

À la recherche de la cohérence de la répression en matière fiscale

On the quest for consistency in the repression of tax matters



Charles-Henri HARDY

Docteur en droit

Enseignant contractuel à CY Cergy Paris Université

Qualifié aux fonctions de maître de conférences (section droit privé)

En France, les autorités administrative et pénale sont alternativement ou concurremment compétentes pour punir les manquements fiscaux. Permettant un arbitrage entre l'exemplarité de la punition et la célérité de son infliction, la dualité des organes répressifs entraîne une dualité de régime de la punition fiscale. L'absence d'unité n'implique pourtant pas l'absence totale de cohérence de la répression. L'actualité juridique de l'année 2019 le confirme par la rationalisation tant de l'articulation des procédures répressives que de la décision d'infliger la punition fiscale.

In France, the administrative and criminal authorities are alternately or concurrently competent to punish tax defaults. Allowing for an arbitration between the exemplary nature of sanctions and the celerity of their infliction, the duality of repressive organs leads to a dual regime of tax sanctions. The absence of unity, however, does not imply the complete absence of consistency in repression. The legal news of 2019 confirm this by streamlining both the articulation of repressive procedures and the decision to impose tax sanctions.

Oscillant entre monopole et concurrence des autorités répressives administrative et pénale – dont les politiques peuvent être différentes –, la répartition française de la compétence de punir les manquements en matière d'imposition entraîne une dualité de régimes applicables aux punitions fiscales. La répression en matière fiscale étant caractérisée par une dualité de voies répressives, la question de sa cohérence dans la lutte contre les manquements fiscaux doit être posée. Pouvant permettre une adaptation du système répressif au comportement visé, la complémentarité des voies répressives peut en effet témoigner de la cohérence du système. Inversement, la diversité des réponses possibles peut également le rendre incompréhensible, entraîner son rejet par l'opinion publique et ainsi en limiter l'efficacité.

Au regard de la politique répressive menée, le droit positif correspond malheureusement davantage à cette dernière situation : ne permettant ni d'associer avec certitude une voie de répression à un même manquement, ni d'établir une échelle d'intensité des punitions, ni d'infliger des punitions dont la forme est toujours adaptée au manquement et à son auteur, les manques de cohérence de la politique répressive menacent la crédibilité et, partant, l'efficacité de la

répression en matière d'imposition¹. Pour expliquer ce manque d'efficacité du système répressif, la Cour des comptes a d'ailleurs mis en évidence certaines incohérences de la politique menée par les pouvoirs publics dans la création de la norme fiscale – répressive² ou non³ –, dans la gestion des agents luttant contre la fraude⁴, dans la déshérence des structures devant incarner la vocation interministérielle de la politique répressive⁵, dans l'organisation de la chaîne du contrôle fiscal⁶, ou encore dans l'absence d'utilisation efficiente des moyens disponibles⁷. Par suite, si la diversité des réponses possibles au manquement fiscal permet l'adaptabilité du système répressif, elle ne révèle pas pour autant l'efficacité de la politique conduite. Autrement dit, alors que la dualité de la répression vise à permettre la mise en place d'une politique répressive efficiente pour lutter contre

1. Voir sur le sujet, C.-H. HARDY, *La répression en matière fiscale en France, 1789-2019*, thèse, Paris 1, 2019, n^{os} 733-753, 821-868 et 936-976.

2. Cour des comptes, *La fraude aux prélèvements obligatoires*, novembre 2019, p. 96.

3. *Ibid.*, pp. 144-147.

4. *Ibid.*, p. 17.

5. *Ibid.*, pp. 102-104 et 153-154.

6. *Ibid.*, pp. 17 et 165-166.

7. *Ibid.*, pp. 17 et 172.

l'incivisme fiscal, le manque de cohérence de cette dernière limite l'efficacité des punitions fiscales.

Le constat dressé par la Cour des comptes doit cependant être tempéré au regard des évolutions juridiques de 2019. Si le caractère récent de ces évolutions empêche d'en apprécier immédiatement l'efficacité – grâce aux jalons de la méthode d'estimation de la fraude posés dernièrement par la Cour des comptes –, il peut toutefois être affirmé que celles-ci s'inscrivent dans un mouvement – inachevé – de rationalisation du système répressif fiscal tant dans l'articulation des procédures répressives (I) que dans la décision d'infliger une punition (II) afin d'accroître son efficacité.

I. La rationalisation de l'articulation des procédures répressives

N'entraînant pas systématiquement le développement du cumul des répressions, les modifications de l'articulation des procédures administrative et pénale par les pouvoirs publics visent à renforcer l'efficacité du système répressif grâce à un double mouvement globalement cohérent d'extension (A) et de restriction (B) de l'office des autorités répressives.

A. Les extensions de l'office des autorités répressives

Afin d'assurer l'efficacité de la répression fiscale, les récentes exceptions européennes au principe *non bis in idem*⁸, qui interdit de poursuivre ou de punir une même personne en raison d'une infraction pour laquelle une décision définitive a déjà été rendue, ont étendu l'office des autorités répressives administrative et pénale en permettant leur intervention coordonnée à l'égard d'une même personne pour un même manquement. Au service d'une articulation cohérente des voies répressives, l'admission de la régularité d'une double action répressive est toutefois conditionnée à la démonstration de la complémentarité des procédures à l'aune de critères établis par les juridictions. Pour la Cour de Luxembourg, outre la poursuite d'un objectif d'intérêt général, cette complémentarité procédurale implique que la réglementation assure une coordination des procédures limitant au strict nécessaire la charge supplémentaire induite pour le justiciable et prévoit que le cumul de punitions soit proportionné à la gravité de l'infraction⁹. Selon la

Cour de Strasbourg, le cumul est possible s'il existe « un lien matériel et temporel suffisamment étroit » entre les procédures répressives¹⁰. Si les buts poursuivis et les moyens employés doivent être complémentaires, que les conséquences juridiques attachées au manquement doivent être proportionnées et prévisibles pour le justiciable, il est en particulier exigé que l'écart temporel entre les décisions infligeant les punitions soit réduit. Le cumul des répressions peut ainsi être interdit et l'office du juge pénal réduit lorsque l'infliction des pénalités administratives – contestées – est devenue définitive plusieurs mois avant la condamnation pénale du contribuable¹¹. Pour les juridictions européennes, l'appréciation de la garantie du justiciable de ne pas être poursuivi ou puni une seconde fois à la suite d'une décision juridictionnelle définitive n'est dès lors plus examinée isolément dans chacune des procédures répressives, mais à l'aune de l'ensemble du processus – mixte – subi par la personne. Si le principe *non bis in idem* demeure applicable, son effectivité est ainsi limitée par une lecture globalisante du processus répressif afin de lutter efficacement contre les manquements fiscaux.

La récente évolution de la lecture européenne du principe *non bis in idem* n'entraîne toutefois aucune modification de son appréciation par les juges judiciaire et administratif. Alors que la réserve italienne à l'article 4 du 7^e protocole additionnel à la Convention de 1950 a été écartée par la Cour européenne des droits de l'homme (CEDH), la Cour de cassation rappelle¹² que la réserve française rédigée en des termes similaires empêche l'application du principe *non bis in idem* en dehors du droit pénal au sens du droit interne¹³. Pour se justifier, la chambre criminelle réaffirme¹⁴ que le juge national n'est pas compétent pour en apprécier la validité et est tenu de lui faire produire son plein effet conformément aux déclarations unilatérales émises par la France lors de sa ratification. Si la solution retenue par le juge administratif sur le terrain des actes de gouvernement va

C-596/16 et C-597/16.

10. CEDH (gr. ch.), 15 novembre 2016, *A. et B. c. Norvège*, nos 24130/11 et 29758/11, § 130; CEDH (1^{re} sect.), 18 mai 2017, *Jóhannesson et a. c. Islande*, n° 22007/11.

11. CEDH, 18 mai 2017, *Jóhannesson et a. c. Islande*, n° 22007/11, § 54; CEDH, 16 avril 2019, *Bjarni Ármannsson c. Islande*, n° 72098/14, § 56.

12. Cass. crim., 22 février 2017, n° 14-82.526; Cass. crim., 6 décembre 2017, n° 16-81.857.

13. Cass. crim., 11 septembre 2019, *P+B+R+I*, nos 18-81.067 et 18-82.430, *D. actu.*, 19 septembre 2019, obs. S. FUCINI; *Dr. pén.*, 2019, n° 11, comm. 193, obs. V. PELTIER; *JCP G*, 2019, n° 43, 1086, S. DETRAZ et É. DEZEUZE; *Lexbase*, n° N0985BY7, note B. RICOU.

14. Cass. crim., 22 janvier 2014, n° 12-83.579.

8. Art. 4 du protocole additionnel n° 7 à la Conv. ESDH; art. 14-7 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques des Nations unies; art. 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne.

9. CJUE (gr. ch.), 20 mars 2018, *Luca Mancini*, aff. C-524/15; *Garlsson Real Estate et a.*, aff. C-537/16; *Di Puma et Zecca*, aff.

dans le même sens¹⁵, cette position semble pourtant contraire à l’obligation dérogée par l’assemblée plénière de la Cour de cassation en 2011 « de respecter les décisions de la Cour européenne des droits de l’homme, sans attendre d’être attaqués devant elle ni d’avoir modifié leur législation »¹⁶. Revenant sur sa propre jurisprudence¹⁷, la chambre criminelle précise que l’obligation concerne « l’application et l’interprétation des droits et libertés définis par la Convention ou ses protocoles », elle est donc inapplicable « lorsque la question concerne, non la portée de ces droits et libertés, mais l’appréciation préalable de l’étendue des engagements de l’État ». Si l’incertitude – relative – de l’appréciation de la réserve française par la CEDH explique que les juridictions internes évitent de se prononcer sur sa validité, la crainte d’être contredit par la Cour européenne entretient l’incertitude sur l’applicabilité de celle-ci et, partant, l’insécurité juridique. Gageons que l’absence de recours à la demande d’avis consultatif de la CEDH¹⁸ traduit la volonté des juridictions internes d’éviter de prendre la responsabilité des conséquences qu’emporterait l’invalidation de la réserve sur le système répressif français. Dans cette hypothèse, elles devraient en effet se prononcer sur la dissociabilité de la réserve à l’égard des stipulations de l’article 4 et, en cas de réponse positive, l’exigence européenne de lien matériel et temporel risquerait d’entraîner d’importantes conséquences sur l’articulation des procédures répressives. L’actuel refus en droit interne de la lecture européenne globalisante du principe *non bis in idem* vise ainsi à préserver la conception française d’un office particulièrement étendu des autorités répressives.

En ce qu’il permet au parquet, informé d’une infraction fiscale d’une gravité particulière, de se saisir sans plainte préalable de l’administration¹⁹, le nouveau régime de poursuites pénales instauré par la loi du

23 octobre 2018²⁰ témoigne aussi d’une extension de l’office de l’autorité pénale et du renforcement de la coopération des autorités répressives en matière fiscale. Lorsque les critères légaux sont remplis, l’appréciation globale du montant éludé, du comportement et de la situation du contribuable suffit désormais à mobiliser le ministère public et impose même la dénonciation des faits par l’administration²¹. Pour faciliter l’information du parquet, le législateur a délié les agents fiscaux de leur secret professionnel à l’égard du procureur de la République²². L’office des magistrats pénaux et la coopération entre les autorités répressives administrative et pénale ont en outre été renforcés par la possibilité pour l’administration de déposer une plainte sans avis préalable de la commission des infractions fiscales en cas de présomptions caractérisées qu’une infraction fiscale a été commise pour laquelle existe un risque de dépérissement des preuves et qui résulte de circonstances particulières établies par la loi²³. Concrétisant – et dépassant – l’impulsion législative, la circulaire commune justice-finances de mars 2019 a également prévu différents mécanismes non juridiques devant accroître la coordination des autorités répressives afin de contribuer à l’extension de leur office respectif et, par suite, renforcer l’efficacité de la lutte contre les manquements fiscaux²⁴.

Fondée sur une lecture empirique des dossiers pénaux fiscaux transmis, l’appréciation globale des faits qui justifie de faciliter la saisine des parquetiers afin de répondre efficacement aux infractions fiscales – par la mobilisation rapide et symbolique de la voie pénale – n’est toutefois pas dénuée d’incohérences. D’abord, en l’absence de sanction associée à l’obligation de dénonciation créée, cette dernière est une obligation morale et non juridique, ce qui peut entraîner des inégalités entre les contribuables. Ensuite, la réforme ne paraît pas répondre aux exigences constitutionnelles et européennes relatives à la coordination des répressions. En adoptant des critères permettant de caractériser des fraudes dont la gravité particulière implique leur dénonciation automatique au procureur, le législateur n’a en effet pas

15. CE, 12 octobre 2018, *SARL Super Coiffeur*, n° 408567, *JCP A*, 2019, n° 21, comm. 2141, obs. L. CHAN-TUNG; *Dr. fisc.*, 2018, n° 46, act. 490, obs. J. LEPOUTRE; *Dr. adm.*, 2019, comm. 7, obs. G. EVEILLARD; *D.*, 2018, 2023, obs. J.-M. PASTOR; *AJDA*, 2018, 1991 et 2390, chron. C. NICOLAS et Y. FAURE.

16. Cass. plén., 15 avril 2011, n°s 10-17.049, 10-30.313 et 10-30.316.

17. Cass. crim., 11 février 2004, n° 02-84.472 (absence de prise en considération de l’avis du ministère des Affaires étrangères); Cass. crim., 15 janvier 2014, *FS-P+B+I*, n° 13-84.778 (incorporation des réserves à la convention internationale).

18. Protocole n° 16 à la Conv. ESDH.

19. L. AYRAULT, « Le “verrou de Bercy” après la loi du 23 octobre 2018 », *RFDA*, 2018, p. 1185; G. PELLEGRIN et Y. 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.*, 2019, n° 11, ét. 197.

20. Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018, *J.O.R.F.*, 24 octobre 2018; *JCP G*, 2018, n° 52, doct. 1393, obs. S. DETRAZ; *Procédures*, 2018, n° 12, comm. 377, obs. J. BUISSON; *Dr. pén.*, 2018, n° 12, ét. 28, obs. J.-H. ROBERT.

21. Art. L. 228, I, du LPF issu de l’art. 36 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018.

22. Art. L. 142 A du LPF issu de l’art. 36 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018.

23. Art. L. 228, II, al. 5, du LPF issu de l’art. 36 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018.

24. Circulaire commune justice-finances relative à la lutte contre la fraude fiscale du 7 mars 2019.

profité de cette opportunité pour préciser la notion de « gravité » conditionnant le cumul des répressions comme l'y avait invité le Conseil constitutionnel²⁵. En outre, retenir l'infliction d'une pénalité administrative au titre des critères justifiant la saisine du parquet sans plainte préalable revient à ne pas tenir compte – abstraction faite de la réserve française à l'article 4 du 7^e protocole additionnel – de l'exigence d'un lien temporel entre les procédures administrative et pénale posée par la Cour de Strasbourg. Compte tenu de la durée moyenne des procédures pénales fiscales²⁶, si la réserve française est invalidée ou n'est pas opposée, les procédures n'étant pas concomitantes, elles risquent d'être contrares au principe *non bis in idem*. La réforme ne répond par ailleurs nullement au risque d'une divergence d'opinion entre les autorités pénale et administrative sur la culpabilité de la personne poursuivie susceptible d'entraîner la violation du principe de la présomption d'innocence liée à l'autorité de la chose jugée²⁷. Il est également dommage que les critères permettant d'écarter la commission des infractions fiscales, dont le rôle est de garantir l'absence d'arbitraire dans le dépôt de plainte de l'administration en veillant à ce que les faits visés soient d'une particulière gravité, dépendent de l'appréciation de la situation par l'administration – pénalités infligées et état de réitération. À défaut de pouvoir établir des critères indépendants de l'appréciation de l'administration afin de répondre aux vœux des magistrats de pouvoir se saisir librement des dossiers de fraude fiscale²⁸, la garantie offerte par cette commission aurait dû soit profiter à tous les contribuables, soit être supprimée – risquant alors d'accroître les inégalités entre ces derniers. Ce manque de cohérence du législateur a pourtant été confirmé par le Conseil constitutionnel qui ne décèle aucun risque d'arbitraire dans les critères retenus et qui, à rebours de la volonté du législateur de 1977, ne considère pas celle-ci comme une garantie pour le contribuable²⁹.

Parallèlement à ces éléments d'actualité étendant l'office des autorités répressives grâce à leur coopération, le renforcement de l'articulation des procédures répressives implique également des restrictions de l'office de ces autorités.

B. Les restrictions de l'office des autorités répressives

Si pour le Conseil constitutionnel le cumul des voies de répression est possible, il est conditionné à l'interdiction de condamner pour fraude fiscale un contribuable qui a été déchargé de l'impôt par une décision juridictionnelle devenue définitive pour un motif de fond³⁰. Cette rationalisation de la répression fiscale par l'appréciation « inter-procédurale » des faits litigieux conduit ainsi à limiter l'office du juge pénal afin d'éviter l'incompréhension et le sentiment d'injustice du contribuable dont l'imposition a été déchargée par le juge de l'impôt alors que l'autorité judiciaire reconnaît une infraction à la législation fiscale. Cette interdiction constitutionnelle de condamner le contribuable et – plus largement – le risque de contrariété entre les décisions des juges pénal et fiscal justifient l'existence de deux mécanismes devant assurer la cohérence entre les décisions des différentes juridictions : le sursis à statuer, en amont d'une décision définitive du juge pénal, ou le recours en révision – pendant curatif du sursis –, lorsque la décision définitive de décharge de l'impôt intervient après la fin de la procédure pénale. Complétant la réserve constitutionnelle qui a créé un cas inédit d'autorité de la chose jugée au fiscal sur le pénal³¹, la chambre criminelle tient compte désormais du risque de contrariété entre la décision du juge de l'impôt – définitive ou non – et celle du juge pénal³². Tempérant ainsi son appréciation du principe d'indépendance des procédures administrative et pénale³³, la Cour de cassation infléchit sa position relative au sursis à statuer sans pour autant affirmer qu'une condamnation est impossible lorsque les conditions exigées pour la mise en œuvre de celui-ci sont réunies³⁴. À l'instar de la position établie par le Conseil d'État³⁵, si aucune obligation de surseoir

25. Cons. const., 24 juin 2016, *M. Alec W. et a.*, n° 2016-545 QPC, et *M. Jérôme C.*, n° 2016-546 QPC, cons. 21.

26. Cour des comptes, *La fraude aux prélèvements obligatoires*, op. cit., p. 123.

27. Voir par ex. CEDH (gr. ch.), 12 juillet 2013, *Allen c. Royaume-Uni*, n° 25424/09, § 94; CEDH, 30 avril 2015, *Kapetanios et a. c. Grèce*, n° 3453/12, n° 42941/12 et n° 9028/13, § 83.

28. Voir not. É. CARIOU, Rapport AN n° 982, pp. 67 et 89.

29. Cons. const., 27 septembre 2019, *Association française des entreprises privées*, n° 2019-804 QPC.

30. Cons. const., 24 juin 2016, *M. Alec W. et a.*, n° 2016-545 QPC, et *M. Jérôme C.*, n° 2016-546 QPC, cons. 13; Cons. const., 23 novembre 2018, *Thomas T.*, n° 2018-745 QPC, cons. 11.

31. Notice explicative relative à Cass. crim., 11 septembre 2019, nos 18-81.980, 18-81.067, 18-82.430, 18-81.040, et 18-84.144, p. 4. Sur 185 décisions pénales recensées entre 2016 et 2018, 5 auraient prononcé la relaxe pour ce motif (V. VILLETTE, « *Non bis in idem : modus operandi* », *RJF*, 12/19, chron.).

32. V. anté. la contradiction dans la même affaire : TA Nice, 7 décembre 2010, *SA Smart City Luxembourg*, n° 0804694, *JurisData*, n° 2010-031804; Cass. crim., 13 juin 2012, n° 11-84.092 F-D.

33. Cass. crim., 30 mars 2016, *FS-P+B+I*, n° 16-90.001.

34. Cass. crim., 11 septembre 2019, *FS-P+B+R+I*, n° 18-81.980, § 17. V. anté. en ce sens, B. DE MORDANT DE MASSIAC, « La répression de la fraude fiscale par les juridictions correctionnelles », *RFFP*, 1999, n° 65, p. 35; J.-L. PIERRE, « Présentation de différents aspects de la procédure pénale en matière fiscale », *Dr. fisc.*, 2007, n° 3, ét. 61, § 6; M. COLLET et P. COLLIN, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, 3^e éd., PUF, p. 193.

35. Voir par ex. CE (8^e et 3^e s.-s.), 6 octobre 2008, *M. de Caigny et a.*, nos 299933, 299934 et 299935.

à statuer ne s'impose au juge pénal, la chambre criminelle admet, de manière exceptionnelle en raison du principe de plénitude de compétence du juge pénal et de son obligation de statuer dans un délai raisonnable, le sursis lorsqu'un risque sérieux de contrariété entre les décisions pénales et du juge de l'impôt est caractérisé. Selon la Cour, il peut, par exemple, en être ainsi lorsque le juge de l'impôt a déchargé le contribuable pour un motif de fond par une décision qui n'est pas définitive. Inversement, l'absence de décharge par le tribunal administratif, cumulée à l'absence d'objections de la commission départementale et de la commission des infractions fiscales, justifie l'absence de sursis à statuer. Assurant ainsi un équilibre entre la nécessité d'éviter les contrariétés de décisions et la garantie pour le justiciable d'être jugé dans un délai raisonnable, l'infléchissement opéré est heureux.

Pour tenir également compte des décisions définitives du juge fiscal déchargeant le contribuable pour un motif de fond postérieurement à sa condamnation par le juge pénal, le recours en révision de la décision pénale semble désormais possible³⁶. La décision définitive de décharge du juge fiscal est aujourd'hui reconnue comme « un fait nouveau ou un élément inconnu de la juridiction au sens de l'article 624-2 du Code de procédure pénale » et justifie la suspension de l'exécution de la condamnation pénale d'un contribuable. En l'espèce, la Cour de révision a d'ailleurs fait droit à la requête en révision et a annulé la décision de condamnation³⁷. Plus complexe dans sa procédure et moins satisfaisante tant pour le condamné – qui a subi l'opprobre attaché à la condamnation – que pour les finances publiques³⁸, ce second mécanisme apparaît d'une application moins efficace que le sursis à statuer.

Maximisant la portée – initialement limitée³⁹ – de la réserve constitutionnelle, ces récents assouplissements dans la mise en œuvre de l'office du juge pénal renforcent la prépondérance de la décision du juge fiscal et doivent accroître la cohérence dans l'articulation des voies répressives en évitant des contradictions

entre les décisions juridictionnelles. Des améliorations sont toutefois encore souhaitables. Le requérant devrait en effet pouvoir hiérarchiser ses prétentions⁴⁰ en exigeant que le juge fiscal examine les moyens tenant au bien-fondé de l'impôt avant de se prononcer subsidiairement sur les moyens contestant la régularité de la procédure d'imposition. De même, la prise en compte par le juge pénal d'une décision de décharge de l'imposition pour un motif de fond devrait être étendue aux affaires dans lesquelles la personne poursuivie pénalement – dirigeant, auteur de blanchiment de fraude fiscale ou complice – n'est pas le contribuable⁴¹. Le contournement de la réserve constitutionnelle reste par ailleurs possible dans les cas où, au cours d'un contentieux devant le juge fiscal dans lequel le bien-fondé de l'imposition est incertain, l'administration fiscale prononce un dégrèvement de l'impôt afin d'éviter « que la décision du juge de l'impôt ne préempte, à son détriment, celle du juge pénal »⁴².

À suivre la deuxième réserve constitutionnelle au cumul des voies de répression, l'appréciation « inter-procédurale » du principe de nécessité des délits et des peines implique que le cumul des voies répressives soit réservé aux « cas de fraudes les plus graves »⁴³. Si « cette gravité peut résulter du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention », le juge constitutionnel délègue au législateur – qui a évité d'y répondre – et au juge pénal le soin de préciser quels sont ces « cas les plus graves » et, partant, l'application de la lecture rationalisée du principe pénal de nécessité. L'étendue de la notion de gravité semble ainsi particulièrement incertaine dans une matière pénale pourtant innervée par le principe de légalité des délits. Dans ce contexte, la Cour de cassation a indiqué son appréciation de la réserve constitutionnelle⁴⁴. L'injonction posée n'étant ni une condition de recevabilité ni une modification des éléments constitutifs du délit de fraude fiscale, le juge pénal doit procéder à un contrôle en trois temps. D'abord, le prévenu doit avoir démontré

36. Cass. crim., 8 janvier 2019, *FS-D*, n° 18-85.561. V. anté. Cass. crim., 4 juin 1970, n° 69-93.414 ; Commission de révision des condamnations pénales, 14 mai 2012, n° 11REV103.

37. Cour de révision et de réexamen des condamnations pénales, 11 avril 2019, n° 17RE111.

38. Art. 626-1 du CPP.

39. La plupart des décisions de décharge de l'impôt interviennent pour des motifs de forme (voir par ex., Cass. crim., 28 juin 2017, n° 16-81.697, *Dr. fisc.*, 2017, n° 40, ét. 485, obs. R. SALOMON ; O. FOUQUET et B. HATOUX, « Décharge de l'impôt par le juge et condamnation pour fraude fiscale : que reste-t-il de la réserve d'interprétation du Conseil constitutionnel ? », *Dr. fisc.*, 2017, n° 45, act. 587).

40. Le Conseil d'État a récemment autorisé cette hiérarchisation des prétentions en matière d'excès de pouvoir (CE (sect.), 21 décembre 2018, *Sté Eden*, n° 409678) et de contentieux des titres exécutoires (CE, 5 avril 2019, *Société Mandataires Judiciaires Associés, mandataire liquidateur de la Société Centre d'exportation du livre français*, n° 413712).

41. Voir déjà en ce sens, CEDH, 21 octobre 2014, *Lungu et a. c. Roumanie*, n° 25129/06.

42. V. VILLETTE, « *Non bis in idem : modus operandi* », *op. cit.*

43. Cons. const., 24 juin 2016, *M. Alec W. et a.*, n° 2016-545 QPC et *M. Jérôme C.*, n° 2016-546 QPC, cons. 21 ; Cons. const., 23 novembre 2018, *Thomas T.*, n° 2018-745 QPC, cons. 19.

44. Cass. crim., 11 septembre 2019, nos 18-81.040, 18-81.067 et 18-84.144 ; Note explicative, *op. cit.*, pp. 5-8.

qu'il a fait l'objet de punitions administratives – même non définitives – pour les mêmes faits⁴⁵. Ensuite, les éléments constitutifs du délit de fraude fiscale doivent être caractérisés, sans quoi aucun cumul des répressions ne peut exister. Si les résultats de ces deux premiers contrôles sont positifs, le juge du fond porte finalement son attention – au besoin d'office – sur le critère de la gravité des faits pouvant justifier l'engagement de poursuites pénales en complément de la répression administrative. Lorsque cette gravité n'est pas suffisante, les dispositions pénales ne peuvent pas être appliquées en sus des punitions administratives même si les éléments constitutifs de l'infraction sont réunis. Conformément à la réserve constitutionnelle, l'infraction existe sans pouvoir être sanctionnée à l'égard du contribuable. Conséquence de cette appréciation globale du processus répressif, le prononcé de la relaxe est obligatoire pour le prévenu, mais la condamnation des complices reste possible.

S'il appartient au juge du fond de motiver son appréciation souveraine de la gravité de l'infraction, la chambre criminelle fournit les premiers éléments pouvant caractériser ou non cette notion et suggère que les critères généraux énoncés par le Conseil constitutionnel sont alternatifs. Outre les circonstances aggravantes de la fraude fiscale⁴⁶, la gravité peut ainsi résulter de la réitération de faits d'omission déclarative sur une longue période en dépit de plusieurs mises en demeure, de la qualité d'élu de la République, de l'existence de manœuvres de dissimulation des sommes sujettes à l'impôt ou encore d'un montant de droits élundés supérieur à 200 000 €. En revanche, ne peuvent être retenus comme caractérisant une telle gravité : l'absence de justification de l'origine des fonds non déclarés, le comportement du prévenu postérieur à la fraude ou encore – semble-t-il – un montant d'impôt élundé inférieur à 70 000 €. Les circonstances de la fraude peuvent donc s'avérer plus importantes que le montant des droits élundés. Pour éviter que la démonstration de la gravité ne soit qu'une formalité, il faut d'ailleurs espérer que ce montant soit apprécié *in concreto* puisque pour les entreprises le montant des rehaussements peut rapidement atteindre des sommes importantes sans que le comportement puni soit d'une gravité particulière⁴⁷. Par ces précisions permettant de dissiper en

partie le flou de la deuxième réserve constitutionnelle limitant l'office du juge pénal, la Cour de cassation opère ainsi une lecture rationalisée du principe de nécessité des délits et des peines et renforce, par une appréciation inter-procédurale, la sécurité juridique liée au principe de légalité.

Visant à accroître l'efficacité de la lutte contre les manquements fiscaux, le double mouvement d'extension et de restriction de l'office des autorités répressives est finalement au service d'un renforcement de la cohérence de l'articulation des voies de répression, sans nécessairement impliquer leur cumul. Ce mouvement de rationalisation demeure toutefois inachevé en raison de la persistance de certaines incohérences.

II. La rationalisation de la décision d'infliction de la punition

Outre l'articulation des voies de répression, les évolutions juridiques récentes ont porté sur la décision d'infliger une punition fiscale. Là encore, un double mouvement en apparence – seulement – incohérent de renforcement des punitions (A) et de la transaction pénale (B) vise à accroître l'efficacité du système répressif.

A. Le renforcement des punitions fiscales

Outre les nombreux dispositifs contenus dans les lois de finances successives depuis 2012⁴⁸, les lois du 6 décembre 2013⁴⁹ et du 23 octobre 2018⁵⁰ ont en particulier renforcé le dispositif juridique de lutte contre la fraude en permettant notamment d'intensifier les punitions infligées. Pour ne retenir que les évolutions récentes relatives aux punitions encourues, rappelons que le *quantum* de l'amende réprimant le délit général de fraude fiscale aggravée a été porté à 3 millions d'euros et les peines complémentaires d'interdiction des droits civiques, civils et de famille sont devenues obligatoires – sous conditions – à l'encontre des personnes condamnées pour fraude fiscale aggravée, son recel ou son blanchiment⁵¹. La peine complémentaire de publication et de diffusion

48. Pour une synthèse, voir Cour des comptes, *La fraude aux prélèvements obligatoires*, op. cit., pp. 15-16 et 89-91.

49. Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013, *J.O.R.F.*, 7 décembre 2013, p. 19941 ; *JCP G*, 2013, n° 52, comm. 1366, obs. Ch. CUTAJAR ; *Constitutions*, 2014, pp. 76 et s., obs. Ch. DE LA MARDIÈRE ; *JCP E*, 2014, n° 14, comm. 24, obs. O. DEBAT.

50. Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018, *J.O.R.F.*, 24 octobre 2018 ; *JCP G*, 2018, n° 52, doct. 1393, obs. S. DETRAZ ; *Procédures*, 2018, n° 12, comm. 377, obs. J. BUISSON ; *Dr. pén.*, 2018, n° 12, ét. 28, obs. J.-H. ROBERT.

51. Art. 106 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017.

45. Voir déjà en ce sens : Cass. crim., 22 février 2017, *P+B*, n° 16-82.047, *Dr. fisc.*, 2017, n° 18-19, ét. 292, R. SALOMON.

46. Art. 1741, al. 2, du CGI. Selon la position de la Cour de cassation, la qualification d'une de ces circonstances suffit à retenir la gravité des faits.

47. C. CASSAN et P. MISPELON, « L'impact relatif des derniers arrêts de la Cour de cassation sur la fraude fiscale », *FR*, 43/19, n° 4.

des décisions de condamnation pour fraude fiscale est aussi devenue obligatoire, sauf motivation spéciale du juge⁵². Le *quantum* de l'amende pour fraude fiscale peut désormais être porté au double du produit tiré de l'infraction pour les personnes physiques et au décuple pour les personnes morales⁵³. Pour certaines fraudes n'ayant pas fait l'objet de poursuites pénales, une punition administrative a été créée, en complément des pénalités existantes, consistant à rendre publics les rappels d'impôts et les punitions administratives pécuniaires dont ils ont été assortis, une fois devenus définitifs⁵⁴. Exclusive des peines, une nouvelle amende administrative est désormais applicable aux personnes qui concourent, par leurs prestations de service, à l'élaboration de montages frauduleux ou abusifs⁵⁵. Des amendes pénales et la solidarité répriment désormais la mise à disposition de logiciels conçus pour faciliter la fraude en matière de contributions indirectes⁵⁶. Les peines douanières applicables en cas d'injures, de maltraitances ou encore de troubles à l'exercice des fonctions des agents des douanes, ainsi qu'en cas de refus de communication des documents demandés ont enfin été renforcées⁵⁷. Désormais dotée de « l'un des dispositifs juridiques les plus complets » pour détecter et réprimer la fraude, la France est « l'un des pays qui prévoient les peines les plus sévères dans ce domaine »⁵⁸. Un tel développement de la législation pénale fiscale traduit pourtant, outre l'affichage politique par la mobilisation du caractère symbolique de la peine, l'incapacité du législateur à lutter contre l'incivisme fiscal par une rédaction qualitative de la norme⁵⁹ et par les punitions administratives.

Le renforcement des punitions a également été observé dans les peines prononcées. Si le nombre de condamnations pour fraude fiscale a nettement baissé (de 934 en 2008 à 586 en 2017), celles-ci ne visent plus uniquement les auteurs mais l'ensemble des acteurs de l'infraction⁶⁰ et tendent à devenir plus

sévères⁶¹. Les peines d'emprisonnement fermes ont ainsi été prononcées dans 20,2 % des affaires en 2017 contre 15 % en 2008 et le montant moyen des amendes infligées a été porté à 15 043 € en 2017 contre 9 365 € en 2008⁶². Ces derniers montants apparaissent pourtant très en deçà du *quantum* de 37 500 € prévu pour un délit de fraude fiscale non aggravée avant qu'il ne soit porté à 500 000 € par la loi du 14 mars 2012⁶³. Cette différence trouve toutefois une explication juridique dans la dernière exigence constitutionnelle dictant la coordination des répressions administrative et pénale : le principe de proportionnalité implique que le montant global des punitions prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues⁶⁴. Dans ses arrêts de 2019, la Cour de cassation confirme alors qu'une fois la condition de gravité satisfaite, le juge pénal peut entrer en voie de condamnation et prononcer des peines à condition de respecter cette dernière réserve⁶⁵. De manière inédite, la Haute juridiction a cependant précisé que le plafonnement concerne les punitions de même forme⁶⁶. L'exigence s'applique ainsi entre les pénalités administratives définitivement prononcées et l'amende pénale, mais pas à l'égard des autres peines. S'il décide de prononcer une amende, le juge pénal doit donc, même d'office, choisir un montant d'amende, qui, cumulé avec les pénalités fiscales, respecte la règle constitutionnelle. L'exigence de proportionnalité ne s'imposant au juge pénal que pour des pénalités administratives définitives, il revient au juge fiscal de veiller au respect de la réserve lorsqu'il se prononce après le juge pénal. Un assouplissement de la jurisprudence administrative refusant la modulation des punitions est alors à prévoir⁶⁷. La récente possibilité de porter le *quantum* de l'amende pour fraude fiscale « au double du produit tiré de l'infraction » pour une personne physique – soit au décuple pour une personne morale – laisse cependant sceptique quant à l'utilité

52. Art. 1741, al. 11, du CGI dans sa version issue de l'art. 16 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018.

53. Art. 23 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018.

54. Art. 1729 *Abis* du CGI issu de l'art. 18 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018.

55. Art. 1740 *Abis* du CGI issu de l'art. 19 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018.

56. Art. 416 *bis* A du C. douanes et 1795, I, du CGI issus de l'art. 3 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018.

57. Art. 413 *bis* et 431 du C. douanes issus de l'art. 26 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018.

58. Cour des comptes, *La fraude aux prélèvements obligatoires*, op. cit., pp. 15 et 172.

59. *Ibid.*, pp. 144-147.

60. Voir la condamnation de la société Alliadis pour complicité de fraude fiscale (CA Nîmes, 25 juin 2019); Cour des comptes, *ibid.*, p. 44. Voir anté. Cour des comptes, *Rapport public annuel 2016*,

février 2016, p. 368; S. MAZETIER et J.-L. WARSMANN, Rapport AN n° 4457, 8 février 2017, pp. 10, 12 et 96.

61. É. CARIU et P. CORDIER, Rapport AN n° 2252, 25 septembre 2019, p. 78.

62. Cour des comptes, *La fraude aux prélèvements obligatoires*, op. cit., p. 123.

63. Art. 15 de la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012.

64. Cons. const., 28 juillet 1989, n° 89-260 DC, cons. 22; Cons. const., 30 décembre 1997, n° 97-395 DC, cons. 41; Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC et n° 2016-546 QPC, cons. 24; Cons. const., 23 novembre 2018, n° 2018-745 QPC, cons. 22.

65. Cass. crim., 11 septembre 2019, *P+B+R+I*, n° 18-81.067 et 18-82.430, préc.

66. Cass. crim., 23 octobre 2019, *F-P+B+I*, n° 18-85.088, *Dr. fisc.*, 2019, n° 44-45, act. 477.

67. Voir par ex. CE, 4 décembre 2017, *Sté Edenred France*, n° 379685; CE, 20 décembre 2017, n° 396153.

pratique de cette réserve pour le contribuable⁶⁸. Une certaine cohérence apparaît alors dans les augmentations rapportées du *quantum* des peines encourues. En ce qu'elles neutralisent *de facto* l'effectivité de la réserve constitutionnelle, ces augmentations doivent permettre l'intensification – non proportionnelle – des peines prononcées et, par conséquent, renforcer l'efficacité du système répressif à lutter contre les manquements fiscaux. Concourant ainsi à la rationalisation de la décision d'infliger les punitions, ces derniers éléments ne sont en outre pas sans lien avec le développement de la transaction pénale en matière fiscale.

B. Le développement de la transaction pénale

La rationalisation dans la décision d'infliger les punitions fiscales s'est également traduite par l'entrée en vigueur en 2019 de l'extension à certains délits fiscaux de la procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC) et de la convention judiciaire d'intérêt public (CJIP). Alors qu'elle était réservée à l'administration, la « négociation »⁶⁹ des sanctions est désormais étendue au volet pénal de la répression des manquements fiscaux.

Pendant de la nouvelle possibilité du parquet de s'autosaisir de certains délits de fraude fiscale, ces procédures doivent permettre au ministère public d'accélérer le calendrier procédural par la suppression de la recherche de la preuve et du débat de la culpabilité devant l'autorité juridictionnelle, de faciliter l'acceptation des peines par le mis en cause qui les a, dans une certaine mesure, lui-même choisies⁷⁰ et parfois d'assurer une réponse pénale dans des affaires où sa position est juridiquement fragile⁷¹. Pour le

justiciable, l'enjeu est d'obtenir une alternative au procès classique pouvant nuire à son image, voire à une condamnation qui, outre l'opprobre subi, peut entraîner son exclusion des marchés publics⁷². Optant pour l'évitement du circuit répressif traditionnel au bénéfice d'une contractualisation de l'issue de la procédure pénale, il exprime un consentement « substitutif »⁷³. En plus de sécuriser le recouvrement des sommes en cause, ces procédures transactionnelles ont ainsi une fonction modulatrice permettant de rendre les punitions plus acceptables⁷⁴ pour celui-ci en contrepartie de concessions de sa part. En réservant l'audience juridictionnelle aux cas les plus graves ou à ceux pour lesquels la culpabilité n'est pas reconnue, ces procédures – comme la transaction fiscale – permettent une meilleure gestion du contentieux, et ainsi d'économiser un temps précieux dans ces affaires complexes.

L'extension de la transaction à la répression pénale fiscale entraîne cependant des difficultés similaires à celles inhérentes à la transaction fiscale⁷⁵. Optimisant le recouvrement des pénalités au détriment d'une application complète de la loi pénale, ces procédures permettent d'agencer la norme répressive en fonction des intérêts particuliers du parquet⁷⁶. Elles portent ainsi atteinte à la réserve et à l'intangibilité de la loi pénale : la norme ne serait pas faite pour être appliquée, mais pour qu'au sujet de son application une négociation puisse s'engager entre le parquet et la personne mise en cause⁷⁷. L'application transactionnelle de la répression apparaît alors révélatrice d'un « ordre public *bis* »⁷⁸ au sein duquel les facultés de renonciation à des règles impératives sont au service de l'exigence d'efficacité et de simplification de la répression⁷⁹. À l'instar de la transaction fiscale, la

68. C. CASSAN et P. MISPELON, « L'impact relatif des derniers arrêts de la Cour de cassation sur la fraude fiscale », *op. cit.*

69. Voir not. en ce sens, A. MIGNON COLOMBET, « La convention judiciaire d'intérêt public : vers une justice de coopération ? », *AJ Pénal*, 2017, p. 68 ; A. GAUDEMET et A. DILL, « Convention judiciaire d'intérêt public : une première particulière », *JCP E*, 2017, n° 51, 1331 ; E. VERGÈS, « La procédure pénale hybride », *RSC*, 2017, p. 579 ; J.-B. PERRIER, « La convention judiciaire pour les infractions environnementales : vers une compliance environnementale », *D.*, 2020, p. 396.

70. Voir not. S.-M. CABON, *La négociation en matière pénale*, thèse, Bordeaux IV, 2014, p. 146 ; Y. CARTUYVELS, « Action publique et subjectivité dans le champ pénal : une autre conception du sujet de droit pénal ? », in F. CANTELLI et J.-L. GENARD, *Action publique et subjectivité*, LGDJ, 2007, p. 100 ; Ph. SALVAGE, « Le consentement en droit pénal », *RSC*, 1991, pp. 699 et s. ; F. ALT-MAES, « Autonomie du droit pénal, mythe ou réalité d'aujourd'hui ou demain », *RSC*, 1987, p. 347 ; J.-P. JEAN, « Politique criminelle et nouvelle économie du système pénal », *AJ Pénal*, 2006, p. 494.

71. Dans l'affaire *Google*, les décisions du juge de l'impôt étaient favorables au contribuable (TA Paris, 12 juillet 2017, n°s 1505178/1-1, 1505113/1-1, 1505165/1-1, 1505126/1-1 et 1505147/1-1 ; CAA Paris, 25 avril 2019, n°s 17PA03067, 17PA03065, 17PA03066,

17PA03068, 17PA03069, *Dr. fisc.*, 2019, n° 25, comm. 305, F. DEBOISSY et G. WICKER ; *RJF*, 8-9/19, n°s 766, 799, 835).

72. Art. L. 2141-1, L. 2341-1 et L. 3123-1 du Code de la commande publique.

73. X. PIN, *Le consentement en matière pénale*, thèse, LGDJ, 2002, pp. 517-647.

74. Les *quanta* des amendes conventionnelles sont inférieurs à celui de l'amende pénale encourue en vertu de l'article 1741 du CGI qui peut être porté au décuple du produit de la fraude à l'égard des personnes morales. De plus, les peines complémentaires ne sont pas encourues dans le cadre de la CJIP.

75. Ch. DE LA MARDIÈRE, « La transaction, regard fiscal », in B. MALLET-BRICOUT et C. NOURISSAT (dir.), *La transaction dans toutes ses dimensions*, Dalloz, 2006, pp. 169 et s.

76. X. PIN, *Le consentement en matière pénale*, *op. cit.*, pp. 244 et s. ; J.-P. JEAN, « Politique criminelle et nouvelle économie du système pénal », *op. cit.*, p. 473.

77. S.-M. CABON, *La négociation en matière pénale*, *op. cit.*, p. 210 et « Entre pragmatisme et idéalisme, quelle place pour la négociation en droit pénal fiscal », *Dr. fisc.*, 2019, n° 11, ét. 199, § 21.

78. C. SOURZAT, *La renonciation en procédure pénale*, thèse, LGDJ, 2013, p. 213.

79. S.-M. CABON, *La négociation en matière pénale*, *op. cit.*, p. 275.

proposition et l’acceptation d’un accord par le parquet sont en outre discrétionnaires et peuvent engendrer des traitements inégaux des justiciables. Un glissement du discrétionnaire à l’arbitraire est alors à craindre⁸⁰ et le contribuable qui n’obtient pas une convention aussi favorable qu’un autre est susceptible de développer un sentiment d’injustice⁸¹. Sentiment pouvant d’ailleurs être exacerbé en raison de l’insécurité juridique résultant de l’absence de précision quant à la pondération des critères majorant la partie répressive de l’amende d’intérêt public⁸².

La cohérence de l’extension des procédures pénales sans débat à la matière fiscale peut également interroger sur la volonté du législateur qui intensifie les peines encourues et aménage le « verrou de Bercy » pour les délits fiscaux d’une gravité particulière tout en conférant au parquet un pouvoir de transaction dans le traitement de la fraude fiscale lui permettant soit d’éviter le jugement de personnes morales dont le comportement semble être d’une gravité particulière (CJIP), soit d’éviter l’opprobre d’un procès classique à l’aide d’une procédure réservée à l’origine aux affaires ne présentant pas de difficultés à être jugées (CRPC). Limitant la pleine effectivité des peines qu’il renforce, le législateur permet ainsi de ne pas inscrire au casier judiciaire des faits constitutifs de délits parmi les plus sévèrement punis et tend à déposséder les juges – qui n’ont aucun pouvoir réformateur sur l’accord conclu – du prononcé des peines les plus exemplaires pourtant régulièrement renforcées.

L’extension de la contractualisation des sanctions au volet pénal de la répression fiscale n’est toutefois pas incohérente. Si civilement la transaction est un contrat nécessitant une négociation, la CJIP et la CRPC ne laissent toutefois que peu de place à celle-ci. À l’instar de la transaction fiscale, le justiciable est « scrupuleusement dirigé » par l’autorité répressive⁸³ et, en l’absence de véritable pouvoir de négociation – nullement mentionné dans le texte –, n’exprime pas un véritable choix mais une capitulation⁸⁴. La volonté de transiger étant à distinguer de celle de

concilier⁸⁵, ces procédures s’apparentent davantage à des contrats d’adhésion⁸⁶. S’il peut certes refuser l’accord, le justiciable arbitre seulement entre, d’une part, la tenue d’un procès coûteux qui durera dans le temps et risque d’être médiatiquement relayé mais dans lequel la sévérité des punitions prononcées demeure raisonnable – selon les statistiques actuelles – et, d’autre part, le paiement d’une importante pénalité – mais moindre que celle prévue par les textes –, une médiatisation limitée, voire l’absence de condamnation et de peines complémentaires. La logique de la CRPC et de la CJIP incite donc les justiciables « à agir comme des agents économiques rationnels, qui évaluent le coût à payer au regard du risque que représente une procédure pénale ordinaire »⁸⁷. L’intensification des peines fiscales rappelées joue ainsi le rôle d’un puissant levier répressif devant inciter les justiciables à accepter la convention pénale⁸⁸. Si le délinquant fiscal ne risque rien ou peu, si le risque pénal et ses conséquences pour son activité économique ne sont pas suffisamment évidents, il sera peu enclin à collaborer et accepter une proposition des autorités judiciaires. En intensifiant les peines encourues – permettant également une plus grande sévérité des condamnations – et en aménageant le « verrou de Bercy » – impliquant de donner au parquet les moyens juridiques de gérer le flux des contentieux –, le législateur a donc préparé le cadre juridique nécessaire au succès d’une répression efficace tant dans la prévention des manquements fiscaux que dans la réponse aux besoins du Trésor public.

Par ailleurs, en incitant fortement le justiciable à s’acquiescer rapidement d’une amende dont le *quantum* est supérieur à celui prononcé par le juge pénal⁸⁹, la CRPC et la CJIP ont une dimension budgétaire assumée qui n’est pas différente d’une des causes de l’intensification des punitions fiscales : pallier le déficit des comptes publics. Outre sa dimension punitive, l’amende d’intérêt public comporte d’ailleurs

80. B. NIANG, *Le plaider coupable en France et aux États-Unis au regard des principes directeurs du procès pénal*, thèse, L’Harmattan, 2014, p. 133, n° 133; S.-M. CABON, *La négociation en matière pénale*, *op. cit.*, p. 212.

81. D. DECHENAUD, *L’égalité en matière pénale*, thèse, LGDJ, 2008, pp. 211-212.

82. Lignes directrices sur la mise en œuvre de la CJIP, 26 juin 2019, pp. 8-11 et 13.

83. C. SOURZAT, *La renonciation en procédure pénale*, *op. cit.*, p. 363.

84. S.-M. CABON, *La négociation en matière pénale*, *op. cit.*, p. 218 et p. 337.

85. Une discussion n’est pas nécessairement une négociation. La constance de la menace d’une punition rappelle que la finalité répressive de la transaction demeure malgré l’apparence de la négociation.

86. J.-B. PERRIER, *La transaction en matière pénale*, thèse, LGDJ, 2014, p. 143.

87. E. VERGÈS, « La procédure pénale hybride », *op. cit.*

88. J.-B. PERRIER, « La convention judiciaire pour les infractions environnementales : vers une compliance environnementale », *op. cit.*; A. GARAPON, « Une justice très économique », in A. GARAPON et P. SERVAN-SCHREIBER, *Deals de justice*, PUF, 2013, p. 117; S.-M. CABON, « Entre pragmatisme et idéalisme, quelle place pour la négociation en droit pénal fiscal », *op. cit.*, § 21.

89. Selon Éliane Houlette, alors procureure du PNF, la CJIP « nous permet d’obtenir rapidement ce que je n’obtiendrais jamais à l’audience d’un tribunal correctionnel » (in « Fraude fiscale : HSBC Suisse va verser 300 millions d’euros à la France », *L’express.fr*, 14 novembre 2017).

une dimension « restitutive » justifiant que la sanction soit au moins égale au montant du profit illicite mais qui en matière fiscale fait doublon avec les sommes recouvrées directement par l'administration⁹⁰. L'enjeu budgétaire de la CJIP en matière fiscale transparaît d'ailleurs des deux premières conventions en matière fiscale conclues en 2019 (*Carmignac* et *Google*) dont le montant total (530 M€)⁹¹ est bien supérieur à celui de l'ensemble des amendes pénales prononcées en 2016 (385 M€)⁹². Si l'objectif – apparent – de l'autorité répressive n'est plus de sanctionner le plus sévèrement un comportement incivique mais d'essayer de recouvrer le maximum de fonds, la dimension répressive demeure cependant : en plus « d'imposer » à la personne morale de payer une amende importante – voire de reconnaître sa culpabilité –, ces procédures facilitent l'action pénale contre leurs dirigeants qui, subissant « la dynamique d'auto-incrimination, de coopération »⁹³ résultant de la procédure suivie contre la personne morale, seront également incités à accepter une CRPC⁹⁴. Outil d'extension de la répression à l'égard des personnes responsables, la CJIP permet en outre d'éviter l'interdiction constitutionnelle de condamner pour fraude fiscale un contribuable qui a été déchargé de l'impôt par une décision juridictionnelle devenue définitive pour un motif de fond comme ce fût le cas dans l'affaire *Google*. En l'absence d'application de l'article 1741 du CGI, elle permet aussi le cumul

des voies répressives même pour des cas de fraude qui ne seraient pas « les plus graves ». De même, la fixation du plafond de l'amende conventionnelle à 30 % du chiffre d'affaires moyen annuel constaté au cours des trois derniers exercices limite l'effectivité de la contrainte du cumul plafonné. Si la CRPC et la CJIP s'éloignent certes de l'esprit traditionnel de l'action publique⁹⁵, leur « logique gestionnaire »⁹⁶ vise ainsi à garantir une justice plus prompte et plus efficace tant dans son volet répressif que budgétaire. Ce faisant, le pragmatisme l'emporte sur l'idéalisme. S'inscrivant dans un mouvement plus large de rationalisation des procédures pénales, la répression fiscale ne présente d'ailleurs pas sur ce point de particularité au regard du projet de création d'une CJIP environnementale⁹⁷.

On l'aura compris, que ce soit dans l'articulation des voies de répression comme dans la décision d'infliger une punition, les récentes évolutions du droit connaissent des incohérences. Elles traduisent toutefois un mouvement global – et inachevé – de rationalisation de la répression en matière fiscale devant permettre d'accroître l'efficacité de la lutte contre les comportements fiscaux déviants – en dissuadant et punissant rapidement, lourdement mais de manière cohérente les manquements – tout en remédiant aux déficits des comptes publics.

90. Lignes directrices sur la mise en œuvre de la CJIP, *op. cit.*, p. 13.

91. Cour des comptes, *La fraude aux prélèvements obligatoires*, *op. cit.*, p. 101 ; A. 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? », *Dr. fisc.*, 2019, n° 51-52, ét. 486.

92. A. LEFÈVRE, Rapport Sénat n° 330, 20 février 2019, p. 8.

93. C. INGRAIN et R. LORRAIN, « Verrou de Bercy allégé, justice pénale négociée et droits de la défense », *JCP G*, 2019, 441.

94. P. DUFOURQ et C. LANTA DE BERARD, « Justice négociée : quel sort pour les personnes physiques? », *D. actu.*, 9 septembre 2019 ; A. ARTIGAS et P. BARBIER, « Les conventions judiciaires d'intérêt public », *Cahiers de droit de l'entreprise*, 2020, n° 1, doss. 3.

95. E. VERGÈS, « La procédure pénale hybride », *op. cit.*

96. S.-M. CABON, « Entre pragmatisme et idéalisme, quelle place pour la négociation en droit pénal fiscal », *op. cit.*, § 5.

97. Art. 8 du projet de loi relatif au parquet européen et à la justice pénale spécialisée (adopté par le Sénat en première lecture) ; J.-B. PERRIER, « La convention judiciaire pour les infractions environnementales : vers une compliance environnementale », *op. cit.*