série, Vol. 35, p. 159. A rapprocher de : Pierre LASCOUMES, « Les poursuites en matière de fraude fiscale : du contrôle administratif à la sanction pénale », *op. cit.*, p. 21 ; Pierre LASCOUMES, *Des erreurs pas des fautes. La gestion discrète du droit des affaires*, *op. cit.*, n° 42, p. 46.

²⁶⁹⁰ La sanction infligée vise en ce sens à préserver les valeurs fondamentales de la société, V. Carla NAGELS, *op. cit.*, p. 175.

²⁶⁹¹ « *L'objectif revendiqué pour l'action pénale est d'ajouter aux sanctions administratives déjà prises une dimension supplémentaire, morale et dissuasive* », V. Alexis SPIRE, et Katia WEIDENFELD, « La tolérance des juges à la fraude fiscale : un inconscient d'institution », *op. cit.*, pp. 83-84. A rapprocher notamment de : Pierre LASCOUMES, Pierrette PONCELA, Pierre LENOËL, *op. cit.*, pp. 11-13 ; Mireille DELMAS-MARTY, *Les grands systèmes de politique criminelle*, *op. cit.*, p. 128.

²⁶⁹² Michel VAN DE KERCHOVE, « L'hypothèse de la flexibilité affecte-t-elle la nature et les fonctions des sanctions ? », *op. cit.*, p. 66.

²⁶⁹³ *Ibid.* Selon cette première conception : « *Une sanction civile remplirait une fonction exclusivement réparatrice, tandis qu'une sanction pénale remplirait une fonction exclusivement rétributive ou préventive, selon les conceptions dominantes du moment* », V. *Ibid.*

²⁶⁹⁴ « *L'opposition de finalités que l'on peut [...] établir entre répression pénale et répression administrative n'a qu'une portée relative, en raison d'un double mouvement d'extension de la répression administrative et d'inflation de la sanction pénale* », V. Propos de Jacques Petit, publiés in : *La sanction : regards croisés du Conseil d'Etat et de la Cour de cassation*, *op. cit.*, p. 53.

²⁶⁹⁵ V. en ce sens : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 754 p. 550. A rapprocher de : Olivier DEBAT, « Souveraineté, citoyenneté, Liberté. Le droit pénal fiscal en quête d'équilibre », *op. cit.*, p. 800.

²⁶⁹⁶ Michel VAN DE KERCHOVE, *op. cit.*, p. 67.

2. Une différence de fonctions non absolue

351. Le constat d'une porosité existante entre les différents réseaux de sanctions – Adopter une conception plus flexible à propos de la fonction des différents types de répression ne revient pas à nier que chacun d'entre eux présente des spécificités mais plutôt à admettre qu'il n'existe pas de cloisons étanches entre les réseaux de sanctions²⁶⁹⁷. En guise d'illustration de ce constat, on rappellera que les sanctions fiscales prévues en matière de contributions indirectes sont « *mixtes* »²⁶⁹⁸ dans la mesure où elles présentent à la fois une fonction répressive et une fonction réparatrice. Si bien qu'il apparaîtrait caricatural de vouloir dissocier les réseaux de sanctions en considération de la fonction dominante à laquelle on les associe communément²⁶⁹⁹. Au-delà, on relèvera que la doctrine s'est essayée à opérer une telle distinction sur le fondement d'autres critères, mais à l'analyse, aucun d'entre eux n'est apparu réellement satisfaisant²⁷⁰⁰.

352. Une complémentarité faussement évidente – Ainsi, au regard de ce qui précède, la complémentarité des répressions administrative et pénale n'est ni naturelle ni évidente. Et il semble particulièrement audacieux de concevoir cette complémentarité comme un prétexte justifiant le cumul des répressions. Car, en effet : « *Si la spécificité de chaque type de sanction est à ce point difficile à établir, comment admettre la possibilité de cumuls ?* »²⁷⁰¹.

353. *Perseverare diabolicum* – Depuis fort longtemps, on s'évertue pourtant à maintenir cette possibilité en pensant qu'elle est de nature à révéler la complémentarité des répressions mobilisées en matière fiscale. Aujourd'hui, cette pensée est tellement ancrée dans les mentalités qu'elle fait désormais figure de ce que Gaston Bachelard appelait l'obstacle de « *l'expérience première* »²⁷⁰².

²⁶⁹⁷ « S'il est vrai que chacun [réseau de sanctions] paraît obéir à une logique prédominante – rétribution pour les sanctions pénales, régulation pour les sanctions administratives, réparation pour les sanctions civiles, réconciliation avec la médiation –, ces logiques, différentes et parfois antagoniques, ne sont pas séparées pour autant [...] la logique pénale n'est pas exclusivement rétributive, donc répressive. À l'inverse, l'idée de rétribution apparaît en matière administrative, civile [...] et même à l'horizon de la médiation, dont l'échec ramène au système pénal [...] il n'y a [donc] pas de cloisons étanches entre ces différents réseaux », V. Mireille DELMAS-MARTY, *Les grands systèmes de politique criminelle*, op. cit., p. 128. À rapprocher de : Mireille DELMAS-MARTY et Catherine TEITGEN-COLLY, op. cit., pp. 44-50 ; Carole AUBERT DE VINCELLES, « Rapport de synthèse », Blandine MALLET-BRICOUT (dir.), op. cit., pp. 259-269, spéc. p. 266 ; Loïc DE GRAEVE, *Essai sur le concept de droit de punir en droit interne*, op. cit., n° 44 ; Olivier DEBAT, « Souveraineté, citoyenneté, Liberté. Le droit pénal fiscal en quête d'équilibre », *Libre du bicentenaire du Code pénal et du Code d'instruction criminelle*, Dalloz, 2010, pp. 775-776.

²⁶⁹⁸ V. à ce sujet : Wilfried JEANDIDIER, « Des sanctions mixtes : l'exemple des sanctions fiscales et sanction douanières », op. cit., pp. 83-92. Ou plus récemment : Bertrand PAILLARD, *La fonction réparatrice de la répression pénale*, LGDJ, coll. « Bibliothèque des sciences criminelles », Tome 42, 2007, spéc. n° 165 à 177, pp. 81-86. À rapprocher aussi de : Xavier PIN, « Quelques réflexions sur l'hybridation des peines », Philippe CONTE et Stamatios TZITZIS, *La cohérence des châtements*, Dalloz, 2012, pp. 81-103.

²⁶⁹⁹ « Répression, prévention et réparation sont des objectifs communs du droit administratif et du droit pénal », V. Georges DELLIS, *Droit pénal et droit administratif : l'influence des principes du droit pénal sur le droit administratif*, LGDJ, 1997, n° 42 p. 30. À rapprocher de : Michel VAN DE KERCHOVE, « L'hypothèse de la flexibilité affecte-t-elle la nature et les fonctions des sanctions ? », op. cit., p. 58.

²⁷⁰⁰ V. en ce sens : Emmanuel DREYER, *Droit pénal général*, LexisNexis, 6^{ème} éd., 2021, n° 1324 p. 1040. À rapprocher notamment de : Yvonne MULLER, op. cit., pp. 25-50 ; Loïc DE GRAEVE, « La notion de sanction pénale en droit interne », Blandine MALLET-BRICOUT (dir.), op. cit., pp. 61-80 ; Pierre DELVOLLE, « Droit pénal et droit administratif », *Arch. phil. droit*, Tome 53, 2010, pp. 146-163 ; Catherine TZUTZUIANO, *L'effectivité de la sanction pénale*, LGDJ, 2020, n°1 pp. 1-2. V. aussi : *Infra* §354.

²⁷⁰¹ Mireille DELMAS-MARTY, « Code pénal d'hier, droit pénal d'aujourd'hui, matière pénale de demain », op. cit., p. 30. Comme l'écrit un autre auteur : « Compte tenu de la proximité de fonction et de contenu entre sanctions administratives et pénales, la suppression de tout cumul paraît s'imposer », V. Evan RASCHEL, *La pénalisation des atteintes au consentement dans le champ contractuel*, thèse, Poitiers, 2013, LGDJ, 2014, p. 396, n° 438. À rapprocher de : Mireille DELMAS-MARTY et Geneviève GIUDICELLI-DELAGE, *Droit pénal des affaires*, Paris, PUF, 2000, p. 171.

²⁷⁰² Gaston BACHELARD, *La formation de l'esprit scientifique*, Paris, Vrin, 1998 [1938], p. 24.

Or, comme l'indiquait ce philosophe, cet « *obstacle de l'observation première* »²⁷⁰³ ne peut « *en aucun cas, être un appui sûr* »²⁷⁰⁴. C'est pourquoi, il convient à présent le déconstruire. En ce sens, il sera démontré que la complémentarité des répressions – en tant qu'objectif de politique criminelle – ne peut être atteinte qu'en s'opposant à leur cumul²⁷⁰⁵.

B. La complémentarité des répressions : un objectif accessible

354. La sanction : une « *inconnue du droit* »²⁷⁰⁶ – Comme évoqué précédemment, la doctrine a tenté de cerner le périmètre du droit pénal en considération de critères destinés à distinguer les peines des autres punitions²⁷⁰⁷. En ce sens, certains auteurs ont essayé de dissocier les différents types de sanction au regard notamment d'un critère matériel (se rattachant au contenu de la sanction infligée²⁷⁰⁸), d'un critère organique (se rattachant à l'autorité chargée d'infliger ladite sanction²⁷⁰⁹), d'un critère finaliste (se rattachant à la finalité poursuivie par la sanction infligée²⁷¹⁰) ou encore d'un critère moral (se rattachant à l'attitude psychologique de l'auteur de l'infraction commise²⁷¹¹). Seulement, à l'analyse, aucun de ces critères ne s'est révélé pleinement satisfaisant²⁷¹². Si bien qu'à la suite de Georges Dellis, il convient d'admettre que : « *Toute tentative de distinguer de façon absolue les mesures administratives répressives et les peines pénales est vouée à l'échec* »²⁷¹³.

355. La « *fonction irremplaçable* »²⁷¹⁴ de la répression pénale – Toutefois, ce même auteur ne manqua pas de souligner que la répression pénale « *tient un rôle spécial dans le système juridique, qu'aucune forme extrapénale de contrainte ne peut suppléer* »²⁷¹⁵. En effet, en tant qu'« *ultima ratio de la réaction sociale* »²⁷¹⁶, le droit pénal – par la force expressive qu'il dégage –, manifeste « *la réprobation du corps social à un degré que la sanction administrative ne peut exprimer* »²⁷¹⁷.

²⁷⁰³ Pierre LASCOUMES, *Des erreurs pas des fautes. La gestion discrète du droit des affaires*, *op. cit.*, n° 42, p. 18.

²⁷⁰⁴ Gaston BACHELARD, *loc. cit.*

²⁷⁰⁵ A l'analyse, il apparaît que la suppression du cumul des répressions n'a pas uniquement pour résultat de limiter considérablement la survenance des conséquences perverses engendrées par la juxtaposition des réseaux de sanctions, elle est aussi porteuse de nombreux effets bénéfiques au premier rang desquels figure l'obtention d'une véritable complémentarité des répressions.

²⁷⁰⁶ Philippe JESTAZ, « La sanction ou l'inconnue du droit », *Dalloz-Sirey*, 1986, Chronique XXXII, pp. 197-204. A rapprocher notamment de : Romain OLLARD, « Pot-pourri autour de la notion de peine », *Lexbase Hebdo*, éd. privée générale, 28 juin 2012, n° 491 ; Dan KAMINSKI, « Introduction », Dan KAMINSKI (dir.), *La flexibilité des sanctions. XXIe journées juridiques Jean Dabin*, Bruylant, 2013, p. 7.

²⁷⁰⁷ A rapprocher de : Charles-Henri HARDY, *La répression en matière fiscale en France, 1789-2019*, *op. cit.*, n° 258 p. 182.

²⁷⁰⁸ V. notamment à ce sujet : Georges DELLIS, *op. cit.*, pp. 31-55 ; Yvonne MULLER, *op. cit.*, pp. 31-32 ; Bertrand PAILLARD, *op. cit.*, n° 23 ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, pp. 183-186.

²⁷⁰⁹ V. notamment à ce sujet : Georges DELLIS, *op. cit.*, pp. 56-77 ; Bertrand PAILLARD, *op. cit.*, n° 22 ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, pp. 187-192.

²⁷¹⁰ Parmi les différents critères mobilisables pour séparer la peine des autres sanctions juridiques, Bertrand Paillard estime que le critère fonctionnel est le seul qui permet d'appréhender le véritable sens de la peine, V. Bertrand PAILLARD, *op. cit.*, n° 21 p. 13. Toutefois, cet auteur reconnaît dans le même qu'il est tout de même difficile de « *saisir complètement* » la finalité de la peine, V. Bertrand PAILLARD, *op. cit.*, n° 24 p. 14.

²⁷¹¹ V. notamment à ce sujet : Yvonne MULLER, *op. cit.*, pp. 33-36 ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, pp. 186-187.

²⁷¹² V. déjà en ce sens : *Supra* §351.

²⁷¹³ Georges DELLIS, *op. cit.*, n° 117 p. 79.

²⁷¹⁴ Georges DELLIS, *op. cit.*, n° 147 p. 98.

²⁷¹⁵ *Ibid.*

²⁷¹⁶ V. *Supra* §156.

²⁷¹⁷ Emmanuel ROSENFELD, et Jean VEIL, « Sanctions administratives, sanctions pénales », *op. cit.*, p. 71.

Ce serait donc une grave erreur de « *méconnaître le caractère symbolique de la condamnation pénale, qu'on ne retrouve pas dans les hypothèses de répression administrative, au moins avec la même signification et importance* »²⁷¹⁸.

356. La répression pénale placée dans une situation de « dépendance organisée »²⁷¹⁹ – Or précisément, en l'état actuel du dispositif, la répression pénale ne peut jouer ce rôle original qui devrait pourtant justifier grandement sa mise en œuvre. Car, l'action de l'autorité judiciaire reste encore – en dépit des nombreuses réformes opérées en la matière –, largement dépendante de celle de l'administration fiscale. Et tant qu'il ne sera pas mis fin à cette situation de subordination, on ne pourra que constater l'inefficacité de la répression puisque – fondamentalement –, la logique répressive de l'administration fiscale n'est pas la même que celle de l'institution judiciaire²⁷²⁰.

Cette observation s'impose comme la conséquence logique des développements qui précèdent. Et son admission est – vis-à-vis des enjeux que comporte la répression de la fraude fiscale –, non seulement importante mais aussi urgente²⁷²¹. Car, tant que le droit pénal sera réduit par l'administration à son caractère sanctionnateur, il ne pourra prétendre occuper sa naturelle et « *vraie place de droit exceptionnel* »²⁷²². Autrement dit, cette branche du droit ne pourra espérer jouer son véritable rôle que lorsque sa « *part de noblesse* »²⁷²³ lui aura été rendue, dans le sens où sa mise en œuvre ne dépendra plus aucunement de l'administration. Alors seulement, les différents objectifs que l'on poursuit théoriquement au travers du recours à la répression pénale pourront être atteints²⁷²⁴.

357. La réponse pénale : « utile complément »²⁷²⁵ de la répression administrative – Aussi, pour que cesse le particularisme de la répression fiscale en matière d'opportunité des poursuites, il apparaît nécessaire que le législateur procède à une délimitation claire et précise du champ d'intervention des répressions administrative et pénale²⁷²⁶. En pratique, si notre Parlement décidait d'œuvrer en ce sens, la répartition des répressions en fonction de leur philosophie profonde permettrait d'envisager la répression pénale – non comme une pâle redondance de la répression administrative –, mais bien comme son utile complément pour une finalité ultime identique : limiter les atteintes portées

²⁷¹⁸ Georges DELLIS, *op. cit.*, n° 117 p. 79. A rapprocher de : Dominique-Henri MATAGRIN, « Préférence pénale, préférence morale », *Revue de l'institut de criminologie de Paris*, n°3 – 2001, Ed. ESKA, 2002, pp. 89-98, spéc. p. 91.

²⁷¹⁹ Mireille DELMAS-MARTY, « Rapport général », *op. cit.*, p. 52.

²⁷²⁰ A rapprocher de : Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 41 p. 28 et n° 1565 p. 535.

²⁷²¹ Admettre que la logique répressive de l'administration fiscale n'est pas la même que celle de l'institution judiciaire conduit à répartir l'intervention de ces autorités selon l'objectif principal qu'elles poursuivent en tenant compte de la manière avec laquelle elles conçoivent l'instauration de sanctions. A rapprocher de : Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 41 p. 28.

²⁷²² Mireille DELMAS-MARTY, *Les chemins de la répression*, PUF, 1980, p. 259. A rapprocher de : Mathilde PETETIN, « La pénalisation des atteintes à l'environnement : de la technique à l'éthique », *op. cit.*, p. 233.

²⁷²³ Yves MAYAUD, « Le droit pénal dans ses rapports avec les autres branches du droit », Jean-Christophe SAINT-PAU (dir.), *Droit pénal et autres branches du droit – Regards croisés*, CUJAS, 2012, p. 480.

²⁷²⁴ A ce propos, V. Pierre LASCUMES, Pierrette PONCELA et Pierre LENOËL, *op. cit.*, pp. 12-13.

²⁷²⁵ Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 1255 p. 434.

²⁷²⁶ A rapprocher de : *Supra* §344 et *Infra* §364 et s. A noter qu'en droit pénal du travail, un problème analogue se pose dans la mesure où le Code du travail ne détermine pas les relations juridiques existants entre les procédures sociales et la procédure pénale, V. Alain COEURET, Elisabeth FORTIS et François DUQUESNE, *op. cit.*, n° 206 p. 113.

au système fiscal²⁷²⁷. Autrement dit, en œuvrant dans cette perspective, on renforcerait « *le caractère symbolique et pédagogique de la réprobation morale attachée au système pénal* »²⁷²⁸.

358. La complémentarité des répressions : résultat de leur séparation – Finalement, il faut donc avoir à l'esprit que la complémentarité des répressions ne se postule pas ni se présume mais s'obtient²⁷²⁹. Et en définitive, ce qui rend complémentaires les répressions, ce n'est pas la juxtaposition des contentieux mais leur répartition²⁷³⁰. En effet, lorsque l'on répartit les répressions entre chaque ordre, cela les rend complémentaires et non plus concurrentes²⁷³¹. Une collaboration peut alors véritablement s'envisager, avec l'instauration d'un système légal organisant les relations des autorités administrative et pénale²⁷³².

Ainsi, au sujet de la complémentarité des répressions, la doctrine majoritaire forme ce que l'on pourrait appeler une « *trompeuse unanimité* »²⁷³³. Et pour cause : tel qu'il est construit, le système repose sur une complémentarité illusoire des répressions. Mais, il n'en reste pas moins que, pour le législateur, ladite complémentarité demeure un objectif atteignable au travers d'une interdiction législative des cumuls répressifs²⁷³⁴. Au-delà, une analyse plus approfondie montre qu'une telle interdiction n'aurait pas pour seul avantage d'inscrire les répressions mobilisables dans un véritable rapport de complémentarité. En effet, elle permettrait également de mettre en œuvre une répression plus cohérente.

§2. Une solution indispensable à la cohérence de la répression

359. La cohérence de la répression en question – Comme on l'a vu précédemment, une même infraction fiscale peut être sanctionnée tant par la répression administrative que par la répression pénale. Par ailleurs, de nombreux comportements d'incivisme fiscal ne sont pas « *répartis entre les voies de répressions* »²⁷³⁵. Cela donne lieu à une « *mise en concurrence des voies punitives pour un même comportement qui non seulement complexifie la lecture de la politique répressive mais surtout en limite la cohérence* »²⁷³⁶.

²⁷²⁷ A rapprocher : Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 1510 p. 516.

²⁷²⁸ Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 1278 p. 441. A propos de la fonction pédagogique de la loi pénale, V. en particulier : Emmanuel DREYER, *Droit pénal général*, *op. cit.*, n° 95 pp. 81-83. A rapprocher de : Jean CARBONNIER, *Flexible droit. Pour une sociologie du droit sans rigueur*, LGDJ, 10^{ème} édition, 2014, p. 155 et s.

²⁷²⁹ La Cour européenne des droits de l'Homme l'a d'ailleurs reconnu, V. CEDH gr. ch., 15 nov. 2016, *précité*, § 130. V. *contra* : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 820 p. 601 ; Manon DE SAINT-LEGER, *op. cit.*, n° 183 p. 166.

²⁷³⁰ Les répressions administrative et pénale deviennent complémentaires l'une de l'autre lorsque les hypothèses dans lesquelles elles s'appliquent sont différentes. Car, de cette manière : « *Leurs domaines de compétence ne se chevauchent pas et le droit répressif administratif punit ce que le droit pénal ne doit pas ou ne peut pas punir* », V. Charlotte FAURE-GAUSSEL, *op. cit.*, n° 423 p. 184.

²⁷³¹ « *Répartir les domaines d'intervention de la contrainte étatique en fonction des spécificités propres à chaque matière permet de conforter chaque répression dans ses fondements, et donc de lui faire gagner en intensité et en effectivité, puisque les outils seront utilisés en adéquation avec leur objet* », V. Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *loc. cit.*

²⁷³² V. en ce sens : Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 1752 p. 601.

²⁷³³ Pierre LASCOUMES, *Des erreurs pas des fautes. La gestion discrète du droit des affaires*, *op. cit.*, n° 42, p. 17.

²⁷³⁴ A rapprocher de : Rapport du groupe de travail de l'AMF, *op. cit.*, p. 15. V. aussi : *Infra* §450.

²⁷³⁵ Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 729 p. 539. V. aussi : Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, p. 307 et s.

²⁷³⁶ Charles-Henri HARDY, *loc. cit.* A rapprocher de : Frédéric DOURNAUX, *op. cit.*, p. 120.

En l'état actuel du dispositif, la cohérence juridique de la répression fiscale n'est donc pas garantie²⁷³⁷. Cette faiblesse du système – déjà soulignée²⁷³⁸ – est particulièrement fâcheuse car la cohérence est une « *valeur dont ne peut se passer la répression* »²⁷³⁹. Elle doit *a minima* « être recherchée »²⁷⁴⁰ et, idéalement, être assurée²⁷⁴¹. Or, précisément, cette situation problématique pourrait être résolue au travers de la revalorisation de la règle *ne bis in idem* qui est ici préconisée²⁷⁴². En effet, si cette règle a connu plusieurs interprétations, il n'en reste pas moins que seule l'une d'entre elles doit être retenue²⁷⁴³. Il s'agit de la définition traditionnelle de la règle : celle interdisant le cumul des poursuites pour les mêmes faits²⁷⁴⁴. Mais pourquoi retenir cette interprétation plutôt qu'une autre ?

Car une telle approche est conforme aux prescriptions de l'article P7-4 qui est considéré en doctrine comme « *le standard minimal qu'il y a lieu de garantir dans l'interprétation et l'application du principe non bis in idem* »²⁷⁴⁵. Par ailleurs, comme l'explique Juliette Lelieur-Fischer : seule cette interprétation permet d'organiser de manière cohérente la répression. En effet, comme l'écrit cet auteur : embrasser cette conception de ladite règle « *présente l'intérêt spécifique d'obliger à une certaine cohérence dans l'exercice de la répression* »²⁷⁴⁶, à l'heure où celle-ci est « *de plus en plus éclatée* »²⁷⁴⁷. Aussi, pour appuyer son propos elle ajoute que – contrairement aux autres interprétations de la règle *ne bis in idem* –, celle suivant laquelle elle interdirait le cumul des poursuites « *oblige à un choix de la répression à mettre en œuvre* »²⁷⁴⁸. Si bien qu'en opérant ce choix de manière rationnelle il serait possible de faire de la règle *ne bis in idem* un « *véritable moteur d'organisation de la répression, d'articulation des différentes réponses envisageables* »²⁷⁴⁹.

Ainsi, retenir une conception extensive de la règle *ne bis in idem* revient aussi à accepter de bouleverser le fonctionnement du système actuel. En effet, on passerait d'un système – fondé sur un principe d'indépendance²⁷⁵⁰ – permettant le fonctionnement éventuellement

²⁷³⁷ En l'état, l'absence de cohérence au sein du système de répression introduit une casuistique confinant au chaos. A rapprocher de : Olivier DEBAT, « Souveraineté, citoyenneté, Liberté. Le droit pénal fiscal en quête d'équilibre », *op. cit.*, p. 801 ; Anne-Valérie LE FUR et Dominique SCHMIDT, « Le traitement du cumul des sanctions administratives et pénales en droit interne : entre incohérences et insécurité juridique », *Recueil Dalloz*, 2016, p. 2126 ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n°780 p. 575 et n°787 p. 581.

²⁷³⁸ V. à ce propos : *Supra* §178 et s.

²⁷³⁹ V. Juliette LELIEUR-FISCHER, *op. cit.*, n° 403 p. 347.

²⁷⁴⁰ Ludovic AYRAULT, « *Non bis in idem* : les enjeux en matière fiscale », *AJ Pénal*, Dalloz, 2015, p. 185.

²⁷⁴¹ A rapprocher de : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 725 p. 538.

²⁷⁴² A rapprocher de : Juliette LELIEUR-FISCHER, *op. cit.*, n° 35 p. 42 et n° 42 p. 45.

²⁷⁴³ V. à ce sujet : *Supra* §224.

²⁷⁴⁴ Un constat analogue a été établi à propos du principe de nécessité, V. Florent KIRMANN, *op. cit.*, n°97 p. 79.

²⁷⁴⁵ Conclusions de l'avocat général Juliane Kokott présentées le 8 septembre 2011 dans l'affaire C-17/10, *Toshiba Corporation*, §120. Cette posture doctrinale se justifie car il se déduit du troisième alinéa de l'article 52 de la CDFUE que les droits garantis par cette dernière reçoivent *a minima* le même sens et la même portée que ceux que lui confère la Conv. EDH. D'autres auteurs voient dans l'article P7-4 « *l'énonciation la plus claire et la plus forte du principe Ne bis in idem* », V. Michel VERON et Guillaume BEAUSSONIE, *op. cit.*, n° 991 p. 690.

²⁷⁴⁶ Juliette LELIEUR-FISCHER, *op. cit.*, n° 17 p. 28. Plus loin, l'auteur écrit dans le même esprit que : « *L'exigence d'unicité des poursuites est un indicateur particulièrement performant de cohérence, puisqu'elle oblige à choisir l'action répressive la plus adéquate* », V. Juliette LELIEUR-FISCHER, *op. cit.*, n° 403 p. 347.

²⁷⁴⁷ Juliette LELIEUR-FISCHER, *op. cit.*, n° 33 p. 40. A propos de l'éclatement de la répression, V. notamment : Mireille DELMAS-MARTY, *Les grands systèmes de politique criminelle*, Paris, PUF, 1992, p. 127 et s. ; Du même auteur, *Le flou du droit*, Paris, PUF, 2004, p. 175 et s. ; Michel VAN DE KERCHOVE, « Eclatement et recomposition du droit pénal », *RSC*, 2000, p. 5.

²⁷⁴⁸ Juliette LELIEUR-FISCHER, *op. cit.*, n° 35 p. 41.

²⁷⁴⁹ *Ibid.*

²⁷⁵⁰ Ce principe se fonde sur l'idée selon laquelle « *les réseaux de sanction sont conçus pour fonctionner, chacun selon sa logique propre, de façon isolée et, à l'occasion, cumulative* », Mireille DELMAS-MARTY, *Les grands systèmes de politique criminelle*, PUF, Paris, 1992, p. 153. Poussé

cumulatif des réseaux de sanctions, à un système – fondé sur un principe de cohérence²⁷⁵¹ – organisant la répression suivant un mode exclusivement alternatif.

360. Une solution idoine – En pratique, la consécration – au plan législatif –, d’une interdiction des cumuls répressifs se traduirait donc par un renforcement de la cohérence de la répression²⁷⁵². Le gain de cohérence obtenu concernerait les sanctions infligées dont l’intensité serait davantage mise en adéquation avec la gravité du comportement infractionnel. En effet, la séparation des contentieux permettrait d’établir une « *échelle précise et claire de punitions en fonction de la gravité du comportement délinquant* »²⁷⁵³. Et, ce faisant, il serait assurément mis fin à l’instrumentalisation de la répression pénale par l’administration fiscale²⁷⁵⁴. De même qu’il ne serait plus possible de mettre en œuvre une répression qui soit tout aussi rigoureuse qu’expéditive²⁷⁵⁵. Au-delà, on pourrait légitimement penser que si les manquements fiscaux étaient appréhendés de manière plus raisonnée et cohérente que par le passé, le système répressif dans son entier gagnerait en lisibilité mais aussi, *in fine*, en efficacité²⁷⁵⁶.

361. Une solution à rendre possible – Il résulte donc de ce qui précède que le sacrifice de la règle *ne bis in idem* sur l’autel de la complémentarité des procédures n’est plus tenable²⁷⁵⁷. Car, si les magistrats exerçant en droit pénal fiscal ont toujours fait l’économie de cette règle, il n’en reste pas moins que sa mise en œuvre pleine et entière s’avèrerait particulièrement profitable²⁷⁵⁸. En effet, lorsqu’il est envisagé de façon extensive, l’adage *ne bis in idem* se rapporte non seulement à une règle procédurale destinée à garantir la sécurité juridique envisagée dans ses dimensions individuelle et collective²⁷⁵⁹, mais aussi à un « *réel outil de politique criminelle imposant la cohérence dans l’exercice de la répression* »²⁷⁶⁰. C’est d’ailleurs pourquoi, dans la suite des développements, sera repensée la construction du système de répression fiscale de façon à ce que, de manière concrète, la revalorisation de la règle *ne bis in idem* produise les effets bénéfiques qui devraient en résulter.

à son paroxysme, ce principe « aboutit à une simple "juxtaposition" de réseaux entre lesquels ne se trouve établie aucune forme de coordination ni, a fortiori, de cohérence », V. Michel VAN DE KERCHOVE, « L’hypothèse de la flexibilité affecte-t-elle la nature et les fonctions des sanctions ? », *op. cit.*, pp. 70-71.

²⁷⁵¹ « Le principe de cohérence des différents réseaux de sanctions, en revanche, s’efforce d’introduire une certaine forme d’unité entre eux, qui aboutira, selon des modalités diverses, à l’exclusion d’un système de sanctions au profits de l’autre », V. Michel VAN DE KERCHOVE, *op. cit.*, p. 71.

²⁷⁵² V. Nicolas CATELAN, « Constitution vs CEDH vs UE : *ne bis in idem* et la répression des opérations d’initié », *RSC*, p. 480.

²⁷⁵³ A rapprocher de : *Supra* §178.

²⁷⁵⁴ A ce sujet, V. *Supra* §§208-210.

²⁷⁵⁵ A ce sujet, V. *Supra* §178 et s.

²⁷⁵⁶ A rapprocher de : Juliette LELIEUR-FISCHER, *op. cit.*, n° 35 p. 42 ; Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 733 p. 541, n° 753 p.550, n° 757 p. 554 et n° 779 p. 574. A noter que le manque de lisibilité du droit n’est pas propre au domaine fiscal, on retrouve également ce problème dans le champ de la répression environnementale, V. en ce sens : Isabelle FOUCHARD et Laurent NEYRET, *op. cit.*, p. 322.

²⁷⁵⁷ A rapprocher de : Nicolas CATELAN et Laurent SAENKO, « *Ne bis in idem*, fraude fiscale et cumul des actions et sanctions : épilogue ? », *Gazette du Palais*, 20 septembre 2022, n° 29 p. 60.

²⁷⁵⁸ « L’application de la règle *ne bis in idem* au-delà de la répression pénale constituerait [...] un progrès en termes de protection de l’individu face au système répressif [et] en termes de cohérence de la mise en œuvre de l’arsenal répressif », V. Juliette LELIEUR-FISCHER, *op. cit.*, n° 42 p. 45. V. aussi : Bruno DEFFAINS et Frédéric STASIAK (sous-dir.), *L’organisation des dispositifs spécialisés de lutte contre la criminalité économique et financière en Europe : Droits nationaux, droit comparé et droit international – Rapport final*, CREDES, Nancy, Janvier 2002, p. 47.

²⁷⁵⁹ V. en ce sens : Juliette LELIEUR-FISCHER, *op. cit.*, n° 19 p. 29. V. aussi : *Supra* §225.

²⁷⁶⁰ Juliette LELIEUR-FISCHER, *op. cit.*, n° 36 p. 43.

362. Conclusion du chapitre 2 – Après avoir constaté que la jurisprudence suivait un mouvement global tendant à mettre à l'écart la règle *ne bis in idem*, il a semblé nécessaire d'œuvrer à sa revalorisation. Pour ce faire, deux solutions pouvaient être envisagées. La première consistant à supprimer l'une des voies de sanction doit être écartée car, à l'analyse, le dualisme répressif se justifie pleinement en matière fiscale²⁷⁶¹. La seconde, reposant sur la consécration législative d'une interdiction des cumuls de poursuites doit, quant à elle, être approuvée. En effet, il découle de ce qui précède que la relative inefficacité de la lutte contre la fraude fiscale résulte particulièrement de la mise en concurrence des réseaux de sanctions mobilisés dans ce cadre. En pratique, cette mise en concurrence est occultée, son existence est niée au prétexte que les répressions administrative et pénale seraient complémentaires²⁷⁶².

Seulement, la complémentarité des réseaux de sanctions – loin d'être spontanée – ne peut être obtenue qu'en séparant leur champ d'intervention respectif²⁷⁶³. En ce sens, il vient d'être démontré qu'en l'état actuel du dispositif, la juxtaposition des répressions empêchait non seulement le droit pénal de jouer son véritable rôle mais aussi au système répressif d'acquiescer la cohérence et la logique d'ensemble qui lui a toujours fait défaut. Ainsi, il apparaît de manière tout à fait paradoxal que les faiblesses que notre système de répression fiscale recèle, semblent être liées au « *bicéphalisme* »²⁷⁶⁴ qui le caractérise et qui devrait pourtant favoriser son efficacité²⁷⁶⁵.

* *

*

²⁷⁶¹ V. en ce sens : *Supra* §343.

²⁷⁶² L'arrêt *A et B contre Norvège* rendu par la Cour européenne des droits de l'Homme en 2016 illustre très bien cette posture prétorienne, V. en ce sens : Stéphane DETRAZ, « La pérennisation jurisprudentielle du cumul des répressions fiscale et pénale », *Dr. fisc.* n° 11, 14 mars 2019, comm. n° 201, n° 17.

²⁷⁶³ Un nouveau paradoxe apparaît alors. En effet, la concurrence des réseaux de sanction est admise dans l'optique de mieux protéger le système fiscal. Or, en pratique, elle a pour effet d'affaiblir cette protection. Pour un constat analogue en matière de lutte contre la délinquance environnementale, V. François ROUSSEAU, « L'articulation des contentieux civil, administratif et pénal, entre complémentarité et concurrence », *op. cit.*, p. 260.

²⁷⁶⁴ « *Chacun sait que les sanctions fiscales sont bicéphales : administratives et pénales* », V. Thierry LAMBERT, « Editorial », *REIDE*, n° 2020/2, p. 149.

²⁷⁶⁵ A rapprocher de : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 474 p. 340. V. aussi : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, p. 350 et s. ; Mireille DELMAS-MARTY, « Rapport général », *op. cit.*, p. 45 ; Néji BACCOUCHE, « Rapport tunisien », *op. cit.*, p. 446 ; Pierre LASCOUMES *op. cit.*, p. 135 ; Ludovic AYRAULT, « *Non bis in idem* : les enjeux en matière fiscale », *AJ Pénal*, Dalloz, 2015, p. 185.

363. Conclusion du titre 1 : mieux vaut une fois que deux ! – Essentiellement centrés sur la matière fiscale, les développements qui précèdent ont permis de mettre en lumière une « *prédilection française pour le cumul de répression* »²⁷⁶⁶. On peut s'en étonner pour deux principales raisons. La première – et sans doute la plus évidente –, réside dans le fait que le cumul des répressions puisse être contraire à l'adage *ne bis in idem*. Or, ce dernier désigne un principe qui ne devrait théoriquement pas connaître de demi-mesure étant donné qu'il fait partie du « *noyau dur des droits de l'homme bénéficiant à tous et partout en toutes circonstances* »²⁷⁶⁷. La seconde est que le cumul des répressions ne se traduit pas en pratique par un renforcement de l'efficacité de la lutte contre la fraude fiscale²⁷⁶⁸. Bien au contraire : non seulement son admission empêche l'établissement d'un véritable rapport de complémentarité entre les interventions administrative et pénale, mais par ailleurs elle ne permet pas à la répression de s'exprimer de manière véritablement cohérente²⁷⁶⁹. A tel point que l'on est amené à penser qu'aussi longtemps que le système pénal ne bénéficiera pas d'une liberté d'action comparable à celle dont il dispose vis-à-vis de la délinquance de droit commun, les carences et incohérences du dispositif actuel de lutte contre la fraude fiscale persisteront²⁷⁷⁰.

Dès lors, il est impératif de mener une véritable réflexion quant aux rôles respectifs de l'administration et du juge pénal dans l'exercice de la répression de manière à ce que le système français de lutte contre la fraude fiscale brille enfin par l'harmonie qui le structure²⁷⁷¹.

*
* *
*
*

²⁷⁶⁶ Thomas PERROUD, « Sanction administrative et sanction pénale », *Droit administratif*, n° 6, juin 2015, comm. 39.

²⁷⁶⁷ V. Christina KARAKOSTA, « *Ne bis in idem* : une jurisprudence peu visible pour un droit intangible », *RTDH*, 2008/73, p. 28. A rapprocher notamment de : Didier LECOMTE, « Les deux réserves d'interprétation du Conseil constitutionnel à propos des poursuites pour fraude fiscale : une avancée mais dans le brouillard », *REIDEF*, 2018/1, p. 100 ; Juliette LELIEUR-FISCHER, *op. cit.*, n° 394 p. 232 et n° 707 p. 566.

²⁷⁶⁸ A rapprocher de : Juliette LELIEUR-FISCHER, *op. cit.* n°1 p. 15 et n°403 p. 347.

²⁷⁶⁹ *A contrario*, il a été précédemment montré que la mesure consistant à mettre fin au cumul des voies répressives participait de l'efficacité de la répression tout en étant par ailleurs conforme au principe de justice élémentaire qu'est la règle *ne bis in idem*. A cet égard, il ne paraît pas anodin que durant certaines heures sombres de l'Histoire – et notamment lorsque le nazisme était au pouvoir en Allemagne – cette règle élémentaire fut supprimée, V. en ce sens : Juliette LELIEUR-FISCHER, *op. cit.*, n°3 p. 17.

²⁷⁷⁰ A noter qu'un constat analogue a pu être fait en matière de délinquance environnementale, V. Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 10 p. 14.

²⁷⁷¹ A rapprocher de : Emmanuel ROSENFELD, et Jean VEIL, « Sanctions administratives, sanctions pénales », *Pouvoirs*, vol. 128, n° 1, 2009, p. 67. On relèvera à ce sujet que la question relative à la refonte globale des doubles systèmes de sanctions n'est pas nouvelle en France. En effet, un rapport rendu par la Commission Europe en 2012 proposait déjà de « *prohiber par voie légale le cumul des poursuites et des sanctions concernant des faits identiques ou substantiellement similaires* », V. Commission Europe, *Des principes communs pour les autorités administratives dotées d'attributions répressives*, Club des Juristes, mai 2012, p. 33.

Titre 2 – L’harmonie trouvée : la délimitation des répressions

« Il devient difficile – pour ne pas dire impossible – de penser le droit pénal de façon isolée.
D’où la nécessité d’une politique criminelle à "stratégie différenciée" [...] qui ne se limiterait pas à la politique pénale mais s’efforcerait de dégager la cohérence propre à chaque système de sanction et à chaque réseau juridique correspondant »²⁷⁷².

364. Un « morceau d’architecture »²⁷⁷³ à repenser – Il résulte de ce qui précède que le droit de la répression fiscale a été « *mal planté* »²⁷⁷⁴ dans le sens où son inefficacité pratique réside principalement dans son « *inadéquation structurelle* »²⁷⁷⁵. En effet, tel qu’il a été pensé et construit, ce dispositif répressif n’assure pas la sécurité juridique des décisions rendues en la matière²⁷⁷⁶. Par ailleurs, il ne permet pas au droit pénal de jouer son véritable rôle²⁷⁷⁷. Cependant, il ne faudrait surtout pas déduire de ce dernier constat que l’outil pénal constitue un instrument intrinsèquement inadéquat à la protection du système fiscal. Car, en réalité, c’est l’usage que l’on en fait et les tâches qu’on lui assigne, qui, en pratique, créent cette inadéquation de façade²⁷⁷⁸. Comme cela a été démontré, le recours à ce champ du droit peut, dans certaines hypothèses, s’avérer aussi légitime que nécessaire²⁷⁷⁹. Il reste donc à garantir en pratique « *l’adéquation du droit pénal français au regard de la délinquance fiscale* »²⁷⁸⁰. Pour cela, il convient de repenser l’architecture de l’édifice de répression fiscale en vigueur de manière à donner au droit pénal un champ d’application correspondant à ses finalités profondes²⁷⁸¹.

365. La recherche d’un dispositif permettant de « mieux départager ce qui constitue l’essence de la justice pénale »²⁷⁸² – De ce point de vue, s’il apparaît certain que le seul moyen de rendre le droit pénal à la fois cohérent et efficace est de limiter son recours aux comportements les plus graves, il n’en reste pas moins que pour qu’il puisse s’exprimer pleinement, sa mise en œuvre ne doit plus dépendre du bon vouloir de l’administration²⁷⁸³.

²⁷⁷² Mireille DELMAS-MARTY, « Code pénal d’hier, droit pénal d’aujourd’hui, matière pénale de demain », *Recueil Dalloz*, Sirey, 1986, 4^{ème} cahier, chronique p. 30.

²⁷⁷³ Thierry LAMBERT, « Désuétude de la loi fiscale. Dérives de la pratique administrative », *op. cit.*, p. 6.

²⁷⁷⁴ Pour reprendre une expression de Louis Trotabas dans une conférence faite en 1930 et employée à propos du droit de propriété, V. Louis TROTABAS, *La fonction sociale de la propriété privée. Le point de vue technique*, 1930, p. 5.

²⁷⁷⁵ Pour reprendre une expression de Coralie Courtaigne-Deslandes employée à propos du dispositif répressif mis sur pied en droit de l’environnement, V. Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 664 p. 224.

²⁷⁷⁶ « En somme, le risque pénal attaché à la fraude fiscale n’est pas clairement délimité, si bien que la politique criminelle en découlant est pour l’heure totalement incertaine et aléatoire », V. Manon DE SAINT-LEGER, *op. cit.*, n° 472 p. 426.

²⁷⁷⁷ On voit poindre alors un « *droit pénal de direction* » destiné, non pas à protéger les victimes d’infractions et à éviter le renouvellement de ces dernières, mais à orienter les affaires dans une perspective décidée par l’Etat. A ce sujet, V. Frédéric-Jérôme PANSIER, *Le droit pénal des affaires*, Que sais-je ?, PUF, 1992, pp. 8-9 ; Mireille DELMAS-MARTY et Geneviève GIUDICELLI-DELAGÉ, *Droit pénal des affaires*, Paris, PUF, 2000, pp. 233-239.

²⁷⁷⁸ Ce constat a aussi pu être tiré en droit de l’environnement, V. Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 665 p. 224.

²⁷⁷⁹ A ce sujet, V. *Supra* §310 et s.

²⁷⁸⁰ Est ici repris le titre d’une contribution déjà citée de Louis Boyer.

²⁷⁸¹ Il est fait référence ici aux caractères sanctionnateur et expressif du droit pénal, V. à ce sujet : *Supra* §210.

²⁷⁸² Jean-Jacques DE BRESSON, *op. cit.*, p. 255. Ou dit autrement, à mettre fin à la dilution du « *message fondamental du droit pénal* », V. Notre droit pénal, *op. cit.*, p. 11. A rapprocher de : Yves MAYAUD, « Le droit pénal en perte de repères », *op. cit.*, p. 14.

²⁷⁸³ A rapprocher de : Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 786 p. 267.

Car, comme on l'a vu précédemment, ce lien de dépendance nuit à l'efficacité du droit pénal en ce qu'il l'entrave dans son fonctionnement et limite ses effets par l'introduction d'objectifs incompatibles avec les siens²⁷⁸⁴. C'est pourquoi, il apparaît primordial de réfléchir à une partition claire de l'action de chaque autorité répressive intervenant en matière fiscale²⁷⁸⁵. A cette fin, il apparaît judicieux de rechercher les fondements théoriques d'une telle partition avant d'envisager, de manière plus concrète, leur mise en œuvre pratique. En d'autres termes, selon la démarche envisagée : la théorisation de la délimitation des répressions **(Chapitre 1)** précèdera sa concrétisation **(Chapitre 2)**.

²⁷⁸⁴ A rapprocher de : Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 831 p. 282. V. aussi : *Supra* §210.

²⁷⁸⁵ En effet, même s'il peut sembler délicat de procéder à une telle délimitation, celle-ci constitue le seul moyen de réduire les problèmes posées par la coexistence de deux systèmes répressifs, tout en prenant en compte leurs différences ou particularités. A rapprocher de : Michel PRALUS, « A propos de la règle *non bis in idem*, valeur en droit interne de l'un de ses aspects : *non bis* ? », *Archives de politique criminelle*, n° 18, 1996, p. 71.

Chapitre 1. La théorisation de la délimitation des répressions

366. La recherche des fondements d'une nouvelle « répartition de la logique punitive »²⁷⁸⁶ – Tel qu'il a été décrit précédemment, le système français de répression fiscale « ressemble plus à une forêt amazonienne impénétrable et désordonnée qu'à un beau jardin à la française »²⁷⁸⁷. C'est pourquoi après l'avoir débroussaillé, il revient à présent de le restructurer. Pour ce faire, il convient de chercher à déterminer ce qui distingue foncièrement le droit criminel du droit pénal administratif²⁷⁸⁸. A cet égard, on pourrait de prime abord penser que le fondement de cette distinction se trouve dans les caractéristiques propres aux faits concernés par chacun de ces droits punitifs²⁷⁸⁹. Autrement dit, on pourrait considérer qu'il existe – d'un point de vue ontologique –, des faits constitutifs d'illicéités administratives tandis que d'autres relèveraient d'illicéités pénales. Si tel était le cas, il serait alors possible, en analysant la licéité des comportements répréhensibles, de justifier du choix du droit à mettre en œuvre pour les réprimer.

D'ailleurs, en ce sens, plusieurs auteurs de doctrine ont – en considération de différents critères –, cherché à distinguer ces deux types d'illicéité. L'analyse de leurs travaux est certes instructive mais elle ne permet pas à elle seule de dessiner les contours de chacun des champs répressifs envisagés ici (**section 1**). En effet, il ressort de ces travaux que l'appartenance d'un fait à l'un ou l'autre de ces champs n'est pas déterminée par son contenu mais par la sanction que l'ordonnancement juridique lui attribue²⁷⁹⁰. Or, en pratique, cette attribution est le résultat d'une appréciation de la gravité du fait en question. C'est pourquoi, en réalité, seule cette dernière constitue une véritable clé de répartition de l'action étatique (**section 2**).

²⁷⁸⁶ Loïc DE GRAEVE, *Essai sur le concept de droit de punir en droit interne*, *op. cit.*, n° 50.

²⁷⁸⁷ Olivier DEBAT, « Souveraineté, citoyenneté, Liberté. Le droit pénal fiscal en quête d'équilibre », *op. cit.*, p. 823.

²⁷⁸⁸ Simple en apparence, ce travail de différenciation est en réalité plus que complexe, V. en ce sens : Mireille DELMAS-MARTY, *Les grands systèmes de politique criminelle*, PUF, Paris, 1992, p. 128.

²⁷⁸⁹ V. Gonzalo RODRIGUEZ MOURULLO, *Las exigencias previas del estado de Derecho para la admisión en España del Delito fiscal*, Circulo de Estudios Jurídicos, Madrid, 1971, p. 95.

²⁷⁹⁰ V. en ce sens : Gonzalo RODRIGUEZ MOURULLO, *op. cit.*, p. 96.

Section 1 - L'illicéité : un critère de délimitation insuffisant

367. L'illicéité : une notion mouvante – « *Le larcin, l'inceste, le meurtre des enfants et des pères, tout a eu sa place parmi les actions vertueuses* »²⁷⁹¹. Cette phrase écrite par Blaise Pascal peut interpellé mais elle montre bien que l'illicéité d'un comportement n'est pas prédéfinie (§1) mais déclarée à la suite d'un choix de politique criminelle (§2).

§1. L'illicéité : un attribut non prédéfini

368. Une notion non consensuelle – La notion d'illicéité n'est pas une notion propre au champ pénal²⁷⁹². On la retrouve également en droit civil²⁷⁹³, en droit public²⁷⁹⁴ ou encore en droit fiscal²⁷⁹⁵. Mais elle reste relativement peu étudiée par les juristes français²⁷⁹⁶. En ce sens, Marc Puech défend dans sa thèse l'idée selon laquelle l'illicéité constituerait un concept fondamental négligé par le droit français applicable en matière de responsabilité civile extracontractuelle²⁷⁹⁷. De même, André Vitu a pu constater que la notion d'illicéité pénale était « *ignorée de la quasi-totalité des criminalistes français* »²⁷⁹⁸. Et, lorsqu'elle est abordée par certains d'entre eux, on s'aperçoit alors qu'il ne s'agit pas là d'une notion consensuelle. En effet, à son sujet, la doctrine pénale française est divisée. Une partie d'entre elle – notamment incarnée par Emmanuel Dreyer –, défend la thèse selon laquelle l'illicéité ne tiendrait pas au droit pénal lui-même, si bien que ce serait une norme nécessairement extérieure à celui-ci qui donnerait sens aux incriminations²⁷⁹⁹. A l'inverse, d'autres auteurs affirment – à l'image d'Elie Daskalakis et d'Emmanuel Dargentas –, qu'il existerait une illicéité à proprement parler pénale. Autrement dit, selon cette seconde conception, le droit pénal ne serait pas seulement sanctionnateur ; il serait aussi pourvu d'un caractère normatif²⁸⁰⁰.

369. Une notion à deux dimensions – Au-delà des frontières françaises, l'illicéité est une notion qui – au contraire –, fut minutieusement décortiquée²⁸⁰¹. Envisagée d'un point

²⁷⁹¹ PASCAL, *Pensées*, Librairie Générale Française, 7^{ème} édition, 2000, p. 82.

²⁷⁹² A son sujet, René Garraud avait écrit que : « *L'injustice de l'acte est un élément essentiel du délit [...] La notion de l'illicite, de l'injustice fait partie du concept même d'infraction* », V. René GARRAUD, *Traité théorique et pratique du droit criminel français*, 3e éd., Tome I, 1913, p. 214, n° IV. A rapprocher de : François ROUSSEAU, *L'imputation de la responsabilité pénale*, op. cit., pp. 136-140 ; Gaëlle RABUT, « Plaidoyer en faveur de l'élément injuste – Pour l'intégration du concept d'antijuridicité dans la théorie française de l'infraction », Jean-Christophe SAINT-PAU (dir.), *Travaux de l'institut de sciences criminelles et de la justice*, Cujas, 2011, p. 63.

²⁷⁹³ Comme en attestent différentes thèses, V. Jean DELIYANNIS, *La notion d'acte illicite, considéré en sa qualité d'élément de la faute délictuelle*, Paris, LGDJ, 1952, 367p. ; Marc PUECH, *L'illicéité dans la responsabilité civile extra-contractuelle*, LGDJ 1973, 387p.

²⁷⁹⁴ Comme en témoignent également plusieurs thèses, V. Linos-Alexandre SICILIANOS, *Les réactions décentralisées à l'illicite : des contre-mesures à la légitime défense*, Thèse de doctorat, Strasbourg, 1990, 532p. ; William WOLL, *La licéité des sanctions prises par les organisations internationales contre des particuliers*, Thèse de doctorat, Paris X, 2010, 514p.

²⁷⁹⁵ V. Rémi GOUYET, *L'illicite et le droit fiscal*, Thèse de doctorat, Dijon, 1998, 391p.

²⁷⁹⁶ Elle constitue même pour certains auteurs une notion « *délaissée* », V. Nasser-Eddine AZERI, op. cit., n°8 p. 18.

²⁷⁹⁷ V. en ce sens : Marc PUECH, « L'illicéité dans la responsabilité civile extracontractuelle », *Revue internationale de droit comparé*. Vol. 26 N°2, Avril-juin 1974, p. 428.

²⁷⁹⁸ André VITU, *De l'illicéité en droit criminel français*, rapport aux deuxièmes journées franco-helléniques, Nancy 1984. Il ajoute plus généralement que cette notion est « *presque complètement ignorée de la doctrine française* », V. Ibid.

²⁷⁹⁹ V. Emmanuel DREYER, *Droit pénal général*, LexisNexis, 6^{ème} éd., 2021, n° 94 p. 78.

²⁸⁰⁰ V. en ce sens : Elie DASKALAKIS, *Réflexions sur la responsabilité pénale*, PUF, 1975, p. 60. A rapprocher de : Emmanuel DARGENTAS, « La norme pénale et la recherche autonome des valeurs dignes de la protection pénale », *RPDP*, 1977, p. 414. ; Roger MERLE et André VITU, *Traité de droit criminel*, Tome I, Cujas, 7^{ème} éd., 1997, n° 147.

²⁸⁰¹ V. en ce sens : André VITU, *De l'illicéité en droit criminel français*, loc. cit.

de vue théorique, la question de la licéité d'un comportement fait écho au concept d'« antijuridicité »²⁸⁰² que l'on retrouve notamment en Allemagne (*Rechtswidrigkeit*²⁸⁰³) et en Espagne (*antijuricidad*²⁸⁰⁴). Celui-ci a, sur le fond, beaucoup évolué au fil du temps²⁸⁰⁵. En effet, au départ, l'antijuridicité était entendue de façon purement formelle comme désignant « le comportement compris comme violation d'une norme étatique, d'une interdiction ou d'un commandement de l'ordre juridique »²⁸⁰⁶. Autrement dit, ce concept visait uniquement à indiquer « la contradiction qui existe entre l'action et le droit »²⁸⁰⁷. A titre d'illustration, en France, la fraude fiscale est formellement antijuridique car elle correspond à la définition abstraite prévue par le législateur à l'article 1741 du Code général des impôts.

Par la suite, l'antijuridicité a acquis une dimension matérielle si bien que, désormais, elle ne consiste plus simplement en une contrariété à l'ordre juridique ; elle constitue aussi, matériellement, une atteinte à un bien juridique protégé²⁸⁰⁸. En ce sens, la fraude fiscale est d'une part, formellement antijuridique en ce qu'elle consiste en la violation d'une norme légale et d'autre part, matériellement antijuridique dans la mesure où ladite violation porte en l'occurrence atteinte à plusieurs biens juridiques au premier rang desquels on retrouve le système fiscal²⁸⁰⁹. En pratique, ce second volet de l'antijuridicité est fondamental car il permet de « hiérarchiser les atteintes à l'ordre juridique selon leur degré de nocivité sociale »²⁸¹⁰. Ainsi, une fraude fiscale estimée à plusieurs millions d'euros pourra être considérée comme plus nuisible socialement qu'un manquement à l'impôt évalué à quelques centaines d'euros²⁸¹¹. Autre exemple : un viol et un vol sont – du point de vue strictement formel –, deux atteintes à

²⁸⁰² Sur cette notion, V. notamment : Gaëlle RABUT, « Plaidoyer en faveur de l'élément injuste – Pour l'intégration du concept d'antijuridicité dans la théorie française de l'infraction », Jean-Christophe SAINT-PAU (dir.), *Travaux de l'institut de sciences criminelles et de la justice*, Cujas, 2011, pp. 63-82 ; Xavin PIN, « L'infraction injuste », *Mélanges en l'honneur du Professeur Jacques-Henri Robert*, Paris, LexisNexis, 2012, p. 585 et s. ; Julien WALTHER, « L'illicéité et les valeurs sociales protégées », Patrick MISTRETTA, Salomé PAPILLON et Camille KUREK (dir.), *L'empreinte des valeurs sociales protégées en droit pénal*, Dalloz, 2020, p. 25.

²⁸⁰³ Cette notion constitue un élément fondamental de l'infraction allemande qui se définit comme la « contrariété au droit », V. Marion LACAZE, *loc. cit.* A rapprocher en particulier de : Julien WALTHER, *L'antijuridicité en droit pénal comparé franco-allemand (Contribution à une théorie générale de l'illicéité)*, Thèse de doctorat, Université de Nancy, 2003 ; François ROUSSEAU, *L'imputation de la responsabilité pénale*, *op. cit.*, n°119 pp. 135-136 ; Pierre ROUSSEAU, *La légitimité de l'infraction*, Ed. mare & martin, 2021, n°260 pp. 251-252.

²⁸⁰⁴ V. Rosario DE VICENTE MARTINEZ, *Vademécum de derecho penal*, 5^a edición, Tirant Lo Blanch, 2018, pp. 56-57.

²⁸⁰⁵ V. Julien WALTHER, *L'antijuridicité en droit pénal comparé franco-allemand (Contribution à une théorie générale de l'illicéité)*, *op. cit.*, p. 27.

²⁸⁰⁶ Selon la définition de Franz Von Liszt reprise in : Julien WALTHER, *L'antijuridicité en droit pénal comparé franco-allemand (Contribution à une théorie générale de l'illicéité)*, *op. cit.*, p. 44. A rapprocher de : Claire BALLOT SQUIRAWSKI, *Les éléments constitutifs, essai sur les composantes de l'infraction*, Droit, Université Paris-Sud Saclay, 2017, n° 175 p. 166.

²⁸⁰⁷ Julien WALTHER, *loc. cit.*

²⁸⁰⁸ « L'antijuridicité ne s'épuise pas en une simple contrariété au droit, en une relation entre une action et une règle. Elle a un sens dû au contenu normatif de l'incrimination et c'est pourquoi on la qualifie de matérielle », V. Julien WALTHER, *L'antijuridicité en droit pénal comparé franco-allemand (Contribution à une théorie générale de l'illicéité)*, *op. cit.*, p. 77. A rapprocher de : Claire BALLOT SQUIRAWSKI, *Les éléments constitutifs, essai sur les composantes de l'infraction*, *op. cit.*, n° 17 pp. 24-25, n° 63 pp. 65-66 et n° 177 pp. 169-170 ; Gaëlle RABUT, *op. cit.*, p. 64 ; Marion LACAZE, *loc. cit.* V. enfin : Enrique ORTOS BERENGUER y José L. GONZALEZ CUSSAC, *Compendio de derecho penal. Parte general*, *op. cit.*, pp. 249-251 ; Alejandro PENILLA RODRÍGUEZ, *El bien jurídico en el Derecho penal económico*, Editorial Bdef, 2018, pp. 17-86.

²⁸⁰⁹ A ce propos, V. *Supra* §318 et s. Autres exemples : l'article 221-1 du Code pénal prohibe et sanctionne le meurtre pour protéger la vie, l'article 311-1 du même Code punit le vol de manière à protéger la propriété d'autrui, etc. A rapprocher de : Julien WALTHER, « Figures et fonctions de la gravité en droit allemand », *op. cit.*, pp. 60-61.

²⁸¹⁰ Julien WALTHER, *L'antijuridicité en droit pénal comparé franco-allemand (Contribution à une théorie générale de l'illicéité)*, *op. cit.*, p. 79. A rapprocher de : Claire BALLOT SQUIRAWSKI, *Les éléments constitutifs, essai sur les composantes de l'infraction*, *op. cit.*, n° 166 p. 156 ; Manuel CANCIO MELIA, « Principios del derecho penal (II) », *op. cit.*, pp. 73-80. On rappellera à ce sujet que l'article 5 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du citoyen de 1789 affirme que la loi – envisagée de manière générale – n'a le droit de défendre « que les actions nuisibles à la Société ».

²⁸¹¹ Une telle distinction n'est pas possible du point de vue de l'antijuridicité formelle puisque dans les deux cas il est question d'une violation de l'article 1741 du Code général des impôts.

l'ordre juridique que l'on ne peut différencier quantitativement. Mais, l'antijuridicité matérielle fera du premier de ces actes un « *crime hautement injuste* »²⁸¹² et du second une infraction moindre.

Les exemples qui viennent d'être choisis concernaient à chaque fois des infractions pénales. Mais est-il possible de distinguer des infractions administratives et pénales sur le fondement de leur antijuridicité ? Cette question fut particulièrement étudiée par la doctrine allemande avant d'être reprise par des auteurs espagnols²⁸¹³. Ces différents travaux doctrinaux ont permis de dégager des critères sur le fondement desquels il serait envisageable de distinguer ces deux formes d'illicéité²⁸¹⁴.

370. Une distinction impossible sur le plan qualitatif – Plus précisément, la doctrine allemande tenta initialement d'identifier des critères d'ordre quantitatif. A titre d'exemple, pour éviter une extension démesurée du droit pénal, James Goldschmidt défendit l'existence d'une séparation entre le droit pénal « *criminel* » et le droit pénal « *simplement administratif* »²⁸¹⁵. Pour ce faire, il se fonda sur la position de l'homme en tant qu'individu et membre de la communauté dans laquelle il vit²⁸¹⁶. En effet, pour cet auteur, l'individu, selon qu'il commet une illicéité administrative ou pénale, se place dans une situation différente : alors qu'en droit pénal, l'individu se présente comme un être doté d'une volonté autonome, en droit administratif il apparaît comme un membre de la société, utile pour le progrès et le développement de cette dernière, de sorte que l'illicéité qu'il commet dans ce cadre ne constitue qu'un acte contre l'ordre administratif, une simple violation du devoir de coopérer²⁸¹⁷. Aussi, pour justifier sa position, cet auteur ajouta que les infractions pénales étaient des infractions naturelles, préalablement établies, alors que les infractions administratives se distinguaient par leur artificialité dans le sens où leur création résultait uniquement de la volonté des États²⁸¹⁸.

²⁸¹² Julien WALTHER, *L'antijuridicité en droit pénal comparé franco-allemand (Contribution à une théorie générale de l'illicéité)*, op. cit., p. 80.

²⁸¹³ Sur cette question, V. en particulier : Laura ZUNIGA RODRIGUEZ, « Relaciones entre derecho penal y derecho administrativo sancionador. ¿Hacia una "administrativización" del derecho penal o una "penalización" del derecho administrativo sancionador ? », en Luis Alberto ARROYO ZAPATERO, Ignacio BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE (coord.), *Homenaje al dr. Marino Barbero Santos*, Ediciones Universidad Salamanca, Vol. 1, 2001, pp. 1417-1444 ; A rapprocher de : Maria LOURDES BAZA DE LAFUENTE, *El delito fiscal: particular referencia al artículo 305 del código penal*, tesis doctoral, Madrid, 1997, p. 157 et s.

²⁸¹⁴ A rapprocher de : Salvador RAMIREZ GOMEZ, *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario (Aspectos sustantivos y procedimentales)*, Marcial Pons, 2000, pp. 19-23 ; Miguel BAJO FERNANDEZ y Silvina BACIGALUPO SAGGESE, *Derecho Penal Económico*, Segunda edición, Ed. Ramón Areces, 2010, pp. 85-95.

²⁸¹⁵ Maria LOURDES BAZA DE LAFUENTE, op. cit., p. 158. A noter que sur le fond, cette position était déjà défendue au XIX^{ème} siècle en Espagne par González Serrano, Alejandro Groizard et Quintano Ripolles. D'après ces auteurs, en considération de la distinction entre les illicéités administratives et pénales, la fraude fiscale devait être exclue du champ pénal, V. en ce sens : Maria LOURDES BAZA DE LAFUENTE, op. cit., pp. 159-161.

²⁸¹⁶ V. en ce sens : Alfonso SERRANO GÓMEZ, *Fraude Tributario (delito fiscal)*, Edersa, Madrid, 1977, p. 22.

²⁸¹⁷ V. en ce sens : Maria LOURDES BAZA DE LAFUENTE, loc. cit. ; Alfonso SERRANO GÓMEZ, loc. cit.

²⁸¹⁸ La thèse défendue ici par Goldschmidt présente une certaine parenté avec la théorie du délit naturel défendue par Garófalo, V. en ce sens : Alfonso SERRANO GÓMEZ, loc. cit. A propos de ladite théorie, V. Raffaele GAROFALO, *La criminologie. Étude sur la nature du crime et la théorie de la pénalité*, Ed. Félix Alcan, 2^{ème} éd, 1890, 452p, spéc. p. 25. A rapprocher aussi de : Alain BAUER, *Criminologie plurielle, une introduction générale à la criminologie*, PUF, Paris, 2011, p. 8 ; Maurice CUSSON, *Criminologie*, Hachette, 8^{ème} édition, 2020, pp. 12-13 ; Pierre LASCOUMES et Carla NAGELS, *Sociologie des élites délinquantes. De la criminalité en col blanc à la corruption politique*, Paris, Armand Colin, 2^{ème} édition, 2018, pp. 37-38, et p. 42.

Par la suite, cette première distinction fut clarifiée par d'autres auteurs allemands. En ce sens, Richard Lange affirma que les infractions naturelles relevaient de comportements qui n'étaient pas évalués d'un point de vue jusnaturaliste mais appréciés en fonctions des valeurs d'une société à une époque donnée, tandis que la catégorie des infractions artificielles regroupait des actions éthiquement indifférentes au contexte social et culturel²⁸¹⁹.

Dans le même sens, Eberhard Schmidt affirma que l'infraction administrative était principalement caractérisée par le manque de dimension éthique contenue dans les punitions encourues en cas de commission²⁸²⁰. Autrement dit, d'après cet auteur, une telle infraction serait neutre du point de vue éthique : elle ne constituerait qu'une « *simple atteinte à des dispositions administratives relevant de considérations générales d'ordre public* »²⁸²¹. Et on ne la sanctionnerait uniquement parce que l'ordre administratif avait préalablement interdit une telle atteinte²⁸²². Dans le prolongement de cette idée, ce même auteur estimait que si l'infraction pénale portait atteinte aux intérêts vitaux de la société, l'infraction administrative nuisait quant à elle aux intérêts de l'Administration, de sorte que la punition administrative devait davantage être comprise comme un avertissement vis-à-vis des devoirs que tout citoyen se doit de respecter plutôt que comme une véritable sanction²⁸²³.

Enfin, selon Erik Wolf, la différenciation entre les illicéités administratives et pénales devait être établie en fonction des différentes finalités et valeurs poursuivies par chacune des autorités mobilisées pour les réprimer²⁸²⁴. A cet égard, selon ce dernier auteur, l'action de l'administration est orientée vers la réalisation du bien-être, tandis que l'institution judiciaire a pour valeur suprême la justice²⁸²⁵.

Ainsi, pour l'ensemble de ces auteurs, il existerait une distinction qualitative entre les illicéités pénales et administratives dans la mesure où le caractère illicite des infractions administratives ne serait pas constitué par l'atteinte ou la mise en danger d'un bien juridique mais uniquement par le grief porté à un intérêt d'ordre étatique²⁸²⁶. Par ailleurs, la sanction administrative ne présenterait pas un caractère rétributif ou expiatoire ; elle ne serait pas

²⁸¹⁹ V. en ce sens : José CEREZO MIR, « Límites entre el Derecho penal y el Derecho administrativo », en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo 28, Madrid, 1975, p. 163 ; Maria LOURDES BAZA DE LAFUENTE, *loc. cit.*

²⁸²⁰ V. en ce sens : Maria LOURDES BAZA DE LAFUENTE, *op. cit.*, p. 159.

²⁸²¹ Julien WALTHER, « Figures et fonctions de la gravité en droit allemand », *op. cit.*, p. 65.

²⁸²² V. *Ibid.*

²⁸²³ V. en ce sens : Maria LOURDES BAZA DE LAFUENTE, *op. cit.*, p. 159 ; Franck MODERNE, *op. cit.*, pp. 11-12 ; Jocelyne LEBLOIS-HAPPE, *Quelles réponses à la petite délinquance ? Etude du droit répressif français sous l'éclairage comparé du droit répressif allemand*, PUAM, 2002, n° 1412 pp. 601-602.

²⁸²⁴ « L'illicéité pénale se caractérise [...] par le dépassement d'un certain seuil de tolérance sociale, au-delà duquel le législateur estime nécessaire l'infliction d'une peine, c'est-à-dire la manifestation d'une réaction sociale assez grave pour marquer le caractère inadmissible de la transgression commise et rétablir la suprématie de la ou des valeurs sociales méconnues par le délinquant », V. André VITU, *De l'illicéité en droit criminel français*, *loc. cit.*

²⁸²⁵ V. en ce sens : Maria LOURDES BAZA DE LAFUENTE, *op. cit.*, p. 159 ; José CEREZO MIR, *op. cit.*, p. 166.

²⁸²⁶ V. en ce sens : José CEREZO MIR, *op. cit.*, p. 164. A rapprocher de : Jean PRADEL, *Droit pénal comparé*, Dalloz, 4^{ème} édition, 2016, p. 966. A noter que pour Manuel Cancio Meliá, il existe une différence qualitative entre les illicéités pénales et administratives car, d'après lui, le droit pénal administratif a pour mission de diriger nos conduites, tandis que le véritable droit pénal a trait à des comportements intolérables appelant une particulière stigmatisation, V. Allen Martí FLORES ZERPA, « Entrevista al Profesor Dr. Manuel Cancio Meliá », *Revista Peruana De Ciencias Penales*, n°34, 2020, pp. 329-337, spéc. p. 335.

l'expression d'un jugement de valeur éthico-social ; elle n'aurait pas d'autre but que de rappeler à l'individu visé par elle qu'il a désobéi à ses devoirs²⁸²⁷.

Mais, à la réflexion, loin d'emporter la conviction, les idées défendues par ces différents auteurs ne semblent constituer qu'un « *habillage doctrinal* »²⁸²⁸ en décalage avec le réel. En particulier, il paraît erroné de considérer que toute illicéité administrative est purement formelle car, si tel était le cas, le législateur se retrouverait dans l'incapacité de différencier plusieurs infractions administratives selon leur degré de gravité²⁸²⁹. Or, en pratique, les dispositions prévoyant de telles infractions permettent bien de les distinguer sur ce fondement. A titre d'exemple, l'article 1729 du Code général des impôts prévoit des taux de majoration différenciés dont la prise en compte permet de hiérarchiser, par ordre de gravité, différents manquements fiscaux. Plus précisément, en matière d'inexactitudes ou d'omissions relevées dans une déclaration fiscale, le taux de la majoration encourue est de 40 % en cas de manquement délibéré alors qu'il est de 80 % dans l'hypothèse où des manœuvres frauduleuses ont été observées. Dès lors, on peut déduire de ce texte que le législateur opère effectivement une distinction entre ces deux manquements fiscaux en considérant le second comme plus grave que le premier²⁸³⁰.

Au-delà, on relèvera que parallèlement à ce courant de pensée initié par James Goldschmidt, d'autres auteurs à l'instar de Ludwig Feuerbach ont fondé la différenciation entre les illicéités administratives et pénales sur le fait que les premières se distinguaient des secondes dans la mesure où elles se rattachaient à des comportements qui ne portaient atteinte ni aux intérêts de l'Etat, ni à ceux des individus²⁸³¹. *In fine*, les sectateurs de cet autre mouvement doctrinal défendaient le point de vue selon lequel les illicéités administratives étaient constitutives d'« *infractions sans victime* »²⁸³².

Une fois encore, l'idée soutenue par ces auteurs ne résiste pas à l'analyse. Car, ce n'est pas parce que personne ne peut se déclarer individuellement victime d'une infraction administrative commise dans un secteur technique tel que celui des impôts que cette dernière ne peut donner lieu à aucune forme de victimation²⁸³³. En effet, un manquement fiscal de type administratif engendre un manque à gagner pour l'Etat tout en portant préjudice à l'ensemble des contribuables honnêtes²⁸³⁴. Qui plus est, certaines infractions pénales – à l'image du délit général de fraude fiscale –, donnent également lieu à une victimation

²⁸²⁷ V. en ce sens : José CEREZO MIR, *loc. cit.*

²⁸²⁸ Franck MODERNE, *op. cit.*, p. 191. A ce propos, V. José CEREZO MIR, *op. cit.*, pp. 164-166.

²⁸²⁹ V. en ce sens : José CEREZO MIR, *op. cit.*, p. 165.

²⁸³⁰ *In fine*, ce qui différencie deux illicéités, ce n'est pas leur nature mais seulement leur gravité, V. en ce sens : André VITU, *De l'illicéité en droit criminel français*, *loc. cit.*

²⁸³¹ V. en ce sens : Alfonso SERRANO GÓMEZ, *op. cit.*, p. 24 ; Maria LOURDES BAZA DE LAFUENTE, *op. cit.*, p. 157.

²⁸³² *Ibid.* A propos des infractions sans victime observées en matière de délinquance d'affaires, V. Paul PONSASERS et Vincenzo RUGGIERO, « La criminalité d'affaires », Laurent MUCCHIELLI et Philippe ROBERT (dir.), *Crime et sécurité. L'état des savoirs*, *op. cit.*, pp. 225-229.

²⁸³³ A rapprocher de : Renée ZAUBERMAN, « Les enquêtes de victimation. Une brève histoire, quelques usages », *Idées économiques et sociales*, vol. 181, no. 3, 2015, pp. 8-21, spéc. pp. 10-11.

²⁸³⁴ V. en ce sens : Paul PONSASERS et Vincenzo RUGGIERO, « La criminalité d'affaires », Laurent MUCCHIELLI et Philippe ROBERT (dir.), *Crime et sécurité. L'état des savoirs*, *op. cit.*, p. 226.

diffuse²⁸³⁵. De telle sorte que l'absence de victime directe identifiable ne constitue pas un paramètre permettant de « *tirer d'une main ferme la limite* »²⁸³⁶ qui sépare les illicéités pénales et administratives.

371. Une distinction possible sur le plan quantitatif – Ainsi, au regard de ce qui précède, il ne semble pas possible de déterminer un critère qualitatif sur le fondement duquel il serait envisageable de procéder à une telle différenciation²⁸³⁷. Le tribunal constitutionnel espagnol l'a d'ailleurs expressément reconnu²⁸³⁸. Mais serait-il concevable d'opérer cette distinction en considération d'un critère quantitatif ? A cette question, Alfonso Serrano Gómez répond par la négative. En effet, pour cet auteur, il n'est pas pertinent de séparer les infractions pénales et administratives sur le fondement de la gravité de la punition encourue puisqu'il existe des sanctions administratives importantes²⁸³⁹. Mais à la réflexion, il ne s'agit pas là d'un argument valable car ce n'est pas parce qu'il existe des sanctions administratives d'une gravité certaine qu'il n'est pas possible de distinguer les illicéités administratives et pénales sur le fondement de la punition encourue. Il est assurément possible de le faire mais cela suppose alors de permettre aux sanctions prévues par les textes de regagner en cohérence, c'est-à-dire de prévoir des peines de forte intensité s'agissant des illicéités pénales et des punitions de moindre gravité s'agissant des illicéités administratives. C'est pourquoi, on peut conclure qu'il n'y a pas de distinction d'ordre qualitatif entre les illicéités pénales et administratives mais on peut déterminer une différence quantitative entre ces deux illicéités au regard de la sanction que l'on réserverait à ces dernières²⁸⁴⁰.

§2. L'illicéité : un attribut issu d'un choix de politique criminelle

372. Une distinction résultant d'un choix de politique criminelle – Il résulte donc de ce qui précède que l'appartenance d'un fait au domaine de l'illicéité administrative ou à celui de l'illicéité pénale n'est pas déterminé par le contenu substantiel de ce fait mais par la sanction que l'ordonnancement juridique lui attribue²⁸⁴¹.

²⁸³⁵ On aurait pu prendre pour exemples les infractions se rattachant au trafic de stupéfiants incriminées aux articles 222-34 et suivants du Code pénal ou celles relatives à la fausse monnaie prévues aux articles 442-1 à 442-16 dudit Code.

²⁸³⁶ Julien WALTHER, « Figures et fonctions de la gravité en droit allemand », *op. cit.*, p. 63.

²⁸³⁷ V. en ce sens : Alfonso SERRANO GÓMEZ, *Fraude Tributario (delito fiscal)*, *op. cit.*, p. 26 ; José CEREZO MIR, *op. cit.*, pp. 166-167. A rapprocher de : Miguel POLAINO-NAVARRETE, « Rapport espagnol », « Les problèmes juridiques et pratiques posés par la différence entre le droit criminel et le droit administratif pénal », *op. cit.*, p. 157.

²⁸³⁸ « Les principes qui inspirent l'ordre pénal s'appliquent, avec certaines nuances, au droit administratif répressif étant donné qu'ils sont tous deux des manifestations de l'ordre punitif de l'État, comme le reflète la Constitution elle-même (article 25, principe de légalité) et une jurisprudence très constante de notre Cour suprême [...] au point qu'un même bien juridique peut être protégé par des techniques administratives ou pénales », V. STC 18/1981, 8 de junio de 1981. A rapprocher de : Luis MOCHON LOPEZ, « Las relaciones entre las infracciones administrativas y penales tras las reformas del Código Penal y de la Ley General Tributaria », Carmen ALMAGRO MARTIN (dir.), *Estudios sobre control del fraude fiscal y prevención del blanqueo de capitales*, Aranzadi, 2016, pp. 587-588.

²⁸³⁹ Alfonso SERRANO GÓMEZ, *Fraude Tributario (delito fiscal)*, *op. cit.*, pp. 26-27. V. contra : José CEREZO MIR, *op. cit.*, p. 169.

²⁸⁴⁰ V. en ce sens : Laura ZUÑIGA RODRIGUEZ, *op. cit.*, p. 1425 ; Maria LOURDES BAZA DE LAFUENTE, *op. cit.*, p. 164 ; José CEREZO MIR, *loc. cit.* A rapprocher de : Jocelyne LEBLOIS-HAPPE, *Quelles réponses à la petite délinquance ? Etude du droit répressif français sous l'éclairage comparé du droit répressif allemand*, *op. cit.*, n° 1413 p. 602 ; Julien WALTHER, « Figures et fonctions de la gravité en droit allemand », *op. cit.*, pp. 58-59.

²⁸⁴¹ V. Gonzalo RODRIGUEZ MOURULLO, *Presente y futuro del delito fiscal*, *op. cit.*, p. 23. V. aussi : Groupe de recherche Droits de l'Homme et logiques juridiques, *op. cit.*, p. 840 ; Mireille DELMAS-MARTY, *Les grands systèmes de politique criminelle*, PUF, Paris, 1992, p. 130 ; Franck MODERNE, *op. cit.*, p. 133.

Dès lors, eu égard à la problématique traitée ici, on peut affirmer qu'en raison de l'identité substantielle existant entre les illicéités pénales et administratives, le législateur pourrait en principe convertir tout comportement contraire aux lois fiscales en infraction pénale²⁸⁴². Mais jusqu'à quel point serait-il pertinent qu'il le fasse ? Il s'agit-là d'une question cruciale de politique criminelle. Car la réponse que l'on apporte à cette question détermine non seulement la sanction applicable mais aussi les garanties qui s'y attachent²⁸⁴³. Par conséquent, pour redessiner et mettre en œuvre une « *nouvelle économie politique du pouvoir de punir* »²⁸⁴⁴ en matière fiscale, il serait judicieux que le législateur prenne en compte des considérations de politique criminelle et évalue l'antijuridicité matérielle de chacun des comportements antifiscaux appelant une répression²⁸⁴⁵.

S'agissant du premier point, il convient de rappeler que n'importe quelle politique criminelle entreprise en matière fiscale devra avant tout – pour être admissible –, respecter les principes et dogmes qui découlent de l'Etat de droit tels que les caractères fragmentaire et secondaire du droit pénal²⁸⁴⁶. Par ailleurs, si elle aspire à être utile et efficace et qu'elle ne souhaite pas devenir lettre morte, ou pire encore, source d'injustices, elle devra notamment prendre en compte la réalité sociologique actuelle et les causes ayant pu nuire par le passé à l'efficacité globale du système de répression fiscale²⁸⁴⁷. Quant au second point, l'évaluation de l'antijuridicité matérielle d'un comportement s'opère par une appréciation de l'impact sociétal produit par la violation – engendrée par ledit comportement – du bien juridique que cherche à protéger le législateur²⁸⁴⁸. En effet, lorsqu'elle est envisagée dans sa conception matérielle, l'antijuridicité d'une action « *est constatée depuis la perspective du bien juridique, de la valeur sociale lésée – objet de la protection par une norme de droit –* »²⁸⁴⁹. Donc, pour apprécier cette antijuridicité, il est nécessaire de s'intéresser à la nature du bien juridique en question.

373. Le bien juridique protégé : un concept à dépasser – A cet égard, on a précédemment observé que pour convaincre de la pertinence de la répression pénale dans la lutte contre la fraude fiscale, le recours à la notion de « *bien juridique* » avait été déterminant²⁸⁵⁰. Mais, il en va autrement lorsqu'il s'agit de délimiter la place que doit occuper le droit pénal dans la répression de cette délinquance. En effet, pour bien dimensionner cette place, la notion de bien juridique – bien qu'éclairante –, n'est pas suffisante²⁸⁵¹.

²⁸⁴² V. en ce sens : Gonzalo RODRIGUEZ MOURULLO, *Las exigencias previas del estado de Derecho para la admisión en España del Delito fiscal*, op. cit., p. 96.

²⁸⁴³ V. en ce sens : Soizic LORVELLEC, « Les frontières entre infraction pénale et infraction administrative en Italie », *Arch. pol. crim.*, n° 8, 1985, p. 185 ; Gonzalo RODRIGUEZ MOURULLO, *Presente y futuro del delito fiscal*, op. cit., p. 22.

²⁸⁴⁴ Michel FOUCAULT, *Surveiller et punir. Naissance de la prison*, Paris, Gallimard, 1975, p. 83.

²⁸⁴⁵ V. en ce sens : José CEREZO MIR, loc. cit.

²⁸⁴⁶ V. Gonzalo RODRIGUEZ MOURULLO, *Presente y futuro del delito fiscal*, op. cit., p. 23 et s. V. aussi : *Supra* §318.

²⁸⁴⁷ V. en ce sens : Gonzalo RODRIGUEZ MOURULLO, *Presente y futuro del delito fiscal*, op. cit., p. 23.

²⁸⁴⁸ V. en ce sens : Julien WALTHER, *L'antijuridicité en droit pénal comparé franco-allemand (Contribution à une théorie générale de l'illicéité)*, Thèse de doctorat, Université de Nancy, 2003, p. 77.

²⁸⁴⁹ Julien WALTHER, loc. cit.

²⁸⁵⁰ A rapprocher de : Méline DOS SANTOS, *La gravité en droit international pénal. Une notion insaisissable et instrumentalisée*, L'Harmattan, 2023, n°4 pp. 13-14. V. aussi : *Supra* §318 et s.

²⁸⁵¹ « *La fonction de justification du droit pénal ne peut incomber au seul bien juridique. Celui-ci doit être pris comme un élément d'évaluation du droit pénal parmi d'autres* », V. Raphaële PARIZOT, « Gravité et théorie des biens juridiques protégés », op. cit., p. 111.

Pour s'en rendre compte, il a néanmoins fallu que la doctrine cherche à éclaircir la délimitation du champ pénal à partir de ce concept²⁸⁵². A cette fin, certains juristes ont réutilisé la distinction opposant les biens individuels aux biens universels et établi à partir de celle-ci une hiérarchie²⁸⁵³. En effet, ces auteurs ne se contentaient plus d'opposer ces deux types de biens mais leur attribuait un ordre d'importance hiérarchique au regard de la protection pénale qu'ils devraient mériter. Ils considéraient plus précisément que la fonction première du droit pénal devait être orientée vers la protection de la personne si bien que, selon eux, la protection pénale des biens individuels était *a priori* acquise tandis que celle des biens universels leur paraissait beaucoup moins évidente²⁸⁵⁴. En ce sens, Julián Carlos Ríos Martín défend l'idée selon laquelle « celui qui accepte généreusement les biens juridiques universels court le risque d'accepter le droit pénal non plus comme l'ultima ratio, mais [...] comme le seul moyen de protéger des biens juridiques »²⁸⁵⁵.

Dans le même esprit, Winfried Hassemer, a écrit que : « Plus il est difficile de concilier légitimement la menace d'une sanction pénale avec un intérêt humain, plus il faut être prudent quant à la question de savoir si une telle menace est effectivement nécessaire »²⁸⁵⁶. Dans le prolongement de cette idée, il estima que parmi les biens juridiques collectifs, seuls ceux qui étaient « dotés d'un "référé individuel" (comme par exemple la sécurité routière, qui protège l'intégrité physique des usagers de la route) »²⁸⁵⁷ pouvaient éventuellement faire l'objet d'une protection pénale. Qui plus est, pour éviter une banalisation du recours au droit pénal, ce même auteur a proposé des critères en considération desquels l'emploi de cet outil devrait ou non être envisagé. Il estimait en effet que la détermination des biens qui nécessitent une protection pénale était intrinsèquement liée aux « valorisations sociales historiquement conditionnées »²⁸⁵⁸. Et ces dernières dépendaient selon lui « de la perception que la société [allait] avoir de trois facteurs : la fréquence de la conduite nocive, le degré de nécessité du bien affecté et la gravité de la menace pesant sur ce bien »²⁸⁵⁹.

Intéressante, cette approche doctrinale n'est toutefois pas exempte de tout reproche. On peut en effet critiquer le fait qu'elle repose majoritairement sur des critères vagues et subjectifs si bien que cette analyse présente le risque d'engendrer « des demandes de criminalisation non fondées rationnellement ou, à l'inverse, de laisser persister des lacunes à cause d'une indifférence sociale à un certain type de problèmes »²⁸⁶⁰. Par ailleurs, on peut regretter qu'elle ne prenne pas en considération la gravité du comportement en cause²⁸⁶¹.

²⁸⁵² De ce point de vue, le bien juridique est envisagé comme un mécanisme de limitation et de rationalisation du champ d'application du droit pénal, V. Edgar Iván COLINA RAMÍREZ y Ramiro J. GARCÍA FALCONÍ, *El delito de defraudación tributaria en el COIP*, 1^{re} edición, Quito, Latitud Cero Editores, 2015, p. 174; V. aussi sur ce point : Carmen PÉREZ-SAUQUILLO MUÑOZ, *Legitimidad y técnicas de protección penal de bienes jurídicos supraindividuales*, Tirant lo blanch, Valencia, 2019, p. 25 et s.

²⁸⁵³ V. Maria LOURDES BAZA DE LAFUENTE, *op. cit.*, p. 102. Sur la distinction entre ces deux types de biens, V. *Supra* §328.

²⁸⁵⁴ V. à ce propos : Maria LOURDES BAZA DE LAFUENTE, *op. cit.*, pp. 101-109.

²⁸⁵⁵ Propos de Julián Carlos Ríos Martín cités in : Maria LOURDES BAZA DE LAFUENTE, *op. cit.*, p. 108.

²⁸⁵⁶ Propos de Winfried Hassemer cités in : Maria LOURDES BAZA DE LAFUENTE, *op. cit.*, p. 103.

²⁸⁵⁷ Marion LACAZE, *Réflexions sur le concept de bien juridique protégé par le droit pénal*, *op. cit.*, n° 134.

²⁸⁵⁸ Marion LACAZE, *op. cit.*, n° 135.

²⁸⁵⁹ *Ibid.* V. aussi Maria LOURDES BAZA DE LAFUENTE, *op. cit.*, p. 100.

²⁸⁶⁰ Marion LACAZE, *loc. cit.*

²⁸⁶¹ Il faut en effet distinguer la gravité de la menace pesant sur le bien juridique, de la gravité du comportement à l'origine de cette menace, V. en ce sens : Marion LACAZE, *loc. cit.*

374. Le bien « *juridico-pénal* »²⁸⁶² : un concept inapplicable en matière fiscale –

C'est pourquoi, dans la détermination du champ pénal, les limites rencontrées par ces considérations centrées sur la notion de « *bien juridique* » amènent à dépasser cette dernière²⁸⁶³. Or, c'est justement ce qu'a fait le professeur Mir Puig en introduisant, aux côtés du bien juridique, le concept de « *bien juridico-pénal* »²⁸⁶⁴. A travers cet autre concept, sont désignés les biens juridiques dignes de recevoir une protection pénale²⁸⁶⁵. Autrement dit, si l'on peut considérer que la protection des biens juridiques fait partie intégrante des fonctions assignées au droit pénal, il n'en reste pas moins que ce dernier ne doit réserver sa protection qu'aux plus importants d'entre eux que Santiago Mir Puig qualifie de biens « *juridico-pénaux* »²⁸⁶⁶.

Par ailleurs, pour délimiter le champ de la répression pénale, le législateur doit – au-delà du concept de bien juridique protégé –, surtout avoir pour boussole les principes de nécessité et de proportionnalité²⁸⁶⁷. En effet, la restriction de liberté engendrée par la création d'un interdit pénal ne peut en effet être acceptée « *que si elle est indispensable à la protection des personnes ou de la société et que si sa gravité est proportionnelle à l'importance du bien protégé et à la gravité de son atteinte* »²⁸⁶⁸. Dès lors, en tenant compte de ces principes, il serait *a priori* possible d'envisager la notion de « *bien juridico-pénal* »²⁸⁶⁹ comme un « *instrument privilégié de classification des incriminations* »²⁸⁷⁰. A titre d'exemple, en matière de délinquance environnementale, ériger l'environnement et la santé humaine en tant que biens juridico-pénaux permettrait d'envisager une dépénalisation de l'ensemble des infractions se traduisant par la violation de normes qui – à l'image de l'article L. 173-1 du Code de l'environnement²⁸⁷¹ –, assurent seulement la protection de fonctions administratives et dont le non-respect n'est en rien susceptible de porter atteinte à l'environnement ou à la santé humaine²⁸⁷².

²⁸⁶² Marion LACAZE, *op. cit.*, n° 472. A rapprocher de : Paolo FERREIRA DE CUNHA, « Les nouveaux paradigmes de la théorie pénale », *Revue de l'institut de criminologie de Paris*, n°3 – 2001, Ed. ESKA, 2002, pp. 79-88 spéc. pp. 84-86.

²⁸⁶³ Le concept de « *bien juridique* » ne relève pas exclusivement du droit pénal. Autrement dit, ce dernier n'a pas le monopole de la protection des biens juridiques. En effet, comme l'a relevé Marion Lacaze, la protection dont bénéficie ce bien peut être de différentes natures, V. Marion LACAZE, *op. cit.*, n° 64. Au-delà, certains auteurs, à l'instar d'Emmanuel Dreyer, estiment qu'« *il n'existe pas de valeurs spécifiquement pénales* », V. Emmanuel DREYER, « Gravité et théorie de la responsabilité pénale », *op. cit.*, p. 140.

²⁸⁶⁴ V. Marion LACAZE, *op. cit.*, n° 472. Dans le même esprit, Claude Lombois estimait qu'il y avait « *des interdits pénaux qui [étaient] purement juridiques et, parmi eux, certains [étaient] absolument pénaux* », V. Claude LOMBOIS, *Droit pénal général*, *op. cit.*, p. 11.

²⁸⁶⁵ Ces biens qui doivent recevoir une protection, ne sont pas protégés « *de n'importe quelle façon, puisqu'il est alors recouru, à cette fin, au plus puissant de tous les droits : le droit pénal* », V. Guillaume BEAUSSONIE, « La notion de valeur sociale protégée », Patrick MISTRETTA, Salomé PAPILLON et Camille KUREK (dir.), *op. cit.*, p. 6. Dans un sens similaire, V. Julien WALTHER, « L'illicéité et les valeurs sociales protégées », Patrick MISTRETTA, Salomé PAPILLON et Camille KUREK (dir.), *op. cit.*, p. 18.

²⁸⁶⁶ V. à ce sujet : Marion LACAZE, *op. cit.*, n° 472 et s. A mettre en parallèle avec la fonction politico-criminelle du bien juridique que l'on observe en droit espagnol, V. Julien WALTHER, « L'illicéité et les valeurs sociales protégées », Patrick MISTRETTA, Salomé PAPILLON et Camille KUREK (dir.), *L'empreinte des valeurs sociales protégées en droit pénal*, Dalloz, 2020, p. 24. A rapprocher enfin de : Emmanuel DARGENTAS, « La norme pénale et la recherche autonome des valeurs dignes de la protection pénale », *RPDP*, 1977, p. 413 ; Roger MERLE et André VITU, *Traité de droit criminel, Droit pénal spécial*, 1982, t. 1, n° 22.

²⁸⁶⁷ V. en ce sens : Marion LACAZE, *Réflexions sur le concept de bien juridique protégé par le droit pénal*, *op. cit.*, n°39, 2011, n° 473.

²⁸⁶⁸ Marion LACAZE, *op. cit.*, n° 473. A rapprocher de : Julien WALTHER, « Figures et fonctions de la gravité en droit allemand », *op. cit.*, pp. 66-68 ; Yves CARTUYVELS, « Remarques transversales », Julie ALIX et Audrey DARSONVILLE (sous. dir.), *Gravité et droit pénal*, *op. cit.*, p. 295.

²⁸⁶⁹ Le bien juridico-pénal peut être défini « *comme une émanation de la valeur, consacrée par une valorisation normative du législateur pénal, ce qui implique que sa protection devient la finalité de la loi pénale* », V. Marion LACAZE, *op. cit.*, n° 474.

²⁸⁷⁰ Marion LACAZE, *op. cit.*, n° 476.

²⁸⁷¹ Ce texte punit notamment d'un an d'emprisonnement et de 75 000 d'amende le fait d'exercer une activité ou une opération « *sans l'autorisation, l'enregistrement, l'agrément, l'homologation ou la certification* » exigé par la loi.

²⁸⁷² V. Luca D'AMBROSIO, « Vers un droit pénal commun de l'environnement : critères et techniques d'incrimination », Laurent NEYRET (sous. dir.), *Des écocrimes à l'écocide. Le droit pénal au secours de l'environnement*, Bruylant, 2015, pp. 94-95.

Ainsi différencié des autres biens juridiques, le bien juridico-pénal pourrait permettre de « *distinguer le droit pénal véritable d'un "droit administratif pénal" qu'il conviendrait de rejeter hors du domaine du droit pénal stricto sensu* »²⁸⁷³.

375. La gravité : pierre angulaire de l'adéquation du droit pénal à la protection du système fiscal²⁸⁷⁴ – Seulement, ce qu'il semble possible de faire en matière environnementale n'est pas nécessairement transposable à d'autres secteurs techniques²⁸⁷⁵. En particulier, en matière fiscale, la jurisprudence rendue sur le sujet est très évasive²⁸⁷⁶. Si bien qu'il serait permis de considérer que toutes les infractions commises dans le domaine des impôts portent atteinte au système fiscal²⁸⁷⁷. Autrement dit, en matière fiscale, il n'existerait pas d'« *échelle des valeurs protégées* »²⁸⁷⁸ permettant de distinguer les différents manquements fiscaux que le législateur a souhaité incriminer.

Néanmoins, cette difficulté peut être surmontée dans la mesure où il reste possible de hiérarchiser lesdits manquements – non pas sur le fondement du bien juridique auquel ils portent atteinte –, mais sur celui de l'intensité de l'atteinte à laquelle il est porté à ce dernier²⁸⁷⁹. Dans cette perspective, il convient à présent de rechercher des critères objectifs permettant d'apprécier ladite intensité qui, en pratique, est révélatrice de la gravité des manquements fiscaux commis²⁸⁸⁰. Car, c'est finalement elle qui « *dessine les frontières et pose les bornes* »²⁸⁸¹ du jeu pénal²⁸⁸².

²⁸⁷³ Marion LACAZE, *loc. cit.*

²⁸⁷⁴ A rapprocher de : Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 875 pp. 296-297.

²⁸⁷⁵ A rapprocher de : Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, p. 225.

²⁸⁷⁶ V. en particulier : Crim. 30 mars 2016, n° 16-90.001, §11 ; Crim. 30 mars 2016, n° 16-90.005, §11 ; Cons. const. n° 2016-545 QPC du 24 juin 2016, *M. Alec W.* consid. 20 ; n° 2016-546 QPC du 24 juin 2016, *M. Jérôme C.* consid. 20.

²⁸⁷⁷ Le critère du bien juridique protégé est utile pour montrer que le recours au droit pénal peut être légitime, mais il ne constitue pas un critère pertinent pour pouvoir hiérarchiser par ordre d'importance les infractions fiscales qui ont toutes en commun de porter atteinte aux mêmes biens juridiques protégés. C'est pourquoi, on est amené à penser que ce critère est pertinent lorsqu'il s'agit de comparer plusieurs comportements infractionnels entre eux, mais il l'est beaucoup moins lorsqu'il s'agit de distinguer plusieurs comportements constitutifs d'une même infraction.

²⁸⁷⁸ Luca D'AMBROSIO, *op. cit.*, p. 94.

²⁸⁷⁹ V. en ce sens : Marion LACAZE, *op. cit.*, n° 476. A rapprocher de : Isabelle FOUCHARD et Laurent NEYRET, « 35 propositions pour mieux sanctionner les crimes contre l'environnement. Rapport de synthèse », *op. cit.*, p. 340.

²⁸⁸⁰ « *La gravité transparaît non pas tant dans la valeur en jeu [...] que dans l'atteinte causée à une valeur protégée* », V. Raphaële PARIZOT, « Gravité et théorie des biens juridiques protégés », Julie ALIX et Audrey DARSONVILLE (sous. dir.), *Gravité et droit pénal*, *op. cit.*, p. 108. A rapprocher de : Claire BALLOT SQUIRAWSKI, *Les éléments constitutifs, essai sur les composantes de l'infraction*, *op. cit.*, n° 196 pp. 188-189 et n° 197 p. 191.

²⁸⁸¹ Geneviève GIUDICELLI-DELAGE, « La gravité, entre nécessité et contingence. Quelques brefs propos conclusifs », Julie ALIX et Audrey DARSONVILLE (sous. dir.), *op. cit.*, p. 299. Ou, dit autrement, elle constitue le facteur primordial de distribution du jeu pénal, V. en ce sens : *Ibid.* A rapprocher de : Yves CARTUYVELS, « La gravité au cœur du droit pénal. un détournement par l'histoire de la pensée pénale moderne », *op. cit.*, p. 24 et 39.

²⁸⁸² Autrement dit, la gravité devrait être le pivot autour duquel les répressions s'organiseraient. A rapprocher de : Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 1607 p. 549 ; Nasser-Eddine AZERI, *La gravité de l'infraction en droit pénal*, *op. cit.*, n°5 p. 14, n°7 pp. 17-18 et n°259 p. 209 ; Manon DE SAINT-LEGER, *op. cit.*, n° 212 p. 189.

Section 2 - La gravité : véritable clé de répartition de l'action étatique

376. La gravité : une « notion politique à contenu juridique variable »²⁸⁸³ – La gravité est un concept relativement peu étudié²⁸⁸⁴. Pourtant, ce dernier invite à la réflexion tant il peut de prime abord paraître nébuleux, pour ne pas dire insaisissable²⁸⁸⁵. On peut par ailleurs craindre que cette notion soit interprétée subjectivement, ou pire, instrumentalisée²⁸⁸⁶. Et ce d'autant qu'elle n'est définie ni en droit pénal interne ni en droit international pénal²⁸⁸⁷.

Pour autant, on tentera ici de dépasser ces différentes difficultés. En ce sens, on relèvera tout d'abord qu'il existe plusieurs approches doctrinales de la gravité²⁸⁸⁸. A titre d'illustration, il a pu être dit de cette notion qu'elle soulignait « l'écart qui sépare radicalement deux perceptions du crime comme substance ou comme construction sociale »²⁸⁸⁹. De ce point de vue : « une première tradition, réaliste, considère qu'il existe des crimes graves par nature et d'autres qui ne le sont pas »²⁸⁹⁰, tandis qu'une seconde tradition « plus relativiste, considère que le crime est une notion éminemment variable, que l'incrimination est le résultat d'un choix et d'un jugement de valeur sur une situation vécue comme problématique »²⁸⁹¹. A cet égard, si les développements qui suivent s'inscrivent dans cette seconde perspective, il n'en reste pas moins qu'ils ont avant tout pour objet de défendre l'idée selon laquelle la notion de gravité du comportement infractionnel constitue un « critère opérationnel pour la détermination du mode d'intervention ou de la mesure propre à empêcher ou à faire cesser ledit comportement »²⁸⁹².

Mais, avant de développer une telle idée, il paraît intellectuellement honnête d'évoquer la pensée de Louk Hulsman étant donné que cet auteur refusa justement d'assimiler la gravité à une « plaque tournante »²⁸⁹³ permettant de hiérarchiser les comportements indésirables²⁸⁹⁴. En effet, la pensée hulsmanienne part plus généralement du postulat selon lequel il n'existerait pas de critères à partir desquels on pourrait désigner un comportement comme étant criminel²⁸⁹⁵.

²⁸⁸³ Pascal BEAUVAIS, « L'émergence d'une approche autonome de la gravité des faits dans les jurisprudences constitutionnelle et européenne », *op. cit.*, p. 280.

²⁸⁸⁴ « Bien que la notion de gravité irrigue tout le droit pénal, elle suscite peu de recherche et aucune théorie générale ne l'appréhende », V. Christophe SOULARD, « Préface », Julie ALIX et Audrey DARSONVILLE (sous. dir.), *Gravité et droit pénal*, *op. cit.*, p. 13.

²⁸⁸⁵ « Réfléchir à la gravité en droit pénal, c'est réfléchir à l'essence même du droit pénal », V. Raphaële PARIZOT, « Gravité et théorie des biens juridiques protégés », Julie ALIX et Audrey DARSONVILLE (sous. dir.), *Gravité et droit pénal*, Editions mare & martin, 2021, p. 103. V. aussi en ce sens : Nasser-Eddine AZERI, *op. cit.*, n°258 p. 208.

²⁸⁸⁶ V. Méline DOS SANTOS, *op. cit.*, n°4 pp. 12-13 et n°12 p. 23. A rapprocher de : Yves CARTUYVELS, « Remarques transversales », *op. cit.*, p. 294 ; Nasser-Eddine AZERI, *op. cit.*, n°2 pp. 8-10, n°257 p. 207 et n°263 p. 211.

²⁸⁸⁷ V. Méline DOS SANTOS, *op. cit.*, n°6 p. 15 et n°11 p. 22. V. aussi : Edouard COULON, *op. cit.*, n° 23 p. 21.

²⁸⁸⁸ « Il existe autant d'approches de la notion [de gravité] que de courants doctrinaux », V. Nasser-Eddine AZERI, *op. cit.*, n°141 p. 109.

²⁸⁸⁹ Yves CARTUYVELS, « La gravité au cœur du droit pénal. un détour par l'histoire de la pensée pénale moderne », Julie ALIX et Audrey DARSONVILLE (sous. dir.), *Gravité et droit pénal*, Editions mare & martin, 2021, p. 23.

²⁸⁹⁰ Yves CARTUYVELS, *loc. cit.* A propos des crimes par nature, V. Raffaele GAROFALO, *op. cit.*, pp. 1-55

²⁸⁹¹ Yves CARTUYVELS, *loc. cit.*

²⁸⁹² Jacqueline BERNAT DE CELIS, « Les grandes options de politique criminelle. La perspective de Louk Hulsman », *Arch. pol. crim.*, 1982, vol. 5, p. 33.

²⁸⁹³ *Ibid.*

²⁸⁹⁴ V. Louk HULSMAN et Jacqueline BERNAT DE CELIS, « Fondements et enjeux de la théorie de l'abolition du système pénal », Foulek RINGELHEIM (sous dir.), *Punir mon beau souci. Pour une raison pénale.*, 1984, pp. 297-317.

²⁸⁹⁵ A ce propos, V. Jacqueline BERNAT DE CELIS, « Les grandes options de politique criminelle. La perspective de Louk Hulsman », *op. cit.*, pp. 31-35 ; Margaux COQUET, *De l'abolition du système pénal. Le regard de Louk Hulsman*, L'Harmattan, 2016, pp. 54-58. Et du même auteur : *L'abolition du système pénal*, Thèse de doctorat, Université de Lyon III, 2021, *nbp* n° 903 p. 194.

Toutefois, ce postulat paraît aujourd'hui plus que dépassé dans la mesure où, dans le domaine fiscal comme dans d'autres, des « *critères de criminalisation explicites* »²⁸⁹⁶ ont été identifiés et/ou mobilisés²⁸⁹⁷.

377. Champ de l'étude – D'ailleurs, pour savoir comment apprécier de manière appropriée la gravité d'un manquement fiscal, il convient en premier lieu de s'intéresser aux critères qui ont déjà été établis à ce sujet (§1). Ce premier temps de l'analyse constitue un préalable indispensable à la détermination de l'ensemble des éléments à prendre en compte dans le cadre de cette appréciation. Mais il se pourrait que les critères de gravité existants ou ayant existé en la matière présentent des limites et/ou ne puissent être considérés comme suffisants²⁸⁹⁸. C'est pourquoi, on procèdera en second lieu à un recensement d'indicateurs de gravité qui ont été développés dans un cadre plus large que celui de la fiscalité (§2).

§1. L'étude des critères mobilisés en matière fiscale

378. Une étude globale – Afin de pouvoir déterminer la manière avec laquelle le degré de gravité d'un manquement fiscal devrait être apprécié, il sera procédé à un recensement des critères employés à ce sujet, et ce, tant en France (A) qu'à l'étranger (B).

A. Les critères de gravité mobilisés en France

379. Une approche semblable – En droit interne, la gravité des fraudes commises fut appréhendée de manière comparable par les pouvoirs publics (1) et la jurisprudence (2).

1. La gravité appréhendée par les pouvoirs publics

380. L'existence d'une « doctrine de la plainte »²⁸⁹⁹ – Comme on l'a vu précédemment, dès le début des années 1970, l'administration avait mis en place en matière fiscale une véritable doctrine de la plainte devant conduire à « *réserver l'intervention de la justice pénale aux cas de fraudes les plus significatifs* »²⁹⁰⁰. En effet, une circulaire datée du 9 octobre 1972 indiquait que les poursuites pénales en matière fiscale devaient être motivées en considération de l'importance des fraudes commises, des procédés mis en œuvre pour les réaliser et de l'objectif d'exemplarité attaché aux sanctions qui seraient prononcées en répression de tels agissements.

²⁸⁹⁶ Louk HULSMAN, « Défense sociale nouvelle et critères de décriminalisation », *Aspects nouveaux de la pensée juridique. Recueil d'études en hommage à Marc Ancel*, Tome. II, Ed. A. Pedone, Paris, 1975, p. 24.

²⁸⁹⁷ A titre d'exemple, on relèvera que dans sa thèse, Nasser-Eddine AZERI mit en avant deux principaux indicateurs de gravité : l'un de nature axiologique, l'autre d'ordre comportemental, V. Nasser-Eddine AZERI, *op. cit.*, n° 249 p. 203.

²⁸⁹⁸ A cet égard, il semble réducteur d'écrire qu'« *aucun critère n'apparaît pertinent pour orienter la répression en matière d'imposition* », V. Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 733 p. 541. V. aussi : Leslie NARDARI, *Le cumul de sanctions*, *op. cit.*, n° 362 p. 369. Il serait plus juste de considérer que cette orientation ne peut être opérée en considération d'un unique critère, V. en ce sens : *Infra* §417.

²⁸⁹⁹ V. à ce sujet : *Supra* §70.

²⁹⁰⁰ Circulaire du 4 octobre 2021 précitée, p. 2. A rapprocher de : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 755 p. 552.

Autrement dit, seules les fraudes « caractérisées »²⁹⁰¹ devaient faire l'objet de poursuites pénales. Et, aux termes de ladite circulaire, il s'agissait de « celles qui, soit par leur ampleur, soit par leur répétition, soit encore par la nature des moyens mis en œuvre, ont causé un préjudice important au Trésor ou sont susceptibles de faire école »²⁹⁰².

Par la suite, une autre circulaire en date du 30 octobre 1981 vint préciser cette doctrine de la plainte à peine ébauchée. En effet, ce texte prévoyait notamment que : « Le choix des affaires susceptibles de donner lieu à l'engagement de poursuites correctionnelles [s'effectuait] essentiellement en considération de la nature, de l'importance et de la gravité de la fraude »²⁹⁰³. Ainsi, les critères d'exemplarité et de répétition des faits commis avaient disparu, tandis que celui tenant à la nature de la fraude était désormais pris en compte.

A ce sujet, ladite circulaire indiquait qu'il convenait de réprimer pénalement à la fois les manquements fiscaux « particulièrement élaborés »²⁹⁰⁴ mais aussi « ceux qui, pour banales qu'en aient été les modalités d'exécution, n'en [étaient] pas moins révélateurs de la volonté de leurs auteurs de se soustraire à l'établissement ou au paiement de l'impôt »²⁹⁰⁵. Ce faisant, était souligné le fait que la dimension intentionnelle des manquements observés était de nature à justifier la criminalisation primaire de ces derniers²⁹⁰⁶. Par ailleurs, ce même texte prévoyait que les critères précédemment évoqués devaient être appliqués dans toute leur rigueur quelle que soit la qualité sociale ou professionnelle des fraudeurs²⁹⁰⁷. A ce propos, le Directeur général des impôts de l'époque avait pris le soin de préciser que même lorsqu'elle était simple, la fraude fiscale méritait d'être poursuivie pénalement dans l'hypothèse où elle revêtait « des aspects "inadmissibles" eu égard, par exemple, à la qualité ou la profession des contribuables qui se sont laissés aller la commettre »²⁹⁰⁸. Autrement dit, pour ce haut fonctionnaire, la fonction exercée par le contribuable mis en cause était de nature à majorer la gravité des manquements fiscaux dont on le soupçonnait²⁹⁰⁹.

Dans les faits, cette circulaire de 1981 eut une incidence pratique considérable car le suivi des lignes directrices qu'elle contenait fut préconisé jusqu'à l'entrée en vigueur de la loi du 23 octobre 2018²⁹¹⁰.

²⁹⁰¹ Gérard KLEIN, *La répression de la fraude fiscale. Étude sur le particularisme du droit pénal des impôts*, thèse de doctorat, Droit pénal, Nancy 2, 1975, dact, n° 115 p. 99.

²⁹⁰² Circulaire du 9 octobre 1972, précitée, et reprise par Gérard Klein, V. *Ibid.*

²⁹⁰³ Circulaire (Justice-Budget) du 30 octobre 1981 relative aux infractions et sanctions pénales, précitée.

²⁹⁰⁴ Circulaire du 30 octobre 1981 relative aux infractions et sanctions pénales, précitée.

²⁹⁰⁵ *Ibid.*

²⁹⁰⁶ Pour rappel, la criminalisation primaire désigne l'institution de l'infraction, tandis que la criminalisation secondaire fait référence à son éventuelle répression effective, V. *Supra* §133.

²⁹⁰⁷ Circulaire du 30 octobre 1981 relative aux infractions et sanctions pénales, précitée.

²⁹⁰⁸ Jacques BRURON, *Droit pénal fiscal*, LGDJ, coll. Systèmes, 1993, p. 17.

²⁹⁰⁹ A rapprocher de la notion de « dol de fonction » qui est très présente en droit pénal des affaires, V. Agathe LEPAGE, Patrick MAISTRE DE CHAMBON, Renaud SALOMON, *Droit pénal des affaires*, LexisNexis, 6^{ème} éd., 2020, n° 623.

²⁹¹⁰ Entre temps, d'autres circulaires furent prises. On pense en particulier ici à celle du 22 mai 2014 relative à la lutte contre la fraude fiscale. Mais, eu égard au sujet évoqué ici, elle ne fit que reprendre les critères prévus par circulaire datée du 30 octobre 1981, V. Circulaire du 22 mai 2014 relative à la lutte contre la fraude fiscale, p. 13.

Cette dernière a, comme on l'a vu, constitué un véritable tournant dans la lutte contre la fraude fiscale en France. Parmi les principaux apports de cette réforme, on retiendra ici le fait qu'elle ait prévu un nouveau dispositif d'engagement des poursuites pénales pour fraude fiscale²⁹¹¹. Il résulte en particulier de ce dispositif que l'administration fiscale est tenue de dénoncer au procureur de la République les faits les plus graves qu'elle a examinés dans le cadre de son pouvoir de contrôle ; la gravité des manquements fiscaux en question étant évaluée selon deux critères : d'une part, le montant des droits fraudés et d'autre part, le taux de majoration appliqué²⁹¹². Il ne s'agit pas là de critères novateurs dans la mesure où le premier d'entre eux se rattache à l'importance du manquement fiscal constaté tandis que le second fait écho aux procédés mis en œuvre pour le commettre. Or, ces deux facteurs de gravité avaient déjà été pris en compte dans la circulaire du 9 octobre 1972 sus-évoquée.

381. La mise en exergue de six indicateurs de gravité – Ainsi, il résulte de ce qui précède que depuis un demi-siècle, les pouvoirs publics ont dégagé six critères d'évaluation de la gravité des fraudes commises. Il s'agit : de l'importance (ou de l'ampleur) des manquements fiscaux ; de la nature des moyens (ou des procédés) mis en œuvre pour les réaliser ; de l'objectif d'exemplarité ; du caractère répété des agissements en cause ; de leur dimension intentionnelle avérée ; et enfin de la qualité sociale ou professionnelle des contribuables fraudeurs. Aussi, lorsqu'on poursuit l'analyse, on s'aperçoit que les critères précédemment évoqués sont semblables ou, à tout le moins, comparables à ceux mis en lumière par la jurisprudence.

2. La gravité appréhendée par la jurisprudence

382. L'existence d'une « doctrine de la gravité »²⁹¹³ – Si en matière fiscale, les pouvoirs publics ont développé une « doctrine de la plainte »²⁹¹⁴, il n'en reste pas moins que la jurisprudence a – de la même manière –, défini une doctrine de la gravité²⁹¹⁵. En effet, celle-ci fut initialement développée par le Conseil constitutionnel qui affirma que la gravité des manquements fiscaux pouvait « résulter du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention »²⁹¹⁶. Puis, cette considération fut reprise par les juges de la chambre criminelle de la Cour de cassation²⁹¹⁷. En pratique, cela les a conduits à apprécier la gravité des manquements fiscaux en se fondant sur divers éléments tels que leur réitération, les stratégies d'évitement de l'impôt employées ou encore le montant

²⁹¹¹ V. *Supra* §78 et s.

²⁹¹² Ces critères légaux de dénonciation obligatoire furent par la suite repris au sein d'une circulaire datée du 7 mars 2019, V. Circulaire du 7 mars 2019, précitée, pp. 4-5.

²⁹¹³ Roland POIRIER, *op. cit.*, n° 19 p. 193. D'autres auteurs évoquent un « mode d'emploi judiciaire de la condition de gravité », V. Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 512 p. 193.

²⁹¹⁴ A ce propos, V. *Supra* §70 et §380.

²⁹¹⁵ V. Roland POIRIER, *loc. cit.*

²⁹¹⁶ V. notamment : Cons. const. n° 2016-545 QPC du 24 juin 2016, consid. 20 ; Cons. const. n° 2018-745 QPC du 23 novembre 2018, consid. 19. A ce sujet, V. *Supra* §255.

²⁹¹⁷ V. notamment : Crim. 11 septembre 2019, n° 18-84.144, §24 ; Crim. 22 mars 2023, n° 19-81.929, §7. A rapprocher de : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 809 p. 597.

significatif de l'impôt fraudé²⁹¹⁸. A titre d'exemple, dans un arrêt rendu le 3 mai 2018, les juges de la chambre criminelle ont – pour justifier la condamnation pénale d'un contribuable –, estimé que la gravité des faits commis par ce dernier découlait objectivement de plusieurs circonstances parmi lesquelles figuraient le montants des droits éludés (en l'occurrence 141 277 euros) et le fait que le casier judiciaire de cet individu mentionnait déjà une condamnation pour des faits similaires²⁹¹⁹.

Lorsqu'on compare ces deux doctrines, on s'aperçoit qu'elles se recoupent largement. En effet, le critère du « *montant des droits fraudés* » fait directement référence à celui de l'importance de la fraude commise²⁹²⁰. De même, le critère tenant à « *la nature des agissements de la personne poursuivie* » est très proche de celui visant les procédés mis en œuvre pour commettre la fraude. Enfin, le troisième critère – relatif aux circonstances de l'intervention des manquements fiscaux constatés –, est tellement flou qu'il est de nature à englober trois autres indicateurs de gravité mis en avant par les pouvoirs publics à savoir le caractère répété des agissements en cause, leur dimension intentionnelle mais aussi la qualité sociale ou professionnelle des contribuables fraudeurs²⁹²¹. En fin de compte, on peut donc considérer que seul le critère se rattachant à l'objectif d'exemplarité n'a pas été repris en France par la jurisprudence²⁹²².

383. Les approches complémentaire d'instances supra-étatiques – Au-delà, on ne peut aujourd'hui plus ignorer que la jurisprudence française est influencée par les positions prises respectivement par les Cours de Luxembourg et de Strasbourg. A ce sujet, il s'avère que la notion d'infraction grave au sens du droit de l'Union « *n'est pas toujours aisée à saisir en ce qu'elle poursuit des finalités variées et reposent sur des indicateurs au mieux variables* »²⁹²³.

Néanmoins, en partant d'un exemple concret, il paraît possible de relever certains indicateurs de gravité retenus par la Cour de justice de l'Union européenne. Ainsi, en s'intéressant au contenu de la directive 2017/1371, édictée pour organiser la lutte pénale contre la fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union européenne, on peut être en mesure de comprendre ce qui caractérise une « *infraction grave contre le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée* »²⁹²⁴.

²⁹¹⁸ V. Alice ROUSSEAU, « Cumul des sanctions pénales et fiscales : quel est le poids du critère de gravité ? », *loc. cit.*

²⁹¹⁹ V. Crim. 3 mai 2018, n° 17-81.594. V. aussi : Crim. 17 janvier 2018, n° 16-86.451. Dans ce dernier arrêt, le prévenu s'était rendu coupable d'une fraude d'un montant de 136 000 euros alors que sept condamnations figuraient déjà à son casier judiciaire.

²⁹²⁰ Ce critère est toujours pris en compte mais il ne constitue pas « *à lui seul un motif de poursuites pénales* », V. Thierry LAMBERT, *Procédures fiscales*, LGDJ, 5^{ème} édition, 2022, n° 762.

²⁹²¹ A rapprocher de : Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, pp. 192-193 ; Agathe LEPAGE, Patrick MAISTRE DE CHAMBON, Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 1396 pp. 794-796 et n° 1397 pp. 797-798.

²⁹²² A noter toutefois que cet objectif d'exemplarité est poursuivi par le gouvernement actuellement en place en France. De même qu'il est toujours poursuivi par la Commission des infractions fiscales, V. respectivement en ce sens : Feuille de route ministérielle, *La lutte contre toutes les fraudes aux finances publiques*, mai 2023, p. 4 ; Commission des infractions fiscales, *Rapport annuel à l'attention du gouvernement et du parlement*, 2022, p. 6.

²⁹²³ Juliette TRICOT, « L'argument de la gravité dans la construction du droit pénal de l'Union européenne. Fonctions, usages, effets », Julie ALIX et Audrey DARSONVILLE (sous. dir.), *Gravité et droit pénal*, *op. cit.*, p. 84.

²⁹²⁴ V. Considérant n°4 de la directive 2017/1371 du 5 juillet 2017 relative à la lutte contre la fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union au moyen du droit pénal.

En effet, ladite directive précise que doivent être considérés comme graves les « *actes ou omissions intentionnels* »²⁹²⁵ qui « *ont un lien avec le territoire de deux États membres de l'Union ou plus* »²⁹²⁶, qui « *résultent d'un système frauduleux dans lequel ces infractions sont commises de manière structurée avec pour objectif de tirer indûment profit du système commun de TVA* »²⁹²⁷ et qui « *entraînent un préjudice d'un montant total d'au moins 10 000 000 EUR* »²⁹²⁸. Donc, dans le cadre de la lutte contre cette délinquance particulière, la Cour de Luxembourg a développé quatre critères de gravité : la dimension intentionnelle des faits ; l'envergure transnationale de ces derniers ; les procédés employés pour les commettre ; et enfin l'ampleur financière de la fraude. Là encore, on constate que – exception faite du critère tenant à la dimension transnationale de la fraude –, les indicateurs employés par la Cour de justice rejoignent largement ceux développés en droit interne²⁹²⁹.

De la même manière, on peut considérer que l'appréciation autonome de la gravité des faits adoptée par la Cour européenne des droits de l'Homme s'inscrit dans le prolongement des autres conceptions précédemment évoquées²⁹³⁰. En effet, en pratique, pour apprécier la gravité d'une infraction, et partant, fonder le pouvoir de répression, ladite Cour focalise son attention sur la nuisibilité sociale des faits commis qu'elle évalue en considération de la valeur sociale atteinte par ces derniers²⁹³¹ et de l'intensité de l'atteinte en question²⁹³². A cet égard, pour apprécier cette intensité, les juges européens se fondent sur la nature de la faute commise et l'importance du dommage résultant de l'infraction²⁹³³. Ainsi, hormis le critère de l'« *intérêt lésé* »²⁹³⁴ qui n'avait jusqu'à présent pas été expressément pris en compte, la Cour de Strasbourg ne retient pas une conception de la gravité qui soit véritablement différente de celle retenue actuellement en France.

384. La mise en exergue de huit indicateurs de gravité – Dès lors, on peut dénombrer, à l'issue de la première partie de cette étude, huit critères de gravité mobilisés. Il s'agit en l'occurrence des indicateurs suivants : l'importance de la fraude ; son envergure transnationale ; les procédés mis en œuvre pour la réaliser ; l'objectif d'exemplarité ; le caractère répété des agissements en cause ; la dimension intentionnelle de ces derniers ; la qualité sociale ou professionnelle des contribuables fraudeurs ; et enfin, la valeur sociale atteinte. Mais, comment savoir si ces indicateurs sont les plus pertinents ?

²⁹²⁵ V. Article 2, §2 de la directive 2017/1371 susmentionnée.

²⁹²⁶ *Ibid.*

²⁹²⁷ V. Considérant n°4 de la directive 2017/1371 susmentionnée.

²⁹²⁸ *Ibid.*

²⁹²⁹ A rapprocher de : Juliette TRICOT, *op. cit.*, pp. 84-85.

²⁹³⁰ V. à ce sujet : Pascal BEAUVAIS, « L'émergence d'une approche autonome de la gravité des faits dans les jurisprudences constitutionnelle et européenne », *op. cit.*, pp. 286-290.

²⁹³¹ V. en ce sens : Pascal BEAUVAIS, *op. cit.*, pp. 288-289.

²⁹³² V. en ce sens : Pascal BEAUVAIS, *op. cit.*, p. 289.

²⁹³³ *Ibid.* A rapprocher de : Florence MASSIAS, « Pénaliser : une obligation très circonscrite », *Les droits et le Droit. Mélanges dédiés à Bernard Bouloc*, Dalloz, 2007, pp. 745-769.

²⁹³⁴ V. à ce sujet : Mireille DELMAS-MARTY, « Harmonisation des sanctions et valeurs communes : la recherche d'indicateurs de gravité et d'efficacité », Mireille DELMAS-MARTY, Geneviève GIUDICELLI-DELAGE et Elisabeth LAMBERT-ABDELGAWAD (sous-dir.), *L'harmonisation des sanctions pénales en Europe*, Société de législation comparée, Paris, 2003, pp. 583-590, spéc. pp. 586-587.

Pour amorcer une réponse satisfaisante à cette question, on s'intéressera à présent aux critères retenus par d'autres systèmes fiscaux que celui appliqué en France.

B. L'éclairage apporté par des regards étrangers

385. Un tour d'horizon en deux temps – On se livrera ici à un rapide tour d'horizon de systèmes fiscaux étrangers. Plus précisément, on commencera par s'intéresser aux systèmes de répression fiscale mis en place dans certains Etats occidentaux **(1)**. Puis, on évoquera le cas de la République populaire de Chine **(2)**.

1. Le cas de certains pays occidentaux

386. Méthode employée – Afin de présenter les systèmes de répression fiscale en vigueur dans différents pays occidentaux, on prendra appui sur un rapport paru en 2016 dont le contenu est issu de la retranscription des échanges qui se sont tenus à Milan en mai 2015 à l'occasion de la réunion annuelle de l'Association européenne des professeurs de droit fiscal. Sur le fond, ce rapport expose les systèmes de sanction en matière fiscale mis en œuvre aux Etats-Unis ainsi que dans dix-neuf pays européens²⁹³⁵. Il part des constats suivants : chaque Etat est compétent pour élaborer un système de répression fiscale applicable sur son territoire ; il n'existe pas d'harmonisation en ce domaine ; et les travaux comparatifs sur ce thème sont pratiquement inexistant²⁹³⁶. Ledit rapport avait donc pour ambition de combler cette lacune en accordant une attention particulière aux relations qu'entretiennent en la matière les répressions administrative et pénale.

387. Principaux apports – A la lecture de ce dernier, on constate tout d'abord que, sur le plan psychologique, la plupart des législations étatiques mentionnées dans ce rapport – à l'image des législations tchèque et hollandaise²⁹³⁷ –, exige pour imposer des sanctions pénales que la fraude du contribuable procède d'une négligence grave ou d'une intention coupable de ce dernier²⁹³⁸.

Sur le plan matériel, certaines législations prévoient que l'incrimination pénale d'une infraction fiscale suppose que cette dernière ait mis en danger la vie sociale ou présente un degré élevé d'illicéité sur le plan éthico-social. En effet, en droit portugais, les peines visent à sanctionner les actes illicites les plus graves qui mettent en danger la vie sociale tandis que les sanctions administratives tendent à prévenir les infractions du même ordre, qui consistent en des actes illicites socialement intolérables mais qui ne sont pas considérés comme suffisamment graves du point de vue éthico-social pour être incriminés pénalement²⁹³⁹.

²⁹³⁵ L'Autriche, la Belgique, la République tchèque, le Danemark, la Finlande, la France, l'Allemagne, la Grèce, la Hongrie, l'Italie, les Pays-Bas, la Norvège, la Pologne, le Portugal, l'Espagne, la Suède, la Suisse, la Turquie et le Royaume-Uni.

²⁹³⁶ V. Roman SEER, « Introduction », *Surcharges and Penalties in Tax Law*, IBFD, Vol. 14, June 2016, p. XXXIX.

²⁹³⁷ V. respectivement : *Surcharges and Penalties in Tax Law*, *op. cit.*, p. 265 et 494.

²⁹³⁸ V. en ce sens : *Surcharges and Penalties in Tax Law*, *op. cit.*, p. 6.

²⁹³⁹ V. *Surcharges and Penalties in Tax Law*, *op. cit.*, p. 362 et 563.

Dans le même esprit, en Allemagne, les infractions fiscales peuvent être de nature pénale (*Steuerstraftaten*²⁹⁴⁰) ou administrative (*Steuerordnungswidrigkeiten*²⁹⁴¹)²⁹⁴². Les infractions fiscales administratives sont certes illicites mais elles se caractérisent par un degré insuffisant d'illégalité pour qu'elles soient réprimées pénalement²⁹⁴³. Par ailleurs, en pratique, elles ne sont pas traitées sur un même plan. En effet, l'article premier de la loi allemande sur les infractions administratives (*Gesetz über Ordnungswidrigkeiten*) prévoit que ces dernières sont punies d'une amende administrative alors que les infractions pénales font encourir à leur auteur une amende pénale ou même une peine d'emprisonnement²⁹⁴⁴. Ainsi, du point de vue du droit, la différence décisive entre les infractions administratives et pénales est d'ordre technique et réside dans les conséquences juridiques prévues par la législation en vigueur²⁹⁴⁵. Toutefois, il existe aussi une différence d'ordre matériel dans la mesure où le droit pénal allemand ne réprime que les infractions qui présentent un degré élevé d'injustice éthique (*sozialethisches Umwerturteil*)²⁹⁴⁶.

Par ailleurs, toujours sur le plan matériel, on observe que dans certaines législations, pour qu'un manquement à l'impôt soit traité sur le plan pénal, il est nécessaire que le montant d'impôts éludés dépasse un certain seuil²⁹⁴⁷. A titre d'exemple, ce seuil est fixé à 2 000€ en République tchèque²⁹⁴⁸ ; à 100 000€ en Autriche et Grèce²⁹⁴⁹ ; ou encore à 120 000€ en Espagne²⁹⁵⁰.

Enfin, on relèvera que dans certains Etats, le choix de la répression à mettre en œuvre dépend de l'impôt concerné par la fraude. A titre d'exemple, la loi italienne relative aux sanctions pénales en matière fiscale prévoit que seules des infractions commises en matière d'impôts directs et de taxe sur la valeur ajoutée peuvent être réprimées pénalement. Si bien, qu'*a contrario*, des infractions portant sur d'autres types d'impôts ne peuvent donner lieu qu'à des sanctions administratives²⁹⁵¹.

²⁹⁴⁰ La section 370 du Code des impôts allemand punit le délit de fraude fiscale d'une peine d'emprisonnement de cinq ans et d'une amende. Par ailleurs, ce même article prévoit un cas de fraude fiscale aggravé pour lequel un contribuable peut encourir une peine de dix ans d'emprisonnement ; la gravité de la fraude pouvant notamment résulter du montant d'impôts fraudés, de la répétition des faits commis ou encore de la qualité d'agent public du contribuable fraudeur. A rapprocher de : *Surcharges and Penalties in Tax Law*, *op. cit.*, pp. 369-370.

²⁹⁴¹ La principale infraction fiscale réglementaire est prévue à l'article 378 du Code des impôts allemand. Elle consiste en la sous-estimation grossièrement négligente de sommes sujettes à l'impôt. Envisagée sur le plan administratif, cette infraction est punie d'une amende dont le montant peut atteindre 50 000€, V. *Surcharges and Penalties in Tax Law*, *op. cit.*, p. 370.

²⁹⁴² V. *Surcharges and Penalties in Tax Law*, *op. cit.*, p. 361.

²⁹⁴³ V. *Surcharges and Penalties in Tax Law*, *loc. cit.*

²⁹⁴⁴ V. *Surcharges and Penalties in Tax Law*, *op. cit.*, p. 362. La durée de la peine d'emprisonnement encourue varie en fonction du montant d'impôts éludés, tandis que le montant de l'amende encourue dépend notamment de la capacité financière du mis en cause, V. *Surcharges and Penalties in Tax Law*, *op. cit.*, p. 370.

²⁹⁴⁵ *Ibid.* On rejoint ici un constat déjà mis en avant, V. *Supra* §372.

²⁹⁴⁶ V. *Surcharges and Penalties in Tax Law*, *op. cit.*, p. 362.

²⁹⁴⁷ V. en ce sens : *Surcharges and Penalties in Tax Law*, *op. cit.*, p. 7 et pp. 805-806 ; Charles-Henri HARDY, *loc. cit.*

²⁹⁴⁸ V. en ce sens : *Surcharges and Penalties in Tax Law*, *op. cit.*, p. 7 et p. 265. On constate donc que dans ce pays, les critères tenant au montant de l'impôt fraudé et à l'intentionnalité de l'agent sont pris en compte de manière combinée pour déterminer la voie répressives à associer au comportement incivique.

²⁹⁴⁹ V. respectivement en ce sens : V. *Surcharges and Penalties in Tax Law*, *op. cit.*, p. 179 et p. 396.

²⁹⁵⁰ V. *Surcharges and Penalties in Tax Law*, *op. cit.*, p. 590 et p. 806. A rapprocher de : A rapprocher de : Eric DIARD et Emilie CARIU, *Rapport de l'Assemblée nationale n° 982*, *op. cit.*, p. 100.

²⁹⁵¹ Vis-à-vis du cas italien, le rapport indique qu'une fraude commise en matière d'impôts locaux ne peut être réprimée pénalement, V. *Surcharges and Penalties in Tax Law*, *op. cit.*, p. 442. De manière analogue, selon la loi autrichienne, le choix de la

2. Le cas de la République populaire de Chine

388. Le droit chinois : un droit « hors modèle »²⁹⁵² – De prime abord, on pourrait penser qu'il est relativement simple de saisir le droit chinois dans la mesure où ce dernier se compose d'un nombre limité de textes essentiels et reprend la terminologie ainsi que les concepts du droit occidental²⁹⁵³. Mais, en réalité, ce droit se distingue par sa richesse et sa complexité si bien que l'on a pu dire à son sujet qu'il constituait l'un des champs juridiques les plus méconnus de tous²⁹⁵⁴. Par ailleurs, lorsque l'on porte un regard attentif sur lui, il apparaît qu'il ne ressemble à rien de comparable²⁹⁵⁵.

389. La fraude fiscale en droit chinois : une infraction plurielle – De ce point de vue, il peut paraître déconcertant de prendre ce droit en guise d'illustration. Toutefois, en complément de l'étude proposée ici, il est intéressant d'évoquer le cas chinois dans la mesure où ce dernier montre que la gravité n'est pas une notion étrangère aux systèmes non-libéraux²⁹⁵⁶. A cet égard, en Chine, la fraude fiscale peut correspondre à deux infractions distinctes prévues par des textes différents²⁹⁵⁷.

En effet, l'article 63 de la loi sur l'administration et la perception de l'impôt vise à réprimer l'infraction administrative de fraude fiscale, tandis que l'article 201 du Code criminel de la République populaire de Chine envisage ladite fraude dans sa forme pénale. Plus précisément, le premier de ces textes punit « *le fait pour un contribuable [...] de ne pas avoir payé tout ou partie de ses impôts [...] soit qu'il ait falsifié, altéré, dissimulé ou détruit les livres comptables ou les pièces comptables, soit qu'il ait [...] dissimulé la totalité ou une partie des produits dans les livres comptables, soit qu'il ait refusé de faire sa déclaration après avoir fait l'objet d'une mise en demeure émise par l'administration fiscale, soit qu'il ait fait une déclaration fictive, constitue l'infraction administrative de fraude fiscale* »²⁹⁵⁸.

Quant au second de ces textes, il dispose notamment que : « *Tout contribuable qui se soustrait au paiement total ou partiel de ses impôts en falsifiant, en altérant, en dissimulant ou en détruisant sans autorisation des livres comptables ou des pièces justificatives, en surestimant les dépenses ou en omettant ou en sous-estimant les revenus dans les livres comptables, en refusant de produire sa déclaration de revenus après que les autorités fiscales lui en ont avisé ou en produisant de fausses déclarations, doit, si le montant de l'impôt évité représente plus de 10 % mais moins de 30 % du total des impôts exigibles et plus de 10 000*

répression à mettre en œuvre en matière fiscale dépend de l'impôt concerné par l'infraction commise, V. *Surcharges and Penalties in Tax Law*, *op. cit.*, p. 197.

²⁹⁵² Li BIN, Robert GUILLAUMOND et Lu JIAN PING, *Droit chinois des affaires*, 1^e éd. Larcier, 2013, p. 43.

²⁹⁵³ V. en ce sens : Li BIN, Robert GUILLAUMOND et Lu JIAN PING, *op. cit.*, p. 37. Pour une présentation de ce droit, V. Frédéric CONSTANT et Christophe LOPEZ, *Le droit chinois*, Dalloz, 2013, 165p.

²⁹⁵⁴ V. en ce sens : Li BIN, Robert GUILLAUMOND et Lu JIAN PING, *op. cit.*, p. 20.

²⁹⁵⁵ V. en ce sens : Li BIN, Robert GUILLAUMOND et Lu JIAN PING, *op. cit.*, p. 43.

²⁹⁵⁶ Or, on aurait pu penser que la gravité et le droit pénal ne seraient intimement et consubstantiellement liés qu'au sein des systèmes libéraux, V. Geneviève GIUDICELLI-DELAGE, « La gravité, entre nécessité et contingence. Quelques brefs propos conclusifs », Julie ALIX et Audrey DARSONVILLE (sous. dir.), *op. cit.*, p. 297.

²⁹⁵⁷ Wei ZHOU, *La répression de la fraude fiscale en droit chinois*, *op. cit.*, p. 8.

²⁹⁵⁸ Wei ZHOU, *op. cit.*, pp. 8-9.

yuans mais moins de 100 000 yuans, ou s'il commet une fraude fiscale, après avoir fait l'objet à deux reprises de sanctions administratives de la part des autorités fiscales pour fraude fiscale, être condamné à une peine d'emprisonnement d'une durée maximale de trois ans ou à une peine d'emprisonnement d'une durée maximale de sept ans et d'une amende d'au moins une fois et d'au plus cinq fois le montant de l'impôt évité ; Si le montant de la taxe éludée représente plus de 30 % du montant total des taxes payables ou dépasse 100 000 yuans, il est passible d'une peine d'emprisonnement d'au moins trois ans et d'une amende d'au moins une fois et d'au plus cinq fois le montant de la taxe éludée [...] »²⁹⁵⁹.

Donc, le droit chinois trace une ligne très claire entre les infractions administrative et pénale de fraude fiscale, en prévoyant précisément dans la loi pénale les circonstances graves dans lesquelles la responsabilité pénale des contribuables fraudeurs doit être engagée²⁹⁶⁰. En pratique, lorsque l'administration fiscale constate l'une de ces circonstances aggravantes prévues par la loi, elle doit alors reconnaître son incompétence et transmettre le dossier à l'institution judiciaire de façon à ce que cette dernière engage des poursuites pénales²⁹⁶¹. En l'occurrence, on comprend à la lecture des deux textes précités, qu'en Chine, la fraude fiscale devient pénale dans deux hypothèses : d'une part, lorsque le montant d'impôts fraudés est supérieur à dix pour-cent du montant total d'impôts exigibles ou à dix mille yuans (soit environ 1 314€) ; d'autre part, lorsque l'agent commet une troisième fraude fiscale après avoir été sanctionné deux fois par l'administration fiscale pour des faits similaires. Par ailleurs, le Code criminel chinois prévoit une forme aggravée de fraude fiscale de nature pénale lorsque le montant d'impôts éludés est supérieur à trente pour-cent du montant total d'impôts exigibles ou à cent-mille mille yuans (soit environ 13 140€)²⁹⁶².

390. La mise en exergue de dix indicateurs de gravité – Ainsi, à l'issue de cette étude de droits étrangers, cinq critères de gravité se dégagent : le montant d'impôts éludés ; le caractère intentionnel des faits commis ; la circonstance de récidive ; le degré d'illicéité éthico-sociale ; et enfin, la nature de l'impôt visé par l'infraction. Parmi eux, les trois premiers coïncident avec des critères déjà mentionnés. En revanche, les deux derniers critères cités s'en distinguent. On obtient donc une liste de dix critères à partir desquels la gravité de la délinquance fiscale peut être évaluée : l'importance de la fraude ; son envergure transnationale ; la nature de l'impôt sur lequel elle porte ; les procédés employés pour la réaliser ; l'objectif d'exemplarité ; la répétition des faits reprochés ; la dimension intentionnelle de ces derniers ; la valeur sociale à laquelle ils portent atteinte ; le degré d'illicéité éthico-sociale qu'ils présentent ; et enfin, la qualité sociale ou professionnelle de l'agent à l'origine de la fraude.

²⁹⁵⁹ V. Article 201 du Code criminel de la République populaire de Chine (nous soulignons). A rapprocher de : Wei ZHOU, *op. cit.*, p. 9.

²⁹⁶⁰ V. en ce sens : Wei ZHOU, *op. cit.*, p. 12.

²⁹⁶¹ V. en ce sens : *Ibid.*

²⁹⁶² A rapprocher de : *Surcharges and Penalties in Tax Law*, *op. cit.*, p. 7.

On pourrait sans doute se satisfaire de cette liste pour bâtir une réflexion relative à l'articulation des répressions en matière fiscale. Mais cela reviendrait à prendre le risque d'omettre des critères potentiellement pertinents. C'est pourquoi, après avoir étudié les critères de gravité mobilisés en matière fiscale, on recherchera ceux qui ont pu être mobilisés en dehors de cette dernière.

§2. L'étude des critères mobilisés en dehors de la matière fiscale

391. L'esquisse de principes directeurs de dépenalisation – Comme l'a montré Mireille Delmas-Marty, afin de pouvoir circonscrire en pratique le domaine d'intervention de la répression administrative, il est nécessaire d'élaborer des « *lignes directrices rendant visibles les principaux critères justifiant le recours à des sanctions pénales* »²⁹⁶³. Or, il s'avère que de telles lignes directrices ont déjà été mis en avant par des travaux nationaux et internationaux²⁹⁶⁴. Par ailleurs, ces derniers ont constitué dans les faits, une formidable source d'inspiration pour le législateur français. En effet, les réflexions menées sur la scène internationale **(A)** se sont poursuivies en France **(B)** et ont notamment permis de mettre au point une méthode visant à faciliter le choix de la répression à mettre en œuvre.

A. Les réflexions menées sur la scène internationale

392. L'important développement d'outils d'aide à la décision – Dans la seconde moitié du XX^{ème} siècle, plusieurs nations occidentales ont souhaité mettre en œuvre une politique de dépenalisation. A cette fin, des réflexions relatives aux frontières du droit pénal furent menées dans ces différents pays. Par ailleurs, à la même époque, certaines organisations internationales ont réalisé des recherches sur ce même sujet. De telle sorte que les législateurs actuels disposent de travaux nationaux **(1)** et internationaux **(2)** pour orienter leur politique répressive.

1. L'apport de quelques travaux nationaux

393. Une vague de dépenalisation observable à l'échelle mondiale – Pour illustrer l'existence de travaux nationaux, on s'intéressera aux réflexions menées au Canada **(a)** mais aussi dans deux pays européens, en l'occurrence l'Allemagne et l'Italie **(b)**.

²⁹⁶³ Mireille DELMAS-MARTY, « Les conditions de rationalité d'une dépenalisation partielle du droit pénal de l'entreprise », *Bilan et perspectives du droit pénal de l'entreprise*, IX^e Congrès de l'Association française de Droit Pénal (Lyon, 26-28 novembre 1987), Economica, Paris, 1989, p. 90.

²⁹⁶⁴ A rapprocher de : Jocelyne LEBLOIS-HAPPE, *Quelles réponses à la petite délinquance ? Etude du droit répressif français sous l'éclairage comparé du droit répressif allemand*, op. cit., pp. 576-582.

a. Les travaux canadiens

394. L'exemple du Canada : un phare pour les autres Etats²⁹⁶⁵ – Le gouvernement canadien a adopté en 1982 un véritable programme de politique pénale²⁹⁶⁶. Pour ce faire, il s'est inspiré d'un rapport rendu six ans plus tôt par la Commission de réforme du droit au Canada²⁹⁶⁷. Le contenu de ce rapport repose sur l'idée suivant laquelle la modération est une « *condition essentielle à la santé du droit pénal* »²⁹⁶⁸. C'est pourquoi, les personnes ayant participé à sa rédaction ont tenté de circonscrire la portée de celui-ci. En ce sens, ledit rapport préconise de criminaliser les actions que la société canadienne juge à la fois mauvaises et graves²⁹⁶⁹. Autrement dit, qu'une action soit moralement mauvaise est une condition nécessaire mais insuffisante pour qu'on l'incrimine pénalement. En effet, pour qu'une telle action soit criminalisée, il importe qu'elle cause un grave tort à certaines personnes identifiées ou à la société en général²⁹⁷⁰. A ce sujet, ce rapport paru en 1976 précise qu'avant d'envisager de recourir au droit pénal, il convient de s'assurer que ce dernier constitue le remède le plus efficace pour traiter le dommage produit²⁹⁷¹.

Par ailleurs, dans le prolongement de cette idée générale et de manière à ce que le droit pénal soit effectivement mis en œuvre avec modération, les membres de ce rapport ont établi une méthode visant à différencier les « *crimes* »²⁹⁷² des « *infractions réglementaires* »²⁹⁷³. Plus précisément, pour savoir si une action doit être incriminée pénalement, ils suggèrent de répondre successivement à quatre questions. Premièrement : est-ce que l'action en question fait subir un préjudice grave à autrui ? Deuxièmement : est-ce que ladite action cause un tort à la société canadienne car elle viole certaines des valeurs fondamentales que cette dernière partage ? Troisièmement : est-ce qu'il est certain qu'une réponse pénale apportée au comportement indésirable ne violera pas l'une de ces valeurs ? Quatrièmement : est-ce que l'on peut valablement croire que le recours au droit pénal contribuera de façon substantielle à la solution du problème ? Et le rapport précise à ce sujet que la pénalisation d'une action ne peut être considérée comme légitime que si l'on peut répondre affirmativement à ces quatre questions²⁹⁷⁴.

²⁹⁶⁵ Les travaux canadiens ont en particulier inspiré les travaux italiens qui seront évoqués ci-après, V. en ce sens : Mireille DELMAS-MARTY, *Le flou du droit*, PUF, Paris, 2004, p. 331.

²⁹⁶⁶ V. Ministère de la Justice du Canada, *Le droit pénal dans la société canadienne*, 1982, 136p.

²⁹⁶⁷ V. Commission de réforme du droit du Canada, *Notre droit pénal*, 1976, 44p. A rapprocher de : Rapport du Comité canadien de la réforme pénale et correctionnelle, *Justice pénale et correctionnelle : un lien à forger*, 1969, 569p.

²⁹⁶⁸ Commission de réforme du droit du Canada, *Notre droit pénal*, 1976, p. 19.

²⁹⁶⁹ V. en ce sens : Commission de réforme du droit du Canada, *Notre droit pénal*, 1976, p. 28.

²⁹⁷⁰ *Ibid.*

²⁹⁷¹ *Ibid.*

²⁹⁷² Est ici appelée « *crime* » l'infraction devant figurer au sein du Code criminel, V. Commission de réforme du droit du Canada, *Notre droit pénal*, 1976, p. 34.

²⁹⁷³ Commission de réforme du droit du Canada, *Notre droit pénal*, 1976, p. 34.

²⁹⁷⁴ V. en ce sens : Commission de réforme du droit du Canada, *Notre droit pénal*, 1976, p. 34.

On comprend donc que la sanction pénale ne devrait être employée « *qu'en cas de nécessité inéluctable* »²⁹⁷⁵. Sachant que cette dernière ne se fait jour que lorsque l'on se trouve en présence d'actions qui causent un préjudice grave à autrui, violent l'une au moins des valeurs fondamentales partagées par la société et vis-à-vis desquelles une réponse pénale permettrait – sans porter atteinte à ces valeurs –, de solutionner substantiellement les problèmes posés par lesdites actions.

Enfin, ce rapport indique également que si les infractions qualifiées ici de « *règlementaires* » devraient en principe être exclues du Code pénal, il n'en reste pas moins qu'elles pourraient être passibles d'emprisonnement dans deux circonstances particulières : d'une part, lorsque la violation d'un règlement « *constitue non seulement une infraction réglementaire mais aussi un crime véritable* »²⁹⁷⁶ et d'autre part, lorsque l'agent « *fait volontairement défaut de se conformer à une ordonnance ou de payer une amende à la suite de la contravention à un règlement* »²⁹⁷⁷ car dans ce dernier cas, l'action « *n'est plus une simple contravention mais un défi à la loi* »²⁹⁷⁸.

Ainsi, on peut retenir de l'exemple canadien trois critères de gravité de nature à légitimer une réponse pénale : le caractère moralement blâmable de l'acte commis ; l'importance du dommage causé²⁹⁷⁹ ; et le refus délibéré de l'agent de respecter les obligations qui se sont imposées à lui à la suite d'une première condamnation²⁹⁸⁰.

b. Les travaux allemands et italiens

395. L'exemple de l'Allemagne – Sur le continent européen, l'Allemagne fut le premier pays à avoir officiellement fait le choix d'une dépénalisation au profit du réseau administratif de sanctions²⁹⁸¹. En effet, au lendemain de la seconde guerre mondiale, le législateur allemand a créé le système des « *Ordnungswidrigkeiten* » c'est-à-dire des infractions aux règlements²⁹⁸². Plus précisément, l'expression « *Ordnungswidrigkeit* » fut consacrée pour la première fois par une loi du 26 juillet 1949 visant à simplifier le droit pénal économique²⁹⁸³. Par la suite, un premier texte de portée générale – en l'occurrence la loi du 25 mars 1952 relative aux infractions administratives (*Gesetz über Ordnungswidrigkeiten*) –, étendit les dispositions de la loi de 1949 à d'autres secteurs de l'activité sociale, tout en définissant un certain nombre d'*Ordnungswidrigkeiten* et en fixant le cadre juridique de leur répression²⁹⁸⁴.

²⁹⁷⁵ Ministère de la Justice du Canada, *Le droit pénal dans la société canadienne*, 1982, p. 51.

²⁹⁷⁶ Commission de réforme du droit du Canada, *Notre droit pénal*, 1976, p. 22.

²⁹⁷⁷ *Ibid.*

²⁹⁷⁸ *Ibid.*

²⁹⁷⁹ Cette importance doit être évaluée non seulement au regard du préjudice subi par la victime directe de l'infraction mais aussi en considération des valeurs sociales atteintes par cette dernière.

²⁹⁸⁰ Ce troisième critère vise à condamner le caractère récalcitrant ou indiscipliné de l'agent.

²⁹⁸¹ V. en ce sens : Mireille DELMAS-MARTY, *Les grands systèmes de politique criminelle*, PUF, Paris, 1992, p. 159.

²⁹⁸² V. à ce propos : Jean PRADEL, *Droit pénal comparé*, Dalloz, 4^{ème} éd., 2016, pp. 964-965. V. aussi : *Supra* §298.

²⁹⁸³ V. notamment : Jocelyne LEBLOIS-HAPPE, *op. cit.*, n° 1381 p. 593 ; Franck MODERNE, *Sanctions administratives et justice constitutionnelle. Contribution à l'étude du jus puniendi de l'Etat dans les démocraties contemporaines*, *op. cit.*, p. 12.

²⁹⁸⁴ V. en ce sens : Jocelyne LEBLOIS-HAPPE, *op. cit.*, n° 1382 p. 593.

Toutefois, le dispositif mis en place par cette loi n'était pas satisfaisant car il séparait de façon presque étanche la répression des *Ordnungswidrigkeiten* et celle des infractions pénales, ce qui posait de nombreux problèmes pratiques lorsqu'on se rendait compte – une fois la procédure déclenchée –, qu'il y avait eu une erreur sur la qualification des faits²⁹⁸⁵.

Conscient de la trop grande rigidité du système ainsi élaboré, le législateur allemand l'a entièrement refondu au travers d'une loi datée du 24 mai 1968²⁹⁸⁶. Celle-ci présente notamment le mérite de proposer une définition générale de l'infraction administrative. En effet, en vertu du paragraphe premier de cette loi, une *Ordnungswidrigkeit* est une « *une action illicite et reprochable, correspondant point par point à la description donnée par une loi qui en autorise la répression au moyen d'une amende administrative* »²⁹⁸⁷. Une définition analogue sera ensuite reprise par une loi-cadre du 2 janvier 1975²⁹⁸⁸. On peut donc affirmer que selon le législateur allemand, l'*Ordnungswidrigkeit* est une infraction punie d'une amende administrative et elle se distingue de cette façon des infractions pénales²⁹⁸⁹. Sur le fond, cette différence est importante car – telle qu'envisagée en Allemagne –, l'amende administrative n'implique pas de condamnation morale et ne sanctionne pas l'atteinte à des valeurs essentielles défendues par la société²⁹⁹⁰. Son but est bien davantage « *d'attirer l'attention du contrevenant sur le danger qu'il fait courir à la société en ne se conformant pas aux normes qu'elle a édictées* »²⁹⁹¹.

En pratique, la frontière entre l'infraction pénale et l'*Ordnungswidrigkeit* s'avère « *délicate à déterminer* »²⁹⁹². On peut néanmoins relever que l'immense majorité des infractions aux règlements concernent des domaines techniques tels que l'environnement, l'urbanisme, la concurrence, les transports ou encore la fiscalité²⁹⁹³. Mais, on peut observer que certaines infractions pénales relevant des domaines précédemment énumérés n'ont pas été dépénalisées. Ce refus de dépénalisation fut motivé par la prise en considération de leur gravité²⁹⁹⁴. Celle-ci résultant en particulier de l'importance des effets que l'infraction pourrait potentiellement produire et des caractères de la faute commise²⁹⁹⁵. C'est ainsi qu'en prenant en compte ces critères, l'infraction de fraude fiscale délibérée fut maintenue dans le champ pénal alors que l'omission de certaines déclarations fiscales par négligence fut définie comme *Ordnungswidrigkeit*²⁹⁹⁶.

²⁹⁸⁵ V. en ce sens : Jocelyne LEBLOIS-HAPPE, *op. cit.*, *nbp* n°1 p. 594.

²⁹⁸⁶ V. en ce sens : Jocelyne LEBLOIS-HAPPE, *op. cit.*, n° 1383 p. 594.

²⁹⁸⁷ V. Jocelyne LEBLOIS-HAPPE, *op. cit.*, n° 1388 p. 595.

²⁹⁸⁸ L'article premier de cette loi définit l'infraction à un règlement comme « *une action illicite et répréhensible consistant dans un fait prévu par une loi qui permet de le réprimer d'une amende administrative* », V. en ce sens : Alexandre BENMAKHLOUF et François FALLETTI, « Les ordnungswidrigkeiten en République fédérale d'Allemagne », *op. cit.*, p. 76.

²⁹⁸⁹ A rapprocher de : Mireille DELMAS-MARTY, *Les grands systèmes de politique criminelle*, *op. cit.*, p. 160 ; Thomas WEIGEND, « La politique pénale dans les deux Etats allemands », *Arch. pol. crim.*, n° 11, 1989, p. 191.

²⁹⁹⁰ V. Franck MODERNE, *loc. cit.*

²⁹⁹¹ Alexandre BENMAKHLOUF et François FALLETTI, *loc. cit.*

²⁹⁹² *Ibid.*

²⁹⁹³ V. en ce sens : Mireille DELMAS-MARTY, *Les grands systèmes de politique criminelle*, *op. cit.*, p. 160.

²⁹⁹⁴ V. en ce sens : Alexandre BENMAKHLOUF et François FALLETTI, *op. cit.*, p. 77.

²⁹⁹⁵ V. en ce sens : Mireille DELMAS-MARTY, *Les grands systèmes de politique criminelle*, *loc. cit.*

²⁹⁹⁶ *Ibid.* A rapprocher de : Jean CONSTANT, « Les systèmes de répression en matière d'infractions économiques », *Annales de la Faculté de Droit de Liège*, 1959, IV, p. 300 ; Comité européen pour les problèmes criminels, *La criminalité des affaires*, Conseil de l'Europe, Strasbourg, 1981, p. 49.

Pareillement, sur le fondement de ces mêmes critères, il fut décidé que le non-respect des normes définissant la composition des denrées alimentaires constituerait une infraction à un règlement, sauf dans le cas où ce manquement serait de nature à faire peser un danger sur la santé des consommateurs²⁹⁹⁷.

On peut donc retenir de l'expérience allemande deux indicateurs justifiant le recours à des sanctions pénales : la gravité du risque provoqué par l'infraction et l'attitude psychologique de l'agent au moment de la commettre.

396. L'exemple de l'Italie – A la même période, l'Italie s'est également engagée dans une politique de dépénalisation. Celle-ci fut amorcée par des lois du 3 mai 1967 et du 24 décembre 1975²⁹⁹⁸. En particulier, au travers de cette seconde loi, le législateur italien a adopté un critère formel de différenciation des infractions administratives et pénales tiré de la nature juridique de la sanction encourue²⁹⁹⁹. En effet, selon l'article premier de cette loi : « *Les violations pour lesquelles est prévue la seule peine pécuniaire applicable aux contraventions (ammenda) ne constituent pas une infraction pénale et sont passibles de la sanction administrative consistant dans le paiement d'une somme d'argent* »³⁰⁰⁰. Toutefois, la dépénalisation prévue par ce texte ne devait concerner qu'une quantité limitée d'infractions car l'article 14 de cette même loi prévoyait que – faisaient notamment exception au principe ainsi consacré –, les infractions incriminées dans le Code pénal, mais aussi celles rencontrées en matière d'environnement, de santé publique et d'urbanisme³⁰⁰¹.

Six ans plus tard, une nouvelle loi de dépénalisation fut votée³⁰⁰². Celle-ci a maintenu l'unique critère de distinction précédemment établi. En effet, en vertu de l'article 32 de cette loi : « *Ne constituent pas une infraction pénale et sont soumis à la sanction administrative consistant dans le paiement d'une somme d'argent, toutes les violations pour lesquelles est uniquement prévue la peine pécuniaire applicable aux délits (multa) ou aux contraventions (ammenda)* »³⁰⁰³. Envisagé d'un point de vue théorique, ce texte présentait une portée plus large que le précédent dans la mesure où étaient désormais exclus du domaine pénal les contraventions simplement punies d'une peine pécuniaire mais aussi les délits sanctionnés de la même manière³⁰⁰⁴. Toutefois, là encore, certaines infractions qui – en application de la règle ainsi posée –, auraient dû être retirées du domaine d'intervention du droit pénal furent maintenues au sein de ce dernier³⁰⁰⁵.

²⁹⁹⁷ V. en ce sens : Alexandre BENMAKHLOUF et François FALLETTI, *loc. cit.*

²⁹⁹⁸ V. respectivement : Loi n° 317 du 3 mai 1967, précitée ; Loi n° 706 du 24 décembre 1975 relative au système sanctionnateur de la norme qui prévoit des contraventions passibles d'une amende.

²⁹⁹⁹ V. en ce sens : Jean PRADEL, *Droit pénal comparé, op. cit.*, p. 966.

³⁰⁰⁰ Soizic LORVELLEC, « Les frontières entre infraction pénale et infraction administrative en Italie », *Arch. pol. crim.*, n° 8, 1985, p. 182.

³⁰⁰¹ A rapprocher de : Franck MODERNE, *op. cit.*, p. 15.

³⁰⁰² V. Loi n° 689 du 24 novembre 1981 portant modification du système pénal.

³⁰⁰³ A rapprocher de : Soizic LORVELLEC, *loc. cit.* Pietro NUVOLONE, « Le droit punitif dans la nouvelle législation italienne », *Cahiers de défense sociale. Bulletin de la Société internationale de défense sociale*, 1981, p. 19 ; Alessandro BERNARDI, « Expériences italiennes récentes en matière de science et de technique de la législation pénale », *Arch. pol. crim.*, n° 9, 1987, p. 178 ; Jean PRADEL, *loc. cit.*

³⁰⁰⁴ V. en ce sens : Jean PRADEL, *loc. cit.*

³⁰⁰⁵ Conformément à ce que prévoit l'article 34 de ladite loi.

En pratique, ce fut notamment le cas de certaines infractions en matière d'armes, de santé ou encore de pollution des eaux et de l'atmosphère³⁰⁰⁶. Si bien que cette nouvelle loi ne permit pas d'offrir un cadre permettant de différencier de manière satisfaisante les infractions administratives et pénales³⁰⁰⁷. C'est d'ailleurs pourquoi, peu de temps après son entrée en vigueur, une circulaire fut adoptée par le ministre de la Justice italien. Celle-ci avait pour objet de définir des critères permettant d'orienter le choix entre sanctions administratives et pénales³⁰⁰⁸.

Dans les faits, cette circulaire marqua le passage d'un raisonnement fondé sur un unique critère à une logique pluridimensionnelle reposant sur différents principes³⁰⁰⁹. En effet, cette circulaire consacre tout d'abord un principe général suivant lequel : « *La sanction pénale et la sanction administrative, tout en se posant toutes les deux comme des instruments préventifs de protection des biens juridiques, présentent en principe des degrés de gravité différents, car seule la sanction pénale est destinée à se répercuter directement (dans les cas d'une peine privative de liberté) ou indirectement (dans le cas d'une peine pécuniaire) sur la liberté personnelle* »³⁰¹⁰. Puis, elle met en avant deux principes directeurs « *implicitement contenus dans la Constitution italienne* »³⁰¹¹ et dont la finalité est de « *permettre un choix pertinent et éclairé entre une infraction pénale et une infraction administrative* »³⁰¹².

Le premier d'entre eux est le principe de proportionnalité qui exige que « *la réaction à l'infraction corresponde à sa gravité* »³⁰¹³. A ce sujet, la circulaire précise que ledit principe « *s'articule selon deux critères, respectivement le rang de l'intérêt protégé et la gravité de l'atteinte* »³⁰¹⁴. En ce qui concerne le premier de ces critères, la circulaire explique que le recours à la sanction pénale aura plus de chances d'être perçu comme proportionné lorsque cette dernière sera employée pour protéger des intérêts primordiaux tels que la vie, la santé ou encore la liberté³⁰¹⁵. Quant au second critère, il fait écho à la nature du dommage causé par l'infraction ; ce dernier étant « *susceptible de degrés selon qu'il s'agit d'une véritable atteinte, d'un danger direct ou d'un danger indirect* »³⁰¹⁶. En outre, à propos de la combinaison de ces deux critères, la circulaire indique que plus le rang de l'intérêt protégé est élevé « *plus le recours à la sanction pénale, même pour des atteintes anticipées et de faible importance, apparaîtra justifié* »³⁰¹⁷. A l'inverse : « *La gravité minimale*

³⁰⁰⁶ A rapprocher de : Mireille DELMAS-MARTY, *Le flou du droit*, PUF, Paris, 2004, p. 322.

³⁰⁰⁷ V. en ce sens : Mireille DELMAS-MARTY, *Le flou du droit*, *op. cit.*, p. 323 ; Jean PRADEL, *loc. cit.*

³⁰⁰⁸ V. Circulaire du 19 décembre 1983 portant sur les critères d'orientation pour le choix entre la sanction pénale et la sanction administrative, reproduite intégralement in : *Arch. pol. crim.*, 1987, vol. 9, pp. 190-211.

³⁰⁰⁹ V. en ce sens : Mireille DELMAS-MARTY, *Le flou du droit*, PUF, Paris, 2004, p. 323.

³⁰¹⁰ V. *Arch. pol. crim.*, 1987, vol. 9, p. 193.

³⁰¹¹ Soizic LORVELLEC, *op. cit.*, p. 186.

³⁰¹² *Ibid.*

³⁰¹³ V. *Arch. pol. crim.*, 1987, vol. 9, p. 194.

³⁰¹⁴ V. *Arch. pol. crim.*, 1987, vol. 9, p. 195. On relèvera ici que la notion de culpabilité est absente de la loi italienne en tant que critère pour fonder la distinction entre sanctions administrative et pénale, mais elle sera implicitement prise en compte par le biais de la gravité de l'infraction, V. Soizic LORVELLEC, *op. cit.*, p. 190. V. aussi du même auteur : « La circulaire italienne du 19 décembre 1983 portant sur les critères d'orientation pour le choix entre sanctions pénales et sanctions administratives », *RSC*, 1985, n° 3, pp. 657-658.

³⁰¹⁵ V. *Arch. pol. crim.*, 1987, vol. 9, p. 195. A rapprocher de : Soizic LORVELLEC, « Les frontières entre infraction pénale et infraction administrative en Italie », *op. cit.*, p. 187.

³⁰¹⁶ Mireille DELMAS-MARTY, *Le flou du droit*, PUF, Paris, 2004, p. 341. V. aussi du même auteur : *Les grands systèmes de politique criminelle*, PUF, Paris, 1992, p. 162.

³⁰¹⁷ V. *Arch. pol. crim.*, 1987, vol. 9, p. 197.

requis pour donner forme à une atteinte pénalement importante devra être d'autant plus grande que le rang du bien juridique en jeu sera mineur »³⁰¹⁸. Autrement dit, selon les auteurs de cette circulaire, les critères de l'intérêt protégé et de la gravité des faits doivent être mobilisés de manière combinée, en ayant à l'esprit que le second tient une importance moindre que le premier.

Le second principe directeur envisagé est celui de subsidiarité qui justifie le recours à la sanction pénale « *en l'absence seulement de techniques de contrôle social d'un degré analogue d'efficacité* »³⁰¹⁹. En pratique, la prise en compte de ce second principe vise à « *dissiper tous les doutes qui pourraient se manifester dans une expérience législative concrète* »³⁰²⁰ et conduit à « *comparer l'efficacité respective de la sanction pénale et de la sanction administrative* »³⁰²¹, et ce, tant sur le plan substantiel que du point de vue de la procédure³⁰²².

S'agissant de la mise en œuvre des deux principes précités, les auteurs de la circulaire privilégient là encore une logique combinatoire. En ce sens, ils affirment que les principes de proportionnalité et de subsidiarité « *doivent être l'un et l'autre pris en considération en tant que conditionnant le recours à la sanction pénale* »³⁰²³. Si bien qu'en pratique, il suffira que la sanction pénale s'avère disproportionnée à la gravité de l'infraction ou qu'elle puisse être remplacée par une sanction administrative de même efficacité pour que son adoption ne paraisse pas justifiée. On peut donc retenir de l'exemple italien que la mise en communication des réseaux administratif et pénal « *ne peut obéir à un principe unique* »³⁰²⁴. En effet, le critère formel dégagé par le législateur italien en 1975 n'a pas permis d'orienter la répression de manière satisfaisante. Dès lors, pour procéder à cette orientation, il conviendrait de recourir à une pluralité d'indicateurs. A cet égard, les développements qui précèdent ont mis en relief un critère de gravité déjà évoqué à savoir le rang de l'intérêt protégé ; celui-ci étant appréhendé de manière distincte selon la gravité de l'atteinte qui lui est portée.

397. La mise en lumière d'une douzaine d'indicateurs de gravité – Ainsi, de la présentation de ces différentes expériences étrangères, cinq indicateurs de gravité se dégagent. Il s'agit : du caractère moralement blâmable de l'acte commis ; de l'importance du dommage causé ; de l'indiscipline de l'agent observée à la suite de l'infliction d'une sanction administrative ; de l'attitude psychologique de l'agent au moment de sa commission ; et enfin, du rang de l'intérêt protégé par l'incrimination de l'infraction.

³⁰¹⁸ *Ibid.*

³⁰¹⁹ V. *Arc. pol. crim.*, 1987, vol. 9, p. 194. A noter qu'on retrouve un raisonnement analogue au Portugal où l'intervention du droit pénal, fondé sur le critère de la « *nécessité sociale* », n'est légitime « *que si le recours à d'autres moyens (à savoir des sanctions civiles, administratives, fiscales, réglementaires) s'avère insuffisamment efficace pour la sauvegarde des intérêts en cause* », V. Jorge DE FIGUEIDERA y Antonio L. ALMEIDA COSTA, « La réforme pénale portugaise, RDPC », janvier 1985, pp. 12-13. A rapprocher de : Jorge DE FIGUEIREDO DIAS, *op.cit.*, p. 194 ; Georges DELLIS, *op. cit.*, n° 139 p. 94.

³⁰²⁰ V. *Arc. pol. crim.*, 1987, vol. 9, p. 197.

³⁰²¹ Jean PRADEL, *Droit pénal comparé*, Dalloz, 4^{ème} édition, 2016, p. 967.

³⁰²² V. à ce sujet : *Arc. pol. crim.*, 1987, vol. 9, pp. 197-205 ; Jean PRADEL, *op. cit.*, pp. 967-968.

³⁰²³ V. *Arc. pol. crim.*, 1987, vol. 9, p. 195.

³⁰²⁴ Mireille DELMAS-MARTY, *Le flou du droit*, PUF, Paris, 2004, p. 321. A rapprocher du même auteur : « Code pénal d'hier, droit pénal d'aujourd'hui, matière pénale de demain », *op. cit.*, p. 32. A rapprocher de : Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 1208 pp. 418-419.

Ces critères sont, pour la plupart, équivalents à ceux déjà mis en avant³⁰²⁵. Néanmoins l'un d'entre eux s'en distingue sensiblement à savoir l'indiscipline de l'agent post-condamnation. On aboutit donc à une liste d'onze indicateurs de gravité : l'importance de la fraude ; son envergure internationale ; la nature de l'impôt sur lequel elle porte ; les procédés employés pour la réaliser ; la qualité sociale ou professionnelle de l'agent ; son attitude psychologique au moment des faits ; son indiscipline post-condamnation ; l'objectif d'exemplarité ; la répétition des faits reprochés ; la valeur sociale atteinte par l'infraction ; et enfin, le caractère moralement blâmable de l'acte.

Au-delà, il convient de souligner que les réflexions menées dans les pays ayant fait le choix de s'engager dans une politique de dépénalisation ont été enrichies par des travaux réalisés ou repris par des organisations internationales.

2. L'apport de quelques travaux internationaux

398. L'adoption d'outils d'aide à la décision – Pour illustrer l'existence de réflexions menées à l'échelle internationale, il aurait été possible de prendre en considération des travaux relativement récents à l'image du « *Manifeste pour une politique criminelle européenne* »³⁰²⁶ dont l'écriture fut achevée en 2009. Seulement, il est apparu opportun d'évoquer des écrits plus anciens de manière à montrer que la persistance des problèmes auxquels on est confronté réside moins dans une absence de travaux doctrinaux que dans un manque de prise en compte de ces derniers. En ce sens, on relèvera que dans les années 1980, le Comité européen pour les problèmes criminels **(a)** et le XIV^{ème} Congrès international de droit pénal **(b)** avaient déjà mis en avant des outils visant à aider les législateurs dans leur prise de décision³⁰²⁷.

a. Les travaux du Comité européen pour les problèmes criminels

399. L'adoption de la perspective hulsmanienne – Si en 1975, Louk Hulsman avait fait le constat d'une « *absence de critères de criminalisation explicites* »³⁰²⁸, il n'en reste pas moins qu'en guise de compensation de cette absence il avait proposé une « *approche méthodique de la criminalisation* »³⁰²⁹. Et celle-ci fut reprise cinq ans plus tard par le Comité européen pour

³⁰²⁵ A titre d'exemple, on peut considérer que le caractère moralement blâmable de l'acte commis se confond avec son degré d'illicéité éthico-social.

³⁰²⁶ A son propos, V. Jocelyne LEBLOIS-HAPPE, « Le groupe *European criminal policy initiative* et le "manifeste pour une politique criminelle européenne" », *Revue internationale de droit pénal*, vol. 82, no. 1-2, 2011, pp. 131-135. V. aussi du même auteur : « Le rôle d'impulsion du groupe *European Criminal Policy Initiative* dans la définition d'une politique criminelle à l'échelon de l'Union européenne », *Arch. pol. crim.*, Ed. A. Pedone, Paris, n°45, 2023, pp. 213-219. A rapprocher notamment de : Florie WINCKELMULLER, « Quelles principes pour une politique criminelle européenne après l'entrée en vigueur du Traité de Lisbonne ? », *RSC*, 2011 p. 268 ; Hélène CHRISTODOULOU, « De l'émergence à une véritable politique pénale de l'Union européenne », *Revue de l'Union européenne*, 2022, p. 101.

³⁰²⁷ A rapprocher de : Jocelyne LEBLOIS-HAPPE (2002), *op. cit.*, pp. 576-578.

³⁰²⁸ Louk HULSMAN, « Défense sociale nouvelle et critères de décriminalisation », *Aspects nouveaux de la pensée juridique. Recueil d'études en hommage à Marc Ancel*, Tome. II, Ed. A. Pedone, Paris, 1975, p. 24. V. aussi : *Supra* §376.

³⁰²⁹ Margaux COQUET, *De l'abolition du système pénal. Le regard de Louk Hulsman*, L'Harmattan, 2016, n° 105 p. 117.

les problèmes criminels³⁰³⁰. Plus précisément, au travers de son approche, cet auteur mit en avant non seulement des facteurs influençant l'extension ou la réduction du domaine pénal mais aussi des principes que l'on devrait selon lui suivre pour savoir si un comportement déterminé devrait être ou non criminalisé.

A propos des « *facteurs qui tendent vers la criminalisation* »³⁰³¹, Louk Hulsman mentionne notamment la pression que subit le législateur de la part de l'opinion publique et l'existence d'« *arrangements sociaux* »³⁰³² tels que le libre-service dans les magasins³⁰³³. De même, s'agissant des « *facteurs qui s'opposent à une réduction du domaine pénal* »³⁰³⁴, ce même auteur évoque à titre d'exemples la « *capacité restreinte des services législatifs* »³⁰³⁵ ainsi que « *la crainte que la décriminalisation provoque une augmentation considérable du comportement décriminalisé* »³⁰³⁶. Enfin, en ce qui concerne les « *principes régissant la décision de (dé)criminaliser* »³⁰³⁷, Louk Hulsman explique qu'il est nécessaire de procéder à un examen en trois temps pour savoir si un comportement doit recevoir un traitement pénal.

Le premier temps concerne à la fois l'identification des situations « *problématiques* »³⁰³⁸ – autrement dit des « *comportements jugés non souhaitables* »³⁰³⁹ – et la détermination « *du rôle que l'on souhaite conférer à l'Etat dans les différents secteurs de l'activité humaine* »³⁰⁴⁰. Et d'après cet auteur, on ne peut passer au second temps de l'analyse que s'il est admis d'une part, que le comportement en question pose problème et d'autre part, que les instances étatiques sont compétentes pour traiter ce dernier³⁰⁴¹. Le cas échéant, le second temps de l'examen proposé porte sur l'évaluation des « *profits et coûts (sociaux) d'une action pénale* »³⁰⁴² à l'égard du comportement visé. A ce stade de la réflexion, le législateur devrait d'abord apprécier les profits et coûts qui résulteraient de la mobilisation du système pénal. A ce sujet, Louk Hulsman précise que parmi les profits envisageables figure notamment l'influence positive qu'aurait l'application du droit pénal sur le comportement de l'agent³⁰⁴³. Il ajoute que s'agissant des coûts, il faut « *non seulement tenir compte du dommage que le système porte à l'individu condamné et à son entourage, mais aussi les dommages plus diffus qu'il peut causer à la santé mentale en générale* »³⁰⁴⁴.

³⁰³⁰ V. Conseil de l'Europe, *Rapport sur la décriminalisation*, Strasbourg, 1980, pp. 58-63.

³⁰³¹ Louk HULSMAN, « Défense sociale nouvelle et critères de décriminalisation », *loc. cit.*

³⁰³² Louk HULSMAN, « Défense sociale nouvelle et critères de décriminalisation », *op. cit.*, p. 25.

³⁰³³ V. Louk HULSMAN, « Défense sociale nouvelle et critères de décriminalisation », *loc. cit.* A rapprocher de : Conseil de l'Europe, *Rapport sur la décriminalisation*, *op. cit.*, p. 61 ; Margaux COQUET, *op. cit.*, n°101 pp. 114-115.

³⁰³⁴ Louk HULSMAN, « Défense sociale nouvelle et critères de décriminalisation », *op. cit.*, p. 26.

³⁰³⁵ *Ibid.* Cette capacité restreinte expliquerait que lesdits services ne soient pas « *en mesure d'adapter régulièrement les dispositions légales aux changements qui se produisent dans la société* », V. *Ibid.* A rapprocher de : Conseil de l'Europe, *Rapport sur la décriminalisation*, *op. cit.*, p. 62 ; Margaux COQUET, *op. cit.*, n°103 pp. 115-116.

³⁰³⁶ Louk HULSMAN, « Défense sociale nouvelle et critères de décriminalisation », *loc. cit.* A rapprocher de : Conseil de l'Europe, *loc. cit.* ; Margaux COQUET, *op. cit.*, n°104 p. 116.

³⁰³⁷ Louk HULSMAN, « Défense sociale nouvelle et critères de décriminalisation », *op. cit.*, p. 27.

³⁰³⁸ Conseil de l'Europe, *Rapport sur la décriminalisation*, Strasbourg, 1980, p. 58.

³⁰³⁹ Margaux COQUET, *op. cit.*, n°106 p. 117.

³⁰⁴⁰ Jocelyne LEBLOIS-HAPPE, *op. cit.*, n° 1335 p. 576.

³⁰⁴¹ V. Louk HULSMAN, « Défense sociale nouvelle et critères de décriminalisation », *op. cit.*, p. 28.

³⁰⁴² *Ibid.* V. aussi : Conseil de l'Europe, *Rapport sur la décriminalisation*, *op. cit.*, p. 59 ; Margaux COQUET, *op. cit.*, n° 107 pp. 117-118.

³⁰⁴³ V. Louk HULSMAN, *loc. cit.* ; Margaux COQUET, *op. cit.*, n° 107 pp. 117-118.

³⁰⁴⁴ Louk HULSMAN, *loc. cit.*

Puis, après avoir procédé à cette appréciation, le législateur devrait interroger la pertinence du recours à l'outil pénal en comparant les coûts et profits précédemment évalués à ceux qui seraient engendrés par la mobilisation « *d'autres systèmes juridiques et non juridiques* »³⁰⁴⁵. Là encore, Louk Hulsman estime qu'on ne peut passer au troisième temps de l'analyse que si – à la suite de cette comparaison –, on se trouve en présence d'un « *solde positif* »³⁰⁴⁶ en faveur du système pénal. Plus précisément, dans l'esprit de cet auteur, pour pouvoir envisager ce troisième temps, il serait nécessaire que la répression pénale apparaisse comme la meilleure réponse possible³⁰⁴⁷. Et, si tel est le cas, il recommande alors dans un troisième et dernier temps de « *mesurer la capacité totale du système pénal afin de déterminer si l'attribution de tâches supplémentaires n'aurait pas pour effet de le surcharger, conduisant à une baisse générale de son effectivité* »³⁰⁴⁸.

Finalement, la méthode proposée par Louk Hulsman vise essentiellement à s'assurer que le droit pénal soit et demeure un « *droit d'exception* »³⁰⁴⁹ mobilisé uniquement pour réprimer les plus importantes atteintes portées au pacte social³⁰⁵⁰. C'est donc de manière indirecte que cette méthode permet d'envisager la gravité d'un comportement déterminé. En effet, celle-ci ne résulte pas des caractéristiques propres à ce dernier mais est établie au regard des spécificités du système pénal et de la plus-value que sa mobilisation présente par rapport aux autres formes de contrôle social³⁰⁵¹. Bien que stimulante intellectuellement, on peut craindre que son intérêt ne soit que théorique car comme le reconnaît son concepteur, ladite méthode est en pratique susceptible de poser de « *grandes difficultés* »³⁰⁵² dans la mesure où un grand nombre de données nécessaires à sa mise en œuvre « *sont extrêmement difficiles à calculer quantitativement* »³⁰⁵³. Mais, pour autant, Louk Hulsman insiste sur le fait que les difficultés en question ne doivent pas placer le chercheur dans un état de résignation car il s'agit pour lui de « *la seule méthode acceptable que nous puissions suivre* »³⁰⁵⁴. Par ailleurs, il souligne que si en l'état actuel des connaissances, elle ne concourt que très difficilement à la détermination des comportements les plus graves, elle permet en revanche aisément « *d'indiquer un certain nombre de cas où la criminalisation doit être absolument exclue* »³⁰⁵⁵. Autrement dit, en suivant ce raisonnement hulsmanien, on pourrait à tout le moins « *élaborer une liste de critères négatifs de criminalisation* »³⁰⁵⁶.

³⁰⁴⁵ Louk HULSMAN, « Défense sociale nouvelle et critères de décriminalisation », *op. cit.*, p. 29.

³⁰⁴⁶ *Ibid.*

³⁰⁴⁷ V. en ce sens : Louk HULSMAN, « Défense sociale nouvelle et critères de décriminalisation », *op. cit.*, p. 29.

³⁰⁴⁸ Margaux COQUET, *op. cit.*, n° 108 p. 118. V. aussi : A rapprocher de : Louk HULSMAN, « Défense sociale nouvelle et critères de décriminalisation », *loc. cit.* ; Conseil de l'Europe, *Rapport sur la décriminalisation*, *op. cit.*, pp. 59-60.

³⁰⁴⁹ Emmanuel DREYER, *Droit pénal général*, LexisNexis, 6^{ème} éd., 2021, n° 55 p. 69. V. aussi : Florent KIRMANN, *Le principe de nécessité en droit pénal des affaires*, *op. cit.*, n°7 pp. 5-6 ; Manon DE SAINT-LEGER, *op. cit.*, n°66 p. 72.

³⁰⁵⁰ A rapprocher de : Jorge DE FIGUEIREDO DIAS, *loc. cit.* ; Emmanuel DREYER, *Droit pénal général*, *op. cit.*, n° 55 p. 68.

³⁰⁵¹ A rapprocher du principe d'utilité mis en exergue par Mireille Delmas-Marty, V. Mireille DELMAS-MARTY, « Pour des principes directeurs de la législation pénale », *RJC*, 1985, n° 2, p. 226. V. aussi du même auteur : *Les grands systèmes de politique criminelle*, *op. cit.*, pp. 288-289 ; *Le flou du droit*, PUF, Paris, 2004, pp. 334-340. V. enfin : *Infra* §409.

³⁰⁵² Louk HULSMAN, « Défense sociale nouvelle et critères de décriminalisation », *loc. cit.*

³⁰⁵³ *Ibid.*

³⁰⁵⁴ *Ibid.*

³⁰⁵⁵ *Ibid.*

³⁰⁵⁶ *Ibid.*

b. Les travaux du XIV^{ème} Congrès international de droit pénal

400. L'adoption de critères de gravité déjà mentionnés – Afin de préparer au mieux le XIV^{ème} Congrès international de droit pénal qui devait se tenir à Vienne en octobre 1989, la section suédoise de l'Association Internationale de Droit Pénal a organisé un colloque à Stockholm en juin 1987. Ce dernier – déjà évoqué –, avait pour thème « *Les problèmes juridiques et pratiques posés par la différence entre le droit criminel et le droit administratif pénal* »³⁰⁵⁷. A cette occasion, la rationalité, l'effectivité et la légitimité des systèmes répressifs furent interrogées³⁰⁵⁸. Or, précisément, questionner la légitimité d'un système répressif conduit à rechercher des critères permettant de différencier les réseaux de sanctions mobilisables³⁰⁵⁹. A ce sujet, le rapport de ce colloque distingue trois prismes d'évaluation déjà mentionnés à savoir les valeurs protégées, le dommage et la faute³⁰⁶⁰.

401. Bilan : des travaux éclairants à défaut d'être décisifs – Bien qu'intéressants sur le fond, les travaux internationaux susmentionnés ne permettent pas de dégager de nouveaux indicateurs de gravité. Toutefois, ils soulignent et complètent la richesse des recherches menées sur le sujet. L'importance de ces recherches est telle qu'elles ont eu en pratique un impact significatif sur les réflexions menées en France en matière de dépenalisation.

B. Les réflexions poursuivies en France

402. La volonté réitérée « d'ordonner le multiple sans le réduire »³⁰⁶¹ – Dans le prolongement des réflexions précédemment évoquées, une méthode visant à faciliter le choix de la répression à mettre en œuvre fut mise au point en France à l'occasion des travaux de révision du Code pénal **(1)**. Qui plus est, par la suite, cette méthode inspira les réflexions entreprises dans différents secteurs techniques **(2)**³⁰⁶².

1. Les réflexions relatives à la révision du Code pénal

403. La mise au point d'une méthode française de dépenalisation – Comme annoncé précédemment, une méthode de dépenalisation fut mise au point à l'occasion des réflexions relatives à la révision du Code pénal français. L'originalité, mais aussi la force de cette méthode, tiennent au fait qu'elle repose sur la « *logique floue* »³⁰⁶³.

³⁰⁵⁷ V. *Revue internationale de droit pénal*, Editions Erès, Volume 59, 1988, n° 1 et 2. V. *Supra* §177.

³⁰⁵⁸ V. Mireille DELMAS-MARTY, « Rapport général », *op. cit.*, p. 31.

³⁰⁵⁹ *Ibid.* A rapprocher de : Jocelyne LEBLOIS-HAPPE, *op. cit.*, n° 1343 p. 578.

³⁰⁶⁰ V. Mireille DELMAS-MARTY, *op. cit.*, pp. 59-61.

³⁰⁶¹ Mireille DELMAS-MARTY, *Le flou du droit*, PUF, Paris, 2004, p. 345.

³⁰⁶² Mireille DELMAS-MARTY, *Les grands systèmes de politique criminelle*, PUF, Paris, 1992, p. 286 et s. A rapprocher de : Mireille DELMAS-MARTY, « Les conditions de rationalité d'une dépenalisation partielle du droit pénal de l'entreprise », *Bilan et perspectives du droit pénal de l'entreprise, IX^e Congrès de l'Association française de Droit Pénal (Lyon, 26-28 novembre 1987)*, Economica, Paris, 1989, p. 95 et s. ; V. aussi : Mireille DELMAS-MARTY, « Nouveau Code pénal, avant-propos », *RJC*, 1993, pp. 433-444.

³⁰⁶³ « *La logique floue [...] a pour objet d'étude la représentation des connaissances imprécises et le raisonnement approché* », V. Louis GACOGNE, *Logique floue et applications*, 2003, p. 4. A rapprocher de : Catherine THIBIERGE, « Le droit souple. Réflexions sur les textures du droit », *RTD Civ.* 2003, p. 599.

A cet égard, après avoir mis en avant l'intérêt que recèle cette dernière **(a)**, le contenu de la méthode ainsi esquissée sera détaillé **(b)**. Ce faisant, il sera montré que ladite méthode constitue un moyen idoine de mise en communication des réseaux de sanctions.

a. La logique de la méthode de dépénalisation employée

404. La nécessité de faire « dérailler la rigoureuse logique aristotélicienne »³⁰⁶⁴

– « Si la politique est l'art de choisir, alors l'incrimination est un acte de pure politique au sens très général du terme »³⁰⁶⁵. Néanmoins, il importe que les choix opérés par le législateur en la matière procèdent d'une logique rationnelle. En pratique, tel est le cas lorsque trois conditions sont vérifiées. En effet, la rationalité du travail d'incrimination suppose : « un choix entre plusieurs décisions alternatives, de l'information sur laquelle la décision peut être fondée et des critères pour juger de la valeur des différentes solutions en partant de cette information »³⁰⁶⁶.

405. Le refus de l'automatisme – Ainsi, pour que le législateur puisse prendre une décision rationnelle, il est tout d'abord nécessaire qu'il dispose d'un choix entre plusieurs alternatives. Et c'est justement pour procéder à ce choix que la logique floue devrait être privilégiée par rapport à la logique binaire, également appelée « logique formelle »³⁰⁶⁷. Cette dernière – développée par Aristote –, repose sur trois principes : le principe d'identité suivant lequel « un être est nécessairement identique à lui-même »³⁰⁶⁸ ; le principe de non-contradiction selon lequel « un même sujet ne peut pas recevoir deux attributs contradictoires en même temps et sous le même rapport »³⁰⁶⁹ ; et le principe du tiers-exclu en vertu duquel « de deux propositions contradictoires, l'une est vraie, l'autre est fausse, la vérité (ou la fausseté) de l'une impliquant la vérité (ou la fausseté) de l'autre »³⁰⁷⁰.

Si de tels principes permettent d'établir de rigoureuses démonstrations mathématiques, ils se révèlent d'un intérêt limité en droit dans la mesure où – en ce domaine –, le raisonnement suivi résulte moins d'une logique de démonstration que d'argumentation³⁰⁷¹. En effet, en droit, il est davantage question de motiver une prise de position plutôt que d'affirmer sa pertinence. Or, précisément, la logique floue conduit dans son application à mettre en exergue – sans l'imposer –, une solution qu'il conviendrait de favoriser³⁰⁷².

³⁰⁶⁴ Paul WATZLAWICK, « La mouche et la bouteille à mouches », *op. cit.*, p. 270.

³⁰⁶⁵ Yves MAYAUD, « Ratio legis et incrimination », *RSC*, 1983, p. 600.

³⁰⁶⁶ Mireille DELMAS-MARTY, « Pour des principes directeurs de la législation pénale », *RSC*, 1985, n° 2, p. 226.

³⁰⁶⁷ V. Chaïm PERELMAN, « Logique formelle et logique informelle », *Séminaire de Philosophie et Mathématiques*, 1981, pp. 1-7.

³⁰⁶⁸ Philippe GRANAROLO, « Raison (notions de base) », *Encyclopædia Universalis* [en ligne], consulté le 31 mai 2023. URL : <https://www.universalis.fr/encyclopedie/raison-notions-de-base/>.

³⁰⁶⁹ *Ibid.*

³⁰⁷⁰ *Ibid.* A rapprocher de : Marcel BARZIN et Alfred ERRERA, « Sur le principe du tiers exclus », *Archives de la Société Belge de Philosophie*, Première année (1928-29), fascicule n° 2, Bruxelles, 1929, pp. 3-26.

³⁰⁷¹ V. Chaïm PERELMAN, *Ethique et droit*, Editions de l'Université de Bruxelles, 2^{ème} éd., 2012, pp. 563-568 et pp. 597-606.

³⁰⁷² A rapprocher de : Mireille DELMAS-MARTY, *Le flou du droit*, PUF, Paris, 2004, p. 317.

Ainsi, alors que la logique binaire impose – à l'image du blanc et du noir –, deux cas de figure diamétralement opposés, la logique floue reconnaît l'existence entre ces derniers d'un éventail de possibilités³⁰⁷³. Ce faisant, elle est plus à même de saisir avec nuance un problème complexe³⁰⁷⁴. Par ailleurs, en étendant le champ des possibles, la logique floue rend les décisions prises dépourvues de tout automatisme. Or, cet avantage n'est pas négligeable car la mise en adéquation du droit aux faits suppose en pratique un ajustement permanent auquel seul un système souple permet de procéder³⁰⁷⁵.

406. Le refus du hasard – Toutefois, lorsqu'on accepte de recourir à la logique floue, il faut prendre garde à ce que ce flou assumé ne soit pas synonyme d'opacité et d'arbitraire³⁰⁷⁶. A cet égard, il faut avoir à l'esprit que la multiplication des choix envisageables – qui résulte de la mise en œuvre de la logique floue –, n'apporte pas en elle-même un supplément de rationalité « *si elle ne fait que substituer à l'automatisme une sorte de hasard par inadvertance selon lequel la décision sera prise sans contrôle, parmi la gamme des possibles* »³⁰⁷⁷. C'est pourquoi, il est important qu'une motivation explicite accompagne le choix finalement établi. Or, cette exigence de motivation suppose que la décision prise puisse être fondée sur une information déjà disponible ; cette dernière pouvant notamment porter sur la fréquence des comportements que le législateur envisage d'incriminer, ou sur les diverses caractéristiques de l'affaire qui devra être jugée³⁰⁷⁸. Enfin, de manière à véritablement assurer le caractère rationnel du choix envisagé, des critères suffisamment précis pour juger de la valeur des solutions possibles doivent avoir été préalablement dégagés³⁰⁷⁹.

407. L'adoption d'une logique plus « performante »³⁰⁸⁰ – En définitive, l'adoption de la logique floue conduit à refuser à la fois l'automatisme et le hasard dans la prise de décision, de manière à ce que cette dernière soit fondée sur un « *subjectivisme dirigé* »³⁰⁸¹ qui consiste à laisser une marge d'appréciation aux décideurs tout en orientant préalablement leur choix au regard de critères préétablis³⁰⁸². Ainsi, en pratique, cette logique présente l'indéniable intérêt de permettre à celui qui la mobilise de prendre une décision à la fois transparente et éclairée³⁰⁸³. Enfin, elle paraît particulièrement adaptée à la complexité des problèmes que l'on rencontre en droit. Il n'est donc guère étonnant de constater qu'elle fut mobilisée pour savoir si un comportement devait être réprimé pénalement.

³⁰⁷³ V. en ce sens : Franck DERNONCOURT, *Introduction à la logique floue*, Paris, 2011, p. 1. A rapprocher de : Mireille DELMAS-MARTY, *Le flou du droit*, *op. cit.*, p. 318. Et du même auteur, « Vers une autre logique juridique : à propos de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme », *D.* 1998, 28^{ème} cahier, Chron. XXXV, pp. 221-224, spéc. pp. 223-224.

³⁰⁷⁴ V. Groupe de recherche Droits de l'Homme et logiques juridiques, *op. cit.*, p. 837. A rapprocher de : Catherine THIBIERGE, « Le droit souple. Réflexions sur les textures du droit », *RTD Civ.* 2003, p. 599.

³⁰⁷⁵ V. en ce sens : Mireille DELMAS-MARTY, « Pour des principes directeurs de la législation pénale », *op. cit.*, p. 226.

³⁰⁷⁶ V. en ce sens : Groupe de recherche Droits de l'Homme et logiques juridiques, *op. cit.*, p. 852.

³⁰⁷⁷ Mireille DELMAS-MARTY, « Pour des principes directeurs de la législation pénale », *RSC*, 1985, n° 2, p. 226.

³⁰⁷⁸ V. en ce sens : *Ibid.*

³⁰⁷⁹ *Ibid.* A ce sujet, il est certain qu'on ne peut se satisfaire que d'un seul critère car « *la recherche de cohérence ne peut obéir à un principe unique* », V. Mireille DELMAS-MARTY, *Le flou du droit*, *op. cit.*, p. 321.

³⁰⁸⁰ Groupe de recherche Droits de l'Homme et logiques juridiques, *op. cit.*, p. 854.

³⁰⁸¹ Mireille DELMAS-MARTY, « Pour des principes directeurs de la législation pénale », *RSC*, 1985, n° 2, p. 226.

³⁰⁸² V. Juliette TRICOT, « Réinventer toujours » Mireille Delmas-Marty ou l'art de raconter le Droit », *RSC*, 2023, p. 19.

³⁰⁸³ La logique floue aussi appelée « *logique informelle* » est celle « *qui justifie l'action, qui permet de trancher une controverse, de prendre une décision raisonnable* », V. Chaïm PERELMAN, « Logique formelle et logique informelle », *op. cit.*, p. 3.

b. Le contenu de la méthode de dépenalisation employée

408. La réforme du Code pénal français : un rendez-vous manqué³⁰⁸⁴ – « *Entre la loi et le peuple pour qui elle est faite, il faut un moyen ou un lien de communication : car il est nécessaire que le peuple sache ou puisse savoir que la loi existe et qu'elle existe comme loi* »³⁰⁸⁵. A travers ces mots, Portalis entendit mettre en avant l'importance de l'accessibilité des lois³⁰⁸⁶. De ce point de vue, la réforme du Code pénal français opérée à la fin du siècle dernier devait permettre aux justiciables de mieux situer ledit code dans un contexte d'ensemble³⁰⁸⁷. Cela supposait notamment de mettre fin à « *l'éclatement des supports du droit pénal* »³⁰⁸⁸ tout en prenant acte de l'importante ampleur prise par les sanctions extra-pénales. A ce propos, de manière à clarifier le dispositif répressif existant, plusieurs groupes de travail ont mis en avant la nécessité de définir des « *principes directeurs de sélection* »³⁰⁸⁹ permettant d'identifier les comportements et sanctions qui devraient être prévus par le nouveau Code pénal³⁰⁹⁰. C'est ainsi qu'à l'occasion des travaux de révision du Code pénal français, une méthode visant à « *orienter le choix entre le réseau pénal ou extrapénal* »³⁰⁹¹ fut mise au point.

409. Le souci de punir « jamais plus qu'il n'est juste et jamais plus qu'il n'est utile »³⁰⁹² – Cette méthode de dépenalisation fut conçue comme une « *aide à la décision* »³⁰⁹³ offerte au législateur français. Son objectif n'était pas de limiter les pouvoirs de celui-ci mais de « *fournir un instrument de mise en cohérence de l'ensemble du droit des sanctions destiné à éclairer les choix du législateur en définissant des indicateurs de gravité des comportements qui permettent de situer la proximité ou l'éloignement par rapport à la catégorie pénale* »³⁰⁹⁴.

Sur le fond, elle repose audacieusement sur les principes – chers à la doctrine néoclassique³⁰⁹⁵ – de justice et d'utilité³⁰⁹⁶. Audacieusement, car Ortolan lui-même avait avoué être sceptique quant à la possibilité de mettre en œuvre de manière concrète ces principes³⁰⁹⁷.

³⁰⁸⁴ A rapprocher de : Nasser-Eddine AZERI, *op. cit.*, n°554 p. 440.

³⁰⁸⁵ Jean-Étienne-Marie PORTALIS, *Discours préliminaire du premier projet de Code civil*, 1801, p. 77.

³⁰⁸⁶ Bien plus récemment, Mireille Delmas-Marty a rappelé la nécessité de disposer d'un droit « *accessible à tous, qui ne serait pas imposé d'en haut comme vérité révélée, détenue par les seuls interprètes officiels, mais consacré d'en bas comme vérité partagée, donc relative et évolutive* », V. Mireille DELMAS-MARTY, *Pour un droit commun*, Ed. Seuil, 1994, Quatrième de couverture.

³⁰⁸⁷ V. en ce sens : Mireille DELMAS-MARTY, « Nouveau Code pénal, avant-propos », *RSC*, 1993, p. 440.

³⁰⁸⁸ Mireille DELMAS-MARTY, « Nouveau Code pénal, avant-propos », *RSC*, 1993, p. 439.

³⁰⁸⁹ Mireille DELMAS-MARTY, « Nouveau Code pénal, avant-propos », *op. cit.*, p. 441.

³⁰⁹⁰ Il s'agit des groupes de travail de l'inventaire (1982-1985) et de celui dit « *qualité de la loi* » (1988-1990), V. *Ibid.*

³⁰⁹¹ Mireille DELMAS-MARTY, *Les grands systèmes de politique criminelle*, PUF, Paris, 1992, p. 286.

³⁰⁹² Joseph-Louis-Elzéar ORTOLAN, *Eléments de droit pénal*, T. I, Libr. Plon, Paris, 3e éd. 1863, n° 205, p. 92. Cette formule qui constitua le crédo néoclassique est parfois attribuée à Louis-Philippe Guizot, V. Mireille DELMAS-MARTY, *Les chemins de la répression*, PUF, Paris, 1980, p. 79.

³⁰⁹³ Mireille DELMAS-MARTY, « Nouveau Code pénal, avant-propos », *op. cit.*, p. 442. A rapprocher de : Mireille DELMAS-MARTY, « Pour des principes directeurs de la législation pénale », *RSC*, 1985, n° 2, p. 229.

³⁰⁹⁴ Mireille DELMAS-MARTY, « Nouveau Code pénal, avant-propos », *loc. cit.*

³⁰⁹⁵ A ce propos, V. Michel VAN DE KERCHOVE, Yves CARTUYVELS, Christine GUILLAIN et Françoise TULKENS, *Introduction au droit pénal. Aspects juridiques et criminologiques*, Kluwer, Bruxelles, 9^{ème} éd., 2010, pp. 100-101.

³⁰⁹⁶ V. Mireille DELMAS-MARTY, *Les grands systèmes de politique criminelle*, PUF, Paris, 1992, p. 287. V. aussi : Mireille DELMAS-MARTY et Geneviève GIUDICELLI-DELAGE, *Droit pénal des affaires*, Paris, PUF, 2000, p. 23.

³⁰⁹⁷ « *J'avoue qu'il n'y a pas d'instrument physique pour reconnaître et pour mesurer le juste non plus que l'utile, comme on mesure la longueur ou la pesanteur d'un corps* », V. Joseph-Louis-Elzéar ORTOLAN, *op. cit.*, n° 206 pp. 92-93. A rapprocher de : Claire BALLOT SQUIRAWSKI, *Les éléments constitutifs, essai sur les composantes de l'infraction*, *op. cit.*, n° 192 pp. 184-185.

Or, c'est justement ce à quoi sont parvenus les membres des commissions ayant travaillé sur ce sujet³⁰⁹⁸. En effet, ces derniers ont élaboré « *une double batterie d'indicateurs, de justice et d'utilité* »³⁰⁹⁹ à partir desquels il devenait possible de déterminer si l'on devait avoir recours au droit pénal. Dit de manière plus concrète, pour procéder à cette détermination, la méthode proposée recommande de raisonner en deux temps.

Le premier temps de l'analyse vise à apprécier si le recours à la voie pénale est conforme à l'idée de justice sachant qu'il en va ainsi lorsque la gravité du comportement envisagé est telle qu'elle légitime ce recours³¹⁰⁰. En l'occurrence, pour évaluer la gravité du comportement en question, la méthode propose une série de trois indicateurs : la transgression, le dommage et l'intérêt protégé³¹⁰¹. Chacun de ces indicateurs se décline en trois critères auxquels est attribué un degré de proximité avec le réseau pénal. Ainsi, en combinant ces indicateurs et critères, on obtient le tableau suivant (cf. tableau 10) :

Tableau 10 – Critères de gravité - principe de justice³¹⁰²

Indicateurs	Critères	Degré de proximité
Transgression	Faute intentionnelle	3
	Faute d'imprudence	2
	Faute matérielle	1
Intérêt protégé	Valeur à haute protection	3
	Droits et libertés reconnus	2
	Règles de discipline de la vie en société	1
Dommage	Atteinte quantitativement forte	3
	Atteinte quantitativement faible	2
	Menace d'atteinte	1

L'idée est ensuite de procéder à une « *évaluation globale* »³¹⁰³ en additionnant les degrés de proximité attribués pour chaque indicateur. Et, si la somme obtenue dépasse un certain niveau – qualifié de « *seuil de compatibilité* »³¹⁰⁴ –, alors le comportement en cause devrait être considéré comme relevant du système pénal. A l'inverse, si le résultat du calcul effectué est inférieur à un autre seuil, alors le recours au droit pénal devrait être écarté. A cet égard, dans le cadre des travaux de révision du Code pénal français, le premier seuil avait été fixé à sept et le second à trois³¹⁰⁵.

³⁰⁹⁸ Il est fait référence ici aux travaux de la Commission de révision du Code pénal associés à ceux de la Commission Justice pénale et droits de l'homme, V. Mireille DELMAS-MARTY, *Les grands systèmes de politique criminelle*, loc. cit. De ce point de vue, la méthode en question constitue donc un véritable tour de force.

³⁰⁹⁹ Mireille DELMAS-MARTY, *Les grands systèmes de politique criminelle*, loc. cit.

³¹⁰⁰ V. en ce sens : Mireille DELMAS-MARTY, loc. cit. ; Jocelyne LEBLOIS-HAPPE, *op. cit.*, n° 1345 p. 578. A rapprocher de : A rapprocher de : Mireille DELMAS-MARTY, *Le flou du droit*, PUF, Paris, 2004, pp. 340-345.

³¹⁰¹ V. Mireille DELMAS-MARTY, *Les grands systèmes de politique criminelle*, loc. cit.

³¹⁰² Source : Mireille DELMAS-MARTY, « Nouveau Code pénal, avant-propos », RSC, 1993, p. 444.

³¹⁰³ Mireille DELMAS-MARTY, *Les grands systèmes de politique criminelle*, *op. cit.*, p. 288.

³¹⁰⁴ Groupe de recherche Droits de l'Homme et logiques juridiques, *op. cit.*, p. 843.

³¹⁰⁵ V. en ce sens : Mireille DELMAS-MARTY, *Les grands systèmes de politique criminelle*, loc. cit.

Ainsi, à titre d'exemple, s'agissant du meurtre, cette infraction est définie comme « *le fait de donner volontairement la mort à autrui* »³¹⁰⁶. Il s'agit donc d'une infraction intentionnelle (3) portant atteinte à une « *valeur à haute protection* »³¹⁰⁷ en l'occurrence la vie (3) et causant un dommage aussi irrémédiable que fort (3). En pondérant les degrés de proximité précédemment indiqués, on obtient le chiffre neuf. Par conséquent, il ne fait pas de doute que ce comportement devrait relever de la catégorie pénale.

Mais, tous les cas de figure rencontrés ne sont pas aussi limpides que celui du meurtre. En effet, il est des comportements pour lesquels la pénalisation peut véritablement poser question³¹⁰⁸. C'est pourquoi, dans les cas litigieux – c'est-à-dire ceux pour lesquels on obtient un chiffre compris entre trois et sept –, il est nécessaire de faire intervenir dans un second temps le principe d'utilité. Celui-ci se rattache « *aux fonctions que l'on peut raisonnablement attendre de l'incrimination pénale* »³¹⁰⁹. Plus précisément, selon la même logique que celle suivie précédemment, les concepteurs de cette méthode ont élaboré une autre série de trois indicateurs de manière à déterminer la sanction qui provoquerait le meilleur effet³¹¹⁰. Deux de ces indicateurs concernent l'efficacité de la sanction existante, tandis que le troisième renvoie à l'effectivité de la nouvelle sanction pénale proposée³¹¹¹.

Par ailleurs, comme précédemment, chacun de ces indicateurs se décline en trois critères auxquels est attribué un degré de proximité avec le réseau pénal. Ainsi, en combinant ces autres indicateurs et critères, on obtient le tableau suivant (cf. tableau 11) :

Tableau 11 – Critères d'efficacité et d'effectivité - principe d'utilité³¹¹²

Indicateurs	Critères	Degré de proximité
Efficacité de la sanction pénale existante (bilan)	Absence de sanction pénale	3
	Existence de sanction pénale inefficace	2
	Existence de sanction pénale efficace	1
Efficacité de la sanction extrapénale existante (bilan)	Absence de sanction extrapénale	3
	Existence de sanction extrapénale inefficace	2
	Existence de sanction extrapénale efficace	1
Effectivité de sanction proposée (étude d'impact)	Moyens suffisants de constatation et de traitement du contentieux	3
	Moyens de constatation suffisants mais moyens de traitement du contentieux insuffisants	2
	Moyens de constatation insuffisants	1

³¹⁰⁶ V. Article 221-1 du Code pénal français.

³¹⁰⁷ Les concepteurs de cette méthode considèrent comme « *valeurs à haute protection* » celles qui sont protégées par des textes supralégislatifs, constitutionnels ou internationaux. Or, la vie est notamment protégée par l'article 2 de la Convention européenne des droits de l'Homme, V. Mireille DELMAS-MARTY, *Les grands systèmes de politique criminelle*, PUF, Paris, 1992, pp. 287-288.

³¹⁰⁸ On peut notamment songer ici à l'usage de cannabis, V. Jocelyne LEBLOIS-HAPPE, *op. cit.*, n° 1352 p. 580.

³¹⁰⁹ Mireille DELMAS-MARTY, « Pour des principes directeurs de la législation pénale », *RSC*, 1985, n° 2, p. 228.

³¹¹⁰ Autrement dit, cette seconde série d'indicateurs porte sur l'« *effet utile* » de la sanction, V. Groupe de recherche Droits de l'Homme et logiques juridiques, *op. cit.*, p. 840.

³¹¹¹ V. Mireille DELMAS-MARTY, « Pour des principes directeurs de la législation pénale », *loc. cit.*

³¹¹² Source : Mireille DELMAS-MARTY, « Nouveau Code pénal, avant-propos », *RSC*, 1993, p. 444.

A cette étape du raisonnement, pour savoir s'il est pertinent de recourir à une sanction pénale, il faut d'abord s'assurer que le comportement visé n'est pas déjà réprimé de manière pénale ou extra-pénale. Si le système juridique prévoit déjà une telle répression, il faut alors rechercher si cette dernière est efficace dans le sens où elle produit l'effet escompté³¹¹³. Puis, en considération de cette première observation, il convient de mesurer l'effectivité prévisible de la nouvelle sanction pénale envisagée. En pratique, ce travail nécessite de réaliser une « *sorte d'étude d'impact* »³¹¹⁴ de manière à anticiper l'ampleur que prendrait le contentieux concerné mais aussi à évaluer la capacité d'absorption dudit contentieux par l'appareil pénal³¹¹⁵. Il ne s'agit pas là d'une tâche aisément réalisable mais on peut raisonnablement penser qu'en procédant à la fois à ce bilan d'efficacité et à cette étude d'effectivité, le législateur serait mieux armé pour décider du sort à réserver aux « *cas intermédiaires* »³¹¹⁶. D'ailleurs, si les critères et principes dégagés dans cette méthode ont une « *valeur théorique certaine* »³¹¹⁷ dans la mesure où ils permettent à l'autorité compétente de choisir de manière éclairée et transparente la répression à mettre en œuvre, il n'en reste pas moins qu'ils présentent aussi un indéniable intérêt pratique dans la mesure où ils ont inspiré des projets de réforme conduits dans divers secteurs techniques.

2. Les réflexions menées dans certains secteurs techniques

410. Une méthode de dépenalisation éprouvée – Les travaux réalisés à l'occasion de la révision du Code pénal français ont connu une certaine postérité. En ce sens, ils furent repris au sein du rapport Coulon relatif à la dépenalisation de la vie des affaires³¹¹⁸. Or, ce dernier a servi de support théorique à certaines réflexions menées en matière de répression des abus de marché **(a)**. Mais ce n'est pas tout car les travaux précédemment présentés ont été réutilisés pour rationaliser la protection de l'environnement par le droit pénal **(b)**.

a. L'exemple de la délinquance financière

411. Une réforme impérative aiguillée par la doctrine – En 2015, pour tenir compte de l'évolution non seulement du droit de l'Union européenne – induite par la directive *MAD II* et le règlement *MAR*³¹¹⁹ –, mais aussi de la jurisprudence – en l'occurrence l'arrêt *Grande Stevens*³¹²⁰ et la décision *EADS*³¹²¹ –, une réforme du système dual de répression des abus de marché fut notamment proposée par le groupe de travail de l'Autorité des marchés financiers³¹²².

³¹¹³ A propos du concept d'efficacité, V. Mireille DELMAS-MARTY, *Le flou du droit*, *op. cit.*, pp. 334-340.

³¹¹⁴ Mireille DELMAS-MARTY, *Les grands systèmes de politique criminelle*, PUF, Paris, 1992, p. 288.

³¹¹⁵ V. en ce sens : Mireille DELMAS-MARTY, *Les grands systèmes de politique criminelle*, *op. cit.*, pp. 288-289.

³¹¹⁶ Mireille DELMAS-MARTY, *Les grands systèmes de politique criminelle*, *op. cit.*, p. 288.

³¹¹⁷ Jocelyne LEBLOIS-HAPPE, *op. cit.*, n° 1351 p. 580.

³¹¹⁸ V. Jean-Marie COULON, *Rapport relatif à la dépenalisation de la vie des affaires*, 2008, p. 15.

³¹¹⁹ V. respectivement : Directive 2014/57/UE du 16 avril 2014 ; Règlement (UE) n° 596/2014 du 16 avril 2014.

³¹²⁰ V. CEDH, 4 mars 2014, n° 18640/10, *Grande Stevens c/ Italie*. A propos de cette décision, V. *Supra* §242.

³¹²¹ V. Cons. const. n° 2014-453/454 QPC et 2015-462 QPC du 18 mars 2015. A ce sujet, V. *Supra* §248.

³¹²² V. Rapport du groupe de travail de l'AMF, *L'application du principe ne bis in idem dans la répression des abus de marché. Proposition de réforme*, 19 mai 2015, 59p. D'autres pistes de réflexion furent proposées par d'autres spécialistes de la matière boursière, V.

Cette proposition a dégagé plusieurs principes à suivre parmi lesquels on retrouve : la mise en place d'une interdiction législative du cumul des poursuites ; la distinction claire des incriminations réservant la voie pénale aux faits les plus graves ; et la concertation entre le Parquet national financier et l'Autorité des marchés financiers préalable à l'engagement des poursuites³¹²³. Dans l'esprit de ses concepteurs, le suivi desdits principes devait permettre de réformer la législation française sans modifier de manière radicale le système institutionnel en place ni rompre l'équilibre trouvé entre les différentes voies répressives mobilisées en la matière³¹²⁴.

Pour pouvoir mettre en place cette réforme, le rapport soulignait la nécessité de définir des critères législatifs objectifs permettant de réserver les poursuites pénales aux faits les plus graves³¹²⁵. A ce sujet, en parcourant ledit rapport, il est permis de dégager cinq critères de gravité : l'intentionnalité des faits ; l'atteinte à des valeurs fondamentales de la société ; l'importance du dommage causé (évaluée notamment en tenant compte du montant des bénéfices générés ou de la perte évitée) ; la circonstance de la récidive ; et enfin la circonstance de la bande organisée³¹²⁶. On peut alors observer que seul ce dernier indicateur se distingue quelque peu de ceux qui avaient été précédemment évoqués. En effet, il n'avait jusqu'alors pas été fait mention de la bande organisée. Néanmoins, celle-ci vise en droit français « *tout groupement formé ou toute entente établie en vue de la préparation, caractérisée par un ou plusieurs faits matériels, d'une ou de plusieurs infractions* »³¹²⁷. Dès lors, cette circonstance particulière pourrait être rattachée au critère tenant aux procédés utilisés pour commettre l'acte délinquant.

Enfin, on observera que dans le prolongement de ce rapport, d'autres clés d'articulation des procédures répressives – à l'instar de la qualité de la personne poursuivie³¹²⁸ et de la nature de l'abus de marché réprimé³¹²⁹ –, furent proposées par la doctrine. Mais une fois encore, ces indicateurs ne se distinguent pas sensiblement de ceux déjà mis en avant³¹³⁰.

Rapport de la Commission *ad hoc*, *Poursuite et sanction des abus de marché : Le droit français à l'épreuve des textes communautaires et des jurisprudences récentes* (CEDH, CJUE, Conseil constitutionnel), Mai 2015, 100p.

³¹²³ V. Rapport du groupe de travail de l'AMF, *op. cit.*, p. IX.

³¹²⁴ V. en ce sens : Rapport du groupe de travail de l'AMF, *op. cit.*, p. 20.

³¹²⁵ V. Rapport du groupe de travail de l'AMF, *op. cit.*, p. 20 et 22. A rapprocher de : Loïc DE GRAËVE, « La répression », *op. cit.*, pp. 58-69. On retrouve de pareils critères en droit britannique, V. *Infra* §430.

³¹²⁶ V. Rapport du groupe de travail de l'AMF, *op. cit.*, pp. 23-24.

³¹²⁷ V. Article 132-71 du Code pénal.

³¹²⁸ A propos du manque de pertinence de ce critère en la matière, V. Nathalie HUET, « L'hypothèse d'un aiguillage entre manquement et délits boursiers », Arnaud REYGROBELLET et Nathalie HUET (sous. dir.), *La réforme du contentieux boursier*, *op. cit.*, pp. 215-217.

³¹²⁹ La prise en compte de ce critère conduirait à opérer une périlleuse distinction entre les comportements qui nuisent ouvertement à l'intérêt général et ceux qui portent principalement atteinte au bon fonctionnement des marchés, V. Nathalie HUET, « L'hypothèse d'un aiguillage entre manquement et délits boursiers », *op. cit.*, pp. 217-218.

³¹³⁰ A ce sujet, V. *Supra* §397.

b. L'exemple de la délinquance environnementale

412. La volonté exprimée de « redimensionner l'usage du droit pénal »³¹³¹ –

Entre 2011 et 2014, un groupe de seize juristes – enseignants-chercheurs, avocats, magistrats –, s'est réuni pour échauder un système gradué et efficace de protection de l'environnement par le droit pénal³¹³². A l'occasion ce travail de recherche, une classification des infractions environnementales fut notamment proposée³¹³³. Celle-ci repose sur quatre critères de gravité qui rappellent ceux proposés précédemment par la commission de réforme du Code pénal français : la gravité de la faute, la nature de l'intérêt protégé (l'homme ou l'environnement non humain), les caractéristiques du dommage, qualitatives (menace ou dommage réalisé) et quantitatives (étendue des conséquences produites)³¹³⁴. En effet, à partir de ces critères, les membres de ce groupe de travail ont esquissé une « échelle de gravité »³¹³⁵ de nature à permettre de redéfinir en matière environnementale les champs d'intervention respectifs des répressions administrative et pénale.

Par ailleurs, le recours à ces critères leur a également permis de ranger par ordre de gravité les différentes infractions pénales susceptibles d'être commises en la matière³¹³⁶. Ainsi, à l'aune desdits critères, il fut possible de dessiner les frontières internes et externes au droit pénal³¹³⁷. Pour le montrer, chacun des critères mobilisés dans le cadre de ces travaux sera successivement précisé.

413. Le bien juridique protégé – Le premier d'entre eux est celui de la valeur protégée. A partir de cet indicateur, les membres de ce projet de réforme ont distingué deux catégories d'« *écocrimes* »³¹³⁸ selon qu'ils concernent des atteintes à l'environnement ou à la personne³¹³⁹. Puis, ils rappellent qu'une infraction pénale contre l'environnement ne peut être constituée « *que lorsqu'un comportement intègre à la fois une violation des disciplines administratives et un risque abstrait pour l'équilibre des écosystèmes naturels* »³¹⁴⁰. Si bien qu'*a contrario*, les simples violations des disciplines administratives qui n'engendrent aucun risque pour l'environnement ne devraient pas être incriminées pénalement.

³¹³¹ Luca D'AMBROSIO, *op. cit.*, p. 89.

³¹³² V. Laurent NEYRET, « Avant-propos », Laurent NEYRET (sous. dir.), *op. cit.*, p. XV.

³¹³³ V. Proposition n° 2 issue de ce travail de recherche.

³¹³⁴ V. Mireille DELMAS-MARTY, « Préface », Laurent NEYRET (sous. dir.), *op. cit.*, p. IX.

³¹³⁵ Luca D'AMBROSIO, *loc. cit.*

³¹³⁶ Les juristes ayant contribué à cette recherche distinguent : les « *infractions contre l'environnement* », les « *infractions contre la personne ayant une dimension environnementales* » et « *l'écocide* », V. Luca D'AMBROSIO, *op. cit.*, pp. 89-90.

³¹³⁷ « *Tant à l'intérieur du champ pénal qu'en regard de ses frontières externes, la gravité fait office d'organisateur et de répartiteur des illicites et de leur gestion, au fond comme sur le plan procédural* », V. Yves CARTUYVELS, « Remarques transversales », *op. cit.*, pp. 291-292. Dans le même sens, Raphaële Parizot écrit que la gravité peut être considérée comme un « *critère de classification en droit pénal* » autant qu'elle peut être mobilisée comme « *critère de justification du droit pénal* », V. Raphaële PARIZOT, « Gravité et théorie des biens juridiques protégés », *op. cit.*, p. 103.

³¹³⁸ L'écocrime vise ici l'infraction environnementale de nature pénale présentant un degré de gravité inférieur à celui de l'écocide. Quant à l'expression « *écocide* », elle désigne « *les crimes les plus graves contre l'environnement qui [...] portent atteinte à la sûreté de la planète* », V. Mireille DELMAS-MARTY, « Préface », *op. cit.*, pp. VIII-IX.

³¹³⁹ Les écocrimes protègent une « *dualité de valeurs, à savoir l'environnement pour lui-même et la personne dans sa dimension environnementale* », V. Isabelle FOUCHARD et Laurent NEYRET, « 35 propositions pour mieux sanctionner les crimes contre l'environnement. Rapport de synthèse », *op. cit.*, p. 336. A rapprocher : Luca D'AMBROSIO, *op. cit.*, p. 93.

³¹⁴⁰ Luca D'AMBROSIO, *op. cit.*, p. 93.

Ainsi, dans le domaine de l'environnement, la ligne de démarcation des infractions administratives et pénales serait franchie dès lors que le comportement visé serait de nature à porter atteinte à la santé humaine ou à l'environnement. Au-delà, les juristes ayant participé à cette réflexion ont identifié la « *sûreté de la planète* »³¹⁴¹ comme étant une nouvelle valeur à protéger³¹⁴². Dans le cas présent, cette identification vise à prendre en compte « *la dimension diachronique et existentielle qui peut être rattachée à des dommages massifs ou particulièrement graves à l'environnement* »³¹⁴³. Aussi, en considération de son importance, cette valeur mériterait une « *protection renforcée* »³¹⁴⁴. C'est pourquoi, ce serait sur le fondement de l'atteinte à la sûreté de la planète que pourrait être fondé le crime supranational d'écocide (cf. tableau 12)³¹⁴⁵.

Tableau 12 – Valeur sociale protégée et classification des infractions³¹⁴⁶

Valeur atteinte par l'infraction	Type d'infraction
La sûreté de la planète	Crime supranational d'écocide
L'environnement ou la santé humaine	Ecocrime
Les disciplines administratives	Infraction administrative

414. Le caractère illicite du comportement visé – Le deuxième critère envisagé renvoie au caractère licite des comportements observés dans le domaine environnemental. A ce sujet, il est rappelé que la « *condition d'illicéité* »³¹⁴⁷ est un élément constitutif des infractions pénales en matière environnementale. Autrement dit, pour qu'un écocrime soit constitué, il est nécessaire que le comportement préjudiciable visé par l'incrimination pénale intègre au préalable la violation d'une loi, d'un règlement administratif, ou d'une décision prise par une autorité compétente, visant la protection de l'environnement³¹⁴⁸.

Cette condition d'illicéité est jugée nécessaire lorsqu'il est question d'incriminer des comportements portant atteinte à l'équilibre des écosystèmes³¹⁴⁹. En revanche, elle ne l'est pas lorsque de tels comportements affectent également d'autres valeurs telles que la santé ou la sûreté de la planète³¹⁵⁰. De cette manière, ladite condition contribue elle aussi à la construction d'un système graduel de protection pénale de l'environnement³¹⁵¹.

³¹⁴¹ Luca D'AMBROSIO, *op. cit.*, p. 94.

³¹⁴² A rapprocher de : François ROUSSEAU, « Valeurs sociales protégées et environnement », in Patrick MISTRETTA, Salomé PAPILLON et Camille KUREK, *op. cit.*, pp. 83-94.

³¹⁴³ *Ibid.*

³¹⁴⁴ Isabelle FOUCHARD et Laurent NEYRET, *op. cit.*, p. 336.

³¹⁴⁵ V. en ce sens : Luca D'AMBROSIO, *loc. cit.*

³¹⁴⁶ Source : Luca D'AMBROSIO, *op. cit.*, pp. 90-95.

³¹⁴⁷ Luca D'AMBROSIO, *op. cit.*, p. 95.

³¹⁴⁸ V. en ce sens : *Ibid.*

³¹⁴⁹ V. Luca D'AMBROSIO, *op. cit.*, p. 96.

³¹⁵⁰ *Ibid.* A rapprocher de : Isabelle FOUCHARD et Laurent NEYRET, *op. cit.*, p. 349 et p. 352.

³¹⁵¹ V. Luca D'AMBROSIO, *loc. cit.*

415. L'atteinte à la valeur protégée – Le troisième critère qui fut pris en considération se rattache à l'intensité de l'atteinte portée à la valeur protégée. Ce critère a permis aux membres du groupe de recherche de concevoir des « *incriminations de mise en danger* »³¹⁵² qui visent des infractions pénales dont la consommation ne se fonde « *ni sur un dommage avéré pour l'environnement ni sur un dommage avéré pour la santé humaine* »³¹⁵³. Selon lesdits membres, il y a lieu de parler de mise en danger de l'environnement lorsqu'un comportement crée « *un risque de dégradation substantielle des écosystèmes dans leur composition, leur structure ou leur fonctionnement* »³¹⁵⁴ et de mise en danger de la personne lorsque la conduite visée comporte le « *risque de causer la mort ou de graves lésions* »³¹⁵⁵. Au-delà, c'est également en considération de cet indicateur qu'une aggravation de la peine fut prévue en cas de réalisation d'un dommage consécutif à un écocrième³¹⁵⁶.

416. La nature de la faute commise – Enfin, le quatrième critère mobilisé fut celui de la faute. Ce critère permet d'apprécier « *la composante psychologique du comportement de l'auteur de l'infraction et l'adhésion à l'atteinte pour la valeur protégée qui en a résulté* »³¹⁵⁷. En pratique, il permet de distinguer les actes qui révèlent une hostilité manifeste à l'ordre social de ceux qui témoignent d'une simple indifférence à ce dernier³¹⁵⁸. Dans le cadre de ce travail de recherche, ce dernier critère a permis d'isoler le crime d'écocide dans le sens où ce dernier implique pour être caractérisé un comportement volontaire de son auteur alors que les écocrimés peuvent résulter d'une faute intentionnelle ou non intentionnelle³¹⁵⁹.

In fine, en prenant en compte chacun des critères précédemment évoqués, les juristes engagés dans ce projet ont dressé un tableau comparatif des différentes infractions environnementales envisageables (cf. tableau 13).

³¹⁵² Luca D'AMBROSIO, *op. cit.*, p. 99.

³¹⁵³ Luca D'AMBROSIO, *op. cit.*, pp. 99-100.

³¹⁵⁴ Luca D'AMBROSIO, *op. cit.*, p. 100. Isabelle FOUCHARD et Laurent NEYRET, *op. cit.*, p. 343.

³¹⁵⁵ V. Article 4, §1^{er} du projet de Convention Ecocrimes.

³¹⁵⁶ V. en ce sens : Isabelle FOUCHARD et Laurent NEYRET, *op. cit.*, pp. 344-345.

³¹⁵⁷ Luca D'AMBROSIO, *op. cit.*, p. 104.

³¹⁵⁸ V. en ce sens : *Ibid.* A rapprocher de : Isabelle FOUCHARD et Laurent NEYRET, *op. cit.*, p. 353. V. aussi : Yves MAYAUD, *Droit pénal général*, Paris, PUF, 7^{ème} éd. 2021, n°241 p. 291.

³¹⁵⁹ V. en ce sens : Luca D'AMBROSIO, *op. cit.*, pp. 104-107. A rapprocher de : Isabelle FOUCHARD et Laurent NEYRET, *op. cit.*, pp. 339-340..

Tableau 13 – Tableau comparatif des infractions environnementales³¹⁶⁰

	Infractions administratives	Ecocrimes		Ecocide
		Atteintes à l'environnement	Atteintes à la personne	
Définitions	Infractions qui sanctionnent la violation de règles administratives à caractère préventif, indépendamment de l'existence d'un risque ou d'un dommage avéré à l'environnement.	Infraction principale : la mise en danger de l'environnement s'entend des actes illicites incriminés commis intentionnellement ou par négligence et qui créent un risque de dégradation substantielle des écosystèmes dans leur composition, leur structure ou leur fonctionnement. Circonstance aggravante : l'atteinte à l'environnement s'entend des actes illicites incriminés commis intentionnellement ou par négligence et qui causent une dégradation substantielle des écosystèmes dans leur composition, leur structure ou leur fonctionnement.	Infraction principale : la mise en danger de la personne d'autrui consécutive à une atteinte à l'environnement s'entend des actes illicites incriminés commis intentionnellement ou par négligence et qui créent un risque de causer la mort ou de graves lésions à des personnes. Circonstance aggravante : les atteintes à la personnes consécutives à une atteinte à l'environnement s'entendent du fait de causer la mort ou de graves lésions à des personnes.	Infraction qui sanctionne des actes illicites incriminés commis intentionnellement dans le cadre d'une action généralisée ou systématique et qui portent atteintes à la sûreté de la planète.

³¹⁶⁰ Source : Laurent NEYRET' (sous. dir.), *Des écocrimes à l'écocide. Le droit pénal au secours de l'environnement*, Bruylant, 2015, p. 452.

417. Conclusion du chapitre 1 – Les développements qui précèdent forment une non négligeable source d’inspiration pour amender l’articulation des répressions en matière fiscale. A cet égard, on peut tout d’abord retenir de ces derniers le fait qu’ils aient permis de dégager une douzaine de critères de gravité³¹⁶¹. Or, il est indispensable de disposer de tels critères pour mettre fin à l’arbitraire de la répression³¹⁶². En effet, ces indicateurs constituent autant d’« *éléments de raison* »³¹⁶³ à partir desquels il devient possible de déterminer de façon claire et prévisible le tracé de la frontière entre les champs administratif et pénal³¹⁶⁴.

Plus encore, les développements précédents ont également permis de tirer différents enseignements. A titre d’exemple, l’expérience allemande a montré que le système de différenciation des répressions ne devait pas être trop rigide³¹⁶⁵. De même, il résulte de l’expérience italienne qu’il est nécessaire de bâtir un système de différenciation dont le fonctionnement reposerait sur la combinaison d’une pluralité de critères³¹⁶⁶. Et, pour mettre en œuvre ces derniers, il est apparu que la logique floue – plus performante que la logique binaire –, devrait être privilégiée³¹⁶⁷.

Mais aussi riches que soient ces enseignements, il est raisonnable de considérer leur obtention comme une étape de la réflexion aussi indispensable qu’insuffisante. Car, la détermination de critères de différenciation est certes incontournable mais il faut ensuite réfléchir à leur mise en œuvre pratique³¹⁶⁸. C’est pourquoi, il apparaît opportun de ne voir – dans les connaissances acquises au fil des développements qui précèdent –, que les prémices d’une réflexion plus aboutie visant à redessiner les frontières du droit pénal dans le champ de la délinquance fiscale. A cet égard, pour pouvoir esquisser une nouvelle architecture de la répression fiscale en France, il apparaît nécessaire de rendre la réflexion menée beaucoup plus concrète qu’elle ne l’a été. Car on ne saurait se contenter de réflexions restées au stade de projets telles que celles qui viennent d’être évoquées. C’est pourquoi, la concrétisation de la délimitation des répressions succédera à sa théorisation.

*
* *

³¹⁶¹ V. en ce sens : *Supra* §397.

³¹⁶² En l’absence de critères d’orientations clairs et significatifs, le choix de la sanction est « *constamment exposé au danger de solutions qui ne sont pas toujours fondées rationnellement* », V. Alessandro BERNARDI, « Expériences italiennes récentes en matière de science et de technique de la législation pénale », *Arc. pol. crim.*, n° 9, 1987, p. 174.

³¹⁶³ Alessandro BERNARDI, *op. cit.*, p. 189.

³¹⁶⁴ A rapprocher de : Soizic LORVELLEC, « La circulaire italienne du 19 décembre 1983 portant sur les critères d’orientation pour le choix entre sanctions pénales et sanctions administratives », *op. cit.*, p. 655.

³¹⁶⁵ V. *Supra* §395.

³¹⁶⁶ V. *Supra* §396. A rapprocher de : Nasser-Eddine AZERI, *La gravité de l’infraction en droit pénal*, *op. cit.*, n°253 p. 205.

³¹⁶⁷ V. *Supra* §402 et s.

³¹⁶⁸ L’exemple tiré du domaine de la délinquance environnementale est sur ce point éclairant, V. *Supra* §§412-416.

Chapitre 2. La concrétisation de la délimitation des répressions

418. Du cumul des répressions à leur articulation – Pour que l’harmonie règne dans le champ de la répression fiscale, l’un des objectifs assignés à ce travail de thèse est de proposer une articulation renouvelée des répressions mobilisables en ce domaine³¹⁶⁹. Or, précisément, l’adjectif « *renouvelé* » est un terme polysémique malicieux dans le sens où il peut signifier une chose et son contraire. En effet, le verbe « *renouveler* » peut être employé à propos d’une action qui est réitérée ou reproduite à l’identique mais aussi au sujet d’une institution, d’une réflexion ou d’un objet qui a été changé ou auquel on a donné « *un aspect, un caractère, un tour nouveau* »³¹⁷⁰. Dans le cas présent, il sera question d’embrasser la seconde acception de ce terme qui est ici mentionnée. Car le *statu quo* consistant à obstinément justifier l’admission du cumul des répressions – et la violation de la règle *ne bis in idem* qui peut en résulter –, n’est absolument pas satisfaisant, et ce, tant sur le plan de la sécurité juridique que sur celui de l’efficacité de la répression³¹⁷¹. En un mot : cumuler les répressions en matière fiscale est une erreur. C’est pourquoi, afin de sortir vivant de la « *bouteille à mouches* »³¹⁷² dans laquelle nous sommes actuellement empêtrés, il faut impérativement arrêter de chercher à théoriser cette erreur pour la rendre présentable³¹⁷³. Dans cette perspective, il sera ici question de proposer un système d’articulation des répressions respectueux de la règle *ne bis in idem* prise dans sa forme originelle³¹⁷⁴. Autrement dit, il s’agira de tout mettre en œuvre pour que « *le cumul cède la place au choix* »³¹⁷⁵.

A cet égard, afin d’éviter de renouveler les erreurs du passé, la réflexion proposée sera menée à partir d’expériences concrètes préexistantes ayant dépassé le stade du simple projet. L’étude de ces dernières – associée à l’ensemble des développements qui précèdent –, permettra de disposer d’un recul commode pour proposer une refonte raisonnée du système français de répression fiscale³¹⁷⁶. Ainsi, à partir de cas déjà présents (**section 1**), on formulera audit système un nouvel avenir (**section 2**).

³¹⁶⁹ Ce travail de thèse vise également un objectif d’ordre méthodologique, V. *Infra* §486.

³¹⁷⁰ <https://www.cnrtl.fr/definition/renouvel%C3%A9>. V. aussi dans le même sens : *Le LEXIS - Le dictionnaire érudit de la langue française*, Larousse, 2014, p. 1613.

³¹⁷¹ A ce sujet, V. *Supra* §363.

³¹⁷² V. *Supra* §218.

³¹⁷³ A rapprocher de : Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 1276 pp. 439-440.

³¹⁷⁴ Le principe *ne bis in idem* avait pour fonction originelle de proscrire le cumul des poursuites, V. *Supra* §228.

³¹⁷⁵ Jules LEPOUTRE, « La marche contrariée des sanctions fiscales vers le principe non bis in idem », *REIDF*, n° 2017/1, p. 110. A rapprocher de : Jérôme CHACORNAC, *op. cit.*, p. 333.

³¹⁷⁶ « *La justice humaine, qui est l’attribut le plus important du pouvoir social, ne doit être que la raison appliquée, dans sa plus grande pureté possible, aux faits illégitimes contraires à l’ordre social* », V. Pellegrino ROSSI, *Traité de droit pénal*, T. I, 2^{ème} éd. Paris, 1855, p. 77.

Section 1 - La délimitation des répressions conjuguée au présent

419. Exemples concrets d'articulation des répressions – Afin de disposer d'un meilleur regard sur les différentes possibilités d'articulation des répressions, on s'intéressera d'abord à la récente réforme opérée en France en matière de répression des abus de marché (§1). Puis, on étudiera les législations espagnole et belge qui gouvernent l'articulation des répressions en matière fiscale (§2).

§1. La réforme du système français de répression des abus de marché

420. La réforme du cadre répressif financier : un « véritable laboratoire »³¹⁷⁷ – Il est à double titre judicieux de prendre pour source de réflexion la réforme du système français de répression des abus de marché. Tout d'abord car cette réforme constitue un exemple concret de réarticulation des répressions dans un secteur technique³¹⁷⁸. Mais surtout car, à l'occasion de cette réforme, des juristes et parlementaires avaient envisagé de nombreuses hypothèses d'évolution du dispositif alors en vigueur³¹⁷⁹. Or, celles-ci sont de nature à éclairer le raisonnement qu'il conviendrait de suivre en matière fiscale. C'est pourquoi, on procédera à une analyse des principales solutions apportées pour mieux assurer l'articulation entre les voies pénale et administrative s'agissant des abus de marché³¹⁸⁰. Et, de manière à enrichir le propos qui va suivre, l'étude de cette réforme (A) sera éclairée par des regards étrangers (B).

A. L'étude de la réforme de la législation française

421. Une réforme source de riches débats doctrinaux – A l'heure où le législateur français était appelé à intervenir pour modifier en profondeur le droit applicable en matière de répression des abus de marché, plusieurs voies de réforme furent envisagées. A cet égard, de manière à clarifier le propos, il sera d'abord présenté celles qui furent écartées (1) avant d'étudier celle qui fut retenue (2).

1. Les solutions écartées

422. La suppression de l'une des voies de sanction : une proposition de réforme « peu réaliste et contreproductive »³¹⁸¹ – Etant entendu que la mobilisation de l'outil pénal est nécessaire lorsqu'il s'agit de réprimer « *les formes graves d'opérations d'initié, de manipulation de marché et de divulgation illicite d'informations privilégiées lorsqu'elles sont commises*

³¹⁷⁷ Jérôme CHACORNAC, « L'articulation des répressions. Comment résoudre le problème de *non bis in idem* ? », *op. cit.*, p. 338.

³¹⁷⁸ V. Loi n° 2016-819 du 21 juin 2016 réformant le système de répression des abus de marchés.

³¹⁷⁹ V. en ce sens : Thierry BONNEAU, « Cumul des poursuites administratives et pénales : où est l'erreur ? », *Bulletin Joly Bourse*, mars 2016, p. 90 n°1 ; Jérôme CHACORNAC, « L'articulation des répressions. Comment résoudre le problème de *non bis in idem* ? », *loc. cit.* A rapprocher de : Jean-Marie COULON, *Rapport relatif à la dépénalisation de la vie des affaires*, 2008, pp. 61-68.

³¹⁸⁰ V. Proposition de loi n°19 du 7 octobre 2015, relative à la répression des infractions financières et présentée par Albéric de Montgolfier, p. 4.

³¹⁸¹ Rapport de la Commission *ad hoc*, *Poursuite et sanction des abus de marché : Le droit français à l'épreuve des textes communautaires et des jurisprudences récentes* (CEDH, CJUE, Conseil constitutionnel), Mai 2015, p. 48.

intentionnellement »³¹⁸², il fut un temps envisagé de supprimer en la matière les manquements administratifs existants³¹⁸³. Toutefois, cette solution fut rapidement écartée car elle aurait entraîné une saturation du système pénal qui elle-même aurait sérieusement compromis l'efficacité de la répression mise en œuvre³¹⁸⁴. En effet, en pratique, l'engorgement de la voie pénale se serait traduit par un traitement excessivement long des dossiers et aurait révélé l'incapacité de l'institution judiciaire à répondre de manière satisfaisante aux grandes infractions boursières³¹⁸⁵.

Ainsi, il apparaît que tant en matière fiscale que financière, le dualisme de la répression doit être conservé³¹⁸⁶. Car, en définitive, dans ces deux domaines, ce dualisme « *ne pose problème que parce que le cumul des poursuites est possible* »³¹⁸⁷.

423. Le mise en conformité du système répressif vis-à-vis des exigences imposées par le Conseil constitutionnel : une « solution a minima »³¹⁸⁸ – Comme on l'a vu précédemment, à travers sa décision *EADS*, le Conseil constitutionnel a censuré la double poursuite, pénale et administrative, des abus de marché³¹⁸⁹. En l'espèce, l'inconstitutionnalité prononcée est intervenue à raison d'une application cumulative de quatre conditions. De telle manière que l'on pouvait déduire de cette décision, qu'en cas de non-vérification de l'une d'entre elles, le cumul des répressions serait toléré. En ce sens, il fut envisagé de satisfaire aux exigences constitutionnelles en entravant la réalisation d'une des conditions posées par le Conseil. Parmi ces conditions, figurait celle de l'identité juridictionnelle. En effet, les Sages de la rue de Montpensier relevèrent à l'occasion de l'affaire *EADS* que : « *La sanction encourue par l'auteur d'un manquement d'initié [...] et la sanction encourue par l'auteur d'un délit d'initié [relevaient] toutes deux des juridictions de l'ordre judiciaire* »³¹⁹⁰. C'est pourquoi, de manière à faire échec à cette condition, il fut proposé de concentrer le contentieux administratif de l'abus de marché entre les mains du Conseil d'Etat³¹⁹¹. Dans le même esprit, il aurait également pu être proposé de redessiner les contours des incriminations financières ou de réviser à la baisse les sanctions susceptibles d'être prononcées par la Commission des sanctions de l'Autorité des marchés financiers³¹⁹².

³¹⁸² Directive 2014/57/UE relative aux sanctions pénales applicables aux abus de marché, §10.

³¹⁸³ V. Rapport de la Commission *ad hoc*, *op. cit.*, pp. 48-50 ; Rapport du groupe de travail de l'AMF, *op. cit.*, pp. 14-16. A rapprocher de : Jérôme CHACORNAC, « Le "tout pénal" », Arnaud REYGROBELLET et Nathalie HUET (sous. dir.), *La réforme du contentieux boursier*, 1^{re} édition, Bruxelles, Larcier, 2016, pp. 181-196.

³¹⁸⁴ V. Jérôme LASSERRE CAPDEVILLE, Corinne MASCALA et Sébastien NEUVILLE, « Propositions doctrinales pour lutter contre l'atteinte au principe *non bis in idem* en matière financière », *Recueil Dalloz*, 2012, p. 693, n° 21 à 25 ; Jérôme CHACORNAC, « L'articulation des répressions. Comment résoudre le problème de *non bis in idem* ? », *op. cit.*, p. 342.

³¹⁸⁵ V. Rapport de la Commission *ad hoc*, *op. cit.*, p. 49 ; Rapport du groupe de travail de l'AMF, *op. cit.*, p. 16.

³¹⁸⁶ « *L'avantage d'une répression pluraliste est [...] de circonscrire chaque droit répressif à un domaine qui, par essence, lui est adapté* », V. Loïc DE GRAEVE, *Essai sur le concept de droit de punir en droit interne*, *op. cit.*, n° 1078.

³¹⁸⁷ Rapport du groupe de travail de l'AMF, *loc. cit.* V. aussi : Frédéric KRENC, *op. cit.*, *nhp* n°16.

³¹⁸⁸ Rapport de la Commission *ad hoc*, *op. cit.*, p. 54.

³¹⁸⁹ A propos de la décision *EADS*, V. *Supra* §248.

³¹⁹⁰ Cons. const. n° 2014-453/454 QPC et 2015-462 QPC du 18 mars 2015, consid. 27.

³¹⁹¹ V. à ce propos : Rapport de la Commission *ad hoc*, *op. cit.*, pp. 59-66.

³¹⁹² V. Anne-Valérie LE FUR et Dominique SCHMIDT, « La réforme du contentieux financier imposé par le Conseil constitutionnel », *D.*, 2015, p. 894 ; Loïc DE GRAEVE, « L'hypothèse d'une réécriture des éléments constitutifs des délits et manquements d'initié », Arnaud REYGROBELLET et Nathalie HUET (sous. dir.), *op. cit.*, pp. 203-214.

Mais, la jurisprudence constitutionnelle évoluant, de telles solutions n'ont – avec raison –, pas été retenues car elles n'auraient produit que des effets limités et à court terme³¹⁹³. Par ailleurs, cette seconde solution proposée apparaissait d'autant moins satisfaisante que la réforme attendue du système de répression des abus de marché devait notamment tenir compte – en sus de la décision *EADS* –, de la jurisprudence récente de la Cour européenne des droits de l'Homme et en particulier des arrêts *Grande Stevens*³¹⁹⁴ et *Kapetanios*³¹⁹⁵.

424. La création d'une « *procédure unique* »³¹⁹⁶ : une solution trop ambitieuse ?

– En 2014, Anne-Valérie Le Fur et Dominique Schmidt ont analysé l'organisation du contentieux des marchés financiers et cela leur a permis d'établir trois constats³¹⁹⁷. Le premier prend la forme d'un paradoxe. En effet, ces auteurs ont constaté qu'en dépit du fait que la Commission des sanctions de l'Autorité des marchés financiers était experte en la matière, elle bénéficiait d'une compétence « *très étroite* »³¹⁹⁸ car « *limitée au prononcé de sanctions administratives* »³¹⁹⁹. Si bien que, selon ces mêmes auteurs, il conviendrait de tirer pleinement parti de l'expertise de ladite Commission en étendant son champ de compétence³²⁰⁰. Le second constat établi était celui de l'éclatement du contentieux financier, dans le sens où un même fait – à l'image de la diffusion de fausses informations sur le marché –, pouvait donner lieu à trois procédures distinctes : une première devant la Commission des sanctions ; une deuxième devant le juge pénal ; et une troisième devant le juge civil³²⁰¹. Enfin, fut également observée l'inefficacité du traitement du contentieux financier³²⁰².

Pour remédier à ces différentes faiblesses du système en vigueur, ces auteurs jugèrent opportun de transformer la Commission des sanctions de l'Autorité des marchés financiers en un « *tribunal des marchés financiers* »³²⁰³. Ils soutinrent en effet que cette transformation permettrait d'accroître l'efficacité dudit contentieux en l'unifiant et en le rationalisant³²⁰⁴. En pratique, la réforme que ces juristes proposaient consistait à étendre la compétence de la Commission des sanctions de l'Autorité des marchés financiers de manière à ce qu'elle puisse – de manière exclusive –, juger à la fois les manquements administratifs et les infractions

³¹⁹³ V. en ce sens : Rapport de la Commission *ad hoc*, *op. cit.*, p. 54.

³¹⁹⁴ V. CEDH, 4 mars 2014, n° 18640/10, *Grande Stevens c/ Italie*. A propos de cette décision, V. *Supra* §242.

³¹⁹⁵ V. CEDH, 30 avril 2015, n° 3453/12, 42941/12 et 9028/13, *Kapetanios et autres c/Grèce*. Cette affaire concernait la condamnation à des amendes administratives de personnes accusées de contrebande et qui avaient été acquittées au pénal. *In casu*, la Cour jugé qu'un tel cas de figure était contraire à la fois au principe de présomption d'innocence et à la règle *ne bis in idem*. Pour mener à bien cette réforme, le législateur devait aussi tenir compte de dispositions communautaires, V. *Infra* n° 3224.

³¹⁹⁶ Jérôme CHACORNAC, « L'articulation des répressions. Comment résoudre le problème de *non bis in idem* ? », *op. cit.*, p. 339.

³¹⁹⁷ A rapprocher de : Loïc DE GRAËVE, « La répression », *op. cit.*, pp. 27-28 et pp. 47-69.

³¹⁹⁸ Anne-Valérie LE FUR et Dominique SCHMIDT, « Il faut un tribunal des marchés financiers », *Recueil Dalloz*, 2014, p. 551.

³¹⁹⁹ Anne-Valérie LE FUR et Dominique SCHMIDT, « Il faut un tribunal des marchés financiers », *op. cit.*, p. 552.

³²⁰⁰ V. en ce sens : Rapport de la Commission *ad hoc*, *op. cit.*, p. 56. A rapprocher de : Anne-Valérie LE FUR et Dominique SCHMIDT, « La réforme du contentieux financier imposé par le Conseil constitutionnel », *Recueil Dalloz*, 2015, p. 894.

³²⁰¹ V. en ce sens : Anne-Valérie LE FUR et Dominique SCHMIDT, « Il faut un tribunal des marchés financiers », *op. cit.*, p. 551. A rapprocher de : Katrin DECKERT, « Un tribunal spécifique dédié au contentieux financier », Arnaud REYGROBELLET et Nathalie HUET (sous. dir.), *La réforme du contentieux boursier*, *op. cit.*, pp. 196-197.

³²⁰² V. Anne-Valérie LE FUR et Dominique SCHMIDT, « Il faut un tribunal des marchés financiers », *op. cit.*, pp. 553-556.

³²⁰³ V. en particulier à ce sujet : Anne-Valérie LE FUR et Dominique SCHMIDT, « Il faut un tribunal des marchés financiers », *op. cit.*, pp. 551-559. V. aussi : Katrin DECKERT, « Un tribunal spécifique dédié au contentieux financier », *op. cit.*, pp. 198-200.

³²⁰⁴ V. Anne-Valérie LE FUR et Dominique SCHMIDT, « Il faut un tribunal des marchés financiers », *op. cit.*, p. 551.

pénales incriminés en droit financier, mais aussi décider de la réparation du préjudice causé à la suite de tels agissements³²⁰⁵. Ce faisant, toute la répression financière aurait été « *dans les mains d'un juge hautement spécialisé et donc particulièrement expert et vigilant à l'égard des effets normatifs de ses décisions* »³²⁰⁶. Dans cette perspective, et de manière à ce que ce tribunal soit en mesure d'apporter aux infractions financières une réponse rapide et adaptée, il était prévu qu'il fût composé de magistrats et de professionnels des marchés financiers. Ainsi, chacun de ses membres auraient pu « *bénéficier de la formation, de l'expérience et de la compétence des autres* »³²⁰⁷.

Dans les faits, l'idée consistant à créer cette « *juridiction d'exception* »³²⁰⁸ en matière financière comportait certains avantages. A cet égard, on relèvera le fait que cette solution permette « *un gain de temps et une économie de moyens* »³²⁰⁹ mais aussi le maintien de « *la diversité punitive en matière d'abus de marché grâce à la dualité de sanctions et leur gradation* »³²¹⁰. Pour autant, cette proposition n'emporta pas la conviction et fut rejetée pour diverses raisons³²¹¹.

Parmi elles, on mentionnera la crainte que cette proposition de réforme heurte le principe constitutionnel de séparation des pouvoirs, se traduise par une inégalité de traitement des justiciables ou entraîne un allongement global du délai de traitement des dossiers³²¹². Mais, il faut aussi souligner que cette solution fut également écartée par pur pragmatisme. En effet, la mise en œuvre de cette « *solution ambitieuse* »³²¹³ imposait une « *refonte complète du régime de poursuite et de sanction des abus de marché* »³²¹⁴. Le législateur avait donc besoin de temps pour procéder à une réforme d'une telle ampleur.

Or, précisément, le temps lui manquait car il était confronté à l'urgence d'une modification législative résultant de l'impérative prise en compte de dispositions communautaires ayant vocation à régir – à partir du 3 juillet 2016 –, la matière des abus de marché, et plus particulièrement les sanctions qui leur sont applicables³²¹⁵.

³²⁰⁵ V. Anne-Valérie LE FUR et Dominique SCHMIDT, « Il faut un tribunal des marchés financiers », *op. cit.*, p. 556.

³²⁰⁶ Rapport de la Commission *ad hoc*, *op. cit.*, p. 57.

³²⁰⁷ *Ibid.* A rapprocher de : Anne-Valérie LE FUR et Dominique SCHMIDT, « Il faut un tribunal des marchés financiers », *op. cit.*, p. 557 ; Jean-Marie COULON, *Rapport relatif à la dépénalisation de la vie des affaires*, 2008, p. 68.

³²⁰⁸ Rapport du groupe de travail de l'AMF, *op. cit.*, p. 17.

³²⁰⁹ Anne-Valérie LE FUR et Dominique SCHMIDT, « Il faut un tribunal des marchés financiers », *op. cit.*, p. 558.

³²¹⁰ Katrin DECKERT, « Un tribunal spécifique dédié au contentieux financier », *op. cit.*, n° 324 p. 200.

³²¹¹ « *À la réflexion, cette création ex-nihilo, démarche toujours complexe surtout dans un environnement budgétaire contraint, aurait été de nature à susciter plus de difficultés qu'elle n'en aurait résolues* », V. Arnaud REYGROBELLET, « Conclusion », Arnaud REYGROBELLET et Nathalie HUET (sous. dir.), *La réforme du contentieux boursier*, n° 470 p. 286. L'auteur observe par ailleurs que : « *Ni l'Allemagne, ni l'Italie, ni le Royaume-Uni, ni même les Pays-Bas, qui connaissent pourtant tous l'existence d'un double dispositif de sanctions pénales et administratives, n'ont jugé utile de mettre en place une juridiction d'exception spécialement dévolue au traitement du contentieux des abus de marché* », V. Arnaud REYGROBELLET, « Conclusion », *op. cit.*, n° 470 p. 287.

³²¹² V. en ce sens : Rapport du groupe de travail de l'AMF, *op. cit.*, p. 18. A rapprocher de : Jérôme CHACORNAC, « L'articulation des répressions. Comment résoudre le problème de *non bis in idem* ? », *op. cit.*, p. 339-340. Katrin DECKERT, « Un tribunal spécifique dédié au contentieux financier », *op. cit.*, p. 201.

³²¹³ Rapport de la Commission *ad hoc*, *loc. cit.*

³²¹⁴ Rapport de la Commission *ad hoc*, *op. cit.*, p. 54.

³²¹⁵ V. Règlement (UE) n° 596/2014 en date du 16 avril 2014 et portant sur les abus de marché ; Directive 2014/57/UE en date du 16 avril 2014 et relative aux sanctions pénales applicables aux abus de marché. A rapprocher de : Rapport de la Commission *ad hoc*, *op. cit.*, pp. 37-45.

2. La solution retenue

425. Le choix d'un « mécanisme d'aiguillage »³²¹⁶ – Si l'on fait abstraction de la solution totalement inadaptée consistant à supprimer l'une des voies répressives, il a jusqu'à présent été fait mention d'une solution certainement trop ambitieuse et d'une autre qui ne l'était pas assez. Entre ces deux extrêmes, le législateur fit le choix d'une « *solution intermédiaire* »³²¹⁷ consistant dans la mise en place d'un mécanisme d'aiguillage de la répression à mettre en œuvre³²¹⁸. En effet, le législateur a – au travers de la loi n° 2016-819 du 21 juin 2016 –, consacré à l'article L. 465-3-6 du Code monétaire et financier, le principe selon lequel une autorité répressive (en l'occurrence le procureur de la République financier ou l'Autorité des marchés financiers) ne peut agir (en mettant en mouvement l'action publique ou en procédant à la notification de griefs) si l'autre l'a précédée³²¹⁹.

Par ailleurs, ce même texte prévoit que si l'une de ces autorités souhaite agir, elle doit informer « *l'autre partie* »³²²⁰ de ce souhait. Cette dernière dispose alors d'un délai de deux mois, pour informer de son intention la première autorité qui s'est manifestée. Une fois à ce stade, deux hypothèses peuvent être envisagées : soit l'autorité informée ne répond pas ou répond qu'elle ne souhaite pas agir et dans ce cas la première institution qui s'est manifestée peut entreprendre l'action qu'elle souhaitait engager ; soit l'autorité informée manifeste son intention d'agir également et auquel cas un conflit positif serait patent³²²¹.

Dans cette dernière hypothèse, l'autorité répressive qui avait initié cet échange doit dans un délai de quinze jours, d'une part réitérer auprès de l'autre partie son intention d'agir et, d'autre part, saisir le procureur général près la cour d'appel de Paris de ce conflit. Enfin, lorsque ce magistrat est saisi, il dispose à son tour d'un délai de deux mois pour autoriser ou non le procureur de la République financier à mettre en mouvement l'action publique, après avoir mis en mesure les deux autorités répressives mobilisées initialement de présenter leurs observations³²²².

³²¹⁶ V. notamment : Régis VABRES et Samia MAOUCHE, « Fasc. 1511 : Autorité des marchés financiers – Pouvoir de sanction », *J.-Cl Droit bancaire et financier*, LexisNexis, 2023, n°19 ; Frank MARTIN LAPRADE, « Contentieux boursier : abus de marché et autres manquements », *Répertoire des sociétés*, Dalloz, 2023, n° 314. A rapprocher de : Rapport de la Commission *ad hoc*, *op. cit.*, pp. 67-71 ; Rapport du groupe de travail de l'AMF, *op. cit.*, pp. 19-27.

³²¹⁷ Rapport de la Commission *ad hoc*, *op. cit.*, p. 54.

³²¹⁸ Cette solution avait déjà été esquissée en 2008 à l'occasion du rapport Coulon, V. Jean-Marie COULON, *Rapport relatif à la dépenalisation de la vie des affaires*, 2008, p. 67. Elle fut ensuite envisagée par la commission *ad hoc* ayant travaillé sur le sujet et préconisée par le groupe de travail de l'Autorité des marchés financiers, V. respectivement : Rapport de la Commission *ad hoc*, *op. cit.*, pp. 67-75 ; Rapport du groupe de travail de l'AMF, *op. cit.*, pp. 19-31.

³²¹⁹ V. en particulier : Arnaud REYGROBELLET, « La procédure retenue par le législateur », Arnaud REYGROBELLET et Nathalie HUET (sous. dir.), *La réforme du contentieux boursier*, *op. cit.*, pp. 231-248. V. aussi : Catherine CHAMPRENAULT, « Une nouvelle articulation des sanctions pénales et administratives en matière boursière », *Bulletin Joly Bourse*, Mars-Avril 2017, p. 167 ; Jérôme CHACORNAC, « La répression des abus de marché à l'épreuve de la prévisibilité des peines : vers un autre *Grande Stevens* », *Recueil Dalloz*, 2016, p. 1264 ; Florent KIRMAN, *Le principe de nécessité en droit pénal des affaires*, *op. cit.*, n°66 pp. 58-59.

³²²⁰ Expression utilisée par la doctrine, faute d'en avoir trouvé une meilleure, V. Catherine CHAMPRENAULT, *loc. cit.*

³²²¹ V. en ce sens : Catherine CHAMPRENAULT, *op. cit.*, p. 168.

³²²² V. Article L465-3-6, IV.

Dans ces circonstances – dont la réunion devrait en pratique être rare³²²³ –, la décision prise par le procureur général près la cour d'appel de Paris est définitive et non susceptible de recours³²²⁴. De cette manière, est finalement consacrée en droit financier, une interdiction législative du cumul des poursuites pénales et administratives à l'encontre d'une même personne ayant commis les mêmes faits³²²⁵.

426. Une « nouvelle architecture »³²²⁶ fondée sur de solides échanges entre l'AMF et le PNF – Mais comme l'a relevé la doctrine : « *l'aiguillage, seul, est insuffisant* »³²²⁷. Aussi vraie que soit cette affirmation, celle-ci n'est pas problématique car avant la mise en place de ce mécanisme d'aiguillage, le Code monétaire et financier organisait déjà un dialogue relativement soutenu entre l'Autorité des marchés financiers et le Parquet national financier³²²⁸. En ce sens, et à seul titre d'illustration, l'article L. 621-20-1 dudit Code – dont la première version date de 2003 –, prévoit que : « *Si [...] l'Autorité des marchés financiers acquiert la connaissance d'un crime ou d'un délit, elle est tenue d'en donner avis [...] au procureur de la République et de transmettre à ce magistrat tous les renseignements, procès-verbaux et actes qui y sont relatifs* »³²²⁹. De manière complémentaire, l'article L. 621-20-4 du même Code – instauré en 2014 –, dispose que le procureur de la République financier peut communiquer toute pièce de la procédure pénale « *ayant un lien direct avec des faits susceptibles d'être soumis à l'appréciation de la commission des sanctions de l'Autorité des marchés financiers* »³²³⁰. Ainsi, avant même que le nouveau dispositif issu de la loi du 21 juin 2016 soit mis en œuvre, il existait déjà une « *tradition de collaboration et d'échanges entre l'AMF et le parquet financier* »³²³¹. Or, on peut raisonnablement penser qu'une telle tradition facilite la définition de stratégies communes dans le traitement des abus de marché et participe donc de l'efficacité du système d'aiguillage en place³²³².

427. Un aiguillage « source de déraillements »³²³³ – Toutefois, il ne faut pas occulter le fait qu'avant d'être choisie par le législateur, la solution dite de « *l'aiguillage* » entre la voie administrative et pénale fut sévèrement critiquée en raison de sa prétendue complexité et des importantes faiblesses qu'elle présenterait³²³⁴.

³²²³ Dans la mesure où l'arbitrage auquel procède le procureur général près la cour d'appel de Paris concerne « *les hypothèses les moins évidentes, celles où la concertation n'a pu jouer parce que l'hésitation et le doute sont autorisés* », V. Catherine CHAMPRENAULT, *op. cit.*, p. 169.

³²²⁴ V. Article L465-3-6, V.

³²²⁵ V. Frédéric STASIAK, « Délit et manquement boursier », *Répertoire des sociétés*, Dalloz, 2023, n°53

³²²⁶ Catherine CHAMPRENAULT, *op. cit.*, p. 168.

³²²⁷ Anne-Valérie LE FUR et Dominique SCHMIDT, « Sanctions des abus de marché : "l'aiguillage", source de déraillements », *Recueil Dalloz*, 2015, p. 1450.

³²²⁸ A rapprocher de : Catherine CHAMPRENAULT, *op. cit.*, pp. 168-169.

³²²⁹ V. Alinéa 1^{er} de l'article L. 621-20-1 du Code monétaire et financier.

³²³⁰ V. Article L. 621-20-4 du Code monétaire et financier.

³²³¹ Catherine CHAMPRENAULT, *op. cit.*, p. 168.

³²³² « *La qualité et la régularité des relations entre l'AMF et le parquet financier constituent [...] la première garantie du bon fonctionnement de ce système* », V. Catherine CHAMPRENAULT, *op. cit.*, p. 169.

³²³³ Anne-Valérie LE FUR et Dominique SCHMIDT, « Sanctions des abus de marché : "l'aiguillage", source de déraillements », *loc. cit.* Un autre auteur évoque les « *dangereuses imperfections* » du système d'aiguillage, V. Jérôme CHACORNAC, « L'articulation des répressions. Comment résoudre le problème de *non bis in idem* ? », *op. cit.*, p. 339.

³²³⁴ V. en particulier : Anne-Valérie LE FUR et Dominique SCHMIDT, *loc. cit.* Pour ces auteurs, le système d'aiguillage est notamment source d'incohérences et d'insécurité juridique dans le traitement du contentieux financier.

Par ailleurs, à la suite de l'entrée en vigueur de ce mécanisme, les critiques n'ont pas cessé³²³⁵. En cause, le fait que le législateur n'ait pas prévu de critères conditionnant le choix entre l'une ou l'autre voie répressive³²³⁶. Or, effectivement, en l'absence de tels critères légaux, la conventionnalité et la constitutionnalité de la solution mise en œuvre apparaissent douteuses.

En effet, sur le plan conventionnel tout d'abord, l'absence de critères légaux paraît contraire au principe de légalité des délits et des peines. A ce sujet, la Cour européenne des droits de l'Homme considère que ledit principe « doit être interprété et appliqué en vue d'assurer une protection effective contre les poursuites, condamnations et peines arbitraires »³²³⁷. A cette fin, elle exige que les infractions et les peines qui les répriment soient « clairement définies par la loi »³²³⁸. Aussi, la notion de « loi » au sens de l'article 7 de la Convention européenne des droits de l'homme implique des exigences qualitatives – telles que celles d'accessibilité et de prévisibilité –, qui doivent être satisfaites tant en ce qui concerne la définition de l'infraction que celle de la peine encourue³²³⁹. Or, en l'état actuel du système, ce dernier ne permet pas aux justiciables de connaître à l'avance la voie répressive qui serait mise en œuvre à leur encontre et donc les garanties dont ils pourraient bénéficier ainsi que les sanctions qu'ils encourraient. Par conséquent, on peut considérer que le système actuellement proposé ne satisfait pas aux exigences imposées par la Cour de Strasbourg.

Par ailleurs, sur le plan constitutionnel, ledit système paraît contraire au principe d'égalité devant la loi. A ce propos, il résulte de la jurisprudence du Conseil constitutionnel que « la loi pénale ne saurait, pour une même infraction, instituer des peines de nature différente, sauf à ce que cette différence soit justifiée par une différence de situation en rapport direct avec l'objet de la loi »³²⁴⁰. Or, en l'absence de critères légaux, il n'est pas possible d'objectiver rationnellement la « différence de situation »³²⁴¹ en question. Dès lors, en pratique, des justiciables placés dans des conditions identiques risquent d'être sanctionnés de manière différente. C'est pourquoi, on peut également considérer que le système actuellement en vigueur ne satisfait pas non plus aux exigences imposées par le Conseil.

428. L'aiguillage : un mécanisme condamné à disparaître ? – Bien que particulièrement sérieux, les reproches évoqués précédemment ne constituent pas une « condamnation par avance de l'aiguillage »³²⁴².

³²³⁵ V. Jérôme CHACORNAC, « La répression des abus de marché à l'épreuve de la prévisibilité des peines : vers un autre *Grande Stevens* », *loc. cit.* ; France DRUMMOND, « La décision de la CEDH du 4 mars 2014 et la décision du Conseil constitutionnel du 18 mars 2015 et leurs conséquences », *op. cit.*, p. 164 ; Anne-Valérie LE FUR et Dominique SCHMIDT, « Le traitement du cumul des sanctions administratives et pénales en droit interne : entre incohérences et insécurité juridique », *Recueil Dalloz*, 2016, p. 2126.

³²³⁶ A rapprocher de : Thierry BONNEAU, « Aiguillage et déraillement », *Bulletin Joly Bourse*, juillet-août 2016, p. 297.

³²³⁷ CEDH 22 janv. 2013, n° 42931/10, *Camilleri c/ Malte*, §34.

³²³⁸ Conseil de l'Europe, *Guide sur l'article 7 de la Convention européenne des droits de l'homme*, 2022, n° 26.

³²³⁹ V. en ce sens : *Ibid.*

³²⁴⁰ Cons. const. 28 juin 2013, n° 2013-328 QPC *Association Emmaüs Forbach*, consid. 3.

³²⁴¹ *Ibid.*

³²⁴² Jérôme CHACORNAC, « La répression des abus de marché à l'épreuve de la prévisibilité des peines : vers un autre *Grande Stevens* », *Recueil Dalloz*, 2016, p. 1264.

En effet, il paraît intellectuellement malhonnête de critiquer le système d'aiguillage en considérant que la nature de la sanction encourue est « affectée d'un aléa »³²⁴³. Car, comment pourrait-il en être autrement dès lors que la justice est rendue par des Hommes ? L'aléa est consubstantiel à la mise en œuvre du droit. Mais le rôle du législateur – aidé en cela par la doctrine –, est de faire de son mieux pour le réduire autant que possible. En ce sens, il convient d'observer qu'il serait tout à fait envisageable de prévoir un mécanisme d'aiguillage qui permette de rationaliser le choix de l'orientation procédurale et donc de réduire le risque « d'aléa, voire d'arbitraire, incompatible avec l'égalité »³²⁴⁴. Il suffirait pour cela de prévoir dans la loi des critères de répartition à la fois précis et compréhensibles pour le justiciable. C'est d'ailleurs précisément pour cette raison que, précédemment, des indicateurs de gravité ont été recherchés³²⁴⁵.

Qui plus est, lorsqu'on déplace le regard vers d'autres contextes nationaux, on s'aperçoit que certaines législations étrangères prévoient un système d'aiguillage dans l'optique d'une plus grande efficacité de la répression mise en œuvre.

B. L'éclairage apporté par des expériences étrangères

429. L'aiguillage : un système plébiscité au-delà de nos frontières – Lorsqu'on décide de porter le regard vers l'étranger, on peut s'apercevoir que les droits anglais (1) et allemand (2) favorisent un système d'aiguillage dont la mise en œuvre ne pose pas de véritables difficultés pratiques³²⁴⁶. Si bien que l'on est amené à penser qu'il serait particulièrement pertinent de recourir à ce mécanisme pour procéder à la mise en communication de différents réseaux de sanctions³²⁴⁷.

1. L'approche britannique

430. Le respect de la règle *ne bis in idem* : un problème seulement théorique – Au Royaume-Uni, dans le champ de la délinquance financière, il existe une multiplicité d'entités susceptibles d'engager des poursuites et d'infliger des sanctions³²⁴⁸. En effet, même si sur le territoire britannique, le *Financial Conduct Authority*³²⁴⁹ est l'unique autorité administrative indépendante investie du pouvoir de sanction des abus de marché, il n'en reste pas moins que d'autres institutions telles que le *Serious Fraud Office*³²⁵⁰ ou encore le *Crown*

³²⁴³ *Ibid.* L'auteur évoque même l'existence d'un « arbitraire total », V. *Ibid.*

³²⁴⁴ Anne-Valérie LE FUR et Dominique SCHMIDT, « Le traitement du cumul des sanctions administratives et pénales en droit interne : entre incohérences et insécurité juridique », *Recueil Dalloz*, 2016, p. 2126.

³²⁴⁵ A ce propos, V. *Supra* §376 et s.

³²⁴⁶ V. en ce sens : Arnaud REYGROBELLET, « Introduction », Arnaud REYGROBELLET et Nathalie HUET (sous. dir.), *La réforme du contentieux boursier*, *op. cit.*, p. 14.

³²⁴⁷ V. contra : Manon DE SAINT-LEGER, *op. cit.*, n°287 pp. 253-254.

³²⁴⁸ V. en ce sens : Etude n° 259, *La prévention du cumul des sanctions administratives et des sanctions pénales (ne bis in idem)*, octobre 2015, pp. 6-7.

³²⁴⁹ L'Autorité des services financiers régit la conduite de près de 50 000 entreprises afin de s'assurer qu'au Royaume-Uni, les marchés financiers sont honnêtes, concurrentiels et équitables, V. <https://www.fca.org.uk/about>.

³²⁵⁰ Le service de répression des fraudes est une autorité de poursuite spécialisée qui a pour mission de s'attaquer aux infractions de corruption et de fraude les plus graves ou complexes, V. <https://www.sfo.gov.uk/about-us/>.

*Prosecution Services*³²⁵¹ disposent du pouvoir d'intenter des poursuites pénales en cas d'infractions financières et pourraient théoriquement user de cette prérogative alors que le *Financial Conduct Authority* a déjà mis en œuvre une procédure répressive³²⁵².

Toutefois, en pratique, la double répression – et donc la possible violation de la règle *ne bis in idem* –, est évitée car dans les affaires d'abus de marché, les autorités pouvant concurrencer le *Financial Conduct Authority* réservent à ce dernier la primauté d'engager des poursuites pénales³²⁵³. Qui plus est, de manière à clarifier les conditions dans lesquelles cette autorité administrative exerce ses missions, celle-ci a publié en 2014 un « *guide d'application* » (*enforcement guide*)³²⁵⁴ dont la lecture révèle que le *Financial Conduct Authority* décide de l'opportunité des poursuites pénales en prenant en considération différents facteurs relatifs aux circonstances entourant la commission de l'infraction et à la personnalité de son auteur³²⁵⁵. Parmi ces facteurs figurent notamment la présence de victimes, l'importance du dommage subi, l'impact des actes visés sur le marché, l'existence de raisons poussant à croire que les actes visés sont susceptibles d'être répétés ou poursuivis ou encore les avertissements ou condamnations antérieures dont a fait l'objet la personne visée³²⁵⁶.

2. L'approche allemande

431. Le respect de la règle *ne bis in idem* : un problème inexistant³²⁵⁷ – En Allemagne, il existe un « *système alternatif et non cumulatif* »³²⁵⁸ des répressions mises en œuvre en matière d'abus de marché. En pratique, pour qu'un tel système fonctionne, le législateur allemand a retenu des définitions différentes des éléments constitutifs des infractions administratives et pénales³²⁵⁹. Plus précisément, il ressort de la législation allemande en la matière que seules certaines personnes déterminées peuvent être sanctionnées pénalement ; que la preuve de l'intention de l'agent doit être apportée pour pouvoir engager des poursuites pénales ; et que les effets produits par l'infraction sont pris en compte pour déterminer sa nature pénale ou administrative. Autrement dit, le législateur allemand procède à une différenciation des infractions selon la qualité de leurs auteurs, le caractère intentionnel ou non de leur conduite et les conséquences produites³²⁶⁰.

³²⁵¹ Le service des poursuites de la Couronne est chargé de poursuivre les enquêtes criminelles menées par la police et d'autres autorités d'enquête, en Angleterre et au pays de Galles, V. <https://www.cps.gov.uk/about-cps>.

³²⁵² V. en ce sens : Jaana SERRES et Geneviève HELLERINGER, « L'articulation des poursuites pénales et administratives au Royaume-Uni », Arnaud REYGROBELLET et Nathalie HUET (sous. dir.), *La réforme du contentieux boursier*, *op. cit.*, n° 175 p. 131 et n° 212 p. 143.

³²⁵³ V. en ce sens : Jaana SERRES et Geneviève HELLERINGER, *op. cit.*, n° 212 p. 143.

³²⁵⁴ V. en ce sens : Etude n° 259, *op. cit.*, p. 28.

³²⁵⁵ A rapprocher de : Etude n° 259, *op. cit.*, p. 28.

³²⁵⁶ V. en ce sens : Jaana SERRES et Geneviève HELLERINGER, *op. cit.*, pp. 140-142.

³²⁵⁷ « En Allemagne, la question du respect du principe *ne bis in idem* dans le domaine de la répression des abus de marché ne se pose pas, au moins dans la pratique, et elle n'est même pas débattue en doctrine, à la différence de la France », V. Katrin DECKERT, « *Ne bis in idem* – L'approche allemande en matière d'abus de marché », *op. cit.*, n° 102 p. 89.

³²⁵⁸ Katrin DECKERT, « *Ne bis in idem* – L'approche allemande en matière d'abus de marché », *op. cit.*, p. 95.

³²⁵⁹ V. Katrin DECKERT, « *Ne bis in idem* – L'approche allemande en matière d'abus de marché » *op. cit.*, pp. 95-96.

³²⁶⁰ V. *Ibid.* L'auteur précise que cette différenciation peut être fondée sur une combinaison de plusieurs de ces éléments.

Mais, en dépit de cette répartition des voies répressives, il se pourrait qu'un acte qualifié d'infraction pénale soit en même temps constitutif d'une infraction administrative dans la mesure où les éléments constitutifs de cette dernière sont plus facilement réunis³²⁶¹. C'est pourquoi, le droit allemand prévoit une répartition claire des compétences de chaque autorité répressive pouvant intervenir en la matière. En ce sens, la *Federal Financial Supervisory Authority*³²⁶² – que l'on peut considérer comme l'homologue allemand de l'Autorité des marchés financiers en France –, est tenue de transmettre sans délai au procureur compétent les faits laissant supposer la commission d'une infraction pénale³²⁶³. Et, dès lors que l'affaire est transmise au procureur, la procédure administrative est suspendue³²⁶⁴. Par ailleurs, si ledit procureur décide d'engager des poursuites pénales, alors dans ce cas, la mise en mouvement de l'action publique a pour effet d'interdire qu'une procédure de sanction soit mise en œuvre par la *Federal Financial Supervisory Authority*³²⁶⁵. Enfin, en l'absence de suspicion initiale de commission d'une infraction pénale, l'autorité judiciaire ne peut agir³²⁶⁶.

De cette manière, le système ainsi mis en place permet de réserver la répression pénale aux cas les plus graves sans qu'un cumul des répressions ne puisse avoir lieu³²⁶⁷. Au-delà, on peut remarquer que dans ce système, l'autorité judiciaire joue un rôle plus important que l'autorité administrative compétente en la matière³²⁶⁸. Or, cela participe de l'efficacité dudit système car – comme on l'a vu –, pour que le droit pénal puisse remplir les différentes fonctions qui lui sont attribuées, il est important que l'autorité qui le met en œuvre dispose d'une importante liberté d'action³²⁶⁹.

Bilan – Ainsi, il résulte des développements qui précèdent que l'aiguillage peut constituer un outil pertinent d'articulation des répressions³²⁷⁰. Mais pour qu'il le soit vraiment, il est nécessaire que l'articulation qu'il propose repose à la fois sur une intense collaboration entre les différentes autorités répressives concernées par ce mécanisme et sur des critères objectifs de répartition préalablement définis dans la loi³²⁷¹.

³²⁶¹ V. Katrin DECKERT, « *Ne bis in idem* – L'approche allemande en matière d'abus de marché », *op. cit.*, n° 123 p. 96.

³²⁶² Le principal objectif de ce service est d'assurer le bon fonctionnement, la stabilité et l'intégrité du système financier allemand, V. https://www.bafin.de/EN/DieBaFin/AufgabenGeschichte/aufgabengeschichte_node_en.html.

³²⁶³ V. Katrin DECKERT, « *Ne bis in idem* – L'approche allemande en matière d'abus de marché », *op. cit.*, p. 96-97 ; Etude n° 259, *op. cit.*, p. 13.

³²⁶⁴ V. en ce sens : Etude n° 259, *op. cit.*, p. 6 et 14.

³²⁶⁵ Katrin DECKERT, *loc. cit.*

³²⁶⁶ V. Katrin DECKERT, « *Ne bis in idem* – L'approche allemande en matière d'abus de marché », *op. cit.*, n° 125 p. 97.

³²⁶⁷ « *En définitive, il apparaît que le principe ne bis in idem est respecté, en pratique, par le droit allemand en matière de répression pénale et administrative des abus de marché, en raison des définitions différentes des infractions pénales et administratives et de la primauté des poursuites pénales* », V. Katrin DECKERT, « *Ne bis in idem* – L'approche allemande en matière d'abus de marché », *op. cit.*, n° 129 p. 99.

³²⁶⁸ A rapprocher de : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 801 pp. 590-591.

³²⁶⁹ Au-delà, Charles-Henri Hardy a montré dans sa thèse que le renforcement du rôle de l'autorité judiciaire constituerait un moyen d'accroître l'effectivité des sanctions infligées en matière fiscale, V. Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, pp. 715-723.

³²⁷⁰ En ce sens, certains auteurs estiment que l'aiguillage proposé en cette matière permet une « *efficace répartition de compétences* », V. David APELBAUM et Clémentine MARCON SABATIER, *loc. cit.*

³²⁷¹ « *Les critères de l'aiguillage vont orienter définitivement l'affaire vers le pénal ou l'administratif, ce qui n'est pas sans conséquences sur la personne poursuivie, et notamment sur ses droits. Ainsi, pour des faits substantiellement identiques, les critères de répartition entre le pénal et l'administratif doivent être précis et compréhensibles pour le justiciable* », V. Anne-Valérie LE FUR et Dominique SCHMIDT, « Sanctions des abus de marché : "l'aiguillage", source de déraillements », *Recueil Dalloz*, 2015, p. 1450.

Toutefois, aussi éclairante qu'elle soit, cette première illustration de l'articulation des répressions dans un domaine technique peut sembler insuffisante. En effet, étant donné que l'objectif ultime de la recherche ici envisagée est de proposer une réarticulation des procédures répressives en matière fiscale, il est apparu indispensable de disposer d'exemples concrets se rattachant à ce domaine. C'est pourquoi, avant de proposer une réforme du système français de répression fiscale, il a une nouvelle fois semblé opportun de tourner le regard vers l'étranger³²⁷².

§2. Les réformes de systèmes étrangers de répression fiscale

432. Illustrations tirées de législations fiscales étrangères – Dans le cas présent, il sera proposé une étude des réformes menées en Espagne **(A)** et en Belgique **(B)**. La volonté de prendre l'Espagne pour exemple s'inscrit en parfaite cohérence avec la démarche de ce travail de thèse réalisé en cotutelle avec l'université de Salamanque³²⁷³. Quant au choix de la Belgique, il se justifie au regard du caractère sinon abouti, à tout le moins inspirant du système instauré dans ce pays. Au-delà, on pourrait ajouter que dans ces deux pays, la règle *ne bis in idem* a obtenu une reconnaissance constitutionnelle³²⁷⁴.

A. L'articulation des répressions en droit pénal fiscal espagnol

433. *De minimis non curat praetor*³²⁷⁵ – Dans un Etat de droit, le droit pénal doit nécessairement avoir un domaine d'intervention restreint³²⁷⁶. Dans cette perspective, le droit espagnol admet un principe d'intervention minimale du droit pénal en vertu duquel ce dernier ne doit être employé qu'en de rares situations³²⁷⁷. Dans la pratique, la reconnaissance de ce principe impose de respecter les caractères fragmentaire et subsidiaire du droit pénal, ce qui conduit à interdire au législateur de recourir à la sanction pénale pour punir les comportements les moins graves³²⁷⁸. On peut ainsi considérer qu'en Espagne, la mise en communication des réseaux de sanctions est indirectement régie par le principe d'intervention minimale du droit pénal³²⁷⁹.

En outre, comme on l'a vu, la coexistence, dans un domaine donné de la délinquance, de deux voies répressives, permet « *un certain choix sur la nature de la sanction applicable* »³²⁸⁰.

³²⁷² A ce sujet, V. Eric DIARD et Emilie CARIOU, *Rapport de l'Assemblée nationale n° 982*, *op. cit.*, p. 44 et pp. 98-104.

³²⁷³ A propos des raisons justifiant le choix de l'Espagne comme principal pays de comparaison, V. *Supra* §27.

³²⁷⁴ Ce qui, en l'état actuel du droit, n'est pas le cas en France. A rapprocher de : *nbp* n° 1792.

³²⁷⁵ Adage latin selon lequel « *la loi (ou le prêteur) ne se soucie pas des choses minimales* », V. *Locutions latines juridiques*, Dalloz, 2007, p. 21. A ce sujet, V. Jean CARBONNIER, *Flexible droit. Pour une sociologie du droit sans rigueur*, *op. cit.*, pp. 74-75.

³²⁷⁶ A rapprocher de : *Supra* §156 et *Infra* §484.

³²⁷⁷ V. en ce sens : Jacobo BARJA DE QUIROGA, *Manual de derecho penal. Parte General. Tomo I*, Thomson Reuters Aranzadi, 2018, pp. 38-39. A propos de ce principe, V. aussi : Manuel CANCIO MELIA, « Principios del derecho penal (II) », *op. cit.*, pp. 79-84 ; Paolo FERREIRA DE CUNHA, « Les nouveaux paradigmes de la théorie pénale », *op. cit.*, pp. 86-88 ; Charlotte FAURE-GAUSSEL, *op. cit.*, pp. 37-45 ; Laura ZUNIGA RODRIGUEZ, *Política criminal*, Ed. Colex, 2001, pp. 271-273 ; Enrique ORT'S BERENGUER y José L. GONZALEZ CUSSAC, *Compendio de derecho penal. Parte general*, Tirant lo blanc, 7a edición, 2017, pp. 162-163 ; Nieves SANZ MULAS, *La política criminal en España*, Ratio legis, 2ª edición, 2017, pp. 88-89.

³²⁷⁸ V. Charlotte FAURE-GAUSSEL, *op. cit.*, n° 423 p. 184.

³²⁷⁹ V. en ce sens : Charlotte FAURE-GAUSSEL, *op. cit.*, n° 424 p. 184.

³²⁸⁰ Charlotte FAURE-GAUSSEL, *op. cit.*, n° 434 p. 187.

Mais, pour que de cette coexistence naisse une complémentarité des répressions, il est nécessaire de mettre en œuvre ces dernières de manière non pas cumulative mais alternative, conformément à la règle *non bis in idem*³²⁸¹. A cet égard, on a précédemment observé que ladite règle était mise à l'écart en droit français³²⁸². Qu'en est-il en droit espagnol ?

434. *Ne bis in idem* : un principe constitutionnel fragilisé – En Espagne, les incriminations pénales et administratives relèvent d'un « *même concept répressif* »³²⁸³. Car, selon la conception juridique en vigueur dans ce pays : « *Le pouvoir répressif de l'Etat est unitaire et s'exprime tant à travers le droit pénal qu'à travers le droit répressif administratif* »³²⁸⁴. Autrement dit, la conception espagnole est celle de l'« *unité ontologique du droit pénal et du droit répressif administratif* »³²⁸⁵. Dans un tel contexte, on pourrait de prime abord penser que la règle *ne bis in idem* pourrait ne jamais être violée car l'élément *bis* – nécessaire à l'application de ladite règle –, ferait toujours défaut.

Mais, en réalité, cela n'est pas aussi simple. Pour le montrer, on commencera par rappeler que la règle *ne bis in idem* n'est pas expressément formulée par la Constitution espagnole de 1978 mais a néanmoins acquis une valeur constitutionnelle trois ans plus tard. En effet, dans une décision rendue le 30 janvier 1981, les juges de la Cour constitutionnelle ont donné à ladite règle une assise constitutionnelle en considérant d'une part, qu'elle constituait un « *principe général de droit* »³²⁸⁶ et d'autre part, qu'elle était « *intimement liée* »³²⁸⁷ au principe de légalité que consacre l'article 25 de la Constitution espagnole³²⁸⁸. En lien avec ce qui précède, on relèvera qu'en théorie, lorsque vis-à-vis d'un même fait, les répressions administrative et pénale entrent en conflit, ce dernier devrait – selon le tribunal constitutionnel espagnol –, se résoudre en faveur de la voie pénale étant donné que celle-ci offre plus de garanties aux citoyens³²⁸⁹.

³²⁸¹ V. en ce sens : Charlotte FAURE-GAUSSEL, *op. cit.*, n° 434 pp. 187-188.

³²⁸² A ce sujet, V. *Supra* §229. A noter que la règle *ne bis in idem* est également majoritairement mise à l'écart par la jurisprudence récente rendue en Belgique, V. en ce sens : Alexandre CUEVIER, « L'application du principe *non bis in idem* par les juridictions belges : examen de jurisprudence 2014-2020 », *RGCF*, 2021/3-4, pp. 189-203. A rapprocher de : Aurélie VERHEYLESONNE, « "Actualités en droit pénal fiscal". Premiers regards sur l'application de l'article 4*bis* du titre préliminaire du Code de procédure pénale par les juridictions correctionnelles », *RGCF*, 2023/2, pp. 98-99.

³²⁸³ Charlotte FAURE-GAUSSEL, *op. cit.*, n° 457 p. 199.

³²⁸⁴ Charlotte FAURE-GAUSSEL, *op. cit.*, n° 277 p. 127. A rapprocher de : Salvador RAMIREZ GOMEZ, *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario (Aspectos sustantivos y procedimentales)*, Marcial Pons, 2000, pp. 23-26 ; Jose MUNOS CLARES y José María CABALLERO SALINAS, *Ne bis in idem. Hechos, penas, sanciones*, Aranzadi, 2019, pp. 269-270.

³²⁸⁵ *Ibid.* A rapprocher de : *Supra* §329.

³²⁸⁶ STC 2/1981, de 30 de enero de 1981, §4. A rapprocher de : Charlotte FAURE-GAUSSEL, *op. cit.*, n° 457 p. 199. A noter qu'en Belgique également, la règle *ne bis in idem* constitue un principe général du droit, V. en ce sens : Emanuele CECI et Florence LALLEMANT, « Le principe "*non bis in idem*" au regard de la récente jurisprudence européenne : évolution ou remise en question ? », *op. cit.*, pp. 7-9 ; Emanuele CECI, Pauline MAUFORT et Sabrina SCARNA, *op. cit.*, n°163 et 164 pp. 170-171.

³²⁸⁷ STC 2/1981, de 30 de enero de 1981, §4. V. aussi dans le même sens : STC 2/2003, de 16 de enero ; STC 48/2007 de 12 de marzo. A rapprocher de : Jose MUNOS CLARES y José María CABALLERO SALINAS, *Ne bis in idem. Hechos, penas, sanciones*, Aranzadi, 2019, pp. 89-126.

³²⁸⁸ A rapprocher de : Salvador RAMIREZ GOMEZ, *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario (Aspectos sustantivos y procedimentales)*, Marcial Pons, 2000, pp. 37-41 ; José MUNOZ CLARES, *Ne bis in idem y derecho penal. Definición, patología y contrarios*, DM Librero editor, 2006, pp. 61-64 ; Lucía ALARCON SOTOMAYOR, *La garantía non bis in idem y el procedimiento administrativo sancionador*, Iustel, 2008, pp. 29-33.

³²⁸⁹ V. STC 77/1983, 3 de octubre de 1983, §3. A rapprocher de : V. en ce sens : Charlotte FAURE-GAUSSEL, *op. cit.*, n° 456 p. 199 et n° 474 pp. 207-208. Ce point semble toutefois entrer en contradiction avec le fait que le recours à l'outil pénal doive rester exceptionnel.

Mais, en pratique, il arrivait que l'administration ne respecte pas cette injonction dans le sens où elle n'attendait pas que l'autorité judiciaire se prononce pour agir³²⁹⁰. Dans un tel cas de figure, les justiciables pouvaient être poursuivis pénalement après avoir déjà été sanctionnés sur le plan administratif. Le juge pénal pouvait alors être confronté à une situation paradoxale dans le sens où la règle de la primauté de la sanction pénale lui imposait d'agir mais, s'il intervenait, son action pouvait entraîner une violation de la règle *ne bis in idem*³²⁹¹. Dès lors, que faire ?

Vis-à-vis de cette question, la jurisprudence espagnole a longtemps considéré que le juge pénal ne pouvait exercer son pouvoir de sanction³²⁹². Autrement dit, selon cette jurisprudence : le respect du principe *ne bis in idem* primait sur celui de la règle de la primauté de la sanction pénale. Mais, par une décision intervenue le 16 janvier 2003, la Cour constitutionnelle espagnole a opéré un revirement de jurisprudence si bien qu'elle considère désormais qu'il est impératif que l'autorité judiciaire statue³²⁹³. Aussi, pour justifier cette nouvelle prise de position, ladite Cour considère que dans cette hypothèse, l'intervention du juge pénal n'est pas contraire à la règle *ne bis in idem* « dès lors que la réaction répressive reste proportionnée »³²⁹⁴. Ce faisant, elle rejoint la critiquable position adoptée en France par le Conseil constitutionnel³²⁹⁵.

435. Un système de répression fiscale aux mains du Trésor public – Un tel constat étonne autant qu'il invite à rechercher plus spécifiquement la place occupée par la règle *ne bis in idem* en matière fiscale. A cet égard, en Espagne, les balbutiements normatifs du délit de fraude fiscale et de l'articulation des procédures répressives en ce domaine datent du début du XIX^{ème} siècle. En effet, en 1820, José Canga Arguelles confia à José Lopez Juana Pínula la rédaction d'un projet de Code pénal fiscal, avec l'idée de réglementer par une loi spéciale les infractions de contrebande et de fraude. Cette initiative constitua ainsi la première occasion de réfléchir à l'articulation des procédures fiscale et pénale³²⁹⁶. Par ailleurs, s'agissant de la fraude fiscale, il convient de rappeler d'une part, que l'article 573 du Code pénal de 1822 incriminait déjà comme délit contre la société, le non-respect de l'obligation de contribuer aux besoins de l'Etat, et d'autre part, que certains auteurs estiment que le délit de fraude fiscale est né avec la loi du 3 mai 1830 relative aux infractions contre le Trésor Royal³²⁹⁷.

³²⁹⁰ C'est pourquoi, afin d'assurer la primauté du droit pénal sur le droit répressif administratif, un décret royal avait prévu que dans les cas où des procédures administrative et pénale étaient engagées au même moment, l'administration devrait, en principe, suspendre son action, ³²⁹⁰ V. Article 7§2 du Décret Royal n°1398 du 4 août 1993, qui réglemente la procédure pour l'exercice du pouvoir répressif de l'administration. A rapprocher de : Charlotte FAURE-GAUSSEL, *op. cit.*, n° 475 p. 208 ; Jose MUNOS CLARES y José María CABALLERO SALINAS, *Ne bis in idem. Hecchos, penas, sanciones*, Aranzadi, 2019, pp. 214-216.

³²⁹¹ V. en ce sens : Charlotte FAURE-GAUSSEL, *loc. cit.*

³²⁹² V. en ce sens : Charlotte FAURE-GAUSSEL, *op. cit.*, n° 480 p. 210.

³²⁹³ V. STC 2/2003, de 16 de enero.

³²⁹⁴ Charlotte FAURE-GAUSSEL, *op. cit.*, n° 479 p. 209. A rapprocher de : Norberto Javier DE LA MATA BARRANCO, Jacobo Dopico GÓMEZ-ALLER, Juan Antonio LASCURAÍN SÁNCHEZ y Adán NIETO MARTÍN, *Derecho penal económico y de la empresa*, Dykinson, 2018, p. 54 ; Jose MUNOS CLARES y José María CABALLERO SALINAS, *Ne bis in idem. Hecchos, penas, sanciones*, Aranzadi, 2019, pp. 116-125.

³²⁹⁵ V. en ce sens : Charlotte FAURE-GAUSSEL, *op. cit.*, n° 481 pp. 210-211.

³²⁹⁶ *Ibid.*

³²⁹⁷ V. respectivement en ce sens : José Luis MARTÍ ÁNGULO, « El procedimiento tributario por delito fiscal. Una revisión histórica del traslado del tanto de culpa », Carmen ALMAGRO MARTÍN (dir.), *Estudios sobre control del fraude fiscal y prevención del*

Par la suite, jusqu'à l'entrée en vigueur du Code pénal espagnol de 1870, les infractions de fraude et de contrebande furent régies par des lois spéciales³²⁹⁸. En vertu de ces dernières, la fraude constituait une infraction non pas administrative mais pénale³²⁹⁹. Et, selon la législation alors en vigueur, les autorités administratives étaient compétentes pour enquêter en ce domaine tandis qu'il revenait à la juridiction pénale de sanctionner les faits litigieux mis en avant par l'Administration. Ainsi, une intervention administrative préalable à celle des juges pénaux était indispensable. En effet, il revenait à l'administration fiscale de décider – au regard notamment du montant des fraudes constatées –, si les dossiers seraient transmis à l'institution judiciaire pour qu'ils soient jugés³³⁰⁰.

436. La mise à l'écart assumée du système pénal en matière fiscale – En 1870, l'entrée en vigueur d'un nouveau Code pénal mit fin à cette parenthèse d'un demi-siècle durant laquelle la répression de la fraude fiscale avait été prévue par des lois spéciales. En effet, contenu dans la rubrique intitulée « *De la dissimulation frauduleuse de biens et d'industrie* », l'article 331 dudit Code prévoyait que : « *Quiconque qui, appelé par le fonctionnaire administratif compétent à déclarer ses impôts, occulterait tout ou partie de ses marchandises ou du commerce ou de l'industrie qu'il exerce dans le but de se soustraire au paiement des impôts qu'il aurait dû payer [...], encourrait une amende d'une à cinq fois le montant des impôts qu'il aurait dû payer, et qui en aucun cas ne pourrait être inférieure à 125 pesetas* »³³⁰¹.

Au regard de la lettre de ce texte, on comprend que ce dernier – plutôt que de réprimer une fraude économique éventuelle –, incriminait la dissimulation de données nécessaires à la détermination du montant d'impôt exigible. En ce sens, la fraude fiscale s'analysait comme une infraction fondée sur un mensonge et le texte d'incrimination qui la prévoyait avait pour objet de punir les actions ou omissions des contribuables visant à maintenir une situation d'ignorance ou de méconnaissance de leur véritable situation fiscale, après que l'administration fiscale les a invités à déclarer leurs impôts³³⁰².

Donc, une fois encore, pour que la répression soit mise en œuvre, une intervention préalable de l'administration était nécessaire³³⁰³. Si bien qu'en pratique, les cas connus de non-respect des obligations fiscales pouvant avoir un intérêt pénal étaient préalablement et directement attribués à l'administration.

blanqueo de capitales, Aranzadi, Primera edición, 2016, p. 756 ; Barbara ARANDA CARLES, « Introducción al delito fiscal », Diego LOMA-OSORIO y Ana ULLATE (coord.), *Manual práctico del delito fiscal*, Aranzadi, 2022, p. 31.

³²⁹⁸ V. en ce sens : José Luis MARTÍ ÁNGULO, « El procedimiento tributario por delito fiscal. Una revisión histórica del traslado del tanto de culpa », Carmen ALMAGRO MARTÍN (dir.), *Estudios sobre control del fraude fiscal y prevención del blanqueo de capitales*, Aranzadi, Primera edición, 2016, pp. 757-761.

³²⁹⁹ V. en ce sens : José Luis MARTÍ ÁNGULO, *op. cit.*, p. 761.

³³⁰⁰ Cette décision revenait à l'entière discrétion du Trésor public, V. José Luis MARTÍ ÁNGULO, *op. cit.*, p. 761 et 764. Un parallèle semble ici possible avec le système de répression fiscale en vigueur en France entre 1920 et 1977.

³³⁰¹ V. Daniel FERNÁNDEZ BERMEJO, *El delito fiscal en el código penal español*, Aranzadi, 2021, pp. 21-22.

³³⁰² V. José Luis MARTÍ ÁNGULO, *op. cit.*, p. 763 ; Sur l'évolution historique du Code penal espagnol, V. María LOURDES BAZA DE LAFUENTE, *El delito fiscal: particular referencia al artículo 305 del código penal*, tesis doctoral, Madrid, 1997, p. I à VI.

³³⁰³ V. en ce sens : V. José Luis MARTÍ ÁNGULO, *op. cit.*, p. 764. A rapprocher de : Gonzalo RODRÍGUEZ MOURULLO, *Presente y futuro del delito fiscal*, Civitas, 1974, p. 56.

Et il appartenait à cette dernière d'évaluer si elle devait transmettre ces dossiers prétendument délictueux à l'institution judiciaire³³⁰⁴. Mais, à l'époque, il n'existait pas de critères légaux permettant de considérer qu'une illicéité administrative était constitutive d'une infraction pénale³³⁰⁵. Si bien que, dans les faits, pendant plus d'un siècle, l'incrimination pénale du délit de fraude fiscale ne fut presque jamais mobilisée³³⁰⁶.

437. La préjudiciabilité administrative : un « nouveau chapitre dans l'histoire du délit de fraude fiscale »³³⁰⁷ en Espagne ? – Consciente de cette réalité, la doctrine espagnole a – dès les années 1960 –, souligné la nécessité de réformer la législation en vigueur de manière à renforcer la pénalisation de la fraude fiscale³³⁰⁸. Mais cette mobilisation doctrinale fut vaine : le législateur espagnol a certes réagi par l'intermédiaire de la loi n°50 du 14 novembre 1977 mais celle-ci s'inscrivit dans la continuité des réformes précédemment menées³³⁰⁹. En effet, cette loi a – au travers de la consécration du système de préjudiciabilité administrative (*prejudicialidad administrativa*) –, simplement eu pour effet d'encadrer davantage l'action de l'administration fiscale³³¹⁰. En ce sens, il fut non seulement prévu que les infractions fiscales ne pourraient faire l'objet de poursuites pénales qu'à la demande de l'administration fiscale mais aussi que lesdites poursuites ne pourraient avoir lieu qu'une fois la procédure administrative achevée³³¹¹. Bien loin d'une véritable « nouvelle étape dans la poursuite du délit de fraude fiscale en Espagne »³³¹², cette loi constitua davantage l'aboutissement du système esquissé par la réforme du Code pénal de 1870. Le système de répression fiscale espagnol était alors ouvertement « *aux mains du fisc* »³³¹³.

438. La paralysation de l'intervention administrative en cas de soupçons de fraude fiscale – Pour voir cette situation véritablement évoluer, il a fallu attendre la modification partielle de la loi générale des impôts – alors en vigueur³³¹⁴ –, opérée par une réforme datée du 26 avril 1985³³¹⁵. De manière concrète, à l'occasion de cette réforme, un nouveau paragraphe à l'article 77 de ladite loi fut introduit.

³³⁰⁴ V. José Luis MARTÍ ÁNGULO, *loc. cit.*

³³⁰⁵ V. en ce sens : José Luis MARTÍ ÁNGULO, *op. cit.*, p. 765.

³³⁰⁶ V. en ce sens : Daniel FERNANDEZ BERMEJO, *op. cit.*, p. 21 ; José Luis MARTÍ ÁNGULO, *op. cit.*, p. 778. Là encore un parallèle est possible avec le système français caractérisé par une marginalisation constante de la réponse pénale dans la lutte contre la fraude fiscale, V. à ce sujet : *Supra* §127 et s.

³³⁰⁷ José Luis MARTÍ ÁNGULO, *op. cit.*, p. 779.

³³⁰⁸ V. en ce sens : José Luis MARTÍ ÁNGULO, *op. cit.*, pp. 778-779. Le terme « pénalisation » est ici employé pour désigner une mobilisation plus fréquente du droit pénal. A rapprocher de : *Supra* §86.

³³⁰⁹ V. Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal.

³³¹⁰ A rapprocher de : Salvador RAMIREZ GOMEZ, *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario (Aspectos sustantivos y procedimentales)*, Marcial Pons, 2000, pp. 73-75 ; Juan LÓPEZ MARTÍNEZ, « Naturaleza y alcance del procedimiento de inspección tributaria y sus repercusiones con el delito y el proceso penal », Carmen ALMAGRO MARTIN (dir.), *Estudios sobre control del fraude fiscal y prevención del blanqueo de capitales*, Aranzadi, 2016, p. 368 ; Francisco OROZCO ARANDA, « Relación del procedimiento de inspección y del proceso penal por delito fiscal y por otros delitos », Diego LOMA-OSORIO y Ana ULLATE (coord.), *Manual práctico del delito fiscal*, Aranzadi, 2022, p. 794.

³³¹¹ Ainsi, il était clairement prévu les poursuites pénales exercées d'office par le ministère public étaient interdites V. Article 37 de la loi de la loi n°50 du 14 novembre 1977. A rapprocher de : Daniel FERNANDEZ BERMEJO, *op. cit.*, pp. 23-24.

³³¹² José Luis MARTÍ ÁNGULO, *op. cit.*, p. 781.

³³¹³ Pour un parallèle possible avec le système français, V. *Supra* §50 et s.

³³¹⁴ V. Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. Cette loi fut depuis abrogée.

³³¹⁵ V. Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria. Cette loi fut depuis abrogée.

Ce nouveau texte prévoyait que : « *Dans les cas où les faits constatés pourraient constituer un délit contre le Trésor public prévu par le Code pénal, l'Administration porterait rapidement lesdits faits à la connaissance de la juridiction compétente et s'abstiendrait de suivre la procédure de sanction jusqu'à ce que l'autorité judiciaire rende un jugement définitif* »³³¹⁶. De cette manière, était reconnue une priorité d'action à l'autorité judiciaire lorsque des faits litigieux pouvaient présenter un caractère pénal³³¹⁷. Mais si la nouvelle loi avait pour effet de paralyser dans cette hypothèse la procédure administrative de répression, elle ne précisait rien quant à la procédure administrative de liquidation de l'impôt tant est si bien que, dans certains cas, deux procédures distinctes pouvaient coexister et aboutir à des décisions contradictoires³³¹⁸. C'est pourquoi, en pratique, dès lors que les faits constatés pouvaient être constitutifs d'une infraction pénale, l'administration ne se limita pas à interrompre son action à visée répressive, elle s'abstenait également de liquider l'impôt³³¹⁹.

Par ailleurs, trois jours après cette modification de la loi générale des impôts, une réforme du Code pénal espagnol eut lieu³³²⁰. Dans les faits, cette dernière a – entre autres conséquences –, à la fois défini la fraude fiscale comme un délit public passible de poursuites exercées d'office par le ministère public mais aussi supprimé le système de préjudiciabilité administrative précédemment mis en place³³²¹. Celui-ci avait, en pratique, conduit à l'obtention de résultats particulièrement décevants³³²².

Une décennie plus tard, la pratique administrative adoptée en la matière fut consacrée par le législateur. En effet, l'article 77 de la loi générale des impôts fut modifié de manière à ce qu'il soit expressément prévu que l'intégralité de la procédure administrative serait paralysée dans les cas où les faits constatés par le Trésor public pourraient être constitutifs d'une infraction fiscale de nature pénale³³²³.

L'étape suivante, dans la construction de l'articulation des procédures répressives en matière fiscale, est intervenue en 2003 avec l'entrée en vigueur d'une nouvelle loi générale des impôts³³²⁴. Eu égard à la question de l'articulation des répressions en matière fiscale, celle-ci

³³¹⁶ V. José Luis MARTÍ ÁNGULO, *op. cit.*, p. 784.

³³¹⁷ V. en ce sens : Daniel FERNANDEZ BERMEJO, *op. cit.*, p. 27.

³³¹⁸ *Ibid.*

³³¹⁹ *Ibid.* Cette pratique administrative fut par la suite expressément prévue par différents décrets royaux. Avant d'être consacrée par la loi en 1995, V. Francisco OROZCO ARANDA, « *Relación del procedimiento de inspección y del proceso penal por delito fiscal y por otros delitos* », *op. cit.*, pp. 794-795. A rapprocher de : José Luis MARTÍ ÁNGULO, *op. cit.*, p. 785.

³³²⁰ V. Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública. V. à ce sujet : Salvador RAMIREZ GOMEZ, *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario (Aspectos sustantivos y procedimentales)*, *op. cit.*, pp. 75-78 ; Daniel FERNANDEZ BERMEJO, *op. cit.*, pp. 24-26.

³³²¹ V. en ce sens : Francisco OROZCO ARANDA, *op. cit.*, p. 794. Cette réforme avait aussi entraîné une modification de l'incrimination pénale de la fraude fiscale, en portant l'amende encourue à cinq millions de pesetas, V. José Luis MARTÍ ÁNGULO, *op. cit.*, p. 784.

³³²² V. en ce sens : Daniel FERNANDEZ BERMEJO, *op. cit.*, p. 25. A rapprocher de : Juan Carlos FERRE OLIVE, « *Relaciones entre derecho penal y derecho administrativo sancionador en material penal tributaria, con referencias al sistema español* », *Revista Penal México*, num. 14-15, marzo 2018 - febrero 2019, pp. 155-168, espec. pp. 157-158.

³³²³ V. Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria. A rapprocher de : José Luis MARTÍ ÁNGULO, *op. cit.*, p. 785.

³³²⁴ V. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. A rapprocher de : Francisco OROZCO ARANDA, *op. cit.*, pp. 795-796.

comprend un article 180 qui consacre le droit antérieurement en vigueur en prévoyant toutefois une nouveauté qui consistait dans le fait que les contribuables qui seraient potentiellement concernés par des poursuites pénales devraient être entendus par l'administration fiscale avant que leurs dossiers ne soient transmis à l'institution judiciaire³³²⁵. Mais cette nouveauté sera supprimée trois ans plus tard – à l'occasion de la loi n°36 du 29 novembre 2006³³²⁶ –, car elle se traduisait en pratique par l'octroi d'un privilège aux délinquants fiscaux dans la mesure où, vis-à-vis d'aucun autre délit public, la transmission des dossiers à l'institution judiciaire était conditionnée – ou à tout le moins influencée – par l'audition des personnes mises en cause³³²⁷.

Ainsi, après cette suppression, il résultait de la nouvelle version de l'article 180 de la loi générale des impôts que l'administration fiscale était obligée de transmettre les dossiers relatifs à des comportements qui pourraient être constitutifs d'une infraction fiscale de nature pénale ; que dans cette hypothèse, le Trésor public devait s'abstenir d'engager ou de suivre une procédure administrative vis-à-vis des faits en cause ; que cette procédure serait suspendue jusqu'à ce que l'autorité judiciaire se prononce sur lesdits faits ; et qu'enfin, en cas de condamnation prononcée par le juge pénal, celle-ci empêcherait l'infliction d'une sanction administrative alors qu'en revanche, si aucune infraction pénale n'était finalement constatée, le Trésor public pourrait engager ou poursuivre une procédure sanctionnatrice relativement aux faits que l'institution judiciaire aurait jugé établis³³²⁸.

Ultérieurement, l'article 180 susmentionné sera une nouvelle fois modifié par l'intermédiaire d'un décret royal daté du 30 mars 2012³³²⁹. En effet, à la suite de cette autre réforme, si l'administration fiscale estimait qu'un contribuable avait régularisé sa situation fiscale avant d'être informé de l'ouverture d'une procédure administrative à son encontre, cette régularisation aurait pour effet de l'exonérer de sa responsabilité pénale et ce, même si le manquement commis était constitutif d'une infraction pénale contre les finances publiques³³³⁰. Qui plus est, le nouveau texte prévoyait que – dans cette hypothèse –, le Trésor public pouvait poursuivre la procédure administrative souhaitée sans communiquer les faits en cause à l'institution judiciaire³³³¹.

439. La possible liquidation de l'impôt parallèlement à la transmission du dossier fiscal à l'institution judiciaire – Quelques mois après cette énième réforme de la loi générale des impôts, le Code pénal espagnol fut – lui aussi –, de nouveau modifié par le

³³²⁵ V. Article 180 §1 de la loi générale des impôts du 17 décembre 2003. A rapprocher de : José Luis MARTÍ ÁNGULO, *op. cit.*, p. 786.

³³²⁶ V. Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

³³²⁷ V. Exposé des motifs de la loi n°36 du 29 novembre 2006 prévoyant des mesures de prévention de la fraude fiscale. A rapprocher de : Daniel FERNÁNDEZ BERMEJO, *op. cit.*, p. 30.

³³²⁸ V. Daniel FERNÁNDEZ BERMEJO, *op. cit.*, p. 33.

³³²⁹ V. Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público.

³³³⁰ V. Article 180 §2 de la loi générale des impôts du 17 décembre 2003, dans sa version issue du décret royal du 30 mars 2012.

³³³¹ *Ibid.*

biais d'une loi organique datée du 27 décembre 2012³³³². Celle-ci a conduit à une modification substantielle du droit pénal fiscal espagnol³³³³. En particulier, on relèvera ici que cette loi a entraîné une reformulation du cinquième paragraphe de l'article 305 du Code pénal réprimant la fraude fiscale. En l'occurrence, selon cette nouvelle formulation : l'administration fiscale peut procéder à la liquidation de la matière imposable, en distinguant d'une part, les montants qui ne sont pas liés à l'infraction potentielle contre le Trésor public, et, d'autre part, ceux qui sont liés à l'éventuel délit contre les finances publiques³³³⁴. Ce nouveau changement fut perçu par la doctrine espagnole comme un véritable tournant dans l'évolution de l'articulation des répressions administrative et pénale en matière fiscale³³³⁵. Et ce, dans la mesure où désormais, l'administration pouvait mettre une partie de la dette fiscale en recouvrement parallèlement à l'exercice de poursuites pénales.

Par la suite, dans l'optique d'une « *adaptation continue de la réglementation fiscale à l'évolution de la société* »³³³⁶, le législateur espagnol est de nouveau intervenu au travers de la loi n°34 du 21 septembre 2015. Cette dernière a en particulier eu pour effet de créer – au sein de la loi générale des impôts –, un nouveau titre dédié aux « *procédures mises en œuvre en matière fiscale en cas d'infraction aux finances publiques* »³³³⁷. En l'occurrence, l'objet de ce titre est de définir le rôle joué par l'administration en cas de délit fiscal³³³⁸.

Sur le fond, les dispositions incluses dans ce titre s'inscrivent en opposition avec le système prévu antérieurement dans lequel, en cas de suspicion d'une infraction fiscale de nature pénale, l'article 180 de la loi générale de l'impôt imposait l'arrêt de la procédure administrative et donnait exclusivement au juge pénal le pouvoir de liquider la matière imposable. En effet, dans le nouveau système mis en place, le législateur espagnol a entendu expressément permettre au Trésor public de mener une procédure de vérification et d'enquête fiscale parallèlement aux poursuites pénales³³³⁹. Plus précisément, ledit législateur consacra le principe général selon lequel, lorsque l'administration constatera l'existence d'indices de commission d'une infraction fiscale de nature pénale, elle devra procéder à la liquidation de l'impôt indépendamment de l'existence de poursuites pénales³³⁴⁰.

³³³² V. Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social.

³³³³ À rapprocher de : Vicente MAGRO SERVET, *Delitos socioeconómicos*, Lefebvre-El derecho, 3^a edición, 2016, pp. 514-529 ; Daniel FERNANDEZ BERMEJO, *op. cit.*, p. 137 ; Francisco OROZCO ARANDA, *op. cit.*, pp. 800-801.

³³³⁴ A ce sujet, V. Daniel FERNANDEZ BERMEJO, *El delito fiscal en el código penal español*, *op. cit.*, p. 37 et pp. 40-41.

³³³⁵ V. en ce sens : Daniel FERNANDEZ BERMEJO, *El delito fiscal en el código penal español*, *op. cit.*, p. 41.

³³³⁶ V. Préambule de la loi n°34 du 21 septembre 2015 portant modification de la loi générale de l'impôt du 17 décembre 2003.

³³³⁷ V. Titre VI de la loi générale de l'impôt du 17 décembre 2003. A ce sujet, V. Jorge MARTIN LOPEZ, « La "irrecurribilidad" ante la jurisdicción contencioso-administrativa de las liquidaciones vinculadas al delito de defraudación tributaria y el derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley », *Quincena fiscal*, n°10, 2018, pp. 64-69.

³³³⁸ V. Aurora RIBES RIBES, « Actuación de la Administración Tributaria en supuestos de delito fiscal », en: Eduardo DEMETRIO CRESPO y José Alberto SANZ DÍAZ-PALACIOS (dirs.), *El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios*, Barcelona, Atelier, 2019, p. 231. V. aussi : Francisco OROZCO ARANDA, *op. cit.*, pp. 802-808.

³³³⁹ V. en ce sens : Daniel FERNANDEZ BERMEJO, *El delito fiscal en el código penal español*, *op. cit.*, pp. 139-140.

³³⁴⁰ V. Nouvel article 250 §1 de la loi générale de l'impôt. A rapprocher de l'article 305 §5 du Code pénal espagnol et de l'article 253 §3 de la loi générale des impôts.

Il ne s'agit toutefois pas d'un principe absolu. En effet, l'administration fiscale devra suspendre son action dans certains cas exceptionnels prévus au nouvel article 251 §1 de la loi générale de l'impôt. A titre d'exemples, la suspension de la procédure administrative est notamment prévue lorsque cette dernière « *est susceptible de nuire de quelque manière que ce soit à l'enquête ou à la constatation de la fraude* »³³⁴¹ mais aussi, lorsqu'à l'issue de l'enquête administrative, il n'a pas été possible de déterminer la somme due par le contribuable visé par ladite procédure³³⁴². Aussi est-il prévu qu'en cas de suspension, celle-ci perdure jusqu'à ce que l'autorité judiciaire se prononce sur les faits en cause³³⁴³. A cet égard, dans l'hypothèse où ladite autorité prononcerait une condamnation pénale, celle-ci empêcherait l'infliction d'une sanction administrative pour les mêmes faits³³⁴⁴. En revanche, si aucune infraction pénale n'était finalement constatée, le Trésor public pourrait alors engager ou poursuivre une procédure administrative relativement aux faits que l'institution judiciaire aurait jugé établis³³⁴⁵.

440. Enseignements tirés de l'expérience espagnole – Cette ultime réforme fut perçue par la doctrine espagnole majoritaire comme une amélioration de la situation préexistante car elle permet à l'administration fiscale de poursuivre la procédure de liquidation jusqu'à son terme, en se limitant à suspendre la procédure de sanction fiscale en cas de suspicion de commission d'une infraction pénale³³⁴⁶.

On peut qui plus est observer que sa mise en œuvre ne semble pas se révéler contraire à la règle *ne bis in idem*³³⁴⁷. En effet, la loi générale de l'impôt actuellement en vigueur prévoit – dans les cas où l'intervention de l'administration fiscale est suspendue –, que cette suspension cesse une fois que l'autorité judiciaire s'est prononcée sur les faits en cause. Par ailleurs, comme le prévoit cette même loi, si finalement aucune infraction pénale n'est constatée, alors le Trésor public est autorisé à engager une procédure administrative vis-à-vis des mêmes faits. De telle sorte que dans cette hypothèse, ces derniers font bel et bien l'objet d'une double procédure répressive. Sauf que l'article P7-4 – qui consacre la règle *ne bis in idem* au plan européen –, a pour finalité de prohiber la répétition de poursuites de nature pénale définitivement clôturées³³⁴⁸.

³³⁴¹ V. Nouvel article 251 §1, c, de la loi générale de l'impôt.

³³⁴² V. Nouvel article 251 §1, b, de la loi générale de l'impôt.

³³⁴³ V. Nouvel article 251 §2 de la loi générale de l'impôt.

³³⁴⁴ *Ibid.*

³³⁴⁵ V. Nouvel article 251 §3 de la loi générale de l'impôt.

³³⁴⁶ V. Aurora RIBES RIBES, « Actuación de la Administración Tributaria en supuestos de delito fiscal », *op. cit.*, p. 252. Juan López Martínez porte quant à lui un regard très critique sur cette nouvelle réforme qu'il considère comme « *une nouvelle opportunité manquée* », V. Juan LÓPEZ MARTÍNEZ, « Naturaleza y alcance del procedimiento de inspección tributaria y sus repercusiones con el delito y el proceso penal », Carmen ALMAGRO MARTÍN (dir.), *Estudios sobre control del fraude fiscal y prevención del blanqueo de capitales*, Aranzadi, 2016, p. 404. A rapprocher de : Jorge MARTÍN LOPEZ, *op. cit.*, pp. 67-69.

³³⁴⁷ V. en ce sens : Aurora RIBES RIBES, « Actuación de la Administración Tributaria en supuestos de delito fiscal », *op. cit.*, pp. 253-254. A rapprocher de : Juan Carlos FERRE OLIVE, *loc. cit.*

³³⁴⁸ V. en ce sens : Juliette LELIEUR-FISCHER, *op. cit.*, n° 10 p. 22 ; Conseil de l'Europe, *Guide sur l'article 4 du Protocole n°7 à la Convention européenne des droits de l'homme*, *op. cit.*, p. 22 . A rapprocher de : V. enfin : CEDH, gde. ch., 12 juillet 2013, n° 25424/09, *Allen c/ Royaume-Uni*, §94, où l'on peut lire que la présomption d'innocence vise notamment à « *empêcher que des individus qui ont bénéficié d'un acquittement ou d'un abandon des poursuites soient traités par des agents ou autorités publics comme s'ils étaient en fait coupables de l'infraction qui leur avait été imputée* ».

Or, dans l'hypothèse envisagée ici, la première procédure engagée n'a pas acquis un caractère définitif. En effet, la Cour européenne des droits de l'Homme a déjà jugé que la décision d'un procureur de ne pas engager de poursuites ne devait pas être considérée comme une décision « *définitive* »³³⁴⁹. Pareillement, cette même Cour a déjà jugé que l'abandon de poursuites pénales par un procureur n'équivalait ni à une condamnation ni à un acquittement si bien que l'article P7-4 ne trouvait pas à s'appliquer dans cette situation³³⁵⁰. Dès lors, on ne saurait valablement considérer que l'engagement de la seconde procédure de nature répressive s'opèrerait en violation de la règle *ne bis in idem*.

Ainsi, à l'issue de l'analyse de ce système, on peut formuler deux remarques conclusives. La première – qui relève d'une certaine forme de paradoxe –, tient au fait qu'en Espagne, la règle *ne bis in idem* demeure un fondement juridique fragile bien qu'elle ait acquis une valeur constitutionnelle. La seconde consiste à observer qu'en matière fiscale, le législateur espagnol a maintenu et réitéré sa volonté d'échafauder un système répressif respectueux de cette même règle ; ce à quoi il est parvenu en pratique. On pourrait donc en déduire que la constitutionnalisation de la règle *ne bis in idem* ne constitue pas la panacée. Elle conduit certes à renforcer son assise en droit positif mais il convient de rester vigilant et précautionneux pour assurer en pratique sa mise en œuvre effective.

B. L'articulation des répressions en droit pénal fiscal belge

441. La loi du 20 septembre 2012 : un « acte manqué »³³⁵¹ – Dans leur arrêt *A et B contre Norvège*, les juges de la Cour européenne des droits de l'Homme estiment que la manière la plus sûre de veiller au respect de l'article P7-4 « *consiste à prévoir, à un stade opportun, une procédure à un seul niveau permettant la réunion des branches parallèles du régime légal régissant l'activité en cause, de façon à satisfaire dans le cadre d'un seul et même processus aux différents impératifs poursuivis par la société dans sa réaction face à l'infraction* »³³⁵². Autrement dit, s'agissant de faits punissables aussi bien sur le terrain du droit pénal que sur celui du droit administratif, les juges européens plaident pour l'instauration d'une procédure d'aiguillage³³⁵³. Or, tel est précisément le choix récemment opéré par le législateur belge en matière fiscale.

³³⁴⁹ V. CEDH, 22 novembre 2005, n° 75602/01, *Ulf Sundqvist c. Finland*, p. 11.

³³⁵⁰ V. en ce sens : CEDH gr. ch., 27 mai 2014, n° 445/10, *Marguš c. Croatie*, §120. Cette précision est importante car la Cour européenne des droits de l'Homme a déjà jugé que l'article P7-4 pouvait s'appliquer lorsque des poursuites pénales avaient conduit à un acquittement, V. en ce sens : Conseil de l'Europe, *Guide sur l'article 4 du Protocole n°7 à la Convention européenne des droits de l'homme*, op. cit., n° 44 p. 17 et n° 53 p. 20.

³³⁵¹ François KONING, « La loi du 20 septembre 2012 instaurant le principe *una via* dans la répression des infractions fiscales, ou la transposition manquée du principe *non bis in idem* », Ann JACOBS et Adrien MASSET (sous-dir.), *Actualités de droit pénal et de procédure pénale*, Larcier, 2014, Vol. 148, p. 112. Un autre auteur évoque dans le même sens un « *ratage* », V. Jean-Pierre BOURS, « Droit pénal ou fiscal ? *Electa una via, recursus ad alteram non datur* La loi du 20 septembre 2012 », Larcier, *Journal des tribunaux*, n° 6512, 9 mars 2013, p. 173. V. contra : Sonja VAN DUERM, « Una *Via* dans les affaires fiscales pénales, une solution ? », RGCF, 2014/1, p. 74, où l'auteur considère que la loi de 2012 constitue « *un pas important dans la recherche de solutions visant à rendre plus efficace les moyens utilisés dans la lutte contre la fraude fiscale* ». A rapprocher de : Adly MANSERI, « *Ne Bis In Idem et Electa Una Via*. Le droit pénal fiscal à la croisée des chemins », *Droit pénal de l'entreprise*, n° 2015/3, p. 206.

³³⁵² CEDH gr. ch., 15 nov. 2016, *précité*, §130. A propos de cet arrêt, V. *Supra* §258.

³³⁵³ V. Arnaud LECOCQ, « Arrêt "A et B c. Norvège" : l'application du principe *non bis in idem* en présence de procédures parallèles ou mixtes affinée par la Cour européenne des droits de l'Homme », op. cit., p. 185.

A ce sujet, on a pu observer que, ces quinze dernières années, le cadre juridique relatif à l'articulation des répressions administrative et pénale avait connu des « *temps agités* »³³⁵⁴ dans la mesure où ledit législateur s'est efforcé de maintenir en conformité le droit belge avec les jurisprudences des Cours de Strasbourg et de Luxembourg qui – sur cette période –, ont beaucoup évolué. C'est ainsi qu'en réaction aux arrêts *Zolotoukhine c/ Russie*³³⁵⁵ et *Ruotsalainen c/ Finlande*³³⁵⁶, le législateur belge est d'abord intervenu au travers d'une loi datée du 20 septembre 2012³³⁵⁷. Celle-ci entraîna quatre principaux changements³³⁵⁸.

442. L'instauration d'une concertation facultative et informelle – Le premier d'entre eux fut l'instauration en matière fiscale du mécanisme « *Una Via* »³³⁵⁹. En effet, l'article 2 de cette loi s'est traduit par l'ajout d'un alinéa à l'article 29 du Code d'instruction criminelle³³⁶⁰. Cet alinéa était rédigé comme suit : « *Le directeur régional [compétent en matière d'impôts] ou le fonctionnaire qu'il désigne peut, dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale, se concerter sur des dossiers concrets avec le procureur du Roi. Le procureur du Roi peut poursuivre les faits pénalement punissables dont il a pris connaissance lors de la concertation. La concertation peut aussi avoir lieu à l'initiative du procureur du Roi. Les autorités policières compétentes peuvent participer à la concertation* »³³⁶¹.

De cette manière, était désormais organisée une concertation entre le fisc et l'institution judiciaire dont le but était de décider de la voie répressive à mettre en œuvre³³⁶². A la lecture de ce texte, on peut observer que la concertation initialement prévue était facultative, ce dont témoigne l'emploi répété du verbe transitif « *pouvoir* » qui indique non pas une obligation mais une simple faculté d'agir. A cet égard, comme l'a relevé Jean-Pierre Bours : « *Le fait que la concertation visée à l'article 2 de la loi soit facultative enlève quasi toute portée à la disposition* »³³⁶³. Car, de fait, à la suite de l'entrée en vigueur de cette loi, la survenance de

³³⁵⁴ Francis DESTERBECK, « Préface », Francis DESTERBECK, « L'infraction et la fraude fiscale », RGCF, 2019/4, p. 274.

³³⁵⁵ CEDH, gde ch., 10 févr. 2009, n° 14939/03, *Serguey Zolotoukhine c/ Russie*. Dans cet arrêt la Cour européenne des droits de l'Homme « *insiste sur l'interdiction d'une deuxième poursuite et sanction pour les mêmes faits punissables, en vertu du principe ne bis in idem* », V. Francis DESTERBECK, *loc. cit.* A propos de cet arrêt, V. *Supra* §240 et §243.

³³⁵⁶ CEDH, 16 juin 2009, n° 13079/03, *Ruotsalainen c/ Finlande*. A propos de cet arrêt, V. *Supra* §242.

³³⁵⁷ V. Loi instaurant le principe « *una via* » dans le cadre de la poursuite des infractions à la législation fiscale et majorant les amendes pénales fiscales (nous soulignons). Cette loi fut aussi mise en œuvre pour améliorer l'efficacité de la lutte contre la fraude fiscale en Belgique, uniformiser le mode de sanction des infractions fiscales par les pouvoirs publics et éviter ainsi le double emploi de moyens publics, V. Arnaud LECOCQ et Emanuele CECI, « Réforme *Una Via* : le dessus de l'iceberg », *Droit pénal de l'entreprise*, 2013/1, p. 6 ; Jean-Pierre BOURS, « Droit pénal ou fiscal ? *Electa una via, recursus ad alteram non datur* La loi du 20 septembre 2012 », *op. cit.*, n° 15 pp. 170-171 ; Adly MANSERI, *op. cit.*, p. 215.

³³⁵⁸ V. à ce sujet : Géraldine FALQUE et Olivier MICHIELS, « Le principe *non bis in idem* : quand le droit belge intègre les soubresauts du droit européen ? », *Actualités de droit pénal et de procédure pénale*, Larcier, 2019, Vol. 194, pp. 355-357 ; Marielle MORIS, « L'application du principe *non bis in idem* en droit fiscal belge », RGCF, 2022/3-4, pp. 192-194.

³³⁵⁹ « *Sachant que l'infraction de fraude fiscale peut donner lieu tant à une procédure administrative qu'à une procédure pénale, le mécanisme "Una Via" vise à définir, dès le départ, quelle sera la procédure qui sera suivie étant entendu que la procédure définie doit être la plus appropriée afin de garantir une lutte efficace contre la fraude fiscale. Une telle procédure unique – d'où l'expression "Una Via" – permet dans le même temps d'éviter un cumul entre les sanctions pénales et les sanctions administratives* », V. Amélie LACHAPPELLE, *La dénonciation à l'ère des lanceurs d'alerte fiscale*, Larcier, 2021, n° 736 p. 698.

³³⁶⁰ A ce sujet, V. Adrien MASSET, « La mise en œuvre dans le domaine pénal des recommandations de la Commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale », RGCF, 2014/1, pp. 9-10 ; Francis DESTERBECK, *op. cit.*, p. 315-316.

³³⁶¹ V. Article 2 de la loi du 20 septembre 2012, précitée (nous soulignons).

³³⁶² V. Arnaud LECOCQ et Emanuele CECI, « La loi du 22 septembre 2012 instaurant le principe *Una Via* », *Droit pénal de l'entreprise*, 2012/4, pp. 303-304 ; Sabrina SCARNA, « *Una Via bis* : l'arrêté royal d'exécution sur la fraude fiscale grave : un coup d'épée dans l'eau ? », *Droit pénal de l'entreprise*, 2020/2, pp. 191-192.

³³⁶³ Jean-Pierre BOURS, *op. cit.*, n° 17 p. 171. V. aussi : Arnaud LECOCQ et Emanuele CECI, « Réforme *Una Via* : le dessus de l'iceberg », *op. cit.*, pp. 16-17 ; Emanuele CECI, Pauline MAUFORT et Sabrina SCARNA, *op. cit.*, p. 215.

doubles poursuites menées concomitamment par le fisc et le ministère public restait parfaitement possible³³⁶⁴. Par ailleurs, on peut remarquer que ladite concertation était également informelle dans le sens où ses modalités pratiques de mise en œuvre ne furent pas inscrites dans la loi³³⁶⁵. A titre d'exemple, le lieu et la durée de la concertation ne furent indiqués³³⁶⁶. De même et plus grave encore : aucun critère indicatif de répartition des répressions en matière fiscale ne fut légalement prévu³³⁶⁷.

Pour pallier cette absence de prévisions légales, plusieurs circulaires ont par la suite précisé les modalités de mise en œuvre de cette nouvelle procédure³³⁶⁸. En ce sens, une circulaire émanant de l'Administration des Affaires Fiscales précisa que le recours à la voie pénale devait être limité « *aux cas de fraudes fiscales les plus graves nécessitant la mise en œuvre des méthodes d'investigations et des sanctions propres aux infractions pénales, à l'exclusion de toutes sanctions administratives* »³³⁶⁹. Par ailleurs, elle indiquait que la concertation proposée était fondée sur le principe de subsidiarité qui « *implique que la constatation de la fraude fiscale, la détermination de la dette fiscale et le recouvrement restent du ressort des administrations fiscales avec tous les moyens légaux dont elles disposent* »³³⁷⁰. Et, si ces moyens légaux ne suffisaient pas, alors seulement une réponse pénale pouvait être envisagée³³⁷¹.

Par conséquent, on peut déduire de ce texte que le choix entre la voie fiscale ou pénale des poursuites dépendait essentiellement de la nécessité ou non d'avoir recours aux pouvoirs d'investigation plus larges dont dispose l'autorité judiciaire³³⁷². D'ailleurs, à ce sujet, le ministère public a – au travers d'une circulaire en date du 22 octobre 2012 –, établi une liste d'indicateurs permettant d'apprécier « *s'il existe une réelle plus-value à recourir à la voie judiciaire* »³³⁷³. Parmi ces indicateurs, on retrouve : les moyens à mettre en œuvre pour mettre à jour la fraude fiscale ; le montant et l'importance de la fraude ; les mécanismes mis en œuvre pour commettre l'acte de fraude ; ou encore la capacité policière disponible³³⁷⁴. Ainsi, en cas de fraude fiscale grave dont la découverte suppose des méthodes particulières de recherche que seul le droit pénal offre, il s'imposerait de recourir à ce dernier³³⁷⁵.

³³⁶⁴ V. en ce sens : François KONING, *op. cit.*, n° 19 p. 121. A rapprocher de : Adly MANSERI, *op. cit.*, p. 215.

³³⁶⁵ V. en ce sens : François KONING, *op. cit.*, pp. 121-124.

³³⁶⁶ V. en ce sens : Adly MANSERI, *op. cit.*, p. 217.

³³⁶⁷ Le législateur justifia la non-détermination de critères légaux par sa volonté de ne pas limiter le pouvoir d'action du ministère public, V. en ce sens : Jean-Pierre BOURS, *loc. cit.*

³³⁶⁸ V. Arnaud LECOCQ et Emanuele CECI, « Réforme *Una Via* : le dessus de l'iceberg », *op. cit.*, pp. 10-12 ; Emanuele CECI, Pauline MAUFORT et Sabrina SCARNA, *op. cit.*, n°219 p. 213-214.

³³⁶⁹ V. Circ. AAF n° 9/2012, 23 octobre 2012, p. 2.

³³⁷⁰ V. Circ. AAF n° 9/2012, 23 octobre 2012, p. 6.

³³⁷¹ V. en ce sens : *Ibid.* A rapprocher de : Arnaud LECOCQ et Emanuele CECI, « Réforme *Una Via* : le dessus de l'iceberg », *op. cit.*, p. 6.

³³⁷² V. en ce sens : François KONING, *op. cit.*, n° 26 pp. 124-125. Mais en pratique, il existait un risque d'instrumentalisation de cette nécessité dans le sens où l'on pouvait craindre un recours systématique à la voie pénale « *dans l'unique but de pouvoir disposer de moyens d'investigations plus poussés que ceux dont dispose l'administration* », V. Emanuele CECI, Pauline MAUFORT et Sabrina SCARNA, *op. cit.*, n°221 p. 214.

³³⁷³ Circulaire n°11/2012 du Collège des procureurs généraux près les cours d'appel, Bruxelles, 22 octobre 2012, p. 16.

³³⁷⁴ V. en ce sens : *Ibid.*

³³⁷⁵ *Ibid.*

443. La prévision de la suspension de l'« exigibilité »³³⁷⁶ des sanctions fiscales en cas de mise en mouvement de l'action publique – Parallèlement à l'instauration de cette concertation, l'article 3 de la loi 20 septembre 2012 a prévu la suspension temporaire ou définitive de l'exigibilité – c'est-à-dire du recouvrement effectif – des sanctions administratives déjà infligées à un contribuable, dans l'hypothèse où le ministère public décidait de poursuivre pénalement ledit contribuable pour les mêmes faits³³⁷⁷. En pratique, cette suspension pouvait prendre fin en cas d'ordonnance de non-lieu délivrée par l'institution judiciaire. Mais, si le tribunal correctionnel était finalement saisi, alors les majorations d'impôts et amendes fiscales déjà infligées étaient considérés comme étant « définitivement non exigibles »³³⁷⁸.

444. La réécriture de certaines incriminations pénales – Dans la lignée de la première mesure citée ici, le troisième changement apporté par cette loi visait à renforcer l'application de la règle *ne bis in idem*³³⁷⁹. En effet, de manière à assurer cette application, était prévue, à l'article 5 de la loi du 20 septembre 2012, une reformulation des incriminations pénales sanctionnant les fraudes fiscales commises en matière d'impôts sur le revenu et de taxe sur la valeur ajoutée. Plus précisément, à la suite de cette reformulation, les incriminations en question ne mentionnent plus le fait que les sanctions pénales qu'elles envisagent sont applicables « sans préjudice des sanctions administratives » (en matière d'impôts sur le revenu³³⁸⁰) ou « sans préjudice des amendes fiscales » (en matière de taxe sur la valeur ajoutée³³⁸¹)³³⁸². On relèvera toutefois à ce sujet que cette reformulation n'a pas été imposée de manière totale dans le sens où, par exemple, le Code des droits des successions échappa à cette modification³³⁸³.

445. L'augmentation des amendes pénales prévues en matière fiscale – Enfin, le quatrième changement prévu par la loi du 20 septembre 2012 résidait dans l'augmentation des amendes pénales encourues en matière fiscale. En effet, de manière à « compenser les effets de la prohibition programmée d'une dualité de sanctions »³³⁸⁴, les seuils des amendes pénales fiscales furent revus à la hausse, si bien qu'en matière de fiscalité directe et indirecte, le montant maximal encouru était désormais 500 000 euros³³⁸⁵.

³³⁷⁶ V. Article 2 de la loi du 20 septembre 2012, précitée.

³³⁷⁷ V. François KONING, *op. cit.*, pp. 126-131 ; Sonja VAN DUERM, *op. cit.*, p. 71.

³³⁷⁸ Arnaud LECOCQ et Emanuele CECI, « Réforme *Una Via* : le dessus de l'iceberg », *op. cit.*, p. 8.

³³⁷⁹ Il faut avoir à l'esprit qu'avant cette réforme et pendant de très nombreuses années, la règle *ne bis in idem* fut maltraitée en Belgique dans le sens où « une application cumulatives illimitée de sanctions administratives et de sanctions pénales étaient explicitement possible », V. Ana Laura CLAES et Céline VAN HOUTE, « L'intégration de l'action fiscale autonome dans la procédure pénale, tel qu'introduit par la nouvelle loi *una via* du 5 mai 2019 », *RGCF*, 2021, liv. 3-4, p. 297. A rapprocher de : Aurélie VERHEYLESonne, *op. cit.*, p. 93.

³³⁸⁰ V. nouvel article 449 du Code des impôts sur le revenu.

³³⁸¹ V. nouvel article 73 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée.

³³⁸² V. en ce sens : Arnaud LECOCQ et Emanuele CECI, « La loi du 22 septembre 2012 instaurant le principe *Una Via* », *op. cit.*, p. 303. Et des mêmes auteurs : « Réforme *Una Via* : le dessus de l'iceberg », *op. cit.*, pp. 6-7.

³³⁸³ V. en ce sens : François KONING, *op. cit.*, n° 27 p. 126.

³³⁸⁴ Jean-Pierre BOURS, « Droit pénal ou fiscal ? *Electa una via, recursus ad alteram non datur* La loi du 20 septembre 2012 », *op. cit.*, p. 165. Cette hausse visait aussi à dissuader les individus de commettre des infractions fiscales de type pénal, V. en ce sens : Arnaud LECOCQ et Emanuele CECI, « Réforme *Una Via* : le dessus de l'iceberg », *op. cit.*, p. 8.

³³⁸⁵ V. Jean-Pierre BOURS, *op. cit.*, n° 14 p. 170 ; Sonja VAN DUERM, *op. cit.*, p. 74.

446. L'annulation partielle de la loi par la Cour constitutionnelle – Peu de temps après son entrée en vigueur, la loi du 20 septembre 2012 fut ouvertement critiquée par la doctrine³³⁸⁶. Elle fut même partiellement censurée par la Cour constitutionnelle belge³³⁸⁷. En effet, cette dernière a – dans un arrêt rendu le 3 avril 2014 –, considéré que le mécanisme de suspension précédemment évoqué violait la règle *ne bis in idem* dans la mesure où il permettait, dans certaines hypothèses, qu'un même fait fasse l'objet de deux procédures répressives³³⁸⁸. En effet : le fait de prévoir une suspension de l'exigibilité d'une sanction administrative implique incontestablement que le contribuable concerné a déjà subi une sanction de nature pénale au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme. Or, si cette sanction acquerrait un caractère définitif avant la fin d'une procédure pénale engagée concomitamment, il y aurait alors violation de la règle *ne bis in idem* dans la mesure où le contribuable en cause serait effectivement poursuivi deux fois pour le même fait³³⁸⁹. On peut ainsi retenir de cette décision, qu'en pratique, il serait préférable que le sort des dossiers de fraude fiscale soit déterminé *ab initio*³³⁹⁰.

447. La loi « Una via bis »³³⁹¹ du 5 mai 2019 : une correction attendue – Aussi, à la suite de cette censure constitutionnelle, une réforme du système en vigueur était attendue. Celle-ci interviendra finalement par une loi du 5 mai 2019³³⁹². Cette dernière a en particulier prévu une réécriture partielle de l'article 29 du Code d'instruction criminelle dont l'un des apports principaux a été de rendre obligatoire la concertation pour les dossiers dont l'examen fait apparaître des « *indices sérieux de fraude fiscale grave* »³³⁹³.

Par ailleurs, le législateur belge a également profité de cette réforme pour encadrer ladite concertation en introduisant des « *délais d'ordre* »³³⁹⁴ ou « *délais de rigueur* »³³⁹⁵, c'est-à-dire des délais non contraignants dans le sens où aucune sanction n'est prévue dans l'hypothèse où ils seraient dépassés³³⁹⁶. Ainsi, la nouvelle mouture de l'article 29 du Code d'instruction criminelle oblige le procureur du Roi à organiser la concertation dans le mois suivant la

³³⁸⁶ V. notamment en ce sens : Jean-Pierre BOURS, *op. cit.*, p. 173 ; Arnaud LECOCQ et Emanuele CECI, « Réforme Una Via : le dessus de l'iceberg », *op. cit.*, p. 24.

³³⁸⁷ V. à ce sujet : Géraldine FALQUE et Olivier MICHIELS, *op. cit.*, pp. 357-358.

³³⁸⁸ V. Cour const. 3 avril 2014, n° 61/2014.

³³⁸⁹ V. Arnaud LECOCQ et Emanuele CECI, « Réforme Una Via : le dessus de l'iceberg », *op. cit.*, pp. 17-18 ; Aurélie VERHEYLESONNE, *op. cit.*, p. 94. A propos de l'évolution de la jurisprudence rendue suite à cette censure partielle, V. Alexandre CUVELIER, *loc. cit.*

³³⁹⁰ V. Arnaud LECOCQ et Emanuele CECI, « Una Via : la Cour constitutionnelle anoblit le "*non bis in idem*" », *Droit pénal de l'entreprise*, 2014/2, p. 174 ; Emanuele CECI, Pauline MAUFORT et Sabrina SCARNA, *op. cit.*, p. 215-216.

³³⁹¹ Géraldine FALQUE et Olivier MICHIELS, *op. cit.*, p. 358.

³³⁹² V. Loi portant des dispositions diverses en matière pénale et en matière de cultes, et modifiant la loi du 28 mai 2002 relative à l'euthanasie et le Code pénal social. A propos de l'influence des jurisprudences européennes dans l'élaboration de cette loi, V. en particulier : Géraldine FALQUE et Olivier MICHIELS, *op. cit.*, pp. 353-374. V. aussi : Francis DESTERBECK, *op. cit.*, n°18 pp. 277-278 et n° 221 et 222 p. 316.

³³⁹³ V. Article 29, §3, alinéa 1^{er} du Code d'instruction criminelle. V. à ce sujet : Amélie LACHAPPELLE, *La dénonciation à l'ère des lanceurs d'alerte fiscale*, Larcier, 2021, n° 735 pp. 697-698 ; Sabrina SCARNA, *op. cit.*, pp. 191-192 ; Marielle MORIS, « L'application du principe *non bis in idem* au droit pénal fiscal », *Journal des tribunaux*, 2020, liv. 6830, pp. 691-692 ; Xavier PACE, « La procédure de répression de la fraude fiscale depuis la réforme de 2019 », *RGCF*, 2021/3-4, pp. 209-212 ; Emanuele CECI, Pauline MAUFORT et Sabrina SCARNA, *op. cit.*, n°228 p. 220.

³³⁹⁴ Francis DESTERBECK, « L'infraction et la fraude fiscale », *op. cit.*, n°19 p. 278.

³³⁹⁵ Géraldine FALQUE et Olivier MICHIELS, *op. cit.*, n° 78 p. 361.

³³⁹⁶ V. en ce sens : *Ibid* ; Francis DESTERBECK, « L'infraction et la fraude fiscale », *op. cit.*, n°188 p. 311. On relèvera toutefois que la concertation n'a pas été définie en tant que telle par la loi, V. Xavier PACE, *op. cit.*, p. 212.

réception du rapport des autorités fiscales signalant des indices de fraude grave³³⁹⁷. Et, suite à l'organisation de la concertation, ledit Procureur doit – dans les trois mois suivant la dénonciation initiale – indiquer à l'administration fiscale les faits circonscrits dans le temps et dans l'espace pour lesquels il exercera l'action publique³³⁹⁸.

On remarque ici que la nouvelle version du texte précité place l'autorité judiciaire au cœur du mécanisme *Una Via*. En effet, alors que dans l'ancienne rédaction de l'article 29 du Code d'instruction criminelle, l'initiative de la concertation revenait à un fonctionnaire d'une administration fiscale, voilà qu'elle appartient désormais à un représentant du ministère public en l'occurrence le Procureur du Roi³³⁹⁹.

En outre, il fut prévu que des critères soient précisés de façon à ce que les justiciables puissent objectivement comprendre dans quelles circonstances la concertation est rendue obligatoire³⁴⁰⁰. En ce sens, le 9 février 2020, un arrêté royal fut pris³⁴⁰¹. Ce dernier fixa les critères suivants : le caractère sérieux et organisé des faits ; l'existence d'indices sérieux laissant penser que les faits sont « *connexes à des infractions de droit commun comportant un volet financier, économique, fiscal ou social grave ou des éléments sérieux de corruption* »³⁴⁰² ; la nécessité d'entreprendre des actes d'enquêtes « *qui contiennent une mesure contraignante* »³⁴⁰³ ; enfin, l'existence d'indices sérieux laissant penser que les faits « *servent à financer les activités d'un groupe terroriste ou d'une organisation criminelle* »³⁴⁰⁴. Cet arrêté précise qu'il est question de critères « *non cumulatifs* »³⁴⁰⁵ si bien que la concertation sera rendue obligatoire dès lors que l'un de ces quatre critères est vérifié³⁴⁰⁶. A cet égard, on peut craindre au regard des caractères large et imprécis des critères proposés que ceux-ci soient interprétés de manière subjective et arbitraire³⁴⁰⁷. Auquel cas, ledit arrêté n'aurait pas atteint l'objectif qui lui était précisément assigné³⁴⁰⁸.

³³⁹⁷ V. Article 29, §3, alinéa 2 du Code d'instruction criminelle.

³³⁹⁸ V. Article 29, §3, alinéa 3 du Code d'instruction criminelle. A rapprocher de : Françoise ROGGEN et André RISOPOULOS, « Le juge de la fraude fiscale et le juge de l'impôt : le chemin de Janus », Pierre MONVILLE (sous-dir.), *Le droit pénal fiscal dans tous ses états*, Larcier, 2022, p. 15. A noter que la loi ne précise pas si, à la suite de cette indication donnée par le ministère public, l'administration peut encore agir, V. Xavier PACE, *op. cit.*, p. 212.

³³⁹⁹ A rapprocher de : Amélie LACHAPELLE, *La dénonciation à l'ère des lanceurs d'alerte fiscale*, *op. cit.*, n° 737 p. 699 ; Francis DESTERBECK, « L'infraction et la fraude fiscale », *op. cit.*, n° 235 et 236 p. 319 ; Aurélie VERHEYLESONNE, *op. cit.*, p. 95.

³⁴⁰⁰ V. Article 29, §4 du Code d'instruction criminelle. A rapprocher de : Francis DESTERBECK, « L'infraction et la fraude fiscale », *op. cit.*, pp. 289-290.

³⁴⁰¹ V. Arrêté royal portant exécution de l'article 29, §4 du Code d'instruction criminelle. Le choix d'un instrument plus souple que la loi fut justifié par la volonté de faire évoluer les critères initialement prévus au gré des échanges entre le fisc et l'institution judiciaire, V. Sabrina SCARNA, *op. cit.*, pp. 193-194 ; Emanuele CECI, Pauline MAUFORT et Sabrina SCARNA, *Droit pénal fiscal en (r)évolution*, *op. cit.*, pp. 90-96 et pp. 226-230.

³⁴⁰² Moniteur belge, 24 février 2020, p. 10 500.

³⁴⁰³ *Ibid.*

³⁴⁰⁴ *Ibid.*

³⁴⁰⁵ *Ibid.*

³⁴⁰⁶ Le fisc ne dispose plus d'appréciation à cet égard, V. Francis DESTERBECK, « L'infraction et la fraude fiscale », *op. cit.*, n° 229 p. 318. A rapprocher de : Sabrina SCARNA, *op. cit.*, pp. 193-194.

³⁴⁰⁷ A rapprocher de : Aurélie VERHEYLESONNE, *op. cit.*, p. 95 ; Emanuele CECI, Pauline MAUFORT et Sabrina SCARNA, *Droit pénal fiscal en (r)évolution*, *op. cit.*, n° 75 p. 96 et n° 238 p. 229.

³⁴⁰⁸ V. en ce sens : Sabrina SCARNA, *op. cit.*, n° 12 p. 195 et n° 22 p. 198.

448. Une « loi de réparation »³⁴⁰⁹ satisfaisante ? – D’ailleurs, se pose la question de savoir si l’on peut réellement considérer que le législateur belge a appris des erreurs qu’il avait commises dans la rédaction de son « *essai législatif* »³⁴¹⁰ de 2012 ?

A l’analyse, rien n’est moins sûr³⁴¹¹. En effet, on peut tout d’abord constater que l’arbitraire de l’administration fiscale n’a pas totalement disparu. Car, en l’absence d’indices sérieux de fraude fiscale grave, la dénonciation des faits au procureur du Roi reste facultative tant et si bien que, dans ce cas de figure, le Trésor public peut discrétionnairement constituer un sérieux frein aux poursuites pénales³⁴¹². Par ailleurs, on relèvera qu’au travers de la loi du 5 mai 2019, le législateur belge a réitéré sa volonté de se conformer à l’évolution de la jurisprudence européenne. En ce sens, il résulte de l’article 4 de ladite loi qu’est intégré au sein du Code d’instruction criminelle un article 29*bis* dont le second alinéa prévoit que l’infliction de sanctions administratives par le fisc « *ne constitue pas une entrave à l’action publique dans la mesure où le traitement fiscal et pénal des faits font partie d’un tout cohérent d’un point de vue temporel et matériel* »³⁴¹³. Ce faisant, il est explicitement fait écho à l’arrêt *A et B contre Norvège* rendu par la Cour européenne des Droits de l’Homme le 15 novembre 2016³⁴¹⁴. Or, en pratique, la mise en œuvre des apports de cet arrêt n’est pas satisfaisante dans la mesure où elle peut conduire à une violation de la règle *ne bis in idem* prise dans sa forme pure³⁴¹⁵. Et ce, dans la mesure où cette jurisprudence autorise – vis-à-vis d’un même fait –, un cumul conditionné de deux procédures répressives³⁴¹⁶.

Ainsi, alors que l’évolution du droit pénal fiscal belge visait à garantir le respect du principe *non bis in idem*, on s’aperçoit que l’effectivité de ce dernier demeure compromise³⁴¹⁷. Dans ces conditions, on peut douter de l’efficacité de la répression mise en œuvre, et ce, d’autant que cette dernière est encore, dans certains cas, aux mains du Trésor public³⁴¹⁸. De ce point de vue, le système belge de répression fiscale est étonnement comparable au dispositif insatisfaisant en vigueur en France en ce domaine³⁴¹⁹.

³⁴⁰⁹ Xavier PACE, *op. cit.*, pp. 217-218.

³⁴¹⁰ Expression employée par la doctrine pour désigner la loi du 20 septembre 2012, V. Adly MANSERI, *op. cit.*, p. 206.

³⁴¹¹ V. Emanuele CECI, Pauline MAUFORT et Sabrina SCARNA, *op. cit.*, pp. 230-237 ; Xavier PACE, *op. cit.*, pp. 208-218.

³⁴¹² V. en ce sens : Marielle MORIS, « L’application du principe *non bis in idem* au droit pénal fiscal », *op. cit.*, p. 692. V. aussi du même auteur : « L’application du principe *non bis in idem* en droit fiscal belge », *RGCF*, 2022/3-4, p. 194. A rapprocher de : Aurélie VERHEYLESonne, *op. cit.*, p. 96 ; Emanuele CECI, Pauline MAUFORT et Sabrina SCARNA, *op. cit.*, n°228 pp. 220-221.

³⁴¹³ Article 29*bis*, alinéa 2nd du Code d’instruction criminelle. A rapprocher de : Françoise ROGGEN et André RISOPOULOS, *op. cit.*, p. 19 ; Francis DESTERBECK, *op. cit.*, p. 323.

³⁴¹⁴ V. CEDH gr. ch., 15 nov. 2016, *précité*, spéc. §130. A propos de cet arrêt, V. *Supra* §258.

³⁴¹⁵ A rapprocher de : Marielle MORIS, « L’application du principe *non bis in idem* en droit fiscal belge », *op. cit.*, pp. 196-197 ; Emanuele CECI, Pauline MAUFORT et Sabrina SCARNA, *op. cit.*, n° 230 pp. 222-224.

³⁴¹⁶ A rapprocher de : Francis DESTERBECK, *op. cit.*, p. 278, 316 et 326 ; Aurélie VERHEYLESonne, *op. cit.*, p. 99.

³⁴¹⁷ « Dans une compréhension de plus en plus laborieuse, l’adage “*non bis in idem*” a [...] fondu comme neige au soleil », V. Adrien MASSET et Raphaël LERUTH, « La répression pénale de la fraude fiscale : focus sur les peines », Pierre MONVILLE (sous-dir.), *op. cit.*, p. 57.

³⁴¹⁸ Lorsqu’en 2012, le législateur belge est intervenu pour rendre le droit applicable conforme à la jurisprudence *Zolotoukhine*, la solution proposée – en l’occurrence l’instauration d’une concertation entre les différentes autorités répressives mobilisées – était satisfaisante mais la méthode employée pour la mettre en œuvre s’est révélée défailante. Et, après la correction apportée par la loi du 5 mai 2019, le système de répression fiscale belge présente encore des imperfections qui amènent à douter de l’efficacité pratique du dispositif répressif employé.

³⁴¹⁹ Comme en Belgique, dans de nombreux pays tels que l’Autriche, l’Australie, la République tchèque, ou encore le Portugal, la reconnaissance du principe *non bis in idem* n’empêche pas que deux procédures répressives découlent des mêmes circonstances factuelles, V. *Observatory on the Protection of Taxpayers’ Rights* 2022, IBFD, 2023, p. 144.

Bien sûr, pour faire en sorte que l'articulation des réponses répressives mobilisées en France en matière fiscale soit plus performante qu'elle ne l'a été, il conviendra de tirer les enseignements de l'ensemble des développements qui précèdent. A cet égard, un point au moins paraît véritablement acquis : l'esprit de justice, le souci d'équité et la cohérence du système de répression fiscale imposent une consécration sans ambages ni ambiguïté de la règle *ne bis in idem*³⁴²⁰. Une fois cela posé, il reste à envisager de manière concrète l'avenir français de l'articulation des répressions en matière fiscale.

³⁴²⁰ A rapprocher de : Nicolas CATELAN, « Constitution *vs* CEDH *vs* UE : *ne bis in idem* et la répression des opérations d'initié », *RSC*, 2016/3 (n°3), p. 480.

Section 2 - L'avenir de l'articulation des répressions en matière fiscale ?

449. Le cumul des sanctions fiscales et pénales : et maintenant ?³⁴²¹ – Dans ses conclusions relatives à l'affaire *BV c/ DGFIP Haute-Savoie*, l'avocat général de la Cour de justice avait estimé qu'une meilleure systématisation des critères gouvernant la répression fiscale en France était « *souhaitable* »³⁴²². A la lumière des développements qui précèdent – mais aussi plus largement des enseignements que la doctrine d'hier a déjà mis en lumière³⁴²³ –, on pourrait considérer qu'il s'agit là d'un doux euphémisme. Car, en l'état actuel des choses, les critères mobilisés sont particulièrement vagues et ne permettent d'assurer ni la cohérence de la répression, ni son efficacité, ni la sécurité juridique des décisions rendues en ce domaine³⁴²⁴. C'est pourquoi, tout en conservant le caractère dual de la répression fiscale, il convient de réfléchir à une nouvelle partition de l'action répressive en la matière³⁴²⁵. En effet, après avoir observé que le législateur et la jurisprudence ont « *multiplié les bricolages ponctuels sans vue d'ensemble ni cohérence* »³⁴²⁶, il apparaît bienvenu d'œuvrer à une rationalisation du dispositif répressif en vigueur. De ce point de vue, il s'agit moins de dégager une « *vraie* » solution au problème de l'articulation des répressions en matière fiscale que de présenter celle qui semble la plus souhaitable³⁴²⁷.

Il n'existe assurément pas de système parfait mais – en toute humilité –, on se permettra de proposer des pistes de réflexion visant à l'amélioration du dispositif répressif existant. A cet égard, il résulte de ce qui précède que pour œuvrer en ce sens, la règle *ne bis in idem* devrait – à l'instar du principe de nécessité des incriminations – servir de « *guide à la politique criminelle du législateur* »³⁴²⁸. Par ailleurs, on peut affirmer que pour mettre fin à l'« *amoncellement irrationnel de répressions* »³⁴²⁹ précédemment dénoncé, une opération de rationalisation du système de répression fiscale en vigueur devrait être menée³⁴³⁰.

³⁴²¹ Il est fait explicitement allusion ici au titre d'un colloque organisé à la Paris le 4 juillet 2023, V. <https://iris.pantheonsorbonne.fr/evenements/colloque-cumul-sanctions-fiscales-et-penales-et-maintenant>.

³⁴²² CJUE, n° C-570/20, Conclusions de l'avocat général de la Cour, *BV contre La Direction départementale des finances publiques de la Haute-Savoie*, 9 décembre 2021, §79. V. en ce sens contraire : Jean-François HUSSON, *op. cit.*, p. 62.

³⁴²³ « *Les lumières de nos prédécesseurs [doivent] en principe, nous permettre d'éviter les écueils qui furent ceux de leur temps* », V. Thomas REBIERE, « Roger Merle : défenseur des droits et libertés », *Annales de l'institut de criminologie et de sciences pénales – Roger Merle*, n°2, 2021, p. 49. Dans le même esprit, pour Guillaume Beaussonie : « *La qualité d'un juriste en un domaine aussi sensible [que le droit pénal] est avant tout la prudence, celle-ci entretenant un lien intime avec la mémoire, et donc avec la connaissance des pratiques passées du droit* », V. Guillaume BEAUSSONNIE, *Le rôle de la doctrine en droit pénal*, L'Harmattan, 2006, p. 154.

³⁴²⁴ V. Stéphane DETRAZ et Eric DEZEUZE, *op. cit.*, p. 1900. Un constat analogue a pu être tiré dans le champ de la délinquance environnementale, V. Isabelle FOUCHARD et Laurent NEYRET, *op. cit.*, p. 312.

³⁴²⁵ Un récent rapport sénatorial a, au contraire, conclu à la nécessité de maintenir le dispositif répressif existant, V. Jean-François HUSSON, *op. cit.*, pp. 61-62. A propos de la nécessité de maintenir le caractère dual de la répression fiscale, V. *Supra* §343.

³⁴²⁶ Anne-Valérie LE FUR, « La rationalisation des sanctions, une exigence démocratique en faveur de leur efficacité », *Recueil Dalloz*, 2016, p. 1091. Ce même auteur ajoute qu'il est « *certain que notre système a atteint un degré d'incobérence et de complexité qui impose une rationalisation des sanctions susceptibles d'être prononcées pour des faits identiques* », V. *Ibid.*

³⁴²⁷ « *La question de savoir si une solution est vraie ou fausse n'a [...] aucun sens. Le droit ne se ment pas dans l'ordre du vrai, mais dans celui du souhaitable* », V. Philippe JESTAZ, « Qu'est-ce qu'un résultat en droit ? », *Etudes offertes au Professeur Philippe Malinvaud*, LexisNexis, 2007, p. 294. V. aussi : Yves MAYAUD, « Le droit pénal en perte de repères », *op. cit.*, p. 12.

³⁴²⁸ Florent KIRMANN, *Le principe de nécessité en droit pénal des affaires*, Thèse de doctorat, Legitech, 2019, n°7 p. 6.

³⁴²⁹ Loïc DE GRAEVE, *Essai sur le concept de droit de punir en droit interne*, *op. cit.*, n° 1074.

³⁴³⁰ La réorganisation juridique qui sera préconisée a l'ambition de parvenir à une répression adéquate, et donc efficace, des atteintes au système fiscal, en la répartissant harmonieusement entre l'ordre administratif et l'ordre judiciaire. A rapprocher : Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 1251 p. 433.

Sur ce point, les précédents développements amènent à penser que le renforcement de la cohérence dudit système – et donc corrélativement de sa lisibilité et de son efficacité –, supposerait de procéder à une double rationalisation de celui-ci³⁴³¹. En effet, pour être réellement efficace, la réorganisation proposée devra concerner tant l'articulation des procédures répressives (§1) que les sanctions applicables en la matière (§2).

§1. L'articulation renouvelée des procédures

450. Vers l'adoption d'un « rapport de vraie complémentarité »³⁴³² – On a vu précédemment que certaines différences entre les répressions pénale et administrative devaient être relativisées³⁴³³. Pour autant, on ne saurait valablement considérer que la répression pénale est l'égale de la répression administrative³⁴³⁴. Car s'il existe une certaine porosité entre les différents réseaux de sanction, il n'en demeure pas moins que ces derniers présentent certaines spécificités³⁴³⁵. On pourrait d'ailleurs, dans le prolongement de cette idée, considérer que lesdits réseaux présentent chacun une utilité propre³⁴³⁶. Tout l'enjeu serait donc de parvenir à mieux les coordonner de façon à ce que leur complémentarité puisse véritablement s'exprimer³⁴³⁷.

A cet égard, il a pu précédemment être observé que seule une délimitation des sphères d'intervention de chacune des répressions était de nature à rendre ces dernières complémentaires³⁴³⁸. Autrement dit – loin de légitimer leur cumul –, les différences que présentent les droits pénaux et extra-pénaux devraient plutôt imposer une distribution du domaine d'action exclusif de chacun d'eux³⁴³⁹. C'est pourquoi, il convient de « *démêler les champs d'application respectifs de ces deux types de répression, de manière à ce qu'elles puissent s'exprimer en adéquation avec leurs objets respectifs* »³⁴⁴⁰. Pour y parvenir, il apparaît nécessaire de sélectionner des critères pertinents **(A)** dont la prise en compte permettrait d'orienter judicieusement la répression à mettre en œuvre **(B)**³⁴⁴¹.

³⁴³¹ « La lisibilité de la politique répressive accrue, la répression gagnera en efficacité », V. Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 818 p. 601.

³⁴³² Frédéric DOURNAUX, « La répression pénale peut-elle être concurrencée par la sanction administrative ? L'exemple des abus de marchés », Jacques LEROY (sous-dir.), *Faut-il rethéoriser le droit pénal ?*, LexisNexis, 2017, p. 122.

³⁴³³ V. *Supra* §§350-351.

³⁴³⁴ A rapprocher de : Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, n° 50 p. 20.

³⁴³⁵ A ce sujet, *Supra* §§350-355.

³⁴³⁶ A rapprocher de : Emmanuel ROSENFELD, et Jean VEIL, « Sanctions administratives, sanctions pénales », *op. cit.*, p. 72 ; Wilfrid JEANDIDIER, « Les sanctions pénales en matière fiscale », *Dr. fisc.*, 2007, n° 3, comm. 58, n°1 ; Loïc DE GRAEVE, *Essai sur le concept de droit de punir en droit interne*, *op. cit.*, n° 1392.

³⁴³⁷ V. en ce sens : Ludovic AYRAULT, « *Non bis in idem* : les enjeux en matière fiscale », *AJ Pénal*, Dalloz, 2015, p. 185. A rapprocher de : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, pp. 588-589.

³⁴³⁸ V. *Supra* §358.

³⁴³⁹ En particulier, établir de manière prospective une ligne de partage entre ces différents droits répressifs permettra d'utiliser chacun d'eux conformément à sa philosophie.

³⁴⁴⁰ Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 960 p. 329.

³⁴⁴¹ Dans sa thèse, Coralie Courtaigne-Deslandes s'efforce de déterminer un unique critère de répartition, V. Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 960 p. 329. Or, il fut précédemment montré que la prise en compte de plusieurs critères est nécessaire pour répartir la répression entre deux ordres juridiques distincts, V. *Supra* §417.

A. La sélection de critères pertinents de répartition

451. Retour sur les onze critères précédemment dégagés – « *Chacun à son métier doit toujours s'attacher* »³⁴⁴² dit la fable. Les développements qui précèdent montrent que cette morale devrait être prise en compte dans le domaine de la fiscalité de manière à pouvoir construire un dispositif répressif à la fois rationnel, légitime et efficace. En pratique, une telle construction suppose de dégager les principaux critères d'incrimination qui pourraient être appliqués en cette matière. De tels critères favorisent l'instauration d'une échelle de gravité et contribuent ainsi à une rationalisation de la typologie des infractions fiscales et, conjointement, de leur régime³⁴⁴³. A cet égard, les développements qui précèdent ont permis de mettre en lumière une douzaine d'indicateurs de gravité³⁴⁴⁴. Il revient donc maintenant d'étudier la pertinence de chacun d'eux.

452. L'importance de la fraude : un critère pertinent – Le premier critère mis en avant fut celui de l'importance de la fraude. Il s'agit d'un critère de sélection pertinent car visible et objectivement évaluable. Retenir ce critère permettrait de déterminer différents seuils de manière à distinguer trois types d'atteinte au système fiscal : une atteinte quantitativement faible (lorsque le montant d'impôts fraudés serait inférieur à vingt-cinq mille euros) ; une atteinte quantitativement forte (lorsque le montant d'impôts fraudés serait supérieur à cent mille euros) ; et une atteinte d'intensité moyenne (lorsque le montant d'impôts fraudés serait compris entre vingt-cinq mille et cent mille euros). Dans le cas présent, la détermination d'un premier seuil fixé à 25 000€ euros permettra de nuancer l'analyse opérée sans prendre le risque de confier un trop grand nombre de dossiers à l'institution judiciaire. Quant au second seuil fixé à 100 000 €, il s'inscrit non seulement dans la droite lignée des systèmes grec et autrichien qui le prévoient, mais aussi dans la continuité de la réforme du 23 octobre 2018 qui s'est notamment traduite par la fixation d'un tel seuil en matière de transmission automatique des dossiers au parquet (LPF, art. L. 228, I, al. 1^{er})³⁴⁴⁵.

453. Les procédés employés : un critère pertinent – Le deuxième critère dégagé fut celui des procédés employés pour commettre la fraude. Il s'agit d'un critère de sélection pertinent car il est permis de considérer que la complexité des moyens employés atteste de la volonté de l'agent d'échapper à l'impôt. Par ailleurs, la sophistication des procédés de fraude mis en œuvre peut nécessiter le recours à des méthodes d'enquêtes plus élaborées que celles dont dispose l'administration fiscale³⁴⁴⁶. Enfin, la prise en compte de ce critère permettrait là encore de nuancer l'analyse proposée. En effet, on pourrait envisager trois catégories de moyens : des outils simples ; des outils modérément sophistiqués ; et enfin des outils particulièrement complexes.

³⁴⁴² Jean DE LA FONTAINE, « Le cheval et le loup », *Fables choisies*, tome 2, Paris, 1755-1759, pp. 65-66.

³⁴⁴³ A rapprocher de : Isabelle FOUCHARD et Laurent NEYRET, *op. cit.*, p. 329-330.

³⁴⁴⁴ V. *Supra* §397.

³⁴⁴⁵ A propos des systèmes grec et autrichien, V. *Surcharges and Penalties in Tax Law*, *op. cit.*, p. 179 et p. 396. A propos de la réforme du 23 octobre 2018, V. notamment : *Supra* §78 et s.

³⁴⁴⁶ Un parallèle peut ici être fait avec le système belge instauré par la loi « *Una Via* » de 2012, V. *Supra* §441 et s.

En pratique, seraient associées à cette ultime catégorie, les fraudes qui ont été commises en bande organisées, celles qui présentent une envergure internationale, mais également celles qui auront été rendues possibles par le recours à l'un des moyens actuellement prévus au second alinéa de l'article 1741 du Code général des impôts³⁴⁴⁷. En l'occurrence, ce dernier texte fait notamment référence à l'usage d'une fausse identité ou à l'emploi d'une domiciliation fiscale fictive³⁴⁴⁸.

454. L'objectif d'exemplarité : un critère impertinent – Le troisième critère remarqué se rattache à l'exemplarité de la répression. Il s'agit d'un critère de sélection impertinent car relativement difficile à appréhender en pratique et propice à un jugement subjectif de l'interprète³⁴⁴⁹. Par ailleurs, sa prise en compte risquerait de conduire dans les faits à une inégalité de traitement entre justiciables difficilement justifiable. Au-delà, on a pu constater qu'il n'était guère plus mobilisé par les magistrats chargés de la répression fiscale en France³⁴⁵⁰.

455. La répétition des faits reprochés : un critère constitutif d'une circonstance aggravante – Le quatrième critère mis en relief fut celui de la répétition des faits reprochés. Il s'agit d'un critère qui – s'il était pris en compte –, ne pourrait avoir d'effets que sur le plan administratif. En effet, dans le champ pénal, le législateur français a – au travers du concours réel, de la récidive légale et de la réitération d'infractions –, déjà envisagé toutes les manières de réprimer la répétition de faits infractionnels³⁴⁵¹. Or, il n'apparaît pas opportun de s'opposer à ce qu'elles puissent être prises en considération dans le domaine fiscal. En revanche, il serait judicieux que la répétition des faits soit de nature à justifier une aggravation de la sanction administrative initialement encourue. D'ailleurs, le système de répression fiscale belge prévoit en ce sens jusqu'à cinq niveaux d'aggravation³⁴⁵². A titre d'exemple, dans l'hypothèse de manquements fiscaux non imputables à la mauvaise foi ou à l'intention d'éluder l'impôt, le premier d'entre eux ne fait encourir aucune amende. Mais, le deuxième manquement commis fait encourir une amende de 1 250 euros ; le troisième, une amende de 6 250 euros ; le quatrième, une amende de 12 500 euros ; et les manquements suivants, une amende de 25 000 euros³⁴⁵³.

³⁴⁴⁷ La circonstance de la bande organisée fut prise en compte lors de la réforme française de la répression des abus de marché, et elle fait aussi écho au critère belge tenant au caractère sérieux et organisé des faits, V. Respectivement : *Supra* §411 et §447.

³⁴⁴⁸ V. Alinéa second de l'article 1741 du Code général des impôts. A rapprocher de : *Supra* §40.

³⁴⁴⁹ A propos de la notion d'exemplarité, V. Pierre LASCOUMES et Danièle VERNEUIL, *Délit fiscal et/ou pénal. Les poursuites en matière de fraude fiscale, une étude d'interface*, *op. cit.*, pp. 33-35.

³⁴⁵⁰ V. en ce sens : *Supra* §382.

³⁴⁵¹ A propos de ces différentes notions, V. notamment : Elise LETOUZEY, *La répétition d'infractions*, Thèse, Dalloz, Volume 197, 2016, n° 5 à 7 pp. 3 à 6 ; Martine HERZOG-EVANS, « Récidive », *Rép. Pén.*, 2019, spéc. n°6 à 9.

³⁴⁵² V. Emanuele CECI, Pauline MAUFORT et Sabrina SCARNA, *op. cit.*, pp. 115-116.

³⁴⁵³ V. Emanuele CECI, Pauline MAUFORT et Sabrina SCARNA, *op. cit.*, p. 116.

456. L'attitude psychologique de l'agent au moment des faits : un critère pertinent – Le cinquième critère déjà employé fut celui lié à l'intentionnalité des faits reprochés. Ce critère – que certains qualifient de « *pierre angulaire du droit pénal* »³⁴⁵⁴ –, doit impérativement être pris en compte car il permet en pratique de distinguer les actes qui révèlent une hostilité manifeste à l'ordre social de ceux qui témoignent d'une simple indifférence à ce dernier. D'ailleurs, on a pu constater que ce critère était déjà pris en compte en France, mais aussi par de nombreuses législations étrangères³⁴⁵⁵.

457. La qualité de la personne poursuivie : un critère pertinent – Le sixième critère mis en lumière fut celui de la qualité de la personne poursuivie. A son sujet, il convient de souligner qu'il serait préférable qu'en aucun cas, la position sociale ou professionnelle du redevable défaillant puisse constituer un obstacle absolu et intemporel à l'engagement des poursuites³⁴⁵⁶. Par ailleurs, il apparaîtrait opportun que la qualité de l'auteur de la fraude puisse constituer une circonstance aggravante. En particulier, tel pourrait être le cas si l'agent fautif était un professionnel de la fiscalité ou une personnalité politique – tel qu'un député³⁴⁵⁷ ou un ministre³⁴⁵⁸ – sur laquelle pèse un devoir particulier d'exemplarité³⁴⁵⁹.

458. L'envergure internationale de la fraude : un critère pertinent – Le septième critère mis en exergue fut celui de la dimension transnationale du manquement à l'impôt constaté. Il s'agit d'un critère de sélection dont la prise en compte pourrait éventuellement se justifier en considération des pouvoirs d'investigation plus larges dont dispose l'autorité judiciaire³⁴⁶⁰. Car en pratique, le droit pénal ne devrait intervenir que lorsqu'il constitue la seule réponse qui soit à la fois juste, utile et possible³⁴⁶¹. C'est pourquoi, dans le cadre de ce travail, la dimension internationale des faits sera prise en compte, mais on rattachera ce facteur au critère tenant aux procédés employés pour commettre la fraude³⁴⁶².

459. La valeur sociale atteinte par l'infraction : un critère impertinent – Le huitième critère retenu fut celui de l'intérêt lésé par l'infraction commise. Ce critère ne semble pas pertinent dans la mesure où l'on peut raisonnablement considérer que toutes les infractions fiscales portent, dans une certaine mesure, atteinte au Trésor public³⁴⁶³.

³⁴⁵⁴ « *L'élément moral est la pierre angulaire du droit pénal* », V. Nathalie HUET, « L'hypothèse d'un aiguillage entre manquement et délits boursiers », *op. cit.*, n° 364 p. 220.

³⁴⁵⁵ V. en ce sens : *Supra* §387.

³⁴⁵⁶ A rapprocher : Pierre LASCOUMES et Danièle VERNEUIL, *op. cit.*, p. 34 ; Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *L'impunité fiscale, Quand l'Etat brade sa souveraineté*, *op. cit.*, p. 154.

³⁴⁵⁷ V. Article 6 du Code de déontologie des députés.

³⁴⁵⁸ V. Circulaire n°6100/SG du Premier Ministre relative à l'exemplarité des membres du Gouvernement, Paris, juillet 2019, 2p.

³⁴⁵⁹ Un rapprochement peut ici être opéré avec le second alinéa de l'article L. 228, I du Livre des procédures fiscales qui vise les contribuables soumis à une obligation de déclaration patrimoniale à la Haute Autorité pour la transparence de la vie publique.

³⁴⁶⁰ A ce propos, V. *Supra* §315.

³⁴⁶¹ V. en ce sens : Mireille DELMAS-MARTY, « Les conditions de rationalité d'une dépénalisation partielle du droit pénal de l'entreprise », *Bilan et perspectives du droit pénal de l'entreprise*, Economica, p. 98 ; Loïc DE GRAEVE, *op. cit.*, n° 666 et 667.

³⁴⁶² V. *Supra* §481.

³⁴⁶³ Dans le même sens, Manon de Saint-Léger observe que : « *La notion de valeur protégée est impuissante à dissocier les intentions poursuivies par chacune des procédures. En effet, toute fraude fiscale lèse non pas les seuls intérêts du Trésor mais ceux de la société tout entière* », V. Manon DE SAINT-LEGER, *op. cit.*, n° 108 p. 102. V. aussi : *Supra* §373.

460. Le caractère moralement blâmable de la fraude : un critère impertinent –

Le neuvième critère constaté se rattache au degré d'illicéité éthico-sociale de l'acte commis. A l'instar du critère relatif à l'exemplarité de la répression, le caractère moralement blâmable de la fraude constitue un indicateur de sélection non opportun car très difficile à appréhender en pratique et propice à un jugement subjectif de l'interprète.

461. La nature de l'impôt fraudé : un critère impertinent – Le dixième critère déjà pris en compte fut celui de la nature de l'impôt sur lequel porte la fraude. Il s'agit là encore d'un critère impertinent dans la mesure où on peut raisonnablement supposer qu'une fraude puisse être grave quelle que soit la nature de l'impôt fraudé.

462. L'indiscipline post-condamnation : un critère constitutif d'une circonstance aggravante ? – Le onzième et dernier critère observé se rattache à l'hypothèse dans laquelle l'agent fait volontairement défaut de se conformer aux obligations découlant d'une précédente condamnation³⁴⁶⁴. Cette situation mériterait d'être prise en compte car elle est constitutive d'un « *défi à la loi* »³⁴⁶⁵ engagé par le contribuable fraudeur. Toutefois, il convient de remarquer que cette indiscipline de l'agent ne concerne pas le fait infractionnel lui-même mais le comportement de la personne visée postérieurement à la commission dudit fait. Ce critère ne devrait donc pas entrer en ligne de compte pour évaluer la gravité du fait en question. En revanche, on pourrait envisager que le constat de cette circonstance par l'autorité répressive préalablement mobilisée entraînerait la mise en œuvre d'une sanction plus sévère que celle prévue initialement.

463. La mobilisation de quatre principaux critères de sélection – *In fine*, à l'issue de cette analyse des onze critères précédemment étudiés, il apparaît que seuls quatre d'entre eux se révèlent véritablement pertinents pour dissocier – en matière fiscale –, les illicéités administratives des illicéités pénales. Il s'agit de l'importance du dommage causé par la fraude, des procédés employés pour la commettre, de la qualité de l'agent fraudeur et enfin de sa disposition psychologique au moment des faits.

A cet égard, il convient d'insister sur le fait qu'il ne saurait en aucun cas être question de critères immuables et/ou universels³⁴⁶⁶. En effet, il se pourrait très bien qu'avec le temps, certains des critères sélectionnés perdent de leur pertinence ou que le recours à d'autres indicateurs apparaisse nécessaire. Il convient donc d'être à la fois prudent et modeste vis-à-vis de la sélection ici opérée. Mais toujours est-il qu'à partir des indicateurs choisis, il devient possible de réfléchir à une harmonieuse répartition des compétences à octroyer à chaque autorité répressive intervenant en matière fiscale³⁴⁶⁷.

³⁴⁶⁴ V. *Supra* §394.

³⁴⁶⁵ Commission de réforme du droit du Canada, *Notre droit pénal*, 1976, p. 22.

³⁴⁶⁶ V. en ce sens : Circulaire du 9 octobre 1972 de la Direction des Affaires Criminelles et des Grâces, précitée.

³⁴⁶⁷ A rapprocher de : Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 1337 pp. 460-461 ; Stéphane DETRAZ, « La transmission automatique des dossiers pénaux au parquet ou l'art de se passer de la Commission des infractions fiscales », *op. cit.*, n° 20 p. 208.

B. La mise en œuvre des critères de répartition choisis

464. La consécration légale d'un principe d'interdiction des cumuls répressifs en matière fiscale – Il s'agit d'envisager ici une réponse graduée où le droit pénal serait la solution ultime, proportionnée à l'importance de la gravité des faits commis³⁴⁶⁸. Dans cette perspective, il faut avoir à l'esprit que si les répressions administrative et pénale ont vocation à protéger le système fiscal, c'est selon des voies différentes qui ne doivent ni se confondre ni se superposer³⁴⁶⁹. De ce point de vue, la levée partielle du verrou de Bercy – opérée par la loi du 23 octobre 2018³⁴⁷⁰ –, a certes ouvert la voie mais du chemin reste encore à parcourir pour que les réseaux de sanctions mobilisés en matière fiscale ne soient plus jamais mis en concurrence³⁴⁷¹.

Pour poursuivre sur cette voie, il conviendrait que le législateur prenne position en faveur d'une interdiction du cumul des répressions administrative et pénale³⁴⁷². Idéalement, cette prise de position devrait être non équivoque et ne pas se limiter à une suppression du membre de phrase « *indépendamment des sanctions fiscales applicables* » contenu dans l'article 1741 du Code général des impôts³⁴⁷³. Autrement dit, il serait bienvenu que le législateur consacre expressément le principe selon lequel, en matière fiscale, les répressions administrative et pénale ne peuvent en aucun cas se cumuler³⁴⁷⁴.

De cette manière, la règle *ne bis in idem* serait alors assurément respectée et l'on pourrait alors bénéficier des avantages qui résulteraient de sa mise en œuvre³⁴⁷⁵. Par ailleurs, la consécration d'une telle interdiction se justifie d'autant plus qu'il paraît contraire aux principes de nécessité et d'égalité d'appliquer un cumul de répressions vis-à-vis d'un même fait³⁴⁷⁶. En effet, la difficulté que l'on rencontre encore aujourd'hui pour associer une voie punitive à un comportement d'incivisme fiscal multiplie les risques de punir différemment des contribuables ayant commis les mêmes manquements dans des circonstances identiques³⁴⁷⁷.

³⁴⁶⁸ A rapprocher de : « Conclusion », Laurent NEYRET (sous. dir.), *Des écocrimes à l'écocide. Le droit pénal au secours de l'environnement*, Bruylant, 2015, p. 443 ; *Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights 2020*, IBFD, 2021, p. 10.

³⁴⁶⁹ A rapprocher de : Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 1610 p. 550.

³⁴⁷⁰ A ce propos, V. *Supra* §78 et s.

³⁴⁷¹ A rapprocher de : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 802 pp. 591-593 ; Jean-René CAZENEUVE, Annexe n° 26 du rapport de l'Assemblée nationale n° 292, 6 octobre 2022, p. 16.

³⁴⁷² Dans sa thèse, Charles-Henri Hardy privilégie non pas une clarification légale du système répressif mais une « *amélioration de la coopération entre les autorités de punition* », V. Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 788 p. 581. Ces deux solutions ne paraissent pas incompatibles et il semblerait même que la seconde solution citée ici soit de nature à renforcer l'efficacité de la première. Par ailleurs, autre différence avec la réflexion proposée ici, cet auteur ne s'oppose pas au maintien de la possibilité de cumul des répressions en matière fiscale, V. en ce sens : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 794 p. 586, n° 808 p. 596 et n° 814 p. 598.

³⁴⁷³ A rapprocher de : François KONING, *op. cit.*, n° 27 p. 126.

³⁴⁷⁴ A rapprocher de l'article L. 465-3-6 du Code monétaire et financier qui consacre, en matière d'abus de marché, le principe selon lequel une autorité répressive ne peut agir si une autre l'a précédée, V. *Supra* §425.

³⁴⁷⁵ A ce sujet, V. *Supra* §§360-361.

³⁴⁷⁶ A rapprocher de : Stéphane DETRAZ, « Les sanctions de la fraude fiscale à l'épreuve des principes constitutionnels et européens », *op. cit.*, n° 7. Et du même auteur : « La pérennisation jurisprudentielle du cumul des répressions fiscale et pénale », *op. cit.*, n° 2.

³⁴⁷⁷ V. en ce sens : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 733 p. 541, n° 756 p. 553 et n° 785 pp. 578-579.

Qui plus est, en vertu du principe de nécessité, l'existence d'une seconde sanction retire à la première son caractère nécessaire³⁴⁷⁸. C'est pourquoi, conformément à ce principe, il faudrait choisir une seule réponse punitive dont la mise en œuvre se suffirait à elle-même pour traiter le comportement délinquant³⁴⁷⁹. Or, précisément, la possibilité de punir concomitamment un manquement fiscal par deux voies répressives distinctes indique que les pouvoirs publics en place estiment chacune d'elles insuffisante pour traiter de manière isolée ledit manquement³⁴⁸⁰.

465. L'instauration d'un nouveau pont entre le fisc et l'institution judiciaire –

Dans le prolongement de la consécration de ce principe d'interdiction, il conviendrait de réorganiser la « *répartition des prérogatives punitives* »³⁴⁸¹ en ce domaine de manière à mettre fin à la dépendance du système pénal vis-à-vis de l'autorité administrative. A cet égard, il serait opportun que l'administration fiscale conserve son rôle d'enquêtrice dans le sens où ce serait toujours elle qui aurait en premier la main sur les dossiers fiscaux³⁴⁸². Mais il n'en reste pas moins que, sur le plan pratique, une telle réorganisation impliquerait de renforcer les liens unissant le Trésor public et l'autorité pénale pour ne pas créer de nouvelles difficultés d'application³⁴⁸³. En effet, pour assurer l'efficacité de la répression mise en œuvre, l'institution judiciaire et l'administration fiscale ne doivent pas s'ignorer mais – au contraire –, coopérer ; chacune devant en quelque sorte prêter « *main forte à l'autre* »³⁴⁸⁴. C'est pourquoi, si le droit pénal doit conserver un lien avec le droit administratif de la fiscalité, il ne doit plus s'agir d'un lien de subordination mais d'un lien de coopération³⁴⁸⁵. Dans cette perspective, il conviendrait tout d'abord de prévoir la suppression intégrale du verrou de Bercy de façon à ce que l'administration fiscale ne soit plus le premier juge de l'opportunité des poursuites pénales³⁴⁸⁶. Ensuite, sachant que la complémentarité des procédures fiscales et pénales dépend surtout de la « *qualité du dialogue, qu'elles s'avèrent ou non capables d'établir* »³⁴⁸⁷, il faudrait intensifier la communication entre l'administration fiscale et l'institution judiciaire³⁴⁸⁸. En ce sens, au-delà des échanges préexistants entre ces deux autorités répressives, il conviendrait d'instaurer entre elles un nouveau « *pont* »³⁴⁸⁹ qui prendrait la forme d'une concertation³⁴⁹⁰.

³⁴⁷⁸ V. en ce sens : Juliette LELIEUR-FISCHER, *op. cit.*, n° 403 p. 347 ; Florent KIRMANN, *Le principe de nécessité en droit pénal des affaires*, *op. cit.*, n° 65 p. 58. A rapprocher de : Sarah-Marie CABON, « Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du "verrou de Bercy" », *Dr. fisc.* 2014, n° 46, 620, §13.

³⁴⁷⁹ V. Manuel CANCIO MELIA, « Principios del derecho penal (II) », *op. cit.*, p. 70 ; Florent KIRMANN, *op. cit.*, n° 117 p. 98.

³⁴⁸⁰ Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 733 p. 540 et n° 753 p. 550.

³⁴⁸¹ Loïc DE GRAEVE, *Essai sur le concept de droit de punir en droit interne*, *op. cit.*, n° 57.

³⁴⁸² V. aussi en ce sens : Stéphane DETRAZ, « L'Administration et le juge pénal. Quelle articulation possible entre l'administration et le juge pénal ? Le domaine fiscal peut-il servir de modèle ? », *op. cit.*, p. 53. A rapprocher de : Florence DEBOISSY, « Retour sur un principe controversé : l'indépendance des procédures pénale et fiscale », *op. cit.*, n° 37.

³⁴⁸³ V. en ce sens : Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *loc. cit.*

³⁴⁸⁴ André VARINARD et Elisabeth JOLY-SIBUET, *op. cit.*, p. 189.

³⁴⁸⁵ A rapprocher notamment de : Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 836 p. 283 et 1612 p. 551 ; Ludovic AYRAULT, « *Non bis in idem* : les enjeux en matière fiscale », *AJ Pénal*, Dalloz, 2015, p. 185.

³⁴⁸⁶ V. Chantal CUTAJAR, « L'impérative nécessité d'abolir le "Verrou de Bercy" », *op. cit.*, p. 171. V. aussi : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 989 pp. 719-720 ; Manon DE SAINT-LEGER, *op. cit.*, n° 55 pp. 64-65. Et enfin : *Supra* §78.

³⁴⁸⁷ Claire SOURZAT, « Essai d'une analyse des rapports entre procédures fiscale et pénale », *RSC*, 2016, p. 204.

³⁴⁸⁸ A rapprocher de : Manon DE SAINT-LEGER, *L'articulation des procédures pénale et fiscale*, *op. cit.*, n° 469 pp. 421-422.

³⁴⁸⁹ Selon l'expression employée par Coralie Courtaigne Deslandes, V. Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *loc. cit.*

³⁴⁹⁰ A propos des échanges déjà existants entre ces deux autorités répressives, V. *Supra* §197 et s.

466. Un pont permettant de déterminer *ab initio* le sort de la majorité des dossiers fiscaux – A cet égard, plutôt que de prévoir – comme en Belgique³⁴⁹¹ – une liste d'indicateurs permettant aux justiciables de comprendre objectivement dans quelles circonstances la concertation est rendue obligatoire, il apparaît plus pertinent de définir des critères indiquant lorsque celle-ci ne l'est pas³⁴⁹². Cela permettrait de « *fixer dès le départ, sans concertation requise, une première vague de traitement* »³⁴⁹³. En pratique, seraient ainsi délimitées une « *zone bleu pâle* » (correspondant aux cas relevant de la compétence exclusive de l'administration fiscale), et une « *zone bleu foncé* » (correspondant aux cas automatiquement traités par l'autorité judiciaire)³⁴⁹⁴. Ce faisant, chaque répression mobilisée gagnerait « *à la fois en cohérence et en complémentarité avec l'autre* »³⁴⁹⁵.

Car, en respectant les conditions caractérisant le contenu de cette « *zone bleu pâle* », l'administration fiscale pourrait opportunément – et non en opportunité –, décharger la répression pénale de tout ce qui ne suscite pas une véritable réprobation sociale³⁴⁹⁶. En effet, seraient essentiellement inclus au sein de cette zone, des comportements constitutifs de simples indisciplines sociales³⁴⁹⁷. Dans le même esprit, envisager – au travers de l'existence d'une « *zone bleu foncé* » –, une exclusivité pénale pour les faits les plus graves permettrait de limiter la concurrence entre les différents systèmes répressifs et la complémentarité de ces derniers pourrait alors véritablement se révéler³⁴⁹⁸. Au-delà, l'emploi de cette méthode permettrait – contrairement à ce qu'on a pu observer en Belgique³⁴⁹⁹ –, d'éviter que l'administration fiscale constitue un frein aux poursuites pénales lorsque ces dernières pourraient être particulièrement justifiées³⁵⁰⁰. Enfin, cette méthode serait conforme à la logique floue qui préconise l'emploi de critères précis – tels que ceux sélectionnés ci-avant³⁵⁰¹ –, pour juger de la valeur des solutions envisageables de manière à ce que la décision finalement prise repose sur un « *subjectivisme dirigé* »³⁵⁰² et permette en fin de compte « *d'ordonner le multiple sans le réduire* »³⁵⁰³.

³⁴⁹¹ V. *Supra* §447.

³⁴⁹² La détermination de ces critères est constitutionnellement et conventionnellement indispensable, V. *Supra* §427.

³⁴⁹³ Arnaud LECOCQ et Emanuele CECI, « Una Via : la Cour constitutionnelle anoblit le "*non bis in idem*" », *op. cit.*, p. 175.

³⁴⁹⁴ Il est préférable d'indiquer ces zones en référence à une couleur neutre telle que le bleu, car indiquer la sphère administrative en blanc (par opposition au noir qui représenterait la sphère pénale) ou en vert (conformément aux couleurs d'un feu tricolore) pourrait conduire les justiciables à euphémiser la gravité des infractions administratives.

³⁴⁹⁵ Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 1547 p. 529.

³⁴⁹⁶ A rapprocher de : Frédéric DOURNAUX, *op. cit.*, pp. 123-124.

³⁴⁹⁷ V. Stéphane DETRAZ, *loc. cit.* ; Luca D'AMBROSIO, *op. cit.*, p. 93.

³⁴⁹⁸ V. en ce sens : Loïc DE GRAEVE, *Essai sur le concept de droit de punir en droit interne*, *op. cit.*, n° 1005. A cet égard, une comparaison avec le modèle chinois est ici possible, V. *Supra* §§388-390.

³⁴⁹⁹ Contrairement à ce que permet encore le dispositif actuellement en vigueur en France, la mise en mouvement de l'action publique pour des faits présentant une certaine gravité ne devrait plus supposer une intervention de l'administration fiscale. De même, en Belgique, le Trésor public peut, dans des cas qui pourraient se révéler graves, toujours constituer un sérieux frein aux poursuites pénales, V. *Supra* §448.

³⁵⁰⁰ Idéalement, l'objet du droit pénal devrait cesser de susciter des interrogations quant à son champ d'application matériel, V. en ce sens : Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 736 p. 249.

³⁵⁰¹ V. *Supra* §463.

³⁵⁰² Mireille DELMAS-MARTY, « Pour des principes directeurs de la législation pénale », *op. cit.*, p. 226. V. aussi : *Supra* §407.

³⁵⁰³ Mireille DELMAS-MARTY, *Le flou du droit*, PUF, Paris, 2004, p. 345. A rapprocher de : Juliette TRICOT, « Réinventer toujours » Mireille Delmas-Marty ou l'art de raconter le Droit », *RSC*, 2023, p. 19. V. aussi : *Supra* §402.

Dans le cas présent, pour déterminer les comportements qui devraient être placés aux extrémités de cette échelle de gravité, on s'inspirera du premier temps de la méthode française de dépenalisation fondée sur le principe de justice³⁵⁰⁴. Plus précisément, on attribuera aux indicateurs de gravité précédemment choisis un niveau de proximité avec le réseau pénal (cf. tableau 14). Puis, on procédera à une évaluation globale en additionnant les degrés de proximité attribués pour chaque indicateur³⁵⁰⁵. Enfin, en fixant un « *seuil de compatibilité* »³⁵⁰⁶ avec la répression pénale et un autre seuil en deçà duquel le manquement à l'impôt relèverait de la compétence exclusive du Trésor public, il apparaîtra possible de distinguer à la fois les comportements les plus insignifiants mais aussi les plus graves³⁵⁰⁷.

Tableau 14 – Pondération des indicateurs de gravités retenus

Indicateurs	Critères	Degré de proximité
Dommage	Atteinte quantitativement forte (> à 100 000 €)	3
	Atteinte d'intensité moyenne (c'est-à-dire comprise entre 25 000 et 100 000€)	2
	Atteinte quantitativement faible (< à 25 000 €)	1
Procédés employés	Outils particulièrement complexes	3
	Outils modérément sophistiqués	2
	Outils simples	1
Transgression	Faute intentionnelle	3
	Faute d'imprudence	1
Qualité de l'agent	Professionnel de la fiscalité ou personnalité politique	2
	Autre qualité	1

A ce propos, on estime opportun de fixer le « *seuil de pénalisation* »³⁵⁰⁸ à neuf et le second seuil évoqué à sept. De cette manière, l'administration fiscale serait exclusivement compétente pour traiter l'ensemble des fraudes non intentionnelles, mais aussi certains manquements à l'impôt résultant d'un acte volontaire³⁵⁰⁹. A titre d'exemple, une fraude intentionnelle (3), d'un montant inférieur à 25 000€ (1), réalisée par un citoyen lambda (1), à l'aide d'outils simples (1) relèverait automatiquement de la compétence de l'administration fiscale³⁵¹⁰.

³⁵⁰⁴ V. *Supra* §409.

³⁵⁰⁵ Pour affiner l'analyse, il paraît judicieux de considérer que tous les indicateurs n'ont pas le même poids dans la détermination de la gravité d'un fait. En ce sens, on estimera par exemple que l'attitude psychologique de l'agent au moment des faits a plus d'importance que sa qualité professionnelle.

³⁵⁰⁶ Groupe de recherche Droits de l'Homme et logiques juridiques, *op. cit.*, p. 843.

³⁵⁰⁷ Un rapprochement peut ici être fait avec la méthode hulsmanienne dans la mesure où le système proposé permettrait d'indiquer certains cas dans lesquels la criminalisation doit absolument être exclue. A propos de cette méthode, V. *Supra* §399.

³⁵⁰⁸ Loïc DE GRAEVE, *Essai sur le concept de droit de punir en droit interne*, *op. cit.*, n° 1066.

³⁵⁰⁹ On imagine en effet assez mal qu'un citoyen lambda (1) se rende coupable d'une fraude non intentionnelle (1), d'une ampleur conséquente (2 ou 3), et réalisée à l'aide de moyens sophistiqués (2 ou 3). Une telle hypothèse reste possible mais elle devrait en pratique être particulièrement rare. Aussi, en cas de concertation se rattachant à de tels faits, on pourrait raisonnablement penser que ces derniers seraient *in fine* traités sur le plan administratif. Aussi, pour éviter que de tels faits, lorsqu'ils sont commis par des professionnels de la fiscalité, soient considérés comme étant involontaires, il conviendrait de faire peser sur ces derniers un « *dol de fonction* », V. à ce sujet : Agathe LEPAGE, Patrick MAISTRE DE CHAMBON, Renaud SALOMON, *Droit pénal des affaires*, LexisNexis, 6^{ème} éd., 2020, n° 623.

³⁵¹⁰ Car en pondérant les degrés de proximité indiqués ci-dessus, on obtient le chiffre six.

A l'inverse, une fraude intentionnelle (3), d'un montant de 50 000€ (2), réalisée par un professionnel de la fiscalité ou une personnalité politique (2), à l'aide d'outils modérément sophistiqués (2) ressortirait automatiquement de la compétence de l'autorité judiciaire³⁵¹¹.

Aussi, entre les zones bleu pâle et bleu foncé figurerait une « *zone simplement bleue* » regroupant tous les cas intermédiaires, c'est-à-dire ceux ne pouvant être aisément rangés dans le champ pénal ou administratif. Vis-à-vis de ces derniers, une concertation entre le parquet le fisc serait obligatoirement mise œuvre pour décider du sort qu'il conviendrait de leur attribuer³⁵¹². En pratique, il s'agirait des cas pour lesquels, en pondérant les degrés de proximité indiqués ci-dessus, on obtiendrait les chiffres sept ou huit. Tel serait notamment le cas d'une fraude intentionnelle (3), d'un montant de 30 000€ (2), réalisée par un citoyen lambda (1), à l'aide d'outils simples (1) ou modérément sophistiqués (2).

467. Justification de la méthode utilisée – Ainsi, pour construire un nouveau système de répression fiscale dont le principal objectif serait de trouver un « *nouveau point d'équilibre entre légitimité et efficacité* »³⁵¹³, il est pris le parti de suivre une méthode combinant quatre principaux critères d'incrimination³⁵¹⁴. Il est également fait le choix de ne pas reprendre le principe d'utilité – que préconisait d'employer la méthode française de dépenalisation –, au profit de la mise en œuvre d'une concertation obligatoire. Puisque d'une part, la mise en œuvre du principe d'utilité était particulièrement lourde et difficile³⁵¹⁵. Et d'autre part, car la concertation présente de très nombreux avantages.

Parmi eux, on relèvera le fait que celle-ci devrait concourir à une sollicitation mesurée de la voie pénale si bien qu'elle permettrait à la France de se conformer à l'esprit de modération qui gouverne l'emploi de la répression en Espagne – au travers du principe d'intervention minimale du droit pénal³⁵¹⁶ –, en Italie³⁵¹⁷ mais aussi au Canada³⁵¹⁸.

Qui plus est, le système proposé permettrait de procéder à une délimitation des répressions qui ne soit pas trop étanche, comme cela a pu être le cas en Allemagne par le passé³⁵¹⁹. De ce point de vue, l'instauration d'une procédure de concertation conduirait à se départir d'une vision trop dichotomique des choses qui serait nécessairement réductrice et, d'une certaine manière, éloignée de la réalité³⁵²⁰.

³⁵¹¹ Car en pondérant les degrés de proximité indiqués ci-dessus, on obtient le chiffre neuf correspondant au seuil de pénalisation précédemment déterminé.

³⁵¹² Afin d'éviter l'écueil de la loi belge du 20 septembre 2012 qui avait instauré une concertation facultative, V. *Supra* §442.

³⁵¹³ Luca D'AMBROSIO, *op. cit.*, p. 87.

³⁵¹⁴ Le système proposé reposerait, comme en Italie, sur une logique combinatoire pluridimensionnelle, V. *Supra* §396.

³⁵¹⁵ V. *Supra* §409.

³⁵¹⁶ V. *Supra* §433.

³⁵¹⁷ V. *Supra* §396.

³⁵¹⁸ V. *Supra* §394. L'idée poursuivie ici est de lutter contre la petite fraude fiscale autant que faire se peut par la voie administrative. A rapprocher de : Circ. AAF n° 9/2012, 23 octobre 2012, p. 1.

³⁵¹⁹ V. *Supra* §395.

³⁵²⁰ A rapprocher de : Georges DELLIS, *op. cit.*, n° 117 p. 79.

Au surplus, la procédure de concertation présente l'indéniable avantage d'instaurer un véritable dialogue entre les différentes autorités répressives mobilisées. Or, on a pu constater que ce dialogue conditionnait sensiblement l'efficacité de la répression mise en œuvre. Sur ce point, il convient d'insister sur le fait qu'il n'est absolument pas question d'organiser un « *match* »³⁵²¹ entre l'administration fiscale et l'institution judiciaire. En d'autres termes : « *Il ne s'agit pas de dire "pénal contre administratif"* »³⁵²². Car, loin de générer une rivalité, l'idée poursuivie ici est que l'exercice respectif du *ius puniendi* par ces deux autorités conduise à révéler l'utilité de chacune d'elle au sein du droit répressif pris au sens large³⁵²³.

468. Un système répressif aux mains de l'institution judiciaire – Au-delà, sur le plan méthodologique, la concertation qui est ici envisagée permettrait de replacer le système pénal au cœur du combat contre les manquements à l'impôt dans la mesure où cette procédure serait – comme en Belgique –, organisée par le parquet dans le mois suivant la réception du rapport des autorités fiscales signalant des indices suggérant qu'une fraude fiscale potentiellement grave a été commise³⁵²⁴. A ce sujet, il convient de préciser qu'en présence de tels indices, lesdites autorités ne pourraient prononcer la moindre sanction avant l'enclenchement de la procédure de concertation car, dans le cas contraire, cette dernière pourrait se traduire par une violation de la règle *ne bis in idem*. Aussi, à la suite de cette concertation, il reviendrait au parquet de décider dans un délai de deux mois – et non pas trois comme en Belgique³⁵²⁵ –, si la gravité des faits en question justifie l'engagement de poursuites pénales. Dans l'affirmative, seules des peines pourraient alors être envisagées tandis que, dans la négative, le dossier du contribuable concerné par la procédure de concertation serait transmis au fisc en vue de l'infliction de sanctions de nature purement administrative³⁵²⁶. Mais, quelle que soit la voie finalement empruntée, il importe que la décision finalement prise fasse l'objet d'une motivation circonstanciée de manière à notamment éviter que la répression pénale soit uniquement mobilisée pour bénéficier de moyens d'investigations plus importants³⁵²⁷. C'est pourquoi, il serait également opportun de prévoir qu'à l'issue de ce délai de deux mois, un procès-verbal soit remis au contribuable visé de telle sorte qu'il puisse connaître le contenu des échanges entre le Trésor public et l'institution judiciaire³⁵²⁸.

³⁵²¹ Jean-Michel GALABERT, « Conclusion et prospective », *La sanction en matière économique et financière : ombres et lumières*, Association Droit et démocratie, LPA, 12 janv. 2006, n° 9, p. 31.

³⁵²² Jean-Michel GALABERT, *loc. cit.*

³⁵²³ A rapprocher de : Loïc DE GRAEVE, *Essai sur le concept de droit de punir en droit interne*, *op. cit.*, n° 1074.

³⁵²⁴ V. *Supra* §447. A rapprocher de : Stéphane DETRAZ, *op. cit.*, p. 54 ; Loïc DE GRAEVE, *Essai sur le concept de droit de punir en droit interne*, *op. cit.*, n° 3 et 53. Un parallèle est également possible avec le système mis en œuvre en Espagne par l'article 77 de la loi générale des impôts – introduit par la loi du 26 avril 1985 – et qui en son temps avait reconnu la primauté de l'autorité judiciaire en cas d'infractions fiscales graves, V. *Supra* §438.

³⁵²⁵ Afin qu'un jugement soit prononcé dans un « *délai raisonnable* » conformément à ce que prévoit l'article 6, §1 de la CESDH.

³⁵²⁶ En cas de véritables incertitudes concernant la nature du traitement à appliquer, la voie pénale devrait – conformément à ce que prévoit le droit espagnol –, être privilégiée, V. *Supra* §434.

³⁵²⁷ Conformément à ce que préconise la mise en œuvre de la logique floue, il est important qu'une motivation explicite accompagne le choix finalement effectué. A ce sujet, V. *Supra* §404 et s. A rapprocher aussi de : Arnaud LECOCQ et Emanuele ACECI, « Una Via : la Cour constitutionnelle abolit le "*non bis in idem*" », *op. cit.*, p. 175.

³⁵²⁸ A rapprocher de : François KONING, *op. cit.*, n° 23 p. 123.

En outre, il conviendrait d'envisager la possibilité d'une réorientation du dossier postérieurement à la concertation et avant l'infliction d'une quelconque sanction à caractère définitif³⁵²⁹. De cette manière, si l'analyse d'un cas par la voie choisie aboutissait à la constatation que l'autre chemin répressif aurait dû être préféré, un changement de braquet resterait possible. Toutefois, une telle bifurcation – si elle n'est pas contraire à la règle *ne bis in idem*³⁵³⁰ – devrait être à la fois exceptionnelle et irrévocable dans le sens où elle enlèverait toute possibilité d'action de la part de l'autorité dessaisie³⁵³¹.

Enfin, il faut avoir à l'esprit que ces différentes propositions participant d'un effort de rationalisation des procédures répressives seraient vaines si les sanctions prévues par la loi n'étaient pas adaptées à la gravité des infractions commises³⁵³². En effet, pour être efficaces, les sanctions encourues « *doivent tout à la fois être justes, dissuasives et proportionnées* »³⁵³³. C'est pourquoi, il convient à présent de procéder à une rationalisation des sanctions applicables en matière fiscale³⁵³⁴.

§2. L'articulation renouvelée des sanctions

469. Vers l'adoption d'un système garantissant la proportionnalité de la répression – Proposer une réarticulation des procédures répressives sans veiller à la pertinence des sanctions qui découleraient de leur mise en œuvre reviendrait à accepter de ne pas achever la réflexion ici amorcée. C'est pour cela que, dans l'optique d'étayer cette dernière, il apparaît nécessaire de poser les jalons d'un arsenal de sanctions qui soit à la fois plus cohérent (A) et effectif (B).

A. Le renforcement de la cohérence des sanctions

470. La pleine cohérence de la répression : un objectif inatteignable ? – Dans l'optique de diminuer la rentabilité de la délinquance fiscale en renforçant l'efficacité de la réponse pénale en ce domaine, il apparaît nécessaire de mieux adapter les sanctions à la gravité des infractions fiscales commises³⁵³⁵. Car, on peut en effet considérer que l'inefficacité relative de la répression fiscale résulte pour partie du manque de cohérence des sanctions applicables en la matière³⁵³⁶. Cela est particulièrement regrettable dans la mesure où ce défaut de cohérence empêche de donner aux justiciables une réelle mesure des enjeux et compromet sérieusement le caractère dissuasif desdites sanctions³⁵³⁷.

³⁵²⁹ V. en ce sens : Arnaud LECOCQ et Emanuele CECI, *loc. cit.*

³⁵³⁰ Car cette règle interdit la répétition de poursuites de nature pénale définitivement clôturées, V. en ce sens : *Supra* §234.

³⁵³¹ V. Arnaud LECOCQ et Emanuele CECI, *loc. cit.* V. aussi : Rapport de la Commission *ad hoc*, *op. cit.*, p. 68.

³⁵³² A rapprocher de : Isabelle FOUCHARD et Laurent NEYRET, *op. cit.*, p. 377.

³⁵³³ Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 1191 p. 414.

³⁵³⁴ *Ibid.*

³⁵³⁵ A rapprocher de : Arnaud REYGROBELLET, « Conclusion », *op. cit.*, n° 471 p. 287 ; Isabelle FOUCHARD et Laurent NEYRET, *op. cit.*, p. 413.

³⁵³⁶ V. en ce sens : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 820 p. 601.

³⁵³⁷ V. Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 1190 p. 413. V. aussi : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 978 p. 710.

En pratique, la cohérence de la répression pourrait résulter de l'existence d'échelles de gradation de la sévérité des sanctions en fonction de la gravité des comportements constatés³⁵³⁸. A cet égard, certains dispositifs législatifs comportent – de manière exceptionnelle –, de telles échelles. A titre d'illustration, sur le plan administratif, l'article 1728 du Code général des impôts prévoit différentes majorations dont le taux varie en fonction de l'importance du manquement fiscal commis³⁵³⁹. De même, sur le plan pénal, l'article 1741 dudit Code prévoit des circonstances aggravantes dont la réunion peut avoir pour effet d'accroître la sévérité des peines encourues³⁵⁴⁰. Ainsi, dans le cas général, le délit de fraude fiscale est passible « *d'un emprisonnement de cinq ans et d'une amende de 500 000 €* »³⁵⁴¹. Mais, quand par exemple les faits sont commis en bande organisée, les peines prononcées peuvent alors être « *portées à sept ans d'emprisonnement et à une amende de 3 000 000 €* »³⁵⁴².

Toutefois, ces rares éléments de cohérence prévus par le législateur ne doivent pas faire illusion étant donné qu'il a récemment pu être observé qu'il n'existait pas d'échelle globale des sanctions administratives et pénales applicables en matière fiscale³⁵⁴³. Par ailleurs, au regard de la très grande variété des sanctions mobilisables en ce domaine, il semble particulièrement difficile – pour ne pas dire impossible –, de les mettre toutes sur un même plan ou de les hiérarchiser entre elles³⁵⁴⁴. Si bien que l'on peut affirmer – en considération du nombre de dispositifs répressifs existants et de leur possible combinaison entre eux –, que la pleine cohérence de l'arsenal de répression fiscale constitue, en l'état actuel du droit, un objectif de politique criminelle inatteignable³⁵⁴⁵.

471. La pleine cohérence de la répression : un objectif à poursuivre – Pour contrecarrer cet état de fait, il pourrait être envisagé d'articuler chaque voie de répression autour d'une seule forme de sanction, en limitant par exemple la répression administrative à l'infliction d'amendes et la répression pénale au prononcé de peines d'emprisonnement³⁵⁴⁶. Mais on ne saurait se satisfaire d'une telle solution dans la mesure où elle se traduirait par une importante perte de la diversité punitive existante en la matière³⁵⁴⁷. Par ailleurs, cette même solution aurait également pour inconvénient majeur de limiter considérablement l'adaptation de la sanction prononcée aux circonstances de commission de l'infraction et à la personnalité de son auteur.

³⁵³⁸ A rapprocher de : Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 993 p. 341 et n° 999 p. 343.

³⁵³⁹ V. à ce sujet : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 826 pp. 603-604. Il en va de même concernant l'article 1729 dudit Code, V. Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 827 p. 604. A rapprocher de : *Supra* §47 et §370.

³⁵⁴⁰ V. Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 839 p. 611. On retrouve de telles circonstances aggravantes au sein de législations étrangères telles que celles en vigueur en Espagne (Code pénal, art. 305 *bis*), en Belgique (Code des impôts sur le revenu, art. 449) ou encore en Chine (Code criminel, art. 201). V. enfin : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 843 pp. 612-613.

³⁵⁴¹ V. Premier alinéa de l'article 1741 du Code général des impôts.

³⁵⁴² V. Deuxième alinéa de l'article 1741 du Code général des impôts.

³⁵⁴³ V. déjà en ce sens : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 822 p. 602.

³⁵⁴⁴ V. en ce sens : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, pp. 614-616.

³⁵⁴⁵ A rapprocher de : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 850 pp. 616-617.

³⁵⁴⁶ A rapprocher de : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 837 p. 610.

³⁵⁴⁷ Or, ça n'est qu'en prenant en compte la répression étatique dans toute sa variété que l'on peut espérer trouver la réponse à l'infraction la plus appropriée, V. Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 1277 p. 440.

Or, précisément, l'individualisation de la sanction contribue à sa lisibilité mais aussi à son intelligibilité et donc *in fine* à l'efficacité de la répression mise en œuvre³⁵⁴⁸. C'est pourquoi, à défaut de pouvoir prévoir un dispositif répressif parfaitement cohérent, il convient de percevoir la cohérence de la répression comme un idéal à atteindre et prendre en conséquence des mesures visant à s'en rapprocher le plus possible. En ce sens, il serait opportun de faire en sorte que la répression pénale puisse être aisément distinguée de la répression administrative au regard non seulement de sa mesure mais aussi de son contenu³⁵⁴⁹.

472. Une distinction fondée sur la mesure de la sanction – Eu égard au premier point, il faudrait – dans un système idéal –, que les sanctions pénales « *reflètent une désapprobation de la société qualitativement différente de celle manifestée par le biais des sanctions administratives* »³⁵⁵⁰. Autrement dit, il serait particulièrement bienvenu que la répression pénale offre un « *niveau supérieur de sanctions* »³⁵⁵¹. Celui-ci est bien sûr rendu visible au travers du fait que le prononcé d'une peine privative de liberté relève de la compétence exclusive de l'autorité judiciaire³⁵⁵². Mais, sur le plan patrimonial, la plus grande sévérité des sanctions pénales paraît moins évidente et ce, *a fortiori* lorsqu'on s'intéresse à celles qui sont effectivement prononcées. En ce sens, on a pu observer qu'entre 2013 et 2018, le montant moyen des peines d'amende ferme prononcées était de 13 344 euros³⁵⁵³. Or, en pratique, et pour ne prendre qu'un seul exemple, la majoration de 100% prévue en cas d'opposition à contrôle fiscal (CGI, art. 1732) peut largement dépasser un tel montant³⁵⁵⁴. Dès lors, il conviendrait de veiller à ce que – dans la mesure du possible –, les sanctions pécuniaires de nature administrative soient toujours inférieures à celles prononcées par le juge pénal. En ce sens, une solution drastique pourrait être prise. Elle consisterait dans la détermination d'un plafond que les sanctions administratives ne pourraient dépasser et d'un plancher supérieur que les juges pénaux devraient respecter lorsqu'ils souhaitent prononcer une peine d'amende.

Toutefois, la rigidité d'un tel système rencontrerait en pratique plusieurs limites. Tout d'abord, elle réduirait considérablement l'individualisation de la sanction par le juge³⁵⁵⁵. En particulier, sous l'empire d'un tel dispositif, les juges pénaux ne pourraient associer une peine d'emprisonnement à une faible peine d'amende.

³⁵⁴⁸ A rapprocher de : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 838 pp. 610-611 et n° 869 p. 624.

³⁵⁴⁹ Autrement dit, la spécificité du droit pénal devrait être perceptible au travers des sanctions qu'il prévoit si bien qu'il serait possible, sous cet aspect, d'en déterminer les frontières. A rapprocher : André DECOCQ, *Droit pénal général*, Paris, 1971, p. 13 ; Loïc DE GRAEVE, *Essai sur le concept de droit de punir en droit interne*, *op. cit.*, n° 336 ; Florent KIRMANN, *Le principe de nécessité en droit pénal des affaires*, Thèse de doctorat, Legitech, 2019, n° 169 p. 145.

³⁵⁵⁰ V. Directive n° 2008/99/CE du 19 novembre 2008 relative à la protection de l'environnement par le droit pénal, considérant n°3. V. contra : Arnaud REYGROBELLET, « Conclusion », *op. cit.*, n° 481 p. 294-295.

³⁵⁵¹ Barbara JESUS-GIMENO, « Protection de l'environnement par le droit pénal. Pour une approche communautaire », *J.-Cl Environnement*, mai 2002, p. 8. Coralie Courtaigne-Deslandes estime à cet égard que la répression pénale devrait être envisagée comme le « *seul moyen d'obtenir une dissuasion efficace* », V. Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 1009 p. 346.

³⁵⁵² V. Florent KIRMANN, *op. cit.*, n° 174 p. 149. A ce sujet, V. aussi : *Supra* §178.

³⁵⁵³ V. Tableau 9.

³⁵⁵⁴ A rapprocher de : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 858 p. 619 et n° 866 p. 622.

³⁵⁵⁵ Or, une sanction ne peut prétendre à l'efficacité que si elle est adaptée, par les autorités répressives, à la situation personnelle du contribuable visé par elle, V. Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 869 p. 624.

Par ailleurs, les majorations fiscales sont exprimées en pourcentage des droits éludés et leur taux varie en fonction des circonstances entourant la commission des manquements fiscaux commis. Si bien que l'on pourrait considérer que le montant qu'elles représentent ne dépend pas de la volonté des juges qui les prononce, auquel cas il se pourrait que l'application d'une importante majoration puisse excéder le plafond initialement prévu.

C'est pourquoi, à défaut de retenir une telle solution et de manière à ce qu'une échelle de sévérité des sanctions pécuniaires prononcées puisse progressivement se dessiner, il conviendrait que les autorités répressives mobilisées en la matière échangent à ce sujet dans le cadre de la procédure de concertation envisagée mais aussi en dehors de celle-ci³⁵⁵⁶.

473. Une distinction fondée sur le contenu de la sanction – Au-delà, il pourrait être envisagé que la cohérence de la répression s'exprime également au travers des formes de punitions mobilisables. Dans cette perspective, on pourrait concevoir une extension – à d'autres types de sanctions –, du monopole que détient l'autorité judiciaire en matière de peines privatives de liberté. A cet égard, pour déterminer les sanctions qui relèveraient de la compétence exclusive de l'institution judiciaire, il faut se souvenir d'une part, que le droit pénal possède « *un monopole dans la détermination de l'immoralité des actes individuels* »³⁵⁵⁷ et d'autre part, qu'il demeure « *empreint d'une philosophie particulière tenant à sa mission de protection des valeurs essentielles à la paix sociale* »³⁵⁵⁸. En tenant compte de ces considérations, on pourrait imaginer – dans la droite lignée de l'un des principaux apports de l'arrêt *Jussila c/ Finlande*³⁵⁵⁹ –, que les juges pénaux soient les seuls à pouvoir imposer des sanctions ouvertement infâmantes³⁵⁶⁰. En pratique, pour que le droit pénal puisse seul être perçu comme un « *droit de stigmatisation* »³⁵⁶¹, il faudrait supprimer la sanction fiscale d'opprobre récemment consacrée à l'article 1729 A *bis* du Code général des impôts³⁵⁶². De cette manière, on pourrait réaffirmer que « *l'un des intérêts essentiels des sanctions pénales par rapport aux sanctions administratives réside dans l'opprobre jeté par la société sur le comportement attentatoire à une valeur protégée* »³⁵⁶³.

³⁵⁵⁶ Comme on l'a vu d'autres opportunités d'échanges existent entre ces deux autorités, comme celles que prévoient les L. 82 C et L. 101 du LPF. V. à ce sujet, V. *Supra* §197.

³⁵⁵⁷ Loïc DE GRAEVE, *Essai sur le concept de droit de punir en droit interne*, op. cit., n° 1075.

³⁵⁵⁸ Loïc DE GRAEVE, *Essai sur le concept de droit de punir en droit interne*, op. cit., n° 1077. A rapprocher de : *Supra* §210.

³⁵⁵⁹ « *S'il faut garder à l'esprit que les procédures pénales, qui ont pour objet la détermination de la responsabilité pénale et l'imposition de mesures à caractère répressif et dissuasif, revêtent une certaine gravité, il va de soi que certaines d'entre elles ne comportent aucun caractère infamant pour ceux qu'elles visent et que les "accusations en matière pénale" n'ont pas toutes le même poids* ». V. CEDH, gde ch., 23 novembre 2006, n° 73053/01, *Jussila c/ Finlande*, §43. A ce sujet, V. aussi : *Supra* §235.

³⁵⁶⁰ « *La nécessité de recourir au droit pénal peut [...] provenir de la recherche de stigmatisation et d'un blâme public, de l'affliction d'une certaine forme de souffrance et par là même d'une symbolisation de l'antisocialité de la personne* », V. Loïc DE GRAEVE, *Essai sur le concept de droit de punir en droit interne*, op. cit., n° 1075. A rapprocher de : Pierre HAUSMAN, « Le stigmate – Une forme originelle de la réaction sociale », *RPDC*, 1974, pp. 739-758 ; Evelyne BONIS et Virginie PELTIER, *Droit de la peine*, LexisNexis, 3^{ème} éd., 2019, n°5 p.2 ; Florent KIRMANN, op. cit., n° 203 pp. 172-173 ; Emmanuel DREYER, *Droit pénal général*, op. cit., pp. 1158-1159 ; Manon DE SAINT-LEGER, *L'articulation des procédures pénale et fiscale*, op. cit., p. 60.

³⁵⁶¹ Paulo FERRERA DA CUNHA, « Les nouveaux paradigmes de la théorie pénale », *Personne Et responsabilité. Essai de philosophie pénale et de criminologie*, Revue de l'Institut de criminologie de Paris, 2002, p. 86. A rapprocher de : Dominique-Henri MATAGRIN, op. cit., p. 92.

³⁵⁶² A rapprocher de : Charles-Henri HARDY, op. cit., pp. 297-301 ; Manon DE SAINT-LEGER, *L'articulation des procédures pénale et fiscale*, op. cit., n° 84 p. 84. V. aussi : *Supra* §123.

³⁵⁶³ Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, op. cit., n° 989 p. 339. A rapprocher de : Georges DELLIS, op. cit., n° 122 p. 84 ; Emmanuel ROSENFELD, et Jean VEIL, « Sanctions administratives, sanctions pénales », op. cit., p. 71.

474. L'insertion dans le Code pénal de l'infraction de fraude fiscale grave – Par ailleurs, on peut penser – à l'image de ce que l'on observe déjà dans d'autres pays tels que l'Espagne ou la Chine –, que pourrait également participer au renforcement de la cohérence de la répression le fait d'inclure dans le Code pénal l'infraction de fraude fiscale grave³⁵⁶⁴. Car, de cette manière, le délit de fraude fiscale serait envisagé non plus selon un aspect technique de manquement à une réglementation mais comme une violation de valeurs sociales essentielles³⁵⁶⁵. Autrement dit, l'aspect symbolique attribué à la violation de devoirs fiscaux du citoyen serait véritablement mis en avant. En pratique, un tel changement imposerait au législateur de redéfinir ledit délit. Cette entreprise de redéfinition du délit de fraude fiscale – au demeurant attendue par une partie de la doctrine³⁵⁶⁶ et incitée par la jurisprudence la plus récente³⁵⁶⁷ –, permettrait de rendre plus visible la zone « *bleu foncé* » précédemment délimitée. Au sein de cette dernière, on retrouverait, de manière certaine, les fraudes intentionnelles réalisées à l'aide d'outils particulièrement complexes et atteignant un montant supérieur à cent mille euros.

475. Vers l'achèvement d'une symphonie ?³⁵⁶⁸ – Ainsi, à défaut de pouvoir prétendre à une parfaite cohérence de la répression mise en œuvre, les quelques pistes de réforme indiquées ci-avant montrent qu'il est à tout le moins possible de s'approcher d'un tel objectif. En tous les cas, il apparaît à l'analyse que ça n'est qu'en œuvrant en ce sens que les répressions administratives et pénales pourraient constituer un véritable « *couple fonctionnel* »³⁵⁶⁹ permettant une réponse adaptée à chaque situation infractionnelle. Par ailleurs, le modèle prospectif proposé ici repose sur une absence de cumul des répressions administrative et pénale, si bien que ces dernières pourraient se compléter au lieu de se faire concurrence, en formant ensemble la branche répressive du droit fiscal³⁵⁷⁰. En effet, en étant ainsi séparées, ces deux répressions pourraient « *développer ce qui les distingue, en étant d'autant plus efficaces qu'elles [seraient] utilisées à bon escient* »³⁵⁷¹.

³⁵⁶⁴ En Espagne, les articles 305 et 305 *bis* du Code pénal concernent le délit de fraude fiscale. A rapprocher de : Diego LOMA-OSORIO y Ana ULLATE (coord.), *Manual práctico del delito fiscal*, Aranzadi, 2022, 827p. De même, en République populaire de Chine, cette infraction est prévue à l'article 201 du Code criminel, V. à ce sujet : *Supra* §389.

³⁵⁶⁵ V. Olivier DEBAT, « Souveraineté, citoyenneté, Liberté. Le droit pénal fiscal en quête d'équilibre », *op. cit.*, p. 788. A cet égard, on relèvera que Cour européenne a récemment jugé qu'un dispositif analogue prévu par le droit hongrois était légitime dans la mesure où il visait notamment à améliorer le civisme fiscal des contribuables, V. CEDH, 9 mars 2023, *L.B. c. Hongrie*, n° 36345/16. A rapprocher de : Benjamin RICO, « Chronique jurisprudentielle annuelle procédures fiscales », *REIDF*, Bruylant, n° 2022/1, pp. 122-12 ; Alice ROUSSEAU et Guillaume PELLEGRIN, « Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.* n° 35, 31 août 2023, chron. 264, n°10 p. 12.

³⁵⁶⁶ V. notamment : Ludovic AYRAULT et Manon SIERACZEK, « La Commission des infractions fiscales : analyse critique après trente ans d'existence », *op. cit.*, pp. 686-687 ; Stéphane DETRAZ, « La pérennisation jurisprudentielle du cumul des répressions fiscale et pénale », *op. cit.*, n° 7.

³⁵⁶⁷ V. *Supra* §278.

³⁵⁶⁸ Référence est ici faite à un article de Nicolas Vergnet dans lequel ce dernier déplorait que la bonne articulation des procédures administrative et pénale ne fût toujours pas garantie en matière fiscale, V. Nicolas VERGNET, « Articulation des procédures fiscale et pénale : une symphonie inachevée », *Dr. fisc.*, n° 11, 14 mars 2019, comm. 200. Un autre auteur évoque plus modestement une « *partition inachevée* », V. Carole HERMON, « Retour sur le cumul des poursuites et des sanctions pénales et fiscales, une partition inachevée », *RDP*, 2016, p. 1395.

³⁵⁶⁹ Pierre LASCOUMES, « Sanctions des fautes ou gestion des illégalismes : L'hétérogénéisation du droit pénal. Un exemple. La répression de la fraude fiscale », *op. cit.*, p. 155. Cette même expression fut aussi employée dans le domaine de la délinquance environnementales, V. Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 1605 p. 547.

³⁵⁷⁰ A rapprocher de : *Ibid.*

³⁵⁷¹ Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 1608 p. 549. V. aussi : Florence DEBOISSY, « Retour sur un principe controversé : l'indépendance des procédures pénale et fiscale », *loc. cit.* ; Manon DE SAINT-LEGER, *op. cit.*, n°470 pp. 422-423.

Autrement dit, de cette manière il apparaîtrait à la fois possible et relativement simple de « mettre [enfin] le droit à l'unisson des faits »³⁵⁷². Mais il faut veiller à ne pas « voir du droit que ce que les textes en disent, sans s'interroger sur ce qu'en fait la pratique, ni surtout sur la société dans laquelle ils s'appliquent »³⁵⁷³. A ce point de vue : prévoir un dispositif répressif plus cohérent n'assure pas son observance pratique. C'est pourquoi, il convient en dernier lieu de réfléchir au renforcement de l'effectivité du dispositif de répression fiscale proposé³⁵⁷⁴.

B. Le renforcement de l'effectivité des sanctions

476. Des « peines classiques »³⁵⁷⁵ à l'effectivité limitée – La cohérence des sanctions est « indispensable à l'effectivité de la répression »³⁵⁷⁶ mais – envisagée seule –, elle ne la garantit pas. C'est pourquoi, il convient de tout mettre en œuvre pour que l'effectivité des sanctions encourues ne soit pas simplement attendue mais obtenue³⁵⁷⁷. Or, celle-ci est loin d'être acquise. En effet, en matière fiscale, un écart a toujours pu être constaté entre la fermeté affichée du dispositif de répression fiscale mis en place et la rareté ou la faiblesse des sanctions appliquées³⁵⁷⁸. A ce sujet, il a en particulier pu être observé que l'amende et la peine privative de liberté présentaient une effectivité limitée³⁵⁷⁹. Dès lors, la question de leur pertinence peut être posée.

Sur ce point, il apparaît que la peine privative de liberté doit être maintenue en ce domaine car elle présente un « caractère dissuasif reconnu »³⁵⁸⁰ et particulièrement visible en matière de délinquance économique et financière³⁵⁸¹. Toutefois, au regard des conséquences qu'elle engendre sur la personne du condamné, du coût qu'elle représente pour la société – mais aussi du niveau de surpopulation carcérale atteint aujourd'hui en France³⁵⁸² –, elle devrait impérativement être employée avec parcimonie en n'étant réservée qu'aux cas les plus extrêmes de délinquance fiscale³⁵⁸³.

³⁵⁷² Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 1545 p. 528.

³⁵⁷³ Eric CAMOUS, « La peine patrimoniale : une alternative prospective à la peine d'emprisonnement », *AJ Pénal*, 2018, p. 25..

³⁵⁷⁴ Pour être véritablement efficace, la répression doit « reposer sur une logique à la fois plus cohérente sur un plan théorique [...] et plus sûre du point de vue pratique », V. Mireille DELMAS-MARTY, *Les chemins de la répression*, *op. cit.*, p. 251.

³⁵⁷⁵ Bernard BOULOC, *Droit pénal général*, Dalloz, 27^{ème} éd. 2021, n°26 p. 22. V. aussi : « Place respective des sanctions privatives et non privatives de liberté », *La plume et la parole. Mélanges offerts à Roger Merle*. Ed., Cujas, 1993, pp. 111-119.

³⁵⁷⁶ Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 1184 p. 411.

³⁵⁷⁷ En pratique, le manque d'effectivité de la répression envisagée par le législateur rend cette dernière plus imprévisible et fragilise la crédibilité du système répressif mobilisé, V. Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 979 pp. 711-712.

³⁵⁷⁸ « La fraude fiscale a toujours été davantage condamnée dans les mots que dans les pratiques », V. Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *L'impunité fiscale. Quand l'Etat brade sa souveraineté*, *op. cit.*, p. 155. Un pareil contraste a également pu être observé en matière de lutte contre la délinquance environnementale, V. Pierre LASCOUMES, « Les sanctions administratives : une forme de droit pénal instrumentaliste ? L'exemple du droit pénal de l'environnement », *Déviante et société*, 1990, Vol. 14, n°1, p. 76.

³⁵⁷⁹ V. en ce sens : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, pp. 674-709. V. aussi plus largement : Hervé DE CHARRETTE et Marc DOMINGO, « Préface », Hervé DE CHARRETTE (dir.), *Réflexions sur l'efficacité de la sanction pénale*, Economica, 2003, p. VIII ; Yves JEANCLOS, *La peine. Miroir de la justice*, Lextenso éditions, 2012, p. 146 ; Florent KIRMANN, *op. cit.*, pp. 150-154.

³⁵⁸⁰ Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 962 p. 697.

³⁵⁸¹ V. en ce sens : Pierre KOPP, *Analyse économique de la délinquance financière*, Note de Synthèse, Paris, 2002, p. 3.

³⁵⁸² La surpopulation carcérale atteint aujourd'hui en France des niveaux records, V. Jean-René LECERF et Jean-Pierre SUEUR, « Jamais la surpopulation carcérale n'a atteint le niveau d'aujourd'hui », *Le Monde*, 25 juillet 2023, p. 25. Par ailleurs, la France est régulièrement condamnée par la Cour européenne des droits de l'Homme à ce sujet, V. CEDH 25 avr. 2013, *Canali c/France*, n° 40119/09 ; CEDH 30 janv. 2020, *J.M.B. et autres c. France*, n° 9671/15 ; CEDH, 6 juillet 2023, *B.M. et autres c. France*, n° 84187/17.

³⁵⁸³ On relèvera qu'en 2012, il avait été calculé qu'en France, un détenu coûtait en moyenne 32 000€ par an à la société. Cette même année, le budget de l'administration pénitentiaire représentait la moitié du budget du ministère de la justice, V. Franck

Quant à l'amende, cette sanction devrait aussi pouvoir être mobilisée car elle « dispose d'une force de frappe dont la puissance et l'efficacité lui confèrent une réelle portée dissuasive »³⁵⁸⁴. Par ailleurs, elle présente de nombreux atouts. En effet, cette sanction – à la différence de l'emprisonnement –, n'entraîne pas une « rupture du lien social »³⁵⁸⁵ et a l'avantage d'être rentable pour l'Etat³⁵⁸⁶. Qui plus est, lorsqu'elle est infligée à tort, l'amende est une sanction facilement réparable³⁵⁸⁷. Au-delà, eu égard à la spécificité de la délinquance fiscale, il conviendrait de privilégier le recours à des amendes proportionnelles dans la mesure où ces dernières présentent « l'avantage incontestable de prendre en considération la réalité économique dans [leur] détermination »³⁵⁸⁸ ; l'idée étant dans tous les cas de faire en sorte que la sanction encourue ne puisse jamais être inférieure au profit que la commission de l'infraction avait permis de réaliser³⁵⁸⁹.

477. Le nécessaire renforcement des moyens humains – Dès lors, si ces peines classiques présentent une utilité pratique, il convient de réfléchir au renforcement de leur effectivité. En ce sens, plutôt que de prévoir une nouvelle augmentation de leur quantum, il serait plus à propos de permettre au système judiciaire de les mettre réellement en œuvre. En effet, comme le pensait Beccaria : « La certitude d'un châtement, même modéré, fera toujours une impression plus vive que la crainte d'un châtement plus terrible, jointe à l'espérance de l'impunité »³⁵⁹⁰. Autrement dit, l'effet dissuasif des sanctions peut davantage être obtenu grâce au fonctionnement régulier et prévisible de la Justice plutôt qu'au travers de la prévision de punitions excessivement sévères³⁵⁹¹. Sous ce rapport, même si on a pu assister ces dernières années à une intensification de la spécialisation des acteurs chargés de la lutte contre la fraude fiscale, il pourrait être bienvenu de renforcer la formation des magistrats investis dans ce combat³⁵⁹². Car, en étant mieux formés, ces derniers pourraient plus facilement mettre en adéquation la répression aux comportements antifiscaux qu'ils ont à juger³⁵⁹³. Or, cette mise en adéquation participe directement de l'efficacité de la répression envisagée³⁵⁹⁴.

JOHANNES, « Un détenu coûte en moyenne 32 000 euros par an », *Le Monde*, 19 décembre 2012. V. aussi : Bruno DEFFAINS et Jean-Paul JEAN, « Le coût des prisons (à qui profite le crime ?) », *Archives de politique criminelle*, vol. 35, n° 1, 2013, pp. 25-44.

³⁵⁸⁴ Eric CAMOUS, « La peine patrimoniale : une alternative prospective à la peine d'emprisonnement », *loc. cit.*

³⁵⁸⁵ Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 939 p. 675. A rapprocher de : Catherine TZUTZUIANO, *L'effectivité de la sanction pénale*, LGDJ, 2020, pp. 260-261.

³⁵⁸⁶ V. en ce sens : Michèle-Laure RASSAT, *Droit pénal général*, Ellipses, 4^{ème} éd., 2017, n° 517, pp. 546-547 ; Florent KIRMANN, *op. cit.*, n°206 p. 177.

³⁵⁸⁷ V. en ce sens : Jean PRADEL, *Droit pénal général*, Cujas, 22^{ème} éd., 2019, p. 600.

³⁵⁸⁸ Frédéric STASIAK et Guillaume ROYER, « Pour une efficacité optimale de l'amende pénale », Valérie MALABAT, Bertrand DE LAMY et Muriel GIACOPELLI (sous-dir.), *La réforme du Code pénal et du Code de procédure pénale, Opinio doctorum*, Dalloz, 2009, p. 295. A cet égard, la récente consécration en matière fiscale d'une amende au contenu variable peut être saluée, V. à ce sujet : *Supra* §120.

³⁵⁸⁹ A rapprocher de : Marc SEGONDS, « Commentaire de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière », *op. cit.*, n° 11 ; Florent KIRMANN, *op. cit.*, n°206 p. 178. A propos de l'amende proportionnelle, V. Jean PRADEL, *op. cit.*, n° 681 pp. 604-605. A cet égard, l'analyse économique du droit enseigne que pour que l'amende prononcée doit être d'un montant supérieure à celui que représente le dommage créé pour qu'elle puisse – compte tenu d'un budget répressif donné –, maximiser le bien-être de la collectivité, V. Pierre KOPP, *loc. cit.*

³⁵⁹⁰ Cesare BECCARIA, *Traité des délits et des peines*, éd. Cujas, 1966, p. 107.

³⁵⁹¹ A rapprocher de : Catherine TZUTZUIANO, *L'effectivité de la sanction pénale*, LGDJ, 2020, n° 288 pp. 245-246.

³⁵⁹² A rapprocher de : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 990 pp. 720-721. A propos de la spécialisation croissante des acteurs de la répression fiscale, V. à ce sujet : *Supra* §102 et s.

³⁵⁹³ A rapprocher de : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 992 p. 722.

³⁵⁹⁴ A ce sujet, V. Louis BOYER, *op. cit.*, pp. 229-248.

Par ailleurs, dans le même ordre d'idée, il conviendrait d'accroître considérablement le nombre de magistrats compétents en la matière. En effet, la réforme opérée par la loi du 23 octobre 2018 a entraîné une augmentation conséquente du nombre de dossiers fiscaux traités par les parquets³⁵⁹⁵. Or, quatre ans plus tard, ces derniers commençaient seulement à traiter les dénonciations obligatoires transmises en 2019³⁵⁹⁶. Cela montre bien la capacité actuellement très limitée du système judiciaire à traiter le nombre croissant de dossiers qu'il reçoit. Mais, étant donné qu'il apparaît opportun de libérer ce système du joug de l'administration fiscale, une suppression totale du verrou de Bercy devrait être envisagée. Or, cette suppression se traduirait, pour l'institution judiciaire, par un afflux encore plus massif de dossiers à traiter. Dès lors, pour rendre non seulement viable mais efficace la nouvelle architecture du dispositif répressif préconisée ici, il serait indispensable d'augmenter sensiblement le nombre de magistrats intervenant dans la lutte contre la fraude fiscale.

Bien sûr, les besoins en termes de formation et de recrutement des acteurs de la répression de la fraude fiscale impliquent un effort budgétaire significatif. Mais celui-ci pourrait être compensé par le gain d'efficacité obtenu dans le combat contre ce fléau³⁵⁹⁷. En effet, le renforcement des moyens mis en œuvre en la matière devrait constituer un investissement particulièrement rentable pour l'Etat français : plus de fraudeurs pourraient être condamnés ; l'effectivité des sanctions pécuniaires prononcées serait accrue ; et, sur le long terme, on pourrait observer une véritable amélioration du civisme fiscal des contribuables. Ainsi, les ressources budgétaires issues de la répression des infractions fiscales renforceraient la qualité et l'efficacité des poursuites menées contre ces dernières³⁵⁹⁸.

478. Le recours à des « *punitions d'opportunité* »³⁵⁹⁹ – Au-delà, pour pallier le manque d'effectivité de ces punitions classiques, il conviendrait également de promouvoir en matière fiscale le prononcé de sanctions « *d'opportunité* »³⁶⁰⁰ telles que la privation de droits ou encore la confiscation³⁶⁰¹. Cette dernière se traduit par l'appropriation par l'Etat d'un ou plusieurs biens appartenant au délinquant condamné³⁶⁰². En pratique, elle permet, à l'instar de

³⁵⁹⁵ V. à ce sujet : Graphique 1.

³⁵⁹⁶ V. en ce sens : Jean-François HUSSON, *op. cit.*, p. 60.

³⁵⁹⁷ On peut en effet penser que l'efficacité de la répression constitue un préalable indispensable à la réprobation sociale de la fraude fiscale. Si bien que dès lors que le système répressif mis en place est véritablement efficace, sa mise en œuvre devrait se traduire en pratique par une amélioration du civisme fiscal des contribuables et donc en un gain significatif d'argent pour l'Etat.

³⁵⁹⁸ En lien avec ce sujet, on relèvera qu'aux termes de l'article 706-164 du Code de procédure pénale, les victimes parties civiles peuvent obtenir de l'Agence de Gestion et de Recouvrement des Avoirs Saisis et Confisqués (AGRASC) le paiement des dommages et intérêts à partir de la vente des biens du condamné ayant donné lieu à une confiscation définitive. A rapprocher de : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 1005 p. 732.

³⁵⁹⁹ Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 935 p. 673, n° 965 p. 700 et n° 977 p. 710.

³⁶⁰⁰ Ces sanctions sont ainsi qualifiées en raison de leur adaptabilité et de leur important potentiel d'effectivité, V. Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 994 p. 724. A rapprocher de : Yves JEANCLOS, *op. cit.*, p. 22 ; Alexis SPIRE et Katia WEIDENFLED, « Des erreurs ou des fraudes ? Le sens des sanctions en matière fiscale », 2014, pp. 140-142.

³⁶⁰¹ V. Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 994 pp. 723-724. A rapprocher de : Florent KIRMANN, *op. cit.*, n° 222 p. 189.

³⁶⁰² V. à ce sujet : Florent KIRMANN, *op. cit.*, pp. 194-199 ; Jean PRADEL, *op. cit.*, p. 606 ; Emmanuel DREYER, *Droit pénal général*, *op. cit.*, pp. 1144-1155 ; Eric CAMOUS, « Fasc. 20 : Peines criminelles et correctionnelles. – Confiscation », *J.-Cl Pénal Code*, 2023. A noter que le législateur a, au travers du neuvième alinéa de l'article 131-21 du Code pénal, également autorisé la confiscation en valeur. Dans ce cas, la peine ne porte pas sur un ou plusieurs biens mais sur une valeur – autrement dit un montant – qui est déterminée au prorata de la valeur du bien matériel qui aurait pu être confisqué et que fixe la juridiction de jugement dans sa décision. A propos de cette autre manière de confisquer, V. Eric CAMOUS, « La confiscation en valeur : une peine en devenir », *Dr. pén.*, n° 7-8, juillet 2017, dossier 5, pp. 10-13.

l'amende, de « *garantir que le crime ne paie pas* »³⁶⁰³. En doctrine, elle est envisagée comme un moyen concret et efficace de lutte contre la « *délinquance de profit* »³⁶⁰⁴ dans la mesure où elle participe à la fois à la prévention des risques de réitération des infractions mais aussi à l'indemnisation des victimes³⁶⁰⁵.

Quant à la privation de droits, elle repose sur l'idée que pour jouir de ces derniers et faire pleinement partie de la société, les citoyens doivent s'efforcer d'adopter une attitude irréprochable³⁶⁰⁶. Aussi, lorsqu'elle est prononcée, cette peine vise essentiellement à blesser psychologiquement les justiciables ayant manifesté une conduite incivique³⁶⁰⁷. Par ailleurs, elle porte sur de multiples droits de telle sorte qu'elle peut atteindre les justiciables tant dans leur vie professionnelle (ex : interdiction d'exercer une fonction juridictionnelle) que privée (ex : interdiction du droit de vote)³⁶⁰⁸. Donc, elle recèle en elle un haut potentiel dissuasif si bien que l'institution judiciaire gagnerait à l'employer plus fréquemment³⁶⁰⁹.

Enfin, on ajoutera que le gouvernement actuel a récemment manifesté sa volonté de diversifier les sanctions applicables en matière fiscale. En ce sens, ledit gouvernement prévoit d'instaurer une peine complémentaire de travaux d'intérêt général prononçable, indépendamment de l'infliction d'une peine d'emprisonnement, à l'encontre des personnes reconnues coupables de fraude fiscale³⁶¹⁰. De même, est également envisagée la création d'une « *sanction d'indignité fiscale* »³⁶¹¹. Celle-ci concernerait les personnes condamnées pour manquements graves à leurs obligations fiscales et elle consisterait en une privation temporaire du droit de percevoir des réductions ou crédits d'impôt³⁶¹².

³⁶⁰³ Emmanuelle ALLAIN, « Les saisies et confiscations pénales », *Dalloz Actualité*, 12 avril 2012.

³⁶⁰⁴ Expression que l'on retrouve en doctrine mais aussi en jurisprudence, V. respectivement : Eric CAMOUS, « La peine patrimoniale : une alternative prospective à la peine d'emprisonnement », *AJ Pénal*, 2018, p. 25 ; Cour d'appel d'Amiens, ch. correctionnelle, 20 juin 2008, n° 08/00118.

³⁶⁰⁵ V. en ce sens : Eric CAMOUS, « La peine patrimoniale : une alternative prospective à la peine d'emprisonnement », *loc. cit.* Pour un regard critique porté sur cette peine, V. Alexis SPIRE et Katia WEIDENFLED, L'impunité fiscale. Quand l'État brade sa souveraineté, *op. cit.*, p. 161 ; Laure BAUDRIHAYE-GERARD et Carla NAGELS, « Jeux de lumière et zones d'ombre : le droit pénal face aux illégalismes de droits », *op. cit.*, n° 32 à 34.

³⁶⁰⁶ V. en ce sens : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 1011 p. 736.

³⁶⁰⁷ V. en ce sens : Charles-Henri HARDY, *op. cit.*, n° 1010 p. 735.

³⁶⁰⁸ V. Article 131-26 du Code pénal. A rapprocher de : Stéphane DETRAZ et Renaud SALOMON, *op. cit.*, p. 282 ; Emmanuel DREYER, *Droit pénal général*, *op. cit.*, pp. 1175-1181.

³⁶⁰⁹ A cet égard, dans un rapport sénatorial paru en 2018, on peut lire que les peines d'interdiction prononcées en matière fiscale – bien qu'en augmentation – ne concernent qu'une minorité d'affaires, V. Albéric DE MONTGOLFIER, *Rapport du Sénat n° 602 sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude*, 27 juin 2018, pp. 173-174.

³⁶¹⁰ V. Ministère chargé des Comptes Publics, *Communiqué de presse*, Paris, 9 mai 2023, p. 5 ; Feuille de route ministérielle, *La lutte contre toutes les fraudes aux finances publiques*, mai 2023, p. 42. A rapprocher de : Alice ROUSSEAU et Guillaume PELLEGRIN, « Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.* n° 35, 31 août 2023, chron. 264, n°1 pp. 2-3.

³⁶¹¹ *Ibid.* A rapprocher notamment de : Elsa CONESA et Claire GATINOIS, « Gabriel ATTAL : "Chaque fraude fiscale est grave, mais celle des plus puissants est impardonnable" », *Le Monde*, 8 mai 2023 ; David BENSOUSSAN, « Fraude fiscale : que vaut le nouveau plan de Gabriel Attal ? », *Challenges*, 9 mai 2023.

³⁶¹² V. Ministère chargé des Comptes Publics, *Communiqué de presse*, Paris, 9 mai 2023, p. 5 ; Feuille de route ministérielle, *La lutte contre toutes les fraudes aux finances publiques*, mai 2023, p. 9.

479. Conclusion du chapitre 2 – Le raisonnement mené jusqu’ici visait à proposer une articulation renouvelée des répressions administrative et pénale en matière fiscale. A cet égard, il avait déjà été démontré que, – pour être efficace –, l’architecture du dispositif de lutte contre la fraude fiscale devait reposer d’une part, sur la conservation du dualisme répressif et d’autre part, sur l’interdiction des cumuls de répression³⁶¹³. Cette première conclusion a certes orienté de manière décisive la réflexion entreprise par la suite mais elle ne permettait pas à elle seule de l’achever. En effet, pour pouvoir dessiner les contours d’un nouveau système de répression fiscale, il fallait encore envisager de façon plus concrète les conditions de sa mise en œuvre. Pour cela, il a semblé opportun de réfléchir à partir de cas de figure déjà observables. Cela a permis d’avoir à l’esprit différentes méthodes de réarticulation des répressions pour ensuite les comparer entre elles de manière à déterminer celle qui pourrait être la plus judicieuse.

En l’occurrence, à l’issue de ce travail d’analyse, il est apparu pertinent d’élaborer un système d’aiguillage permettant de procéder à une redistribution vertueuse du droit de punir en matière fiscale³⁶¹⁴. En ce sens, il est proposé de procéder à une ventilation des dossiers fiscaux qui reposerait sur une étroite collaboration entre les différentes autorités répressives mobilisées en la matière et dont l’objet serait de mettre en œuvre la réponse répressive qui soit la plus en adéquation avec la gravité des faits constatés³⁶¹⁵.

Aussi, de manière à rester lisible et prévisible pour les justiciables, la ventilation conseillée s’opère en considération de quatre principaux critères : l’importance du dommage causé ; les procédés employés pour frauder l’impôt ; l’intentionnalité des faits commis ; et enfin, la qualité de l’auteur de la fraude³⁶¹⁶. La combinaison de ces critères devrait – en principe –, permettre de déterminer la réponse étatique la plus appropriée. Mais si tel n’est pas le cas, l’instauration d’une concertation obligatoire entre le ministère public et le fisc est préconisée de manière à ce que le choix de la répression mise en œuvre s’opère – dans tous les cas –, de façon rationnelle et transparente. Ainsi, le suivi d’une telle méthode permettrait de mettre fin à l’arbitraire de la répression³⁶¹⁷. En outre, la nouvelle articulation proposée garantit le respect de la règle *ne bis in idem*. En conséquence de cela, l’exercice de la répression devrait être plus efficace³⁶¹⁸.

³⁶¹³ V. *Supra* §§362-363.

³⁶¹⁴ A rapprocher de : Loïc DE GRAEVE, *Essai sur le concept de droit de punir en droit interne*, *op. cit.*, n° 42.

³⁶¹⁵ A rapprocher de : Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 1268 p. 437.

³⁶¹⁶ En sus de ces critères, deux autres sont pris en compte de manière autonome à savoir la répétition des faits et l’indiscipline de l’agent post-condamnation, V. *Supra* §451 et s.

³⁶¹⁷ Or, pour être efficace, la politique répressive menée ne pas générer de doute dans son application pratique, V. en ce sens : Juan Carlos FITOR MIRÓ, *Delito Fiscal - Un análisis criminológico*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2018, p. 19.

³⁶¹⁸ V. *Supra* §§361-365.

Mais aussi bénéfique qu'elle puisse paraître, ladite méthode ne permet pas elle seule de garantir la proportionnalité de la réponse punitive choisie³⁶¹⁹. En effet, envisagée en l'état, la réarticulation des procédures proposée pouvait se traduire par l'infliction de sanctions inadéquates³⁶²⁰. C'est pourquoi, il convenait de conclure la réflexion initiée en procédant à une rationalisation des sanctions applicables en matière fiscale³⁶²¹. Cette ultime étape du raisonnement a tout d'abord permis de montrer que la pleine cohérence du système répressif était moins un objectif atteignable qu'un idéal à poursuivre³⁶²². En ce sens, quelques pistes d'amélioration ont été suggérées³⁶²³.

Toutefois, les éléments de cohérence contenus dans les textes, associés à ceux mis en avant dans le cadre de cette recherche, ne garantissent pas – par le fait même de leur existence –, la mise œuvre d'une répression harmonieuse. En effet, il ne suffit pas que la répression envisagée soit cohérente sur le plan théorique, il faut en plus qu'elle soit appliquée de manière effective. A cette fin, fut notamment mise en avant l'idée d'accroître drastiquement le budget dévolu à la répression de la fraude fiscale de façon à ce que les magistrats investis de cette mission soient à la fois plus nombreux et mieux formés³⁶²⁴.

* *

*

³⁶¹⁹ Or, la répression doit être « *justifiée et proportionnée pour être acceptée [...] et entretenir le consentement à l'impôt* », V. Laurence VAPAILLE, « Transaction en matière fiscale : le jeu en vaut-il la chandelle ? », Pierre BOURDON et Laetitia JANICOT (dir.), *Les sanctions administratives : identité(s), pouvoir(s), contrôle(s)*, Lextenso, 2023, p. 197.

³⁶²⁰ On pense notamment ici à l'infliction de sanctions fiscales d'opprobre. A ce propos, V. *Supra* §473.

³⁶²¹ A rapprocher de : Gonzalo RODRIGUEZ MOURULLO, *op. cit.*, p. 30.

³⁶²² Car, assurer la pleine cohérence de la répression obligerait en pratique à renoncer non seulement à la richesse de celle-ci mais aussi, à une individualisation satisfaisante de la réponse punitive apportée, V. *Supra* §470 et s.

³⁶²³ A titre d'exemple, il fut proposé d'insérer dans le Code pénal l'infraction de fraude fiscale grave, V. *Supra* §474.

³⁶²⁴ V. *Supra* §477.

480. Conclusion du titre 2 – Contrairement à ce que l'on pourrait penser, la possibilité de cumuler les répressions administrative et pénale nuit à l'efficacité de la lutte contre la fraude fiscale³⁶²⁵.

Une fois cela démontré, il fallait concevoir un système de répression fiscale dans lequel les manquements commis n'entraîneraient qu'un seul type de réponse punitive. Pour y parvenir, il a d'abord fallu rechercher le fondement pertinent à partir duquel il serait possible de délimiter le champ d'intervention de chacune des répressions mobilisées en la matière. Cette recherche a conduit à ériger la gravité en véritable clef de répartition de l'action étatique³⁶²⁶. Si ce choix se justifie, il reste peu réconfortant puisque la gravité est une notion relativement peu analysée³⁶²⁷. Par ailleurs, le jugement que l'on porte sur elle est évolutif et peut faire l'objet de dissensus³⁶²⁸.

C'est pourquoi, afin de s'approcher au mieux d'une « *conception "objective" de la gravité* »³⁶²⁹, il est apparu nécessaire de répertorier les critères à partir desquels celle-ci est habituellement évaluée en matière fiscale, et ce, tant en France qu'à l'étranger³⁶³⁰. Ensuite, par soucis d'objectivité mais aussi d'exhaustivité, il a semblé opportun de s'intéresser aux réflexions menées sur ce concept, en portant le regard au-delà de la matière fiscale³⁶³¹.

Une fois ce travail d'analyse effectué, il était devenu raisonnablement envisageable d'esquisser à grands traits la délimitation des répressions sur laquelle reposerait le nouveau système proposé. Mais, afin de maximiser les chances de réussite de ce dernier, il fut jugé prudent de réaliser cette esquisse en tenant compte de différentes expériences préexistantes illustrant – de manière concrète –, comment pouvait s'opérer ladite délimitation³⁶³².

In fine, l'ensemble de ce travail a permis de proposer une articulation renouvelée des répressions mobilisées en matière fiscale. La nouvelle structure proposée se donne pour ambition de circonscrire chaque droit répressif à un domaine qui lui est adapté, et ce, de manière à ce que l'administration fiscale et l'institution judiciaire voient leur légitimité renforcée³⁶³³.

³⁶²⁵ V. en ce sens : *Supra* §363.

³⁶²⁶ V. *Supra* §375.

³⁶²⁷ V. *Supra* §376.

³⁶²⁸ V. en ce sens : Yves CARTUYVELS, « Remarques transversales », *op. cit.*, p. 294.

³⁶²⁹ Pascal BEAUVAIS, « L'émergence d'une approche autonome de la gravité des faits dans les jurisprudences constitutionnelle et européenne », *op. cit.*, p. 281.

³⁶³⁰ V. *Supra* §378 et s.

³⁶³¹ *Ibid.*

³⁶³² V. *Supra* §418 et s.

³⁶³³ A rapprocher de : Mireille DELMAS-MARTY, « Rapport général », *op. cit.*, p. 55 ; Loïc DE GRAEVE, *Essai sur le concept de droit de punir en droit interne*, *op. cit.*, n° 1078.

En tous les cas, si l'on suivait la méthode précédemment décrite, la mise en œuvre de la répression en matière fiscale ne serait plus jamais le produit d'une décision arbitraire mais le fruit d'un choix éclairé, transparent et cohérent. Par ailleurs, en permettant l'établissement d'un véritable rapport de complémentarité entre les voies administrative et pénale, on peut raisonnablement penser que le respect de l'articulation proposée se traduirait par un renforcement de l'efficacité de la répression exercée.

*
* *

CONCLUSION DE LA SECONDE PARTIE

481. La nécessaire simplification du droit en vigueur – Afin de favoriser la mise en œuvre d’une lutte optimale contre la fraude fiscale, il est aujourd’hui nécessaire de penser ensemble les répressions administrative et pénale³⁶³⁴. Mais prendre en compte conjointement ces deux manifestations de la contrainte étatique ne signifie pas – et n’aurait jamais dû signifier³⁶³⁵ –, les confondre. Or précisément, certaines réformes législatives récentes – à l’image de l’extension de la CJIP et de la CRPC au domaine fiscal³⁶³⁶ –, ont contribué à brouiller les pistes dans la répartition des rôles entre l’institution judiciaire et l’administration des impôts³⁶³⁷. Parallèlement, il peut être déploré que les évolutions jurisprudentielles de ces dernières années ont considérablement complexifié le droit répressif applicable en matière fiscale, et ce, alors qu’il est « *régulièrement plaidé pour la mise en place de règles simples, claires, précises et prévisibles* »³⁶³⁸. Il est donc plus que temps d’agir en faveur d’une simplification du droit en vigueur. Cette dernière, bien que « *difficilement réalisable* »³⁶³⁹, ne constitue pas pour autant une « *pure chimère* »³⁶⁴⁰. En effet, sans attendre une énième évolution de la jurisprudence, il semble possible d’esquisser – à destination du législateur –, un modeste guide visant à une meilleure « *répartition de la logique punitive* »³⁶⁴¹ en matière fiscale³⁶⁴².

En l’occurrence, le contenu de ce guide découlerait du respect de deux constantes fondamentales : la conservation du dualisme de la répression et l’interdiction des cumuls répressifs. Conserver le dualisme de la répression se justifie car les voies pénale et administrative présentent chacune des spécificités et une utilité propres³⁶⁴³. Mais, pour que de leur combinaison émerge un véritable rapport de complémentarité, celles-ci devraient impérativement être mises en œuvre de manière alternée³⁶⁴⁴. C’est pourquoi, il est proposé d’interdire par la loi le cumul des répressions en matière fiscale tout en donnant sa juste place à chaque voie répressive mobilisable en ce domaine³⁶⁴⁵. En effet, selon la perspective adoptée dans ce travail – et conformément aux caractéristiques et fonctions assignées au droit pénal dans un Etat de droit³⁶⁴⁶ –, la voie pénale, qui permettrait l’application des sanctions les plus sévères et intimidantes, serait réservée aux infractions les plus graves³⁶⁴⁷.

³⁶³⁴ V. Thomas PERROUD, « Sanction administrative et sanction pénale », *loc. cit.*

³⁶³⁵ Précédemment, on a pu observer que droit pénal était instrumentalisé par l’administration fiscale, V. *Supra* §§208-210.

³⁶³⁶ A ce sujet, V. *Supra* §§94-97.

³⁶³⁷ V. en ce sens : Manon DE SAINT-LEGER, *op. cit.*, n°69 p. 73 et n°107 p. 101.

³⁶³⁸ Emanuele CECI, Pauline MAUFORT et Sabrina SCARNA, *op. cit.*, n° 509 p. 443. A propos de la complexe jurisprudence portant sur le sujet, V. *Supra* §281.

³⁶³⁹ Frédéric DOUET, *Le système fiscal français en clair – Radiographie de la France fiscale*, Ellipses, 2011, p. 49.

³⁶⁴⁰ Lucien MEHL et Pierre BELTRAME, *Science et technique fiscales*, PUF, Coll. Themis, 1984, p. 738.

³⁶⁴¹ Loïc DE GRAEVE, *op. cit.*, n° 56. A rapprocher de : Leslie NARDARI, *op. cit.*, n° 413 p. 419.

³⁶⁴² « *A n’en pas douter, c’est au législateur qu’il appartient de mettre en place une nouvelle stratégie de politique criminelle, qui soit de nature à assurer un respect bien plus affiné de la règle non bis in idem* », V. Véronique JAWORSKI, « *Le non bis in idem en droit pénal de l’environnement* », *op. cit.*, p. 128. V. aussi en ce sens : Frédéric KRENC, *op. cit.*, p. 337.

³⁶⁴³ A ce sujet, V. *Supra* §343.

³⁶⁴⁴ A ce sujet, V. *Supra* §358.

³⁶⁴⁵ A rapprocher de : Rapport du groupe de travail de l’AMF, *op. cit.*, p. III.

³⁶⁴⁶ C’est-à-dire dans le respect des caractères secondaire et fragmentaire du droit pénal, V. à ce sujet : Gonzalo RODRIGUEZ MOURULLO, *op. cit.*, p. 23. V. aussi à ce sujet : *Supra* §318.

³⁶⁴⁷ Il paraît en effet important que les soustractions à l’impôt ne puissent être constitutives d’un délit pénal que lorsqu’elles sont particulièrement graves. A rapprocher de : Rapport du groupe de travail de l’AMF, *op. cit.*, p. 20.

Parallèlement, la répression administrative interviendrait toutes les fois où il n'apparaîtrait pas impérieusement nécessaire de répondre pénalement aux faits constatés. Son champ d'intervention serait donc circonscrit aux manquements fiscaux de gravité minimale ou moyenne.

En pratique, accepter de mettre fin à un possible cumul des voies punitives en matière fiscale impacterait en profondeur le dispositif répressif actuellement en vigueur. Mais ça n'est qu'en procédant à une telle révolution du système en place que les pouvoirs publics – et avec eux, l'ensemble des acteurs de la lutte contre la fraude fiscale –, pourraient espérer sortir de la « *bouteille à mouches* »³⁶⁴⁸ dans laquelle ils sont actuellement empêtrés. A cet égard, il convient de rappeler que dans l'hypothèse où une interdiction des cumuls des répressions était effectivement consacrée par le législateur fiscal, celle-ci ne se suffirait pas à elle-même. En effet, cette consécration devrait être accompagnée d'une rationalisation du système de répression fiscale français. C'est pourquoi, après avoir observé *de lege lata* comment le droit pénal était mobilisé en matière fiscale, une réflexion fut menée de manière à déterminer *de lege ferenda* comment il devrait l'être.

A ce sujet, il résulte du raisonnement suivi précédemment que l'interdiction des cumuls répressifs devrait – pour être pleinement efficace –, se traduire par plusieurs changements importants. Le premier d'entre eux réside dans la suppression intégrale du verrou de Bercy. Aussi, en lieu et place de ce dernier, il est préconisé de mettre en place un aiguillage de la répression fondé sur des critères objectifs à la fois stables (donc prévisibles) et transparents (donc discutables)³⁶⁴⁹. Ce système d'aiguillage devrait permettre de fixer *ab initio* le sort de nombreux dossiers fiscaux, en l'occurrence ceux qui se situeraient aux deux extrémités de l'échelle de gravité précédemment esquissée³⁶⁵⁰. A cet égard, de manière à identifier plus facilement les dossiers dont la gravité ne ferait aucun doute, il est fortement recommandé d'inscrire dans le Code pénal l'incrimination de fraude fiscale grave (ci-après article X). Cette dernière pourrait, de manière audacieuse, figurer au sein du titre premier du livre III dudit Code consacré aux « *appropriations frauduleuses* », ou alors, plus sûrement, au sein du titre troisième du livre IV consacré aux « *atteintes à l'autorité de l'Etat* ».

Par ailleurs, son contenu pourrait notamment contenir les dispositions suivantes : « *En matière fiscale, le cumul des répressions administrative et pénale est, en toute circonstance, prohibé (alinéa 1). Toute fraude ou tentative de fraude à l'un des impôts visés par le Code général des impôts est passible d'un emprisonnement de sept ans et d'une amende de 3 000 000 €, dont le montant peut être porté au double du produit tiré de l'infraction, dès lors qu'elle porte sur un montant de droits éludés supérieur à 100 000 € et qu'elle se révèle être d'une nature complexe ; cette complexité pouvant résulter de son envergure internationale ou des moyens employés pour la commettre (alinéa 2). Lorsque les éléments constitutifs de l'infraction prévue à l'alinéa précédent sont réunis, la répression de cette dernière relève de la compétence exclusive de l'autorité*

³⁶⁴⁸ V. *Supra* §218.

³⁶⁴⁹ A rapprocher de : Juliette TRICOT, « Réinventer toujours » Mireille Delmas-Marty ou l'art de raconter le Droit », *loc. cit.*

³⁶⁵⁰ V. *Supra* §464 et s.

judiciaire (alinéa 3). En dehors de l'hypothèse particulière énoncée au deuxième alinéa de cet article, doivent être pris en compte pour évaluer la gravité d'un manquement fiscal, les critères suivants : l'importance du montant d'impôts fraudés ; les procédés employés pour commettre la fraude ; l'intentionnalité des faits commis ; et la qualité professionnelle de l'agent suspecté. Etant donné qu'aucun de ces critères ne suffirait à lui seul pour justifier de la gravité d'une infraction, ces derniers doivent, dans leur ensemble et en toute circonstance, être pris en compte de manière combinée (alinéa 4) ».

Aussi, dans l'hypothèse où les critères précédemment évoqués se révéleraient insuffisants, il est alors recommandé de mettre en place une procédure de concertation obligatoire entre l'administration fiscale et l'institution judiciaire³⁶⁵¹. Si cette procédure était mise en œuvre, elle remplacerait l'actuel dispositif prévu à l'article L. 228 du Livre des procédures fiscales. Et son contenu pourrait être rédigé de la manière suivante : « *Sans préjudice de ce que prévoit l'alinéa 3 de l'article X du Code pénal et en considération des critères de gravité énoncés par ce même article, tout agent de l'administration fiscale qui – dans l'exercice de ses fonctions –, acquiert la connaissance d'indices laissant penser qu'une fraude fiscale grave a été commise, est tenu de dénoncer au procureur de la République les faits se rapportant à cette dernière (alinéa 1). Dans cette hypothèse, le représentant du ministère public mobilisé se concerta à cet égard avec les fonctionnaires de l'administration fiscale lui ayant transmis le dossier dans un délai d'un mois suivant sa réception (alinéa 2). Sur la base de cette concertation, ledit représentant décide pour quels faits décrits dans le temps et dans l'espace il exercera l'action publique et en fait part, par écrit, au fonctionnaire compétent de l'administration fiscale mais aussi au contribuable visé par la procédure, et ce, au plus tard dans les deux mois de la dénonciation initiale visée à l'alinéa 1^{er} (alinéa 3). Dans l'hypothèse où, à l'issue de la concertation, le ministère public estimerait que les faits en question ne justifient pas une réponse pénale, ces derniers ne pourraient – en principe –, plus faire l'objet de peines et le dossier du contribuable visé par cette procédure serait transmis à l'administration fiscale en vue de l'infliction de sanctions de nature purement administrative (alinéa 4). Par exception à l'alinéa précédent, l'autorité désignée compétente à l'issue de la procédure de concertation peut – avant l'infliction d'une quelconque sanction ayant acquis un caractère définitif –, décider de renvoyer le dossier à son homologue répressif de manière à ce qu'une réponse d'une autre nature puisse être apportée aux faits litigieux. Toutefois, en cas de renvoi du dossier, celui-ci doit être spécialement motivé et irrévocable (alinéa 5). Enfin, dans l'hypothèse énoncée à l'alinéa premier de cet article, l'administration fiscale peut procéder à la liquidation de l'impôt indépendamment de l'existence de poursuites pénales mais elle n'est pas autorisée à prononcer la moindre sanction avant l'enclenchement de la procédure de concertation précédemment décrite (alinéa 6) »³⁶⁵².*

Au-delà, il a pu être observé, de manière complémentaire, qu'il serait également bienvenu que le législateur procède à l'abrogation de l'article 1729 A *bis* du Code général des impôts³⁶⁵³.

³⁶⁵¹ V. *Supra* §466.

³⁶⁵² A rapprocher du nouvel article 29§3 du Code d'instruction criminelle belge.

³⁶⁵³ V. *Supra* §473.

CONCLUSION GENERALE

« *La politique criminelle repose sur la croyance en une perfectibilité indéfinie de l'espèce humaine et place l'âge d'or dans notre avenir. Elle ne voit pas le crime autrement que la lèpre ou la peste. Elle a la volonté de l'éteindre et rappellera, au besoin, qu'il n'est pas nécessaire d'espérer pour entreprendre, ni de réussir pour persévérer* »³⁶⁵⁴.

482. La fraude fiscale : un « phénomène inéluctable »³⁶⁵⁵ ? – « *Essayer encore. Rater encore. Rater mieux encore* »³⁶⁵⁶. Ce conseil absurde pourrait résumer l'orientation suivie en matière de répression fiscale par le législateur français. Car, si l'histoire récente des tentatives pour réprimer le crime dans les démocraties occidentales est « jalonnée d'échecs »³⁶⁵⁷, la lutte contre la délinquance fiscale en France en est assurément l'une des plus belles illustrations³⁶⁵⁸. En effet, on ne compte plus les réformes opérées et pourtant, la répression en ce domaine présente toujours une « efficacité limitée »³⁶⁵⁹. Si bien que l'on pourrait croire que la politique criminelle mise en œuvre en la matière est dans l'impasse.

Ce constat interpelle car la fraude fiscale est un « fait humain »³⁶⁶⁰ qui, par définition, se distingue des « faits du monde de la nature »³⁶⁶¹ en ce que ces derniers – à l'image des étoiles filantes ou des éruptions volcaniques – se manifestent indépendamment de la volonté des Hommes. Il serait bien sûr très présomptueux – et même irréaliste – de se prétendre en capacité de mettre fin à l'ensemble des problèmes posés par la fraude fiscale. Mais il n'en reste pas moins que les pouvoirs publics disposent d'une marge de manœuvre pour en diminuer l'ampleur et les effets³⁶⁶². C'est pourquoi, la fraude fiscale ne doit définitivement plus être présentée comme un problème pleinement insoluble comme peut l'être par exemple celui de la quadrature du cercle³⁶⁶³.

³⁶⁵⁴ Robert VOUIN, « Code pénal et politique criminelle », *Les Principaux aspects de la politique criminelle moderne: recueil d'études en hommage à la mémoire du professeur Henri Donnedieu de Vabres*, Ed. Cujas, 1960, p. 75.

³⁶⁵⁵ Michel MALLET, *La répression pénale de la délinquance fiscale*, op. cit., p. 11. A rapprocher de : *Supra* §146.

³⁶⁵⁶ Samuel BECKETT, *Cap au pire*, Les éditions de minuit, 1991, p. 8.

³⁶⁵⁷ Maurice CUSSON, *Pourquoi punir ?*, Dalloz, 1987, p. 122.

³⁶⁵⁸ Les résultats obtenus en matière de lutte contre la fraude aux prestations sociales sont également loin d'être pleinement satisfaisants, V. en ce sens : Cour des comptes, *La lutte contre les fraudes aux prestations sociales. Des progrès trop lents, un changement d'échelle indispensable*, septembre 2020, 180p.

³⁶⁵⁹ Charles-Henri HARDY, op. cit., n° 821 p. 602.

³⁶⁶⁰ Raymond GASSIN, Sylvie CIMAMONTI et Philippe BONFILS, op. cit., n° 52 p. 53.

³⁶⁶¹ *Ibid.*

³⁶⁶² En matière de politiques publiques, le fatalisme n'est pas de mise. Et ce, comme en témoignent les résultats probants obtenus en matière de sécurité routière, V. *Supra* §1.

³⁶⁶³ La quadrature du cercle consiste à construire un carré de même aire qu'un disque donné, à l'aide d'une règle et d'un compas. Mêlant mathématiques et géométrie, c'est un casse-tête sur lequel les savants se seraient arraché les cheveux pendant plus de trois millénaires, avant que le mathématicien allemand Ferdinand von Lindemann ne le déclare insoluble, en 1882, V. <https://www.ouestfrance.fr/leditiondusoir/data/80839/reader/reader.html#!preferred/1/package/80839/pub/114513/page/10>

Et ce, d'autant que cette pratique – au combien nuisible pour la société³⁶⁶⁴ –, est appréhendée de manière habile et précise par les scientifiques. En effet, on ne saurait valablement considérer que l'on se trouve, en matière de lutte contre la fraude fiscale, dans un « *vide doctrinal* »³⁶⁶⁵. Car, depuis longtemps, la doctrine a su déterminer les principales causes expliquant l'incivisme fiscal des contribuables³⁶⁶⁶. Par ailleurs, les savoirs dont on dispose à propos de ce « *phénomène fiscal* »³⁶⁶⁷ ont été sensiblement enrichis par de nombreux travaux de sciences sociales ayant permis de révéler les déterminants concrets de la rationalité des contribuables³⁶⁶⁸. Nonobstant, la fraude fiscale constitue toujours un fléau social non endigué par les pouvoirs publics si bien que l'on est amené à penser que ces derniers s'y prennent mal pour lutter contre elle³⁶⁶⁹.

483. Le constat d'un échec séculaire – Les développements contenus dans la première partie de ce travail de recherche ont en tout cas nourri ce sentiment. En effet, il ressort notamment de ces derniers que si le danger social que représente la fraude fiscale est persistant, la marginalisation du droit pénal dans la lutte contre ce fléau l'est tout autant³⁶⁷⁰. On ne peut être que perplexe face à cette double constante qui caractérise la répression fiscale en France. Et ce, d'autant qu'en ce domaine, les réformes n'ont pas manqué. De nombreux efforts ont été entrepris pour que la France dispose d'un système particulièrement étoffé de lutte contre la fraude fiscale. Mais, en dépit de cela, les résultats produits ne suivent pas³⁶⁷¹. Au contraire, ils soulignent la caractère presque vain des travaux menés en la matière depuis des décennies. Il y a là une situation tout à fait paradoxale : **alors que la répression de la fraude fiscale semble théoriquement bien assurée, elle se révèle en réalité, pratiquement inopérante**³⁶⁷².

A cet égard, l'analyse opérée a permis de montrer que **le manque d'efficacité du système répressif en vigueur résulte de son organisation même**³⁶⁷³. Car, tel qu'il a été pensé, le déploiement de ce système conduit à un « *étiolement de la norme pénale* »³⁶⁷⁴ et ne

³⁶⁶⁴ V. à ce sujet : *Supra* §147 et s.

³⁶⁶⁵ Bruno TADDEI, *La fraude fiscale*, Litec, 1974, p. 46.

³⁶⁶⁶ A propos de l'étiologie de la fraude fiscale, V. notamment : Pierre BELTRAME, *La fiscalité en France*. 2020-2021, 24^{ème} édition, hachette, 2020, p. 162 ; Lothar KUHLEN, *Cuestiones fundamentales del delito de fraude fiscal*, Marcial Pons, 2015, pp. 113-125. V. aussi : *Supra* §§11-13.

³⁶⁶⁷ C'est ainsi que la doctrine qualifie parfois la fraude, V. Jean-Claude MARTINEZ et Pierre DI MALTA, *Droit fiscal contemporain*, *op. cit.*, n° 8 ; Jean-Claude MARTINEZ, *L'impôt sur le revenu en question*, Litec, 1989, p. 7 et 9.

³⁶⁶⁸ V. Maurice LAURE, *Traité de politique fiscale*, PUF, Paris, 1956, pp. 281-300 ; Cécile BAZART, *La fraude fiscale : modélisation du face à face État-contribuables*, Thèse de doctorat, Université Montpellier-I, 2000, p. 149-205 ; Marc LEROY, *L'impôt, l'Etat et la société. La sociologie fiscale de la démocratie interventionniste*, ed. Economica, 2010, pp. 232-260.

³⁶⁶⁹ A propos de la désobéissance aux lois des citoyens, Georges Ripert écrit qu'« *il est trop facile d'accuser l'immoralité de ceux qui devraient obéir. Recherchons tout d'abord les responsabilités en étudiant les causes qui l'ont provoquée [...] La première cause de cette désobéissance doit être trouvée dans le sentiment d'inutilité de la loi* », V. Georges RIPERT, *Le déclin du droit. Etudes sur la législation contemporaine*, LGDJ, Reprint, 1949, p. 97.

³⁶⁷⁰ V. en ce sens : *Supra* §127 et s.

³⁶⁷¹ V. notamment en ce sens : Graphique 2 et §§154-155.

³⁶⁷² Il existe encore et toujours « *une incohérence entre la gravité affichée du délit de fraude fiscale et le régime dérogatoire dont il fait l'objet* », Propos d'Eliane Houlette, tenus lorsqu'elle était procureure de la République Financier, et notamment repris in : Ingrid FUEURSTEIN, « *Fraude fiscale : la charge du parquet national financier contre le "verrou de Bercy"* », *Les Echos*, 16 janvier 2018. V. aussi dans un sens semblable : Vanessa BOUSARDO et Michel MAES, *op. cit.*, p. 18, n° 8 et 9.

³⁶⁷³ V. en ce sens : V. *Supra* §221.

³⁶⁷⁴ Jean PRADEL, *Droit pénal comparé*, Dalloz, 4^{ème} édition, 2016, p. 952. A ce sujet, V. *Supra* §210.

permet pas à la répression mise en œuvre d'être à la fois prévisible et cohérente. Il était donc nécessaire de proposer des pistes de réflexion de manière à remédier à ce constat d'échec.

484. Une solution porteuse d'espoir – Et telle fut l'ambition de la seconde partie des développements. En effet, en considération de ce qui précède, ces derniers ont eu pour finalité de repenser l'architecture de l'actuel dispositif répressif de manière à ce que l'institution judiciaire devienne le « *poste d'aiguillage* »³⁶⁷⁵ d'une politique criminelle à la fois transparente et rationnelle. Mais, pour y parvenir, encore fallait-il identifier la pierre d'achoppement contre laquelle le législateur français trébuche depuis plus d'un siècle³⁶⁷⁶. A ce sujet, la thèse avancée dans le cadre de cette recherche pourrait être résumée en ces mots : **si le dualisme répressif se justifie pleinement en matière fiscale, il n'en va pas de même du cumul des répressions.**

Et pour cause, ce cumul est tout d'abord constitutif d'une violation de la règle *ne bis in idem* prise dans sa forme originelle³⁶⁷⁷. Par ailleurs, il a pu être démontré que la complémentarité des répressions – en tant qu'objectif de politique criminelle –, ne pouvait être atteinte qu'en s'opposant à leur cumul³⁶⁷⁸. Au-delà, il fut également montré que l'interdiction du cumul des répressions permettait d'organiser une politique répressive véritablement cohérente³⁶⁷⁹. Dès lors, il apparaît que seul le non-cumul est de nature à garantir une répression fiscale efficace.

De ce point de vue, connaître l'orientation à suivre est certes un prérequis indispensable pour s'échapper d'une « *bouteille à mouches* »³⁶⁸⁰. Mais, si l'on souhaite en sortir grandi ou – à tout le moins –, assurer notre survie en dehors de celle-ci, il convient alors de poursuivre la réflexion initiée. En ce sens, après avoir observé une mise à l'écart assumée de la règle *ne bis in idem* en matière fiscale, il revenait de penser les conditions de sa possible revalorisation. Et ce, de manière à rationaliser le contentieux répressif de la fiscalité en donnant aux poursuites un sens que leur cumul actuel peine à imprimer³⁶⁸¹. A ce propos, il a semblé opportun de procéder en deux temps : d'abord, en recherchant des critères de nature à permettre une « *redistribution du droit de punir* »³⁶⁸² en ce domaine³⁶⁸³ ; puis, en envisageant de manière plus concrète cette redistribution³⁶⁸⁴.

³⁶⁷⁵ Loïc DE GRAEVE, *Essai sur le concept de droit de punir en droit interne*, op. cit., n° 1066. A rapprocher de : Mireille DELMAS-MARTY, « Sanctionner autrement ? », *Archives de politique criminelle*, n° 7, 1984, p. 52.

³⁶⁷⁶ L'article 112 de la loi du 25 juin 1920, organisait déjà un cumul des répressions en matière fiscale, V. Annexe n°1.

³⁶⁷⁷ A l'origine, la règle *ne bis in idem* visait l'interdiction du cumul de poursuites pour les mêmes faits, V. à ce sujet : Juliette LELIEUR-FISCHER, op. cit., n° 10 pp. 21-23.

³⁶⁷⁸ V. en ce sens : *Supra* §345 et s.

³⁶⁷⁹ V. en ce sens : *Supra* §359 et s.

³⁶⁸⁰ V. *Supra* §218.

³⁶⁸¹ A rapprocher de : Nicolas CATELAN, « Constitution *vs* CEDH *vs* UE : *ne bis in idem* et la répression des opérations d'initié », *RSC*, 2016/3 (n°3), p. 480.

³⁶⁸² Loïc DE GRAEVE, *Essai sur le concept de droit de punir en droit interne*, op. cit., n° 42.

³⁶⁸³ V. en ce sens : *Supra* §366 et s.

³⁶⁸⁴ V. en ce sens : *Supra* §418 et s.

In fine, la nouvelle construction proposée repose sur les principes suivants : la mise en place d'une interdiction législative du cumul des poursuites en matière fiscale ; une distinction des infractions fiscales fondée sur des critères objectifs prédéfinis ; et la prévision d'une concertation entre l'institution judiciaire et l'administration des impôts pour non seulement décider du sort des dossiers dont le niveau de gravité pose question mais aussi renforcer le dialogue entre ces deux autorités.

En pratique, accepter de suivre ces principes conduirait à **octroyer au droit pénal une place à la fois réduite et déterminante**. Or, on peut estimer que dans un système idéal, telle est la place que devrait occuper ce droit³⁶⁸⁵. En effet, le droit pénal fiscal – comme tout droit pénal –, doit avoir des « *objectifs restreints* »³⁶⁸⁶. Car, aussi puissant qu'il soit, l'outil pénal ne saurait être assimilé à un instrument miraculeux permettant de résoudre à lui seul l'ensemble des problèmes liés à un phénomène social, quel qu'il soit³⁶⁸⁷. Il est et doit rester « *l'instrument subsidiaire d'une protection fragmentaire des biens juridiques, une voie extrême à l'intérieur d'un large éventail des mesures de contrôle social* »³⁶⁸⁸.

A cet égard, si l'utilisation de la répression pénale doit être pensée en complémentarité avec les autres formes de réaction sociale, il n'en reste pas moins que – pour plusieurs raisons –, elle devrait jouer un rôle central en matière fiscale³⁶⁸⁹. En effet, il convient d'avoir tout d'abord à l'esprit que, de manière générale, la politique criminelle ne se limite pas à la législation pénale mais elle s'exprime essentiellement à travers elle³⁶⁹⁰. Par ailleurs, si l'on admet que le droit pénal « *réflète l'échelle des valeurs de notre temps* »³⁶⁹¹, alors il apparaît que la protection du système fiscal devrait être assurée – dans une proportion non négligeable –, par ce même droit. En effet, permettre le recours à la voie pénale revient à reconnaître que le Trésor public – en considération de ses missions et des intérêts qu'il défend –, doit être impérieusement protégé. Qui plus est, lorsque le juge pénal décide de ce recours, il indique à l'ensemble de la société qu'une atteinte grave au système fiscal a été portée. Et dans ce cadre, son action se révèle aussi incontournable qu'irremplaçable³⁶⁹².

³⁶⁸⁵ A rapprocher de : Mireille DELMAS-MARTY, *Les chemins de la répression*, PUF, Paris, 1980, p. 261.

³⁶⁸⁶ *Notre droit pénal*, *op. cit.*, p. 7.

³⁶⁸⁷ V. en ce sens : Emmanuel DREYER, *Droit pénal général*, *op. cit.*, n°88 p. 71. A rapprocher de : Bernard BRUNET, « La lutte contre la délinquance », *Gaz. Pal.* 7 sept. 2002, p. 4.

³⁶⁸⁸ V. Jean PRADEL, *Droit pénal comparé*, Dalloz, 4^{ème} édition, 2016, p. 962. A rapprocher de : Alessandro BARATTA, « Droits de l'Homme et politique criminelle », *Déviante et société*, 1999, Vol. 23, n°3, pp. 246-247.

³⁶⁸⁹ Autrement dit, si pour diverses raisons la fraude fiscale relève d'un comportement transgressif inadapté à une mise en forme pénale, il n'en reste pas moins que l'efficacité du système de répression fiscale dépend grandement de l'utilisation effective de l'outil pénal. A noter qu'un constat analogue a pu être tiré dans le domaine de la délinquance environnementale. A propos de la difficile mise en forme pénale de la fraude fiscale, V. *Supra* §§1410-143.

³⁶⁹⁰ V. en ce sens : Jacqueline BERNAT DE CELIS, « La politique criminelle à la recherche d'elle-même », *op. cit.*, p. 8 et 25 ; Erich BUCHHOLZ, « Eléments pour une comparaison de la politique pénale de la République Démocratique Allemande et de la République Fédérale d'Allemagne », *Arch. pol. crim.*, n° 11, 1989, p. 153 ; Christine LAZERGES, « Des modèles de politique criminelle aux mouvements et systèmes de politique criminelle », *RSC*, 2022, p. 533. V. contra : Thomas GIVANOVITCH, « Objet et notion de la politique criminelle - Position dans le système général des sciences et spécialement des sciences criminelles », *Les Principaux aspects de la politique criminelle moderne: recueil d'études en hommage à la mémoire du professeur Henri Donnedieu de Vabres*, Ed. Cujas, 1960, p. 21.

³⁶⁹¹ Claude LOMBOIS, *Droit pénal général*, *op. cit.*, p. 9. V. aussi : Nasser-Eddine AZERI, *op. cit.*, pp. 151-159.

³⁶⁹² A rapprocher de : Marie-José LITTMANN-MARTIN, *op. cit.*, n° 122 p. 29 ; Jérôme LASSERRE CAPDEVILLE, « Le droit pénal de l'environnement : un droit encore à l'apparence redoutable et à l'efficacité douteuse », *op. cit.*, p. 17.

En outre, le suivi des principes susmentionnés devrait – au regard des conclusions précédemment tirées –, contribuer à accroître la lisibilité et l'efficacité du dispositif français de répression fiscale.

485. Une solution insuffisante – Toutefois, la solution proposée se veut le fruit d'un savant mélange « *entre lucidité et espérance* »³⁶⁹³. En ce sens, elle ne prétend en aucun cas résoudre toutes les difficultés posées par la délinquance fiscale³⁶⁹⁴. Elle constitue au mieux ce que l'on pourrait appeler une « *utopie concrète* »³⁶⁹⁵. Et ce, pour plusieurs raisons. En effet, s'il est louable de partir en quête de la réelle utilité du droit, il convient tout d'abord de reconnaître que ce dernier ne peut pas tout³⁶⁹⁶. D'ailleurs, dans les faits, la régulation des phénomènes criminels – quels qu'ils soient –, s'opère « *plus souvent par d'autres acteurs que les agents de l'Etat [...] par d'autres institutions que les institutions étatiques [...] par d'autres lieux que les lieux de justice* »³⁶⁹⁷.

Qui plus est, pour que la lutte contre la fraude fiscale puisse aboutir à des résultats véritablement satisfaisants, il est nécessaire qu'une véritable volonté politique s'exprime en ce sens³⁶⁹⁸. Or, celle-ci fait toujours défaut³⁶⁹⁹. Si bien que l'on est porté à croire que « *la théâtralisation de la lutte contre la fraude fiscale s'est arrêtée à l'enceinte parlementaire et aux discours politiques* »³⁷⁰⁰.

Ensuite, les améliorations qui pourraient résulter de la prise en compte des différents enseignements de cette recherche ne seraient réellement perceptibles qu'au plan interne. Or, la fraude fiscale constituant un « *enjeu à dimension planétaire* »³⁷⁰¹, on ne saurait concevoir uniquement sa solution à l'échelle nationale³⁷⁰².

³⁶⁹³ Geneviève GIUDICELLI-DELAGE, « Avant-Propos », RSC, 2022, p. 947.

³⁶⁹⁴ « Une stratégie idoine peut rarement faire office de solution universelle en ce qu'elle est le résultat d'un problème et d'un contexte spécifique », V. « Sortir de l'impasse », Appel à contribution, Calenda, 17 juillet 2023 : <https://calenda.org/1087857>.

³⁶⁹⁵ Luca D'AMBROSIO, « Vers un droit pénal commun de l'environnement : critères et techniques d'incrimination », *op. cit.*, p. 107.

³⁶⁹⁶ « *Que peut le droit ?* ». Cette question « traverse tout l'œuvre de Mireille Delmas-Marty ». Or, « face aux crises et désordres divers » qui jalonnent l'évolution du monde, il apparaît prudent de ne pas surestimer la puissance de cet outil, V. respectivement : Geneviève GIUDICELLI-DELAGE, Avant-Propos », RSC, 2023, p. 3 ; Geneviève GIUDICELLI-DELAGE, Avant-Propos », RSC, 2022, p. 947.

³⁶⁹⁷ Christine LAZERGES, « De la politique criminelle aux politiques criminelles par le prisme des Archives de politique criminelle », *Archives de Politique Criminelle*, Ed. A. Pedone, Paris, n°45, 2023, à paraître, p. 8.

³⁶⁹⁸ V. en ce sens : *Ibid.* A rapprocher de : Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 1366 p. 469.

³⁶⁹⁹ En ce sens, un rapport sénatorial paru en 2022 a souligné la nécessité d'un « *sursaut de volonté politique* » en matière de lutte contre la fraude fiscale, V. Jean-René CAZENEUVE, *op. cit.*, p. 60.

³⁷⁰⁰ Alexis SPIRE et Katia WEIDENFELD, *L'impunité fiscale, Quand l'Etat brade sa souveraineté*, *op. cit.*, p. 163.

³⁷⁰¹ Tout comme l'est aussi la sauvegarde de l'environnement, V. Pierre ROLLET, « Un enjeu à dimension planétaire », *Justice*, n° 122, nov. 1988, pp. 4-6.

³⁷⁰² V. notamment en ce sens : Gabriel ARDANT, *op. cit.*, p. 688 ; Michel MALLET, *op. cit.*, p. 41 ; Michel BOUVIER, « Editorial », *RFPP*, n° 127, 2014, p. 5 ; Samia ABDELGHANI et Pascal SAINT-AMANS, « La coopération internationale au service de la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, n° 2015/2, p. 214 ; Béatrice TOUCHÉLAY, « Fraude, contrefaçon et contrebande : quelques constantes », *GFP*, vol. 3, no. 3, 2018, p. 47 ; Michel SAPIN, « Préface », Julien BRIOT-HADAR, *Dans les méandres de la fraude fiscale*, *op. cit.*, p. 13. Le même constat s'observe vis-à-vis des luttes contre les paradis fiscaux et la délinquance environnementale, V. respectivement : Gabriel ZUCMAN, *La richesse cachée des nations : Enquête sur les paradis fiscaux*, Seuil, 2013, p. 9 ; Rosmerlin ESTUPIÑAN-SILVA, « La lutte contre la criminalité environnementale au sein des Etats », Laurent NEYRET (sous. dir.), *Des écocrimes à l'écocide. Le droit pénal au secours de l'environnement*, *op. cit.*, p. 21.

Par ailleurs, ce serait une erreur de réduire la lutte contre la fraude fiscale à sa répression³⁷⁰³. En effet, s'il ne fait aucun doute que la délinquance fiscale appelle des réponses de nature répressive, elle exige aussi que l'on mette en place des actions ouvertement préventives³⁷⁰⁴. Plus largement, on peut considérer que – pour espérer endiguer efficacement un phénomène aussi important –, le combat mis en œuvre contre lui doit être mené sur tous les plans³⁷⁰⁵.

Au-delà, il convient de ne pas oublier que si la légitimité de la lutte contre la fraude fiscale est « *acquise dans son principe* »³⁷⁰⁶, elle suppose au préalable que les pouvoirs publics aient réduit – autant que faire se peut –, les injustices résultant de la mise en œuvre du système fiscal³⁷⁰⁷. Or sur ce point aussi, du chemin reste encore à parcourir³⁷⁰⁸.

486. Une solution inspirante – Enfin, dernière remarque – mais non des moindres –, la méthode employée dans le cadre de cette recherche pourrait être transposée dans d'autres domaines que celui de la fiscalité³⁷⁰⁹. Car, dans de nombreux secteurs techniques – tels que celui de l'environnement, de la santé ou des transports routiers de marchandises – coexistent et se cumulent les répressions administrative et pénale³⁷¹⁰. Bien sûr, la méthode proposée devrait être adaptée aux spécificités de chacun de ces secteurs³⁷¹¹. Mais, il n'en reste pas moins qu'en appliquant une méthodologie analogue à celle suivie ici, il serait alors possible d'entrevoir la possibilité d'une progressive harmonisation des politiques criminelles dans l'ensemble des champs de la délinquance où l'on voit s'affronter des systèmes administratif et pénal de répression³⁷¹².

³⁷⁰³ « *La criminalité est désormais conçue comme un phénomène social qui ne peut plus être envisagé sous un angle uniquement répressif* », V. Claude ARRIGHI, « Deux initiatives en matière de politique criminelle : le Conseil national suédois de prévention contre le crime et le Conseil écossais sur le crime », *RSC*, 1975, n°4, p. 1134.

³⁷⁰⁴ A rapprocher de : Robert SCHMELCK, « Où en est la "politique criminelle" ? », *Pouvoirs*, n°16, La justice, janvier 1981, p. 81 ; Jean-Claude DUCROS, *Sociologie financière*, PUF, 1982, p. 269 et p. 273.

³⁷⁰⁵ V. déjà en ce sens : Gabriel ARDANT, *op. cit.*, p. 683. A rapprocher de : Marc ANCEL « Pour une étude systématique des problèmes de politique criminelle », *op. cit.*, p. 40 ; Jacqueline BERNAT DE CELIS, « La politique criminelle à la recherche d'elle-même », *op. cit.*, p. 19 ; Thomas WEIGEND, « La politique pénale dans les deux États allemands », *op. cit.*, p. 197 ; Marc LEROY, « Réflexion sur la lutte contre l'évasion fiscale internationale (1). La régulation internationale de l'évasion fiscale », *GFP*, vol. 5, n° 5, 2019, p. 45.

³⁷⁰⁶ Olivier DEBAT, « Souveraineté, citoyenneté, Liberté. Le droit pénal fiscal en quête d'équilibre », *op. cit.*, p. 822.

³⁷⁰⁷ V. en ce sens : *Ibid.* A rapprocher de : Enrico FERRI, *La sociologie criminelle*, éd. Félix Alcan, 2^{ème} éd., Paris, 1914, p. 232 ; Gonzalo RODRIGUEZ MOURULLO, *Las exigencias previas del estado de Derecho para la admisión en España del Delito fiscal*, *op. cit.*, p. 97. Ou plus récemment de : Olivier SIVIEUDE, « Comment lutter efficacement contre la fraude fiscale aujourd'hui ? », *GFP*, vol. 3, no. 3, 2018, p. 36.

³⁷⁰⁸ A titre d'illustration, lorsque l'on prend en compte l'ensemble des prélèvements obligatoires, on peut observer que les revenus modestes supportent de nos jours des impôts extrêmement élevés, ce qui n'est pas acceptable, V. en ce sens : Thomas PIKETTY, Camille LANDAIS et Emmanuel SAEZ, *Pour une révolution fiscale. Un impôt sur le revenu pour le XXI^{ème} siècle*, Ed. Seuil, p. 9.

³⁷⁰⁹ Il est permis d'employer ici la notion de « *méthode* » car le raisonnement suivi tout au long de cette recherche a permis d'envisager de manière concrète comment pourrait s'organiser la recherche d'une plus grande cohérence entre les différentes répressions mobilisées dans un secteur technique donné. A propos du concept de méthode, V. notamment : Jean-Louis LOUBET DE BAYLE, *Initiation aux méthodes des sciences sociales*, L'Harmattan, 2000, pp. 27-32 ; Madeleine GRAWITZ, *Méthode des sciences sociales*, Dalloz, 11^{ème} éd., 2001, n° 265 pp. 351-352.

³⁷¹⁰ V. en ce sens : Julien BETAILLE, Dalila CHOUKI, Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, Maryse DEGUERGUE, Elise LANGELIER, [et al.], *Les sanctions administratives dans les secteurs techniques*, Rapport de recherche, Mission de recherche Droit & Justice, 2017, p. 4, 8 et 21.

³⁷¹¹ V. Jérôme CHACORNAC, « L'articulation des répressions. Comment résoudre le problème de *non bis in idem* ? », *op. cit.*, p. 333. A rapprocher de : Georges DELLIS, *op. cit.*, n° 142 pp. 95-96 et n° 158 p. 106 ; Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, *op. cit.*, n° 1337 p. 460.

³⁷¹² A rapprocher de : Mireille DELMAS-MARTY, « Rapport général », *op. cit.*, p. 64.

BIBLIOGRAPHIE

I. Sciences sociales distinctes du Droit

- §1. Ressources en français
 - A. Ouvrages et manuels
 - B. Thèses et mémoires de recherche
 - C. Dictionnaires et lexiques
 - D. Articles, chroniques et contributions
- §2. Ressources en espagnol
- §3. Ressources en anglais

II. Droit

- §1. Ressources en français
 - A. Ouvrages et manuels
 - 1. Ouvrages et manuels généraux
 - 2. Ouvrages et manuels spécialisés
 - B. Thèses et mémoires de recherche
 - C. Dictionnaires et lexiques
 - D. Articles, chroniques, contributions et notes de jurisprudence
 - 1. Articles doctrinaux
 - 2. Articles de presse
 - E. Jurisclasseurs, répertoires et fiches thématiques
 - F. Rapports et communiqués
 - 1. Ministériels
 - 2. Parlementaires
 - a. Rapports de l'Assemblée nationale
 - b. Rapports du Sénat
 - 3. Juridictionnels
 - a. Rapports de la Cour des comptes
 - b. Rapport du Conseil d'Etat
 - 4. Internationaux
 - 5. Autres rapports et documents publics
 - a. Travaux individuels et collectifs
 - b. Lois françaises
 - c. Circulaires
 - d. Rapports et autres documents relatifs à la matière fiscale
 - e. Rapports et autres documents relatifs au PNF
 - f. Documents de source européenne
 - g. Documents de source étrangère
 - h. Autres documents
 - G. Jurisprudence
 - 1. De la Cour européenne des droits de l'Homme
 - 2. De la Cour de justice de l'Union européenne
 - 3. Du Conseil constitutionnel
 - 4. Du Conseil d'Etat
 - 5. De la Cour de cassation
 - 6. Des juridictions du fond
 - H. Liens internet
- §2. Ressources en espagnol
 - A. Ouvrages et manuels
 - B. Thèse et mémoires de recherche
 - C. Articles, chroniques, contributions et notes de jurisprudence
 - D. Rapports
 - E. Jurisprudences
- §3. Ressources en anglais

I. Sciences sociales distinctes du Droit

§1. Ressources en français

A. Ouvrages et manuels

ARDANT Gabriel

Histoire de l'impôt. Livre II. Du XVIIIe siècle au XXe siècle, Ed. Fayard, 1972, 870p.

AUBUSSON DE CAVARLAY Bruno, LASCOUMES Pierre, ROBERT Philippe et ZAUBERMAN Renée, *Le pénal en première ligne ou en dernier ressort*, Paris, CESDIP, 1984, n° 40, 476p.

BACHELARD Gaston

La formation de l'esprit scientifique, Paris, Vrin, 1998 [1938], 304p.

BARBERGER Cécile et LASCOUMES Pierre, *Le temps perdu à la recherche du droit pénal : incessants et discrets, les changements en droit pénal administratif comme mode de changement du droit pénal. Analyse de cinq années de textes comportant des dispositions pénales 1983-1987*, Paris, GAPP-CNRS, 1991, 22p.

BAUER Alain

Criminologie plurielle, une introduction générale à la criminologie, PUF, Paris, 2011, 146p.

BAUER Alain, RIZK Cyril, et SOULLEZ Christophe, *Statistiques criminelles et enquêtes de victimation*, PUF, 2011, 128p.

BECKETT Samuel

Cap au pire, Les éditions de minuit, 1991, 64p.

BLATIER Catherine

Introduction à la psychocriminologie, Dunod, Paris, 2015, 192p.

BOUTTIER-COUQUEBERG Catherine

Le Trésor des Lumières, Omnibus, 2013, 880p.

CARBONNIER Jean

Flexible droit. Pour une sociologie du droit sans rigueur, LGDJ, 10^{ème} édition, 2014, 496p.

COHEN Albert

La déviance, Ed. J. Dukulot, 1971, 239p.

COURTOIS Pierre

Face au fisc, Éd. Stock, 1970, 269p.

CUSSON Maurice

Le contrôle social du crime, PUF, 1ère éd. 1983, 342p.

Pourquoi punir ?, Dalloz, 1987, 203p.

Criminologie, Hachette, 8^{ème} édition, 2020, 168p.

DEBUYST Christian, DIGNEFFE Françoise et PIRES Alvaro P.,
Histoire des savoirs sur le crime et la peine, Tome 2 : La rationalité pénale et la naissance de la criminologie, Ed. Larcier, 1998, 518p.
Histoire des savoirs sur le crime et la peine. Tome 3. Expliquer et comprendre la délinquance (1920-1960), Ed. Larcier, 2008, 493p.

DE LA FONTAINE Jean
Fables choisies, tome 2, Paris, 1755-1759, 292p.

DELALANDE Nicolas
Les batailles de l'impôt. Consentement et résistances de 1789 à nos jours, Seuil, 2011, 445p.

DELALANDE Nicolas et SPIRE Alexis, *Histoire sociale de l'impôt*, La Découverte, Paris, 2010, 125p.

DERNONCOURT Félix
Introduction à la logique floue, Paris, 2011, 13p.

DUBERGE Jean
Les Français face à l'impôt : essai de psychologie fiscale, LGDJ, Paris, 1990, 320p.

DUCROS Jean-Claude
Sociologie financière, PUF, 1982, 456p.

DURKHEIM Emile
Les règles de la méthode sociologique, Paris, PUF, 16^e édition, 1967, 149p.
De la division du travail social, Paris, PUF, 8^{ème} édition, 2013, 416p.

FERRI Enrico
La sociologie criminelle, éd. Félix Alcan, Paris, 2^{ème} éd., 1914, 640p.

FOUCAULT Michel
Dits et écrits I. 1954-1975, Paris, Gallimard, 2001, 1700p.
Surveiller et Punir, Naissance de la prison, Gallimard, collection tel, Paris, 2007 [1975], 360p.

GAROFALO Raffaele
La criminologie. Étude sur la nature du crime et la théorie de la pénalité, Ed. Félix Alcan, 2^{ème} éd, 1890, 452p.

GRAWTZ Madeleine
Méthode des sciences sociales, Dalloz, 11^{ème} éd., 2001, 1040p.

GASSIN Raymond, CIMAMONTI Sylvie et BONFILS Philippe, *Criminologie*, Dalloz, 7^{ème} éd., 2011, 926p.

GODEFROY Thierry
Le coût du crime en France en 1972 et 1973, Paris, SEPC, 1976, 84p.

JACQUEMET Nicolas, LUCHINI Stéphane et MALÉZIEUX Antoine, *Comment lutter contre la fraude fiscale ? – Les enseignements de l'économie comportementale*, Ed. Rue d'Ulm, 2020, 104p.

KAMINSKI Dan

Condamner. Une analyse des pratiques pénales, Toulouse, Erès, 2015, 378p.

LASCOUMES Pierre

Des erreurs pas des fautes. La gestion discrète du droit des affaires, Paris, CESDIP, 1986, 437p.

Les affaires ou l'art de l'ombre. Les délinquances économiques et financières et leur contrôle, Le Centurion, Paris, 1986, 288p.

Élites irrégulières : Essai sur la délinquance d'affaires, Paris, Galimard, 1997, 304p.

LASCOUMES Pierre et NAGELS Carla, *Sociologie des élites délinquantes. De la criminalité en col blanc à la corruption politique*, Paris, Armand Colin, 2^{ème} édition, 2018, 304p.

LASCOUMES Pierre, PONCELA Pierrette, LENOËL Pierre, *Au nom de l'ordre. Une histoire politique du code pénal*, Hachette, 1989, 406p.

LEROY Marc

Le contrôle fiscal. Une approche cognitive de la décision administrative, L'Harmattan, 1993, 287p.

La sociologie de l'impôt, PUF, 2002, 125p.

L'impôt, l'Etat et la société. La sociologie fiscale de la démocratie interventionniste, ed. Economica, 2010, 376p.

LEVY Thierry

Le désir de punir. Essai sur le privilège pénal, Fayard, 1979, 259p.

LOUBET DE BAYLE Jean-Louis

Initiation aux méthodes des sciences sociales, L'Harmattan, 2000, 272p.

MANDEVILLE Bernard

La Fable des abeilles, Londres, 1714.

MUCCHIELLI Laurent

Sociologie de la déviance, Armand Colin, 2^{ème} éd. 2018, 224p.

PASCAL Blaise

Pensées, Librairie Générale Française, 7^{ème} édition, 2000, 735p.

PEILLON Antoine

Ces 600 milliards qui manquent à la France, Editions du Seuil, 2012, 192p.

PIKETTY Thomas, LANDAIS Camille et SAEZ Emmanuelle, *Pour une révolution fiscale. Un impôt sur le revenu pour le XXIème siècle*, Ed. Seuil, 144p.

PICCA Georges

La criminologie. PUF, 8^{ème} éd, 2009, 128p.

PINATEL Jean,

Le phénomène criminel, Paris, Solar, 1987, 254p.

RABELAIS François

Le cinquième et dernier livre, Edition Jouaust, Paris, 1877 (1564), 223p.

RICOEUR Paul

Le juste, la justice et son échec, L'Herne, 2005, 81p.

SARTRE Jean-Paul

Les Mots, Gallimard, 1964, 224p.

SCHMOLDERS Günter

Psychologie des finances et de l'impôt, PUF, 1973, 312p.

SPIRE Alexis

Faibles et puissants face à l'impôt, Paris, Raisons d'agir, 2012, 134p.

SPIRE Alexis et WEIDENFELD Katia, *Des erreurs ou des fraudes ? Le sens des sanctions en matière fiscale*, 2014, 189p.

SPIRE Alexis et WEIDENFELD Katia, *L'impunité fiscale, Quand l'Etat brade sa souveraineté*, Paris, La Découverte, 2015, 176p.

STUART MILL John

De la liberté, tr. L. Lenglet, Paris, Gallimard, 1990, 256p.

SZABO Denis

Déviance et criminalité, Armand Colin, 1970, 383p.

THALER Richard et SUNSTEIN Cass, *Nudge. La méthode douce pour inspirer la bonne décision*, Vuibert, Mars 2010, 480p.

VERDIER-MOLINIE Agnès

On va dans le mur... il faut agir d'urgence, Albin Michel, 2015, 272p.

VILAR Pierre

Histoire de l'Espagne, Que sais-je, Paris, P.U.F., 14^{ème} éd, 1988, 128p.

VOLTAIRE

Dictionnaire philosophique, GF Flammarion, n° 1439, 2010 [1764], 640p.

WATZLAWICK Paul

L'invention de la réalité. Contributions au constructivisme, Paris, Seuil, 1988, 384p.

ZUCMAN Gabriel

La richesse cachée des nations : Enquête sur les paradis fiscaux, Seuil, 2013, 128p.

B. Thèses et mémoires de recherche

BAZART Cécile

La fraude fiscale : modélisation du face à face État-contribuables, Thèse de doctorat, Université Montpellier-I, 2000, 373p.

BEAUSSONNIE Guillaume

Le rôle de la doctrine en droit pénal, L'Harmattan, 2006, 174p.

CHOUILLOU Delphine

La qualité environnementale urbaine : prendre en compte les représentations et les pratiques sociales des habitants dans la fabrique urbaine, l'exemple toulousain, thèse de doctorat en architecture et aménagement de l'espace, Université Toulouse le Mirail - Toulouse II, 2018, 409p.

PAOMA Andrei

Milieus du crime. Esquisse d'une épistémologie politique, Mémoire de recherche, 2009, 114p.

PECLAT Mélanie

Représentations de la déviance fiscale en France. Du consentement sous contrôle à la concertation citoyenne, Thèse de Science politique, Université de Versailles-Saint Quentin en Yvelines, 2015, 358p.

SUHARD Pascal

La fraude fiscale et les apports de la criminologie, Thèse pour le doctorat en droit, 1995, dactyl. 293p.

THEODORE Emmanuel

La politique de lutte contre la déviance fiscale dans le contexte de la crise internationale, Thèse, Université de Reims Champagne-Ardenne, 2017, 517p.

C. Dictionnaires et lexiques

Le LEXIS - Le dictionnaire érudit de la langue française, Larousse, 2014, 2128p.

Le nouveau Littré, 2004, Rue des écoles, 1640p.

Le Petit Robert de la langue française, Le Robert, 2017, 2837p.

D. Articles, chroniques et contributions

ACOSTA Fernando

« De l'événement à l'infraction : le processus de mise en forme pénale », *Déviance et société*, 1987, Vol. 11 – n° , pp. 1-40.

AIN AL-SHAMS Abad

« Le *nudge*. Embarras du choix & paternalisme libertarien », *Multitudes*, vol. 68, no. 3, 2017, pp. 47-53

ALEMANNO Alberto

« Le "*Nudge*" et l'analyse comportementale du droit : une perspective européenne », *RED*, vol. 1, no. 1, 2020, pp. 25-31.

AMICELLE Anthony

« Deux attitudes face au monde : La criminologie à l'épreuve des illégalismes financiers », *Cultures & Conflits*, vol. 94-95-96, no. 2-3-4, 2014, pp. 65-98.

ARMAND Marie-France et LASCOUMES Pierre, « Malaise et occultation : perceptions et pratiques du contrôle social de la délinquance d'affaires », *Déviance et société*, 1977 - Vol. 1 - N°2. pp. 135-169.

AUBERT Laura et MARY Philippe, « Chronique de criminologie », *RSC*, vol. 2, n°2, 2014, pp. 435-450.

AUBUSSON DE CAVARLAY Bruno

« Hommes, peines et infractions : La légalité de l'inégalité », *L'Année sociologique*, Troisième série, Vol. 35, 1985, pp. 275-309.

« Du dossier de procédure aux filières pénales, l'effet d'entonnoir et le syndrome du réverbère : le cas des ILS », FAUGERON Claude (sous dir.), *Les Drogues en France. Politiques, marchés, usages*, Ed. Georg, Genève, 1999, pp. 152-159.

BARRAULT-STELLA Lorenzo et SPIRE Alexis, « Introduction. Quand les classes supérieures s'arrangent avec le droit », *Sociétés contemporaines*, vol. 108, n°4, 2017, pp. 5-14.

BARZIN Marcel et ERRERA Alfred, « Sur le principe du tiers exclus », *Archives de la Société Belge de Philosophie*, Première année (1928-29), fascicule n° 2, Bruxelles, 1929, pp. 3-26.

BAUDRIHAYE-GERARD Laure et NAGELS Carla, « Jeux de lumière et zones d'ombre : le droit pénal face aux illégalismes de droits », *Champ pénal*, Vol. XV, 2018.

BEAL Christophe

« John Stuart Mill et le paternalisme libéral », *Archives de Philosophie*, vol. tome 75, no. 2, 2012, pp. 279-290.

CARLE Stéphanie

« Que la force efficace soit avec nous », *Pédagogie collégiale*, Vol. 32, n° 2, 2019, p. 2.

CHEVALIER Jacques

« Les *Nudges* dans la modernisation de l'action publique », *Nudges et normativités*, Hermann, 2018, pp. 227-238.

DONDERO Bruno

« *Nudge* – Une notion plurielle pour inciter les acteurs de la société à prendre une décision », *JCP éd. G.*, n° 46, novembre 2020, p. 2022.

FAUGERON Claude et JAKUBOWICZ Patrick, « Les magistrats et la loi pénale », *Revue française de sociologie*, 1984, 25-4. pp. 658-683.

HEBBERECHT Patrick

« Les processus de criminalisation primaire », *Déviance et société*. 1985 - Vol. 9 - n°1. pp. 59-77 .

KELLENS Georges

« Crime en col blanc et stigmatisation », *RPDC*, n° 3, décembre 1970, p. 327-338.

« Le crime en col blanc : sa place dans une criminologie économique », *RSC*, 1974, n°4, pp. 807-821.

KENEDI Gustave

« *Nudge* : justifications et applications », *Regards croisés sur l'économie*, vol. 22, no. 1, 2018, pp. 81-85.

LASCOUMES Pierre

« Les poursuites en matière de fraude fiscale : du contrôle administratif à la sanction pénale », *Gaz. Pal.*, 20 janvier 1983, pp. 19-26.

« Sanctions des fautes ou gestion des illégalismes : L'hétérogénéisation du droit pénal. Un exemple. La répression de la fraude fiscale », *Revue interdisciplinaire d'études juridiques*, 10, 1983, pp. 125-156.

« Pénal répressif et/ou pénal restitutif – La place du pénal dans les stratégies des régulations administratives », AUBUSSON DE CAVARLAY Bruno, LASCOUMES Pierre, ROBERT Philippe et ZAUBERMAN Renée, *Le pénal en première ligne ou en dernier ressort*, Paris, CESDIP, 1984, n° 40, p. 221 et s.

« La place du pénal dans le règlement différentiel des conflits », *L'Année sociologique*, 1985, Troisième série, Vol. 35, pp. 153-165.

« Les sanctions administratives : une forme de droit pénal instrumentaliste ? L'exemple du droit pénal de l'environnement », *Déviance et société*, 1990, Vol. 14, n°1, pp. 75-78.

« Normes juridiques et mise en œuvre des politiques publiques », *L'Année sociologique*, 40, 1990, p. 52.

« Des "passe-droits" aux passes du droit. La mise en œuvre socio-juridique de l'action publique », *Droit et société*, n°32, 1996, pp. 51-73.

« L'illégalisme, outil d'analyse », *Sociétés & Représentations*, vol. 3, no. 2, 1996, pp. 78-84.

« Les administrations et le recours à la justice pénale », MUCCHIELLI Laurent et ROBERT Philippe (dir.), *Crime et sécurité. L'état des savoirs*, La découverte, 2002, pp. 329-346.

LASCOUMES Pierre et KELLENS Georges, « Moralisme, juridisme et sacrilège : la criminalité des affaires », *Déviance et Société*, 1977, Vol. I, n° 1, pp. 119-130.

LASCOUMES Pierre et SERVERIN Evelyne,

« Théories et pratiques de l'effectivité du droit », *Droit et société*, n°2, 1986, pp. 101-124.

« Le droit comme activité sociale : pour une approche wébérienne des activités juridiques », *Droit et société*, n°9, 1988, pp. 165-187.

LEROY Marc

« Sociologie du contribuable et évitement de l'impôt », *Archives Européennes de Sociologie*, Vol. 44, n° 2, Etudes critiques, 2003, pp. 213-244.

« Pourquoi la sociologie fiscale ne bénéficie-t-elle pas d'une reconnaissance institutionnelle en France ? », *L'Année sociologique*, 2003, 53, n°1 pp. 247-274.

« Découvrir la sociologie fiscale », *Regards croisés sur l'économie*, vol. 1, no. 1, 2007, pp. 94-100.

« La régulation bureaucratique du conflit fiscal », LAMBERT Thierry (dir.), *Le contentieux fiscal en débats*, Paris, LGDJ, 2014, pp. 81-96.

« Déviance fiscale et justice sociale. Quel positionnement épistémologique et politique », GALLAND Olivier (dir.), *La France des inégalités. Réalités et perceptions*, Presses de l'université Paris-Sorbonne, 2016, pp. 237-251.

« L'évasion fiscale, une transgression de quelles normes ? », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2016, pp. 516-528.

« Le repositionnement épistémologique et politique du problème de l'évasion fiscale », *REIDF*, 2017, n°4, pp. 415-428.

« Réflexion sur la lutte contre l'évasion fiscale internationale (1). La régulation internationale de l'évasion fiscale », *GFP*, vol. 5, n° 5, 2019, pp. 44-52.

« Réflexion sur la lutte contre l'évasion fiscale internationale (2). Les aléas de la mise en œuvre bureaucratique », *GFP*, vol. 6, n° 6, 2019, pp. 85-99.

NORMANDEAU André

« Les "déviances en affaire" et les "crimes en col blanc" » in Denis SZABO, *Déviance et criminalité*, Armand Colin, 1970, pp. 332-351.

RICOEUR Paul

« Fondements de l'éthique », *Autres Temps. Les cahiers du christianisme social*, n°3, 1984, pp. 61-71.

ROBERT Philippe

« De la "criminologie de la réaction sociale" à une sociologie pénale », *L'année sociologique*, 1940/1948-), Troisième série, Vol. 31, 1981, pp. 253-283.

Philippe ROBERT, « Du droit comme contexte ou de la considération du droit dans l'étude sociologique du crime », *Revue interdisciplinaire d'études juridiques*, 2013/1, Volume 70 pp. 172-179.

ROBERT Philippe et KELLENS Georges, « Nouvelles perspectives en sociologie de la déviance », *Revue française de sociologie*, 1973, 14-3, pp. 371-395.

ROBERT Philippe et POTTIER Marie-Lys, « Les grandes tendances de l'évolution des délinquances », MUCCHIELLI Laurent et ROBERT Philippe (dir.), *Crime et sécurité. L'état des savoirs*, La découverte, 2002, pp. 13-24.

SPIRE Alexis

« Échapper à l'impôt ? La gestion différentielle des illégalismes fiscaux », *Politix*, vol. 87, n° 3, 2009, pp. 143-165.

« La domestication de l'impôt par les classes dominantes », *Actes de la recherche en sciences sociales*, vol. 190, n°5, 2011, pp. 58-71.

« Fraude fiscale : une régulation à deux vitesses », *Revue Projet*, 2014/4, n° 341 pp. 23-30.

« Les formes élémentaires de l'inégalité devant l'impôt », *Pouvoirs*, vol. 151, no. 4, 2014, pp. 117-128.

SPIRE Alexis et WEIDENFLED Katia,

« Le tribunal administratif : une affaire d'initiés ? Les inégalités d'accès à la justice et la distribution du capital procédural », *Droit et société*, vol. 79, no. 3, 2011, pp. 689-713.

« La tolérance des juges à la fraude fiscale : un inconscient d'institution », *Criminologie*, volume 49, numéro 1, printemps 2016, pp. 79-98.

« Punir les délinquants fiscaux en France et au Royaume Uni : vers la convergence des modèles ? », *Arc. pol. crim.*, vol. 39, no. 1, 2017, pp. 103-116.

SUSSAN Rémi

« Nudge, la manipulation bienveillante », *La motivation*, Ouvrage collectif, Éditions Sciences Humaines, 2017, pp. 118-122.

ZAUBERMAN Renée

« Renvoyants et renvoyés », *Déviance et société*, 1982, Vol. 6- n° 1, pp. 23-52.

« Les enquêtes de victimation. Une brève histoire, quelques usages », *Idées économiques et sociales*, vol. 181, no. 3, 2015, pp. 8-21.

§2. Ressources en espagnol

DE LA TORRE DÍAZ Francisco

« ¿Hacienda somos todos? Impuestos y fraude en España », Ed. Debate, 2014, 288p.

SUTHERLAND Edwin

El delito de cuello blanco – White Collar crime. The Uncut Version, Editorial Bdef, 2009, 380p.

VAQUERO GARCÍA Alberto, LAGO PEÑAS Santiago, y FERNÁNDEZ LEICEAGA Xoaquin, *Economía sumergida y fraude fiscal en España, ¿que es lo que sabemos?*, Funcas, Documento de trabajo n.º 768/2015, 37p.

§3. Ressources en anglais

DEAN Peter, KEENAN Tony and KENNEY Fiona, « Taxpayers' Attitudes to Income Tax Evasion: An Empirical Study », *British Tax Review*, vol. 1980, no. 1, 1980, pp. 28-44.

National Research Council 2016. *The Neglected Dimension of Global Security: A Framework to Counter Infectious Disease Crises*. Washington, DC: The National Academies Press, 144p.

TORGLER Benno and SCHALTEGGER Christoph, « Tax Morale and Fiscal Policy », Center for Research in Economics, Management and the Arts, CREMA, Yale University, *Working Papers Series*, 2005 (30), pp. 1-34.

VOGEL Joachim

« Taxation and Public Opinion in Sweden: An Interpretation of Recent Survey Data », *National Tax Journal*, 1974, pp. 499-513.

II. Droit

§1. Ressources en français

A. Ouvrages et manuels

1. Ouvrages et manuels généraux

ACOLLAS Emile

Les délits et les peines, Delagrave, 1887, 195p.

ALBERTINI Pierre

La crise de la loi. Déclin ou mutation ?, LexisNexis, 2015, 366p.

ALBIGES Christophe

Introduction au droit, Bruylant, 8^{ème} éd., 2022, 338p.

BECCARIA Cesare

Traité des délits et des peines, éd. Cujas, 1966, 148p.

BELTRAME Pierre

La fiscalité en France. 2022-2023, 26^{ème} édition, Hachette, 2022, 168p.

BENTHAM Jérémy

Traité de législation civile et pénale, Dalloz, 2010 (réimpression de l'édition de 1802), 512p.

BERNARDINI Roger et Marc DALLOZ, *Droit criminel. Volume 1 – Eléments préliminaires*, Bruylant, 4^{ème} éd., 2020, 333p.

BONIS Evelyne et PELTIER Virginie, *Droit de la peine*, LexisNexis, 3^{ème} éd., 2019, 882p.

BOULOC Bernard

Droit pénal général, Dalloz, 27^{ème} éd. 2021, 836p.

Procédure pénale, Dalloz, 28^{ème} éd., 2021, 1282p.

BOULOC Bernard, CARTIER Marie-Elisabeth, COEURET Alain [et al.], *La place du droit pénal dans la société contemporaine*, Paris, Dalloz, 2000, 192p.

BOUVIER Michel

L'impôt sans le citoyen ?, LGDJ, 2019, 174p.

Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, LGDJ, 14^{ème} éd., 2020, 270p.

BURDEAU Georges

Le libéralisme, Paris, Seuil, 1979, 296p.

CARRE DE MALBERG

Contribution à la théorie générale de l'Etat, Tome II, Recueil Sirey, 1922, 638p.

CARTUYVELS Yves

D'où vient le Code pénal ? Une approche généalogique des premiers Codes pénaux absolutistes au XVIII^e siècle, Bruxelles, De Boeck Université, 1996, 400p.

CASIMIR Jean-Pierre

Contrôle fiscal. Livre des procédures fiscales, code annoté, Groupe Revue Fiduciaire, 16^{ème} éd. 2019, 706p.

CHALTIEL TERRAL Florence

Les lanceurs d'alerte, Dalloz, 1^{ère} éd., 2018, 138p.

CHAUVEAU Adolphe et HELIE Faustin, *Théorie du Code pénal*, T. I, 6^{ème} éd. Paris, 1887, 670p.

COLLET Martin

Droit fiscal, PUF, 9^{ème} éd., 2021, n° 348, 455p.

COLLET Martin et COLLIN Pierre, *Procédures fiscales, Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, PUF, 4^{ème} éd., 2020, 388p.

CONSTANT Frédéric et LOPEZ Christophe, *Le droit chinois*, Dalloz, 2013, 165p.

CROCQ Jean-Christophe

Le guide pénal – Le guide des infractions, Dalloz, 21^{ème} éd., 2020, 2616p.

DASKALAKIS Elie

Réflexions sur la responsabilité pénale, PUF, 1975, 134p.

DAVID Cyrille, FOUQUET Olivier, PLAGNET Bernard et RACINE Pierre-François, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 5^{ème} éd., 2009, 1158p.

DAVID René, JAUFFRET-SPINOSI Camille et GORE Marie, *Les grands systèmes de droit contemporains*, Dalloz, 12^{ème} édition, 2016, 540p.

DECOCQ André

Droit pénal général, Armand Colin, Paris, 1971, 448p.

DE LA MARDIERE Christophe

Droit fiscal général, Flammarion, 2^{ème} éd. 2015, 384p.

DELGA Jacques (dir.), *Criminalité en col blanc – Délinquance d'affaires, délinquance financière, délinquance fiscale*, L'Harmattan, 2016, 418p.

DELMAS-MARTY Mireille

Les chemins de la répression, PUF, Paris, 1980, 264p.

Modèles et mouvements de politique criminelle, Paris, Ed. Economica, 1983, 321p.

Les grands systèmes de politique criminelle, PUF, 1992, 462p.

Pour un droit commun, Ed. Seuil, 1994, 320p.

Le flou du droit, PUF, Paris, 2004, 352p.

DELMAS-MARTY Mireille et LUCAS DE LEYSSAC Claude (sous-dir.), *Libertés et droits fondamentaux*, Seuil, 1996, 398p.

DELMAS-MARTY Mireille et TEITGEN-COLLY Catherine, *Punir sans juger ? De la répression administrative au droit pénal administratif*, Paris, Economica, 1992, 191p.

DESPORTES Frédéric et LAZERGES-COUSQUER Laurence, *Traité de procédure pénale*, Economica, 4^{ème} éd. 2015, 2476p.

DESPORTES Frédéric et LE GUNEHEC Francis, *Droit pénal général*, 6^{ème} éd., 2009, 1248p.

DONNEDIEU DE VABRES Henri

Traité élémentaire de droit criminel et de législation pénale comparée, Sirey, 3^{ème} éd. 1947, 1059p.

La politique criminelle des Etats autoritaires, Dalloz, 2009 [1938], 226p.

DOUCET Jean-Paul

La loi pénale, LITEC, 1986, 488p.

DOUET Frédéric

Le système fiscal français en clair – Radiographie de la France fiscale, Ellipses, 2011, 128p.

DREYER Emmanuel

Droit pénal général, LexisNexis, 6^{ème} éd., 2021, 1600p.

DUGUIT Léon

Etudes de droit public, T. II, L'État, les gouvernants et les agents, Ed. Albert Fontemoing, 1903, 816p.

DURAND Daniel

La systémique, PUF, 12^{ème} éd. 2013, 128p.

FAVOREU Louis, GAÏA Patrick, GHEVANTIAN Richard, MESTRE Jean-Louis, PFERSMANN Otto, ROUX André, SCOFFANI Guy, *Droit constitutionnel*, Précis Dalloz, 24^{ème} éd. , 2022, 1200p.

GARCON Emile

Code pénal annoté, Tome I, Sirey, 2e éd, 1956, 814.p.

GARRAUD René

Traité théorique et pratique du droit criminel français, Tome I, Sirey, 3^{ème} éd., 1913, 844p.

GAUDEMET Paul-Marie

Précis de finances publiques, t. II, Ed. Montchrestien, Paris, 1969, 530p.

Finances publiques, Tome 2. Impôt – Emprunt, Ed. Montchrestien, 3^{ème} éd, 1981, Paris, 518p.

GAUDEMET Paul Marie et MOLINIER Joël, *Finances publiques*, t.II, 6^{ème} éd, Montchrestien, 1997, 493p.

GONOD Pascal, MELLERAY Fabrice et YOLKA Philippe (dir.), *Traité de droit administratif. Tome 2*, Dalloz, 2011, 730p.

GROSCLAUDE Jacques, et MARCHESSOU Philippe, *Procédures fiscales*, Dalloz, 9^{ème} édition, 2018, 421p.

GROSCLAUDE Jacques, MARCHESSOU Philippe et TRESCHER Bruno,

Procédures fiscales, Dalloz, 11^{ème} édition, 2022, 476p.

Droit fiscal général, Dalloz, 12^{ème} édition, 2019, 677p.

GUINCHARD Serge et BUISSON Jacques, *Procédure pénale*, 14^e éd., 2022, LexisNexis, 1630p.

HELIE Faustin

Traité de l'instruction criminelle ou théorie du code de l'instruction criminelle, T. I, Bruxelles, Bruylant, 1863, 776p.

Traité de l'instruction criminelle, T. 1, Ed. Henri Plon, Paris, 2^{ème} éd., 1866, 702p.

HERPIN Nicolas

L'application de la loi. Deux poids, deux mesures, Seuil, Paris, 1977, 216p.

HUET André et KOERING-JOULIN Renée, *Droit international pénal*, PUF, 3^{ème} éd., 2005, 544p.

JEAN Jean-Paul

Le système pénal. La Découverte, 2008, 128p.

JEANCLOS Yves

La peine. Miroir de la justice, Lextenso éditions, 2012, 160p.

JESTAZ Philippe

Le droit, Dalloz, 11^{ème} éd. 2021, 178p.

JOUSSE Daniel

Traité de la Justice criminelle, T. III, 1771, 851 p.

KELSEN Hans

Théorie pure du droit, Dalloz, 1962, 2^e éd., trad. EISENMANN Charles, 496p.

LAFERRIERE Edouard, *Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux*, Tome I, 2^{ème} éd. 1896, 739p.

LAMARQUE Jean, NEGRIN Olivier et AYRAULT Ludovic

Droit fiscal général, LexisNexis, 2e éd., 2011, 1464p.

LARGUIER Jean

Le droit pénal, PUF, 14^{ème} éd., 2001, 127p.

LAURE Maurice

Traité de politique fiscale, PUF, 1956, 426p.

LAZERGES Christine

Introduction à la politique criminelle, L'Harmattan, 2000, 142p.

LEROY Jacques

Droit pénal général, LGDJ, 8^{ème} éd., 2020, 576p.

Lexis Pratique, *Fiscal 2021*, LexisNexis, 6^{ème} éd., 2021, 2254p.

LOMBOIS Claude

Droit pénal général, Hachette, Paris, 1994, 160p.

MALAUZIE Philippe et MORVAN Patrick, *Introduction au droit*, LGDJ, 8^{ème} éd., 2020, 576p.

MARTINEZ Jean-Claude et DI MALTA Pierre, *Droit fiscal contemporain*, T. I, éd. LITEC, 1986, 478p.

MAYAUD Yves
Droit pénal général, PUF, 7^{ème} éd., 2021, 852p.

MEHL Lucien et BELTRAME Pierre, *Science et technique fiscales*, P.U.F., 1984, 822p.

MERLE Roger et VITU André,
Traité de droit criminel, Tome I, Droit pénal spécial, Cujas, 1^{ère} éd., 1982, 1350p.
Traité de droit criminel, Tome I, Droit pénal général, Cujas, 7^{ème} éd., 1997, 1068p.
Traité de droit criminel, Tome II, Procédure pénale, Cujas, 5^{ème} éd., 2001, 1184p.

MONTESQUIEU
De L'Esprit des lois, Folio, coll. « Essais », t. 1, n° 275, 1748, 608p.
L'esprit des Lois, suivi De la défense de l'esprit des loi, Paris, Lavigne, 1844, 520p.

ORTOLAN Joseph-Louis-Elzéar
Eléments de droit pénal, t. I, Libr. Plon, 3^{ème} éd. Paris, 1863, 616p.
Eléments de droit pénal, t. II, Libr. Plon, 4^{ème} éd. Paris 1875, 702p.

PERELMAN Chaïm
Ethique et droit, Editions de l'Université de Bruxelles, 2^{ème} éd., 2012, 832p.

PIN Xavier
Droit pénal général, Dalloz, 14^{ème} éd., 2023, 578p.

PORTALIS Jean-Étienne-Marie
Discours préliminaire du premier projet de Code civil, 1801, 91p.

PRADEL Jean
Droit pénal économique, Dalloz, 2^{ème} éd., 1990, 107p.
Droit pénal comparé, Dalloz, 4^{ème} éd, 2016, 1114p.
Droit pénal général, Cujas, 19^{ème} éd. 2012, 768p.
Droit pénal général, Cujas, 22^{ème} éd., 2019, 832p.
Procédure pénale, Cujas, 18^{ème} éd., 2015, 1024p.
Procédure pénale, Cujas, 20^{ème} éd., 2019, 1136p.

PRIEUR Michel
Droit de l'environnement, Dalloz, 8^{ème} éd., 2019, 1440p.

PUECH Marc
Droit pénal général, Litec, 1988, 581p.

RASSAT Michèle-Laure
Traité de procédure pénale, PUF, 2001, 892p.
Droit pénal général, Ellipses, 4^{ème} éd., 2017, 688p.

REMOND-GOUILLOUD Martine
Du droit de détruire. Essai sur le droit de l'environnement, PUF, Paris, 1989, 304p.

RENUCCI Jean-François

Droit européen des droits de l'Homme. Droits et libertés fondamentaux garantis par la CEDH, LGDJ, 8^{ème} éd., 2019, 600p.

RIPERT Georges

Le déclin du droit. Etudes sur la législation contemporaine, LGDJ, Reprint, 1949, 225p.

Aspects juridiques du capitalisme moderne, LGDJ, Paris, 1946, 348p.

ROBERT Jacques-Henri

Droit pénal général, PUF, 6^{ème} éd, 2005, 574.p.

ROSSI Pellegrino

Traité de droit pénal, T. I, 2^{ème} éd. Paris, 1855, 456p.

ROUBIER Paul

Théorie générale du droit, Sirey, 1946, 282p.

SUDRE Frédéric (dir),

Les grands arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme, PUF, 9^{ème} éd., 2019, 976p.

Droit européen et international des droits de l'homme, PUF, 15^{ème} éd., 2021, 1020p.

Syndicat de la Magistrature, *Au nom du peuple français...*, Stock, 1974, 264p.

TERRE François et MOLFESSIS Nicolas, *Introduction générale au droit*, Dalloz, 15^{ème} éd., 2023, 906p.

VAN DE KERCHOVE Michel

Le droit sans peine, Aspects de la dépenalisation en Belgique et aux Etats-Unis, Bruxelles, publications des facultés universitaires Saint-Louis, Bruxelles, 1987, 557p.

VAN DE KERCHOVE Michel, CARTUYVELS Yves, GUILLAIN Christine et TULKENS Françoise, *Introduction au droit pénal. Aspects juridiques et criminologiques*, Kluwer, Bruxelles, 9^{ème} éd., 2010, 863p.

WALLINE Marcel

Traité de droit administratif, Sirey, 9^e éd., 1963, 934p.

2. Ouvrages et manuels spécialisés

ASCENSI Lionel

Droit et pratique des saisies et confiscations pénales, Dalloz, 2^{ème} éd., 2021, 674p.

AUBERGER Philippe

L'allergie fiscale, Calmann-Lévy, 1984, 252p.

BETCH Martine

Le juge judiciaire et l'impôt, Litec, 2010, 400p.

BIN Li, GUILLAUMOND Robert et JIAN PING Lu, *Droit chinois des affaires*, 1^e éd. Larcier, 2013, 390p.

BOULOC Bernard et DE ROBERT Pierre-Edouard, *Le guide des contrôles et poursuites en matière fiscale. Fraude – Blanchiment*, Dalloz, 2022, n° 215-41, 178p.

BRIOT-HADAR Julien

Dans les méandres de la fraude fiscale, Legitech, 2022, 160p.

BRUNEAU Philippe, DESBUQUOIS Jean-François, GENTILHOMME Rémy, LAVEILLE Pascal, MERCIER Jean-Yves, MONASSIER Bernard, POILPRE Frédéric, et TUROT Jérôme, *Les intox fiscales. Pour en finir avec les idées reçues*, Francis Lefebvre, 2019, 160p.

BRUNEAU Philippe, MENARD Charles, MERCIER Jean-Yves, MONASSIER Bernard et TUROT Jérôme, *Le fisc tout puissant. Contribuable et administration : l'inégalité des armes*, Francis Lefebvre, 2020, 216p.

BRURON Jacques

Droit pénal fiscal, LGDJ, coll. Systèmes, 1993, 161p.

CADIET Loïc (coord.), *Regards sur la fraude fiscale*, Economica, 1986, 217p.

CALMETTE Jean-François (sous-dir.), *Sanctions et droit de la concurrence et concurrence des sanctions*, Editions mare et martin, 2017, 205p.

CECI Emanuele, MAUFORT Pauline et SCARNA Sabrina, *Droit pénal fiscal en (r)évolution*, 1^e éd., Bruxelles, Larcier, 2023, 472p.

COEURET Alain, FORTIS Elisabeth et DUQUESNE François, *Droit pénal du travail. Infractions, responsabilités, procédure pénale en droit du travail et de la sécurité sociale*, LexisNexis, 7^{ème} éd., 2022, 684p.

COSSON Jean

Les industriels de la fraude fiscale, éd du Seuil, 1971, 240p.

Les industriels de la fraude fiscale, éd du Seuil, 1974, 244p.

COZIAN Maurice

Les grands principes de la fiscalité des entreprises, LexisNexis, 4^{ème} éd., 1999, 493p.

Précis de fiscalité des entreprises, Litec, 2008, 627p.

DE BRIE Christian et CHARPENTIER Pierre, *Dossier F... comme fraude fiscale*, éd. A. Moreau, 1975, 479p.

DELMAS-MARTY Mireille et GIUDICELLI-DELAGE Geneviève, *Droit pénal des affaires*, Paris, PUF, 2000, 744p.

DENUZIERE Maurice
Enquête sur la fraude fiscale, Ed. France Loisirs, 1973, 190p.

DETRAZ Stéphane et SALOMON Renaud, *Précis de droit pénal fiscal*, LexisNexis, 2021, 900p.

DI MALTA Pierre,
Droit fiscal pénal, PUF, 1^{ère} éd. 1992, 282p.

FLORE Danièle
Droit pénal européen. Les enjeux d'une justice pénale européenne, Larcier, 2nd éd., 2014, 842p.

FRANSSEN Vanessa et FLORE Daniel (dir.), *Société numérique et droit pénal. Belgique, France, Europe*, Bruylant, 2019, 376p.

GARAPON Antoine et SALAS Denis, *La République pénalisée*, Hachette, 1996, 140p.

GIUDICELLI-DELAGE Geneviève
Droit pénal des affaires, Mémentos, Dalloz, 6^{ème} éd., 2006, 247p.

GUERY Christian
« Perquisitions et saisies », *Droit et pratique de l'instruction préparatoire*, 2022/23, Dalloz, 11^e édition, 1580p.

GUTMANN Daniel
Droit fiscal des affaires, LGDJ, 13^{ème} éd., 2022, n° 979, 882p.

HAGUENAU-MOIZARD Catherine, GAZIN Fabienne et LEBLOIS-HAPPPE Jocelyne, *Les fondements du droit pénal de l'Union européenne*, Larcier, 1^{ère} éd. 2016, 200p.

HAMON Francis et TROPER Michel, *Droit constitutionnel*, LGDJ, 41^{ème} éd., 2020-2021, 902p.

ICIJ, « Pour en finir avec les paradis fiscaux », *Revue XXI*, Hors-série, 12 avril 2023, 178p.

JACQUEMET Nicolas, LUCHINI Stéphane et MALEZIEUX Antoine, *Comment lutter contre la fraude fiscale ? – Les enseignements de l'économie comportementale*, Ed. Rue d'Ulm, 2020, 104p.

JEANDIDIER Wilfrid
Droit pénal des affaires, Dalloz, 6^{ème} édition, 2005, 672p.

LAMBERT Thierry
Procédures fiscales, LGDJ, 5^{ème} édition, 2022, 762p.

LAMBERT Thierry (dir.), *Les sanctions pénales fiscales*, L'Harmattan, 2007, 194p.

LARGUIER Jean et CONTE Philippe, *Droit pénal des affaires*, Armand Colin, 11^{ème} édition, 2004, 516p.

La sanction : regards croisés du Conseil d'Etat et de la Cour de cassation, La documentation française, 2015, 196p.

LASCOUMES Pierre et VERNEUIL Danièle, *Délit fiscal et/ou pénal. Les poursuites en matière de fraude fiscale, une étude d'interface*, Document dactylographié, ministère de la Justice, SEPC, 1981, 149p.

LASSERRE CAPDEVILLE Jérôme, MARCHESSOU Philippe, TRESCHER Bruno CUTAJAR, Chantal (sous dir.), *Fraude et évasions fiscales : état des lieux et moyens de lutte*, Joly Editions, 2015, 214p.

LEPAGE Agathe, MAISTRE DE CHAMBON Patrick, SALOMON Renaud, *Droit pénal des affaires*, LexisNexis, 6^{ème} éd., 2020, 1028p.

LEROUGE Gaston
Théorie de la fraude en droit fiscal, Paris, 1944, 258p.

LIGNEREUX Bastien
Précis de droit constitutionnel fiscal, LexisNexis, 2020, 600p.

LOPEZ Christian
Droit pénal fiscal, LGDJ, 2012, 234p.

MARGAIRAZ André
Fraude fiscale et ses succédanés. Comment on échappe à l'impôt..., Blonay, 1987, 534p.

MARTINEZ Jean-Claude
Lettre ouverte aux contribuables, éd. A. Michel, Paris, 1985, 248p.
L'impôt sur le revenu en question, Litec, 1989, 357p.
La fraude fiscale, P.U.F., 2^{ème} éd, 1990, 128p.

Mémento pratique, *Fiscal 21*, Editions Francis Lefebvre, 2021, 1764p.

MISTRETTA Patrick, PAPILLON Salomé et KUREK Camille (dir.), *L'empreinte des valeurs sociales protégées en droit pénal*, Dalloz, 2020, 136p.

MODERNE Franck
Sanctions administratives et justice constitutionnelle. Contribution à l'étude du jus puniendi de l'Etat dans les démocraties contemporaines, éd. Economica, 1993, 341p.

MUYART DE VOUGLANS Pierre-François
Institutes au Droit criminel, Paris, Le Breton, 1757, 746p.

NEUER Jean-Jacques
Fraude fiscale internationale et répression, PUF, 1986, 262p.

PANSIER Frédéric-Jérôme
Le droit pénal des affaires, Que sais-je ?, PUF, 1992, 127p.

PERIN-DUREAU Ariane

Prévis de droit fiscal international et de l'Union européenne, LexisNexis, 2022, 373p.

PRATS Charles

Cartel des fraudes. 2, Editions Ring, 2021, 432p.

RENARD Georges

Contribution juridique aux rapports du droit positif et de la théologie morale. La théorie des Leges Mere Poenales, Recueil Sirez, 1929, 84 p.

RICOU Benjamin

Droit des procédures fiscales, Editions Ellipses, 2022, 526p.

ROBERT Jacques-Henri et REMOND-GOUILLOUD Martine, *Droit pénal de l'environnement*, Ed. Masson, Paris, 1983, 281p.

ROBERT Philippe

La question pénale, Librairie Droz, 1984, 260p.

ROSIER Camille

L'impôt, éd. Montaigne, Paris, 1936, 415p.

La fiscalité française devant l'opinion publique, Librairie générale de droit et de jurisprudence, Paris, 1940, 206p.

SALLE Grégory

Qu'est-ce que le crime environnemental ?, Seuil, 2022, 288p.

SALOMON Renaud et MARTINEL Agnès, *Droit pénal social. Droit pénal du travail et de la sécurité sociale*, Economica, 6^{ème} éd., 2021, 985p.

TADDEI Bruno

La fraude fiscale, Litec, 1974, 176p.

TIXIER Gilbert et DEROUIN Philippe, *Droit pénal de la fiscalité*, Dalloz, 1989, 221p.

TIXIER Gilbert et ROBERT Jean-Marie, *Droit pénal fiscal*, Dalloz, 1980, 135p.

TROPER Michel

La séparation des pouvoirs et l'histoire constitutionnelle française, LGDJ, 2015 [1973], 250p.

TROTABAS Louis

Précis de science et de législation financière, Paris, Dalloz, 4^{ème} éd. 1935, 514p.

VERNIER Eric

Fraude fiscale et Paradis fiscaux, Dunod, 2^{ème} éd. 2018, 222p.

VERON Michel et BEAUSSONIE Guillaume, *Droit pénal des affaires*, Dalloz, 13^{ème} éd., 2022, 450p.

VIDAL José

Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français, Dalloz, 1957, 481p.

B. Thèses et mémoires de recherche

AIT IHADDADENE Rezki

Le particularisme de la répression en matière de fraudes fiscale et douanière, Thèse, Université Paris II, 1994, dactyl. 436p.

ALIX Julie

Terrorisme et droit pénal, Etude critique des incriminations terroristes, Thèse, Dalloz, Volume 91, 2010, 662p.

AZERI Nasser

La gravité de l'infraction en droit pénal, Thèse de doctorat, Université Paris 1 Panthéon Sorbonne, 2021, dactyl, 479p.

BALLOT-SQUIRAWSKI Claire

Les éléments constitutifs, essai sur les composantes de l'infraction, Droit, Université Paris-Sud Saclay, 2017, 575p.

BESSE Thomas

La pénalisation de l'expression publique, Fondation Varenne, 2019, 642p.

BOLZE Pierre

Le droit à la preuve contraire en procédure pénale, thèse, Nancy, 2010, 511p.

BUCK Valentine

L'influence des cours constitutionnelles sur la politique pénale. Etude comparée France-Espagne, Thèse de Doctorat, LGDJ, 2002, 512p.

CABON Sarah-Marie

La négociation en matière pénale, Thèse de doctorat, Université Montesquieu Bordeaux IV, 2014, 564p.

CANOVA-DE SAINT-MARTIN Christine

L'infraction fiscale en droit pénal, Thèse, droit, Toulouse 1, 1985, 245p.

CAPPELLO Aurélie

La constitutionnalisation du droit pénal. Pour une étude du droit pénal constitutionnel, Thèse de doctorat, LGDJ, 2014, 506p.

CHASSAING Olivier

Réprimer les crimes, reconnaître les torts. La fonction normative de la peine, Thèse, Université Paris Nanterre, 2017, 520p.

CHIARI Joseph

La répression des infractions fiscales. Sanctions administratives et sanctions pénales, Thèse, Université des sciences sociales de Toulouse I, 1999, dactyl. 453p.

CHOTIN Richard

Le fisc, la petite entreprise et l'expert-comptable : jeux d'acteurs et stratégies judiciaires, Thèse, LGDJ, Tome 32, 1994, 348p.

CHOUTOU Ifigeneia

Le juge national et le principe ne bis in idem, Mémoire de recherche, Université de Paris II, 2018, 108p.

CHRISTODOULOU Hélène

Le parquet européen : prémices d'une autorité judiciaire de l'Union européenne, Thèse de doctorat, Université Toulouse Capitole, 2019, dact. 518p.

CICIN-SAIN Nevia

Analyse comparée des dispositifs de lutte contre l'évasion fiscale en droit fiscal croate et français - Le cas de l'impôt sur les sociétés, Thèse, LGDJ, 2017, 408p.

COQUET Margaux

De l'abolition du système pénal. Le regard de Louk Hulsman, L'Harmattan, 2016, 206p.

L'abolition du système pénal, Thèse de doctorat, Université de Lyon III, 2021, 448p.

COULON Edouard

L'évasion fiscale. Essai de construction d'une catégorie juridique, Thèse, Dalloz, Volume 222, 2023, 665p.

COURTAIGNE-DESLANDES Coralie

L'adéquation du droit pénal à la protection de l'environnement, Thèse, Paris II, 2010, 757p.

DANAN Lise

La règle non bis in idem en droit pénal français, Thèse de doctorat, Droit, Rennes 1, 1971, dact., 258p.

DECIMA Olivier

L'identité des faits en matière pénale, Thèse, Dalloz, Volume 74, 2008, 496p.

DE GRAEVE Loïc

Essai sur le concept de droit de punir en droit interne, Thèse de doctorat, Université Jean Moulin - Lyon III, 2006, 1074p.

DELIYANNIS Jean

La notion d'acte illicite, considéré en sa qualité d'élément de la faute délictuelle, Paris, LGDJ, 1952, 367p.

DELLIS Georges

Droit pénal et droit administratif : l'influence des principes du droit pénal sur le droit administratif, LGDJ, 1997, 464p.

DE SAINT-LEGER Manon

L'articulation des procédures pénale et fiscale, thèse de doctorat, Droit, Université de Bordeaux, 2022, dact. 505p.

DESFOUR Marie-Hélène

Contribution à la réflexion sur la notion de sanction pénale dans le droit positif contemporain français, Thèse de doctorat, Université d'Aix-Marseille, 2012, dactyl. 432p.

D'HAILLECOURT Catherine

Droit pénal technique et droit pénal, Université de Paris II, 1983, dact. 782p.

DJOUHRI Medhi

L'évolution du contrôle fiscal depuis 1945 : Aspects juridiques et organisationnels, LGDJ, coll. « Bibliothèque finances publiques et fiscalité », Tome 57, 2012, 466p.

DOS SANTOS Méline

La gravité en droit international pénal. Une notion insaisissable et instrumentalisée, L'Harmattan, 2023, 182p.

FALCO Damien

La fraude à la TVA, Thèse, Dalloz, Volume 182, 2019, 547p.

FAURE-GAUSSSEL Charlotte

Droit pénal des affaires : étude comparative franco-espagnole de l'infraction, LGDJ, 2006, 464p.

FOUMDJEM Célestin

Blanchiment de capitaux et fraude fiscale, Thèse de doctorat, L'Harmattan, 2011, 488p.

GIRONDEAU Lolita

Contribution à l'étude de la pénalisation du droit fiscal, L'Harmattan, 2021, 513p.

GOUYET Rémi

L'illicite et le droit fiscal, Thèse de doctorat, Dijon, 1998, 391p.

GUINCHARD Audrey

Les enjeux du pouvoir de répression en matière pénale. Du modèle judiciaire à l'attraction d'un système unitaire, Thèse de doctorat, LGDJ, Tome 38, 2003, n°59, 680p.

HARDY Charles-Henri

La répression en matière fiscale en France, 1789-2019, Thèse, Droit, Paris I Panthéon-Sorbonne, 2019, dact., 853p.

HORTOGLU Yagmur,

La fraude et l'arbitrage, Thèse de doctorat, Bruylant, 2023, 744p.

JOUSSET Damien

L'emploi des présomptions dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales, Thèse, 2016, 536p.

KIRMANN Florent

Le principe de nécessité en droit pénal des affaires, Thèse de doctorat, Legitech, 2019, 304p.

KLEIN Gérard

La répression de la fraude fiscale. Étude sur le particularisme du droit pénal des impôts, Thèse, Droit pénal, Nancy 2, 1975, dact, 657p.

LACAZE Marion

Réflexions sur le concept de bien juridique protégé par le droit pénal, LGDJ, coll. Fondation Varenne, n°39, 2011, 558p.

LACHAPELLE Amélie

La dénonciation à l'ère des lanceurs d'alerte fiscale, Larcier, 2021, 1280p.

LAUMONIER Alexandre

La coopération entre États dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales, Thèse, LGDJ, Tome 67, 2019, 531p.

LEBLOIS-HAPPE Jocelyne

Quelles réponses à la petite délinquance ? Etude du droit répressif français sous l'éclairage comparé du droit répressif allemand, PUAM, 2002, 1024p.

LELIEUR-FISCHER Juliette, *La règle ne bis in idem : du principe de l'autorité de la chose jugée au principe d'unicité d'action répressive : étude à la lumière des droits français, allemand et européen*, Thèse, Paris I, 2005, 671p.

LETOUZEY Elise

La répétition d'infractions, Thèse, Dalloz, Volume 197, 2016, 442p.

MALLET Michel

La répression pénale de la délinquance fiscale, Thèse, Droit, Montpellier 1, 1981, dact., 248p.

MASCLET Marie

Le contentieux du recouvrement de l'impôt, Thèse, Université d'Aix-Marseille, 2003, 584p.

MESA Rodophe

De la règle non bis in idem, Mémoire de recherche, Université de Paris II, 2002, 85p.

MOURGEON Jacques, *La répression administrative*, coll. « Bibliothèque de droit public », t. LXXV, LGDJ, Paris, 1967, 646p.

MOUYSET Olivier

Contribution à l'étude de la pénalisation, LGDJ, 2008, 540p.

NARDARI Leslie

Le cumul de sanctions, Thèse de doctorat, Université Toulouse 1 Capitole, 2020, dactyl. 692p.

OLIVER Florent

Le juge et l'impôt. D'un dualisme complexe à un monisme vertueux, Thèse, L'Harmattan, 2022, 445p.

PAILLARD Bertrand

La fonction réparatrice de la répression pénale, LGDJ, coll. « Bibliothèque des sciences criminelles », Tome 42, 2007, 366p.

PARIZOT Raphaële

La responsabilité pénale à l'épreuve de la criminalité organisée. Le cas symptomatique de l'association de malfaiteurs et du blanchiment en France et en Italie, LGDJ, Thèses, Tome 48, 2010, 441p.

PERRIER Jean-Baptiste

La transaction en matière pénale, Thèse de doctorat, LGDJ, Tome 61, 2014, 806p.

PRIEUR Jean

L'administration et la répression des infractions économiques et fiscales (réflexions sur la séparation des pouvoirs à l'épreuve du droit pénal économique et fiscal), thèse de doctorat, Université de Caen, 1981, 619p.

PUECH Marc

L'illicéité dans la responsabilité civile extra-contractuelle, LGDJ 1973, 387p.

RASCHEL Evan

La pénalisation des atteintes au consentement dans le champ contractuel, thèse, Poitiers, 2013, LGDJ, 2014, 488p.

RICHEFEU Ludivine

Le droit pénal face à la migration transfrontalière, Thèse, Mare & Martin, 2018, 548p.

ROBBEZ MASSON Charles

La notion d'évasion fiscale en droit interne française, Thèse de doctorat, LGDJ, 1990, 503p.

ROUSSEAU François

L'imputation de la responsabilité pénale, Thèse, Dalloz, Volume 89, 2009, 486p.

ROUSSEAU Pierre

La légitimité de l'infraction, Ed. mare & martin, 2021, 430p.

ROYER Guillaume

L'efficience en droit pénal économique. Etude de droit positif à la lumière de l'analyse économique du droit, LGDJ, 2009, 542p.

SICILIANOS Linos-Alexandre

Les réactions décentralisées à l'illicite : des contre-mesures à la légitime défense, Thèse de doctorat, Strasbourg, 1990, 532p

SOUMAGNE Adrien

Le principe ne bis in idem en droit fiscal français, Bruylant, 2017, 108p.

TAIBI Achour

Le pouvoir répressif des autorités administratives indépendantes de régulation économique. Témoin de la consécration d'un ordre répressif administratif, L'Harmattan, 2018, 664p.

TURRIN Marion

La légitime répression de la fraude fiscale, Thèse de doctorat en droit, Université Paul Cézanne Aix-Marseille III, 8 janvier 2011, dactyl. 487p.

TZUTZUIANO Catherine

L'effectivité de la sanction pénale, LGDJ, Tome 67, 2020, 528p.

WALTHER Julien

L'antijuridicité en droit pénal comparé franco-allemand (Contribution à une théorie générale de l'illicéité), Thèse de doctorat, Université de Nancy, 2003, 528p.

WOLL William

La licéité des sanctions prises par les organisations internationales contre des particuliers, Thèse de doctorat, Paris X, 2010, 514p.

ZHOU Wei

La répression de la fraude fiscale en droit chinois, thèse de doctorat, Droit, Aix-Marseille Université, 2017, dactyl, 384p.

C. Dictionnaires et lexiques

ALLAND Denis et RIALS Stéphane (dir.), *Dictionnaire de la culture juridique*, PUF, 2003, 1696p.

BARILARI André et DRAPE Robert, *Lexique fiscal*, Dalloz, 2ème éd, 1993, 182p.

BENABENT Alain et GAUDEMET Yves, *Dictionnaire juridique. Tous les mots du droit*, LGDJ, 2022, 480p.

CABRILLAC Rémy, *Dictionnaire du vocabulaire juridique 2020*, LexisNexis, 11^{ème} éd. 2019, 552p.

CORNU Gérard, *Vocabulaire juridique*, Paris, PUF, 14^{ème} éd, 2022, 1136p.

GUINCHARD Serge et Thierry DEBARD, *Lexique des termes juridiques*, Dalloz, 30^{ème} éd., 2022, 1200p.

Locutions latines juridiques, Dalloz, 2007, 118p.

PRAT Michel-Pierre et JANVIER Cyril, *Petit dictionnaire de la fraude fiscale*, Dalloz, 2011, 278p.

ROLAND Henri et BOYER Laurent, *Adages du droit français*, Litec, 4^{ème} éd., 1999, 1021p.

D. Articles, chroniques, contributions et notes de jurisprudence

1. Articles doctrinaux

ABDELGHANI Samia et SAINT-AMANS Pascal, « La coopération internationale au service de la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, n° 2015/2, p. 214.

ABDEL-LATTUF Ibrahim

« Le droit pénal fiscal : bilan et perspectives » In: *Revue juridique de l'Ouest*, 2012-4, pp. 431-456.

ACARD Claire, GENESTIER Nicolas et EXERJEAN Guillaume, « La ligne de démarcation entre risque fiscal et risque pénal (1er volet) - . - Les enjeux de la pénalisation en matière fiscale », *Dr. fisc.* n° 7-8, 18 février 2016, étude 172.

AIT IHADDADENE Rezki

« La mise en mouvement de l'action publique en matière fiscale », *RSC*, Dalloz, 1994, p. 280.

ALIX Julie

« Les aspects pénaux de la fraude à l'assurance », *JCP éd. E.*, n°13 29 mars 2012, étude 1225.

« Les hésitations de la politique criminelle », *RSC*, 2013, p. 677.

« Politique criminelle : les ultimes leçons d'un Conseil constitutionnel », *RSC*, 2016 p. 163.

ALIX Julie et DARSONVILLE Audrey, « Propos introductifs », ALIX Julie et DARSONVILLE Audrey (dir.), *Gravité et droit pénal*, Editions mare & martin, 2021, pp. 17-20.

ALLAIN Emmanuelle

« Les saisies et confiscations pénales », *Dalloz Actualité*, 12 avril 2012.

ANCEL Marc

« Pour une étude systématique des problèmes de politique criminelle », *Archives de Politique Criminelle*, Ed. A. Pedone, Paris, n° 1, 1975, pp. 15-42.

« Intérêt et nécessité nouvel de la recherche pénaliste comparative », *Mélanges en l'honneur du doyen Pierre Bouzgat*, Paris, Pedone, 1980, pp. 3-11.

APELBAUM David et MARCON SABATIER Clémentine, « Cumul des sanctions pénales et fiscales : une accumulation de critères sans portée pratique ? », *AJ Pénal*, 2023, p. 234.

ARRIGHI Claude

« Deux initiatives en matière de politique criminelle : le Conseil national suédois de prévention contre le crime et le Conseil écossais sur le crime », *RSC*, 1975, n°4, p. 1134.

Association internationale de droit pénal, « Les problèmes juridiques et pratiques posés par la différence entre le droit criminel et le droit administratif pénal », *Revue internationale de droit pénal*, Editions Erès, Volume 59, 1988, n° 1 et 2, 539p.

AUBERT Laura et MARY Philippe, « Chronique de criminologie », *RSC*, vol. 2, n°2, 2014, pp. 435-450.

AUBERT DE VINCELLES Carole

« Rapport de synthèse », MALLET-BRICOUT Blandine (dir.), *La sanction. Colloque du 27 novembre 2003 à l'université Jean Moulin Lyon 3*, L'Harmattan, 2007, pp. 259-269.

AUBY Jean-Marie

« Les sanctions administratives en matière de circulation automobile », *D.*1952, p.112.

AUSTRY Stéphane

« Cumul des sanctions fiscales et des sanctions pénales : *requiem* en trois temps pour la règle *non bis in idem* », *RJF*, 5/1997 p. 287 et s.

AYRAULT Ludovic

« Le renforcement des sanctions », *Dr. fisc.* n° 51-52, 18 décembre 2014, 701, n° 3.

« La pénalisation de la lutte contre la fraude fiscale », *REIDF*, n° 2015/1, p. 36.

« *Non bis in idem* : les enjeux en matière fiscale », *AJ Pénal*, Dalloz, 2015, p. 185.

« L'indépendance des contentieux pénal et fiscal », *Dr. fisc.* n° 38, 22 septembre 2016, chron. 503.

« Rapport de synthèse », *Dr. fisc.* n° 38, 22 septembre 2016, chron. 508.

« La fin des présomptions ? A propos des présomptions irréfragables », *REIDF*, n° 2018/1, pp. 17-25.

AYRAULT Ludovic et SIERACZEK Manon, « La Commission des infractions fiscales : analyse critique après trente ans d'existence », *Ecrits de fiscalité des entreprises, Etudes à la mémoire du professeur Maurice Cozian*, Paris, Litec, LexisNexis, 2009, pp. 679-680.

AZOULAY Warren

« "*Ne bis in idem*" : la chambre criminelle fait de la résistance », *Dalloz actualité*, 28 septembre 2017.

« Pénal *Vs* fiscal : des liens ténus laissant *ne bis in idem* au tapis », *Dalloz actualité*, 20 décembre 2017.

BAAB Frédéric

« Le parquet européen, une coopération judiciaire renforcée », *Dr. pén.* n°4, avril 2021, dossier 4.

« Le parquet européen sera-t-il un coup de poignard en plein cœur ? », *Mélanges ouverts en l'honneur de Mireille Delmas-Marty*, Mare & Martin, 2023, pp. 215-232.

BABONNEAU Marine

« Procès *Cabuzac* : l'ombre planante du *non bis in idem* fiscal », *Dalloz actualité*, 11 février 2016.

BACCOUCHE Néji

« Rapport tunisien », in « Les problèmes juridiques et pratiques posés par la différence entre le droit criminel et le droit administratif pénal », *Revue internationale de droit pénal*, Editions Erès, Volume 59, 1988, pp. 429-446.

BACONNIER Robert et TALY Michel, « Fraude fiscale : Caractérisation et enjeux », *Rapport moral sur l'argent dans le Monde*, Association d'Economie Financière, 2005, p. 195.

BALLOT Claire

« *Non bis in idem* et cumul de responsabilités entre personne physique et personne morale », *Gaz. Pal.*, 16 janvier 2018, n°2, pp. 20-22.

BALLOT-SQUIRAWSKI Claire

« Du concours idéal de qualifications. Pour l'éviction de *non bis in idem* au profit d'un principe autonome d'unicité de qualification », *RSC*, 2022, p. 797.

BARATTA Alessandro

« Les fonctions instrumentales et les fonctions symboliques du droit pénal », *Déviante et société*, 1991 - Vol. 15 - n°1. p. 20.

« Droits de l'Homme et politique criminelle », *Déviante et société*, 1999, Vol. 23, n°3, pp. 239-257.

BARÇON-MAURIN Jean-Luc

« Eléments sur les objectifs et les résultats du contrôle fiscal en matière de lutte contre la fraude fiscale », *Dr. fisc.*, n° 3, 18 janvier 2007, chron. 50.

BARILARI André

« Des mots sur les maux de l'impôts », *RFFP*, mai 2014, n° 126, pp. 179-187.

« La fraude fiscale : les mots et les chiffres », *GFP*, vol. 3, no. 3, 2018, pp. 50-57.

« La courbe de Laffer. Habile *storytelling* ou vérité scientifique ? », *GFP*, vol. 1, n°1, 2019, pp. 73-76.

BARON Elisa

« Existe-t-il un droit pénal commun ? », *Dr. pén.* n° 9, septembre 2013, dossier 2, étude 2.

BARRIERE François

« L'appréhension du trust », *Recueil Dalloz*, 2017, p. 1200.

BAUDU Aurélien

« Chronique législative et administrative annuelle de procédures fiscales », *R.E.I.D.F.*, Bruylant, n° 2018/1, pp. 148-155.

« Contribution à un éclairage historique et juridique sur le "verrou de Bercy" », *GFP*, vol. 3, no. 3, 2018, pp. 94-102.

BAUDRIHAYE-GÉRARD Laure

« "The Doubts" : les magistrats belges face à la lutte contre la délinquance économique et financière », *RDPC*, 2017, pp. 100-125.

BAVITOT Alexis

« Quelques aspects de la répression de la fraude fiscale », *REIDF*, Bruylant, n° 2023/2, pp. 144-149.

BAYLE Marcel

« L'incidence de la réforme en droit de l'environnement », *Les Petites Affiches*, 1993, n° 120 p. 40.

BAZART Cécile

« Les comportements de fraude fiscale. Le face à face contribuables - administration fiscale », *Revue française d'économie*, Volume 16 n°4, 2002, pp. 171-212.

BEAUSSONIE Guillaume

« La notion de valeur sociale protégée », MISTRETTA Patrick, PAPILLON Salomé et KUREK Camille (dir.), *L'empreinte des valeurs sociales protégées en droit pénal*, Dalloz, 2020, pp. 5-15.

« La fin de l'impunité des personnes morales absorbées et absorbantes », *Recueil Dalloz*, 2021, p. 167.

« Sauver l'environnement par le droit pénal ? », *RSC*, 2021, p. 873.

BEAUVAIS Pascal

« La répartition *a posteriori* du contentieux : la règle *ne bis in idem* transnationale », MALABAT Valérie (sous-dir.), *Juge national, européen, international et droit pénal*, Ed. cujas, 2012, pp. 97-100.

« Politique pénale et séparation des pouvoirs », *Mél. en l'honneur de Christine Lazerges, Politique(s) criminelle(s)*, Paris, Dalloz, 2014, pp. 87-104.

« L'émergence d'une approche autonome de la gravité des faits dans les jurisprudences constitutionnelle et européenne », ALIX Julie et DARSONVILLE Audrey (dir.), *Gravité et droit pénal*, Editions mare & martin, 2021, pp. 279-290.

BELEAU Aurélien et MONNIER Jean-Marie, « La lutte contre l'évasion fiscale : le point de vue de l'économiste », *RFFP* n° 127, août 2014, pp.45-60.

BENEJAT Murielle

« La détection des fraudes fiscales : les nouveaux acteurs », *Dr. fisc.* n° 46, 13 novembre 2014, chron. 617.

BENMAKHLOUF Alexandre et FALLETTI François, « Les ordnungswidrigkeiten en République fédérale d'Allemagne », *Arc. pol. crim.*, n° 7, 1984, p. 74 et s.

BENOIT Bruno

« La fraude fiscale : un sport trop facile », *Science & Vie économie*, n°29, juin 1987, pp. 20-26.

BERLAUD Catherine

« L'office du juge dans l'application du principe *non bis in idem* à la lumière du droit européen », *Gaz. Pal.*, 4 avril 2023, n°12 pp. 30-31.

BERLIN Dominique

« Sanctions pénales et sanction des pratiques commerciales déloyales », *JCP éd. G.*, n° 38, 25 septembre 2023, comm. 1074.

BERNARDI Alessandro

« Expériences italiennes récentes en matière de science et de technique de la législation pénale », *Arc. pol. crim.*, n° 9, 1987, pp. 171-189.

BERNAT DE CELIS Jacqueline

« La politique criminelle à la recherche d'elle-même », *Archives de Politique Criminelle*, Ed. A. Pedone, Paris, n° 2, 1977, pp. 3-60.

« Les grandes options de politique criminelle. La perspective de Louk Hulsman », *Archives de Politique Criminelle*, Ed. A. Pedone, Paris, 1982, vol. 5, pp. 13-60.

BERTRANDON Jack

« Evolution de la lutte contre la fraude fiscale », *Revue française de comptabilité*, n° 478, Juillet-Août 2014, p. 7.

BESSE Thomas

« Principe *ne bis in idem* et qualifications idéalement en concours dans une même procédure : une erreur de casting ? », *AJ Pénal*, 2019, p. 495

BETCH Martine et NEEL Brigitte, « Juge pénal et juge fiscal », HERTZOG Robert (dir.), *Le juge fiscal*, Economica, 1988, pp. 85-118.

BLACK William

« Cette finance frauduleuse que l'on ne veut pas voir », *L'Économie politique*, vol. 42, n° 2, 2009, pp. 52-58.

BLAIS Etienne et PERRIN Bertrand, « Avant-propos : Les défis liés à l'étude et à la prévention de la criminalité économique », BLAIS Etienne et PERRIN Bertrand (sous dir.), *La lutte contre la criminalité économique : réponses interdisciplinaires à un défi global*, L'Harmattan, 2010, pp. 9-16.

BLANC François

« 500 millions d'euros d'amende pour Google », *Dr. admin*, n° 8-9, août 2021, alerte 115.

BLANCHARD Christophe

« La loi renforçant l'efficacité de la lutte contre la fraude fiscale », *La Semaine Juridique Notariale et Immobilière*, n° 45, 9 novembre 2018, act. 846.

BONNEAU Thierry

« Sanction administrative, juge pénal et droit pénal en matière financière », *Livre du bicentenaire du Code pénal et du Code d'instruction criminelle*, Dalloz, 2010, pp. 119-125.

« Cumul des poursuites administratives et pénales : où est l'erreur ? », *Bulletin Joly Bourse*, mars 2016, p. 90 n°1.

« Aiguillage et déraillement », *Bulletin Joly Bourse*, juillet-août 2016, p. 297.

BOSCO David

« Inconstitutionnalité de l'article L. 464-2 V, alinéa 2 du Code de commerce », *Contrats Concurrence Consommation*, n° 6, Juin 2021, comm. 103.

BOTTON Antoine

« Cumul de poursuites et de sanctions en matière fiscale : une nouvelle validation », *RSC*, 2022, p. 901.

BOULOC Bernard

« Fraude fiscale et omission d'écritures comptables : double déclaration de culpabilité », *Revue des sociétés*, 2023, p. 104.

BIN Fabrice

« La bonne gouvernance fiscale en matière de lutte contre la fraude », *Dr. fisc.* n° 15, 9 avril 2015, comm. 252.

BOERINGER Charles-Henri, DUNOYER DE SEGONZAC Alice, LEFEBVRE Rémy et TOMA Sorin, « Retour sur près de 5 ans de pratique de la convention judiciaire d'intérêt public en matière de fraude fiscale », *Dr. fisc.*, n°6-7, 9 février 2023, Etude 101.

BOMBOIS Thomas et DEOM Diane, « La définition de la sanction administrative », ANDERSEN Robert, DEOM Diane, et RENDERS David (dir.), *Les sanctions administratives*, Bruylant, Bruxelles, 2007, pp. 25-142.

BORRICAND Jacques

« La notion de fraude fiscale », *J.C.P.* 1982, éd. CL, II, 13856, p. 469.

BOUCHEZ EL GHOZI Philippe,

« Le PLF 2024 brandit l'arme pénale au soutien de l'arme fiscal », *Actu-juridique*, 12 octobre 2023.

BOULAN Fernand et LOUIT Christian, « Rapport introductif », *L'Application du droit pénal en matière fiscale – 3^{ème} Colloque de la Société de Droit fiscal (4-5 Décembre 1980 – Aix-en-Provence)*, Presses universitaires d'Aix-Marseille, 1982, pp. 9-16.

BOURS Jean-Pierre

« Droit pénal ou fiscal ? *Electa una via, recursus ad alteram non datur* La loi du 20 septembre 2012 », Larcier, *Journal des tribunaux*, n° 6512, 9 mars 2013, pp. 165-173.

BOURSIER Marie-Emma

« Verrou de Bercy : consécration manquée du principe d'indépendance du parquet », *AJ Pénal*, 2016, p. 538.

BOUSARDO Vanessa et MAES Michel, « Impôts – Pénalisation de la fraude fiscale : la fin justifie-t-elle les moyens ? », *Revue Droit pénal*, LexisNexis, n° 10, octobre 2018, dossier 9.

BOUSTA Rhita

« De la créativité du juge fiscal : l'exemple de l'indépendance des procédures fiscale et pénal », *Dr. fisc.*, n° 10, 21 avril 2011, étude 310.

BOUVET Marc

« Séparation des autorités administratives et judiciaires », Nicolas Kada éd., *Dictionnaire d'administration publique*. Presses universitaires de Grenoble, 2014, pp. 460-462.

BOUVIER Michel

« La lutte contre l'évasion fiscale internationale : répression ou prévention ? », *RFPP*, n° 110, 2010, p. 2.

« Editorial », *RFPP*, n° 127, 2014, p. 5.

BOYER Louis

Rapport sur l'adéquation du droit pénal français au regard de la délinquance fiscale » in *Les frontières de la répression*, Tome I, *Imprudence, droit économique et social, pays de l'Est*, Congrès belge de criminologie de Bruxelles (du 15 au 18 mars 1972), Editions de l'université de Bruxelles, 1974, pp. 229-254.

BRACH-TIEL Delphine

« Avant-Propos. *Non bis in idem* : du mythe à la réalité », BRACH-TIEL Delphine (sous-dir.), *Existe-t-il encore un seul non bis in idem aujourd'hui ?*, L'Harmattan, 2017, pp. 5-10.

BRIÈRE DE L'ISLE Georges et LALUMIÈRE Pierre, Note sous Cass. crim., 16 mai 1968, *J.C.P.*, 1969.11.15803.

BRILLAT Manuela

« L'application transfrontalière du principe *ne bis in idem* », *Dalloz actualité*, 28 septembre 2023.

BRUZZESE Grazia et ROMANO Leonardo, « La directive sur la lutte contre les fraudes portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union », *Revue de l'Union européenne*, 2023 p. 544.

BRUNET Bernard

« La lutte contre la délinquance », *Gaz. Pal.* 7 sept. 2002, p. 4.

BUCHHOLZ Erich

« Eléments pour une comparaison de la politique pénale de la République Démocratique Allemande et de la République Fédérale d'Allemagne », *Arch. pol. crim.*, n° 11, 1989, pp. 153-174.

BUISSON Jacques

« Lutte contre la fraude et la grande délinquance économique et financière », *Procédures*, n° 3, Mars 2014, comm. 82.

« Les aspects de procédure pénale dans la loi relative à la lutte contre la fraude », *Procédures*, n° 12, déc. 2018, comm. 377.

CABON Sarah-Marie

« Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du " verrou de Bercy" », *Dr. fisc. 2014*, n° 46, chron. 620.

« Entre pragmatisme et idéalisme, quelle place pour la négociation en droit pénal fiscal ? », *Dr. fisc.* n° 11, 2019, étude 199

CADORET Morgane, LAMBERT Maxence et COUTARD Chloé, « Propos introductifs : la criminalité environnementale et l'émergence du droit pénal de l'environnement », *Annales de l'institut de criminologie et de sciences pénales – Roger Merle*, Volume n°2, 2021, pp. 216-217.

CAHN Olivier

« Un an de droit pénal de l'Union européenne - (Février 2022 – Février 2023) », *Dr. pén.*, n°4, avril 2023, pp. 23-28.

CAIOLA Antonio

« La relativité d'un principe. Cumul de sanctions et limitations au principe *ne bis in idem* », *Revue des affaires européennes*, 2022/2, pp. 345-352.

CAMOUS Eric

« La confiscation en valeur : une peine en devenir », *Dr. pén.*, n° 7-8, juillet 2017, dossier 5, pp. 10-13.

« La peine patrimoniale : une alternative prospective à la peine d'emprisonnement », *AJ Pénal*, 2018, p. 25.

CANIVET Guy

« Variations (1) sur le *ne bis in idem* ou les tribulations (2) de la répression des comportements financiers illicites en Europe. Comparaison franco-belge », ALEN André, DAOUT François, NIHOUL Pierre (sous-dir., *Libertés, (l)égalité, humanité. Mélanges offerts à Jean Spreutels*, Bruylant, 2018, p. 1061 et s.

CARON Emilie

« Le *Big Data* fiscal : quelles conséquences pour le contrôle fiscal et les contribuables ? », *GFP*, 2021/6, n°6, pp. 77-83.

CARREL Marion et COTTIN-MARX Simon, « Lancer l'alerte contre l'évasion fiscale : ressorts et effets du Luxleaks. Entretien avec Antoine Deltour », *Mouvements*, vol. 97, no. 1, 2019, pp. 53-62

CARTOU Louis, « La protection des intérêts financiers des communautés européennes », *LPA*, 20 janvier 1997, p. 7.

CARTUYVELS Yves

« La gravité au cœur du droit pénal. Un détour par l'histoire de la pensée pénale moderne », ALIX Julie et DARSONVILLE Audrey (dir.), *Gravité et droit pénal*, Editions mare & martin, 2021, pp. 23-39.

« Remarques transversales », ALIX Julie et DARSONVILLE Audrey (dir.), *Gravité et droit pénal*, Editions mare & martin, 2021, pp. 291-295.

CASAMAYOR Louis

« Pourcentages et privilèges », *L'Esprit*, janvier 1970, pp. 101-103.

CASSAN Catherine et MISPELON Paul,

« Fraude fiscale : mieux vaut guérir que prévenir ? », *Dr. fisc.* n°22, 31 mai 2019, act. 260.

« *Non bis in idem* : *bis repetita* ? », *Dr. fisc.* n° 47, 19 novembre 2020, comm. 445.

« Cumul des sanctions pénales et fiscales : une histoire sans fin ? », *Dr. fisc.*, n° 27, juillet 2022, comm. 276.

CASSARD-VALEMBOIS Anne-Laure

« Le « verrou de Bercy » n'a pas sauté ! », *AJDA*, 2016, p. 1925.

CASTAGNEDE Bernard

« La loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière », *JCP éd. G.*, 1978, I, 2892.

CATELAN Nicolas

« Lutte contre la délinquance économique », *RSC*. 2014, p. 393.

« Constitution *vs* CEDH *vs* UE : *ne bis in idem* et la répression des opérations d'initié », *RSC*, 2016/3 (n°3), p. 480.

« *Ne bis in idem* et manipulation de cours : condamnation sans réserve du cumul de poursuites », *La lettre juridique*, juin 2019.

« Panorama de droit pénal des affaires », *Lexbase Pénal*, n° 22, 19 décembre 2019.

CATELAN Nicolas et SAENKO Laurent,

« De quoi la CJIP est-elle réellement le nom ? », *Gazette du Palais*, 16 mars 2021, n° 11, pp. 69-73.

« *Ne bis in idem*, fraude fiscale et cumul des actions et sanctions : épilogue ? », *Gazette du Palais*, 20 septembre 2022, n° 29 pp. 59-63.

CAUDAL Sylvie

« Les sanctions des atteintes au milieu : domaine public naturel et environnement : Les sanctions administratives et fiscales », MALLET-BRICOUT Blandine (dir.), *La sanction. Colloque du 27 novembre 2003 à l'université Jean Moulin Lyon 3*, L'Harmattan, 2007, pp. 93-118.

CAVALIER Georges

« La fraude fiscale en France, en Europe et à l'international : contradictions, efficacité et nouvelles technologies », *REIDF*, Bruylant, n° 2023/2, pp. 133-135.

CAZALBOU Paul

« Les incriminations redondantes de la fraude aux prestations sociales », *Les affres de la qualification juridique*, Presses de l'Université Toulouse 1 Capitole, 2015, pp. 93-111.

« Retour critique sur le principe d'unicité de qualification des faits en droit pénal », *RSC*, 2018, p. 387.

CECI Emanuele et LALLEMANT Florence,

« Le principe "*non bis in idem*" au regard de la récente jurisprudence européenne : évolution ou remise en question ? », *Revue Générale de fiscalité et de comptabilité publique*, 2018/7, pp. 7-17.

« Sanctions fiscales face au principe *non bis in idem* », STEVENART MEEUS François et TRAVERSA Edoardo (sous-dir.), *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale. Principes généraux.*, Larcier, 2020, pp. 589-593.

CHACORNAC Jérôme

« La répression des abus de marché à l'épreuve de la prévisibilité des peines : vers un autre *Grande Stevens* », *Recueil Dalloz*, 2016, p. 1264.

« Le "tout pénal" », REYGROBELLET Arnaud et HUET Nathalie (dir.), *La réforme du contentieux boursier*, 1^{re} édition, Bruxelles, Larcier, 2016, pp. 181-196.

« L'articulation des répressions. Comment résoudre le problème de *non bis in idem* ? », *RSC*, 2019, pp. 333-345.

CHAMPRENAULT Catherine

« Une nouvelle articulation des sanctions pénales et administratives en matière boursière », *Bulletin Joly Bourse*, Mars-Avril 2017, pp. 166-171.

CHILSTEIN David

« L'efficacité du droit pénal de l'environnement », BOSKOVIC Oliveira (dir.), *L'efficacité du droit de l'environnement. Mise en œuvre et sanctions*, Dalloz, 2010, pp. 67-81.

CHRISTODOULOU Hélène

« De l'émergence à une véritable politique pénale de l'Union européenne », *Revue de l'Union européenne*, 2022, p. 101.

CLAES Ana Laura et VAN HOUTE Céline, « L'intégration de l'action fiscale autonome dans la procédure pénale, tel qu'introduit par la nouvelle loi *una via* du 5 mai 2019 », *RGCF*, 2021, liv. 3-4, p. 297.

CLAUDE Ophélie

« Réflexions sur la première convention judiciaire d'intérêt public », *AJ Pénal*, 2018, p. 30.

CLAUDEL Emmanuelle

« Les conséquences de la QPC du 18 mars 2015 (principe du non cumul des sanctions) », CALMETTE Jean-François (sous-dir.), *Sanctions en droit de la concurrence et concurrence des sanctions*, Mare & Martin, 2017, pp. 147-187.

« L'obstruction à l'enquête à la française : une inconstitutionnalité bien singulière », *RTD Com.* 2021, p. 312.

CLAVERIE-ROUSSET Charlotte

« Le délit de fraude fiscale et les délits voisins », *Dr. fisc*, n° 46, 2014, étude 622.

« *Ne bis in idem* et les concours d'infractions pénales : l'encadrement européen », *RPDP*, 2020.

COHEN-BLANCHE Marielle

Le droit répressif non pénal : un droit plus adapté ? - . - L'exemple de l'Autorité des marchés financiers », *Dr. pén.* n° 9, septembre 2009, étude 22.

COLLET Martin

« Panama Papers : quelles conséquences un an après ? », *Recueil Dalloz*, 2017, p. 1184.

COLLET Martin et COLLIN Pierre, « Le cumul de sanctions pénale et fiscale face aux exigences constitutionnelles et européennes », *JCP éd. G.*, 18 juillet 2016, chron n° 29, pp. 1453-1456.

CONSTANT Jean

« Les systèmes de répression en matière d'infractions économiques », *Annales de la Faculté de Droit de Liège*, 1959, IV, pp. 287-313.

CONTE Philippe

« "Effectivité", "inefficacité", "sous-effectivité", "surefficacité"... : variations pour droit pénal », *Le droit privé français à la fin du XX^e siècle, Etudes offertes à Pierre Catala*, Litec, 2001, pp. 125-132.

« Conditions d'application du principe », *Dr. pén.* n°12, décembre 2019, comm. 195.

« *Non bis in idem* : bref exercice d'exégèse d'où il résulte que le droit n'est pas la physique », *Dr. pén.* n°3, mars 2020, Etude 10, pp. 19-20.

« Conditions d'application du principe », *Dr. pén.* n°2, février 2022, comm. 23.

CONVERT Laurent

« Le Code pénal en Espagne – Un reflet de l'Europe », *Livre du bicentenaire du Code pénal et du Code d'instruction criminelle*, Dalloz, 2010, pp. 185-254.

COPE Jean-François

« Préface », *Charte du contribuable*, 2005, p. 3.

COSSIN Jean-Pierre

« Une pénalisation accrue de la fraude fiscale... », *Revue française de comptabilité*, n° 527, Janvier 2019, p. 10.

« Le contrôle fiscal d'hier, d'aujourd'hui et de demain... », *Revue Française de comptabilité*, Octobre 2020, n° 546 pp. 15-17.

COSSON Jean

« La fraude fiscale en France », *Gaz. Pal.*, 8 juillet 1972, pp. 411-421.

« La répression pénale de la fraude fiscale », *RFFP*, n° 5, 1984, pp. 101-112.

« V. – Infractions contre l'ordre financier », *RSC*, 1985, n° 2, pp. 315-320.

COTE Yves-Aubert

« La fraude fiscale », *L'Actualité économique*, volume 43, numéro 1, avril-juin 1967, pp. 87-105.

COURAKIS Nestor

« Introduction à l'étude de la criminalité en col blanc », *RSC*, 1974, n°4, pp. 765-781

COUSTET Thomas

« La justice pénale négociée au secours du verrou de Bercy », *Dalloz actualité*, 8 octobre 2018.

CUTAJAR Chantal

« Le volet répressif de la loi sur la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance financière », *AJ Pénal*, 2013, p. 638.

« Plaidoyer pour la suppression du verrou de Bercy », *JCP éd. G.*, n° 26, 24 juin 2013, chron. 728.

« La lutte contre la fraude fiscale à l'épreuve des droits fondamentaux », *JCP éd. G.*, n° 29-34, 15 juillet 2013, pp. 1418-1419.

« Le nouvel arsenal de lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière », *La semaine juridique Edition générale*, n° 52, 23 décembre 2013, étude 1366.

« Le procureur financier, nouvel acteur de la lutte contre la fraude fiscale », LASSERRE CAPDEVILLE Jérôme, MARCHESSOU Philippe, TRESCHER Bruno, CUTAJAR Chantal (sous dir.), *Fraude et évasions fiscales : état des lieux et moyens de lutte*, Joly Editions, 2015, pp. 193-204.

« L'impérative nécessité d'abolir le "Verrou de Bercy" », *La Semaine juridique*. Édition générale n°5, 29 janvier 2018, chron. 98.

« Partiellement déverrouillé, le verrou de Bercy résiste ! », *Recueil Dalloz*, 2018, p. 2029.

CUVELIER Alexandre

« L'application du principe *non bis in idem* par les juridictions belges : examen de jurisprudence 2014-2020 », *RGCF*, 2021/3-4, pp. 189-203.

DAHAN Jocelyne

« Quelle déontologie pour la médiation familiale ? », *AJ Famille*, 2004, p. 351.

D'AMBROSIO Luca

« Vers un droit pénal commun de l'environnement : critères et techniques d'incrimination », NEYRET Laurent (dir.), *Des écocrimes à l'écocide. Le droit pénal au secours de l'environnement*, Bruylant, 2015, pp. 87-107.

DANET Jean

« Le droit pénal et la procédure pénale sous le paradigme de l'insécurité », *Arch. pol. crim.* n° 25, 2003, pp. 37-69.

DAOUD Emmanuel et DE TONQUÉDEC Victoire,

« La pénalisation du droit fiscal : rappels et inventaire », *Revue Lamy Droit des Affaires*, n° 114, avril 2016, p. 21.

« L'affaire *Wildenstein*, un cas d'école du traitement de la fraude fiscale par le juge pénal », *AJ Pénal*, 2017, p. 178.

DAOUD Emmanuel et PARTOUCHE Hugo, « Étude comparative des CJIP : bilan et perspectives », *Dalloz actualité*, 27 avril 2020.

DAOUD Emmanuel, PERRAULT Marie, RIGAMONTI Valentin, SNITSAR Maria et COUDON-MORINI Léo,

« Circulaire du 4 octobre 2021 : Épisode 2 - Le cadre des échanges d'informations entre l'administration fiscale et le parquet », *Dalloz Actualités*, 29 octobre 2021.

« Circulaire du 4 octobre 2021 : Épisode 4 - L'implication des agents de l'administration fiscale dans l'enquête en matière d'infractions fiscales », *Dalloz actualité*, 22 novembre 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 », *Dalloz Actualités*, 1^{er} décembre 2021.

« Circulaire du 4 octobre 2021 : Épisode 7 - La place de la CRPC et de la CJIP dans la lutte contre la fraude fiscale », *Dalloz Actualités*, 25 janvier 2022

DAOUD Emmanuel, RIGAMONTI Valentin, SNITSAR Maria et COUDON-MORINI Léo, « Circulaire du 4 octobre 2021 : Épisode 8 – L'articulation entre transaction avec l'administration fiscale et poursuites pénales », *Dalloz Actualités*, 1^{er} mars 2022.

DARGENTAS Emmanuelle

« La norme pénale et la recherche autonome des valeurs dignes de la protection pénale », *RPDP*, 1977, pp. 411-424.

DARSONVILLE Audrey

« La pertinence des valeurs sociales protégées », in MISTRETTA Patrick, PAPILLON Salomé et KUREK Camille (dir.), *L'empreinte des valeurs sociales protégées en droit pénal*, Dalloz, 2020, pp. 35-46.

DAVOUST Dominique

« La répression pénale de la fraude fiscale », *LPA*, 16 août 1995, p. 12.

D'AZEMAR DE FABREGUES Pierre et NEZONDET Nicolas,

« Conseils en matière fiscale : les limites avec les notions de complicité fiscale et pénale », *La revue fiscale du patrimoine*, n°5, mai 2020, étude 12.

« La nécessaire lutte contre l'évasion fiscale : un enjeu international pour limiter la compétition fiscale entre États - Panorama international des récentes mesures contre la fraude et l'optimisation fiscales », *La revue fiscale du patrimoine*, n°12, décembre 2021, étude 23.

DEBAT Olivier

« Souveraineté, citoyenneté, Liberté. Le droit pénal fiscal en quête d'équilibre », *Livre du bicentenaire du Code pénal et du Code d'instruction criminelle*, Dalloz, 2010, pp. 771-824.

« La Commission des infractions fiscales, les ressorts d'un désamour inépuisable », *R.E.I.D.F.*, n° 2015/1, pp. 79-87.

« De l'inconstance du législateur fiscal », *Revue de Droit bancaire et financier*, n°3, mai 2019, alerte 49.

DEBOISSY Florence

« Lutte pénale contre la fraude fiscale : quels enjeux pour quels équilibres ? - Actes du colloque organisé le 3 octobre 2014 par l'IRDAP et l'ISCJ », *Dr. fisc.* n° 46, 13 novembre 2014, doctr. 615.

« Retour sur un principe controversé : l'indépendance des procédures pénale et fiscale », *Dr. fisc.* n° 51-52, 18 décembre 2014, étude 692.

« Blanchiment de fraude fiscale : après le flux le reflux ? », *Dr. fisc.* n° 11, 14 mars 2019, chron. 198.

DEBOISSY Florence et DÉTRAZ Stéphane, « Droit pénal et droit fiscal », SAINT-PAU Jean-Christophe (dir.), *Droit pénal et autres branches du droit – Regards croisés*, CUJAS, 2012, pp. 221-245.

DE BRESSON Jean-Jacques

« Inflation des lois pénales et législations ou réglementations "techniques" », *RSC*, 1985, pp. 241-258.

DECAUX Emmanuel, PETTTTI Christophe et TAVERNIER Paul, « Préface », PUECHAVY Michel (dir.), *Le principe ne bis in idem*, Anthémis, 2012, pp. 13-18.

DE CHARRETTE Hervé et DOMINGO Marc, « Préface », DE CHARRETTE Hervé (dir.), *Réflexions sur l'efficacité de la sanction pénale*, Economica, 2003, p. VIII.

DECIMA Olivier

« Le fantôme de *ne bis in idem* », *Recueil Dalloz*, 2015, p. 874.

« C'est grave ? A propos du cumul des sanctions pénales et fiscales », *Recueil Dalloz*, 2016, p. 2442.

« *Unum in idem* : cumul des sanctions pénales et fiscales », *JCP éd. G.*, n° 7-8, 13 février 2017, note 183.

« Tombeau de *ne bis in idem* », *Recueil Dalloz*, 2016, p. 931.

« *Ne bis in idem*, avec réserve », *JCP éd. G.*, n° 50, 11 décembre 2017, comm. 1318.

« La règle *ne bis in idem* dans la jurisprudence de la Cour Européenne des Droits de l'Homme », MATSOPOULOU Haritini (sous-dir.), *La règle ne bis in idem. Concordances et discordances entre les jurisprudences européenne et constitutionnelle*, Mare & Martin, 2019, pp. 15-28.

« La qualification pénale et les valeurs sociales protégées », in MISTRETTA Patrick, PAPILLON Salomé et KUREK Camille (dir.), *L'empreinte des valeurs sociales protégées en droit pénal*, Dalloz, 2020, pp. 47-54.

« Cumul de poursuites et de sanctions en matière fiscale : une nouvelle validation », *RSC*, 2022, p. 901.

« *Requiem pour Ne bis in idem* », *Dr. pén.* n°3, mars 2022, dossier 4.

DECKERT Katrin

« *Ne bis in idem* – L'approche allemande en matière d'abus de marché », REYGROBELLET Arnaud et HUET Nathalie (dir.), *La réforme du contentieux boursier*, 1^e édition, Bruxelles, Larcier, 2016, pp. 89-99.

« Un tribunal spécifique dédié au contentieux financier », REYGROBELLET Arnaud et HUET Nathalie (dir.), *La réforme du contentieux boursier*, 1^e édition, Bruxelles, Larcier, 2016, pp. 196-201.

DECOCQ André

« La procédure pénale en matière fiscale », *L'Application du droit pénal en matière fiscale – 3^{ème} Colloque de la Société de Droit fiscal (4-5 Décembre 1980 – Aix-en-Provence)*, Presses universitaires d'Aix-Marseille, 1982, pp. 59-81.

DE CORAIL Jean-Louis

« Administration et sanction. Réflexions sur le fondement du pouvoir administratif de répression », *Mélanges René Chapus*, éd. Montchrestien, 1992, pp. 103-126.

DEFFAINS Bruno et JEAN Jean-Paul, « Le coût des prisons (à qui profite le crime ?) », *Archives de politique criminelle*, vol. 35, n° 1, 2013, pp. 25-44.

DEFFAINS Bruno et LEHMANN Etienne, « Réflexions autour de l'analyse économique de l'évasion fiscale », *REIDF*, Bruylant, n° 2017/4, pp. 405-414.

DE FIGUEIDERA Jorge y L. ALMEIDA COSTA Antonio, « La réforme pénale portugaise, *RDPC.*, janvier 1985, pp. 12-13.

DE FIGUEIREDO DIAS Jorge

« Les nouvelles tendances de la politique criminelle du Portugal », *Arc. pol. crim.*, n° 6, 1983, pp. 193-207.

DE FONTAINE Sophie

« Le droit de l'Union européenne et la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales : états des lieux », *Gestion & Finances publiques*, 2020, n°4, pp. 115-122.

DEGOFFE Michel

« La sanction à caractère punitif selon le Conseil constitutionnel », MALLET-BRICOUT Blandine (dir.), *La sanction. Colloque du 27 novembre 2003 à l'université Jean Moulin Lyon 3*, L'Harmattan, 2007, pp. 47-60.

DE GRAEVE Loïc

« La notion de sanction pénale en droit interne », MALLET-BRICOUT Blandine (dir.), *La sanction. Colloque du 27 novembre 2003 à l'université Jean Moulin Lyon 3*, L'Harmattan, 2007, pp. 61-80.

« La répression », REYGROBELLET Arnaud et HUET Nathalie (dir.), *La réforme du contentieux boursier*, 1^e édition, Bruxelles, Larcier, 2016, pp. 21-69.

« L'hypothèse d'une réécriture des éléments constitutifs des délits et manquements d'initié », REYGROBELLET Arnaud et HUET Nathalie (dir.), *La réforme du contentieux boursier*, 1^e édition, Bruxelles, Larcier, 2016, pp. 2013-214.

DELABRUYERE Dominique, HERMILLY Jocelyne, et RUELLAND Nadine, « La délinquance économique et financière sanctionnée par la Justice », *Infostat Justice*, n° 62, Juin 2002.

DELAGE Pierre-Jérôme

« De l'arrêt *Ben Haddadi* à l'affaire du *Drugstore Publicis* », *Recueil Dalloz*, 2020, p. 204.

DELALANDE Nicolas

« France : "Un niveau élevé de civisme fiscal" », *Revue Projet*, vol. 341, no. 4, 2014, pp. 6-14.

DE LA MARDIERE Christophe

« Introduction et décision du Conseil constitutionnel », *Dr. fisc*, n° 51-52, 19 Décembre 2013, comm. 563.

« La loi relative à la lutte contre la fraude fiscale : la France reste un Etat de droit », *JCP éd. E.*, n° 1-2, 8 janvier 2014, note 1018, pp. 60-62.

« La répression fiscale en France sous l'Ancien Régime », *REIDF*, Bruylant, 2015, pp. 31-35.

« Abus de droit : la fin de l'habileté fiscale ? », *Dr. fisc*, n°28, 13 juillet 2023, comm. 244.

DE LAMY Bertrand

« Préface », BEAUSSONNIE Guillaume, *Le rôle de la doctrine en droit pénal*, L'Harmattan, 2006, p. 8.

« Le non-cumul des sanctions par la non-constitutionnalisation du principe *ne bis in idem* », *RSC*, 2015, p. 705.

DELMAS-MARTY Mireille

« Criminalisation et infraction financière », *RSC*, 1977, pp. 509-520.

« Rendre le droit pénal des affaires plus dissuasif », *RDPC*, Avril 1981, n° 4, p. 299 et s.

« Préface », ROBERT Jacques-Henri et REMOND-GOUILLOUD Martine, *Droit pénal de l'environnement*, Ed. Masson, Paris, 1983, pp. 23-25.

« Sanctionner autrement ? », *Archives de politique criminelle*, n° 7, 1984, pp. 50-53.

« Pour des principes directeurs de la législation pénale », *RSC*, 1985, n° 2, p. 226.

« Code pénal d'hier, droit pénal d'aujourd'hui, matière pénale de demain », *Recueil Dalloz*, Sirey, 1986, 4^{ème} cahier, chronique pp. 28-34.

« Commentaire de la question I », in « Les problèmes juridiques et pratiques posés par la différence entre le droit criminel et le droit administratif pénal », *Revue internationale de droit pénal*, Editions Erès, Volume 59, 1988, pp. 15-19.

« Rapport général », in « Les problèmes juridiques et pratiques posés par la différence entre le droit criminel et le droit administratif pénal », *Revue internationale de droit pénal*, Editions Erès, Volume 59, 1988, pp. 27-64.

« Les conditions de rationalité d'une dépenalisation partielle du droit pénal de l'entreprise », *Bilan et perspectives du droit pénal de l'entreprise, IX^e Congrès de l'Association française de Droit Pénal (Lyon, 26-28 novembre 1987)*, Economica, Paris, 1989, p. 89 et s.

« Réformer : anciens et nouveaux débats », *Pouvoirs*, n° 55, 1990, pp. 5-21.

« Nouveau Code pénal, avant-propos », *RSC*, 1993, p. 437.

« Vers une autre logique juridique : à propos de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme », *D.* 1998, 28^{ème} cahier, Chron. XXXV, pp. 221-224.

« Harmonisation des sanctions et valeurs communes : la recherche d'indicateurs de gravité et d'efficacité », DELMAS-MARTY Mireille, GIUDICELLI-DELAGE Geneviève et LAMBERT-ABDELGAWAD Elisabeth (sous-dir.), *L'harmonisation des sanctions pénales en Europe*, Société de législation comparée, Paris, 2003, pp. 583-590.

« Préface », NEYRET Laurent (dir.), *Des écocrimes à l'écocide. Le droit pénal au secours de l'environnement*, Bruylant, 2015, pp. VII-XIII.

DELRUE Geert

« La police fiscale en Belgique », *REIDF*, n° 2015/1, pp. 68-78.

DELVOLVE Pierre

« La justice hors du juge », *Cahier de droit de l'entreprise*, 1984, n°4 pp. 16-23.

« Droit pénal et droit administratif », *Arch. phil. droit*, Tome 53, 2010, pp. 146-163.

DE MASSIAC Brieuc

« La commission des infractions fiscales ou les avatars d'une réforme en trompe-l'œil », *Dr. pén.* mai 1990, chron. p. 1.

DEMICHEL André

« Le droit pénal en marche arrière », *Recueil Dalloz*, 1995, p. 213.

DE RAVEL D'ESCLAPON Anne

« L'avenir de la coopération fiscale dans l'Union européenne », LASSERRE CAPDEVILLE Jérôme, MARCHESSOU Philippe, TRESCHER Bruno, CUTAJAR Chantal (sous dir.), *Fraude et évasions fiscales : état des lieux et moyens de lutte*, Joly Editions, 2015, pp. 70-83.

DEROUIN Philippe

« Les contentieux de la répression », *RFFP* n° 17, 1987, p. 103 et s.

« L'appréciation de l'opportunité des poursuites », LAMBERT Thierry (dir.), *Les sanctions pénales fiscales*, L'Harmattan, 2007, pp. 139-141.

« La notion de fraude fiscale aggravée », *REIDF*, 2020/2, pp. 191-201.

DE RICOLFIS Thomas et LEJEUNE Olivier, « L'action de la police judiciaire dans la lutte contre la fraude fiscale complexe : l'Office central de lutte contre la corruption et les infractions financières et fiscales », *Dr. fisc.* n° 38, 22 septembre 2016, étude 498.

DESRAMEAUX Alexandre

« La dénonciation fiscale en France et aux Etats-Unis : un enjeu républicain », *R.E.I.D.F.*, n° 2018/1, pp. 61-68.

DESTERBECK Francis

« L'infraction et la fraude fiscale », *Revue Générale du Contentieux Fiscal*, 2019/4, pp. 274-326.

DETRAZ Stéphane

« La prétendue présomption d'innocence », *Dr. pén.* n°3, mars 2004, chron. 3.

« Un an de droit pénal fiscal et douanier -. Octobre 2009 - août 2010 », *Dr. pén.* n° 10, octobre 2010, chron. 8.

« Un an de droit pénal fiscal et douanier -. Septembre 2010 - août 2011 », *Dr. pén.* n° 10, octobre 2011, chron. 8.

« Un an de droit pénal fiscal et douanier -. Septembre 2011 - août 2012 », *Dr. pén.* n° 10, octobre 2012, chron. 8.

« Un an de droit pénal fiscal et douanier -.- Septembre 2012 - août 2013 », *Dr. pén.* n° 10, octobre 2013, chron. 9.

« Les sanctions de la fraude fiscales à l'épreuve des principes constitutionnels et européens », *Dr. fisc.*, n°46, 13 novembre 2014, chron. 625.

« Un an de droit pénal fiscal et douanier -.- Septembre 2014 - août 2015 », *Dr. pén.* n° 10, octobre 2015, chron. 8.

« Un an de droit pénal fiscal et douanier -.- Septembre 2015 - août 2016 », *Dr. pén.* n° 10, octobre 2016, chron. 9.

« Constitutionnalité relative du cumul des sanctions fiscales et pénales », *Dr. fisc.* n° 27, 7 juillet 2016, comm. 405.

« La mise à l'écart du principe *non bis in idem* en matière fiscale », *Dr. fisc.*, n°38, septembre 2016, act. 502.

« Validation du régime des poursuites de la fraude fiscale », *RSC*, 2016, p. 529.

« Une brèche dans l'indépendance des procédures fiscales et pénale », *RSC*, 2016, p. 524.

« *Non bis in idem* : Convention européenne et réserve française », *Recueil Dalloz*, 2017, p. 2130.

« Un an de droit pénal fiscal et douanier -.- Septembre 2016 - août 2017 », *Dr. pén.* n° 10, octobre 2017, chron. 9.

« Un an de droit pénal fiscal et douanier -.- Septembre 2017 – septembre 2018 », *Dr. pén.* n° 10, octobre 2018, chron. 9.

« Les temps modernes de la poursuite de la fraude fiscale : le ministère public et les engrenages du "verrou de Bercy" », *Dr. pén.* n°10, octobre 2018, dossier 10.

« Armement et réarmement du droit pénal et du droit fiscal à l'encontre de la soustraction à l'impôt - . - À propos de la loi du 23 octobre 2018, relative à la lutte contre la fraude », *La Semaine Juridique. Edition Générale*, n° 52, 24 décembre 2018, doct. 1393.

« La règle *ne bis in idem* en droit fiscal », MATSOPOULOU Haritini (sous-dir.), *La règle ne bis in idem. Concordances et discordances entre les jurisprudences européenne et constitutionnelle*, Mare & Martin, 2019, pp. 51-62.

« L'Administration et le juge pénal. Quelle articulation possible entre l'administration et le juge pénal ? Le domaine fiscal peut-il servir de modèle ? », *RSC*, vol. 1, no. 1, 2019, pp. 47-54.

« La pérennisation jurisprudentielle du cumul des répressions fiscale et pénale », *Dr. fisc.* n° 11, 14 mars 2019, comm. n° 201.

« Création du Service d'enquêtes judiciaires des finances (SEJF) », *Dr. pén.*, n° 7-8, juillet 2019, comm. 133.

« Un an de droit pénal fiscal et douanier -.- Septembre 2018 – août 2019 », *Dr. pén.* n° 10, octobre 2019, chron. 8.

« La transmission automatique des dossiers pénaux au parquet ou l'art de se passer de la Commission des infractions fiscales », *R.E.I.D.F.*, n° 2020/2, n°1 pp. 202-208.

« Cumul des sanctions fiscales et pénales : la Cour de justice de l'Union européenne appelée à se prononcer », *La Semaine Du droit, Edition générale*, n° 49, 30 novembre 2020, comm. 1343.

« Cumul des répressions fiscale et pénale », *JCP éd. G.*, n° 27, 11 juillet 2022, p. 1370.

« Le droit pénal fiscal et la comptabilité. De l'autonomie du délit comptable par rapport au délit de fraude fiscale », *JCP éd. E.*, n° 36, 8 septembre 2022, pp. 39-45.

« Un an de droit pénal fiscal et douanier (Août 2020 – Août 2021) », *Dr. pén.* n° 9, septembre 2022, chron. 9.

« Droit pénal fiscal : chronique de l'année 2022 », *Dr. fisc.*, n° 13, 3 avril 2023, chron. 136.

« Cumul des sanctions fiscales et pénales : l'épilogue », *JCP éd. G.*, n°14, 10 avril 2023, chron. 450.

« Cumul des répressions fiscale et pénale : combinaison, par la Cour de cassation, de la jurisprudence du Conseil constitutionnel et de la Cour de justice de l'Union européenne », *JCP éd. G.*, n° 19, 15 mai 2023, comm. 573.

« Un an de droit pénal fiscal et douanier – (août 2022 - août 2023) », *Dr. pén.* n° 9, septembre 2023, chron. 9.

DETRAZ Stéphane et DEZEUZE Éric, « Cumul des répressions pénale et fiscale : la Cour de cassation précise la portée des jurisprudences constitutionnelle et européenne en la matière », *JCP éd. G.*, n° 43, 21 octobre 2019, comm. 1086.

DEZEUZE Éric et PELLEGRIN Guillaume, « Extension du domaine de la transaction pénale : la convention judiciaire d'intérêt public - . - À propos de la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 », *La Semaine Juridique. Edition Générale*, n° 3, 16 janvier 2017, doctr. 64.

D'HAUTEVILLE Anne

« Préface », Marion LACAZE, *Réflexions sur le concept de bien juridique protégé par le droit pénal*, LGDJ, coll. Fondation Varenne, n°39, 2011, pp. XI-XII.

DINTILHAC Jean-Pierre

« Quelle politique criminelle ? », DUCOULOUX-FAVARD Claude et LOPEZ Christian (dir.), *La criminalité d'argent : Quelle répression ? - Actes du colloque tenu à la Première Chambre de la Cour d'appel de Paris le 14 novembre 2003*, LGDJ, 2004, pp. 233-248.

DORT Aurélie

« La numérisation des contrôles fiscaux, une utilisation croissante des algorithmes », *Lexbase Fiscal*, novembre 2021, n° 884, 13 p.

DOURNEAU-JOSETTE

« La fraude fiscale et la Convention européenne des droits de l'homme », LASSERRE CAPDEVILLE Jérôme, MARCHESSOU Philippe, TRESCHER Bruno, CUTAJAR Chantal (sous dir.), *Fraude et évasions fiscales : état des lieux et moyens de lutte*, Joly Editions, 2015, pp. 151-170.

DOURNAUX Frédéric

« La répression pénale peut-elle être concurrencée par la sanction administrative ? L'exemple des abus de marchés », LEROY Jacques (sous-dir.), *Faut-il rethéoriser le droit pénal ?*, LexisNexis, 2017, pp. 115-124.

DRAME Mamadou Alioune

« République de guinée, les compétences concurrentes nationales et internationales et le principe "ne bis in idem" », *Revue internationale de droit pénal*, vol. 73, no. 3-4, 2002, pp. 981-988.

DREYER Emmanuel

« La subsidiarité du droit pénal », *Mélange J.H. Robert*, LexisNexis, 2012, pp. 247-263.

« Existerait-il une méta-légalité en droit pénal ? », *Légalité, légitimité, licéité : regards contemporains, Mélanges en l'honneur du professeur Jean-François Seuic*, Presses Universitaires de Nancy, 2018, pp. 95-107.

« Ne bis in idem – Matière pénale – Proportionnalité », Xavier DUPRE DE BOULOIS (sous coord.), *Les grands arrêts du droit des libertés fondamentales*, Dalloz, 2^{ème} éd., 2019, pp. 766-773.

« Gravité et théorie de la responsabilité pénale », ALIX Julie et DARSONVILLE Audrey (dir.), *Gravité et droit pénal*, Editions mare & martin, 2021, pp. 139-147.

DRUMMOND France

« Le fabuleux destin de la règle ne bis in idem », *Bulletin Joly Bourse*, décembre 2014, p. 605 et s.

« La décision de la CEDH du 4 mars 2014 et la décision du Conseil constitutionnel du 18 mars 2015 et leurs conséquences », *Bulletin. Joly bourse*. Mars-avril 2017, pp. 162-165.

DUCOS Michèle et FRUYT Michèle, « Quelle formulation pour l'adage juridique : *Non bis in idem* ou *Ne bis in idem* ? », REYGROBELLET Arnaud et HUET Nathalie (dir.), *La réforme du contentieux boursier*, 1^{re} édition, Bruxelles, Larcier, 2016, pp. 83-85.

DUFOURQ Pauline

« Justice négociée et lutte contre la fraude fiscale : quels enseignements tirer de la dernière CJIP Google ? », *Dalloz Actualité*, 17 octobre 2019.

« Conseil constitutionnel : la récente sanction du dispositif de sanction des entraves aux contrôles et enquêtes de l'autorité des marchés financiers », *Dalloz actualité*, 3 mars 2022.

« Constitutionnalité du cumul de poursuites et de sanctions en cas d'opposition à un contrôle fiscal », *Dalloz actualité*, 22 avril 2022.

« Justice négociée : Une nouvelle CJIP concernant des faits de blanchiment de fraude fiscale », *Dalloz Actualité*, 25 mai 2023.

« Retour sur l'application du principe *non bis in idem* en matière de fraude fiscale », *Dalloz Actualité*, 7 juillet 2023.

DUPRE Marc

« Le droit pénal fiscal à l'épreuve des principes du droit pénal », *Dr. pén.* n° 9, Septembre 2013, dossier 6.

DUSSART Vincent

« La Direction générale des finances publiques et la prévention du contentieux fiscal », LAMBERT Thierry (dir.), *Le contentieux fiscal en débats*, Paris, LGDJ, 2014, pp. 67-80.

« La police fiscale », *Dr. fisc.* n° 51-52, 18 décembre 2014, doctr. 695.

EL KAROUI Gradzig, GUICHARD Michel et OBADIA Ève, « Le déclenchement des poursuites pénales : table ronde sur le maintien du "verrou de Bercy" », *Dr. fisc.* n° 46, 13 novembre 2014, chron. 621.

ENTRAYGUES Gilles, DE LA MARDIERE Christophe, LIEB Jean-Pierre et RACINE Pierre-François. « Lutte contre la fraude fiscale et Constitution. Constitutions », *Revue de droit constitutionnel appliqué*, janvier-mars 2014, n° 2014-1, p. 17-27.

ERGEC Rusen

« Le contentieux fiscal et les exigences de procédure : les enseignements de la Convention européenne des droits de l'homme », *Revue Général du Contentieux Fiscal*, 2019/5, pp. 343-348.

ESCLASSAN Marie-Christine

« Mieux adapter la contrainte fiscale : L'essor des dispositifs d'essence contractualiste en droit fiscal français », *Mélanges en l'honneur de Robert Hertzog*, Economica, 2011, pp. 199-210.

ESTUPIÑAN-SILVA Rosmerlin

« La lutte contre la criminalité environnementale au sein des Etats », NEYRET Laurent (dir.), *Des écocrimes à l'écocide. Le droit pénal au secours de l'environnement*, Bruylant, 2015, pp. 19-38.

FAKHFAKH Emma

« La brigade des investigations et de la lutte contre l'évasion fiscale : la nouvelle "police fiscale" tunisienne », *REIDF*, n° 2018/3, pp. 395-401.

FALQUE Géraldine et MICHIELS Olivier,

« Le principe *non bis in idem* et les procédures mixtes : un camouflet infligé à la jurisprudence Zolotoukhine ? », *J.L.M.B.*, 2017/23, pp. 1069-1078.

« Le principe *non bis in idem* : quand le droit belge intègre les soubresauts du droit européen ? », *Actualités de droit pénal et de procédure pénale*, Larcier, 2019, Vol. 194, pp. 346-350.

FANTI Sébastien et MIZEL Cédric, « *Ne bis in idem* : exit Zolotoukhine et vive Boman », *Pratique Juridique Actuelle*, 5/2015, pp. 1-8.

FARINETTI Aude

« La justice dans le débat démocratique – La protection de la qualité de l'eau : des valeurs sociales aux valeurs chiffrées », *Les cahiers de la justice 2017*, pp. 143-157.

FAUCHER Daniel

« Le contrôle sur pièces et sur place », *La Semaine Juridique Notariale et Immobilière*, n° 13, 2 Avril 1999, p. 561.

FAUVARQUE-COSSON Bénédicte

« Le droit comparé : art d'agrément ou entreprise stratégique », *De tous horizons, Mél. Xavier Blanc-Jouvan*, Paris, Société de législation comparée, 2005, p. 69 et s.

FERNANDEZ-BERTIER Michaël

« *Stating the obvious* : la CJUE rejette l'application du principe *non bis in idem* en matière fiscale pour défaut d'identité de personne entre une personne morale et son représentant légal », *Revue pratique des sociétés*, Vol. 2017, n° 8, pp. 1027-1038.

FERREIRA DE CUNHA Paolo

« Les nouveaux paradigmes de la théorie pénale », *Revue de l'institut de criminologie de Paris*, n°3 – 2001, Ed. ESKA, 2002, pp. 79-88.

FISZER Janusz

« Les modalités d'engagement des poursuites pénales fiscales en Pologne », LAMBERT Thierry (dir.), *Les sanctions pénales fiscales*, L'Harmattan, 2007, pp. 133-137.

FLAUSS Jean-François

« Actualités de la Convention européenne des droits de l'homme », *AJDA*, 2009, p. 872.

FLORE Daniel

« Le principe *ne bis in idem* en droit pénal européen », BRACH-TIEL Delphine (sous-dir.), *Existe-t-il encore un seul non bis in idem aujourd'hui ?*, L'Harmattan, 2017, pp. 11-27.

FONTANEAU Pierre

« Procédure et sanctions en matière d'infraction fiscale », *Evasione fiscale e repressione penale. Atti del Convegno (Torino, 7-8 marzo 1981)*, CEDAM, 1982, pp. 191-214.

FOUCHARD Isabelle et NEYRET Laurent, « 35 propositions pour mieux sanctionner les crimes contre l'environnement. Rapport de synthèse », NEYRET Laurent (dir.), *Des écocrimes à l'écocide. Le droit pénal au secours de l'environnement*, Bruylant, 2015, p. 315 et s.

FOUQUET Olivier

« Sécurité fiscale et fraude fiscale », *RFPP*, n° 127, 2014, pp. 151-161.

FOURMENT François

« Fraude fiscale : "Verrou de Bercy" *in rem* et non *in personam* », note sous Crim. 28 juin 2017, n° 16-81.697, *Gaz. Pal.* 24 octobre 2017, n° 36, p. 57.

FOURRIQUES Michel

« La Commission des infractions fiscales : quand la fraude fiscale devient un délit pénal », *Revue française de comptabilité*, n° 437, novembre 2010, p. 15.

FRANSSEN Vanessa

« La notion "pénale" : mot magique ou critère trompeur ? Réflexions sur les distinctions entre le droit pénal et le droit quasi pénal », BRACH-TIEL Delphine (sous-dir.), *Existe-t-il encore un seul non bis in idem aujourd'hui ?*, L'Harmattan, 2017, pp. 57-91.

FROGER Charles

« La sanction fiscale dans les jurisprudences constitutionnelle et européenne », *Revue du droit public*, n° 4 – 2013, pp. 929-956.

FUCINI Sébastien

« Principe *non bis in idem* et cumul de poursuites administratives et pénales pour les mêmes faits », *Les nouveaux problèmes actuels de sciences criminelles*, PUAM, 2014, n° 1 pp. 147-176.

FUMENIER Patrick et CHOSSIS Jennifer

« Présentation de la circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale », *Dr. fisc.* n° 24, 12 juin 2014, act. 329.

GAILLARDOT Dominique

« Les conséquences de l'indépendance des contentieux pénal et fiscal pour l'autorité judiciaire », *Dr. fisc.* n° 38, 22 septembre 2016, act. 504.

GALABERT Jean-Michel

« Conclusion et prospective », *La sanction en matière économique et financière : ombres et lumières*, Association Droit et démocratie, *LPA*, 12 janv. 2006, n° 9, p. 31.

GALLICE Thomas

« La fraude fiscale, un délit dans l'air du temps ? », *Baromètre*, n° 2, Juin 2023.

GALLOIS Julie

« Les apports de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude », *AJ pénal*, 2018, p. 560.

« Sanctions pénales et fiscales : cumul possible mais toujours sous réserves », *Dalloz actualité*, 7 décembre 2018.

« Fraude fiscale : non-cumul des sanctions pénales et fiscales en présence de faits de faible gravité », *Dalloz actualité*, 11 mars 2022.

« *Ne bis in idem* en matière fiscale : l'extension, par la CJUE, du principe de proportionnalité au cumul des sanctions de natures différentes », *Dalloz actualité*, 18 mai 2022.

« Fraude fiscale : une amende d'intérêt public record prononcée contre le groupe McDonald's pour une CJIP controversée », *Dalloz actualité*, 22 juin 2022.

GALLOUX Jean-Christophe

« La loi n° 2004-204 du 9 mars 2004 portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité », *RTD Com.* 2005, p. 293.

GARAVOGLIA Mario

« L'action de la *Guardia di Finanza* : le regard italien », *REIDF*, n° 2015/1, pp. 88-94.

GARCIN Claude

« Le droit pénal fiscal français : les principales infractions et les personnes punissables », LAMBERT Thierry (dir.), *Les sanctions pénales fiscales*, L'Harmattan, 2007, pp. 47-76.

GARELLO Pierre

« La fraude fiscale : le point de vue économique », *REIDF*, Bruylant, n° 2015/1, pp. 9-18.

GARIN Aurore

« *Non bis in idem* et Convention européenne des droits de l'homme. Du nébuleux au clair-obscur : état des lieux d'un principe ambivalent », *RTDH*, Année 27, n° 106, 2016, pp. 395-432.

GASBAOUI Julien

« Prévisibilité et gravité : de la distinction des critères à la combinaison des critères, *La lettre juridique*, 6 juillet 2023.

GASSIN Raymond

« Le principe de la légalité et la procédure pénale », *Revue pénitentiaire et de droit pénal*, n°2 – Juin 2001, pp. 300-334.

GAUCHER Natalia et MBODJI Mohamadou Fallou, « La convention judiciaire d'intérêt public et la justice pénale », *Procédures*, n° 5, Mai 2018, étude 5.

GAUDEMET Antoine et DILL Alizée, « Convention judiciaire d'intérêt public : une première particulière », *La Semaine juridique. Edition générale*, n° 51, 18 décembre 2017, doct. 1331.

GAUDEMET Yves

« Préface », *Droit pénal et droit administratif : l'influence des principes du droit pénal sur le droit administratif*, LGDJ, 1997, pp. XIX-XXII.

GAUTHIER Romain

« Fraude fiscale : l'administration fiscale n'est pas tenue d'annexer à sa dénonciation l'avis de mise en recouvrement », *Dr. fisc.* n°38, 21 septembre 2023, act. 347.

GHRENASSIA César et EL GOHARI Kévin, « La convention judiciaire d'intérêt public : en attendant la transaction pénale », *RLDA*, n° 125, avr. 2017, pp. 40-47.

GICQUEL Éric

« La fraude fiscale », *Dr. fisc.* n° 28, 2007, étude 725.

GIUDICELLI-DELAGE Geneviève

« La gravité, entre nécessité et contingence. Quelques brefs propos conclusifs », ALIX Julie et DARSONVILLE Audrey (dir.), *Gravité et droit pénal*, Editions mare & martin, 2021, pp. 297-305.

« Avant-Propos », *RSC*, 2022, p. 947.

« Avant-Propos », *RSC*, 2023, p. 3.

GIVANOVITCH Thomas

« Objet et notion de la politique criminelle - Position dans le système général des sciences et spécialement des sciences criminelles », *Les Principaux aspects de la politique criminelle moderne: recueil d'études en hommage à la mémoire du professeur Henri Donnedieu de Vabres*, Ed. Cujas, 1960, pp. 15-27.

GODEFROY Thierry et LAFFARGUE Bernard, « La fraude fiscale et les coûts du crime », Thierry LAMBERT (coord.), *Contrôle fiscal. Principes et pratiques*, Economica, 1988, pp. 144-163.

GOETZ Dorothée

« Jugement *Cabuzac* : sanction hors-norme pour une affaire hors-norme ou révolution du droit pénal des affaires ? », *Dalloz actualité*, 14 décembre 2016.

GOGUEL-NYEGAARD Sébastien

« Blanchiment de fraude fiscale, les glissements dérangeants de la répression », *AJ Pénal*, 2016, p. 186.

GOULARD Guillaume et MISPELON Paul, « Cumul des sanctions pénales et fiscales : "motiver, motiver, il faut motiver" », *Dr. fisc.* n°24, 15 juin 2023, comm. 218.

GUEDON Pablo

« *Blockchain* et lutte contre la fraude fiscale », *REIDF*, Bruylant, n° 2023/2, pp. 224-230.

GUILLEMONT Béatrice

« Le nouveau "verrou de Bercy" », *AJ Pénal*, 2018, p. 502.

GUINCHARD Audrey

« Matière pénale et cumul des sanctions. Vers un meilleur respect du principe *non bis in idem* ? », *Justice et droit du procès, Du légalisme procédural à l'humanisme processuel. Mélanges en l'honneur de Serge Guinchard*, Dalloz, 2010, pp. 517-529.

GRISEL Guillaume

« La sanction administrative », MALLET-BRICOUT Blandine (dir.), *La sanction. Colloque du 27 novembre 2003 à l'université Jean Moulin Lyon 3*, L'Harmattan, 2007, pp. 191-210.

GROS Frédéric

« Coopérer contre soi-même », GARAPON Antoine et SERVAN-SCHREIBER Pierre (sous-dir.), *Deals de justice. Le marché américain de l'obéissance mondialisée*, PUF, 2013, pp. 173-186.

Groupe de recherche Droits de l'Homme et logiques juridiques, « La "matière pénale" au sens de la Convention européenne des droits de l'homme, flou du droit pénal », *RSC*, 1987, pp. 819-854.

GUILLAND Nicolas

« Cumul de sanctions en matière de fraude fiscale et principe *non bis in idem* : première condamnation par la CEDH et application du lien temporel et matériel entre les procédures après l'arrêt A et B c/ Norvège », *JCP éd. E*, n° 36, 7 septembre 2017, comm. 1476.

« Cumul de sanctions de la fraude fiscale et principe *non bis in idem* : l'avocat général de la CJUE ne s'incline pas devant la CEDH », *Dr. fisc.*, n° 42, 19 octobre 2017, comm. 559.

« Cumul de sanctions et fraude fiscale : l'art de l'esquive », *Dr. fisc.*, n° 5, 1^{er} Février 2018, comm. 165.

« Cumul de sanctions de la fraude fiscale : pas de *requiem* pour *non bis in idem* », *Dr. fisc.* n° 21, 24 mai 2018, comm. 285.

GUTMANN Daniel

- « La "pénalisation" du droit fiscal : mythe ou réalité ? », *Dr. fisc.*, 27 janvier 2011, n° 4, Etude 122.
- « Sanctions fiscales et Constitution », *Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel*, n° 33, octobre 2011.
- « Pénalités fiscales : La stagnation des droits du contribuable », *Option finance*, n° 1182, 16 juillet 2012, pp. 20-22.
- « Le contrôle du Conseil constitutionnel sur les sanctions fiscales », *Dr. fisc.* 2015, n° 13, comm. 233
- « Le cumul entre sanctions fiscales et pénales en droit français », *RGCF*, 2016/3, pp. 161-165.
- « Cumul des sanctions fiscales et pénales », *Option Finance*, 24 avril 2023, p. 38.

GUYON Yves

- « De l'inefficacité du droit pénal des affaires », *Pouvoirs*, n° 55, PUF, 1990, pp. 44-48.

HABOUZIT Francis,

- « Le cumul de sanctions dans le champ pénitentiaire », *Archives de Politique Criminelle*, Ed. A. Pedone, Paris, n°45, 2023, à paraître, pp. 251-265.

HAEHL Jean-Philippe

- « Responsabilité des dirigeants des personnes morales (art. L. 266 et L. 267, Livre des procédures fiscales) », *RTD Com.* 1994, p. 374.

HARDY Charles-Henri

- « À la recherche de la cohérence de la répression en matière fiscale », *R.E.I.D.F.*, 2020/2, pp. 172-181.
- « La politique répressive du parquet national financier en matière fiscale », *Droit et Patrimoine*, n° 331, 1^{er} janvier 2023, pp.43-47.

HATOUX Bernard

- « Cumul des sanctions fiscales et pénales ou réserves et interrogations », *RJF*, 12/16, pp. 1077-1082.

HAUSMAN Pierre

- « Le stigmate – Une forme originelle de la réaction sociale », *RPDC*, 1974, pp. 739-758.

HENRION Robert

- « Fraude fiscale et droit pénal », *RDPC*, 1973-1974, pp. 183-210.

HERMON Carole

- « Retour sur le cumul des poursuites et des sanctions pénales et fiscales, une partition inachevée », *RDP*, 2016, p. 1395..

HEZARD Guillaume

- « Présentation de la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale – Une idée audacieuse et originale pour le renforcement de la lutte contre la grande fraude fiscale », *R.E.I.D.F.*, n° 2015/1, pp. 61-67.

HOUDET Chantal

- « Avant-propos », *RFPP*, n° 127, 2014, p. 9.

HOULETTE Eliane

« Le parquet national financier », *Dr. fisc.* n° 38, 22 septembre 2016, étude 494.

« Le parquet national financier. Bilan, actions, perspectives », *Arch. pol. crim.*, 2017/1, n° 39, pp. 67-87.

HUET Jean-Marie

« La politique pénale fiscale », LAMBERT Thierry (dir.), *Les sanctions pénales fiscales*, L'Harmattan, 2007, pp. 30-35.

HUET Nathalie

« L'hypothèse d'un aiguillage entre manquement et délits boursiers », REYGROBELLET Arnaud et HUET Nathalie (dir.), *La réforme du contentieux boursier*, 1^e édition, Bruxelles, Larcier, 2016, pp. 214-229.

HUKKELAAS GAUSTAD Anne et NICOLAS Marie-Agnès, « La convention judiciaire d'intérêt public -.- Quelle compatibilité entre intérêt public de la Société et intérêt privé des sociétés ? », *Cahiers de droit de l'entreprise*, n° 2, Mars 2017, dossier 9.

HULSMAN Louk, « Défense sociale nouvelle et critères de décriminalisation », *Aspects nouveaux de la pensée juridique. Recueil d'études en hommage à Marc Ancel*, Tome. II, Ed. A. Pedone, Paris, 1975, pp. 19-33.

HULSMAN Louk et BERNAT DE CELIS Jacqueline, « Fondements et enjeux de la théorie de l'abolition du système pénal », RINGELHEIM Foulek (sous dir.), *Punir mon beau souci. Pour une raison pénale*, Editions de l'Université de Bruxelles, 1984, pp. 297-317.

INGRAIN Christophe et LORRAIN Rémy, « Verrou de Bercy allégé, justice pénale négociée et droits de la défense -.- Le nouveau visage de la justice pénale fiscale », *JCP éd. G.*, n° 16, 22 avril 2019, comm. 441.

JACQUOT Nicolas

« Retour sur le principe *ne bis in idem* », *REIDF*, n° 2020/2, pp. 217-224.

JACQUOT Nicolas et GUILLAND Nicolas, « Vers une balkanisation du contentieux fiscal ? Réflexions sur les nouveaux contours de l'office du juge pénal en matière de fraude fiscale », *Dr. fisc.*, n° 43, 24 octobre 2019, comm. 412.

JANICOT Laetitia

« Le principe *non bis in idem* et les sanctions administratives », BOURDON Pierre et JANICOT Laetitia (dir.), *Les sanctions administratives : identité(s), pouvoir(s), contrôle(s)*, Lextenso, 2023, pp. 159-167.

JANIN Stéphane

« L'infraction à caractère répressif pour la Cour européenne des droits de l'homme », DUCOULOUX-FAVARD Claude et LOPEZ Christian (dir.), *La criminalité d'argent : Quelle répression ? - Actes du colloque tenu à la Première Chambre de la Cour d'appel de Paris le 14 novembre 2003*, LGDJ, 2004, pp. 45-53.

JARNEVIC Jean-Pierre

« Fraude et évasion fiscales : la relativité d'une distinction », *ACTES*, n° 52, pp. 16-20.

JAWORSKI Véronique

« Le *non bis in idem* en droit pénal de l'environnement », BRACH-TIEL Delphine (sous-dir.), *Existe-t-il encore un seul non bis in idem aujourd'hui ?*, L'Harmattan, 2017, pp. 119-130.

JEANDIDIER Wilfrid

« Les sanctions pénales en matière fiscale », *Dr. fisc.*, 2007, n° 3, comm. 58.

« Des sanctions mixtes : l'exemple des sanctions fiscales et sanction douanières », MALLET-BRICOUT Blandine (dir.), *La sanction. Colloque du 27 novembre 2003 à l'université Jean Moulin Lyon 3*, L'Harmattan, 2007, pp. 83-92.

JEANGÉY Christine

« Le principe *ne bis in idem* dans l'ordre juridique interne italien », PUECHAVY Michel (dir.), *Le principe ne bis in idem*, Anthémis, 2012, pp. 181-212.

JEANTIN Michel et VIANDIER Alain, « Chronique d'actualité », *Revue de droit bancaire et de la bourse*, 1990, p. 205.

JEGOUZO Yves

« Les sanctions administratives, actualité et perspectives », *AJDA*, 2001, p. 1.

JESTAZ Philippe

« La sanction ou l'inconnue du droit », *Dalloz-Sirey*, 1986, Chronique XXXII, pp. 197-204.

« Qu'est-ce qu'un résultat en droit ? », *Etudes offertes au Professeur Philippe Malinvaud*, LexisNexis, 2007, pp. 293-302.

JEZE Gaston

« La fraude fiscale », *Revue de science et de législation financière*, 1933, pp. 187-193.

JOMBART Juliette

« La sanction numérique de "*name and shame*" en droit des affaires », *Dalloz actualité*, 4 février 2022.

JOUINI Mehdi-Emmanuel

« La saisie patrimoniale en matière de fraude fiscale », *La revue fiscale du patrimoine*, n°1 janvier 2023, étude 2.

JUCHS Geoffrey

« *Ne bis in idem* en droit allemand : Etude d'une règle à valeur constitutionnelle » in PUECHAVY Michel (dir.), *Le principe ne bis in idem, op. cit.*, pp. 137-159.

KAMINSKI Dan

« Introduction », KAMINSKI Dan (dir.), *La flexibilité des sanctions. XXIe journées juridiques Jean Dabin*, Bruylant, 2013, pp. 7-16.

KARAKOSTA Christina

« *Ne bis in idem* : une jurisprudence peu visible pour un droit intangible », *RTDH*, 2008/73, pp. 25-49.

KEFER Fabienne

« La sanction répressive administrative : L'exemple du droit du travail », ANDERSEN Robert, DEOM Diane, et RENDERS David (dir.), *Les sanctions administratives*, Bruylant, Bruxelles, 2007, pp. 463-482.

KERNALEGUEN Francis

« Le juge de la fraude fiscale », Loïc CADIET (coord.), *Regards sur la fraude fiscale*, Economica, 1986, pp. 173-183.

KIMRI Mehdi et LEGROS Pierre, « Le régime juridique du contrôle fiscal algorithmique. De l'expérimentation à l'encadrement du recours aux dispositifs algorithmiques fiscaux », *Dr. fisc.* n° 5, 4 février 2021, chron. 122.

KLUGER Jacques

« L'élaboration d'une notion de sanction punitive dans la jurisprudence du Conseil Constitutionnel », *RSC*, 1995, pp. 505-530.

KONING François

« La loi du 20 septembre 2012 instaurant le principe *una via* dans la répression des infractions fiscales, ou la transposition manquée du principe *non bis in idem* », JACOBS Ann et MASSET Adrien (sous-dir.), *Actualités de droit pénal et de procédure pénale*, Larcier, 2014, Vol. 148, pp. 111-144.

KRENC Frédéric

« *Non bis in idem* : la Grande chambre de la Cour européenne des droits de l'homme entend mettre fin à la cacophonie ! », obs. sous CEDH, 10 févr. 2009, n° 14939/03, *Serguey Zolotoukhine c/ Russie*, *Revue du droit pénal de l'entreprise*, 2009, p. 336.

LAGASSE Pauline

« L'arrêt A et B contre Norvège : entre continuité et évolution quant au principe *non bis in idem* », *Journal des tribunaux*, Vol. 1, n° 6718, 2018, pp. 109-117.

LAMARQUE Jean

« Les sanctions fiscales : le droit-de-l'homme contre le droit », *Mélanges en l'honneur du Professeur Christian Louit*, Bruxelles, Bruylant, 2015, p. 371 et s.

LAMBERT Thierry

« Désuétude de la loi fiscale. Dérives de la pratique administrative », *Actes*, n° 52, novembre 1985, pp. 6-10.

« La place des sanctions pénales dans le dispositif général de la lutte contre la fraude fiscale », *Les Petites Affiches*, 30 avril 1999, n° 86, p. 4.

« Introduction », LAMBERT Thierry (dir.), *Les sanctions pénales fiscales*, L'Harmattan, 2007, pp. 5-7.

« En guise de réflexions... Sanctions pénales : beaucoup d'ombres et peu de lumière », LAMBERT Thierry (dir.), *Les sanctions pénales fiscales*, L'Harmattan, 2007, pp. 173-189.

« Une procédure superfétatoire : la flagrance fiscale », *GFP*, 2012, n°3, pp. 105-108.

« Editorial », *REIDF*, Bruylant, n° 2015/1, p. 4.

« Contribution à la définition des nouvelles problématiques du contrôle fiscal », *REIDF*, n° 2018/1, pp. 7-15.

« Editorial », *REIDF*, Bruylant, n° 2018/1, p. 3.

« Editorial », *REIDF*, n° 2020/2, p. 149.

« Editorial », *REIDF*, Bruylant, n° 2023/2, p. 127.

LAMBERT Thierry et MADRE Jean-Loup, « Le vieillissement du parc automobile se ralentit depuis deux ans », *Economie et statistique*, n°225, Octobre 1989 pp. 39-46.

LAMBERT-WIBER Sophie

« Contrôle fiscal : l'arsenal procédural s'adapte et se diversifie », *GFP*, 2012, n° 2, p. 99 et s.

LANNEAU Régis

« L'analyse économique du droit pénal, quelle(s) méthode(s) pour quels résultats ? », CLAVERIE-ROUSSET Charlotte (dir.), *Analyse économique du droit et matière pénale*, LexisNexis, 2018, pp. 3-21.

LARGUIER Jean

« Mort et transfiguration du droit pénal », *Mélanges ANCEL*, T. 2, Pédone, Paris, 1975, pp. 123-150.

LARREGUE Julien

« Le blanchiment des statistiques pénales », *AJ Pénal*, 2019, p. 286.

LASSERRE CAPDEVILLE Jérôme

« Le droit pénal de l'environnement : un droit encore à l'apparence redoutable et à l'efficacité douteuse », NERAC-CROISIER Roselyne (dir.), *Sauvegarde de l'environnement et droit pénal*, L'Harmattan, 2005, pp. 13-71.

« Le délit de fraude fiscale », LASSERRE CAPDEVILLE Jérôme, MARCHESSOU Philippe, TRESCHER Bruno, CUTAJAR Chantal (sous dir.), *Fraude et évasions fiscales : état des lieux et moyens de lutte*, Joly Editions, 2015, pp. 171-192.

« Tremblement de terre pour le droit des abus de marché », *Dalloz actualité*, 20 mars 2015.

« La décision du Conseil constitutionnel du 18 mars 2015 ; impacts et adaptations envisageables », *AJ Pénal*, 2015, p. 182.

« Le *non bis in idem* en droit pénal des affaires », BRACH-TIEL Delphine (sous-dir.), *Existe-t-il encore un seul non bis in idem aujourd'hui ?*, L'Harmattan, 2017, pp. 131-143.

« Nouvelle CJIP rendue en matière de fraude fiscale », *AJ pénal*, 2019, p. 614.

LASSERRE CAPDEVILLE Jérôme, MASCALA Corinne et NEUVILLE Sébastien,
« Propositions doctrinales pour lutter contre l'atteinte au principe *non bis in idem* en matière financière », *Recueil Dalloz*, 2012, p. 693.

LATULIPPE Lyne,

« Avant-propos », *RFFP*, 2015, n° 132, p. 3.

LAVIGNE Pierre

« Le contribuable comme usager de l'administration fiscale », *RFPP*, n° 15, 1986, pp. 77-83.

LAVONDES François

« Quelques informations et réflexions sur la Commission des infractions fiscales (CIF) », LAMBERT Thierry (dir.), *Les sanctions pénales fiscales*, L'Harmattan, 2007, pp. 107-114.

LAVRIC Sabrina

« La traduction française du principe *Non bis in idem* », BRACH-TIEL Delphine (sous-dir.), *Existe-t-il encore un seul non bis in idem aujourd'hui ?*, L'Harmattan, 2017, pp. 47-56.

LAZERGES Christine

« De la fonction déclarative de la loi pénale », *RSC*, 2004, p. 194.

« Des modèles de politique criminelle aux mouvements et systèmes de politique criminelle », *RSC*, 2022, p. 533.

« De la politique criminelle aux politiques criminelles par le prisme des Archives de politique criminelle », *Archives de Politique Criminelle*, Ed. A. Pedone, Paris, n°45, 2023, à paraître, pp. 7-20.

LEBLOIS-HAPPE Jocelyne

« Le groupe *european criminal policy initiative* et le "manifeste pour une politique criminelle européenne" », *Revue internationale de droit pénal*, vol. 82, no. 1-2, 2011, pp. 131-135.

« Le "*Dieselfgate*" ou la possible contribution de Volkswagen à la construction d'un espace pénal européen », *AJ Pénal*, 2023, p. 270.

« Le rôle d'impulsion du groupe *European Criminal Policy Initiative* dans la définition d'une politique criminelle à l'échelon de l'Union européenne », *Archives de Politique Criminelle*, Ed. A. Pedone, Paris, n°45, 2023, à paraître, pp. 213-219.

LE CLAINCHE Michel

« La stratégie numérique de la DGFIP », *GFP*, n° 5, 2016, pp. 64-71.

LECLERCQ Jules

« Variations sur le thème pénalisation-dépénalisation », *Revue de droit pénal et de criminologie*, 1978, p. 807 et s.

LECOCQ Arnaud

« Arrêt "A et B c. Norvège" : l'application du principe *non bis in idem* en présence de procédures parallèles ou mixtes affinée par la Cour européenne des droits de l'homme », *Journal de droit européen*, 2017, pp. 1183 et s.

« *Non bis in idem* : "Cette obscure clarté qui tombe des étoiles" », ALEN André, DAOUT François, NIHOUL Pierre (sous-dir.), *Libertés, (l)égalité, humanité. Mélanges offerts à Jean Spreutels*, Bruylant, 2018, p. 1173 et s.

LECOCQ Arnaud et CECI Emanuele,

« La loi du 22 septembre 2012 instaurant le principe *Una Via* », *Droit pénal de l'entreprise*, 2012/4, pp. 303-304.

« Réforme *Una Via* : le dessus de l'iceberg », *Droit pénal de l'entreprise*, 2013/1, pp. 3-25.

« *Una Via* : la Cour constitutionnelle anoblit le "*non bis in idem*" », *Droit pénal de l'entreprise*, 2014/2, pp. 171-176.

LECOCQ Arnaud et BARTHOLOMEEUSEN Alexandre, « Confirmation par la C.E.D.H. de la nouvelle réalité jurisprudentielle liée au *ne bis in idem* », *Revue internationale des services financiers*, 2020/1, pp. 52-57.

LECOMTE Didier

« Les deux réserves d'interprétation du Conseil constitutionnel à propos des poursuites pour fraude fiscale : une avancée mais dans le brouillard », *REIDF*, 2018/1, pp. 95-102.

LECOMTE Didier et VAPAILLE Laurence, « Le délit de fraude fiscale : le cas de la fraude carrousel », *REIDF*, n° 2015/1, pp. 137-149.

LE COQ Mathieu

« Fraude au permis de construire : causes et conséquences », *JCP A*, n°29-33, 24 juillet 2023, comm. 2246.

LE DAMANY Sylvie, « Compliance & éthique : quelle sont les limites de la pratique du "*name and shame*" ? », *Option Finance*, n° 1549, Lundi 9 mars 2020, p. 40.

LEDUC Charlotte

« Contrôle fiscal et nouvelles technologies : stop ou encore ? », *REIDF*, Bruylant, n° 2023/2, pp. 216-223.

LEFEUVRE André

« La transaction : outil d'optimisation fiscale », *R.E.I.D.F.*, 2022/4, pp. 454-459.

LE FUR Anne-Valérie

« La rationalisation des sanctions, une exigence démocratique en faveur de leur efficacité », *Recueil Dalloz*, 2016, p. 1091.

LE FUR Anne-Valérie et SCHMIDT Dominique,

« Il faut un tribunal des marchés financiers », *Recueil Dalloz*, 2014, pp. 551-559.

« La réforme du contentieux financier imposé par le Conseil constitutionnel », *Recueil Dalloz*, 2015, pp. 894-898.

« Sanctions des abus de marché : "l'aiguillage", source de déraillements », *Recueil Dalloz*, 2015, p. 1450.

« Infractions boursières et infractions fiscales : quel cumul répressif ? », *Bulletin Joly Bourse*, octobre 2016, p. 397.

« Le traitement du cumul des sanctions administratives et pénales en droit interne : entre incohérences et insécurité juridique », *Recueil Dalloz*, 2016, p. 2126.

LEIGH Léonard, « Politique et mesures pénales relatives aux infractions économiques », Georges KELLENS, *La criminalité des affaires : aspects sociologiques et psychologiques, rapport à la XIIème Conférence de directeurs d'instituts de recherches criminologiques*, Strasbourg, Conseil de l'Europe, 1976, p. 120.

LEPOUTRE Jules

« Invalidité des réserves françaises au principe *non bis in idem* (Convention EDH, art. 4, prot. 7) : et si les juges nationaux n'attendaient pas la Cour de Strasbourg ? », *Dr. fisc.* n° 41, octobre 2016, comm. 53.

« La marche contrariée des sanctions fiscales vers le principe *non bis in idem* », *REIDF*, n° 2017/1, pp. 109-118.

LEQUESNE-ROTH Caroline

« La science des données numériques au service du contrôle fiscal français - Réflexions sur l'Algocratie », PARIENTE Alain (dir.), *Les chiffres en finances publiques*, éd. Mare & Martin, 2019, pp. 177-193.

« Intelligence artificielle et finances publiques - La lutte contre la fraude à l'ère digitale Les enjeux du recours à l'intelligence artificielle par l'administration financière », *Dr. fisc.* n° 5, 4 février 2021, chron. 120.

LEMASSON Salomé et VALETEAU Mathieu, « "CumEx" / "CumCum" : optimisation fiscale rime-t-elle avec fraude fiscale ? », *Dr. fisc.* n° 45, 12 novembre 2021, act. 550.

LE ROUX Clarisse

« Droit fiscal et droit pénal », *Annales de l'Institut de criminologie et de sciences pénales – Roger Merle*, Presses de l'Université Toulouse 1 Capitole, n° 3, 2022, pp. 335-342.

LETOUZEY Elise

« L'intégration du Parquet européen dans la procédure pénale française : la révolution tranquille », *Dr. pén.* n° 2, février 2021, étude 6.

« Le parquet européen est opérationnel », *JCP éd. G.*, n° 24, 14 juin 2021, p. 1139.

LEVALLOIS Pierre

« L'équilibre menacé de la procédure fiscale », *RFDA*, 2020, p. 525.

LEVASSEUR Georges

« Le problème de la dépenalisation », *Arch. pol. crim.*, n° 6, 1983, pp. 53-69.

LEVY Antonin et MONIN DE FLAUGERGUES Joris,

« Les récentes mais perfectibles développements de la comparution sur reconnaissance de culpabilité en matière économique et financière -.- Entretien avec Jean-Michel HAYAT, président du tribunal de grande instance de Paris », *Dr. Pén.* n° 10, octobre 2016, étude 21.

« Le blanchiment -.- Un objet privilégié de poursuites et de justice négociée », *Cahiers de droit de l'entreprise*. n° 4, Juillet 2017, dossier 24.

LEVY Antonin et LEMASSON Salomé, « Le blanchiment de fraude fiscale – Typologie pratique de la sanction du blanchiment de fraude fiscale », *Cahiers de droit de l'entreprise*, n° 4, Juillet 2017, dossier 25.

LIEB Jean-Pierre

« Etats et perspectives en France », LAMBERT Thierry (dir.), *Les sanctions pénales fiscales*, L'Harmattan, 2007, pp. 25-30.

LIEB Jean-Pierre, MENARD Charles et SCHIELE Pascal, « Pour une modernisation du contrôle fiscal : à la recherche de l'équilibre entre efficacité et protection du contribuable », Ernst & Young Société d'Avocats, 2018, 31p.

LIEBERT-CHAMPAGNE Monique

« Le rôle de la Commission des infractions fiscales », *Dr. fisc.* n° 38, 22 septembre 2016, chron. 497.

LITTMANN-MARTIN Marie-José

« Droit pénal de l'environnement. Apparence redoutable et efficacité douteuse », *Justice*, Syndicat de la magistrature, 1988, pp. 15-29.

LOPEZ Christian

« Les délits de fraude fiscale : éléments de droit comparé », *GFP*, n° 2, 2012, pp. 141-145.

« L'instauration d'une "police fiscale" : contrôle ou investigation ? », *REIDF*, n° 2015/1, pp. 52-55.

LORVELLEC Soizic

« La circulaire italienne du 19 décembre 1983 portant sur les critères d'orientation pour le choix entre sanctions pénales et sanctions administratives », *RSC*, 1985, n° 3, pp. 657-658.

« Les frontières entre infraction pénale et infraction administrative en Italie », *Arch. pol. crim.*, n° 8, 1985, pp. 179-191.

LUBIN Jean-Jacques

« Contribuables, vous serez tous profilés ! », *Revue fiscale du patrimoine*, n° 11, novembre 2015, éditorial, 10.

MAISTRE DU CHAMBON Patrick

« Le déclin du principe de légalité en matière pénale », *Mélanges en l'honneur du Doyen Roger Decottignies*, Presses Universitaires de Grenoble, 2003, pp. 209-216.

MALABAT Valérie

« Les sanctions en droit pénal, Diversification ou perte d'identité ? », CHAINAIS Cécile et FENOUILLET Dominique (dir.), *Les sanctions en droit contemporain*, Vol. 1. *La sanction, entre technique et politique*, Dalloz, 2012, pp. 69-94.

« Rapport général », in *Concepts, intérêts et valeurs dans l'interprétation du droit positif*, Travaux de l'association Henri Capitant, t. LXVII, Bruylant, 2017, pp. 619-630.

« Le droit pénal a-t-il encore une utilité ? », CLAVERIE-ROUSSET Charlotte (dir.), *Analyse économique du droit et matière pénale*, LexisNexis, 2018, pp. 91-102.

MALHERBE Nicolas

« L'abus de droit comme outil de distinction entre l'optimisation fiscale et la fraude fiscale », *LPA*, 2 juin 2014, p. 9.

MALVERTI Clément et BEAUFILS Cyrille, « Sous des étoiles contraires : le juge administratif face au *ne bis in idem* », *AJDA*, 2019, p. 1150.

MANACORDA Stephano

« La théorie générale de l'infraction pénale en France: lacunes ou spécificités de la science pénale ? », *RDPC*, 1999, pp. 35-53.

MANSERI Adly

« *Ne Bis In Idem* et *Electa Una Via*. Le droit pénal fiscal à la croisée des chemins », *Droit pénal de l'entreprise*, n° 2015/3, pp. 205-221.

MARCUS Édouard

« Comment la politique fiscale prend-elle en compte la nécessité de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale ? », *RFFP*, 2014, n° 127, pp. 73-81.

« Droit à l'erreur, accompagnement : les nouvelles traductions du principe de sécurité juridique en matière fiscale », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, Bruylant, n° 2020/1, p. 104 et s.

MASSET Adrien

« La mise en œuvre dans le domaine pénal des recommandations de la Commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale », *RGCF*, 2014/1, pp. 5-25.

MASSET Adrien et LERUTH Raphaël,

« La répression pénale de la fraude fiscale : focus sur les peines », MONVILLE Pierre (sous-dir.), *Le droit pénal fiscal dans tous ses états*, Larcier, 2022, pp. 55-88.

MARIN Jean-Claude

« Propos introductifs », *Dr. fisc.* n° 38, 22 septembre 2016, chron. 489.

MARTENS Paul

« Les sanctions administratives, un droit pénal dégénéré », ANDERSEN Robert, DEOM Diane, et RENDERS David (dir.), *Les sanctions administratives*, Bruylant, Bruxelles, 2007, pp. 13-23.

MARTINEZ Jean-Claude

« La légitimité de la fraude fiscale », *Études de finances publiques : mélanges en l'honneur de M. le Professeur Paul Marie Gaudemet*, Economica, 1984, pp. 921-942.

MASCALA Corinne

« La contagion de la remise en cause de la constitutionnalité des doubles poursuites pénales et administratives : affaire *Wildenstein* », *RSC*, 2016, p. 75.

MASSIAS Florence

« Pénaliser : une obligation très circonscrite », *Les droits et le Droit. Mélanges dédiés à Bernard Bouloc*, Dalloz, 2007, pp. 745-769.

MATAGRIN Dominique-Henri

« Préférence pénale, préférence morale », *Revue de l'institut de criminologie de Paris*, n°3 – 2001, Ed. ESKA, 2002, pp. 89-98.

MATSOPOULOU Haritini

« La censure par le Conseil constitutionnel de la peine de publication de la décision de condamnation applicable au délit de fraude fiscale », *Revue des sociétés*, 2011, p. 377.

« La fin partielle du cumul des poursuites pour manquement et pour délit d'initié », *Revue des sociétés*, juin 2015, n° 6, pp. 380-386.

« Rapport introductif », MATSOPOULOU Haritini (sous-dir.), *La règle ne bis in idem. Concordances et discordances entre les jurisprudences européenne et constitutionnelle*, Mare & Martin, 2019, pp. 11-14.

MAULET Léa

« Les contours du "dialogue" entre la Cour européenne des droits de l'Homme et la Cour de justice de l'Union européenne sur le principe *ne bis in idem* », *Geneva Jean Monet Working Papers*, 24/2016, 36p.

MAUPIN Emmanuelle

« Le "quoi qu'il en coûte" va peser durablement sur les finances publiques », *Dalloz Actualité*, 18 février 2022.

MAURO Cristina

« *Ne bis in idem*, un tremblement de terre ? », *AJ Pénal*, 2015, p. 172.

MAYAUD Yves

« *Ratio legis* et incrimination », *RSC*, 1983, p. 600.

« La loi pénale instrument de valorisation sociale », *Code pénal et code d'instruction criminelle, Livre du bicentenaire*, Paris, Dalloz, 2010, pp. 3-21.

« Le droit pénal en perte de repères », Philippe CONTE et Stamatios TZITZIS, *La cohérence des châtements*, Dalloz, 2012, pp. 11-26.

« Le droit pénal dans ses rapports avec les autres branches du droit », SAINT-PAU Jean-Christophe (dir.), *Droit pénal et autres branches du droit – Regards croisés*, CUJAS, 2012, pp. 473-486.

MENARD Charles

« Une histoire récente des relations entre l'administration et les contribuables : asymétrie et transparence », BRUNEAU Philippe, MENARD Charles, MERCIER Jean-Yves, MONASSIER Bernard et TUROT Jérôme, *Le fisc tout puissant. Contribuable et administration : l'inégalité des armes*, Francis Lefebvre, 2020, pp. 13-52.

« La pénalisation du droit fiscal : La quantité au détriment de l'exemplarité », BRUNEAU Philippe, MENARD Charles, MERCIER Jean-Yves, MONASSIER Bernard et TUROT Jérôme, *Le fisc tout puissant. Contribuable et administration : l'inégalité des armes*, Francis Lefebvre, 2020, pp. 153-163.

MENU Jean-Luc, CLAVE Patrice et PERE David, « Commentaire de la circulaire du 7 mars 2019. Des précisions attendues sur les modalités d'application de la loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude fiscale », *Revue Internationale de la Compliance et de l'Éthique des Affaires*, n°3, juin 2019, comm. 98.

MERCIER Jean-Yves et TUROT Jérôme, « Il suffit d'intensifier la lutte contre les fraudeurs pour rétablir nos finances publiques », *Les intox fiscales. Pour en finir avec les idées reçues*, Francis Lefebvre, 2019, p. 181 et s.

MERLE Roger

« Place respective des sanctions privatives et non privatives de liberté », *La plume et la parole. Mélanges offerts à Roger Merle*. Ed., Cujas, 1993, pp. 111-119.

MERVEILLEUX DU VIGNAUX Charles

« "Aie confiance, crois en moi" : les nouvelles lignes directrices de la convention judiciaire d'intérêt public », *Dalloz Actualité*, 26 janvier 2023.

MIGNON COLOMBET Astrid

« La convention judiciaire d'intérêt public : vers une justice de coopération ? », *AJ Pénal*, 2017, p. 68.

MIGNON COLOMBET Astrid et BUTHIAU François, « Le *deferred prosecution agreement* américain, une forme inédite de justice négociée -- Punir, surveiller, prévenir ? », *JCP éd. G.*, n° 13, 25 mars 2013, doct. 359.

MIGNON COLOMBET Astrid et HANNEDOUCHE-LERIC Sandrine

« Loi Sapin 2 – Le nouveau dispositif anti-corruption de la loi Sapin 2 : quelles avancées et quelles zones d'ombre ? – Entretien par Astrid MIGNON COLOMBET et Sandrine HANNEDOUCHE-LERIC », *JCP éd. G.*, n° 5, 30 janvier 2017, doct. 128.

MILANO Laure

« Les garanties accordées aux personnes sanctionnées », BOURDON Pierre et JANICOT Laetitia (dir.), *Les sanctions administratives : identité(s), pouvoir(s), contrôle(s)*, Lextenso, 2023, pp. 147-158.

MINCKE Christophe

« Effets, effectivité, efficience et efficacité du droit : le pôle réaliste de la validité », *Revue interdisciplinaire d'études juridiques*, vol. 40, n°1, 1998, pp. 115-151.

MISPELON Paul

« Réforme du verrou de Bercy : vers-où va la CIF ? », *Dr. fisc.* n° 41, 11 octobre 2018, act. 448.
« *Requiem* du cumul des sanctions pour opposition à contrôle ? », *Dr. fisc.* n° 20, 20 mai 2021, comm. 258.

MOCK Hanspeter

« *Ne bis in idem* : Strasbourg tranche en faveur de l'identité des faits », *RTDH*, 2009, p. 878.

MOLINS François

« Droit pénal et comptabilité. Avant-Propos », *La Semaine juridique – Entreprise et Affaires*, n°36, 8 septembre 2022, 1283, pp. 9-11.

MONGIN Ginette

« Circulaire du Premier ministre sur l'élaboration et la mise en œuvre des dispositions pénales des législations et réglementations techniques », *RSC*, 1985, pp. 397-398

MONNERIE Nils

« Incidence de l'irrégularité de la procédure de dénonciation fiscale sur la procédure pénale », *Dalloz Actualité*, 6 octobre 2023.

MORIS Marielle

« L'application du principe *non bis in idem* au droit pénal fiscal », *Journal des tribunaux*, 2020, liv. 6830, pp. 689-695.

« L'application du principe *non bis in idem* en droit fiscal belge », *RGCF*, 2022/3-4, pp. 187-202.

MORVAN Patrick

« Le droit pénal fiscal ou la rencontre du troisième type », *Gaz. Pal.* 12 mars 2002, p. 26.

MUIR-WATT Horatia

« La fonction subversive du droit comparé », *Revue internationale de droit comparé*, Vol. 52 N°3, Juillet-septembre 2000, pp. 503-527.

MULLER Yvonne

« Délit pénal, manquement administratif et faute disciplinaire », DUCOULOUX-FAVARD Claude et LOPEZ Christian (dir.), *La criminalité d'argent : Quelle répression ? - Actes du colloque tenu à la Première Chambre de la Cour d'appel de Paris le 14 novembre 2003*, LGDJ, 2004, pp. 25-40.

NAGELS Carla

« Quand le droit pénal se cherche. Exemple de la réaction sociale aux irrégularités sociales commises par les grandes entreprises », KAMINSKI Dan (dir.), *La flexibilité des sanctions. XXI^e journées juridiques Jean Dabin*, Bruylant, 2013, pp. 375-388.

« Les grandes entreprises et les instances étatiques de lutte contre la fraude sociale : le jeu du chat et de la souris », *Champ pénal*, Vol. X, 2013.

« Quand l'Etat préfère réguler que punir. Les réponses institutionnelles apportées à "la criminalité en col blanc" », *Justice 2020, Punir : pourquoi ? comment ?*, (3 mars 2016: Bruxelles), Maklu, Anvers, 2017, pp. 165-182.

NAVATTE Bernard

« La fraude et l'habileté en droit fiscal », *Recueil Dalloz*, 1951, chronique XX, p. 87.

NEGRIN Olivier

« Une légende fiscale : la définition de l'impôt de Gaston Jèze », *RDP*, n°1, 2008, p. 139.

NEYRET Laurent

« La sanction en droit de l'environnement. Pour une théorie générale », CHAINAIS Cécile et FENOUILLET Dominique (dir.), *Les sanctions en droit contemporain*, Vol. 1. *La sanction, entre technique et politique*, Dalloz, 2012, pp. 533-550.

« Avant-Propos », NEYRET Laurent (dir.), *Des écocrimes à l'écocide. Le droit pénal au secours de l'environnement*, Bruylant, 2015, pp. XV-XVI.

« Conclusion », NEYRET Laurent (dir.), *Des écocrimes à l'écocide. Le droit pénal au secours de l'environnement*, Bruylant, 2015, p. 443.

NIANG Babacar

« Juger ailleurs, juger autrement – Qu'est-ce que le *plea bargaining* ? », *Les cahiers de la justice*, vol. 3, n°3, 2012, pp. 89-101.

NIETO MARTIN Adán

« Droit pénal des affaires : l'œuvre d'un patient artisan du droit », *RSC*, 2022, pp. 509-514.

NINANE Geoffrey

« Le principe *non bis in idem* et l'arrêt A et B contre Norvège de la Cour européenne des droits de l'homme du 15 novembre 2016 », François TULKENS (sous. coord.), *Le droit administratif répressif, fiscal et indemnitaire*, Larcier, 2018, pp. 8-16.

NUVOLONE Pietro

« Le droit punitif dans la nouvelle législation italienne », *Cahiers de défense sociale. Bulletin de la Société internationale de défense sociale*, 1981, pp. 18-27.

ODENT Raymond

« Les droits de la défense [devant les juridictions administratives] », *Conseil d'État. Études et documents*, n° 7, 1953, pp. 55-65.

OLIVA Eric

« La lutte contre la fraude fiscale : principe à valeur constitutionnelle ou simple objectif ? », LAMBERT Thierry (dir.), *Le contentieux fiscal en débats*, Paris, LGDJ, 2014, pp. 5-28.

« Le Conseil constitutionnel et les sanctions fiscales : un exemple caractéristique d'unification du droit constitutionnel répressif », *REIFF*, 2020/2, pp. 157-171.

OLLARD Romain

« Pot-pourri autour de la notion de peine », *Lexbase Hebdo*, éd. privée générale, 28 juin 2012.

OLLIVIER Vincent et PLANCHAT Eric, « La Cour de cassation relance le dialogue des juges sur le cumul des sanctions fiscales et pénales », *Dalloz Actualité*, 19 novembre 2020.

OST François

« Essai de définition et de caractérisation de la validité juridique », François OST et Michel VAN DE KERCHOVE, *Jalons pour une théorie critique du droit*, Presses de l'Université Saint-Louis, 1987, pp. 125-153

« Quand l'enfer se pave de bonnes intentions... : à propos de la relation ambivalente du droit pénal et des droits de l'homme », CARTUYVELS Yves, DUMONT Hugues, OST François, VAN DE KERCHOVE Michel, et VAN DROOGHENBROECK Sébastien (dir.), *Les droits de l'homme, bouclier ou épée du droit pénal ?*, Bruxelles, Facultés universitaires Saint-Louis, 2007, pp. 7-21.

OUDENOT Philippe et LAUMONIER Alexandre, « Les nouveaux moyens de l'administration fiscale pour lutter contre la fraude fiscale », *Dr. fisc.* 2014, n° 46, étude 618.

PACE Xavier

« La procédure de répression de la fraude fiscale depuis la réforme de 2019 », *RGCF*, 2021/3-4, pp. 208-218.

PAILLER Pauline

« Résistance de la chambre criminelle », *Dr. bancaire et financier*, n°6, novembre-décembre 2017, comm. 272.

« Condamnation du cumul de sanctions pénale et administrative en matière d'entrave », *Dr. bancaire et financier*, n° 2, mars-avril 2022, comm. 68.

PANDO Anabelle

« Focus sur le parquet national financier », *LPA*, 8 juill. 2016, n° 117m7, p. 4.

« Fraudes aux prélèvements obligatoires : la Cour des comptes épingle Bercy », *LPA*, 7 janvier 2020, n° 150b6, p. 3.

PARENT Bruno

« Propos introductifs du Directeur général des finances publiques », *GFP*, vol. 3, n°3, 2018, pp. 33-34.

PARIZOT Raphaële

« Pour un véritable principe de nécessité des incriminations », in *Politique(s) criminelle(s). Mélanges en l'honneur de Christine Lazerges*, Paris, Dalloz, 2014, pp. 245-257.

« Le principe *ne bis in idem* dans la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme », *AJ Pénal*, 2015, p. 173.

« Utilité et méthode du droit comparé », *Humanisme et Justice. Mélanges en l'honneur de Geneviève Giudicelli-Delage*, Paris, Dalloz, 2016, pp. 795-808.

« Principe de l'autorité, au civil, de la chose jugée au pénal : à certaines conditions », *RSC*, 2018, p. 125.

« Présomption d'innocence *versus* marqueurs de culpabilité : quel équilibre ? », *RSC*, 2019, p. 127.

« Au soutien de l'articulation des procédures pénale et fiscale, le sursis à statuer mal pensé de la procédure pénale », *RSC*, 2020, p. 123.

« L'autonomie personnelle, nouvelle valeur sociale protégée par le droit pénal ? », in MISTRETTA Patrick, PAPILLON Salomé et KUREK Camille (dir.), *L'empreinte des valeurs sociales protégées en droit pénal*, Dalloz, 2020, pp. 71-81.

« Gravité et théorie des biens juridiques protégés », ALIX Julie et DARSONVILLE Audrey (dir.), *Gravité et droit pénal*, Editions mare & martin, 2021, pp. 103-111.

« La confiscation, sanction applicable en droit des affaires », *Lamy Droit pénal des affaires*, 2021, n°157-190, pp. 65-83.

« Enième *in idem* », *Gaz. Pal.*, 1^{er} février 2022, n°3, pp. 21-24.

« La lutte contre les sociétés fictives : le regard de la pénaliste », *JCP éd. E.*, n° 49, 08 décembre 2022, étude 1398.

« Le délai raisonnable ou la métaphore du tabouret », *AJ Pénal*, 2022, p. 344.

« L'héritage de la Commission dite Delmas-Marty sur la mise en état des affaires pénales », *RSC*, 2022, p. 525.

PASTOR Jean-Marc

« Le juge administratif face aux réserves d'un traité international », *Dalloz actualité*, 17 octobre 2018.

PAULTRE DE LAMOTTE Jacques

« Les sanctions fiscales dans le système fiscal français », *RFFP*, n° 65, mars 1999, p. 9.

PELLEGRIN Guillaume

« Fraude fiscale et blanchiment, quelques réflexions sur une valse-hésitation », *Dr. fisc.* n° 28, 9 Juillet 2020, chron. 305.

PELLEGRIN Guillaume et RUTSCHMANN Yves, « Poursuite et sanction de la fraude fiscale : l'évolution du risque pénal à l'aune de la loi de lutte contre la fraude du 23 octobre 2018 », *Dr. fisc.* n° 11, 14 mars 2019, comm. 197.

PELLETIER Marc

- « Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2015 », *Dr. fisc.* n° 10, 10 mars 2016.
- « Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2016 », *Dr. fisc.* n° 12, 23 mars 2017.
- « Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2017 », *Dr. fisc.* n° 13, 29 mars 2018.
- « La CJUE et le principe *non bis in idem* : un pas en arrière, deux pas en avant », *Dr. fisc.* n° 14, 5 avril 2018, comm. 139.
- « Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2018 », *Dr. fisc.* n° 13, 28 mars 2019.
- « Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2019 », *Dr. fisc.* n° 12, 19 mars 2020.
- « Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2020 », *Dr. fisc.* n° 10, 11 mars 2021.
- « Vers une nouvelle orientation du contrôle de proportionnalité des sanctions fiscales », *Dr. fisc.*, n° 27, 8 juillet 2021, comm. 311.
- « Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2021 », *Dr. fisc.* n° 12, 25 mars 2022.
- « *Non bis in idem* et cumul des sanctions fiscales et pénales : épilogue provisoire ? », *Dr. fisc.* n° 20, 19 mai 2022, comm. 176.
- « Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2022 », *Dr. fisc.* n° 13, 3 avril 2023.

PELTIER Virginie

- « Revirement de la CJUE en matière fiscale mais maintien de la prohibition du cumul en matière boursière », *Dr. pén.* n° 5, mai 2018, comm. 95.
- « Cumul de sanctions pénales et boursières », *Dr. pén.* n° 10, octobre 2019, comm. 177.
- « Validité de la réserve au protocole n°7 additionnel à la Conv. EDH », *Dr. pén.*, n° 11, novembre 2019, comm. 193.
- « Questions préjudicielles et cumul de sanctions », *Dr. pén.*, n° 12, décembre 2020, comm. 220.
- « CJUE et *Non bis in idem* : principes et exceptions », *Dr. pén.*, n° 6, juin 2022, comm. 120 p. 43.
- « La CJUE impose la proportionnalité des sanctions de nature différente », *Dr. pén.*, n° 7-8, juillet 2022, comm. 135.
- « Précisions prétorienne... », *Dr. pén.*, n° 5, mai 2023, comm. 97.

PERELMAN Chaïm

- « Logique formelle et logique informelle », *Séminaire de Philosophie et Mathématiques*, 1981, fascicule 3, pp. 1-7.

PERNAZZA Federico

- « L'application en Italie de la nouvelle réglementation européenne de la répression des abus de marché à la lumière des principes posés dans l'arrêt de la Cour européenne des droits de l'homme *Grande Stevens* », REYGROBELLET Arnaud et HUET Nathalie (dir.), *La réforme du contentieux boursier*, 1^e édition, Bruxelles, Larcier, 2016, pp. 101-130.

PERROTIN Frédérique

- « La nouvelle police de Bercy », *LPA*, 4 oct. 2019, n° 147a8, p. 4.
- « Le verrou de Bercy, une suppression en trompe-l'œil », *LPA*, 13 novembre 2019, n° 148v3, p. 6.
- « Fraude fiscale aggravée : les modalités de la dénonciation au procureur », *LPA*, 22 novembre 2019, n° 148a3, p. 7.
- « Le contrôle de la flagrance fiscale », *LPA*, 5 mai 2020, n° 153t5, p. 3.
- « Ciblage des contrôles fiscaux et datamining », *LPA*, 20 mai 2020, n° 152h3, p. 8.
- « Zoom sur la police fiscale », *LPA*, 14 avril 2021, n° 157d0, p. 3.

« Focus sur le rôle du PNF dans la lutte contre la grande délinquance fiscale », *Actu-juridique*, 7 juin 2022.

« Comment Bercy utilise l'intelligence artificielle pour cibler ses contrôles fiscaux », *Actu-juridique*, 19 octobre 2022.

PERROUD Thomas

« Sanction administrative et sanction pénale », *Droit administratif*, n° 6, juin 2015, comm. 39.

PETETIN Mathilde

« La pénalisation des atteintes à l'environnement : de la technique à l'éthique », *Annales de l'institut de criminologie et de sciences pénales – Roger Merle*, Volume n°2, 2021, p. 227 et s.

PETIT Yves

« L'importance de la lutte contre la fraude et des mégadonnées en agriculture », *Dr. rural*, n°1, janvier 2023, comm. 22.

PICARD Brice et CHERRUAULT Camille, « La loi relative à la lutte contre la fraude -.- Poursuite du mouvement de pénalisation du droit fiscal », *Revue Internationale de la Compliance et de l'Éthique des Affaires*, n°5, décembre 2018, comm. 163.

PICARD Etienne

« L'état du droit comparé en France en 1999 », *RIDC*, 1999, n° 4, pp. 885-915.

PICHET Eric

« La fiscalité et les finances publiques à l'ère des pandémies », *Dr. fisc.*, n°7-8, 18 février 2021, étude 149.

PILLET François

« La responsabilité des dirigeants de sociétés, personnes morales et groupements (LPF. articles L. 266 et L. 267) », *La Semaine Juridique Edition Générale*, n° 27, 5 juillet 1989, doct. 3401.

PIN Xavier

« L'infraction injuste », *Mélanges en l'honneur du Professeur Jacques-Henri Robert*, Paris, LexisNexis, 2012, p. 585 et s.

« Quelques réflexions sur l'hybridation des peines », CONTE Philippe et TZITZIS Stamatios, *La cohérence des châtiments*, Dalloz, 2012, pp. 81-103.

« L'empreinte des valeurs sociales protégées en droit pénal », MISTRETTA Patrick, PAPILLON Salomé et KUREK Camille, *L'empreinte des valeurs sociales protégées en droit pénal*, Dalloz, 2020, pp. 111-129.

« L'appréciation de la gravité de l'infraction par le Conseil constitutionnel », ALIX Julie et DARSONVILLE Audrey (dir.), *Gravité et droit pénal*, Editions mare & martin, 2021, pp. 267-278.

« Concours de qualifications : *bis in idem* ! », *RSC*, 2022, p. 811.

PINON Stéphane

« Une Ve République toujours plus "parlementaire" », *Recueil Dalloz*, 2008, p. 3096.

PIRES Alvaro

« Quelques obstacles à une mutation du droit pénal », *Revue générale de droit*, 26(1), 1995, pp. 133–154.

PIWNICA Emmanuel

« Le principe *ne bis in idem* et la Cour de cassation », *JCP éd. E*, n° 36, 3 septembre 2015, comm. 1396.

POIRIER Roland

« Répression pénale de la fraude fiscale internationale : la présomption d'innocence et l'appréciation de la gravité des faits face à la prolifération des normes fiscales », *Fiscalité internationale*, 2 – 2020, mai 2020, pp. 186-193.

POISSONIER Ghislain

« Première convention judiciaire d'intérêt public entre le parquet national financier et une banque -. Une révolution sans lendemain ? », *JCP éd. E*, n° 7, 15 février 2018, doct. 1088.

« La convention judiciaire d'intérêt public, état des lieux d'une alternative aux poursuites pénales en développement », *AJ Collectivités Territoriales*, 2022, p. 497.

POLAINO-NAVARRETE Miguel

« Rapport espagnol », in « Les problèmes juridiques et pratiques posés par la différence entre le droit criminel et le droit administratif pénal », *Revue internationale de droit pénal*, Editions Erès, Volume 59, 1988, pp. 155-172.

PONCELA Pierrette

« La question de la récidive », *RSC*, 2005 p. 613.

PONSAERS Paul et RUGGIERO Vincenzo, « La criminalité d'affaires », MUCCHIELLI Laurent et ROBERT Philippe (dir.), *Crime et sécurité. L'état des savoirs*, La découverte, 2002, pp. 223-231.

PRADEL Jean

« Rapport introductif », *Le Code pénal, les métamorphoses d'un modèle. 1810-2010*. Centre d'histoire judiciaire, 2012, p. 10.

« La règle *ne bis in idem* en droit comparé », Haritini MATSOPOULOU (sous-dir.), *La règle ne bis in idem. Concordances et discordances entre les jurisprudences européenne et constitutionnelle*, Mare & Martin, 2019, pp. 163-177.

PRALUS Michel

« Etude en droit pénal international et en droit communautaire d'un aspect du principe *non bis in idem* : *non bis* », *RSC*, 1996, p. 551.

« A propos de la règle *non bis in idem*, valeur en droit interne de l'un de ses aspects : *non bis* ? », *Archives de politique criminelle*, n° 18, 1996, pp. 37-71.

PREISSER Michael

« Les délits fiscaux et infractions fiscale en Allemagne », Thierry LAMBERT (dir.), *Les sanctions pénales fiscales*, L'Harmattan, 2007, pp. 71-77.

« La police fiscale en Allemagne », *REIDE*, n° 2015/1, pp. 95-99.

PROTHAIS Alain

« Les paradoxes de la pénalisation : Enquête en matière d'assistance médicale à la procréation et d'adoption », *La Semaine juridique – Edition générale*, n°42, 15 octobre 1997, I, 4055.

PUECH Marc

« L'illicéité dans la responsabilité civile extracontractuelle ». *Revue internationale de droit comparé*. Vol. 26 N°2, Avril-juin 1974, p. 428.

PUECHAVY Michel

« La Cour suprême des Etats-Unis et la "double jeopardy clause" » in PUECHAVY Michel (dir.), *Le principe ne bis in idem*, Anthémis, 2012, pp. 123-136.

« L'arrêt Zolotoukhine C. Russie » in PUECHAVY Michel (dir.), *Le principe ne bis in idem*, Anthémis, 2012, pp. 19-32.

PUPIER Alain

« Le contrôle fiscal : drame ou relation juridique ? », *Revue de la recherche juridique*, PUAM, 1997-1, p. 315.

RABAULT Hugues

« La fraude fiscale aggravée : Vers une criminalisation de l'évitement de l'impôt ? », *LPA*, 13 août 2014, p. 5.

RABUT Gaëlle

« Plaidoyer en faveur de l'élément injuste – Pour l'intégration du concept d'antijuridicité dans la théorie française de l'infraction », Jean-Christophe SAINT-PAU (dir.), *Travaux de l'institut de sciences criminelles et de la justice*, Cujas, 2011, p. 63 et s.

RADZINOWICZ Léon

« Les crises répétées de la justice pénale », *Aspects nouveaux de la pensée juridique - : recueil d'études en hommage à Marc Ancel*, Pédone, Paris, 1975, pp. 229-239.

RAFFRAY Marcel

« La politique de la Direction générale des impôts », in *L'Application du droit pénal en matière fiscale – 3^{ème} Colloque de la Société de Droit fiscal (4-5 Décembre 1980 – Aix-en-Provence)*, Presses universitaires d'Aix-Marseille, 1982, pp. 121-135.

RAPPAPORT Emil Stanislaw

« La division de la notion d'une politique criminelle moderne », *Les Principaux aspects de la politique criminelle moderne: recueil d'études en hommage à la mémoire du professeur Henri Donnedieu de Vabres*, Ed. Cujas, 1960, pp. 37-43.

RASCHEL Evan

« La pénalisation des atteintes au consentement dans le champ contractuel », *RSC*, 2014, p. 880.

« Le Conseil constitutionnel et la règle *ne bis in idem* », *Etat du droit, état des droits. Mélanges en l'honneur du Professeur Dominique Turpin*, LGDJ, 2017, pp. 543-552.

REBIERE Thomas

« Roger Merle : défenseur des droits et libertés », *Annales de l'institut de criminologie et de sciences pénales – Roger Merle*, n°2, 2021, pp. 49-58.

REYGROBELLET Arnaud

« Introduction », REYGROBELLET Arnaud et HUET Nathalie (dir.), *La réforme du contentieux boursier*, 1^{re} édition, Bruxelles, Larcier, 2016, pp. 11-16.

« La procédure retenue par le législateur », REYGROBELLET Arnaud et HUET Nathalie (dir.), *La réforme du contentieux boursier*, 1^{re} édition, Bruxelles, Larcier, 2016, pp. 231-248.

« Conclusion », REYGROBELLET Arnaud et HUET Nathalie (dir.), *La réforme du contentieux boursier*, 1^e édition, Bruxelles, Larcier, 2016, pp. 285-303.

REYNDERS Didier

« Le parquet européen une arme efficace contre la fraude et la corruption », *La Revue des juristes de Science-Pô*, n° 22, mars 2022, dossier 8, pp. 39-42.

RICARD Thierry

« L'originalité de la procédure en matière fiscale », *Dr. fisc.* n° 3, 18 janvier 2007, chron. 57.

RICOU Benjamin

« Chronique jurisprudentielle annuelle procédures fiscales », *REIDF*, Bruylant, n° 2018/1, pp. 138-147.

« Chronique jurisprudentielle annuelle procédures fiscales », *REIDF*, Bruylant, n° 2019/1, pp. 104-114.

« Actualité du cumul de sanctions pénales et fiscales : des divergences aux convergences », *La lettre juridique*, n° 774, 28 février 2019, p. 5.

« Chronique jurisprudentielle annuelle procédures fiscales », *REIDF*, Bruylant, n° 2020/1, pp. 112-119.

« Chronique jurisprudentielle annuelle procédures fiscales », *REIDF*, Bruylant, n° 2021/1, pp. 145-154.

« Chronique jurisprudentielle annuelle procédures fiscales », *REIDF*, Bruylant, n° 2022/1, pp. 117-126.

« Chronique jurisprudentielle annuelle procédures fiscales », *REIDF*, Bruylant, n° 2023/1, pp. 99-109.

RIPERT Georges

« Préface », Gaston LEROUGE, *Théorie de la fraude en droit fiscal*, Paris, 1944, pp. IX-XVII.

ROBACZEWSKI Corinne

« *Non bis in idem* en matière de faillite personnelle : la Cour de cassation transmet une QPC au Conseil constitutionnel », *Gaz. Pal.* 18 oct. 2016, n° 36, p. 70.

« Le risque pénal dans les opérations de fourniture de main d'œuvre », *Droit social*, Dalloz, n°6, juin 2020, pp. 557-563.

« Quel rôle pour la sanction pénale dans l'économie circulaire ? », *Revue juridique de l'environnement*, vol. 47, no. 1, 2022, pp. 65-71.

« Introduction », *Revue juridique de l'environnement*, vol. 48, no. 3, 2023, p. 493.

ROBERT Hervé

« Une nouvelle étape normative dans le renforcement des moyens de lutte contre la criminalité d'argent - . - À propos de la loi du 6 décembre 2013 », *JCP éd. G.*, n° 6, 10 février 2014, doct. 182

ROBERT Jacques-Henri

« L'histoire des éléments de l'infraction », *RSC*, 1977, n°2, avril-juin, pp. 269-284.

« Droit pénal et environnement », *AJDA*, 1994, p. 583.

« Unions et désunions des sanctions du droit pénal et de celles du droit administratif », *AJDA*, 1995, p. 76.

« Le Pacte contre la Convention », *Dr. pén.* n° 4, Avril 2000, comm. 46.

« L'alternative entre les sanctions pénales et les sanctions administratives », *AJDA*, 2001, p. 90.

« Ressemblances et dissemblances entre procédures judiciaires et administratives », FRISON-ROCHE Marie-Anne, MARIN Jean-Claude et NOCQUET Claude (sous. dir.), *La justice pénale face à la délinquance économique et financière*, Dalloz, 2001, pp. 63-70.

« À force de faire du passé table rase, on n'aura bientôt plus de table du tout », *Dr. pén.* n°10, Octobre 2016, comm. 143.

« Le Conseil constitutionnel rend une nouvelle décision de règlement à propos du cumul de poursuites contre les abus de marché », *JCP éd. G.*, n° 49, 5 décembre 2016, comm. 1315.

« Le verrou qui cache la forêt - . - Commentaire d'importantes dispositions de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude », *Dr. pén.*, n° 12, Décembre 2018, étude 28.

« Synthèse », MATSOPOULOU Haritini (sous-dir.), *La règle ne bis in idem. Concordances et discordances entre les jurisprudences européenne et constitutionnelle*, Mare & Martin, 2019, pp. 179-180.

« La conventionnalité et la constitutionnalité du cumul des poursuites et des sanctions fiscales et pénales », *Revue des sociétés*, 2020, p. 251.

« Conformité à la Constitution du cumul des sanctions pénales et fiscales encourues pour obstacle aux fonctions des agents de impôts », *Revue des sociétés*, 2022, p. 566.

« Deux nouveaux arrêts de la Cour de justice relatifs à l'application de l'adage *Non bis in idem* en matière économique », *JCP éd. G.*, n° 19, 16 mai 2022, comm. 622.

ROBERT Jean

« Procédure pénale », *RSC*, 1971, n°3, pp. 699-704.

ROBILIARD Lucie

« La lutte contre la fraude fiscale et les intérêts financiers de l'Union européenne », *Dalloz Actualité*, 30 septembre 2019.

ROGGEN Françoise et RISOPOULOS André, « Le juge de la fraude fiscale et le juge de l'impôt : le chemin de Janus », MONVILLE Pierre (sous-dir.), *Le droit pénal fiscal dans tous ses états*, Larcier, 2022, pp. 9-54.

ROLLET Pierre

« Un enjeu à dimension planétaire », *Justice*, n° 122, nov. 1988, pp. 4-6.

RONTCHEVSKY Nicolas

« Création du procureur de la République financier », *RTD com.* 2014, p. 151.

ROSENFELD Emmanuel, et VEIL Jean, « Sanctions administratives, sanctions pénales », *Pouvoirs*, vol. 128, n° 1, 2009, pp. 61-73.

ROUMIER William

« Création du procureur de la République financier : une "fausse bonne idée" selon l'USM », *Droit pénal*, n° 6, Juin 2013, alerte 37.

« Lutte contre la fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union européenne », *Dr. pén.*, n°11, novembre 2019, alerte 52.

ROUSSEAU Alice

« Fraude fiscale et CJIP : comment est déterminé le montant de l'amende lorsque le contribuable décide de conclure une convention judiciaire d'intérêt public pour mettre fin aux poursuites pénales ? », *Droit fiscal*, n° 51-52, 19 Décembre 2019, étude 486.

« Cumul des sanctions pénales et fiscales : quel est le poids du critère de gravité ? », *La lettre juridique*, 3 novembre 2020.

« Nouvelle circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale », *Dr. fisc.*, n° 44, 4 novembre 2021, act. 546.

« Fraude fiscale et justice pénale négociée », *AJ Pénal*, 2021, p. 493.

ROUSSEAU Alice et PELLEGRIN Guillaume,

« Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.* n° 7-8, 17 février 2022, chron. 115.

« Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.* n° 37, 15 septembre 2022, chron. 314.

« Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.* n° 35, 31 août 2023, chron. 264.

ROUSSEAU François

« Le principe de nécessité. Aux frontières du droit de punir », *RSC*, vol. 2, no. 2, 2015, pp. 257-271.

« L'articulation des contentieux civil, administratif et pénal, entre complémentarité et concurrence », BROVELLI Gérard et SANCY Mary (sous-dir.), *Environnement et développement durable dans les politiques de l'Union européenne. Actualités et défis*, PUR, 2017, pp. 259-272.

« Valeurs sociales protégées et environnement », in MISTRETTA Patrick, PAPILLON Salomé et KUREK Camille, *L'empreinte des valeurs sociales protégées en droit pénal*, Dalloz, 2020, pp. 83-94.

ROUSSEAU Laura et NABIH Nada, « Les dérives néfastes du mécanisme de la Convention judiciaire d'intérêt public », *Dalloz actualité*, 16 mai 2022.

ROYER Guillaume

« Analyse économique du droit et traitement négocié de la délinquance d'affaires », MASSÉ Michel, GIUDICELLI Jean-Paul et André (dir.), *Un droit pénal post-moderne ? Mise en perspective des évolutions et ruptures contemporaines*, Paris, PUF, 2009, pp. 313-325.

RRAPI Patricia

« Mieux vaut être une multinationale qu'un étranger. Observations sur la notion de "sanction ayant le caractère d'une punition" dans le cadre de la Question prioritaire de constitutionnalité » », *La Revue des droits de l'homme*, 20, 2021.

SABER Sahand

« Fraude fiscale et "non bis in idem" : le long travail de construction depuis les décisions QPC n°2016-545 et n°2016-546 du 24 juin 2016 », *Dalloz Actualité*, 13 octobre 2023

SAENKO Laurent

« Les concours d'infractions en matière pénale : la *fractura temporis* ? », *Recueil Dalloz*, 2022, p. 1762.

« *Non bis in idem*, fraude fiscale et droit de l'Union européenne : la parole est à la Cour de cassation », *Recueil Dalloz*, 2023, p. 1162.

SAENKO Laurent et CATELAN Nicolas (sous-dir.), « Les poursuites en droit pénal économique », *Gaz. Pal.* 16 mars 2021, n° 397z7, p. 69.

SAINT-PAU Jean-Christophe

« La règle *ne bis in idem* dans la jurisprudence de la chambre criminelle », MATSOPOULOU Haritini (sous-dir.), *La règle ne bis in idem. Concordances et discordances entre les jurisprudences européenne et constitutionnelle*, Mare & Martin, 2019, pp. 141-162.

SALAZAR Lorenzo

« 2. La genèse d'un espace pénal communautaire : la protection des intérêts financiers des communautés européennes », *Revue internationale de droit pénal*, vol. 77, no. 1-2, 2006, pp. 39-51.

SALOMON Renaud

« Droit pénal fiscal (déc. 2008/févr. 2009) », *Dr. fisc.* n° 16, 16 avril 2009, étude 278.

« Droit pénal fiscal », *Droit fiscal* n° 37, 16 Septembre 2010, étude 467.

« Commentaire de la loi n° 1013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière », *Dr. sociétés* 2014, comm. 37.

« *Non bis in idem* en matière fiscale : la Cour de cassation renvoie deux QPC au Conseil constitutionnel », *Dr. fisc.* n° 14, 7 avril 2016, comm. 268.

« Le particularisme de la procédure devant le juge pénal », *Dr. fisc.* n° 38, 22 septembre 2016, chron. 500.

« Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.* n° 18-19, 4 mai 2017, chron. 292.

« Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.*, n° 40, 5 octobre 2017, comm. 485.

« Les administrations spécialisées : des moyens d'investigation à la hauteur des enjeux financiers », CLAVERIE-ROUSSET Charlotte (dir.), *Analyse économique du droit et matière pénale*, LexisNexis, 2018, pp. 161-168.

« Droit pénal fiscal », *Dr. fisc.*, n° 7, 14 février 2019, comm. 149.

« La détection des modes opératoires de la fraude fiscale », *Annales de l'institut de criminologie et de sciences pénales – Roger Merle*, Volume n°2, 2021, p. 195 et s.

« Droit pénal de l'entreprise », *JCP éd. E*, n° 8-9, 13 février 2023, chron. 1058.

SAND Clarisse

« Discours inaugural », *Journal Spécial des Sociétés*, 20 octobre 2018, n° 75, p. 12.

« Extension de la procédure pénale de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC) à la fraude fiscale », *Dr. fisc.* n° 46, 15 Novembre 2018, comm. 461.

SAND Clarisse et DETRAZ Stéphane, « La répression de la "complicité fiscale" des conseils (CGI, art. 1740 A *bis*) », *Dr. fisc.* n° 17, 25 avril 2019, doct. 244.

SAND Clarisse et THOUVENOT Laurent, « Réflexions autour du traitement de l'infraction de fraude fiscale », *Grasco*, n° 37, juin 2022, pp. 47-53.

SANZ DIAZ-PALACIOS José Alberto

« Le contrôle fiscal en Espagne et l'éventuelle création d'une police fiscale », *REIDF*, n° 2015/1, pp. 100-109.

SAPIN Michel

« Préface », BRIOT-HADAR Julien, *Dans les méandres de la fraude fiscale*, Legitech, 2022, pp. 13-14.

SAUNIER Sébastien

« Les sanctions administratives, le temps de la maturité ? », BOURDON Pierre et JANICOT Laetitia (dir.), *Les sanctions administratives : identité(s), pouvoir(s), contrôle(s)*, Lextenso, 2023, pp. 17-23.

SAUPHANOR Samuel et MOIRIGNOT Lucie, « *Non bis in idem* : état des lieux de la remise en cause du cumul des poursuites et des sanctions administratives et pénales dans l'ordre juridique français », *JCP éd. E*, n° 45, 7 novembre 2019, comm. 1500.

SAUVE Jean-Marc

« Les sanctions administratives en droit public français. Etat des lieux et perspectives », *Actualité juridique*, Ed. droit administratif, Vol. 57, n°1, 2001, pp. 16-26.

« Séance d'ouverture », *La sanction : regards croisés du Conseil d'Etat et de la Cour de cassation*, La documentation française, 2015, pp. 24-28.

« Le principe de proportionnalité, protecteur des libertés ? », *Les Cahiers Portalis*, vol. 5, no. 1, 2018, pp. 9-21.

SCARNA Sabrina

« *Una Via bis* : l'arrêté royal d'exécution sur la fraude fiscale grave : un coup d'épée dans l'eau ? », *Droit pénal de l'entreprise*, 2020/2, pp. 191-198.

SCHMELCK Robert

« Où en est la "politique criminelle" ? », *Pouvoirs*, n°16, La justice, janvier 1981, pp. 79-88.

SEGONDS Marc

« Commentaire de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière », *Dr. pén.* n°2, février 2014, étude 3.

« De l'art de l'ombre à l'art du clair-obscur », *Dr. Pén.* n° 1, Janvier 2018, comm. 14.

SELVA-ROUDON Mathieu et GUA Céline, « "Ça se passe comme ça..." devant le PNF », *Option Finance*, n° 1663, 11 juillet 2022, pp. 48-49.

SERRES Jaana et HELLLERINGER Geneviève

« L'articulation des poursuites pénales et administratives au Royaume-Uni », REYGROBELLET Arnaud et HUET Nathalie (dir.), *La réforme du contentieux boursier*, 1^e édition, Bruxelles, Larcier, 2016, pp. 131-144.

SEUROT Laurent

« Le cumul plafonné des sanctions pénales et disciplinaires », *AJDA*, 2013, p. 2209.

« Sanction administrative et sanction pénale », BOURDON Pierre et JANICOT Laetitia (dir.), *Les sanctions administratives : identité(s), pouvoir(s), contrôle(s)*, Lextenso, 2023, pp. 27-39.

SFEZ Lucien,

« La nature juridique des sanctions fiscales non pécuniaires », *Revue de science financière*, 1966, pp. 361-396.

SID AHMED Karim

« L'appréhension des activités illicites par le droit fiscal », *REIDF*, n° 2015/1, pp. 128-136.

SIERACZEK-ABITAN Manon

« La Commission des infractions fiscales : une garantie illusoire accordée aux contribuables », *Gaz. Pal.* 8 août 2000, p. 2.

SIERACZEK Manon

« L'indépendance des procédures pénale et fiscale : un principe prétorien contestable », *Dr. fisc.* n° 50, 13 décembre 2007, étude 1039.

SIMON Gérald et SOURZAT Claire, « Les contradictions de l'indépendance des procédures administrative et pénale : remise en ordre en cassation », *RFDA*, 2018, p. 1091.

SIMON Jérôme

« La création du Parquet européen nouveau bras armé de l'Union dans la lutte contre la délinquance économique et financière », *Lexbase*, 25 novembre 2020.

SIVIEUDE Olivier

« L'action de l'administration fiscale en matière de pénalisation de la fraude fiscale », *Dr. fisc.* n° 38, 22 septembre 2016, chron. 496.

« Comment lutter efficacement contre la fraude fiscale aujourd'hui ? », *GFP*, vol. 3, no. 3, 2018, pp. 35-42.

« Les principales propositions du rapport Cariou sur le "verrou de Bercy" », *GFP*, vol. 3, no. 3, 2018, p. 122.

« Existe-t-il en France une politique répressive en matière fiscale ? », *R.E.I.D.F.*, 2020/2, pp. 182-190.

SORDINO Marie-Christine

« Les fonctions expressive et pédagogique de la loi pénale confrontées aux mutations du droit pénal », *Mutations du droit pénal, entre affirmation de valeurs et protection des libertés ?*, Presses de la Faculté de droit de Montpellier, 2018, pp. 11-41.

SOUCHARD Pierre-Antoine

« Les époux Balkany condamnés pour fraude fiscale ou la sanction de "la délinquance fortement rémunératrice" », *Dalloz actualité*, 13 septembre 2019.

SOULARD Christophe

« Arrêts mieux motivés, jurisprudence plus cohérente », *Dr. pén.*, n° 11, novembre 2019, entretien 5.

« Préface », ALIX Julie et DARSONVILLE Audrey (dir.), *Gravité et droit pénal*, Editions mare & martin, 2021, pp. 13-16.

SOURZAT Claire

« Essai d'une analyse des rapports entre procédures fiscale et pénale », *RSC*, 2016, pp. 199-217.

STASIAK Frédéric

« Le procureur de la République financier : véritable innovation ou simple substitut ? », *RLDA*, 2014, n° 4955.

« *Ne bis in idem* et abus de marché », BRACH-TIEL Delphine (sous-dir.), *Existe-t-il encore un seul non bis in idem aujourd'hui ?*, L'Harmattan, 2017, pp. 145-160.

« La règle *ne bis in idem* en droit financier », MATSOPOULOU Haritini (sous-dir.), *La règle ne bis in idem. Concordances et discordances entre les jurisprudences européenne et constitutionnelle*, Mare & Martin, 2019, pp. 29-49.

« Gravité et répression des infractions en droit pénal des affaires », ALIX Julie et DARSONVILLE Audrey (dir.), *Gravité et droit pénal*, Editions mare & martin, 2021, pp. 251-263.

« CJIP et fraude fiscale : la première fois n'est pas nécessairement la meilleure », *Revue Internationale de la Compliance et de l'Éthique des Affaires*, n° 5, Octobre 2019, comm. 165.

STASIAK Frédéric et ROYER Guillaume

« Pour une efficacité optimale de l'amende pénale », MALABAT Valérie, DE LAMY Bertrand et GIACOPELLI Muriel (sous-dir.), *La réforme du Code pénal et du Code de procédure pénale, Opinio doctorum*, Dalloz, 2009, pp. 289-304.

SUDRE Frédéric

« Principe *non bis in idem* et Convention EDH : la décision en trompe l'œil du Conseil constitutionnel », *La Semaine juridique – Edition générale*, n° 13, 30 mars 2015, comm. 368.

TAUBIRA Christiane

« Prologue », HUNAULT Michel (sous-dir.), *La lutte contre la corruption, le blanchiment, la fraude fiscale. L'exigence d'éthique dans les mouvements financiers*, SciencesPo Les presses, 2017, pp. 9-16.

TEITGEN-COLLY Catherine

« Chapitre IV. Le cadre juridique de la répression administrative dans les secteurs techniques », Julien BETAILLE, Dalila CHOUKI, Coralie COURTAIGNE-DESLANDES, Maryse DEGUERGUE, Elise LANGELIER, et al. *Les sanctions administratives dans les secteurs techniques*, Rapport de recherche, Mission de recherche Droit & Justice, 2017, pp. 81-107.

THIBIERGE Catherine

« Le droit souple. Réflexions sur les textures du droit », *RTD Civ.* 2003, p. 599.

TIOUCHICHINE Maëlis

« Cinq ans de conventions judiciaires d'intérêt public : bilan et perspectives », *Annales de l'Institut de criminologie et de sciences pénales – Roger Merle*, Presses de l'Université Toulouse 1 Capitole, n° 3, 2022, pp. 401-417.

TIXIER Gilbert

« Garanties de procédure en matière fiscale et douanière (Commentaire de la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977), [Aspects de droit fiscal pénal] », *Recueil Dalloz Sirey*, 1978, 21^{ème} cahier, chronique pp. 131-133

TORCK Stéphane

« Chronique d'une mort annoncée ou la vaine résistance de la chambre criminelle de la Cour de cassation », *Dr. sociétés.*, n°5, mai 2014, comm. 87.

TORPER Michel

« La notion de pouvoir judiciaire au début de la Révolution française », *Présence du droit public et des droits de l'Homme, Mélanges offerts à Jacques Velu*, Bruylant, 1992, Tome II, pp. 829-844.

TOUBOUL Charles

« Le juge administratif et les réserves aux conventions internationales », *RFDA*, 2018, p. 1161.

TOUCHELAY Béatrice

« Fraude, contrefaçon et contrebande : quelques constantes », *GFP*, vol. 3, no. 3, 2018, pp. 43-49.

TRACFIN, « Tracfin, acteur de la lutte contre la fraude aux finances publiques », *GFP*, n° 3-2018, mai-juin 2018, pp. 86-93.

TREMEUR Muriel

« La commission des infractions fiscales », *LPA*, 22 décembre 1995, p. 20

TRICOT Juliette

« L'argument de la gravité dans la construction du droit pénal de l'Union européenne. Fonctions, usages, effets », ALIX Julie et DARSONVILLE Audrey (dir.), *Gravité et droit pénal*, Editions mare & martin, 2021, pp. 69-88.

« Réinventer toujours » Mireille Delmas-Marty ou l'art de raconter le Droit », *RSC*, 2023, p. 19.

TRISTRAM Frédéric

« La sanction pénale aux 19^{ème} et 20^{ème} siècle », LAMBERT Thierry (dir.), *Les sanctions pénales fiscales*, L'Harmattan, 2007, pp. 11-24.

TROTABAS Louis

« Le particularisme du droit fiscal », *RTD civ.* 1931, p. 797 et s.

TRUCHET Didier

« Fusionner les juridictions administrative et judiciaire », *Etudes offertes à Jean-Marie AUBY*, Dalloz, 1992, pp. 335-345.

TULKENS Françoise

« *Non bis in idem*. Un voyage entre Strasbourg et Luxembourg », CAHN Olivier, LEBLOIS-HAPPE Jocelyne et WACHSMANN Patrick (sous-dir.), *Droit répressif au pluriel : droit interne, droit international, droit européen, droits de l'homme - Liber amicorum en l'honneur de Renée Koering-Joulin*, Anthemis, Bruxelles, 2014, pp. 729-748.

TUROT Jérôme

« Une histoire récente des relations entre l'administration et les contribuables : asymétrie et transparence », BRUNEAU Philippe, MENARD Charles, MERCIER Jean-Yves, MONASSIER Bernard et TUROT Jérôme, *Le fisc tout puissant. Contribuable et administration : l'inégalité des armes*, Francis Lefebvre, 2020, pp. 53-81.

« Le droit européen encadre les cumuls de poursuites et de sanctions que peut subir un contribuable », *Feuillet Rapide Fiscal-Social*, Francis Lefebvre, 9 juin 2022.

TUROT Jérôme et PELLETIER Marc, « Cumul des sanctions fiscales et pénales : une question pour rien ? », *Feuillets Rapides Fiscal-Social*, Francis Lefebvre, 25/23, pp. 8-11.

TUSSIOT Cédric

« La fraude À la TVA, un instrument de modernisation fiscale (et politique) ? », ADLINE HERBAIN Charlene (dir.), *La fraude à la TVA*, Bruxelles, Larcier, 2017, pp. 9-31.

UNTERMAIER Jean

« Nous n'avons pas assez de droit ! Quelques remarques sur la complexité du droit en général et du droit de l'environnement en particulier », *Mélanges Alexandre Kiss, Les hommes et l'environnement*, Paris, 1998, pp. 499-511.

VAN DE KERCHOVE Michel

« "Médicalisation" et "fiscalisation" du droit pénal : deux versions asymétriques de la dépenalisation »; *Déviance et société*, 1981 - Vol. 5 - n°1. pp. 1-23.

« Symbolique et instrumentalité, Stratégie de pénalisation et de dépenalisation dans une société pluraliste », RINGELHEIM Foulek (sous dir.), *Punir mon beau souci. Pour une raison pénale*, Editions de l'Université de Bruxelles, 1984, pp. 123-171.

« Réflexions analytiques sur les concepts de dépenalisation et de décriminalisation », *Revue interdisciplinaire d'études juridiques*, 1984, vol. 12, Bruxelles, Faculté universitaire Saint-Louis, pp. 31-89.

« Dimensions symbolique et instrumentale de la dépenalisation dans une société pluraliste », Michel VAN DE KERCHOVE, *Le droit sans peines. Aspects de la dépenalisation en Belgique et aux États-Unis*, Bruxelles, Facultés Universitaires Saint-Louis, 1987, pp. 387-433.

« Eclatement et recomposition du droit pénal », *RSC*, 2000, p. 5.

« L'hypothèse de la flexibilité affecte-t-elle la nature et les contours des sanctions ? », KAMINSKI Dan (dir.), *La flexibilité des sanctions. XXI^e journées juridiques Jean Dabin*, Bruylant, 2013, pp. 53-79.

VANDERMEEREN Roland

« La "double peine" : diversité des ordres juridiques et pluralité des systèmes répressifs », *AJDA*, 2003, p. 1854.

VAN DROOGHENBROECK Sébastien

« De vraies sanctions administratives ou des sanctions pénales camouflées ? Réflexions à propos de la jurisprudence récente de la Cour européenne des droits de l'Homme », *Revue de la Faculté de droit de l'Université de Liège*, Vol. 0, n° 4, 2005, pp. 467-490.

VAN DUERM Sonja

« Une *Via* dans les affaires fiscales pénales, une solution ? », *RGCF*, 2014/1, pp. 69-74.

VAN GEHUCHTEN Pierre-Paul

« L'action "civile" de l'Auditorat », KAMINSKI Dan (dir.), *La flexibilité des sanctions. XXI^e journées juridiques Jean Dabin*, Bruylant, 2013, pp. 359-373.

VAN RUYMBEKE Renaud

« I - Avancées, reculs, stratégies - La délinquance financière : état des lieux », *Les Cahiers de la Justice*, vol. 2, no. 2, 2022, pp. 233-239.

VAPAILLE Laurence

« De la pertinence de l'étude des sanctions fiscales pénales en droit comparé ou "de l'intérêt d'aller voir ailleurs" », LAMBERT Thierry (dir.), *Les sanctions pénales fiscales*, L'Harmattan, 2007, pp. 37-56.

« De la sanction à la transaction », *GFP*, n° 2, 2012, pp. 146-149.

« Transaction en matière fiscale : le jeu en vaut-il la chandelle ? », BOURDON Pierre et JANICOT Laetitia (dir.), *Les sanctions administratives : identité(s), pouvoir(s), contrôle(s)*, Lextenso, 2023, pp. 197-213.

VARINARD André et JOLY-SIBUET Elisabeth, « Rapport français », in « Les problèmes juridiques et pratiques posés par la différence entre le droit criminel et le droit administratif pénal », *Revue internationale de droit pénal*, Editions Erès, Volume 59, 1988, pp. 189-215.

VASSALI Giuliano

« Les orientations actuelles de la politique criminelle italienne », *Arc. pol. crim.*, n° 6, 1983, pp. 171-192.

VEDEL Georges

« Présentation », *Revue française de finances publiques*, n°1, 1983, pp. 2-5.

« La loi des 16-24 août 1790 : Texte ? Prétexte ? Contexte ? », *Revue française de droit administratif*, sept-oct. 1990, pp. 12-25.

VERGES Etienne

« Le procureur de la République financier : entre projet politique et recherche de l'efficacité », *RSC*, 2014, p. 143.

« L'outil procédural au service de l'efficacité (à propos de la lutte contre la fraude) », *RSC*, 2019, p. 155.

VERGNET Nicolas

« Articulation des procédures fiscale et pénale : une symphonie inachevée », *Dr. fisc.*, n° 11, 14 mars 2019, comm. 200.

VERHEYLESONNE Aurélie

« “Actualités en droit pénal fiscal”. Premiers regards sur l’application de l’article 4*bis* du titre préliminaire du Code de procédure pénale par les juridictions correctionnelles », *RGCF*, 2023/2, pp. 89-122.

VERIN Jacques

« Le stéréotype du délinquant », *RSC*, 1970, n° 1, pp. 144-150.

« Stéréotype des délinquants et stigmatisation », *RSC*, 1975, p. 231.

VESSIO Fabien

« Délinquance économique et financière : du contrôle social par la dissuasion à la régulation sociale par l’incitation », *JCP éd. E.*, n° 37, 16 septembre 2021, étude 1412.

VEY Antoine et COURVOISIER Guillaume, Analyse des nouvelles lignes directrices du parquet national financier sur la convention judiciaire d’intérêt public, *AJ Pénal*, 2023, p. 74.

VIALA Alexandre

« Le positivisme juridique : Kelsen et l’héritage kantien », *Revue interdisciplinaire d’études juridiques*, vol. 67, no. 2, 2011, pp. 95-117.

VILLEMOT Dominique

« Le cumul des sanctions fiscales et pénales est constitutionnel, mais encadré - *non bis in idem* n’est pas français », *Gestion & Finances publiques*, 2017/2, n° 2, pp. 101-107.

VITU André

« La définition et le contenu du Droit pénal économique », *Dix ans de conférences d’agrégation. Etudes de Droit Commercial offertes à Jean Hamel*, Dalloz, 1961, pp. 71-80.

« Le principe de la légalité et la procédure pénale », *Revue internationale de criminologie et de police technique*, Volume XXI, n° 2, Avril-juin 1967, pp. 94-100.

De l’illicéité en droit criminel français, rapport aux deuxièmes journées franco-helléniques, Nancy 1984.

VOUIN Robert

« Code pénal et politique criminelle », *Les Principaux aspects de la politique criminelle moderne: recueil d’études en hommage à la mémoire du professeur Henri Donnedieu de Vabres*, Ed. Cujas, 1960, pp. 73-80.

WALTHER Julien

« L’illicéité et les valeurs sociales protégées », MISTRETTA Patrick, PAPILLON Salomé et KUREK Camille (dir.), *L’empreinte des valeurs sociales protégées en droit pénal*, Dalloz, 2020, pp. 17-34.

« Figures et fonctions de la gravité en droit allemand », ALIX Julie et DARSONVILLE Audrey (dir.), *Gravité et droit pénal*, Editions mare & martin, 2021, pp. 57-68.

WEIDENFELD Katia

« Les niches fiscales, un instrument ambigu », *Revue Projet*, 2014/4 (N° 341), pp. 32-39.

WEIGEND Thomas

« La politique pénale dans les deux Etats allemands », *Arch. pol. crim.*, n° 11, 1989, pp. 175-197.

WINCKELMULLER Florie

« Quelles principes pour une politique criminelle européenne après l'entrée en vigueur du Traité de Lisbonne ? », *RSC*, 2011 p. 268.

WOERTH Eric

« Le contrôle fiscal et la lutte contre la fraude », Bercy, 2 juin 2009, p. 3.

WRAZEN Céline

« Fraude fiscale, légitimité, illégitimité, phénomène d'élite ou phénomène de masse », *Dr. fisc.* n° 3, 18 janvier 2007, chron. 49.

YATCHINOVSKY Arlette

L'approche systémique. Pour gérer l'incertitude et la complexité, Ed. ESF, 2018, pp. 13-21.

ZEROUKI Djoheur

« La sanction en matière pénale », MALLET-BRICOUT Blandine (dir.), *La sanction. Colloque du 27 novembre 2003 à l'université Jean Moulin Lyon 3*, L'Harmattan, 2007, pp. 37-45.

2. Articles de presse

BARUCH Jérémie, MICHEL Anne, VAUDANO Maxime et ICIJ, « Paradis fiscaux : plongée mondiale dans les secrets de la finance offshore », *Le Monde*, 5 octobre 2021, p. 22.

BENSOUSAN David

« Fraude fiscale : que vaut le nouveau plan de Gabriel Attal ? », *Challenges*, 9 mai 2023.

CHAVAGNEUX Christian

« Les banques toujours au cœur des crises financières », *Alternatives économiques*, hors-série n° 64, 1^{er} avril 2005.

« Fraude – Le verrou de Bercy remis en cause », *Alternatives économiques*, 17 septembre 2018.

COLLET Martin

« Aménager le verrou de Bercy oui, le supprimer non ! », *Les Echos*, 6 mars 2018, p. 12.

CONESA Elsa

« Des moyens renforcés pour lutter contre la fraude fiscale », *Les Echos*, 19 mars 2014.

CONESA Elsa et GATINOIS Claire, « Gabriel ATTAL : "Chaque fraude fiscale est grave, mais celle des plus puissants est impardonnable" », *Le Monde*, 8 mai 2023.

COUPPEY-SOUBEYRAN Jézabel

« La courbe de Laffer », *Alternatives Économiques*, vol. 309, n° 1, 2012, p. 50.

DAHYOT Agathe

« "CumCum", "CumEx" : le scandale des dividendes expliqué simplement », *Le Monde*, 18 octobre 2018.

DE MONGOLFIER Éric

« Je crains que l'on confie peu d'affaires au parquet financier », *La Croix*, 8 mai 2013.

DE SENNEVILLE Valérie

« Affaire EADS le procès des stock-options », *Les Echos*, 3 octobre 2014, p. 13.

DE SENNEVILLE Valérie et BOISSEAU Laurence, « Délits d'initiés : les sages signent la fin de la double sanction », *Les Echos*, n° 21901, 19 mars 2015, p. 29.

FLOC'H Benoît

« La cellule de dégrèvement fiscal a rapporté 9,4 milliards d'euros », *Le Monde*, 29 août 2019.

« Fraude fiscale : la Cour des comptes tance l'Etat », *Le Monde*, 3 décembre 2019.

FRISON-ROCHE Marie-Anne

« Délits financiers : le virage juridique français », *Les Echos*, n° 21902, 20 mars 2015, p. 14.

FUEURSTEIN Ingrid

« Fraude fiscale : la charge du parquet national financier contre le "verrou de Bercy" », *Les Echos*, 16 janvier 2018.

GUICHARD Guillaume

« Le fisc dispose aujourd'hui d'un arsenal suffisant », *Le Figaro*, n° 23421, 3 décembre 2019, p. 24.

HOULETTE Eliane

« Nous devons aller plus vite en matière de justice financière », *Les Echos*, 4 mai 2015, p. 16.

JOHANNES Franck

« Un détenu coûte en moyenne 32 000 euros par an », *Le Monde*, 19 décembre 2012.

LASCOUMES Pierre

« Contre l'argent illicite, non aux lois de panique », *Les invités de Médiapart*, 17 avril 2013.

LECADRE Renaud

« EADS : le procès des stock-options très mal initié ? », *Libération*, 4 et 5 octobre 2014, p. 20.

LECERF Jean-René et SUEUR Jean-Pierre, « Jamais la surpopulation carcérale n'a atteint le niveau d'aujourd'hui », *Le Monde*, 25 juillet 2023, p. 25.

LHOMME Fabrice et DAVET Gérard, « "SwissLeaks" : révélations sur un système international de fraude fiscale », *Le Monde*, 4 février 2015.

MACCHIA Jean-Rémy

« Huit questions que vous vous posez sur l'affaire du "dieselgate" », *Ouest-France*, 24 septembre 2015.

MAYER Claire

« Peine inédite pour fraude dans le milieu viticole », *Le Monde*, 30 novembre 2021, p. 22.

NORMAND Grégoire

« Fraude aux prélèvements obligatoires : la Cour des comptes tacle Bercy », *La Tribune*, n° 6809, 3 décembre 2019, p. 6.

PIEL Simon, JACQUIN Jean-Baptiste et MICHEL Anne, « En cinq ans, Eliane Houlette a su crédibiliser le Parquet national financier », *Le Monde*, 29 juin 2019.

ROBERT Philippe

« Comment la machine pénale remplit les prisons », *Le Monde diplomatique*, mai 1986, pp. 26-27.

SPIRE Alexis

« Niches, fraude, paradis fiscaux : de l'ardoise au coup d'éponge », *Le Monde diplomatique*, Septembre 2016.

STEINMANN Lionel

« Les vrais chiffres du parc automobile français », *Les Echos*, 4 février 2020.

TONNELIER Audrey

« Affaire EADS : les implications de la décision du Conseil constitutionnel », *Le Monde*, 18 mars 2015.

WALTHER Donald

« Que représente concrètement la fraude fiscale ? », *Le Monde*, 4 décembre 2017.

E. Jurisclasseurs, répertoires et fiches thématiques

AMBROISE-CASTÉROT Coralie

« Présomption d'innocence », *Rép. pén.*, Dalloz, 2019.

AYRAULT Ludovic

« Fasc. 385 : Sanction fiscale – Définition et régime juridique », *J.-Cl. Procédures fiscales*, LexisNexis, 2016.

« Fasc. 398 : Sanction fiscale – Procédures », *J.-Cl. Procédures fiscales*, 2020.

BETCH Martine

« Fasc. 720 : Contentieux pénal – Procédure fiscale », *J.-Cl. Procédures fiscales*, LexisNexis, 2019.

« Fasc. 721 : Contentieux pénal – Procédure pénale », *J.-Cl. Procédures fiscales*, LexisNexis, 2019.

BONFILS Philippe et GALLARDO Eudoxie,

« Concours d'infraction », *Rép. pén.*, Dalloz, 2015.

« Bigamie », *Rép. pén.*, Dalloz, 2019.

BOUCHET François

« Fasc. 343 : Flagrance fiscale », *J.-Cl. Procédures fiscales*, LexisNexis, 2019.

CAMOUS Eric

« Fasc. 20 : Peines criminelles et correctionnelles. – Confiscation », *J.-Cl. Pénal Code*, 2023.

CARON Danièle

« Fasc. 20 : Action publique – Extinction – Autorité de la chose jugée au pénal sur le pénal », *J.-Cl. Procédure pénale*, 2020.

CERE Jean-Paul et GREGOIRE Ludivine, « Peine : nature et prononcé », *Rép. pén.*, Dalloz, 2020.

CHRISTODOULOU Hélène et PERE David, « Fasc. 20 : Le parquet européen – Le statut du parquet européen – le fonctionnement du parquet européen », *J.-Cl. Procédure pénale*, LexisNexis 2022.

CRUCIS Henry-Michel

« Fasc. 108-40 : Sanctions administratives », *J.-Cl. Administratif*, LexisNexis, 2020.

DANET Jean

« Chose jugée », *Rép. pén.*, Dalloz, 2010.

DE BISSY Arnaud

« Fasc. 611-30 : Revenus de capitaux mobiliers – Définition des produits distribués – Distributions occultes et distributions anonymes », *J.-Cl. Fiscal Impôts directs Traité*, 2021.

DE LAMY Bertrand et SEGONDS Marc, « Fasc. 3 : Notions fondamentales – Loi pénale », *J.-Cl. Pénal des affaires*, 2022.

DETRAZ Stéphane

« Fasc. 20 : Action civile. – Exercice », *J.-Cl. Procédures Formulaires*, 2017.

« Fasc. 20 : Douanes. – Infractions. Sanctions. Responsabilité », *J.-Cl. Lois pénales spéciales*, 2017.

« Fasc. 80 : Impôts – Contributions indirectes. Contentieux », *JCl. Lois pénales spéciales*, LexisNexis, octobre 2019.

« Fasc. 710 : Contentieux pénal – Infractions spécifiques aux taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées, aux droits d'enregistrement et de publicité foncière et aux droits de timbre », *J.-Cl. Procédures fiscales*, LexisNexis, février 2022.

« Fasc. 30 : Interdictions professionnelles », *J.-Cl. Lois pénales spéciales*, LexisNexis, 2023,

Fiches techniques sur l'Union européenne, « Impôts indirects », 2023, 6p.

Fiches techniques sur l'Union européenne, « Lutte contre la fraude et protection des intérêts financiers de l'Union européenne », 2023, 6p.

FOURNIER Alice

« Le contrôle de l'impôt », *Fiche pratique n° 4385*, LexisNexis, 2020.

HERZOG-EVANS Martine

« Récidive », *Rép. Pén.*, 2019.

JEANDIDIER Wilfried

« Art. 314-1 à 314-4, Fasc. 20, Abus de confiance », *J.-Cl. Pénal Code*, LexisNexis, 2022.

JESUS-GIMENO Barbara

« Protection de l'environnement par le droit pénal. Pour une approche communautaire », *J.-Cl. Environnement*, mai 2002.

LANNEAU Régis

Fiche de révision n° 3307 – Histoire de la Ve République, LexisNexis, 2021.

LEGRAND Véronique

« Fasc. 3255 : Entrepreneur individuel à responsabilité (EIRL) en difficulté », *J.-Cl. Commercial*, 2020.

LETOUZEY Elise

« Art. 132-2 à 132-7 – Fasc. 20 : Concours et cumul d'infractions », *JCl Pénal Code*, LexisNexis, 2023.

MARTIN LAPRADE Frank

« Contentieux boursier : abus de marché et autres manquements », *Répertoire des sociétés*, Dalloz, 2023.

MIHMAN Alexis

« Vol », *Rép. pén.*, Dalloz, 2016.

MOLINS François

« Action publique », *Rép. pén.*, Dalloz, 2017.

« Comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité », *Rép. pén.*, Dalloz, 2018.

PERE David

« Fasc. 720 : Infractions en matière économique et financière. – Poursuite. Instruction. Jugement. – Assistants spécialisés », *J.-Cl. Procédure pénale. Art. 704 à 706-1-2*, LexisNexis, 2021.

SAFI Farah

« L'élément matériel de l'infraction », *Fiche Pratique*, LexisNexis, 2022.

STASIAK Frédéric

« Délit et manquement boursier », *Répertoire des sociétés*, Dalloz, 2023.

THEVENET Bernard,

« Fraude fiscale : délit général », *Rép. pén.*, Dalloz, 2019.

« Fraude fiscale : délits spéciaux », *Rép. pén.*, Dalloz, 2019.

« Fraude fiscale : procédures », *Rép. pén.*, Dalloz, 2019.

VABRES Régis et MAOUCHE Samia, « Fasc. 1511 : Autorité des marchés financiers – Pouvoir de sanction », *J.-Cl Droit bancaire et financier*, LexisNexis, 2023.

WEYEMBERGH Anne, « Fasc. 488-20 : Coopération judiciaire et rapprochement des législations en matière pénale au sein de l'UE », *JCl Droit international*, 31 octobre 2017.

F. Rapports et communiqués

1. Rapports ministériels

Ministre de l'Action et des comptes public, *Document de politique transversale – Projet de loi de finances pour 2020*, « Lutte contre l'évasion et la fraude », 101p.

Ministre de l'économie, des finances et de la relance, *Document de politique transversale – Projet de loi de finances pour 2021*, « Lutte contre l'évasion fiscale et la fraude en matière d'imposition de toutes nature et de cotisations sociales », 119p.

Ministre de l'Economie, des Finances et de la Relance, *Document de politique transversale – Projet de loi de finances pour 2022*, « Lutte contre l'évasion et la fraude fiscale », 149p.

Ministre de l'Economie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique, *Document de politique transversale – Projet de loi de finances pour 2023*, « Lutte contre l'évasion fiscale et la fraude en matière d'impositions de toutes natures et de cotisations sociales », 151p.

Ministre de l'Economie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique, *Bilan de la lutte contre la fraude fiscale, douanière et sociale : une année record, les chiffres-clés de l'année 2022*, Communiqué de presse, 23 février 2023, 5p.

Ministre de l'Economie, des Finances et de la Relance, *Bilan de la lutte contre la fraude fiscale, douanière et sociale : une année record, les chiffres-clés de l'année 2021*, Communiqué de presse, 3 mars 2022, 5p.

Ministère chargé des Comptes publics, *Communiqué de presse*, Paris, 9 mai 2023, 5p.

Ministère de l'Intérieur et des Outre-mer, *Communiqué de presse relatif au bilan définitif de l'accidentalité routière en 2022*, Paris, 31 mai 2023, 3p.

Ministère de l'Economie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique, *Présentation du projet de loi de finances pour 2024*, Paris, 27 septembre 2023, 119p.

Ministère chargé des Comptes publics, *Communiqué de presse n°1216*, Paris, 10 octobre 2023.

2. Rapports parlementaires

a. Rapports de l'Assemblée nationale

BERNALICIS Ugo et MAIRE Jacques, *Rapport de l'Assemblée nationale n° 4314 sur la mise en œuvre des conclusions du rapport d'information (n° 1822) du 28 mars 2019 sur l'évaluation de la lutte contre la délinquance financière*, 6 juillet 2021.

CARIOU Emilie
Rapport de l'Assemblée nationale n° 1212 relatif à la lutte contre la fraude, 25 juillet 2018.

CAZENEUVE Jean-René
Annexe n° 26 du rapport de l'Assemblée nationale n° 292, 6 octobre 2022.

DIARD Eric et CARIOU Emilie,

Rapport de l'Assemblée nationale n° 982, portant sur les procédures de poursuite des infractions fiscales, 23 mai 2018.

Rapport d'information de l'Assemblée nationale n° 3341 sur l'application de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, 16 septembre 2020.

MAZETIER Sandrine

Avis n° 1125 présenté à l'Assemblée nationale sur le projet de loi relatif lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, enregistré le 11 juin 2013.

MAZETIER Sandrine et WARSMANN Jean-Luc, *Rapport d'information de l'Assemblée nationale n°4457 sur l'évaluation de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013, relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière et de la loi organique n° 2013-1115 du 6 décembre 2013 relative au procureur de la République financier*, 8 février 2017.

PIRES BEAUNE Christine

Rapport d'information n°4489 portant sur la mise en œuvre des conclusions de la mission d'information relative aux aviseurs fiscaux, 22 septembre 2021.

b. Rapports du Sénat

ANZIANI Alain et KLES Virginie, *Rapport du Sénat n° 738, portant notamment sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière*, 10 juillet 2013.

BASCHER Jérôme

Rapport du Sénat n° 446 (2017-2018), relatif à la proposition de loi renforçant l'efficacité des poursuites contre les auteurs d'infractions financières et supprimant le « verrou de Bercy », 18 avril 2018.

BOCQUET Éric

Rapport n° 673 sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France et ses incidences fiscales, 17 juillet 2012.

DE LA GONTRIE Marie-Pierre

Proposition de loi renforçant l'efficacité des poursuites contre les auteurs d'infractions financières et supprimant le « verrou de Bercy », Sénat, *Doc. parl.*, n° 376, 27 mars 2018.

DE MONTGOLFIER Albéric

Rapport du Sénat n° 602 sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude, 27 juin 2018.

HUSSON Jean-François

Rapport d'information du Sénat n°72 sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, 25 octobre 2022.

JOLY Patrice

Rapport du Sénat n°674 relatif à la lutte contre la fraude et la protection des intérêts financiers de l'Union européen, 17 juillet 2019.

NOUGEIN Claude et CARCENAC Thierry, *Rapport d'information du Sénat n° 688 relatif à l'adéquation des moyens humains et matériels aux enjeux du contrôle fiscal : une évaluation difficile, une stratégie à clarifier*, 22 juillet 2020.

3. Rapports juridictionnels

a. Rapports de la Cour des comptes

Rapport public annuel, 2010, « Les méthodes et les résultats du contrôle fiscal », 36p.

Rapport public annuel, 2016, Tome II, 639p.

Rapport public annuel, 2018, Tome I, « Les remises et transactions en matière fiscale », 624p.

La fraude aux prélèvements obligatoires. Evaluer, prévenir réprimer, 2019, 201p.

La lutte contre les fraudes aux prestations sociales. Des progrès trop lents, un changement d'échelle indispensable, septembre 2020, 180p.

b. Rapport du Conseil d'Etat

Le juge administratif et les sanctions administratives, Les dossiers thématiques du Conseil d'Etat, 2017, 26p.

4. Rapports internationaux

Comité européen pour les problèmes criminels, *La criminalité des affaires*, Conseil de l'Europe, Strasbourg, 1981, 82p.

Commission des communautés européennes, *Etude sur les systèmes de sanctions administratives et pénales dans les Etats membres des communautés européennes*, Vol. I, 1994, 357p.

OCDE, *Quels sont les déterminants du civisme fiscal ?*, Document de consultation publique, 2019, 67p.

5. Autres rapports et documents publics

a. Travaux individuels et collectifs

BETAILLE Julien, CHOUKI Dalila, COURTAIGNE-DESLANDES Coralie, DEGUERGUE Maryse, LANGELIER Elise, et al. *Les sanctions administratives dans les secteurs techniques*, Rapport de recherche, Mission de recherche Droit & Justice, 2017, 305p.

COULON Jean-Marie

Rapport relatif à la dépénalisation de la vie des affaires, 2008, 133p.

DEFFAINS Bruno et STASIAK Frédéric (sous-dir.), *L'organisation des dispositifs spécialisés de lutte contre la criminalité économique et financière en Europe : Droits nationaux, droit comparé et droit international – Rapport final*, CREDES, Nancy, Janvier 2002, 138p.

KOPP Pierre

Analyse économique de la délinquance financière, Note de Synthèse, Paris, 2002, 12p.

PEYREFITTE Alain

Rapport à M. le Président de la République présenté par le comité d'études sur la violence, la criminalité et la délinquance, Paris, La documentation française, 1977, 193p.

b. Lois françaises

Loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière.

Loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 modifiant les procédures fiscales et douanières.

Loi n° 2004-204 du 9 mars 2004 portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité.

Loi n° 2005-842 du 26 juillet 2005 pour la confiance et la modernisation de l'économie.
 Loi n°2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007.
 Loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie.
 Loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009.
 Loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010.
 Loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012.
 Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012.
 Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière.
 Loi n° 2016-819 du 21 juin 2016 réformant le système de répression des abus de marchés.
 Loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique.
 Loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017.
 Loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018.
 Loi n° 2018-727 du 10 août 2018 pour un Etat au service d'une société de confiance.
 Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude.
 Loi n° 2022-401 du 21 mars 2022 visant à améliorer la protection des lanceurs d'alerte.

c. Circulaires

Circulaire du 9 octobre 1972 de la Direction des Affaires Criminelles et des Grâces.
 Circulaire (Justice-Budget) du 30 octobre 1981 de la Direction générale des Impôts relative poursuites correctionnelles pour fraude fiscale.
 Circulaire du 19 décembre 1983 portant sur les critères d'orientation pour le choix entre la sanction pénale et la sanction administrative.
 Circulaire n°1993/SG du 7 janvier 1985 relative à l'élaboration et à la mise en œuvre des dispositions pénales des législations et réglementations techniques.
 Circulaire du 15 décembre 2010 relative à la lutte contre la grande fraude fiscale, 4p.
 Circulaire du 31 janvier 2014 de politique pénale relative au procureur de la République financier, 8p.
 Circulaire Justice/Finances du 22 mai 2014 relative à la lutte contre la fraude fiscale, 27 p.
 Circulaire du 7 mars 2019, relative à la réforme de la procédure de poursuite pénale de la fraude fiscale et au renforcement de la coopération entre l'administration fiscale et la Justice en matière de lutte contre la fraude fiscale, 17p.
 Circulaire n°6100/SG du Premier Ministre relative à l'exemplarité des membres du Gouvernement, Paris, 23 juillet 2019, 2p.
 Circulaire du 4 octobre 2021 relative à la lutte contre la fraude fiscale, 14p.

d. Rapports et autres documents relatifs à la matière fiscale

Comité du contentieux fiscal, douanier et des changes, *Rapport annuel 2019*, JO Documents administratifs, n° 5 (6 novembre 2020), 112p.
 Commission des infractions fiscales, *Rapport annuel*, 2015, 35p.
 Commission des infractions fiscales, *Rapport annuel*, 2021, 48p.
 Commission des infractions fiscales, *Rapport annuel*, 2022, 45p.
 Conseil constitutionnel, *Commentaire de la Décision n° 2018-745QPC du 23 novembre 2018*, 18p.
 Conseil des prélèvements obligatoires, *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, Paris, La Documentation française, 2007, 341p.
 Direction Général des Finances Publiques, *Rapport d'activité*, 2013, 80p.
 Direction Général des Finances Publiques, *Rapport d'activité*, 2019, 66p.
 Direction Général des Finances Publiques, *Rapport d'activité*, 2020, 66p.

Direction Général des Finances Publiques, *Rapport d'activité*, 2021, 32p.
 Direction Général des Finances Publiques, *Rapport d'activité*, 2022, 96p.
 Etude d'impact concernant le projet de la relatif à la lutte contre la fraude, 27 mars 2018, 72p.
 Feuille de route ministérielle, *La lutte contre toutes les fraudes aux finances publiques*, mai 2023, 59p.
 Note explicative relative aux arrêts n°1174, 1175, 1176, 1177, 1178 et 1179 du 11 septembre 2019, 13p.
 Rapport au Parlement, *Remises et transactions à titre gracieux en matière fiscale pour l'année 2018*, 23p.
 Rapport au Parlement, *Remises et transactions à titre gracieux et règlements d'ensemble en matière fiscale pour l'année 2020*, 26p.
 Rapport au Parlement, *Remises et transactions à titre gracieux et règlements d'ensemble en matière fiscale pour l'année 2022*, 28p.
 Syndicat national Solidaires finances publiques, *Evasions et fraudes fiscales, contrôle fiscal*, Janvier 2013, 42p.

e. Rapports et autres documents relatifs au PNF

Inspection générale de la justice, *Inspection de fonctionnement d'une enquête conduite par le parquet national financier – Rapport définitif*, septembre 2020, 129p.
 Parquet national financier, *Synthèse annuelle*, 2017.
 Parquet national financier, *Synthèse annuelle*, 2018.
 Parquet national financier, *Synthèse annuelle*, 2019.
 Parquet national financier, *Synthèse annuelle*, 2020.
 Parquet national financier, *Synthèse annuelle*, 2021.
 Parquet national financier, *Synthèse annuelle*, 2022.
 Parquet national financier, *Lignes directrices sur la mise en œuvre de la convention judiciaire d'intérêt public*, 16 janvier 2023, 23p.

f. Documents de source européenne

CJUE n° C-17/10, Conclusions de l'avocat général de la Cour, C-17/10, *Toshiba Corporation*, 8 septembre 2011.
 CJUE, n° C-617/10, Conclusions de l'avocat général de la Cour, *Åklagaren c/ Hans Åkerberg Fransson*, 12 juin 2012.
 CJUE, n° C-524/15, Conclusions de l'avocat général de la Cour, *Luca Menci*, 12 septembre 2017.
 CJUE, n° C-570/20, Conclusions de l'avocat général de la Cour, *BV contre La Direction départementale des finances publiques de la Haute-Savoie*, 9 décembre 2021.
 CJUE, n° C-27/22, Conclusions de l'avocat général de la Cour, *Volkswagen Group Italia et Volkswagen Aktiengesellschaft*, 30 mars 2023.
 Conseil de l'Europe, *Rapport sur la décriminalisation*, Strasbourg, 1980, 294p.
 Cour européenne des droits de l'Homme, *Guide sur l'article 4 du Protocole n°7 à la Convention européenne des droits de l'homme*, 31 août 2022, 30p.
 Cour européenne des droits de l'Homme, *Guide sur l'article 7 de la Convention européenne des droits de l'homme*, 31 août 2022, 31p.
 Cour européenne des droits de l'Homme, *Guide sur l'article 15 de la Convention européenne des droits de l'homme*, 31 août 2022, 18p.
 Cour européenne des droits de l'Homme, *Droit à ne pas être jugé ou puni deux fois (le principe non bis in idem)*, Fiche thématique, septembre 2022, 21p.
 Directive n° 2008/99/CE du Parlement européen et du Conseil du 19 novembre 2008 relative à la protection de l'environnement par le droit pénal.
 Directive 2014/57/UE du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 relative aux sanctions pénales applicables aux abus de marché.

Directive (UE) 2017/1371 du Parlement européen et du Conseil du 5 juillet 2017 relative à la lutte contre la fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union au moyen du droit pénal.

Directive (UE) 2019/713 du Parlement européen et du Conseil du 17 avril 2019 concernant la lutte contre la fraude et la contrefaçon des moyens de paiement autres que les espèces et remplaçant la décision-cadre 2001/413/JAI du Conseil.

Opinion dissidente du juge Repik sous l'arrêt CEDH, 30 juillet 1998, n° 25711/94, *Oliveira c. Suisse*.

Opinion dissidente du juge Pinto De Albuquerque sous l'arrêt CEDH gr. ch., 15 nov. 2016, n° 24130/11 et n° 29758/11, *A et B c/ Norvège*.

Proposition de Directive du Parlement européen et du Conseil relative à la protection de l'environnement par le droit pénal, 26 juin 2001.

Règlement (UE) n° 596/2014 du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 sur les abus de marché (règlement relatif aux abus de marché) et abrogeant la directive 2003/6/CE du Parlement européen et du Conseil et les directives 2003/124/CE, 2003/125/CE et 2004/72/CE de la Commission.

g. Documents de source étrangère

Commission de réforme du droit du Canada, *Notre droit pénal*, 1976, 50p.

Ministère de la Justice du Canada, *Le droit pénal dans la société canadienne*, 1982, 136p.

Rapport du Comité canadien de la réforme pénale et correctionnelle, *Justice pénal et correctionnelle : un lien à forger*, 1969, 569p.

h. Autres documents

Commission Europe, *Des principes communs pour les autorités administratives dotées d'attributions répressives*, Club des Juristes, mai 2012, 85p.

Décret n° 2010-1318 du 4 novembre 2010 portant création d'une brigade nationale de répression de la délinquance fiscale.

Etude de législation comparée n° 259, *La prévention du cumul des sanctions administratives et des sanctions pénales (ne bis in idem)*, octobre 2015, 40p.

Proposition de loi n°19 du 7 octobre 2015, relative à la répression des infractions financières.

Rapport de la Commission *ad hoc*, *Poursuite et sanction des abus de marché : Le droit français à l'épreuve des textes communautaires et des jurisprudences récentes (CEDH, CJUE, Conseil constitutionnel)*, Mai 2015, 100p.

Rapport du groupe de travail de l'AMF, *L'application du principe ne bis in idem dans la répression des abus de marché. Proposition de réforme*, 19 mai 2015, 59p.

G. Jurisprudence

1. De la Cour européenne des droits de l'Homme

- ✎ Exigences de clarté et de prévisibilité de la loi :
 - CEDH, 26 avril 1979, n° 6538/74, *Sunday Time c/ Royaume-Uni*.
 - CEDH, 15 novembre 1996, n° 17862/91, *Cantoni c/ France*.
 - CEDH, 22 janv. 2013, n° 42931/10, *Camilleri c/ Malte*.
- ✎ Incohérence de la répression (condamnations) :
 - CEDH, 21 oct. 2014, n° 25129/06, *Lungu et a. c/ Roumanie*.
 - CEDH, 4 avril 2023, n° 79356/17, *Stassart c/ France*.
- ✎ Légitimité de l'existence d'une infraction de fraude fiscale grave :
 - CEDH, 9 mars 2023, n° 36345/16, *L.B. c/ Hongrie*.
- ✎ Matière pénale :
 - CEDH, 8 juin 1976, n° 5100/71, *Engel et autres c/ Pays-Bas*.
 - CEDH, 21 février 1984, n° 8544/79, *Öztürk c/ Allemagne*.
 - CEDH, 24 février 1994, n° 12547/86, *Bendenoun c/ France*.
 - CEDH, 29 août 1997, n° 19958/92, *APMP et TP c/ Suisse*.
 - CEDH, 3 août 2001, n° 31827/96, *J.B. c/ Suisse*.
 - CEDH, 21 mai 2003, n° 34619/97, *Janosevic c/ Suède*.
 - CEDH, gde ch., 23 novembre 2006, n° 73053/01, *Jussila c/ Finlande*.
 - CEDH, 7 juin 2012, n° 4837/06, *Segame SA c/ France*.
- ✎ Ne bis in idem :
 - ✓ Adoption d'une lecture littérale, prudente ou extensive :
 - CEDH, 23 octobre 1995, n° 15963/90, *Gradinger c/ Autriche*.
 - CEDH, 22 novembre 2005, n° 75602/01, *Ulf Sundqvist c/ Finlande*.
 - CEDH, gde ch., 10 févr. 2009, n° 14939/03, *Serguey Zolotoukhine c/ Russie*.
 - CEDH, 16 juin 2009, n° 13079/03, *Ruotsalainen c/ Finlande*.
 - CEDH, 25 juin 2009, n° 55759/07, *Maresti c/ Croatie*.
 - CEDH, 18 octobre 2011, n° 53785/09, *Tomasović c/ Croatie*.
 - CEDH, gde ch., 4 mars 2014, n° 18640/10, *Grande Stevens et a. c/ Italie*.
 - CEDH, 20 mai 2014, n° 11828/11, *Nykänen c/ Finlande*.
 - CEDH, 20 mai 2014, n° 35232/11, *Pirttimäki c/ Finlande*.
 - CEDH, 20 mai 2014, n° 37394/11, *Glantz c/ Finlande*.
 - CEDH gr. ch., 27 mai 2014, n° 445/10, *Marguš c/ Croatie*.
 - CEDH, 14 octobre 2014, n° 32042/11, *Muslija c/ Bosnie-Herzégovine*.
 - CEDH, 27 nov. 2014, n° 7356/10, *Lucky Dev c/ Suède*.
 - CEDH, 10 février 2015, n° 53753/12, *Kiiveri c/ Finlande*.
 - CEDH, 30 avril 2015, n° 3453/12, *Kapetanios c/ Grèce*.
 - CEDH, 16 avril 2019, n° 72098/14, *Bjarni Armannsson c/ Islande*.
 - CEDH, gde. ch., 8 juillet 2019, n° 54012/10, *Mihalache c/ Roumanie*.
 - ✓ Adoption d'une lecture restrictive :
 - CEDH, 30 juillet 1998, n° 25711/94, *Oliveira c/ Suisse*.
 - CEDH, 14 septembre 1999, n° 36855/97, *Ponsetti c/ France*.
 - CEDH, 11 janvier 2000, n° 41544/98, *Le Meignan c/ France*.
 - CEDH, 30 mai 2000, n° 31892/96, *R.T. c/ Suisse*.
 - CEDH, 29 mai 2001, n° 37950/97, *Franz Fischer c/ Autriche*.

- CEDH, 2 juillet 2002, n° 33402/96, *Göktan c/ France*.
- CEDH, 8 avril 2003, n° 41265/98, *Manasson c/ Suède*.
- CEDH, 13 décembre 2005, n° 73661/01, *Nilsson c/ Suède*.
- CEDH, 4 avril 2008, n° 2529/04, *Garetta c/ France*.
- CEDH, 21 octobre 2010, n° 47342/14, *Velkov c/ Bulgarie*.
- CEDH, 17 février 2015, n° 41604/11, *Boman c/ Finlande*.
- CEDH, 4 octobre 2016, n° 21563/12, *Rivard c/ Suisse*.
- CEDH, gr. ch., 15 nov. 2016, n° 24130/11 et n° 29758/11, *A et B c/ Norvège*.
- CEDH, 18 mai 2017, n° 22007/11, *Jóhannesson et autres c/ Islande*.
- CEDH, 6 juin 2019, n° 47342/14, *Nodet c/ France*.
- CEDH, 30 novembre 2021, n° 455512/11, *Galovic c/ Croatie*.

✎ Présomption d'innocence :

- CEDH, gde. ch., 12 juillet 2013, n° 25424/09, *Allen c/ Royaume-Uni*.

✎ Reconnaissance du statut de lanceur d'alerte :

- CEDH, gr. ch., 14 fév 2023, n° 21884/18, *Halet c/ Luxembourg*.

✎ Sanctions pénales et fiscales (différences de nature et d'objet) :

- CEDH, 11 mai 2010, n° 11898/05, *Versini c/ France*.

✎ Surpopulation carcérale :

- CEDH, 25 avril 2013, n° 40119/09, *Canali c/ France*.
- CEDH 30 janvier 2020, n° 9671/15, *J.M.B. et autres c/ France*.
- CEDH, 6 juillet 2023, n° 84187/17, *B.M. et autres c/ France*.

2. De la Cour de Justice de l'Union européenne

✎ Ne bis in idem :

✓ Adoption d'une lecture littérale, prudente ou extensive :

- CJCE, 15 octobre 2002, aff. C-238/99, *Limburgse Vinyl Maatschappij e.a. c/ Commission*.
- CJCE, 9 mars 2006, aff. C-436/04, *Procédure pénale c/ Leopold Henri Van Esbroeck*.
- CJUE, gde ch., 26 février 2013, aff. C-617/10, *Åklagaren c/ Hans Åkerberg Fransson*.
- CJUE, 4^{ème} ch., 5 avril 2017, aff. C-217/15 et C-350/15, *M. Orsi et L. Baldetti*.
- CJUE, gde ch., 20 mars 2018, aff. C-537/16, *Garlsson Real Estate SA e.a.*
- CJUE gd. ch., 20 mars 2018, aff. C-596/16, *Di Puma et Zecca*.
- CJUE, 5 mai 2022, aff. C-570/20, *BV c/ DDFiP Haute-Savoie*.
- CJUE, 4 mai 2023, aff. C-97/21, *MV – 98*.
- CJUE, 14 septembre 2023, aff. C-27/22, *Volkswagen Group Italia et Volkswagen Aktiengesellschaft*.

✓ Adoption d'une lecture restrictive :

- CJUE, gd. ch., 20 mars 2018, aff. C-524/15, *Luca Menci*.
- CJUE, gde ch., 22 mars 2022, aff. C-117/20, *Bpost SA c/ Autorité belge de la concurrence*.
- CJUE, gde ch., 22 mars 2022, aff. C-151/20, *Nordzucker e.a.*

3. Du Conseil constitutionnel

- ✎ Autorité de la chose jugée :
 - Cons. const. 23 novembre 2018, n° 2018-475 QPC, *M. Thomas T. et a.*
- ✎ Censure d'une sanction fiscale :
 - Cons. const. 10 décembre 2010, n° 2010-72/75/82 QPC, *M. Alain D. et a.*
- ✎ Contrôle de proportionnalité des sanctions :
 - Cons. const. 26 mai 2021, n° 2021-908 QPC, *Société KF3 Plus.*
- ✎ Constitutionnalité de la répression administrative (première consécration) :
 - Cons. const. 17 janvier 1989, n° 88-248 DC, *Loi modifiant la loi n° 86-1067 du 30 septembre 1986 relative à la liberté de communication.*
- ✎ Constitutionnalité du verrou de Bercy :
 - Cons. const. 22 juillet 2016, n° 2016-555 QPC, *M. Karim B.*
 - Cons. const. 27 septembre 2019, n° 2019-804 QPC, *Association française des entreprises privées.*
- ✎ Cumul de poursuites et/ou de sanctions :
 - ✓ Décisions défavorables :
 - Cons. const. 23 juillet 1996, n° 96-378 DC, *Loi de réglementation des télécommunications.*
 - Cons. const. 18 mars 2015, n° 2014-453/454 QPC et n° 2015-462 QPC, *M. John L. et a.*
 - Cons. const. 26 mars 2021, n° 2021-892 QPC, *Société Akka technologies et a.*
 - Cons. const. 21 octobre 2021, n° 2021-942 QPC, *Société Décor habitat 77.*
 - ✓ Décisions favorables :
 - Cons. const. 30 juill. 1982, n° 82-143 DC, *Loi sur les prix et les revenus.*
 - Cons. const. 28 juillet 1989, n° 89-260 DC, *Loi relative à la sécurité et à la transparence du marché financier.*
 - Cons. const. 30 décembre 1997, n° 97-395 DC, *Loi de finances pour 1998.*
 - Cons. const. 20 juillet 2012, n° 2012-266 QPC, *M. Georges R.*
 - Cons. const. 27 septembre 2013, n° 2013-341 QPC, *M. Smaïn Q. et a.*
 - Cons. const. 13 mars 2014, n° 2014-690 DC, *Loi relative à la consommation.*
 - Cons. const. 8 octobre 2014, n° 2014-418 QPC, *Société SGI.*
 - Cons. const. 24 oct. 2014, n° 2014-423 QPC, *M. Stéphane R. et a.*
 - Cons. const. 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, *M. Alec W. et a.*
 - Cons. const. 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *M. Jérôme C.*
 - Cons. const. 22 juill. 2016, n° 2016-556 QPC, *M. Patrick S.*
 - Cons. const. 29 septembre 2016, n° 2016-570 QPC et n° 2016-573 QPC, *M. Lakhdar Y.*
 - Cons. const. 30 sept. 2016, n° 2016-572 QPC, *M. Gilles M. et a.*
 - Cons. const. 17 mai 2019, n° 2019-783 QPC, *M. Nicolas S.*
 - Cons. const. 7 mai 2020, n° 2020-838/839 QPC, *M. Jean-Guy C. et a.*
 - Cons. const. 7 octobre 2021, n° 2021-937 QPC, *Société Deliveroo.*
 - Cons. const. 28 janv. 2022, n° 2021-965 QPC, *Société Novaxia développement.*
 - Cons. const. 3 décembre 2021, n° 2021-953 QPC, *Société Specitubes.*
 - Cons. const. 8 avr. 2022, n° 2022-988 QPC, *M. Roland B.*

- ✎ L'évasion fiscale : un objectif à valeur constitutionnelle (consécration) :
 - Cons. const. 23 juillet 2010, n° 2010-16 QPC, *M. Philippe E.*
 - Cons. const. 26 novembre 2010, n° 2010-70 QPC, *M. Pierre-Yves M.*

- ✎ La fraude fiscale : un objectif à valeur constitutionnelle (consécration) :
 - Cons. const. 29 décembre 1999, n° 29-424 DC, *Loi de finances pour 2000.*
 - Cons. const. 29 décembre 2013, n° 2013-684 DC, *Loi de finances rectificative pour 2013.*
 - Cons. const. 21 décembre 2018, n° 2018-777 DC, *Loi de finances pour 2019.*

- ✎ Principe d'égalité devant la loi :
 - Cons. const. 28 juin 2013, n° 2013-328 QPC, *Association Emmaüs Forbach.*

- ✎ Soumission des sanctions fiscales à caractère répressif au droit constitutionnel pénal :
 - Cons. const. 29 avril 2011, n° 2011-124 QPC, *Mme Catherine B.*
 - Cons. const. 4 mai 2012, n° 2012-239 QPC, *Mme Ileana A.*
 - Cons. const. 17 janvier 2013, n° 2012-289 QPC, *M. Laurent D.*
 - Cons. const., 1^{er} juillet 2016, n° 2016-550 QPC, *M. Stéphane R. et a.*

4. Du Conseil d'Etat

✎ Atténuation des principes du droit pénal en matière fiscale :

- Conseil d'Etat, 8 juillet 1998, n° 184215.
- Conseil d'Etat, 27 juin 2008, n° 305702.
- Conseil d'Etat, 24 sept. 2014, n° 361330.
- Conseil d'Etat, 20 déc. 2017, n° 396153.

✎ Coordination des répressions :

- ✓ Autorité de la chose jugée :
 - Conseil d'Etat, 23 novembre 1988, n° 54384.
 - Conseil d'Etat, 14 octobre 2015, n° 360426.
 - Conseil d'Etat, 23 juin 2022, n° 446656.
- ✓ Sursis à statuer :
 - Conseil d'Etat, 5 nov. 2021, n° 43367.

✎ Ne bis in idem :

- ✓ Lecture extensive de la règle :
 - Conseil d'Etat, 23 avril 1958, *Commune du Petit-Quevilly*.
- ✓ Lecture restrictive de la règle :
 - Conseil d'Etat, 20 avril. 1983, n° 29818.
 - Conseil d'Etat, 4 avr. 1997, n° 183658, *Jammet*.
 - Conseil d'Etat, 16 janvier 2006, n° 252782, *Sté Edipag*.
 - Conseil d'Etat, 26 déc. 2008, n° 282995, *Gonzales-Castrillo*.
 - Conseil d'Etat, 16 juillet 2010, n° 321056.
 - Conseil d'Etat, 12 oct. 2018, n° 408567, *SARL Super coiffeur*.

5. De la Cour de cassation

✎ Atténuation des principes du droit pénal en matière fiscale :

- Cass. Com. 7 novembre 1989, n° 88-12.059.
- Cass. Com. 29 avril 1997, n° 95-20.001.
- Cass. Com. 21 mars 2000, n° 97-21.894.
- Cass. Com. 27 juin 2000, n° 97-22.351.
- Cass. Com. 16 janvier 2001, n° 98-12.279
- Crim. 25 novembre 2020, n° 18-86.955.

✎ Autorité des arrêts rendus par la CEDH sur le droit interne :

- Cass., ass. plén., 15 avr. 2011, n° 10-17.049.

✎ Blanchiment de fraude fiscale :

- Crim. 20 févr. 2008, n° 07-82.977, *Talmon*.
- Crim. 16 juin 2010, n° 01-86.962.
- Crim. 11 septembre 2019, n° 18-83.484.

✎ Caractérisation de la gravité de la fraude commise (illustrations) :

- Crim. 17 janvier 2018, n° 16-86.451.
- Crim. 3 mai 2018, n° 17-81.594.
- Crim. 11 septembre 2019, n° 18-81.040.
- Crim. 11 septembre 2019, n° 18-81.067.
- Crim. 11 septembre 2019, n° 18-84.144.
- Crim. 23 février 2022, n° 21-81.366.
- Crim. 7 septembre 2022, n° 21-84.325.
- Crim. 7 décembre 2022, n° 22-80.147.

✎ Concours idéal de qualifications :

- Crim. 8 mars 1972, n° 71-90.058.
- Crim. 22 février 1995, n° 94-82.102.
- Crim. 26 octobre 2016, n° 15-84.552.
- Crim. 7 décembre 2016, n° 15-87.335.
- Crim. 21 mars 2018, n° 17-81.011.
- Crim. 18 septembre 2019, n° 18-86.291.
- Crim. 11 mars 2020, n° 19-84.887.
- Crim. 31 mars 2020, n° 19-83.938.
- Crim. 15 décembre 2021, n° 21-81.864.

✎ Coordination des répressions :

✓ Autorité de la chose jugée :

- Crim. 1^{er} juin 2016, n° 15-80.721.
- Crim. 1^{er} mars 2017, n° 14-88.520.
- Crim. 5 décembre 2017, n° 17-80.688.
- Cass. Civ. 2^{ème}, 13 septembre 2018, n° 17-14.654.

✓ Sursis à statuer :

- Crim. 12 avril 1958.
- Crim. 24 mai 1967, n° 63-92.376.
- Crim, 9 avril 1970 n° 68-92.282.
- Crim. 12 mai 1976, n° 75-91792.

- Crim. 5 juillet 1976, n° 75-93.347.
- Crim. 20 novembre 1997, n° 96.84-425.
- Crim. 30 juin 2010, n° 09-86.249.
- Crim. 21 septembre 2011, n° 09-86.657.
- Crim. 22 février 2017, n° 16-82.047.
- Crim. 11 septembre 2019, n° 18-81.980.
- Crim. 29 janvier 2020, n° 17-83.577.
- Crim. 8 avril 2021, 19-87.905.
- Crim. 1^{er} décembre 2021, n° 20-83.235.
- Crim. 1^{er} décembre 2021, n° 20-83.969.

✓ Révision :

- Cour de révision et de réexamen, 14 mai 2012, n° 11 REV 103.
- Cour de révision et de réexamen, 11 avril 2019, n° 17 REV 111.
- Cour de révision et de réexamen, 22 oct. 2020, n° 16 REV 060.

✎ Décisions contradictoires :

- Crim. 9 avril 1970, n° 68-93.615.
- Crim. 4 juin 1970, n° 69-93.414.
- Crim. 23 novembre 1995, n° 94-85.302.
- Crim. 11 févr. 2009, n° 08-83.181.

✎ Délit général de fraude fiscale (ancien texte) :

- Crim. 27 novembre 1963, n° 62-92.884.
- Crim. 18 décembre 1963, n° 63-90.525.

✎ Délit général de fraude fiscale (caractérisation) :

- Crim. 25 mai 1987, n° 85-95.191.
- Crim. 2 juillet 1998, n° 97-83.483.
- Crim. 8 septembre 2004, n° 03-85.161.
- Crim. 22 février 2006, n° 05-85.323.
- Crim. 28 juin 2006, n° 05-86.099.
- Crim. 27 septembre 2006, n° 06-80.217.
- Crim. 28 novembre 2007, n° 07-82.532.
- Crim. 16 avril 2008, n° 07-86.244.
- Crim. 12 janvier 2011, n° 10-81.151.
- Crim. 4 mai 2011, n° 10-82.148.
- Crim. 7 novembre 2012, n° 11-87.278.
- Crim. 31 mai 2017, n° 16-81.150.
- Crim. 14 juin 2017, n° 16-80.856.

✎ Escroquerie à la TVA :

- Crim. 19 octobre 1987, n°85-94.605.
- Crim. 9 février 2011, n° 10-82.446.
- Crim. 6 avril 2011, n° 10-85.209.

✎ Infractions fiscales (action en responsabilité) :

- Cass. Com. 5 juin 2019, n° 17-15.598.
- Cass. Com. 27 juin 2019, n° 17-22.326.

✎ Ne bis in idem :

✓ Adoption d'une lecture prudente, littérale ou extensive de la règle :

- Cass. Req. 14 avril 1868.
- Crim. 19 décembre 2018, n° 17-85.732.
- Crim. 21 octobre 2020, n° 19-81.929.
- Crim. 19 mai 2021, n° 20-80.945.
- Crim. 22 juin 2022, n° 21-83.360.
- Crim. 22 mars 2023, n° 19-80.689.
- Crim. 22 mars 2023, n° 19-81.929.
- Crim. 14 juin 2023, n° 22-81.020.

✓ Adoption d'une lecture restrictive de la règle :

- Crim. 9 janvier 1969, n° 67-92.592.
- Crim. 6 novembre 1997, n° 96-86.127.
- Crim. 11 décembre 1997, n° 96-85.37.
- Crim. 27 octobre 1999, n° 98-84.626.
- Crim. 10 novembre 1999, n° 98-84.076.
- Crim. 4 juin 1998, n° 97-80.620.
- Crim. 1^{er} mars 2000, n° 99-86.299.
- Crim. 4 septembre 2002, n° 01-85.816.
- Crim. 2 avril 2008, n° 07-85.179.
- Crim. 28 janvier 2009, n° 07-81.674.
- Crim. 13 janvier 2010, n° 09-84.977.
- Cass. ass. plén. 8 juillet 2010, n° 10-10.965.
- Cass. Com. 8 févr. 2011, n° 10-10.965.
- Crim. 22 janvier 2014, n° 12-83.579.
- Crim. 25 juin 2014, n° 13-87.692.
- Crim. 17 décembre 2014, n° 14-90.043.
- Crim. 28 janvier 2015, n° 14-90.049.
- Crim. 22 février 2017, n° 14-82.526.
- Crim. 31 mai 2017, n° 15-82.159.
- Crim. 13 septembre 2017, n° 15-84.823.
- Crim. 6 décembre 2017, n° 16-81.857.
- Cass. Civ. 12 juillet 2018, n° 17-16.539.
- Crim. 11 septembre 2019, n° 18-82.430.
- Crim. 1^{er} avril 2020, n° 18-85.958.
- Crim. 24 juin 2020, n° 19-81.134.

✎ Sanctions pénales et fiscales (différences de nature et d'objet) :

- Crim. 16 mai 1968, n° 68-90.871.
- Crim. 20 juin 1996, n° 94-85.796.
- Crim. 11 janvier 2006, n° 05-82.674.
- Crim. 13 juin 2012, n° 11-84.092.
- Crim. 3 décembre 2014, n° 14-90.040.

✎ Verrou de Bercy :

- Crim. 2 février 1934.
- Crim. 2 mai 1984, n° 83-92.934.
- Crim. 27 février 1989 n° 88-83.316.
- Crim. 14 novembre 2002, n° 02-80.330.
- Crim. 30 mars 2016, n° 16-90.001.
- Crim., 30 mars 2016, n° 16-90.005.

- Crim. 19 mai 2016, n° 16-81.857.
- Crim. 28 juin 2017, n° 16-81.697.
- Crim. 13 septembre 2023, n° 22-82.288.

6. Des juridictions du fond

✎ Affaire Wildenstein :

- Tribunal correctionnel de Paris, 12 janvier 2017, n°11203092066.
- Cour d'appel de Paris, 29 juin 2018, n° 17/02758.
- Tribunal de grande instance de Paris, 9 juillet 2019, TGI Paris, RG 15/14928.

✎ Autorité externe de la chose jugée (illustration) :

- Cour administrative d'appel de Marseille, 21 septembre 2023, n° 21MA02775.

✎ Délinquance de profit (vol en réunion):

- Cour d'appel d'Amiens, ch. correctionnelle, 20 juin 2008, n° 08/00118.

✎ Indemnisation des aviseurs fiscaux (illustration) :

- Cour administrative d'appel de Paris, 27 septembre 2023, n° 22PA04079.

H. Liens internet

<http://journals.openedition.org/terminal/5555>
<http://www.gestha.es/index.php?seccion=actualidad&num=314>.
<http://www.justice.gouv.fr/statistiques-10054/les-condamnations-32584.htm>
<http://www.unav.es/penal/crimina/topicos/bienjuridico.html>.
<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4027-PGP.html/identifiant=BOI-CF-INF-20190627>.
<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4147-PGP>.
<https://calenda.org/1087857>.
https://commission.europa.eu/funding-tenders/find-funding/funding-management-mode_fr.
https://european-union.europa.eu/principles-countries-history/principles-and-values/aims-and-values_fr.
<https://univ-droit.fr/recherche/actualites-de-la-recherche/manifestations/48764-le-cumul-des-sanctions-fiscales-et-penales-et-maintenant>
https://www.bafin.de/EN/DieBaFin/AufgabenGeschichte/aufgabengeschichte_node_en.html.
<https://www.cnrtl.fr/definition/academie8/harmonie>.
<https://www.cnrtl.fr/definition/fl%C3%A9au>.
<https://www.cnrtl.fr/definition/pratiquement>.
<https://www.cnrtl.fr/definition/renouvel%C3%A9>.
<https://www.cnrtl.fr/lexicographie/impôt>.
<https://www.cps.gov.uk/about-cps>.
<https://www.dictionnaire-academie.fr/article/A9I0445>
<https://www.eppo.europa.eu/en/news/three-convicted-customs-fraud-first-eppo-case-reach-french-courts>
<https://www.fca.org.uk/about>.
<https://www.gouvernement.fr/actualite/50-ans-de-securite-routiere>.
https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Paginas/20140313_CE.aspx
<https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/valeur/80972>
<https://www.ouest-france.fr/leditiondusoir/data/80839/reader/reader.html#!preferred/1/package/80839/pub/114513/page/10>.
<https://www.sfo.gov.uk/about-us/>.
<https://www.universalis.fr/encyclopedie/arthur-b-laffer/>
<https://www.universalis.fr/encyclopedie/demosthene/>
<https://www.universalis.fr/encyclopedie/homeostasie/>.
<https://www.universalis.fr/encyclopedie/impot-droit-fiscal/>
<https://www.universalis.fr/encyclopedie/impot-histoire-de-l-impot/>
<https://www.universalis.fr/encyclopedie/intelligence/>
<https://www.universalis.fr/encyclopedie/miguel-primo-de-rivera/>
<https://www.universalis.fr/encyclopedie/paradis-fiscaux/>
<https://www.universalis.fr/encyclopedie/positivisme-juridique/>
<https://www.universalis.fr/encyclopedie/raison-notions-de-base/>.

§2. Ressources en espagnol

A. Ouvrages et manuels

ALARCON SOTOMAYOR Lucía

La garantía non bis in idem y el procedimiento administrativo sancionador, Iustel, 2008, 216p.

BAJO FERNANDEZ Miguel y BACIGALUPO SAGGESE Silvina, *Derecho Penal Económico*, Segunda edición, Ed. Ramón Areces, 2010, 784p.

BOIX REIG Javier y BUSTOS RAMÍREZ Juan, *Los delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Tecnos, Madrid, 1987, 111p.

BORINSKY Mariano H.

Fraude fiscal: un estudio histórico, comparado, de derecho penal, tributario, económico y sociológico, Didot, 2013, 715p.

CHOCLÁN MONTALVO José Antonio

Manual de Derecho Penal II: Parte Especial, Ed. Deusto, 2005, 568p.

La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones, Bosch, 2011, 496p.

COLINA RAMÍREZ Edgar Iván y GARCÍA FALCONÍ Ramiro J., *El delito de defraudación tributaria en el COIP*, 1ª edición, Quito, Latitud Cero Editores, 2015, 440p.

CRISTANCHO ARIZA Mauricio

El delito fiscal, Ediciones Jurídicas Andrés Morales, 2019, 446p.

DE LA MATA BARRANCO Norberto Javier, GÓMEZ-ALLER Jacobo Dopico, LASCURAÍN SÁNCHEZ Juan-Antonio y NIETO MARTÍN Adán, *Derecho penal económico y de la empresa*, Dykinson, 2018, 759p.

DEL PILAR RUIZ RESCALVO María

La prescripción tributaria y el delito fiscal, Dykinson, 2004, 176p.

DE ROS RAVENTÓS Íñigo

Delito fiscal y Tax compliance, Aranzadi, 2019, 352p.

DE VICENTE MARTINEZ Rosario

Vademécum de derecho penal, 5ª edición, Tirant Lo Blanch, 2018, 381p.

DOMÍNGUEZ Félix, BARRERO, LÓPEZ LABORDA Julio y RODRIGO SAÚCO Fernando, « El hueco que deja el diablo: una estimación del fraude en el IRPF con microdatos tributarios, mayo de 2014 », 108p.

FERNANDEZ BERMEJO Daniel

El delito fiscal en el código penal español, Aranzadi, 2021, 390p.

GIMÉNEZ-REYNA Enrique y RUIZ GALLUD Salvador (coord.), *El fraude fiscal en España*, Ed. Aranzadi, 2018, 1194p.

KUHLEN Lothar

Cuestiones fundamentales del delito de fraude fiscal, Marcias Pons, 2015, 277p.

LAPORTA Mario

Delito fiscal. El hecho punible, determinación del comportamiento típico, Editorial B de f, 2013, 432p.

LOMA-OSORIO Diego y ULLATE Ana (coord.), *Manual práctico del delito fiscal*, Aranzadi, 2022, 827p.

LOPEZ BARJA DE QUIROGA Jacobo

El principio : non bis in idem, Dykinson, 2004, 260p.

Manual de derecho penal. Parte General. Tomo I, Thomson Reuters Aranzadi, 2018, 536 p.

MIR PUIG Santiago

Derecho penal. Parte general, Editorial Reppertor, 8ª éd., 2006, 862p.

MUNOZ CLARES José

Ne bis in idem y derecho penal. Definición, patología y contrarios, DM Librero editor, 2006, 349p.

MUNOZ CLARES José y CABALLERO SALINAS José María, *Ne bis in idem. Hechos, penas, sanciones*, Aranzadi, 2019, 320p.

ORTS BERENGUER Enrique y GONZALEZ CUSSAC José L., *Compendio de derecho penal. Parte general*, Tirant lo blanc, 7a edición, 2017, 610p.

PÉREZ-SAUQUILLO MUÑOZ Carmen

Legitimidad y técnicas de protección penal de bienes jurídicos supraindividuales, Tirant lo blanch, Valencia, 2019, 354p.

RAMIREZ GOMEZ Salvador

El principio ne bis in idem en el ámbito tributario (Aspectos sustantivos y procedimentales), Marcial Pons, 2000, 202p.

RIVES MARQUES Ricardo

El fraude fiscal en España, Editorial ZYX, 1968, 92p.

RODRIGUEZ MOURULLO Gonzalo

Las exigencias previas del estado de Derecho para la admisión en España del Delito fiscal, Circulo de Estudios Jurídicos, Madrid, 1971, 106p.

Presente y futuro del delito fiscal, Revista del Occidente, Madrid, 1974, 100p.

ROSSY Juan Manuel

El delito fiscal, Bosch, 1989, 235p.

SANTANA VEGA Dulce María

La protección penal de los bienes jurídicos colectivos, Madrid, Dykinson, 2000, 264p.

SANTOLAYA BLAY Manuel

El fraude fiscal en la recaudación tributaria, CISS, 1ª edición, 2008, 312p.fpu

SANZ MULAS Nieves
Política Criminal, 2ª éd., 2017, 320p.

SERRANO GÓMEZ Alfonso
Fraude Tributario (delito fiscal), Edersa, Madrid, 1977, 234p.

VON LISZT
Tratado de Derecho penal, T. II, 4ª ed., Reus, Madrid, 1999, 496p.

ZUÑIGA RODRIGUEZ Laura
Política Criminal, 2001, Ed. Colex, 295p.
Criminalidad organizada y sistema de derecho penal. Contribución a la determinación del injusto penal de organización criminal, Ed. Comares, Granada, 2009, 304p.

B. Thèse et mémoires de recherche

FITOR MIRÓ Juan Carlos,
Delito Fiscal - Un análisis criminológico, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2018, 170p.

LOURDES BAZA DE LAFUENTE María
El delito fiscal: particular referencia al artículo 305 del código penal, tesis doctoral, Madrid, 1997, 553p.

C. Articles, chroniques, contributions et notes de jurisprudence

ARANDA CARLES Barbara
« Introducción al delito fiscal », LOMA-OSORIO Diego y ULLATE Ana (coord.), *Manual práctico del delito fiscal*, Aranzadi, 2022, pp. 31-47.

BAJOR FERNÁNDEZ Miguel y LASCURAÍN SÁNCHEZ, « El derecho penal: concepto », LASCURAÍN SÁNCHEZ Juan Antonio (coord.), *Manual de Introducción al Derecho Penal*, Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, 2019, pp. 27-45.

BERTOLIN Ignacio Arráez
« Prólogo. Visión general de la lucha contra el fraude: un modelo agotado », en GIMÉNEZ-REYNA Enrique y RUIZ GALLUD Salvador (coord.), *El fraude fiscal en España*, Ed. Aranzadi, 2018, pp. 57-66.

BLANCO SIMÓN Bernardo
« El bien jurídico protegido », LOMA-OSORIO Diego y ULLATE Ana (coord.), *Manual práctico del delito fiscal*, Aranzadi, 2022, pp. 49-80.

BOIX REIG Javier
« Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social », en BOIX REIG Javier (dir.), *Derecho Penal. Parte Especial*, Volumen III, Iustel, 2012, pp. 15-55.

CANCIO MELIA Manuel
« El injusto de los delitos de organización: peligro y significado », *Revista cuatrimestral de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales*, nº 74, mayo-agosto 2008, pp. 245-287.
« Principios del derecho penal (II) », en LASCURAÍN SÁNCHEZ Juan Antonio (coord.), *Manual de introducción al derecho penal*, BOE, 1ª ed., 2019, pp. 69-84.

« Principios del derecho penal (III) », en LASCURAIN SANCHEZ Juan Antonio (coord.), *Manual de introducción al derecho penal*, BOE, 1ª ed., 2019, pp. 111-116.

CANCIO MELIA Manuel y PANTALEÓN DIAZ Marta, « Derecho penal y coronavirus : algunos problemas de imputación », *Afdum Extraordinario*, 2021, pp. 241-256.

CEREZO MIR José

« Limites entre el Derecho penal y el Derecho administrativo », en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo 28, Madrid, 1975, pp. 159-173.

DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ José Manuel

« Una valoración del sistema fiscal español desde la perspectiva del fraude », en GIMÉNEZ-REYNA Enrique y RUIZ GALLUD Salvador (coord.), *El fraude fiscal en España*, Aranzadi, 2018, pp. 549-594.

ENRICO PALIERO Carlos

« La sanción administrativa como medida moderna en la lucha contra la criminalidad económica », *Hacia un derecho penal económico europeo. Jornadas en honor del profesor Klaus Tiedemann*, Boletín Oficial del Estado, 1995, pp. 469-491.

FERRE OLIVE JUAN Carlos

« Relaciones entre derecho penal y derecho administrativo sancionador en material penal tributaria, con referencias al sistema español », *Revista Penal México*, num. 14-15, marzo 2018 - febrero 2019, pp. 155-168.

FLORES ZERPA Allen Martí

« Entrevista al Profesor Dr. Manuel Cancio Meliá », *Revista Peruana De Ciencias Pénales*, n°34, 2020, pp. 329-337.

FRISCH Wolfwang

« Delito y sistema del delito », en WOLTER Jürgen y FREUND Georg (eds.) *El sistema integral del derecho penal*, Marcial Pons, Madrid, 2004, pp. 193-280

GARCIA DIEZ Claudio

« El delito contra la Hacienda Pública (I). El delito fiscal (tipo general y tipos agravados) »
FERNANDEZ BERMEJO Daniel y MALLADA FERNANDEZ Covadonga (dirs.), *Delincuencia económica*, Aranzadi, 2018, pp. 251-277.

GONZÁLEZ GALLEGUO Carmen

« El control de los medios de pago como herramienta contra el fraude », en GIMÉNEZ-REYNA Enrique y RUIZ GALLUD Salvador (coord.), *El fraude fiscal en España*, Ed. Aranzadi, 2018, pp. 279-329.

LEYVA ESTUPIÑAN Manuel Alberto y LUGO ARTEAGA Larisbel, « El bien jurídico y las funciones del Derecho penal », *Revista Derecho Penal y Criminología*, volumen XXXVI, número 100, enero-junio de 2015, pp. 63-73.

LÓPEZ MARTINEZ Juan

« Naturaleza y alcance del procedimiento de inspección tributaria y sus repercusiones con el delito y el proceso penal », ALMAGRO MARTIN Carmen (dir.), *Estudios sobre control del fraude fiscal y prevención del blanqueo de capitales*, Aranzadi, 2016, pp. 367-412.

MAGRO SERVET Vicente

Delitos socioeconómicos, Lefebvre-El derecho, 3ª edición, 2016, 567p.

MANTOVANI Ferrando

« El Derecho penal del enemigo, el Derecho penal del amigo, el enemigo del Derecho penal y el amigo del Derecho penal », *Estudios penales en homenaje a Enrique Gimbernat*, 2008, T. I, pp. 423-448.

MARTÍ ÁNGULO José Luis

« El procedimiento tributario por delito fiscal. Una revisión histórica del traslado del tanto de culpa », ALMAGRO MARTIN Carmen (dir.), *Estudios sobre control del fraude fiscal y prevención del blanqueo de capitales*, Aranzadi, 2016, pp. 755-800.

MARTIN LOPEZ Jorge

« La "irrecurribilidad" ante la jurisdicción contencioso-administrativa de las liquidaciones vinculadas al delito de defraudación tributaria y el derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley », *Quincena fiscal*, nº10, 2018, pp. 64-69.

MARTINEZ PEREZ Carlos

« La inflación del Derecho Penal y del Derecho Administrativo », *Estudios Penales y Criminológicos*, vol. VI, 1983, pp. 198-214.

MARTINEZ ZANCADA Miguel

« El elemento objetivo del tipo », en LOMA-OSORIO Diego y ULLATE Ana (coord.), *Manual práctico del delito fiscal*, Aranzadi, 2022, pp. 81-119.

MELLADO BENAVENTE Francisco Manuel

« El bien jurídico protegido », Javier ARGENTE ÁLVAREZ [et al.], *El delito fiscal*, CISS, 1ª ed, 2009, pp. 57-69.

MOCHON LOPEZ Luis

« Las relaciones entre las infracciones administrativas y penales tras las reformas del Código Penal y de la Ley General Tributaria », ALMAGRO MARTIN Carmen (dir.), *Estudios sobre control del fraude fiscal y prevención del blanqueo de capitales*, Aranzadi, 2016, pp. 587-615.

OROZCO ARANDA Francisco

« Relación del procedimiento de inspección y del proceso penal por delito fiscal y por otros delitos », LOMA-OSORIO Diego y ULLATE Ana (coord.), *Manual práctico del delito fiscal*, Aranzadi, 2022, pp. 793-827.

PÉREZ-SAUQUILLO MUÑOZ Carmen

« Concepciones y rasgos de los bienes jurídicos supraindividuales », *Tribuna y Boletín de la FICP*, nº 2017 - 1, pp. 492-529.

RIBES RIBES Aurora

« Actuación de la Administración Tributaria en supuestos de delito fiscal », en DEMETRIO CRESPO Eduardo y SANZ DÍAZ-PALACIOS José Alberto (dirs.), *El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios*, Barcelona, Atelier, 2019, pp. 231-257.

RODRÍGUEZ FERRÁNDEZ Samuel

« ¿ Ha de cumplir el bien jurídico protegido una función de garantía o legitimadora del derecho penal ? », *Revista de Derecho*, Universidad San Sebastián, nº 23, 2017, p. 155 et s.

RUBIO GUERRERO Juan José y ÁLVAREZ GARCIA Santiago, « Los efectos económicos del fraude fiscal », en GIMÉNEZ-REYNA Enrique y RUIZ GALLUD Salvador (coord.), *El fraude fiscal en España*, Aranzadi, 2018, pp. 117-142.

RUIBAL PEREIRA Luz

« Medidas correctoras y represivas del fraude fiscal en vía administrativa », en GIMÉNEZ-REYNA Enrique y RUIZ GALLUD Salvador (coord.), *El fraude fiscal en España*, Ed. Aranzadi, 2018, pp. 331-373.

ZORNOZA PÉREZ Juan José

« El concepto de fraude fiscal: evasión y elusión tributarias », en GIMÉNEZ-REYNA Enrique y RUIZ GALLUD Salvador (coord.), *El fraude fiscal en España*, Aranzadi, Pamplona, 2018, pp. 69-85.

ZUÑIGA RODRIGUEZ Laura

« Relaciones entre derecho penal y derecho administrativo sancionador. ¿ Hacia una “administrativización” del derecho penal o una “penalización” del derecho administrativo sancionador ? », en ARROYO ZAPATERO Luis Alberto, BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE Ignacio (coord.), *Homenaje al dr. Marino Barbero Santos*, Ediciones Universidad Salamanca, Vol. 1, 2001, pp. 1417-1444.

« Culpables, millonarios e impunes el difícil tratamiento del derecho penal del delito de cuello blanco », *Revista del Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla*, Vol. 9, n°. 35, 2015, pp. 37-57.

« Corrupción y la categoría “delito de cuello blanco” cuando los delitos se cometen en contextos normalizados », *Revista de la Asociación Ius et Veritas*, n° 57, 2018, pp. 162-169.

« Dogmática funcionalista y política criminal: una propuesta fundada en los derechos humanos », *Derecho* [online]. 2018, n°81, pp.47-92.

« Derecho Penal de la seguridad: delincuencia grave y visibilidad », *Anales de la Cátedra Francisco Suárez*, Protocolo I, 2021, pp. 155-177.

D. Rapports

Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario, *Informe Lagares*, febrero 2014, 460p.

Varios autores, *Informe sobre el fraude en España*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, julio 1994, 336p.

E. Jurisprudences

Sentencia del tribunal constitucional 2/1981, de 30 de enero de 1981.

Sentencia del tribunal constitucional 18/1981, 8 de junio de 1981.

Sentencia del tribunal constitucional 77/1983, 3 de octubre de 1983.

Sentencia del tribunal constitucional 2/2003, de 16 de enero de 2003.

Sentencia del tribunal constitucional 48/2007 de 12 de marzo de 2007.

§3. Ressources an anglais

ANAGNOSTOPOULOS Ilias

« Greece, *ne bis in idem* », *Revue internationale de droit pénal*, vol. 73, no. 3-4, 2002, pp. 965-979.

ASHWORTH Andrew end HORDER Jeremy, *Principes of Criminal Law*, Oxford University Press, Seventh Edition, 2013, 510p.

DUFF Anthony

Answering for Crime : responsibility and liability in the criminal law, Oxford, Hart Publishing, 2007, 322p.

MAY Channing

Transnational Crime and the Developing World, Washington D. C., Global Financial Integrity, mars 2017, 166p.

Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights 2020, IBFD, 2021, 199p.

Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights 2022, IBFD, 2023, 274p.

Surcharges and Penalties in Tax Law, IBFD, Vol. 14, June 2016, 653p.

SIMESTER Andrew and VON HIRSCH Andrew, *Incivilities : regulating offensive behaviour*, Hart, Oxford, 2006, 305p.

TOFANGSAZ Hamed

« The offence of terrorist financing; why does it go wrong? », *International Criminal Law Review*, 2018, Vol. 18, Iss. 5, pp. 822-852.

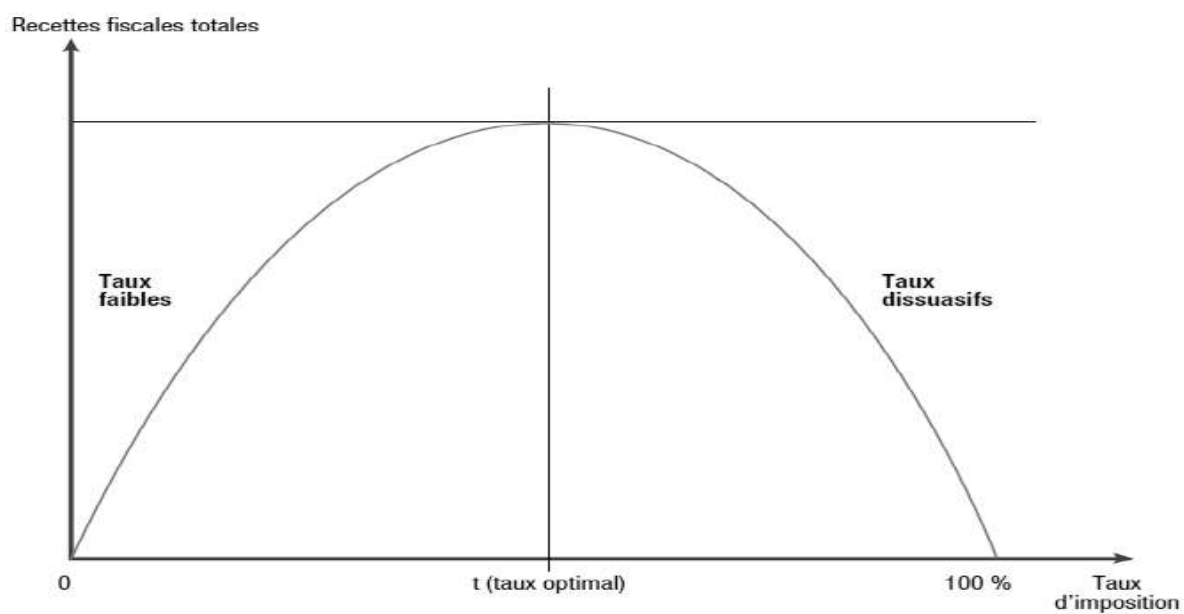
VANDER BEKEN Tom, VERMEULEN Gert and ONGENA Thérèse, « Belgium, concurrent national and international criminal jurisdiction and the principle "*ne bis in idem*" », *Revue internationale de droit pénal*, vol. 73, no. 3-4, 2002, pp. 811-848.

WILS Wouter

« The Principle of « "*Ne Bis in Idem*" in EC Antitrust Enforcement: A Legal and Economic Analysis ». *World Competition*, Vol. 26, Issue 2, juin 2003, pp. 131-148.

ANNEXES

❖ Annexe n°1 : Courbe de Laffer³⁷¹³



³⁷¹³ Source de l'image : Jézabel COUPPEY-SOUBEYRAN, « La courbe de Laffer », *Alternatives Économiques*, vol. 309, no. 1, 2012, p. 50. A propos de cette courbe, V : André BARILARI, « La courbe de Laffer. Habile *storytelling* ou vérité scientifique ? », *Gestion & Finances Publiques*, vol. 1, no. 1, 2019, pp. 73-76.

❖ Annexe n°2 : article 112 de la loi du 25 juin 1920

Art. 112. — Quiconque se sera frauduleusement soustrait ou aura tenté de se soustraire frauduleusement au paiement total ou partiel des impôts établis par les lois au profit du Trésor public sera puni d'une amende de 1.000 francs au moins et de 5.000 francs au plus, sans préjudice des droits du Trésor.

En cas de récidive dans un délai de cinq ans, il sera puni, en outre, d'un emprisonnement d'un an au moins et de cinq ans au plus, et pourra être privé en tout ou en partie, pendant cinq ans au moins et dix ans au plus, des droits civiques énumérés par l'article 42 du code pénal.

Le tribunal pourra, de plus, ordonner que le jugement sera publié intégralement ou par extraits dans les journaux qu'il désignera et qu'il sera affiché dans les lieux qu'il indiquera, le tout aux frais du condamné, sans toutefois que les frais de la publication et de l'affichage puissent dépasser 5.000 francs.

Les dispositions des six derniers alinéas de l'article 7 de la loi du 1^{er} août 1905 sur la répression des fraudes dans les ventes de marchandises et des falsifications des denrées alimentaires et des produits agricoles seront applicables.

L'article 463 du code pénal pourra être appliqué.

Les poursuites seront engagées à la requête de l'administration compétente et portées devant le tribunal correctionnel dans le ressort duquel l'impôt aurait dû être acquitté.

Il n'est pas dérogé, en matière de douanes, de contributions indirectes et de culture de tabac autorisée, aux pénalités et au mode de répression édictés par les lois en vigueur dont les dispositions demeureront applicables.

❖ Annexe n°3 : article 1741 du Code général des impôts

Sans préjudice des dispositions particulières relatées dans la présente codification, quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse, est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'un emprisonnement de cinq ans et d'une amende de 500 000 €, dont le montant peut être porté au double du produit tiré de l'infraction.

Les peines sont portées à sept ans d'emprisonnement et à une amende de 3 000 000 €, dont le montant peut être porté au double du produit tiré de l'infraction, lorsque les faits ont été commis en bande organisée ou réalisés ou facilités au moyen :

1° Soit de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ;

2° Soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis à l'étranger ;

3° Soit de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents, au sens de l'article 441-1 du code pénal, ou de toute autre falsification ;

4° Soit d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ;

5° Soit d'un acte fictif ou artificiel ou de l'interposition d'une entité fictive ou artificielle.

Toutefois, cette disposition n'est applicable, en cas de dissimulation, que si celle-ci excède le dixième de la somme imposable ou le chiffre de 153 €.

Toute personne condamnée en application des dispositions du présent article peut être privée des droits civiques, civils et de famille, suivant les modalités prévues aux articles 131-26 et 131-26-1 du code pénal.

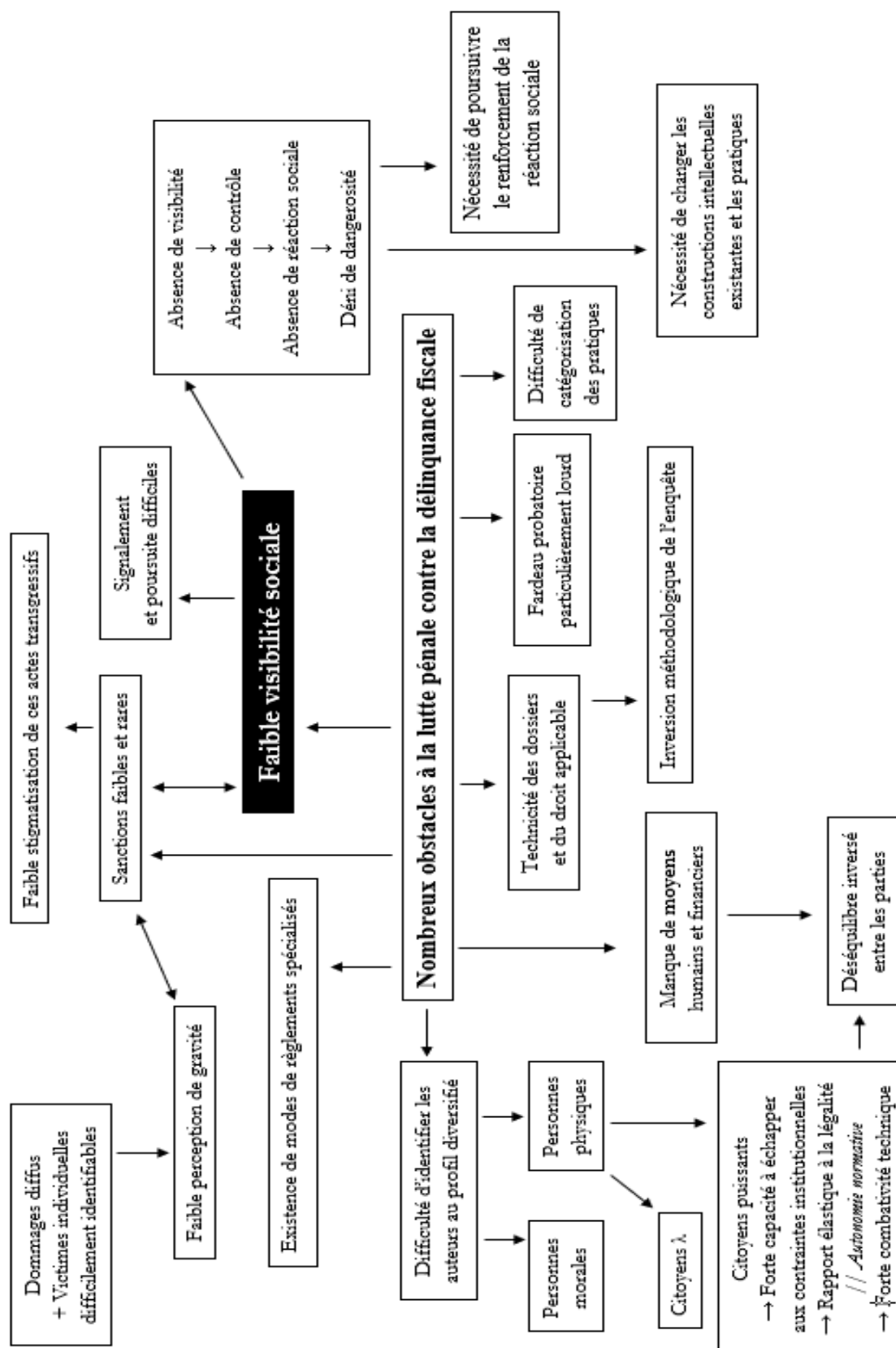
Le prononcé des peines complémentaires d'interdiction des droits civiques, civils et de famille, mentionnés à l'article 131-26 du code pénal, est obligatoire à l'encontre de toute personne coupable du délit prévu aux deuxième à huitième alinéas du présent article, du recel de ce délit ou de son blanchiment. Toutefois, la juridiction peut, par une décision spécialement motivée, décider de ne pas prononcer lesdites peines complémentaires, en considération des circonstances de l'infraction et de la personnalité de son auteur. La condamnation à l'inéligibilité est mentionnée pendant toute sa durée au bulletin n° 2 du casier judiciaire prévu à l'article 775 du code de procédure pénale. Ces interdictions ne peuvent excéder dix ans à l'encontre d'une personne exerçant une fonction de membre du Gouvernement ou un mandat électif public au moment des faits, et cinq ans pour toute autre personne.

La juridiction ordonne l'affichage de la décision prononcée et la diffusion de celle-ci dans les conditions prévues aux articles 131-35 ou 131-39 du code pénal. Elle peut toutefois, par une décision spécialement motivée, décider de ne pas ordonner l'affichage de la décision prononcée et la diffusion de celle-ci, en considération des circonstances de l'infraction et de la personnalité de son auteur.

La durée de la peine privative de liberté encourue par l'auteur ou le complice d'un des délits mentionnés au présent article est réduite de moitié si, ayant averti l'autorité administrative ou judiciaire, il a permis d'identifier les autres auteurs ou complices.

Les poursuites sont engagées dans les conditions prévues aux articles L. 229 à L. 231 du livre des procédures fiscales.

❖ Annexe n°4 : les obstacles à la lutte pénale contre la délinquance fiscale



❖ **Annexe n°5 : questionnaire du sondage relatif à la perception de la fraude fiscale en France**

✎ Question n°1 : Quel est votre âge ?

✎ Question n°2 : Quel votre lieu d'imposition ?

- ☐ La France
- ☐ L'Espagne
- ☐ Un autre pays
- ☐ Aucun car non imposable

✎ Question n°3 : Attribuez un degré de gravité sociale à chacun des comportements suivants (1 étant considéré comme peu grave ; 4 comme très grave)

- ☐ L'optimisation fiscale
- ☐ La fraude fiscale
- ☐ L'évasion fiscale
- ☐ La vol ou l'escroquerie

✎ Question n°4 : Quelle signification attribuez-vous au terme « fraude fiscale » ? Est un comportement :

- ☐ Légal ?
- ☐ Illégal ?
- ☐ Extra-légal ?
- ☐ Sans opinion.

✎ Question n°5 : Pensez-vous que le recours au droit pénal pour lutter contre la fraude fiscale se justifie ?

- ☐ Oui.
- ☐ Non.
- ☐ Sans opinion.

❖ **Annexe n°6 : fondements principaux de la règle *ne bis in idem***

✓ **Article 4 du protocole n° 7 à la Convention de sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés fondamentales - Droit à ne pas être jugé ou puni deux fois**

- §1. Nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement par les juridictions du même Etat en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de cet Etat.
- §2. Les dispositions du paragraphe précédent n'empêchent pas la réouverture du procès, conformément à la loi et à la procédure pénale de l'Etat concerné, si des faits nouveaux ou nouvellement révélés ou un vice fondamental dans la procédure précédente sont de nature à affecter le jugement intervenu.
- §3. Aucune dérogation n'est autorisée au présent article au titre de l'article 15 de la Convention.

✓ **Article 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union Européenne - Droit à ne pas être jugé ou puni pénalement deux fois pour une même infraction**

Nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné dans l'Union par un jugement pénal définitif conformément à la loi.

✓ **Article 14.7 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques**

Nul ne peut être poursuivi ou puni en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de chaque pays.

INDEX ALPHABETIQUE

(Les chiffres renvoient aux numéros de paragraphes)

– A –
→ Administration fiscale - Mission de contrôle <i>v. Contrôle fiscal</i> - Mission de prévention, 52 et s. - Mission de sanction, 45 et s, 192 - Rôle prépondérant, 50 et s. <i>v. Verrou de Bery</i> → Aiguillage - En matière d'abus de marché, 425 et s. - En matière fiscale, 441, 465, 466 → Antijuridicité, 368 et s.
– B –
→ Bien juridique protégé - Concept, 319 et s. - Limites du concept, 374, 375 → Blanchiment, 91 → BNRDF, 104 et s.
– C –
→ Chose jugée (autorité de la), 203 → Civisme fiscal, 52, 187 → Cohérence (de la répression), 359 et s. → Complémentarité (des répressions), 345 et s. → Coordination (des répressions), 196 et s. → Commission des infractions fiscales, 71 et s. <i>v. Verrou de Bery</i> → Comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC), 96-97 → Contrôle fiscal - Diversification, 58, 59 - Finalités, 56 - Raison d'être, 55 → Convention judiciaire d'intérêt public (CJIP), 95, 97 → Cumul des répressions, 194
– D –
→ Délinquance - Environnementale, 412 et s. - Financière, 161, 411, 420 et s. → Dépénalisation - Définition, 184 - Méthode française, 402 et s. → Droit espagnol - Apports doctrinaux, 297, 327 et s., et 369 et s. - Justification de la comparaison, 27 - Système de répression fiscale, 433 et s. → Droit fiscal répressif - Contenu, 45-47, 171, 314 - Légitimité, 286 et s. → Droit pénal - Droit exceptionnel, 156, 209, 433

- Instrumentalisation, 186, 208, 210 - Marginalisation, 127 et s. - Noyau dur, 235 → Droit pénal fiscal - Contenu, 40-43, 48 - Légitimité, 310 et s. → Dualisme répressif - Constat, 23, 190 et s. - Nécessité de son maintien, 343, 422
– E –
→ Effectivité, 189, 219, 476 et s. → Efficacité, 183, 189, 219 → Effcience, 183 → Evasion fiscale, 10
– F –
→ Flagrance fiscale, 99 et s. → Fraude fiscale - Délit général, 40-43 - Effets, 147-152 - Repères historiques, 14 - Sanctions, 44 et s. - Tolérance sociale, 159 et s.
– G –
→ Gravité, 376 et s.
– I –
→ Infractions poursuivies en matière, 37-39, 91
– L –
→ Licéité - <i>V. Antijuridicité</i> → Logique - Floue, 403 et s. - Formelle, 405
– N –
→ Name and shame, 121 → Ne bis in idem - Bienfondé, 225 - Définition, 224 - Mise à l'écart, 230 et s. - Origine, 224, 228 - Perspectives de revalorisation, 364 et s. - Sources juridiques, 226 → Nudge, 52
– O –
→ Optimisation fiscale, 10
– P –
→ Pénalisation - Criminalisation, 133, 140 - Intensification de la répression, 86 et s. - Transposition des principes du droit pénal en matière fiscale, 304 et s. → Parquet européen, 113 et s. → Parquet national financier, 110 et s. → Politique criminelle, 23

→ Principe - de justice, 409 - de légalité des délits et des peines, 180, 288 et s. - de nécessité, 231, 249, 275 - de non-cumul des peines, 231 - de proportionnalité, 231, 249, 254, 270, 275 - de responsabilité personnelle, 180 - de séparation des pouvoirs, 290 et s. - d'utilité, 409 → Procédure judiciaire d'enquête fiscale, 100 et s.
– R –
→ Rectification, 60 et s. → Répression - Arbitraire, 182, 406, 417, 428 - Incohérente, 178 et s., → Révision (recours en), 205
– S –
→ Sanctions - Fiscales, 45-47 - Pénales, 48, 316 → SEJF, 107 et s. → Sursis à statuer, 204 → Système de répression fiscale - Contenu, 48 - Renforcement, 86 et s. - Structure, 177 et s.
– T –
→ Transaction fiscale, 61 et s. → Transmission obligatoire, 78 et s.
– V –
→ Validité, 176 → Verrou de Bercy - Bienfondé, 65 et s. - Critiques portées à son sujet, 69 et s. - Levée partielle, 78 et s. - Origine, 65

TABLE DES TABLEAUX, GRAPHIQUES ET SCHEMAS

❖ Tableaux

- Tableau 1 – Part des contrôles ciblés par l'IA et le *data mining* (p. 60)
- Tableau 2 – Evolution du recours à la transaction en matière fiscale (p. 65)
- Tableau 3 – Le recours à la CJIP et à la CRPC en matière fiscale (p. 97)
- Tableau 4 – Origine des saisines du SEJF en matière fiscale (p. 105)
- Tableau 5 – Le PNF et la lutte contre les atteintes aux finances publiques (p. 107)
- Tableau 6 – Aggravation des amendes encourues (p. 113)
- Tableau 7 – La part marginale des affaires fiscales dans l'ensemble des délits condamnés (p. 127)
- Tableau 8 – Le bridage de la répression fiscale par le Trésor public (p. 136)
- Tableau 9 – Sanctions pénales prononcées pour fraude fiscale (p. 152)
- Tableau 10 – Critères de gravité - principe de justice (p. 376)
- Tableau 11 – Critères d'efficacité et d'effectivité - principe d'utilité (p. 377)
- Tableau 12 – Valeur sociale protégée et classification des infractions (p. 381)
- Tableau 13 – Tableau comparatif des infractions environnementales (p. 383)
- Tableau 14 – Pondération des indicateurs de gravités retenus (p. 424)

❖ Graphiques

- Graphique 1 – L'impact des dernières réformes du verrou de Bercy sur les poursuites pénales en matière fiscale (p. 129)
- Graphique 2 – Evolution des résultats du contrôle fiscal depuis 2012 (p. 135)
- Graphique 3 – Evolution du pourcentage d'avis favorables rendus par la CIF depuis son entrée en vigueur (p. 136)
- Graphique 4 – Evolutions des condamnations prononcées pour fraude fiscale (p. 153)
- Graphique 5 – La perception sociale de la dangerosité de la fraude fiscale (p. 163)
- Graphique 6 – La perception sociale de la légalité de la fraude fiscale (p. 163)
- Graphique 7 – La pénalisation de la fraude fiscale : une nécessité socialement admise (p. 163)

❖ Schémas

- Schéma 1 – L'interpénétration du légal et de l'illégal en matière fiscale (p. 13)
- Schéma 2 – L'engrenage vicieux lié à l'absence de visibilité sociale de la fraude fiscale (p. 155)

TABLE DES MATIERES

Sommaire	V
Principales abréviations	VII
Remerciements.....	IX
Introduction	1
§1. L'objet de l'étude.....	5
§2. L'appréhension du lien unissant le droit pénal à la fraude fiscale	9
A. Fraude fiscale et droit pénal : un duo incompatible ?.....	9
1. La fraude fiscale : un objet pour le droit pénal ?	9
2. La fraude fiscale : une infraction pénale	14
B. Fraude fiscale et droit pénal : un duo à repenser	19
§3. La reconstruction du lien unissant le droit pénal à la fraude fiscale	22
A. La problématique posée	22
B. L'approche plurielle choisie.....	22
1. Le choix d'une approche globale.....	22
2. Le choix d'une approche progressive	25
C. Le cadre multidimensionnel adopté.....	26
Première partie – Bilan critique de la répression fiscale en France.....	35
Titre 1 – Un système répressif à l'apparence redoutable	39
Chapitre 1. Un système répressif robuste	41
Section 1 - Un système répressif diversifié	42
§1. La multiplicité des cas de fraude fiscale	42
A. Exposé synthétique des infractions fiscales	42
B. Analyse juridique du délit général de fraude fiscale	45
§2. La diversité des sanctions applicables en matière fiscale.....	48
A. La diversité des pénalités fiscales	48
B. La diversité des sanctions pénales	50
Section 2 - Un système répressif aux mains du fisc	52
§1. L'éminente place du fisc en amont des poursuites pénales	52
A. La mission de prévention dévolue à l'administration fiscale.....	53
B. La mission de contrôle dévolue à l'administration fiscale.....	56
1. Le contrôle de l'impôt.....	56
2. La rectification des bases d'imposition	63
§2. Le rôle majeur du fisc dans l'exercice des poursuites pénales	66

A. Un encadrement du verrou de Bercy en trompe-l'œil.....	67
1. L'instauration justifiée du verrou de Bercy	67
2. Le maintien contesté du verrou de Bercy.....	71
B. Une suppression du verrou de Bercy en trompe-l'œil.....	79
1. Les cas de transmission obligatoire du dossier au parquet	81
2. Les cas de transmission non obligatoire du dossier au parquet	83
Chapitre 2. Un système répressif renforcé	87
Section 1 - L'intensification de la répression en amont du procès fiscal	89
§1. Le renforcement constant de l'arsenal procédural	89
A. L'ouverture de nouvelles perspectives en matière de poursuites pénales	89
1. Les perspectives issues du Code pénal	89
2. Les perspectives ouvertes par la loi du 23 octobre 2018.....	91
B. La diversification des procédures de répression fiscale.....	97
1. La procédure de flagrance fiscale	97
2. La procédure judiciaire d'enquête fiscale.....	99
§2. La spécialisation croissante des acteurs de la répression fiscale	101
A. La spécialisation des services d'enquêtes	102
1. La Brigade Nationale de Répression de la Délinquance Fiscale	102
2. Le Service d'Enquêtes Judiciaires des Finances	104
B. La spécialisation des services de poursuites	105
1. Le Parquet National Financier	106
2. Le Parquet européen	108
Section 2 - L'intensification de la répression en aval du procès fiscal.....	111
§1. L'aggravation des sanctions déjà existantes.....	111
§2. L'adoption de nouvelles mesures de répression fiscale	114
Titre 2 – Un système répressif à l'efficacité douteuse	123
Chapitre 1. La marginalisation de la réponse pénale.....	125
Section 1 - La marginalisation persistante du droit pénal	126
§1. Le constat de la marginalisation du droit pénal en matière fiscale.....	126
§2. Les raisons de la marginalisation du droit pénal en matière fiscale	131
Section 2 - La marginalisation paradoxale du droit pénal	143
§1. Le paradoxe tenant à la gravité du phénomène criminel.....	143
A. La fraude fiscale : un danger social	143
B. La fraude fiscale : un danger permanent	147
§2. Le paradoxe tenant aux effets produits sur la répression.....	150
A. L'invisibilisation de la délinquance fiscale.....	152

B. L'acceptation sociale de la délinquance fiscale	155
1. La fraude fiscale : un danger social longtemps minoré	156
a. Le constat de la tolérance sociale à la fraude fiscale	156
b. Les raisons de la tolérance sociale à la fraude fiscale	157
2. La fraude fiscale : un danger social conscientisé	162
a. La délimitation du cadre de l'étude	162
b. L'analyse synthétique des résultats obtenus	163
Chapitre 2. La validité du système répressif en question.....	169
Section 1 - Un système répressif à la rationalité incertaine.....	171
§1. Un système répressif à la cohérence relative.....	171
§2. Un système répressif à la logique imperceptible.....	177
Section 2 - Un système répressif au fonctionnement hasardeux	182
§1. L'indépendance théorique des répressions.....	182
A. La séparation des répressions administrative et pénale.....	183
1. Le possible emploi isolé des répressions	183
2. Le possible emploi cumulé des répressions	184
B. La coordination des répressions administrative et pénale	186
1. La coordination des répressions avant jugement	187
2. La coordination des répressions au stade du jugement.....	191
§2. Le constat d'une situation de dépendance organisée.....	197
A. Le dévoiement de la justice pénale.....	198
B. La passivité de la justice pénale.....	202
Conclusion de la première partie.....	209
Seconde partie – Réflexion pour l'amélioration de la répression fiscale en France	211
Titre 1 – La disharmonie assumée : le cumul des répressions.....	217
Chapitre 1 – La contestable mise à l'écart de la règle <i>ne bis in idem</i>	221
Section 1 - Le déploiement de la règle <i>ne bis in idem</i> (1982-2014).....	227
§1. La lecture restrictive adoptée en droit interne	227
§2. La lecture extensive adoptée en droit européen	232
Section 2 - Le repli de la règle <i>ne bis in idem</i> (2015-2023).....	245
§1. Le temps du désordre (2015-2016).....	245
A. Le désordre amorcé par le Conseil constitutionnel	245
B. Le désordre amplifié par la Cour européenne des droits de l'Homme	254
§2. Le temps de la réaction à ce désordre (2017-2019).....	257

A. La timide réaction apportée à ce désordre	257
1. La timide réaction de la Cour de cassation.....	257
2. La timide réaction de la Cour de justice de l'Union européenne	259
B. L'utile clarification du droit apportée par la Cour de cassation	261
§3. Le temps de la prise de conscience (2020-2023)	267
A. La mise en évidence de la fragilité du système existant	267
B. L'insuffisance des remèdes proposés.....	270
Chapitre 2 – La nécessaire revalorisation de la règle <i>ne bis in idem</i>	279
Section 1 - La solution à écarter : la suppression d'une voie répressive	280
§1. La légitimité démontrée de la répression administrative	281
A. L'existence contestée de la répression administrative	282
1. Une répression contraire au principe de légalité criminelle ?	282
2. Une répression contraire à la règle de la séparation des pouvoirs ?	284
B. L'existence justifiée de la répression administrative	287
1. Les fondements de la répression administrative en matière fiscale	287
a. Une répression incontournable	288
b. Un pan de la répression pleinement justifié	291
2. L'encadrement de la répression administrative en matière fiscale	294
§2. La pertinence démontrée du recours à la répression pénale.....	298
A. La légitimité supposée de la répression pénale.....	300
B. La légitimité avérée de la répression pénale	303
1. L'indice tiré de la conception anglosaxonne du bien juridique	307
2. L'indice tiré de la conception espagnole du bien juridique.....	310
a. Les biens juridiques individuels et universels	310
b. Les biens juridiques atteints par la fraude fiscale.....	311
Section 2 - La solution à retenir : l'interdiction des cumuls répressifs	321
§1. Une solution indispensable à la complémentarité des répressions	321
A. La complémentarité des répressions : un objectif non atteint	322
1. Une différence de fonctions reconnue	323
2. Une différence de fonctions non absolue	325
B. La complémentarité des répressions : un objectif accessible.....	326
§2. Une solution indispensable à la cohérence de la répression	328
Titre 2 – L'harmonie trouvée : la délimitation des répressions.....	335
Chapitre 1. La théorisation de la délimitation des répressions	339
Section 1 - L'illicéité : un critère de délimitation insuffisant.....	340
§1. L'illicéité : un attribut non prédéfini.....	340

§2. L'illicéité : un attribut issu d'un choix de politique criminelle	345
Section 2 - La gravité : véritable clé de répartition de l'action étatique.....	350
§1. L'étude des critères mobilisés en matière fiscale	351
A. Les critères de gravité mobilisés en France	351
1. La gravité appréhendée par les pouvoirs publics	351
2. La gravité appréhendée par la jurisprudence	353
B. L'éclairage apporté par des regards étrangers	356
1. Le cas de certains pays occidentaux	356
2. Le cas de la République populaire de Chine	358
§2. L'étude des critères mobilisés en dehors de la matière fiscale	360
A. Les réflexions menées sur la scène internationale.....	360
1. L'apport de quelques travaux nationaux.....	360
a. Les travaux canadiens	361
b. Les travaux allemands et italiens	362
2. L'apport de quelques travaux internationaux	367
a. Les travaux du Comité européen pour les problèmes criminels.....	367
b. Les travaux du XIVème Congrès international de droit pénal	370
B. Les réflexions poursuivies en France.....	370
1. Les réflexions relatives à la révision du Code pénal.....	370
a. La logique de la méthode de dépénalisation employée	371
b. Le contenu de la méthode de dépénalisation employée	373
2. Les réflexions menées dans certains secteurs techniques.....	376
a. L'exemple de la délinquance financière	376
b. L'exemple de la délinquance environnementale	378
Chapitre 2. La concrétisation de la délimitation des répressions.....	385
Section 1 - La délimitation des répressions conjuguée au présent.....	386
§1. La réforme du système français de répression des abus de marché	386
A. L'étude de la réforme de la législation française	386
1. Les solutions écartées	386
2. La solution retenue	390
B. L'éclairage apporté par des expériences étrangères.....	393
1. L'approche britannique.....	393
2. L'approche allemande	394
§2. Les réformes de systèmes étrangers de répression fiscale.....	396
A. L'articulation des répressions en droit pénal fiscal espagnol.....	396
B. L'articulation des répressions en droit pénal fiscal belge	405

Section 2 - L'avenir de l'articulation des répressions en matière fiscale ?.....	413
§1. L'articulation renouvelée des procédures	414
A. La sélection de critères pertinents de répartition	415
B. La mise en œuvre des critères de répartition choisis	419
§2. L'articulation renouvelée des sanctions	425
A. Le renforcement de la cohérence des sanctions	425
B. Le renforcement de l'effectivité des sanctions	430
Conclusion de la seconde partie	441
Conclusion générale	445
Bibliographie	453
Annexes.....	561
Index alphabétique	569
Table des tableaux, graphiques et schémas	573
Table des matières	575

Résumé

La fraude fiscale a pour effet de limiter la capacité des pouvoirs publics à répondre aux attentes des citoyens en matière de santé, d'éducation, de sécurité et de justice. Son appréhension constitue donc un défi majeur pour le droit pénal. Mais, en pratique, pour que le droit pénal puisse jouer un rôle décisif dans la lutte contre ce fléau, encore faut-il qu'il soit mobilisé. Or, précisément, l'étude de la répression mise en œuvre en France en matière fiscale montre que la réponse pénale a – en dépit des nombreuses réformes entreprises en ce domaine –, toujours été sinon instrumentalisée, à tout le moins marginalisée. En effet, aujourd'hui encore, la fraude fiscale atteint des sommets vertigineux mais n'est que rarement sanctionnée par les tribunaux. Face à ce constat, il convient de mener une réflexion visant à revaloriser le rôle et la place du droit pénal au sein du système de répression fiscale français.

Mots clefs :

Délinquance fiscale – Politique criminelle – Règle *ne bis in idem*

Resumen

El fraude fiscal tiene el efecto de limitar la capacidad de las autoridades públicas para satisfacer las expectativas de los ciudadanos en materia de salud, educación, seguridad y justicia. Su aprehensión es, por tanto, un reto importante para el derecho penal. Sin embargo, en la práctica, para que el derecho penal desempeñe un papel decisivo en la lucha contra este flagelo, es necesario movilizarlo. Sin embargo, el estudio de la represión llevada a cabo en Francia en materia fiscal muestra que la respuesta penal siempre ha sido – a pesar de las numerosas reformas emprendidas en este ámbito –, si no instrumentalizada, al menos marginada. De hecho, incluso hoy en día, el fraude fiscal alcanza cotas vertiginosas, pero rara vez es sancionado por los tribunales. Frente a esta constatación, es necesario reflexionar sobre el papel y el lugar del derecho penal dentro del sistema de represión fiscal francés.

Palabras clave :

Delincuencia fiscal – Política criminal – Regla *non bis in idem*

Abstract

Tax evasion has the effect of limiting the ability of public authorities to meet citizens' expectations in terms of health, education, security and justice. Therefore, Its apprehension constitutes a major challenge for criminal law. But, in practice, for criminal law to play a decisive role in the fight against this social scourge, it must still be mobilized. However, the study of the repression implemented in France in tax matters shows that the criminal response has – despite the many reforms undertaken in this area – always been if not instrumentalized, at least marginalized. Indeed, even today, tax evasion reaches dizzying heights but is only rarely sanctioned by the courts. Faced with this observation, it is necessary to carry out a reflection aimed at enhancing the role and place of criminal law within the French tax repression system.

Keywords :

Fiscal offenses – Criminal policy – *Ne bis in idem* principle