



HAL
open science

La responsabilité pénale des professionnels de la fiscalité

Clarisse Le Roux

► **To cite this version:**

Clarisse Le Roux. La responsabilité pénale des professionnels de la fiscalité. Droit & Patrimoine, 2020. ⟨hal-04115126⟩

HAL Id: hal-04115126

<https://hal.science/hal-04115126v1>

Submitted on 2 Jun 2023

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.



HAL Authorization

La responsabilité pénale des professionnels de la fiscalité

Clarisse Le Roux

Doctorante contractuelle en droit privé et sciences criminelles – Droit et changement social (UMR 6297) –
Université de Nantes

Multitude d'infractions, intensification des sanctions : les professionnels de la fiscalité sont au cœur d'un durcissement de la répression, l'objectif de lutte contre la fraude fiscale appelant une responsabilisation des conseils.

Les *Panama Papers*, la famille Wildenstein, Jérôme Cahuzac : autant d'affaires qui rendent compte du contentieux important que procure le droit pénal fiscal. Celui-ci permet de sanctionner les ruptures d'égalité des citoyens devant les charges publiques. Son objectif est double : punir les fraudeurs d'une part, recouvrer l'impôt dû à l'État d'autre part¹. Il ne faudrait toutefois pas restreindre le fraudeur au seul contribuable mais aussi envisager les professionnels de la fiscalité.

S'agissant de ces derniers, ils seront ici entendus en tant que personnes physiques du secteur privé : sont donc concernés les avocats fiscalistes, les conseillers en investissement financier, les experts-comptables, comptables et commissaires aux comptes, les banquiers et, enfin, les notaires. S'agissant de la responsabilité pénale, elle s'appréhende comme « l'obligation de rendre compte d'un acte délictueux par l'accomplissement d'une peine »². L'acte délictueux s'entend comme une infraction, mais pas comme une optimisation fiscale, un abus de droit ou une évasion fiscale. Il ne s'entend pas non plus comme une irrégularité fiscale qui relève, selon la bonne ou mauvaise foi, soit d'une simple erreur, soit d'un comportement frauduleux.

Du fait de leur fonction de conseil, les professionnels de la fiscalité sont les premiers à s'exposer à des irrégularités fiscales que la bonne foi devrait alors désigner comme irrégularité licite. Pourtant, la Cour de cassation a tendance à considérer ces irrégularités comme illicites. Le législateur n'est pas davantage clément à leur égard, prévoyant notamment des aggravations du fait de leurs fonctions.

L'arsenal répressif et les évolutions législatives en matière de lutte contre les infractions fiscales révèlent un durcissement de la responsabilité pénale des professionnels de la

¹ LEPAGE A., MAISTRE DU CHAMBON P., SALOMON R., *Droit pénal des affaires*, LexisNexis, 5^e éd., 2018, n° 1429.

² ROUSSEAU F., *L'imputation dans la responsabilité pénale*, Dalloz, NBT, 2009, n° 8.

fiscalité (I). L'étude de la loi et de la jurisprudence mettra en exergue le fondement de ce durcissement : la responsabilisation des professionnels de la fiscalité (II).

I. Le durcissement de la responsabilité pénale des professionnels de la fiscalité

Ce durcissement s'observe à deux égards : les professionnels de la fiscalité sont sous le joug d'une multitude d'incriminations relatives à la fiscalité (A), qui s'accompagne d'une intensification des sanctions (B).

A. La multitude d'incriminations relatives à la fiscalité

La poursuite des professionnels de la fiscalité en tant qu'auteurs principaux. Une personne physique peut voir sa responsabilité engagée à deux titres : soit en tant qu'auteur principal, soit en tant que complice d'une infraction. Plusieurs incriminations permettent d'engager la responsabilité pénale d'un professionnel de la fiscalité en tant qu'auteur principal.

Dans un premier temps, peuvent être cités les délits « assimilés »³ de fraude fiscale que sont notamment le délit d'omission d'écritures ou passations d'écritures inexactes ou fictives et le délit d'entremise, prévus à l'article 1743 du Code général des impôts (CGI). Concernant le premier délit, il s'agit de réprimer les soustractions aux obligations de comptabilité applicables aux commerçants. Concernant le second délit, il consiste, pour un professionnel, dans le fait de s'entremettre « en vue de faire échapper à l'impôt tout ou partie de la fortune d'autrui ».

Dans un second temps, il faut évoquer l'infraction de blanchiment de fraude fiscale. Depuis longtemps, la poursuite du professionnel pour blanchiment de fraude fiscale est préférée à celle de complice de fraude fiscale. L'explication est pragmatique et d'ordre procédural : contrairement aux délits de fraude fiscale, la poursuite pour blanchiment n'est pas soumise aux dispositions de l'article L. 228 du Livre des procédures fiscales (LPF). Ce dernier fait référence au mécanisme du « verrou de Bercy » qui implique que, pour poursuivre une personne pour fraude fiscale, il faut une plainte de l'Administration fiscale qui ne peut être déposée qu'après avis conforme de la Commission des infractions fiscales, saisie par le ministre du budget. Le ministère public ne peut donc pas se saisir lui-même des faits. Or, l'infraction de blanchiment n'impose pas qu'une condamnation ait été prononcée pour fraude fiscale : il suffit que soient établis les éléments constitutifs du blanchiment. Toutefois, la loi n° 2018-898 du 23 octobre

³ LEPAGE A., MAISTRE DU CHAMBON P., SALOMON R., *op.cit.*, p. 790.

2018 relative à la lutte contre la fraude a modifié l'article L. 228 LPF qui prévoit désormais que, pour certains faits graves de fraude fiscale limitativement énumérés, l'Administration ne sera plus décisionnaire de l'opportunité d'engager des poursuites et c'est au procureur de la République qu'il adviendra de poursuivre ou non les fraudeurs. Les poursuites des auteurs et complices de fraude fiscale s'en trouvent dès lors facilitées, même s'il n'est pas certain que les poursuites pour blanchiment de fraude fiscale ne restent pas préférées⁴.

La poursuite des professionnels de la fiscalité en tant que complices. Différemment, l'auteur principal de l'infraction peut être le contribuable et le professionnel en est alors le complice. Conformément à l'article 121-7 du Code pénal, trois conditions sont nécessaires pour engager la responsabilité pénale d'un à ce titre : un fait principal punissable, un acte positif de complicité (aide ou assistance, provocation ou fourniture d'instructions), un accord de volonté avec le complice. Ainsi, un professionnel aidant ou provoquant un contribuable à commettre une infraction pourra être poursuivi comme complice.

Une attention toute particulière doit être portée à l'article 1742 CGI qui dispose que « Les articles 121-6 et 121-7 du code pénal sont applicables aux complices des délits visés à l'article 1741 (...) s'ils sont officiers publics ou ministériels ou experts-comptables ». Précisons que l'article 1741 concerne le délit général de fraude fiscale, dont le contribuable est l'auteur principal. Si l'article 1742 du CGI apparaît clair, son caractère superflu doit toutefois être relevé. La disposition est en effet inutile car les articles du Code pénal relatifs à la complicité sont applicables à *tous* les délits. D'ailleurs, lorsque la chambre criminelle rend une décision à l'occasion d'une affaire de complicité de fraude fiscale, c'est bien souvent au visa des articles du Code pénal relatifs à la complicité et non au visa de l'article 1742 CGI⁵. On peut dès lors s'étonner de l'introduction de cet article dans le CGI. Il faudrait en réalité y voir l'affirmation symbolique d'une volonté répressive d'atteindre les complices.

Outre la multitude de fondements pour engager la responsabilité des professionnels, celle-ci se voit également intensifiée par la sévérité des sanctions auxquels ils s'exposent.

⁴ DEBOISSY F., *art. préc.*, n° 18 et s.

⁵ Crim. 23 mars 1987, n° 86-92.272 ; Crim. 25 juin 2003, n° 02-83.290 ; Crim. 5 juin 2013, n° 12-82.862.

B. L'intensification de la sanction

Peines principales encourues. La majorité des infractions fondant les poursuites des professionnels de la fiscalité sont d'ordre délictuel. À titre de peine principale, les professionnels encourent une peine d'emprisonnement ainsi qu'une amende. Soulignons que le délit général de fraude fiscale ne s'élevait qu'à environ 37 500€ jusqu'à la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificatives pour 2012. Aujourd'hui, l'amende encourue est de 500 000€, montant qui peut être porté au double du produit tiré de l'infraction. En outre, rappelons que le prononcé par les juridictions répressives d'une sanction pénale n'empêche pas le prononcé d'une sanction fiscale par le juge de l'impôt⁶. Toutefois, le montant global des sanctions cumulées ne doit pas dépasser le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues, sauf à méconnaître le principe de proportionnalité des peines⁷.

Aggravations et peines complémentaires des professionnels. Les professionnels s'exposent en outre à des aggravations et à des peines complémentaires du fait de leurs fonctions. S'agissant de l'aggravation d'une part, il s'agit des circonstances aggravantes dites « personnelles », car tenant à la personne de l'auteur, qui viennent impacter la peine principale. Ainsi, les infractions d'escroquerie, de blanchiment, de faux ou de formulation frauduleuse de droits d'enregistrement prévoient des aggravations tenant à la profession de l'auteur ou du complice, notamment celle d'agent ou d'officier public.

S'agissant d'autre part des peines complémentaires visant les professionnels, peut être prononcée la peine d'interdiction d'exercer une fonction publique ou d'exercer une activité professionnelle ou sociale si elle est expressément prévue.

Les difficiles causes d'irresponsabilité pénale. On ajoutera que les professionnels de la fiscalité pourront difficilement invoquer l'erreur de droit, cause d'irresponsabilité pénale prévue à l'article 122-3 du Code pénal. En effet, le texte exige que l'erreur soit inévitable : or, on imagine difficilement qu'un professionnel puisse se prévaloir de cette cause d'irresponsabilité du fait de ses compétences. Il n'est donc pas rare de lire la chambre criminelle écrire que « [le prévenu], professionnel du droit, ne peut se prévaloir d'aucune erreur de droit »⁸.

⁶ Crim. 20 juin 1996, n° 94-85.796.

⁷ Cons. const. 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC ; Crim. 11 sept. 2019, n° 18-81.980 ; Crim. 29 janv. 2020, n° 17-83.577.

⁸ Crim. 4 mai 2011, n° 10-84.456.

L’opposabilité réduite du secret professionnel. En principe, peuvent opposer le secret professionnel « les personnes qui, dans le cadre de leur activité professionnelle, prennent connaissance d’informations à caractère secret que le Code pénal interdit de révéler et qu’un contrôle fiscal est susceptible de porter à la connaissance de l’Administration fiscale »⁹. Cependant, il est de très nombreux cas dans lesquels la loi écarte l’opposabilité du secret professionnel à l’Administration. Par exemple, l’article L. 16 B LPF prévoit un droit de visite et de saisie lorsque l’autorité judiciaire, saisie par l’Administration, estime qu’il existe des présomptions qu’un contribuable se soustrait à l’établissement ou au paiement des impôts sur le revenu ou sur les bénéfices ou des taxes sur le chiffre d’affaires. Si en principe, le secret des correspondances protège la saisie des échanges entre avocat et client, il en est autrement lorsque ces échanges sont de nature à établir la preuve de participation de l’avocat à la fraude soupçonnée d’un contribuable¹⁰. Les correspondances normalement protégées pourront donc être saisies par l’Administration.

L’opposabilité du secret professionnel se trouvant réduite, les professionnels de la fiscalité peuvent de moins en moins aux d’échapper à leur responsabilité pénale.

De toutes ces observations s’observe alors un durcissement de la responsabilité pénale des professionnels de la fiscalité. Une explication peut alors être avancée : la volonté de responsabiliser les professionnels.

II. La responsabilisation des professionnels de la fiscalité

La responsabilisation des professionnels de la fiscalité se traduit juridiquement par la mise en place de présomptions à leur égard (**A**), révélant ainsi le rôle qui leur est assigné : aider à lutter contre la fraude fiscale (**B**).

A. La mise en place de présomptions à l’égard des professionnels

Déduction de l’élément moral. La caractérisation d’une infraction requiert classiquement un élément matériel et un élément moral. Ce dernier signifie que l’auteur de l’infraction a

⁹ BRARD Y., J.-Cl. Procédures fiscales, Fasc. 313 – Secret professionnel, v° « Secret opposable à l’Administration », sept. 2009, n° 11.

¹⁰ V. en ce sens Crim. 27 juin 2001, *Bull. crim.* n° 163 ; Crim. 18 juin 2003, *Bull. crim.* n° 129.

effectivement eu « la volonté de la commettre »¹¹. Or, cet élément se voit affaibli dans les infractions de droit pénal fiscal. En effet, du fait de leur statut, les professionnels de la fiscalité font l'objet de présomptions prétorienne. Notamment, parce que « le professionnel est par définition compétent »¹², l'élément moral des infractions connaît des mutations. Ainsi, il se *déduit* bien souvent de la matérialité des faits et de la qualité du prévenu. Il est en effet assez « habituel que les juges répressifs tiennent compte du fait que l'auteur des actes avait une certaine qualité qui devait le conduire à avoir pleinement conscience de commettre l'infraction »¹³. Par exemple, en matière d'escroquerie à la TVA, la chambre criminelle a déclaré un expert-comptable et un commissaire aux comptes coupables de complicité d'escroqueries commises par un dirigeant de société. Pour ce, elle relève que l'expert-comptable a attesté la conformité et la sincérité de comptes, dont le caractère fictif ne pouvait pourtant lui échapper, et que le commissaire aux comptes a certifié ces comptes en toute connaissance de cause. Ce faisant, ils ont sciemment fourni à l'auteur principal les moyens lui permettant de réitérer l'escroquerie commise en matière de TVA¹⁴. Selon la Cour en effet, « le caractère fictif des écritures comptables (...) ne pouvait échapper à un professionnel de la comptabilité ». La Cour fait ainsi peser sur le participant professionnel une « présomption d'intention coupable en se fondant sur la matérialité des faits »¹⁵. La doctrine pénaliste a pris pour habitude de désigner la mutation de l'élément intentionnel d'une infraction selon la qualité professionnelle de l'auteur sous la dénomination de « dol de fonction »¹⁶ ou « dol présumé »¹⁷. En somme, « parce que le professionnel est compétent, il ne peut pas ignorer que les faits ou ses agissements contreviennent à la loi pénale » : la négligence se substitue à l'intention.

Complicité par abstention. En droit pénal, le principe veut que la complicité se constitue d'un acte positif : la complicité par simple abstention ne saurait être retenue¹⁸. La jurisprudence a toutefois peu à peu assoupli la condition d'un acte positif à l'égard des personnes « dont c'est précisément la fonction que d'empêcher certains délits et qui néglige ce devoir »¹⁹. Il n'est donc pas surprenant d'observer que la chambre criminelle retient la complicité par abstention à

¹¹ MAYAUD Y., *Droit pénal général*, PUF, 6^e éd., 2018, n° 218.

¹² BLANCHARD C., « Le notaire et le risque pénal », *JCP N*, 2018.1269, n° 28.

¹³ MARÉCHAL J.-Y., J.-Cl. Pénal Code, art. 121-3 - Fasc. 20, v° « Élément moral de l'infraction », déc. 2019, n° 48.

¹⁴ Crim. 31 janv. 2007, n° 06-81.258.

¹⁵ LEPAGE A., MAISTRE DU CHAMBON P., SALOMON R., *op. cit.*, n° 173.

¹⁶ LEPAGE A., MAISTRE DU CHAMBON P., SALOMON R., *op. cit.*, n° 1447.

¹⁷ JEANDIDIER W., « L'élément moral des infractions d'affaires ou l'art de la métamorphose », in *Mélanges Decocq*, LexisNexis, 2004, p. 369 et s., spéc. p. 383.

¹⁸ Crim. 6 sept. 2000 : *D.* 2001. Somm.2350, obs. ROUJOU DE BOUBÉE.

¹⁹ ROBERT J.-H., J.-Cl. Pénal Code, art. 121-6 et 121-7 - Fasc. 20, v° « Complicité », sept. 2019, n° 19.

l'égard des professionnels de la fiscalité considérant qu'une inaction de leur part, facilitant la commission d'une infraction, constitue un acte de complicité²⁰. Est ainsi coupable de complicité de fraude fiscale par abstention le notaire qui, authentifiant des actes d'achat et revente, a fermé les yeux sur des mouvements comptables anormaux²¹. Ce faisant, il a participé à une fraude aux droits de l'Administration, fraude qu'il ne pouvait ignorer. Tout comme en matière d'intention, la jurisprudence procède donc à des quasi-présomptions pour retenir la responsabilité du professionnel de complice par abstention : « parce qu'il est réputé être compétent, il ne peut pas ne pas savoir »²².

La raison de ces présomptions se trouve certainement dans le rôle assigné aux professionnels de la fiscalité : renforcer la lutte contre la fraude fiscale.

B. Les professionnels de la fiscalité, instrument de lutte contre la fraude fiscale

Une volonté judiciaire. La mise en place de présomptions à l'égard des professionnels de la fiscalité ne constitue en réalité qu'une traduction juridique d'une volonté politique : celle de lutter contre la fraude fiscale. Rappelons que depuis une décision du Conseil constitutionnel en date du 29 décembre 1999²³, la lutte contre la fraude fiscale constitue un objectif à valeur constitutionnelle découlant de l'article 13 de la Déclaration de 1789. La diminution de l'élément intentionnel et l'affermissement de la complicité par abstention laissent tous deux la négligence se substituer à l'intention. Ces présomptions peuvent s'expliquer par une responsabilisation des professionnels de la fiscalité. En effet, c'est là ériger les professionnels de la fiscalité en véritable police de la fraude où, sous couvert de leurs compétences, ils ne peuvent laisser échapper des transactions douteuses.

Une volonté législative. Plus explicites, c'est également dans ce sens qu'il faut comprendre certaines dispositions légales. En ce sens, la déclaration de soupçon instituée à l'article L. 561-15 du Code monétaire et financier, créée en 2009 suite à la directive n° 2005/60/CE de l'Union européenne du 26 octobre 2005 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme, instaure à

²⁰ BLANCHARD C., *art. préc.*, n° 31.

²¹ TGI Paris, 23 févr. 1982 : *D.* 1983.157, note ROBERT et TIXIER.

²² BLANCHARD C., *art. préc.*

²³ Cons. const. 29 déc. 1999, n° 99-424 DC.

l'égard des professionnels de la fiscalité une obligation de déclaration de soupçon sur des sommes ou opérations qui pourraient provenir d'une fraude fiscale²⁴. Cette déclaration doit être effectuée auprès du service TRACFIN, cellule de renseignement financier nationale. Son objectif est clairement assigné par l'ordonnance qui l'a créée : l'ordonnance n° 2009-10 du 30 janvier 2009 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme. L'obligation de déclaration de soupçon fait ainsi des professionnels « un rouage du dispositif de lutte contre certaines infractions »²⁵.

Témoigne également de cette responsabilisation des professionnels la récente création par la loi du 23 octobre 2018 d'une amende fiscale à leur égard. Cette amende purement fiscale et non pénale sanctionne les professionnels ayant fourni à un contribuable une prestation lui permettant directement de procéder à des agissements, manquements ou manœuvres limitativement énumérés. Cette amende vise, d'après le projet de loi, à sanctionner les professionnels complices des manquements fiscaux et sociaux, qui portent une grave atteinte au principe d'équité entre les contribuables et cotisants, et aux règles de leur profession. Toutefois, il a pu être relevé que « son rôle est davantage de *responsabiliser* les conseils par un mécanisme moins lourd à engager que la sanction pénale actuellement en vigueur pour complicité du délit de fraude fiscale »²⁶. Certains textes législatifs assument donc pleinement de conférer aux professionnels une mission de lutte contre la fraude fiscale et le financement du terrorisme.

D'un rôle de conseil à celui de surveillant, les professionnels ne doivent plus seulement exercer leurs fonctions : ils doivent déceler toute transaction douteuse, sauf à ce que ce soit leur responsabilité qui soit engagée.

²⁴ Art. L. 561-2 CMF.

²⁵ BLANCHARD C., *art. préc.*

²⁶ Rapport n° 602 (2017-2018) de M. ALBÉRIC DE MONTGOLFIER, fait au nom de la commission des finances, déposé le 27 juin 2018, p. 124.