HAL
open science

Les délits pénaux fiscaux : une mise en perspective des droits français, luxembourgeois et internationaux

Jonathan Burger

To cite this version:

Jonathan Burger. Les délits pénaux fiscaux : une mise en perspective des droits français, luxembourgeois et internationaux. Droit. Université Nancy 2, 2011. Français. NNT : 2011NAN20002 . tel-01752913

HAL Id: tel-01752913

https://hal.univ-lorraine.fr/tel-01752913

Submitted on 29 Mar 2018

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.

UNIVERSITÉ DE LORRAINE

AVERTISSEMENT

Ce document est le fruit d'un long travail approuvé par le jury de soutenance et mis à disposition de l'ensemble de la communauté universitaire élargie.

Il est soumis à la propriété intellectuelle de l'auteur. Ceci implique une obligation de citation et de référencement lors de l'utilisation de ce document.

D'autre part, toute contrefaçon, plagiat, reproduction illicite encourt une poursuite pénale.

Contact : ddoc-theses-contact@univ-lorraine.fr

LIENS

Code de la Propriété Intellectuelle. articles L 122. 4
Code de la Propriété Intellectuelle. articles L 335.2- L 335.10
http://www.cfcopies.com/V2/leg/leg_droi.php
http://www.culture.gouv.fr/culture/infos-pratiques/droits/protection.htm

Nancy-Université
Université Nancy 2

Ecole Doctorale des Sciences Juridiques, Politiques, Economiques et de Gestion

THESE

Pour obtenir le grade de

DOCTEUR DE L'UNIVERSITE NANCY 2 (NANCY – UNIVERSITE)

Discipline : Droit privé

Présentée et soutenue publiquement
Par

JONATHAN BURGER

Le 25 janvier 2011

Titre :

LES DELITS PENAUX FISCAUX : UNE MISE EN PERSPECTIVE DES DROITS FRANÇAIS, LUXEMBOURGEOIS ET INTERNATIONAUX

_____

Directeur de thèse :
Monsieur Frédéric STASIAK, Professeur à l'Université NANCY 2
(NANCY - UNIVERSITE)

_____

JURY

Monsieur Frédéric STASIAK, Professeur à l'Université NANCY 2
Monsieur Alexander RUST, Professeur à l'Université de Luxembourg, rapporteur
Monsieur Marc SEGONDS, Professeur à l'Université de TOULOUSE 1 CAPITOLE, rapporteur
Monsieur Guy DE MUYSER, Maréchal honoraire de la Cour du Grand-Duc de LUXEMBOURG
Monsieur Michel GUILLUY, *international tax partner* PricewaterhouseCoopers LUXEMBOURG
Maître Patrick LUXEMBOURGER, Avocat à la Cour au barreau de LUXEMBOURG

L'Ecole Doctorale des Sciences Juridiques, Politiques, Economiques et de Gestion de l'Université Nancy 2 (Nancy-Université) n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses, ces opinions devront être considérées comme propres à leurs auteurs.

A mon Père,

A ma Mère,

A mes Frères et Sœurs

REMERCIEMENTS

Mes premiers remerciements vont à Monsieur le Professeur Frédéric STASIAK pour son soutien constant durant ces années de préparation à cette thèse. Sous sa direction et grâce à ses remarques et observations très précieuses, j'ai pu mener à bien cette recherche complexe.

Mes remerciements vont également aux membres de mon jury, à Monsieur Alexander RUST, Professeur à l'Université de LUXEMBOURG, Monsieur Marc SEGONDS, Professeur à l'Université de TOULOUSE 1 CAPITOLE, Monsieur Guy de MUYSER, Maréchal honoraire de la Cour du Grand-Duc de LUXEMBOURG, Monsieur Michel GUILLUY, associé chez PricewaterhouseCoopers LUXEMBOURG, et Maître Patrick LUXEMBOURGER, Avocat à la Cour au barreau de LUXEMBOURG, pour le temps qu'ils ont consacré à l'examen de cette thèse.

Ma gratitude se porte ensuite à Mademoiselle Charline GUILLE pour son soutien sans failles tout au long de ces années de travail.

Merci à tous mes amis pour les encouragements permanents et leurs conseils utiles.

Merci surtout aux membres de ma famille pour leur soutien, en particulier à mon Père Guy, à ma Mère Armelle, à mes Frères Aurélien, Benjamin, Arthur, et à mes Sœurs Caroline et Diane. Que chacun d'entre eux trouve en ces termes l'expression de ma profonde reconnaissance.

SOMMAIRE

INTRODUCTION……..7

PREMIERE PARTIE : LA FRAUDE FISCALE EN DROIT FRANÇAIS ET L'ESCROQUERIE FISCALE EN DROIT LUXEMBOURGEOIS…….34

TITRE I : LES COMPORTEMENTS DELICTUEUX EN DROITS FRANÇAIS ET LUXEMBOURGEOIS……40

CHAPITRE I : Présentation des délits pénaux fiscaux en France et au Luxembourg **……..….41**

CHAPITRE II : Les différences de conception France/Luxembourg**….87**

TITRE II : LA REPRESSION DE LA FRAUDE FISCALE ET DE L'ESCROQUERIE FISCALE EN DROITS FRANÇAIS ET LUXEMBOURGEOIS……..114

CHAPITRE I : La procédure pénale et France et au Luxembourg**…..115**

CHAPITRE II : Les peines encourues pour fraude et escroquerie fiscale devant les juridictions nationales **……..159**

DEUXIEME PARTIE : LA FRAUDE FISCALE DANS UN CONTEXTE INTERNATIONAL……..187

TITRE I : LES COMPORTEMENTS DU FRAUDEUR FISCAL INTERNATIONAL……192

CHAPITRE I : L'approche de l'Union européenne et de l'OCDE**…….194**

CHAPITRE II : L'utilisation par les contribuables de sociétés à des fins d'évasion ou de fraude fiscales**……225**

TITRE II : L'ENTRAIDE JUDICIAIRE INTERNATIONALE ET SES LIMITES EN MATIERE PENALE FISCALE ……...259

CHAPITRE I : Le cadre conventionnel luxembourgeois en matière d'entraide judiciaire pénale**…….....…...262**

CHAPITRE II : Le secret bancaire luxembourgeois et l'entraide judiciaire internationale en matière pénale fiscale**……..……...290**

CONCLUSION…….324

BIBLIOGRAPHIE……..…….....326

ANNEXES……..……..344

TABLE DES MATIERES……..…….....360

INDEX……..……..…...371

INTRODUCTION

« Je ne suis pas capable de vous dire aujourd'hui combien de centaines de milliers, peut-être de millions d'Euros nous allons récupérer, mais un sou est un sou et tout ce que nous allons récupérer sera pris ».

Christine LAGARDE
Ministre de l'Economie, de l'Industrie et de l'Emploi de la République Française

à l'issue de la signature du troisième avenant à la convention de lutte contre la double imposition entre la France et le Luxembourg le 3 juin 2009.

www.lefigaro.fr, article du 3 juin 2009

I - PREAMBULE

De tous les délinquants, celui qui fraude le fisc est certainement celui qui bénéficie de la plus grande mansuétude de l'opinion publique. La littérature, le cinéma, la télévision ne se sont pas privés de le représenter sous des traits sympathiques et astucieux, confrontés à des vérificateurs et des contrôleurs acariâtres, inquisiteurs et tatillons.

Pourtant la fraude fiscale serait un des délits financiers qui, économiquement, ferait le plus de victimes. Elle diminue les ressources étatiques disponibles nécessaires au financement des services publics et crée des distorsions de concurrence et des inégalités au détriment des contribuables soucieux de payer leur impôt rubis sur l'ongle.

Les instruments de la technique fiscale présentent aujourd'hui un caractère mondial, qu'ils aient trait aux opérations d'assiette, à la liquidation, au contrôle ou au recouvrement. Cela tient à l'identité des problèmes à résoudre, au mimétisme, et parfois à une certaine volonté d'harmonisation.

Toutefois, les données géographiques, historiques et sociologiques, les conceptions économiques divergentes, les moyens matériels et humains dont dispose l'administration fiscale, conduisent à l'apparition de nuances, parfois importantes, entre les législations fiscales des Etats. Il en est ainsi dans le domaine de la répression des infractions fiscales.

Dans tous les Etats de l'Union européenne se juxtaposent des systèmes de sanctions administratives et de sanctions judiciaires. En France, comme au Luxembourg constituent des infractions réprimées : le défaut de déclaration ou de présentation de documents que l'administration fiscale peut exiger, la déclaration tardive, le retard dans le paiement ou l'opposition au contrôle fiscal. Mais d'un pays à l'autre, ces infractions peuvent être définies de manière plus ou moins extensive.

Les comportements des contribuables ne rentreraient pas nécessairement dans les mêmes catégories juridiques et ne seraient pas sanctionnés des mêmes peines.

La présente étude consiste en une mise en perspective des délits pénaux fiscaux en droits français, luxembourgeois et internationaux. La comparaison des droits nationaux français et luxembourgeois (Titre Premier) sera complétée d'un volet en droit international qui consistera à appréhender le phénomène de la fraude fiscale sous l'angle de l'entraide judiciaire internationale, et de son éventuelle limite internationale au Luxembourg : le secret bancaire (Titre Deuxième).

Après l'analyse des droits positifs nationaux, il conviendra d'aborder la question de la procédure pénale applicable pour fraude fiscale et escroquerie fiscale devant les juridictions nationales, ainsi que les peines encourues devant les juridictions répressives françaises et luxembourgeoises en la matière.

Face à l'internationalisation des flux, les comportements frauduleux des contribuables se sont complexifiés, structurés, dans certains cas organisés comme de véritables usines de l'escroquerie fiscale internationale. Le deuxième volet de notre étude sera ainsi consacré à l'analyse de la fraude fiscale internationale et à l'entraide judiciaire pénale en matière d'infractions fiscales.

Après avoir passé en revue les approches de l'Union européenne puis de l'OCDE sur le sujet, nous nous intéresserons aux instruments juridiques d'entraide judiciaire internationale en matière de fraude fiscale. La question de la poursuite d'un fraudeur fiscal international ne pourra être abordée sans dresser les contours, dans le cadre d'une étude franco-luxembourgeoise, des limites de l'entraide judiciaire face au secret bancaire luxembourgeois.

Autrement dit : quels seraient les comportements des fraudeurs fiscaux (résidents français) qui tomberaient dans le champ d'application d'une possible entraide judiciaire de la part des autorités pénales luxembourgeoises, en dépit du secret bancaire luxembourgeois ?

II – LES CONCEPTS D'EVASION FISCALE, DE FRAUDE FISCALE ET D'ESCROQUERIE

La frontière qui sépare la fraude de l'évasion fiscale est difficile à tracer.

On aimerait pourtant opposer clairement ce qui serait considéré comme illégal et punissable d'une peine d'amende ou d'emprisonnement, de ce qui est légal.

D'un côté la fraude, contraire à la législation fiscale en vigueur, de l'autre l'évasion fiscale ou l'optimisation fiscale, symbole d'une utilisation habile des textes. La diversité des situations de fait ou de droit n'a pas permis d'établir une telle règle précise et invariable.

Cette frontière entre fraude et évasion s'affaiblit au point de s'effacer quand des distinctions sont introduites entre les notions de fraude légale (définie dans le paragraphe II.2.1. ci dessous), de fraude illégale (ou fraude *stricto-sensu*), d'évasion licite et d'évasion illicite.

La frontière entre la fraude fiscale et l'escroquerie n'est pas davantage évidente à délimiter. Une première comparaison sémantique de ces deux incriminations nous permettrait de penser que l'escroquerie en matière fiscale constituerait une fraude fiscale d'une envergure particulièrement importante, impliquant la mise en place des stratagèmes, de manœuvres élaborées pour échapper à l'impôt.

Le législateur luxembourgeois a retenu l'incrimination d'« *escroquerie fiscale* » sous le paragraphe 396 alinéa 5 de la Loi Générale Impôt (« **LGI** ») du 21 mai 1931, telle que modifiée par la loi du 22 décembre 1993 sur l'escroquerie fiscale en matière d'impôts[1], dont la terminologie nous évoque l'idée d'une graduation dans l'échelle du comportement fiscal frauduleux, à côté de l'incrimination de fraude fiscale. Le droit français retient l'escroquerie fiscale en matière de TVA.

[1] Code fiscal luxembourgeois – Volume 1

II.1. La notion d'évasion fiscale en droit interne

L'évasion fiscale peut être définie comme une façon d'éviter, de réduire ou d'ajourner l'impôt par d'autres moyens que la fraude. Le recours à l'habileté fiscale est permis[2]. Mais toute liberté comprenant des limites, l'évasion trouve son butoir dans une utilisation abusive du savoir faire fiscal. Tout l'intérêt de la notion d'évasion fiscale est de déterminer à partir de quel moment l'on passe du légal à l'abus.

II.1.1. L'évasion dite légale

L'évasion légale nous semble être, par définition, le principe même. Elle rend possible la non-imposition selon divers critères :

- soit la loi aménage elle-même l'évasion par un choix offert au contribuable, tel un régime fiscal de faveur. Le droit fiscal français et le droit fiscal luxembourgeois prescrivent chacun un certain nombre de déductions ou d'exonération introduites par un législateur afin d'être utilisées par le contribuable français ou luxembourgeois dans le but légitime d'orienter le comportement des agents économiques ;

- soit l'évasion se produit par la manipulation des failles du système fiscal. Elle se ramène alors à l'habileté fiscale ou au choix de la voie la moins imposée.

L'imprécision de cette notion d'évasion fiscale peut être confortée si l'on se réfère au droit américain. Celui-ci établit une distinction entre deux concepts fondamentaux : ceux de « *Tax Evasion* » et « *Tax Avoidance* ».

Il y a « *Tax Evasion* » lorsque le contribuable américain parvient à se soustraire à la loi fiscale américaine qu'il s'agisse de l'établissement de l'impôt ou du recouvrement. Le comportement rentrant dans le champ de « *Tax Evasion* » doit être réprimé dans tous les cas.

[2] C.E. 16/04/1969 – Droit Fiscal 1970 n°5 Com. 1474 : « *Rien ne s'oppose à ce que les contribuables choisissent pour réaliser une opération, les voies les moins onéreuses sur le plan fiscal pourvu que ces voient soient légales et ne tendent pas sous l'apparence d'actes réguliers à dissimuler les profits (…)* ».

La « *Tax Avoidance* » n'est pas aux yeux des américains répréhensible dans les cas où elle se produit en dehors des Etats-Unis et tend à éluder la loi fiscale étrangère.

Cette conception a une certaine logique à condition de prendre en compte le fait que les contribuables américains sont assujettis à l'impôt sur leurs revenus mondiaux, sous déduction des impôts payés à l'étranger. En conséquence, l'évasion fiscale internationale opérée au détriment des juridictions fiscales étrangères augmente d'autant l'assiette de l'impôt aux Etats-Unis.

Cette approche commune de l'évasion fiscale internationale par l'administration fiscale américaine et ses assujettis rend possible l'élaboration par ces derniers de stratégies internationales que les praticiens américains dénomment « *International Tax Planning* ». C'est sur ce point qu'intervient une divergence d'interprétation quant à la légalité de l'évasion fiscale.

II.1.2. L'évasion dite illégale

La plupart des législations font référence à l'évasion fiscale et la sanctionnent en cas d'utilisation abusive. C'est le cas en France avec l'article L64 du Livre des procédures fiscales (« **LPF** »)[3] qui réprime les abus de droit :

« *Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles* ».

[3] www.legifrance.gouv.fr

Entre les notions d'évasion fiscale légale et illégale, il n'existe pas de rupture, mais plutôt une continuité. Des phases successives conduisent le contribuable à l'illégalité par une série de strates intermédiaires. Ainsi le contribuable passe de l'erreur à l'utilisation des options fiscales, de la simple abstention à la manipulation habile des textes et, pour finir de l'abus de droit fiscal à la fraude qualifiée.

II.2. La notion de fraude fiscale

Dans le principe, le concept de fraude nous semblerait assez clair : on entend par fraude fiscale toute action du contribuable qui implique une violation de la loi, lorsqu'on peut prouver que l'intéressé a agi dans le dessin délibéré d'échapper à l'impôt.

Toutefois, certains auteurs feraient une distinction entre la fraude légale et la fraude illégale.

II.2.1. La fraude fiscale peut-elle être légale ?

La notion de fraude fiscale légale est utilisée par certains auteurs dont le Doyen VEDEL et A. MARGAIRAZ[4] qui distinguent selon que la disposition fiscale est violée ou non : « *la fraude légale ou licite est reconnue comme telle lorsqu'un contribuable recourt à une combinaison ingénieuse ou se base sur une convention non frappée par la législation en vigueur* ». Il ne ferait donc que tourner le texte légal sans le violer.

Cette forme de fraude échapperait aux sanctions légales du fait qu'elles découlent de la règle selon laquelle les contribuables qui disposent de plusieurs voies légales pour arriver à un résultat identique choisissent celle qui leur permette de payer le moins d'impôt possible[5].

De fait, cette expression antinomique recoupe la notion d'évasion fiscale.

---

[4] André MARGAIRAZ « *La fraude fiscale et ses succédanés* » p.19 et svt.

[5] La jurisprudence française a eu souvent l'occasion de rappeler le principe du libre choix de la voie la moins imposée : CE, 27 juin 1984, *Droit fiscal* 1985, n°22-23 ; CE, 1 er juillet 1987, *RJF* 1987, n°10, p. 527 ; CE 15 octobre 1995, *Droit fiscal* 1996, n°18-19 ; Cass. com. 22 mars 2002, *Droit fiscal* 2002, n°9

Par opposition à la « *fraude légale* », la « *fraude illégale* » consisterait à manœuvrer plus ou moins habilement en violant directement la loi fiscale ou le règlement fiscal. Cette notion de fraude illégale recouvre en fait la fraude stricto-sensu.

II.2.2. La fraude stricto sensu

La fraude fiscale fait l'objet, en droit français, d'une double répression : fiscale et pénale. L'article 1729 du Code Général des Impôts (« **CGI** ») réprime seulement par des majorations fiscales les infractions à la législation :

« *Lorsque la déclaration ou l'acte mentionné (…) font apparaître une base d'imposition ou des éléments servant à la liquidation de l'impôt insuffisants, inexacts ou incomplets, le montant des droits mis à la charge du contribuable est assorti de l'intérêt de retard visé à l'article 1727 CGI et d'une majoration de 40% si la mauvaise foi de l'intéressé est établie ou de 80% s'il est rendu coupable de manœuvres frauduleuses ou d'abus de droit au sens de l'article L64 du LPF* ».

L'article 1741 du CGI institue une répression pénale :

« *(…) 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 organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manœuvre frauduleuse, est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'une amende de 37.500 € et d'un emprisonnement de cinq ans. Lorsque les faits ont été réalisés ou facilités au moyen soit d'achats ou de vente sans facture, soit de factures ne se rapportant pas à des opérations réelles, ou qu'ils ont eu pour objet d'obtenir de l'Etat des remboursements injustifiés, leur auteur est passible d'une amende de 75.000 € et d 'un emprisonnement de cinq ans. (…) En cas de récidive dans le délai de cinq ans, le contribuable est puni d'une amende de 100.000 € et d'un emprisonnement de dix ans. (…)* ».

En droit luxembourgeois, la fraude fiscale est sanctionnée par une amende pouvant aller jusqu'au quadruple des impôts éludés. Le paragraphe 396 al. 1er de la Loi Générale Impôts (« **LGI** ») du 21 mai 1931, telle que modifiée par la loi du 22 décembre 1993 sur l'escroquerie fiscale en matière d'impôts[6], ne mentionne pas le caractère administratif ou pénal de l'amende :

« *Sera puni de fraude fiscale quiconque procure à autrui des avantages fiscaux injustifiés ou occasionne intentionnellement la réduction de recettes fiscales ».*

L'alinéa 5 du même paragraphe, introduit par la loi du 22 décembre 1993 sur l'escroquerie en matière d'impôt, a pour objet de sanctionner pénalement le délit d'escroquerie fiscale : « *Si la fraude porte sur un montant significatif d'impôt soit en montant absolu soit en rapport avec l'impôt annuel dû et a été commise par l'emploi systématique de manœuvres frauduleuses tendant à dissimuler des faits pertinents à l'autorité ou à la persuader de faits inexacts, elle sera punie comme escroquerie fiscale d'un emprisonnement d'un mois à cinq ans et d'une amende de cinquante mille francs[7] à un montant représentant le décuple des impôts éludés* ».

A côté de la <u>fraude fiscale</u> (Paragraphe 396 al. 1 LGI) et de l'escroquerie fiscale en droit luxembourgeois, le législateur luxembourgeois a prévu d'autres infractions pénales fiscales :

- <u>La minoration non intentionnelle de la cote d'impôt</u> (paragraphe 402 LGI) vise le cas de celui, qui, en sa qualité de contribuable, de mandataire ou en s'occupant des affaires d'un contribuable, occasionne par négligence la réduction de recettes fiscales ou l'octroi ou le maintien d'avantages fiscaux ;

- <u>L'atteinte à l'ordre fiscal</u> (paragraphe 413 LGI), quant à lui, vise les actes commis par une personne qui, sans remplir les conditions d'un autre délit fiscal, contrevient intentionnellement ou par négligence comme contribuable ou en s'occupant des affaires d'un contribuable, à une loi fiscale ou à une décision rendue dans la procédure d'imposition.

[6] Code fiscal luxembourgeois – Volume 1
[7] Equivalent à 1.240 EUR

L'objet de l'étude porte uniquement sur les délits pénaux en matière fiscale. Le législateur luxembourgeois n'ayant pas pris soin de préciser le caractère contraventionnel ou délictuel des infractions visées aux paragraphes 396 al.1, 402 et 413 LGI, se pose la question de la délimitation des délits pénaux fiscaux au Luxembourg.

Les infractions administratives fiscales n'ont en principe pas vocation à rentrer dans le champ de la présente étude, mais seront toutefois abordées uniquement pour les besoins de la délimitation entre délits pénaux et infractions administratives fiscales.

Le Conseil des Impôts[8] indique : *« il y a fraude lorsqu'il s'agit d'un comportement délictuel délibéré, consistant notamment à dissimuler une fraction des recettes ou à majorer des charges ; c'est la fraude qui fait l'objet de majoration pour mauvaise foi et, éventuellement d'une répression pénale* ».

Ainsi, la fraude en droit français s'entend de l'ensemble des comportements où la bonne foi du contribuable ne peut être admise, que ces comportements soient sanctionnés par l'application des seules pénalités prononcées par l'administration fiscale ou des sanctions pénales.

II.3. L'escroquerie

L'escroquerie est un délit d'astuce incriminé par l'article 313-1 du Code pénal français :

« *L'escroquerie est le fait, soit par l'usage d'un faux nom ou d'une fausse qualité, soit par l'abus de qualité vraie, soit par l'emploi de manœuvres frauduleuses, de tromper une personne physique ou morale et de la déterminer ainsi, à son préjudice ou au préjudice d'un tiers, à remettre des fonds, des valeurs ou un bien quelconque, à fournir un service ou à consentir à un acte opérant obligation ou décharge* ».

[8] Troisième rapport au Président de la République, J.O. Doc. Adm. 4 août 1977

Il en résulte que l'escroquerie est une infraction complexe[9], qui suppose réunis quatre éléments constitutifs : des moyens frauduleux, la remise de la chose convoitée, un préjudice et une intention frauduleuse.

Transposé en matière fiscale, le délit d'escroquerie pourrait faire penser au degré le plus élaboré de la fraude fiscale, impliquant des manœuvres particulièrement élaborées, qui viendraient en concurrence dans une « zone grise » avec le concept de « planification fiscale » qu'on entend de l'optimisation, la stratégie, la gestion, l'option ou l'habileté fiscale.

II.3.1. Approche en droit comparé

Le législateur luxembourgeois a clairement indiqué sa volonté de sanctionner pénalement l'escroquerie en matière fiscale, se caractérisant par une fraude portant sur un montant significatif d'impôt commise par l'emploi systématique de manœuvres frauduleuses tendant à dissimuler des faits pertinents à l'autorité ou à la persuader de faits inexacts[10].

En droit français, l'escroquerie prévue à l'article 313-1 du Code pénal est appliquée par les juridictions en matière de TVA.

II.3.2. L'escroquerie en matière de TVA

La TVA due au Trésor correspond à la différence entre le montant de TVA facturé par une société ou un commerçant (« l'assujetti ») à ses clients (« TVA collectée ») et la TVA qui a été facturée à ce même assujetti par ses fournisseurs (« TVA déductible »).

La différence nette positive qui résulte de cette soustraction correspond au montant de TVA dû par l'assujetti au Trésor. Si l'assujetti a davantage de TVA déductible que

[9] Il peut en résulter un éclatement du délit dans l'espace. Selon l'article 113-2 du Code pénal, il suffit à cet égard, pour que l'infraction soit réputée commise sur le territoire de la République et soit punissable en vertu de la loi française, qu'un de ses faits constitutifs ait lieu sur ce territoire (voir par ex. Cass Crim. 28 novembre 1996, *Bull. crim.* n°437.
[10] Projet de loi n°3478 sur l'escroquerie en matière d'impôts, p.1, www.chd.lu

de TVA collectée, la différence nette négative correspond à un droit de l'assujetti sur le Trésor, encore appelé « crédit d'impôt ».

A ce système interne s'ajoutent les règles en matière de livraison de biens et de prestations de service intra-communautaire, ainsi que les règles en matière d'importation et d'exportation avec les pays non membres de l'Union européenne.

A titre d'exemple, les ventes à l'exportation sont des opérations qui rentrent dans le champ d'application de la TVA mais qui sont exonérées. Parallèlement à cela, la TVA facturée à l'assujetti à l'achat du bien exonéré de TVA à l'exportation ouvre droit à déduction : c'est-à-dire que le montant de la TVA à l'achat du bien est admis à venir en déduction du montant total de TVA dû par l'assujetti au Trésor.

Ce mécanisme est tiré d'une logique économique selon laquelle l'opération d'achat/vente doit être une opération économiquement neutre pour l'assujetti qui ne doit pas subir de charge de TVA sur ses opérations d'achat vente.

L'art de la fraude en matière de TVA consiste à créer de la TVA déductible, en réalité inexistante, ou à plus grande échelle du crédit d'impôt fictif. Le crédit d'impôt fictif est évidemment plus rentable et peut impliquer dans un contexte international le recours à des sociétés de façade ou fictives appelées « taxi », c'est-à-dire celui qui fait la taxe.

Le taxi vend à l'exportation pour un prix fictif (généralement très supérieur au prix du marché) et demande ensuite auprès du Trésor le remboursement de la TVA subie qui est supposé avoir grevé le bien à l'exportation[11].

La créativité des escrocs en matière fiscale a échafaudé des combinaisons d'une grande sophistication, tels l'aller-retour et le tourniquet[12]. Dans l'aller-retour, l'escroc utilise deux procédés fictifs, la marchandise étant vendue avec TVA puis rachetée sans TVA. Lorsqu'il y a un tourniquet, la marchandise transite par plusieurs taxis

[11] Cass. crim., 6 juin 1966, *Bull. crim.* n°174 ; Cass. crim. 19 octobre 1987, *Bull. crim.* n°153
[12] Pr. Wilfrid Jeandidier, *Droit pénal des affaires*, 6ème édition, Dalloz 2005, n°9 in fine

pour revenir à son point de départ avec une valeur démesurément accrue, les montants de crédit d'impôt s'accroissent dans les mêmes proportions.

II.3.3. L'absence d'incrimination de « fraude fiscale internationale »

Cette illustration de l'escroquerie en matière de TVA nous montre que la fraude fiscale la plus élaborée implique en pratique des montages sociétaires internationaux.

Or, ni le droit français, ni le droit luxembourgeois n'incriminent spécifiquement la fraude fiscale internationale.

En droit français, mises à part les amendes administratives inhérentes à l'absence de retenue à la source sur les revenus versés à des non-résidents (art. 1771 – 1783A CGI) et la dissimulation des revenus encaissés à l'étranger (art. 1772 1 et 2 du CGI), aucun texte ne vise spécifiquement la fraude fiscale internationale.

En droit luxembourgeois, l'article 56 LIR vise les prix de transfert à l'intérieur des groupes internationaux, mais seul le paragraphe 396 al. 5 LGI incrimine le délit d'escroquerie fiscale.

Par conséquent, que ce soit en droit français (art. 1741 CGI) ou en droit luxembourgeois (paragraphe 396 al. 5 LGI) la fraude fiscale internationale est poursuivie sur base des textes de droit interne qui répriment la fraude fiscale en France et l 'escroquerie fiscale au Luxembourg.

Après avoir détaillé et mis en perspective dans la première partie de cette étude les différents délits pénaux fiscaux en France et au Luxembourg, sera traité dans la deuxième partie de l'étude le problème de la poursuite de la fraude fiscale lorsque deux juridictions (France/Luxembourg) sont concernées.

L'intérêt pour cette question s'accroît lorsque l'on y ajoute la principale exception qui pourrait être invoquée au Grand-Duché de Luxembourg face aux poursuites pénales internationales, à savoir le secret bancaire.

III. LA FRAUDE FISCALE INTERNATIONALE, L'ENTRAIDE JUDICIAIRE ET LE SECRET BANCAIRE LUXEMBOURGEOIS

La fiscalité est à la base de la souveraineté des nations, dans la mesure où, privés de ressources financières, les gouvernements ne pourraient plus conduire leur politique. C'est aussi un instrument de régulation économique capable d'influer sur la consommation, d'encourager l'épargne ou d'orienter le mode d'organisation des entreprises. Par conséquent, la politique fiscale est d'une grande importance pour chaque Etat.

La concurrence accrue entre les Etats sur la scène internationale risque, si elle n'est pas encadrée, de s'avérer dommageable en conduisant à des situations d'évasion et de fraude fiscale internationale.

III.1. La fraude fiscale dans un contexte international

Ce phénomène d'évasion et de fraude fiscales n'est pas nouveau. Les grandes organisations internationales telles l'Organisme de Coopération et de Développement Economique (« **OCDE** »), l'*International Fiscal Association* (« **IFA** ») et l'Union européenne se sont préoccupées de ce sujet à maintes reprises.

III.1.1. L'approche des institutions internationales

Ainsi, au cours des trois dernières décennies, la législation fiscale de la plupart des pays de l'Union européenne a prévu diverses mesures pour contrecarrer l'évasion et la fraude fiscales internationales[13].

[13] V. *infra* Partie II

III.1.1.1. L'OCDE

L'Organisation de Coopération et de Développement Economique (« **OCDE** ») a pour sa part publié divers rapports et recommandations sur le sujet. Elle a notamment préconisé, dans sa recommandation aux pays membres du 21 septembre 1977, de renforcer la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales internationales et d'améliorer les moyens de coopération internationale et d'échange d'informations et d'expériencese. Trois ans après, un premier rapport du comité des affaires fiscales est venu préciser les limites entre l'évasion, la fraude et la planification internationale[14].

En 1987, elle publia un rapport intitulé « *L'évasion et la fraude fiscales internationales. Quatre études* »[15]. Celui-ci traite essentiellement des différentes modalités d'évasion et de fraude fiscales connues à cette époque, ainsi que les mesures prises par les pays membres pour les combattre. Il examine aussi les relations entre la fiscalité et l'usage abusif du secret bancaire.

III.1.1.2. L'IFA

L'*International Fiscal Association* (« **IFA** ») a de son côté, fait de l'évasion et de la fraude fiscales, internes et internationales, l'objet du XXXVIIème congrès international de droit financier et fiscal à Venise en 1983[16].

III.1.1.3. L'Union européenne

En outre, l'inquiétude accrue des institutions de l'Union européenne au sujet de l'évasion fiscale internationale s'est exprimée pour la première fois dans la résolution du Conseil du 10 février 1975 relative aux mesures à prendre par la Communauté dans le domaine de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales.

[14] OCDE, *Fraude et évasion fiscales*, Paris, 1980
[15] OCDE, *L'évasion et la fraude fiscales internationales*, *Quatre études*, Questions de fiscalité internationale, n°1, Paris, 1987
[16] International fiscal association (IFA), Evasion fiscale/fraude fiscale, les cahiers de droit fiscal international, Congrès international de Venise : 1983, volume LXVIII a

Celle-ci a depuis lors trouvé échos dans l'adoption de plusieurs mesures allant dans ce sens.

Les dernières en date sont celles adoptées par le Conseil de l'Union européenne le 1er décembre 1997 et qui sont destinées à s'attaquer à la concurrence fiscale dommageable au sein de l'Union européenne.

Ces mesures, qui s'inscrivent dans le cadre d'un « paquet fiscal » dit « paquet Monti » du nom du commissaire européen en charge du marché intérieur, des services financiers, de la douane et des questions fiscales de l'époque, comprennent un code de conduite sur la fiscalité des entreprises, une directive sur la fiscalité de l'épargne, et enfin un régime fiscal commun visant à la suppression des retenues à la source sur les paiements transfrontaliers d'intérêts et de redevances entre sociétés.

Ces mesures, mentionnées pour mémoire dans le cadre de cette introduction, n'ont pas vocation à être étudiées ci-après.

Toutefois, les différents travaux de l'OCDE, de l'IFA et de l'Union européenne nous permettent ici de délimiter la notion de fraude fiscale internationale.

III.1.2. Le concept de la fraude fiscale internationale et ses notions voisines

Qu'elle soit interne ou internationale, la fraude fiscale constitue une violation directe de la loi. Elle suppose un comportement délictuel délibéré consistant à se soustraire à l'impôt[17].

Le problème surgit lorsque la fraude n'est pas grossière, sa distinction avec l'évasion fiscale internationale n'étant pas chose aisée. La distinction entre les deux, si l'on veut suivre la doctrine contemporaine française, repose sur le critère de la légalité.

[17] Yazid ADDA, Thèse de doctorat : *L'évasion fiscale internationale dans les pays de l'Union européenne*, Université Panthéon-Assas (Paris II), 2002, p.15

III.1.2.1. Distinction avec l'évasion fiscale internationale

La fraude fiscale internationale serait illégale alors que l'évasion aurait pour caractéristique d'être légale. Les auteurs qui ont travaillé sur le sujet reconnaissent que la frontière entre fraude et évasion fiscale internationale est trouble[18].

L'on s'en tiendra ici à la définition de l'évasion fiscale donnée par Guy GEST et Gilbert TIXIER[19] :

« *pratique l'évasion fiscale internationale celui qui, cherchant à bénéficier d'un avantage ou à se soustraire à un régime fiscal* défavorable (par rapport au régime fiscal d'une autre juridiction*), recourt, sans toutefois enfreindre ouvertement aucune disposition légale, à des procédés consistant à déguiser la réalité de ses opérations sous une apparence dont est induite la qualification fiscale produisant l'effet fiscal recherché (…).*

Les lacunes du droit fiscal, les régimes de faveur et les disparités de systèmes fiscaux nationaux sont mis à profit, mais s'il est construit à partir d'actes ou de structures qui, considérées individuellement, peuvent être parfaitement régulières et avoir une existence réelle, le montage réalisé présente un caractère artificiel (…). Il y a inadéquation entre la situation réelle du contribuable et le régime fiscal dont il prétend abusivement bénéficier. L'intention du législateur n'est pas respectée, elle ne le sera que si le voile de l'apparence est levé ».

La notion extensive de la notion de fraude englobant celle d'évasion montre que ces deux notions sont si proches l'unes de l'autre qu'il pourrait y avoir confusion[20].

Ainsi, entre la fraude et l'évasion internationales « *le tracé de la frontière n'est pas net (…). La difficulté de délimitation s'explique. Entre la fraude et l'évasion, il n'y a*

---

[18] Guy GEST et Gilbert TIXIER, *Droit fiscal international*, PUF, 2ème édition, 1990, p. 34 ; Jean-Claude MARTINEZ, *La fraude fiscale*, collection Que-sais-je ? PUF, Deuxième édition, 1987.
[19] Voir note 13 supra
[20] Jonathan BURGER, Mémoire pour l'obtention du DEA de Finances Publiques et Fiscalité : *Evasion fiscale et droit communautaire : l'exemple des articles 209 B et 212 du CGI*, Université Panthéon-Assas (Paris II), 2003, p. 8

pas une frontière mais une zone imprécise. Par touches impressionnistes, le contribuable glisse de l'erreur à l'utilisation des options fiscales, de la simple abstention à la manipulation habile des textes, et, pour finir de l'abus de droit fiscal à la fraude ouverte »[21].

Pour l'auteur, l'abus de droit se trouve dans la zone imprécise. C'est-à-dire qu'il fait partie de la sphère de l'évasion fiscale mais peut aussi constituer une fraude et être soumis à des pénalités fiscales.

III.1.2.2. Distinction avec la planification fiscale internationale et l'abus de droit

Deux approches différentes peuvent être définies pour interpréter la notion d'évasion fiscale internationale : une approche juridique et une approche économique.

Ces deux interprétations répondent à deux manières différentes d'interpréter la relation entre le droit privé et le droit fiscal :

- La théorie juridique est fondée sur le principe de la lettre à la loi et du respect des formes légales (droit privé) choisies par le contribuable pour régler ses affaires sur la base des réactions attendues des tribunaux.

  Cette approche formaliste, prépondérante jusqu'à la fin du XIXème siècle, constitue une garantie pour le contribuable qui peut régler ses affaires sur la base de la réaction attendue des tribunaux.

- La théorie économique est plus soucieuse d'une justice effective ; en effet si le contribuable en exploitant le formalisme et les échappatoires de la loi obtient un résultat économique équivalent à celui que le législateur avait l'intention d'imposer, la loi ou les tribunaux devraient le considérer comme imposable[22].

[21] Jean-Claude MARTINEZ et Pierre DI MALTA, *Droit fiscal contemporain* – Tome 1, Litec, Paris, 1986, p. 363
[22] Franck VAN HASSEL, Thèse de doctorat : *L'utilisation des sociétés étrangères à des fins d'évasion ou de fraude fiscale*, Université Panthéon-Assas (Paris II), 1998, p.31

Cette dernière théorie, supplantant la première, s'est développée au travers du concept d'abus de droit aux termes duquel personne ne peut exercer ses droits en contradiction avec la fonction à laquelle le droit a été attribué.

Au regard du droit privé français, la notion d'abus de droit est sans doute l'une des plus controversée. Contrairement à certaines législations étrangères, il n'existe pas, dans le Code civil français, de texte sanctionnant l'abus de droit de manière générale.

Comme l'énonce le Professeur Maurice COZIAN : « *l'abus de droit est le châtiment des surdoués de la fiscalité. Bien évidemment, ils ne violent aucune prescription de la loi et se distinguent en cela des vulgaires fraudeurs qui par exemple dissimulent une partie de leurs bénéfices ou déduisent des charges qu'ils n'ont pas supportés. L'abus de droit est un péché non contre la lettre mais contre l'esprit de la loi.*

C'est également un péché de juriste ; l'abus de droit est une manipulation des mécanismes juridiques là où la loi laisse la place à plusieurs voies pour obtenir un même résultat ; l'abus de droit, c'est l'abus des choix juridiques. »[23]

Maître Stéphane HADDAD, avocat au barreau de Paris, résume les deux comportements du contribuable constitutifs d'un abus de droit[24] : *« L'abus de droit, au sens de la législation fiscale, recouvre deux comportements qui sont bien distincts en droit civil. Il se présente tantôt comme une simulation, tantôt comme une fraude à la loi.*

Quand il utilise les artifices de la simulation, l'abus de droit est un mensonge juridique destiné à tromper le fisc. La simulation par acte fictif recouvre les cas où, tout en donnant l'impression d'être tenues par un accord, les parties n'ont en réalité pas entendu contracter ; le contrat n'est en fait qu'une « coquille vide » destinée à tromper les tiers.

[23] Maurice COZIAN, Les grands principes de la fiscalité des entreprises, 4éme édition, LITEC, 1999
[24] www.cabinet-haddad.com

En cas d'abus de droit par fraude à la loi, il n'y a ni simulation, ni mensonge, les actes passés sont réels, mais le montage juridique ne peut s'expliquer que par la volonté de contourner une règle fiscale contraignante. C'est la jurisprudence qui est venue à la rescousse du contribuable en interprétant de manière extensive l'article L64 LPF.

Le Conseil d'Etat, depuis un arrêt de principe de 1981[25] *considère que l'abus de droit peut être mis en œuvre lorsque les actes, bien que non fictifs « n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées eu égard à sa situation et à ses activités réelles ».*

La présente étude n'a pas davantage vocation à s'étendre sur la notion d'abus de droit ; il s'agit ici de positionner la fraude fiscale internationale par rapport à la planification fiscale et l'abus de droit.

L'évasion fiscale internationale, confrontée à ses deux notions voisines - fraude fiscale internationale et abus de droit - qui la contiennent de part et d'autre, semble à notre avis trouver sa place dans l'univers juridique. Elle se situe donc dans un espace libre entre fraude, illégale, et planification fiscale, légale, empruntant tantôt à l'une, tantôt à l'autre, des concepts ou certains de leurs caractères, tout en se rapprochant de ces deux notions par son résultat de moindre imposition.

III.1.2.3. Approche de la Cour de cassation française

A l'intérieur de cette « zone grise », la Cour de cassation française avance à tâtons et donne quelques indications sur sa conception de la fraude fiscale internationale. Elle a par exemple jugé qu'un écrivain était coupable de fraude fiscale internationale, dès lors qu'il n'avait pas déclaré des revenus susceptibles de bénéficier d'une exonération en vertu de la convention fiscale franco-irlandaise[26] :

[25] CE 10 juin 1981 N°19079 : Droit fiscal 1981 comm. 1287 Conclusions Lobry
[26] Cass. crim., 29 mars 1989, arrêt tiré de l'ouvrage de Pierre DI MALTA, *Droit pénal fiscal*, PUF, Paris 1992, p. 193

« *Attendu qu'il résulte des énonciations de l'arrêt attaqué et du jugement qu'il confirme que, pour déclarer Pierre Rey coupable de fraude fiscale au titre des années 1977 et 1978, les juges, après avoir examiné les arguments du prévenu qui soutenait avoir un domicile à Dublin et invoquait les dispositions de la convention franco-irlandaise exonérant les droits d'auteur, constatent que le susnommé, écrivain, auteur de plusieurs romans publiés par un éditeur français, résidait de manière habituelle à Paris et ne pouvait se prévaloir de la qualité prétendue de résident d'Irlande pour justifier son abstention de souscrire à sa déclaration de revenus ;*

Qu'ils concluent le caractère répétitif de cette abstention dans laquelle le prévenu a persisté malgré les mises en demeure de l'administration des impôts, de même que les artifices auxquels il a recouru pour persuader de sa résidence en Irlande établissent son intention délibérée de se soustraire à ses obligations fiscales (…). »

Le tracé entre fraude et évasion fiscales internationales n'étant pas aisé à définir, se pose de surcroît le problème de la poursuite du délit de fraude fiscale dans un contexte international lorsque tout ou partie des éléments constitutifs du délit de fraude fiscale, selon la définition de droit interne d'une juridiction (Etat requérant), sont localisés dans une autre juridiction (Etat requis). Cette situation nécessite une coopération entre les juridictions pénales des deux pays concernés.

III. 2. Présentation de l'entraide judiciaire pénale internationale

III.2.1. Distinction entre l'entraide administrative et l'entraide judiciaire pénale en matière fiscale

L'entraide judiciaire, pratiquée le plus souvent en matière pénale, est à distinguer de l'entraide administrative entre Etats, cette dernière étant pratiquée en matière fiscale par les conventions de lutte contre la double imposition en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt sur la fortune.

Tandis que la première méthode d'échange d'information entre Etats ne peut être pratiquée que lorsqu'une procédure judiciaire a été entreprise dans l'un des Etats protagonistes (et nécessite donc impérativement l'intervention d'un, voir de deux juges ou pour le moins d'un procureur), la seconde méthode, l'échange d'informations entre administrations, s'effectue entre les administrations respectives des deux Etats, et donc sans l'intervention d'un juge[27].

En matière fiscale, l'entraide administrative est prévue par toutes les conventions de lutte contre la double imposition conclues par le Luxembourg. Elle est cependant souvent soumise à des conditions assez restrictives, dont la portée varie suivant les différentes conventions.

En matière d'entraide judicaire, la plus importante convention ratifiée par le Luxembourg est la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale, signée le 20 avril 1959 dans le cadre du Conseil de l'Europe[28].

Pour faire en sorte que le secret bancaire reste le principe, et pour établir un certain équilibre entre la mesure contraignante à l'égard de celui qui est soupçonné d'avoir commis une infraction et la gravité de l'infraction commise, le Luxembourg a émis certaines réserves à l'occasion de la ratification de cette convention.

Le Grand-Duché avait déclaré lors des négociations de cette convention que « *les commissions rogatoires aux fins de perquisitions et de saisies (…) ne seront exécutées que pour autant qu'elles se rapportent à des faits qui, en vertu de la Convention d'extradition du Conseil de l'Europe, peuvent donner lieu à l'extradition.* »[29]

---

[27] Yazid ADDA, Thèse de doctorat : *L'évasion fiscale internationale dans les pays de l'Union européenne*, Université Panthéon-Assas (Paris II), 2002, p.339

[28] Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale, conclue à Strasbourg le 20 avril 1959

[29] Réserve consignée dans une lettre du Représentant Permanent du Grand-Duché de Luxembourg auprès du Conseil de l'Europe du 16 novembre 1976, remise au Secrétaire Général lors du dépôt de l'instrument de ratification le 18 novembre 1976

Or, en matière d'infractions fiscales, la Convention d'extradition du Conseil de l'Europe[30] soumet l'extradition à la condition qu' « *il en a été décidé entre parties contractantes pour chaque infraction ou catégorie d'infraction.* »

III.2.2. L'intérêt de la distinction entre délit pénal fiscal et simple infraction administrative en droit luxembourgeois

L'internationalisation croissante des relations d'affaires ayant modifié la situation qui s'était présentée en 1959, la Convention européenne d'entraide judiciaire du Conseil de l'Europe fut complétée en 1978 par un Protocole additionnel élargissant l'entraide judiciaire aux délits fiscaux[31]. Le Grand-Duché a approuvé ce Protocole additionnel en date du 27 août 1997.

Bien que la procédure d'entraide judiciaire joue dans les deux sens entre tous les Etats signataires (en fonction des réserves émises par chaque Etat partie), le cas qui nous intéressera dans le cadre de la présente étude - qui est le plus fréquent en pratique en matière d'entraide judiciaire internationale - est celui dans lequel le Luxembourg est l'Etat requis.

Dans le souci d'équilibrer, en fonction de la gravité de l'infraction commise, l'entrave à la vie privée et la volonté de coopérer à la poursuite internationale des infractions majeures, le Luxembourg a fait usage des différentes options offertes pour encadrer la délivrance de l'entraide judicaire en matière pénale de plusieurs conditions:

- Le Protocole additionnel, tout comme la Convention de 1959, consacre le principe de double incrimination : il faut que les faits incriminés soient punissables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis[32].

  Cette condition est vérifiée si l'infraction est punissable selon la loi de la partie requérante et correspond à une infraction de même nature selon la loi de l'Etat requis. Se pose la question de savoir quelles seraient les infractions fiscales

[30] Convention européenne d'extradition, conclue à Paris le 13 décembre 1957
[31] Protocole additionnel à la Convention européenne d'entraide en matière pénale, ouvert à la signature, à Strasbourg le 17 mars 1978
[32] Protocole additionnel à la Convention européenne d'entraide en matière pénale cité *supra*, article 2.

qui vérifieraient le principe de la double incrimination et ouvriraient la voie de l'entraide judiciaire pénale internationale.

- Il faut également que la mesure demandée par l'Etat requérant respecte le principe de proportionnalité : le Luxembourg n'est pas obligé d'accorder l'entraide s'il est prévisible que les moyens à mettre en œuvre ne sont pas aptes à réaliser l'objectif visé par la demande d'entraide ou s'il vont au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre.

- L'entraide ne serait accordée que si, dans un cas analogue, l'Etat requérant acceptait de donner suite aux demandes d'entraide judicaire au Luxembourg. Ce principe est communément appelé le principe de réciprocité.

- Le Luxembourg donnera suite aux commissions rogatoires internationales à condition que les autorités étrangères respectent le principe de spécialité : les informations recueillies par ces autorités sont utilisées exclusivement dans le but d'instruire l'infraction pour laquelle l'entraide a été demandée.

En parallèle à l'approbation du Protocole additionnel (qui ne concerne que les Etats signataires à la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale - au 22 juin 2008, 47 Etats liés), le législateur luxembourgeois a été soucieux de régir l'entraide judiciaire internationale avec des Etats non liés par la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale.

Il a également voulu compléter les mesures conventionnelles existantes si celles-ci devaient s'avérer insuffisantes, notamment dans le domaine des garanties procédurales de la personne concernée par la mesure d'entraide judiciaire.

La loi du 8 août 2000 sur l'entraide judiciaire internationale en matière pénale[33] est applicable aux demandes d'entraide judiciaire en matière pénale qui tendent à faire opérer à Luxembourg une saisie, une perquisition ou tout autre acte d'instruction présentant un degré de contrainte analogue.

[33] Memorial A (Luxembourg), n°98, 18 septembre 2000, p. 2202

Pour le fraudeur fiscal international dont les agissements pourraient faire l'objet d'une entraide judiciaire, une question essentielle subsiste : le traditionnel secret bancaire luxembourgeois pourrait-il constituer un obstacle à l'entraide judiciaire pénale internationale en matière d'infractions pénales fiscales?

III. 3. Le secret bancaire luxembourgeois en matière d'entraide judiciaire pénale fiscale internationale

III.3.1. Le fondement du secret bancaire en droit luxembourgeois

Traditionnellement fondé sur l'article 458 du Code pénal luxembourgeois, le secret bancaire luxembourgeois est depuis la loi du 23 avril 1981 formellement consacré par le droit bancaire luxembourgeois[34].

L'article 41 de la loi du 5 avril 1993 relative au secteur financier[35] prévoit que : « *les administrateurs, les membres des organes directeurs et de surveillance, les dirigeants, les employés et les autres personnes qui sont au service des établissements de crédit et les autres professionnels du secteur financier visés à la partie I de la présente loi, sont obligés de garder secrets les renseignements confiés à eux dans le cadre de leur activité professionnelle. La révélation de tels renseignements est punie des peines prévues à l'article 458 du Code pénal* ».

Il est donc interdit aux banquiers et autres professionnels du secteur financier de révéler des informations confidentielles à des personnes tierces et à des autorités publiques, qu'elles soient locales ou étrangères.

Cette disposition s'inscrit dans le cadre plus large du secret professionnel, lequel s'applique à d'autres professions telles que les médecins, les avocats, les sociétés d'assurances. Elle se justifie par les principes du respect de la vie privée et du droit au secret, qui sont prévus par l'article 12 de la Convention de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales.

[34] Article 41 de la loi du 5 avril 1993
[35] Memorial A (Luxembourg), n°27 du 10 avril 1993, p. 462

III.3.2. Les dérogations au secret bancaire traditionnellement admises

Le secret bancaire ne saurait être absolu. Ainsi dans l'intention d'éviter des abus, la loi du 5 avril 1993 prévoit elle-même certaines dérogations ou assouplissements, notamment pour les besoins de surveillance prudentielle, d'information des actionnaires de la banque ou lorsqu'il s'agit de témoigner en justice.

Le souci d'éviter des abus conduit également à vouloir refuser le bénéfice du secret bancaire à des activités criminelles. C'est pourquoi le secret bancaire ne résiste pas non plus à des procédures entamées en matière de blanchiment d'argent, activité le plus souvent pratiquée en ayant recours à des structures internationales.

Le problème est plus délicat lorsque l'entraide judiciaire est sollicitée à des fins de perquisitions ou de saisie en matière fiscale, puisqu'elle va nécessiter l'aide du banquier luxembourgeois, pour qui le secret bancaire constitue l'un des piliers de son métier.

III.3.3. En matière pénale fiscale

Pour autant que l'entraide en matière pénale vise des établissements financiers, elle suscite de nombreuses polémiques, car elle représente le point de rencontre entre deux intérêts divergents, à savoir d'une part une lutte efficace contre la criminalité internationale, et d'autre part, la nécessité de préserver la crédibilité de la place financière luxembourgeoise en maintenant notamment l'institution du secret bancaire.

Il importe de souligner que le secret bancaire n'est pas une valeur en soi, mais ne se justifie que dans la mesure où il constitue un aspect de la protection de la vie privée. Il en résulte que le secret bancaire ne saurait être considéré comme absolu, mais doit céder lorsque d'autres valeurs de la vie en société sont en jeu.

Il en est certainement ainsi de la lutte contre la criminalité (particulièrement en matière de financement du terrorisme ou du blanchiment d'argent). Il apparaît en

effet inconcevable de considérer que le secret bancaire puisse être évoqué pour se soustraire ou cacher à la justice des objets, valeurs, ou pièces à conviction utiles à la manifestation de la vérité. Une telle conception du secret bancaire en pervertirait la nature même.

La question est de savoir dans quelle mesure le préjudice qu'occasionne le contribuable à l'Etat requérant pourrait légitimer l'Etat requis à coopérer dans la recherche de la manifestation de la vérité, au détriment du respect de la vie privée en matière de droit au secret bancaire.

La première partie de cette étude consiste en une mise en perspective des droits français et luxembourgeois en matière de délits fiscaux pénaux. Seront principalement traités les délits en matière d'impôts directs (fraude fiscale et escroquerie fiscale), la fraude en matière d'impôts indirects (TVA) sera abordée à titre accessoire (Titre I).

Il conviendra de traiter la procédure pénale applicable aux délits de fraude fiscale et d'escroquerie fiscale devant les juridictions nationales, ainsi que les peines prononcées par les juridictions répressives françaises et luxembourgeoises en la matière (Titre II).

La deuxième partie de notre étude sera consacrée à la fraude fiscale dans un contexte international et à l'entraide judiciaire pénale en la matière.

Après avoir passé en revue les approches de l'Union européenne puis de l'OCDE sur les différentes techniques d'utilisation des sociétés à des fins d'évasion ou de fraude fiscales (Titre I), nous étudierons le cadre de l'entraide judiciaire pénale en matière de délits pénaux fiscaux face à la limite que constitue le secret bancaire luxembourgeois (Titre II).

* *

*

PARTIE I

LA FRAUDE FISCALE
EN DROIT FRANÇAIS

ET

L'ESCROQUERIE FISCALE
EN DROIT LUXEMBOURGEOIS

La fraude est un phénomène complexe. Dans le temps et dans l'espace, ses formes varient. Le dirigeant d'entreprise qui majore ses frais professionnels ou le cédant d'un immeuble qui en minore le prix de cession, pratiquent une fraude qui n'est en rien comparable à la stratégie fiscale d'un groupe international jouant sur les prix de transfert.

Il n'y a pas une explication de la fraude, mais des explications variables selon les auteurs de délits et les juridictions concernées. La fraude peut exprimer un désaccord sur les opinions politiques du gouvernement considéré. Elle devient en quelque sorte une sanction du consentement à l'impôt. La révolte des commerçants et des artisans en France dans les années 1950 en est un exemple[36].

L'incivisme fiscal est aussi avancé comme cause de la fraude. Le contribuable perdrait le sens du devoir fiscal. Et s'il est vrai que le grand-père de Jean Monnet mettait son costume du dimanche pour aller payer ses impôts[37], le contribuable contemporain aurait plutôt tendance à mettre une tenue de combat.

On rappellera en effet que le consentement des citoyens à l'impôt, qui est à l'origine de l'institution parlementaire, implique une grande vigilance, la fiscalité étant d'autant plus facilement acceptée qu'elle est ressentie comme équitable et légitime. Le respect de ces deux conditions est certes exigeant, mais il est totalement indispensable.

Le rapport d'information de l'Assemblée Nationale n°1105, déposé par Monsieur Jean-Pierre BRARD le 6 octobre 1998[38], rappelle que *« sur le plan politique, la consécration de ce principe a été essentielle à la pérennité de l'Etat, les années prérévolutionnaires ayant été une période de contestation non seulement*

[36] Cf. G. Ardant, *Histoire de l'impôt*, p. 399, et *Théorie sociologique de l'impôt*, tome 2, p.737 et svt.
[37] J. Monnet, *Mémoires*, Fayard
[38] Rapport d'information de l'Assemblée Nationale n°11 05 du 6 octobre 1998 sur la fraude et l'évasion fiscale, www. assemblee-nationale.fr, p.

philosophique, politique et sociale, mais également fiscale, puisque l'impôt, inégalement réparti, n'était plus perçu comme un prélèvement juste ni justifié.

Après plus de deux siècles, même si elle n'est pas remise en cause, ni sur le plan politique, ni sur le plan juridique, cette avancée essentielle paraît toujours assez fragile tant sa mise en œuvre effective n'est pas encore réalisée.

En effet, au-delà de l'affirmation du principe de l'égalité devant l'impôt et de la mise en place d'un dispositif législatif et juridictionnel destiné à le garantir, force est de constater que l'existence d'une fraude et d'une évasion fiscales d'ampleurs significatives, révèle que nombre de contribuables, entreprises ou particuliers, considèrent comme naturel de s'affranchir de cette obligation. Ces comportements ont pour conséquence de faire reporter sur l'ensemble de la collectivité et des autres contribuables le poids des charges qu'ils devraient normalement supporter. »

A la question d'Eric CIOTTI (député, Alpes-Maritimes - UMP) : « *Combien de personnes ont été condamnées durant l'année 2006 pour soustraction frauduleuse au paiement de l'impôt sur le revenu des personnes physiques* »[39], le Ministre de la Justice DATI répondit le 19 février 2008 :

« *En 2006, 1.249 infractions de soustraction à l'établissement ou au paiement d'impôt ont donné lieu à condamnation (contre 1.098 en 2004, soit une augmentation de 14%). Il s'agissait d'infractions de dissimulation de sommes (636 infractions en 2006) et d'omission de déclaration (590), de commerce sans facture ou avec facture fictive (12), d'obstacle au recouvrement (6), d'organisation d'insolvabilité (4) et de fraude fiscale (1). S'agissant des cas dans lesquels la dissimulation de sommes est seule infraction sanctionnée (219 condamnations), les peines prononcées sont le plus souvent des peines d'emprisonnement (192) avec sursis (166). Le quantum moyen de l'emprisonnement ferme était de 10 mois en 2006. 21 peines d'amendes, dont 15 amendes fermes ont été prononcées pour un montant moyen de 10.767 €.*

[39] QE n°10601 et 11017, *JO AN*, 20 novembre 2007, p. 7198 et 7201

Lorsque l'omission de déclaration est la seule infraction sanctionnée (137 condamnations), 114 donnent lieu au prononcé d'une peine d'emprisonnement dont 15 de l'emprisonnement ferme pour un quantum moyen de onze mois, et 14 une peine d'amende dont 12 ferme pour un montant moyen de 9 250 €. »[40]

Au Grand-Duché de Luxembourg, depuis les bouleversements opérés au cours de la seconde moitié des années 1970 et des années 1980, la structure de l'économie du Grand-Duché, tournée jusqu'alors vers la sidérurgie, s'est considérablement modifiée avec un essor du secteur financier. La part de la métallurgie, qui atteignait près de 30% de la somme des valeurs ajoutées en 1970, n'était plus que de 2,4% en 1995 pour passer sous la barre des 2% en 2001.

Aujourd'hui, le développement économique du Luxembourg se fonde sur une croissance continue du secteur financier, l'évolution d'autres branches de services, notamment des services aux entreprises des services informatiques et des transports et communications, et un niveau élevé des investissements extérieurs, faisant du Grand-Duché un des pays dont le produit intérieur brut est parmi les plus élevés au monde avec environ 48 700 € par habitant. En 2006, le secteur des services, dominé par les services financiers, contribuait pour plus de 80 pour cent à la valeur totale ajoutée du pays[41].

Le développement de la place financière luxembourgeoise a nécessairement connu les mêmes phénomènes de fuite devant l'impôt que les autres pays membres de l'Union européenne. Le Premier ministre luxembourgeois Jean-Claude JUNCKER a demandé en 1997 au député Jeannot KRECKE de lui fournir un rapport sur l'étendue du phénomène de la fraude fiscale au Grand-Duché de Luxembourg.

Le député KRECKE, qui a mis 8 mois pour étudier et établir le rapport sur fraude fiscale, sur la demande du Premier ministre, a d'abord souligné qu'en France et en Belgique les mêmes problèmes fiscaux aboutissent aux mêmes études et aux mêmes solutions. Puis il a rappelé les volumes des arriérés d'impôts au Grand-

[40] Rachida DATI, Ministre de la Justice, *JO AN*, 19 février 2008, p. 1458

[41] Rapport de l'OCDE, Direction des affaires financières et des entreprises, *Luxembourg : phase 2*, 28 mai 2004, p. 4

Duché (à fin décembre 1996) : LUF 11,621 milliards[42], dont LUF 4,238 milliards datant d'avant 1991. Le rapport du député ne donne toutefois pas d'indications quantitatives sur les poursuites pénales pour fraude fiscale et escroquerie fiscale.

L'obtention de données auprès de tiers apparaît tout aussi limitée, particulièrement pour les agents de l'Administration des Contributions Directes[43]. Pour des raisons de secret statistique, il n'est pas possible au Service Central de la Statistique et des Études Économiques (STATEC) de fournir à l'administration fiscale la totalité des données relatives, par exemple, au chiffre d'affaires des sociétés[44].

Le rapport sur la fraude fiscale au Luxembourg du député Jeannot KRECKE notait déjà en 1997, citant une lettre du directeur de l'Administration des Contributions Directes en date du 14 juin 1995, que « *même à effectif complet, les ressources humaines seraient insuffisantes au regard du nombre des entreprises enregistrées au Luxembourg, de la complexité croissante des opérations effectuées par ces sociétés et de l'importance de la place financière au Grand-Duché* »[45].

Nous constatons que La France et le Luxembourg se préoccupent tous deux de contrôler et de sanctionner le phénomène de la fraude et de l'escroquerie fiscales, mais ont chacun à traiter des comportements frauduleux propres à chacune des juridictions, eu égard notamment à la spécificité des activités de chaque pays, au personnel des administrations fiscales en place par rapport à la quantité et à la complexité des opérations économiques et financières effectuées.

---

[42] Equivalent à 288.077 millions EUR sur base d'un taux de conversion 1€ = 40,3399 LUF.

[43] Un texte de portée plus large permet à l'AED d'obtenir des informations auprès d'administrations tierces et de particuliers. L'article 30 de loi de 1948 tel qu'il a été modifié par un règlement en date du 24 mars 1989 dispose en effet que « *toute administration ou service public soit de l'État, soit des communes, les établissements publics ou d'utilité publique, les associations, compagnies ou sociétés ayant dans le pays leur principal établissement, une succursale ou un siège quelconque d'opérations, les banquiers, agents de change, agents d'affaires, entrepreneurs, officiers publics ou ministériels et toutes personnes chez qui un contrôle peut avoir lieu en exécution des lois d'impôts sont tenus, lorsqu'ils en sont requis par les fonctionnaires désignés par le directeur de l'Enregistrement et des Domaines, de leur fournir tout renseignement en leur possession (...) que lesdits fonctionnaires jugent nécessaires pour assurer l'établissement ou la perception des droits d'enregistrement, de succession, d'hypothèques et de timbres exigibles à leur charge ou à la charge de tiers.* »

[44] Rapport de l'OCDE, Direction des affaires financières et des entreprises, *Luxembourg : phase 2*, 28 mai 2004, p.15

[45] Jeannot KRECKE, *Rapport sur la fraude fiscale au Luxembourg*, 16 avril 1997

Il conviendra d'analyser les comportements incriminés par la France et le Luxembourg en matière de fraude à l'impôt (Titre I). Sera ensuite traitée la question de la répression de la fraude et de l'escroquerie fiscales en France et au Luxembourg, incluant l'étude des peines prononcées par les tribunaux français et luxembourgeois en la matière (Titre II).

TITRE I : LES COMPORTEMENTS DELICTUEUX EN DROITS FRANÇAIS ET LUXEMBOURGEOIS

La loi luxembourgeoise du 22 décembre 1993 sur l'escroquerie en matière d'impôts[46] tend à marquer une différence de fond entre les deux systèmes. Elle a augmenté l'écart entre les deux systèmes au regard des conditions de mise en œuvre des infractions de fraude fiscale en France et d'escroquerie fiscale au Luxembourg.

La comparaison des deux systèmes juridiques français et luxembourgeois, en matière de délit pour fraude fiscale en France, et escroquerie fiscale au Luxembourg, permet de mettre en évidence leurs principales différences de fond et de forme. Celle-ci se résument au fait que le législateur luxembourgeois a eu pour souci principal de sanctionner par une peine privative de liberté les comportements délictueux les plus graves, sur toile de fond de demandes croissantes de commissions rogatoires internationales.

Après avoir dressé l'état des principaux délits pénaux fiscaux en France et au Luxembourg (Chapitre I), il conviendra de mettre en évidence les différences de conception entre les délits pénaux fiscaux en France et au Luxembourg (Chapitre II).

[46] Memorial A (Luxembourg), n°99, p. 2024

CHAPITRE I : PRESENTATION DES DELITS PENAUX FISCAUX EN FRANCE ET AU LUXEMBOURG

Même réduit à un rôle adjuvant, le droit pénal fiscal est une discipline riche en incriminations et en particularismes relatifs aux sanctions. Il nous apparaît judicieux d'envisager les principaux délits en droits français et luxembourgeois que sont la fraude fiscale de droit français et l'escroquerie fiscale de droit luxembourgeois (Section 1). Après l'analyse des éléments constitutifs des principaux délits pénaux fiscaux, seront passés en revue les autres délits de droit français relatifs à l'assiette et au recouvrement (Section 2).

Section 1 : Les principaux délits pénaux fiscaux en France et au Luxembourg : la fraude fiscale et l'escroquerie fiscale

La section ci-dessous portera sur l'étude des éléments constitutifs (Paragraphe 1) et des sanctions applicables (Paragraphe 2) de la fraude fiscale et de l'escroquerie fiscale en droits français et luxembourgeois.

Paragraphe 1 : Les éléments constitutifs des infractions de fraude fiscale et d'escroquerie fiscale

Classiquement, les délits de fraude fiscale en France et d'escroquerie fiscale au Luxembourg requièrent un élément matériel et un élément moral. Il conviendra ensuite d'analyser les auteurs principaux des délits, la complicité, la tentative et les exonérations de responsabilité.

A. L'élément matériel et l'élément moral

1. Elément matériel

a. En droit français

Le délit général de fraude fiscale, prévu par l'article 1741 du Code Général des Impôts (« **CGI** »), est complexe car son élément se dédouble. D'un côté, le texte vise le résultat de l'action délictueuse qui est la soustraction frauduleuse à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés par le Code Général des Impôts.

De l'autre côté, l'article 1741 CGI incrimine un certain nombre de moyens permettant d'obtenir le résultat illicite. Cette structure dualiste a conduit la doctrine à brosser un parallèle avec l'escroquerie dans laquelle la remise de la chose doit procéder de moyens frauduleux[47].

Le fait de soustraction à l'établissement ou au paiement de l'impôt appelle deux précisions. La première est donnée par l'article 1741 CGI, instituant une tolérance légale : l'incrimination n'est pas applicable en cas de dissimulation si celle-ci n'excède pas le dixième de la somme imposable ou le chiffre de 153 €.

Cette tolérance est évidemment exclue s'il y a omission volontaire de déclaration[48]. S'il y a eu dissimulation et que les juges décident d'écarter la tolérance, il leur suffit de constater que la fraude en a excédé le montant[49].

Ce qui importe avant tout, c'est la réalité de la dissimulation.

Au titre des moyens frauduleux qui permettent la soustraction à l'impôt, l'article 1741 CGI incrimine en premier lieu l'omission de déclaration dans les délais prescrits[50].

---

[47] Frédéric STASIAK, *Droit pénal des affaires*, L.G.D.J., 2005, p.29
[48] Cass. crim, 25 mai 1978, *Bull. crim.* n°166
[49] Cass. crim., 3 décembre 1958, *Bull. crim.*, n°712
[50] Le caractère occulte des sommes concernées ne dispense pas le bénéficiaire de son obligation de déclaration – Cass. crim., 19 février 1998, *Bull. crim.*, n°73

Cette forme de fraude résulte de la fraude fiscale réduite à sa plus simple expression : la simple abstention.

Avec le deuxième procédé mentionné à l'article 1741 CGI, l'éloignement avec l'escroquerie reste marqué. En effet, la loi fait état de la dissimulation d'une partie des sommes sujettes à l'impôt, ce qui revient à un mensonge écrit ou à une réticence.

La Cour de cassation a estimé que tombe sous le coup de la loi le prévenu qui s'est abstenu de porter dans sa déclaration d'impôt sur le revenu, les sommes correspondant à l'avantage tiré de la jouissance exclusive d'un navire transformé en résidence secondaire pour personne fortunée[51].

La seule constatation de la dissimulation volontaire de sommes sujettes à l'impôt suffit à caractériser lé délit, sans qu'il soit nécessaire d'établir l'existence de manœuvres frauduleuses.

Au titre de l'organisation de l'insolvabilité, il convient de relever que cette technique se rapproche des caractéristiques de l'escroquerie car elle suppose une certaine mise en scène. Ainsi le contribuable qui, par des déclarations mensongères relatives à un incendie dont il avait été victime, fait obstacle à une procédure de saisie-exécution[52]. L'organisation de l'insolvabilité n'est d'ailleurs qu'une manœuvre parmi d'autres manœuvres faisant obstacle au recouvrement de l'impôt.

Il convient également de relever que l'article 1741 CGI fait tomber sous le couperet de l'incrimination frauduleuse « *celui qui aura agi de toute autre manœuvre frauduleuse* ».

La formulation est vaste, plus large que celle de l'article 313-1 du Code pénal français qui fait référence à l'emploi de manœuvres frauduleuses. Les illustrations jurisprudentielles sont foisonnantes.

---

[51] Cass. crim. 2 juillet 1998, Bull. n°213 ; D. 1999 , 434, note Tixier et Lamulle (affaire Tapie)
[52] Cass. crim. 5 juillet 1956, *Bull. crim.* n°515

On pourra par exemple citer le cas d'un promoteur immobilier qui, pour bénéficier d'un régime fiscal auquel il n'aurait pas dû avoir droit, avait utilisé des sociétés civiles immobilières fictives et avait ainsi soustrait frauduleusement à l'impôt une partie de ses revenus[53].

Notons également le cas de l'héritier qui, dans le dessein d'échapper au paiement des droits de succession, avait acquis peu de temps avant le décès du testateur, sous couvert de rentes viagères, l'essentiel des actifs immobiliers de la future succession[54].

b. En droit luxembourgeois

Suite à la loi du 22 décembre 1993 relative à l'escroquerie en matière d'impôt[55], un alinéa 5 a été inséré au paragraphe 396 de la Loi Générale Impôt (« **LGI** ») du 21 mai 1931[56] : « *Si la fraude porte sur un montant significatif d'impôt et a été commise par l'emploi systématique de manœuvres frauduleuses tendant à dissimuler des faits pertinents à l'autorité ou à la persuader de faits inexacts, elle sera punie comme d'escroquerie fiscale d'un emprisonnement de un mois à cinq ans et d'une amende de cinquante mille francs[57] à un montant représentant le décuple des impôts éludés* ».

Le nouvel alinéa ajouté au paragraphe 396 LGI vise le cas le plus aigu de la fraude fiscale, celui où le contribuable ne se contente pas d'adopter un comportement simplement contraire à l'obligation de sincérité fiscale, mais où la fraude repose sur des manœuvres frauduleuses mises en œuvre de façon systématique et porte sur des montants significatifs.

L'élément matériel requis en droit luxembourgeois est significatif du degré élevé de fraude requis pour caractériser l'incrimination : l'astuce et l'ingéniosité accompagnent la tromperie.

---

[53] Cass. crim. 21 janvier 1975, *Bull. crim.* n°60
[54] Cass. crim. 5 décembre 1996, *Bull. crim.* n°452
[55] Memorial A (Luxembourg), n°99, p. 2024
[56] Code fiscal luxembourgeois – Volume 1
[57] Equivalent à 288.077 millions EUR sur base d'un taux de conversion 1€= 40,3399 LUF

La manœuvre frauduleuse apparaît comme une circonstance aggravante de la simple fraude fiscale[58]. Le législateur luxembourgeois a voulu l'escroquerie fiscale comme une fraude qualifiée.

L'élément matériel de la fraude, à savoir le fait qui cause une insuffisance d'impôt, peut consister, en une déclaration inexacte (ex. revenus insuffisants, modération demandée à tort), ou en un renseignement inexact de la part d'un tiers, en une auto-imposition inexacte, même en un défaut de paiement ponctuel.

L'escroquerie ne se contente pas de cette simple erreur induite ponctuellement, mais exige des manœuvres. Encore faut-il qu'il s'agisse de manœuvres tendant à dissimuler des faits pertinents à l'administration ou à la persuader de faits inexacts ; des manœuvres ne répondant pas à ce critère seraient insuffisantes. Ainsi la déclaration inexacte est l'élément matériel de la fraude, mais si elle s'appuie sur une comptabilité inexacte pour plus de vraisemblance, alors il y a manœuvre[59].

Les manœuvres peuvent prendre diverses formes, tant l'ingéniosité des fraudeurs est grande[60] : achats majorés, recettes minorées, diminution quantitative des stocks par omission volontaire d'une partie des marchandises existantes, simulacre de procès afin de faire croire l'administration fiscale à l'existence d'une rupture abusive du contrat de travail (dans l'espoir de faire bénéficier le salarié des exemptions d'impôt sur le revenu réservées exclusivement à ce type de rupture de contrat de travail) ; dépenses privées comptabilisées en tant que dépenses d'exploitation, dépenses fictives (fausses factures), etc.

De façon générale, la fraude selon la conception luxembourgeoise consiste en une dissimulation de recettes imposables ou dans une majoration de charges déductibles, en d'autres mots dans une falsification de la comptabilité des entreprises.

---

[58] Doc. parl. n°3478, commentaire des articles, p. 2

[59] Alain STEICHEN, *Manuel de droit fiscal général*, Tome 1, Les cours de l'Université du Luxembourg - 4e éd., Ed. Saint-Paul, 2006

[60] BORRICAUD, La notion de fraude fiscale, *JCP* 1982, ed. CI, 13.856 ; CADIET/NEVEU, *Regards sur la fraude fiscale*, Paris, 1971 ; LEROUGE, *Théorie de la fraude en droit fiscal*, Paris, 1944

Le défaut de déclaration, la simple abstention volontaire, ne remplissent pas la condition de « manœuvre », telle qu'elle est requise par l'élément matériel de l'escroquerie fiscale luxembourgeoise ; une simple déclaration en dehors des délais légaux n'est pas visée par le délit d'escroquerie fiscale.

2. L'élément moral

a. En droit français

L'infraction de fraude fiscale française est générale et intentionnelle, l'intention coupable consistant en un dol général, c'est-à-dire à la volonté de se soustraire à l'impôt. L'article 1741 CGI fait clairement allusion à cette intention. La soustraction à l'impôt ne se conçoit que si elle se réalise « *frauduleusement* ».

L'omission de faire sa déclaration ou la dissimulation d'une partie des sommes sujettes à l'impôt doivent être volontaires. L'organisation de l'insolvabilité, les manœuvres postulent le dol auquel il est encore fait référence explicite avec l'expression « *toute autre manœuvre frauduleuse* ».

Un dol spécial, qui serait le désir de s'enrichir, n'est nullement exigé par l'article 1741 CGI. Il a été jugé qu'il n'y a pas lieu de rechercher si le prévenu a réalisé ou non un profit personnel[61]. Les mobiles sont naturellement indifférents et la Chambre criminelle a eu l'occasion de réaffirmer cette règle classique dans une affaire peu banale.

Un maître-assistant de la faculté de droit de Perpignan avait été condamné à huit mois d'emprisonnement avec sursis pour s'être abstenu d'acquitter ses impôts pour des raisons idéologiques. Le prévenu invoquait dans son pourvoi en cassation la violation de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen et de la Convention européenne de Sauvegarde des droits de l'Homme, prétendant que le paiement de l'impôt restreignait sa liberté de conscience et d'opinion.

[61] *Cass. crim.* 9 mars 1972, *JCP* 1973, II, 17434

La Chambre criminelle a rejeté le moyen soulevé par l'appelant, au motif que les juges ne peuvent « *se déterminer par des considérations étrangères au principe de la légalité des délits et des peines (…) et tirées de l'allégation par le prévenu d'un mobile subjectif* »[62].

La preuve de l'intention incombe aux parties poursuivantes qui sont le ministère public et l'administration. L'article L227 du Livre des procédures fiscales (« **LPF** ») prévoit en effet des garanties de procédure aux contribuables et prévoit très normalement que la charge de la preuve revient aux parties poursuivantes.

Il avait toutefois été fait grief à la Cour de cassation de négliger cet élément. Selon les termes du Sénateur Lombard : « *Il convient de rappeler qu'interprétant de façon très restrictive les termes de l'article 1741 CGI, la Cour de cassation avait fini par transformer le délit fiscal, qui est intentionnel, en une sorte d'infraction purement contraventionnelle. Pour la Cour suprême, malgré d'ailleurs la résistance d'un certain nombre de juridictions inférieures, la matérialité du délit était insuffisante pour qu'il soit constaté, et que la mauvaise foi, l'intention de fraude soient présumées* »[63]. Ces critiques ont abouti au dépôt d'un amendement qui est devenu l'article 277 LPF.

Désormais la Chambre criminelle censure tout arrêt d'un laconisme fautif sur l'élément moral de l'infraction. Ainsi en va-t-il pour une décision qui, constatant que le gérant de droit d'une société à responsabilité limitée n'était pas, en raison de son âge et de son état d'éloignement, en état d'assumer les fonctions à lui dévolues, l'a néanmoins reconnu coupable au motif qu'ayant signé les déclarations sur les bénéfices au nom de la société, les irrégularités constatées par lui étaient imputables et que sa mauvaise foi était établie dès lors qu'il avait omis de veiller au respect des obligations comptables et fiscales de la société[64].

Il est toutefois inévitable que l'intention procède de l'élément matériel. Une Cour d'appel avait condamné le dirigeant de droit et l'animateur occulte d'une société

[62] Cass. crim. 19 mai 1983, *Bull. crim.*, n°150
[63] *JO*, Débats du Sénat, 27 octobre 1977, p. 2469)
[64] Cass. crim. 29 juin 1987, *Bull. crim.* n°269

commerciale en refusant d'admettre que les infractions ont été perpétrées par le comptable salarié de l'entreprise à l'insu des dirigeants de la personne morale. Le caractère volontaire des carences de ces derniers était démontré par leur persistance à ne pas se soumettre aux obligations auxquelles ils étaient astreints, malgré les multiples mises en garde que leur avait adressées l'administration des impôts[65].

Pour les contribuables qui sont des dirigeants sociaux, il a été jugé que l'intention coupable peut résulter de la tenue de comptabilité occulte[66], de la réitération de la dissimulation, de l'importance des sommes omises[67], du défaut de comptabilité, ou encore de l'absence de réponse aux mises en demeures de l'administration[68].

b. En droit luxembourgeois

Les nombreuses illustrations jurisprudentielles de droit français n'ont malheureusement pas d'équivalent au Luxembourg. Les auteurs luxembourgeois définissent classiquement l'élément moral comme l'intention coupable. Il s'agit de la volonté orientée vers un certain but[69].

En droit luxembourgeois, comme en droit français, la matérialité n'est pas suffisante pour que l'on puisse, en présumant simplement de la mauvaise foi, constater la fraude fiscale. La fraude ou escroquerie fiscale par ignorance n'existe pas. Il faut que le contribuable ait eu la conscience d'enfreindre les dispositions légales. L'acte délictueux doit avoir été voulu, c'est à dire qu'il doit être la conséquence d'une décision prise par le contribuable dans son for intérieur.

S'il ne fait pas de doute que l'on ne saurait ni frauder, ni escroquer par ignorance, la question reste ouverte concernant le degré de conscience et de volonté du contribuable d'échapper à l'impôt. Suffit-il d'une simple volonté du contribuable

[65] Cass. crim. 13 octobre 1986, *Bull. crim.* n°281
[66] Cass. crim. 12 mars 1979, *Bull. crim.* n°102
[67] Cass. crim. 27 octobre 1980, inédit
[68] Paris, 21 février 1989, *Gaz. Pal.* 23-24 août 1989
[69] LEGROS, *Elément moral dans les infractions*, liège, 1952

d'accomplir un acte illégal (dol général) ou d'une volonté frauduleuse qualifiée (dol spécial)?

Pour le délit d'escroquerie fiscale, il est permis de penser que la volonté consciente de violer la loi fiscale (dol général) ne suffit pas, et qu'il faut en plus que le contribuable ait eu la volonté d'obtenir un résultat déterminé (dol spécial) : ce dol spécial devant être la volonté du contribuable de se soustraire frauduleusement au paiement de tout ou partie de l'impôt.

Cette analyse trouve son fondement sur le texte du paragraphe 396 alinéa 5 LGI, qui exige des manœuvres frauduleuses qui « *tendent à dissimuler des faits pertinents à l'autorité ou à la persuader de faits inexacts* ».

La raison personnelle qui a fait agir le contribuable varie selon les cas : elle est fonction de la subjectivité du contribuable. Les raisons idéologiques du contribuable, l'état de nécessité du contribuable, le désir du contribuable de s'enrichir, sont à exclure, tout comme en droit français.

B. Les personnes auxquelles le délit est imputable

La question qui nous intéressera à titre principal ici est celle de savoir quelle personne peut être incriminée pour fraude ou pour escroquerie fiscale. Nous passerons également en revue la tentative, la complicité, et les éventuelles exonérations de responsabilité qui pourraient être soulevées par le contribuable.

1. En droit français

a. Les auteurs principaux

En principe, l'auteur principal du délit de fraude fiscale est celui qui s'est soustrait ou a tenté de se soustraire à l'impôt dont il était personnellement débiteur. Cependant la Cour de cassation considère également comme auteur principal toute personne qui dissimule volontairement des sommes sujettes à l'impôt en établissant des déclarations inexactes, alors même que cette personne ne serait pas propriétaire de l'ensemble des biens affectés à l'exploitation productive des sommes dissimulées ; de même toute personne qui, « *agissant conjointement avec l'exploitant titulaire d'une entreprise individuelle et constituant avec lui une société de fait, tire de cette entreprise ses revenus propres* »[70]. Cette affaire concernait l'épouse d'un bijoutier qui avait participé de manière active à la gestion de l'entreprise familiale.

La question de la responsabilité de la personne morale se pose également. Lorsque le délit concerne un impôt dont une personne morale est débitrice (en pratique l'impôt sur les sociétés), celle-ci n'encoure pas de sanction pénale, mais les dirigeants de droit ou de fait peuvent être tenus pour pénalement responsables du délit.

Il incombe toutefois au ministère public et à l'administration de « *rapporter la preuve du caractère intentionnel de la soustraction à l'impôt car la mauvaise foi d'un dirigeant légal d'une société commerciale ne saurait résulter de cette seule qualité* »[71].

[70] Cass. crim. 2 février 1981, *Bull. crim.* n°43, p. 125 ; *Droit fiscal*, 1982, comm. 1183
[71] Cass. crim. 5 juin 1979, *Bull. crim*, 191, p. 529

b. Les complices

L'article 1742 du CGI déclare applicables aux complices les règles de droit commun de la complicité, sans préjudice des sanctions disciplinaires s'ils sont officiers publics, officiers ministériels, ou membre de professions réglementées. Les illustrations sont nombreuses.

A été qualifié complice un banquier qui, sollicité par un client de son agence qui voulait dissimuler une partie de ses recettes au fisc, lui a en parfaite connaissance de cause, conseillé l'ouverture dans la même agence d'un compte dit de passage, ce qui lui a permis de disposer d'une trésorerie occulte ; la mauvaise foi du complice résultant de ce qu'il n'avait pas remis au client, parallèlement à l'ouverture de ce second compte, de chéquier lui permettant de modifier le montant de son actif par voie de retraits à son nom ou d'effets émis à l'ordre de tiers[72].

Autre exemple : il a également été jugé qu'était complice du délit de fraude fiscale commis par son client le notaire qui a prêté son concours à une transaction immobilière, quoique sachant que les actes pour l'établissement desquels son office est requis, constituent l'instrument nécessaire et obligé de la fraude, compte tenu de leur simultanéité et des majorations fictives de prix. Il n'importe que le complice ait accompli après chaque intervention les formalités de publicité foncière dès lors qu'il avait déjà commis des actes de complicité et qu'il a persisté à en commettre[73].

c. La tentative

Expressément mentionnée à l'article 1741 CGI, la tentative est théoriquement punissable. Les poursuites de ce chef paraissent néanmoins assez rares car le concept de fraude fiscale est large, incluant notamment la fausse déclaration et toute espèce de manœuvre frauduleuse. On relèvera toutefois le cas de la tentative punissable en matière d'escroquerie à la TVA : il s'agissait d'un individu qui avait permis à son client d'essayer de récupérer de la TVA par imputation sur le montant

[72] Cass. crim. 24 novembre 1986, *Bull. crim.* n°352
[73] Cass. crim. 22 décembre 1986, *Bull. crim.* n°382

qu'il devait, cette tentative ayant échoué à cause de l'action des vérificateurs des services des impôts[74].

d. Les causes exonératoires de responsabilité

Les possibilités d'exonération de la responsabilité du prévenu nous paraissent relever de l'hypothèse d'école. Nous avons relevé l'absence de prise en considération des mobiles, notamment idéologiques (voir sur ces points A. 2. b. – Elément moral, supra).

D'autres moyens, tout aussi piètres, n'ont pas connu un meilleur sort : une dépression nerveuse du prévenu alors que celui-ci n'avait pas cessé son activité professionnelle[75], ignorance comptable de l'agent ou de la personne chargée de tenir sa comptabilité dès lors que tout commerçant doit être en mesure de satisfaire aux obligations qui lui sont imposées par l'exercice de son activité[76], ou encore désastre financier subi par le contribuable dans son entreprise de meubles et ennuis conjugaux[77].

Seuls pourraient être envisagés les faits justificatifs et les causes d'imputabilité classiques. Toutefois l'absence de la moindre décision publiée en la matière nous indique que ces cas d'ouverture seraient très hypothétiques.

2. En droit luxembourgeois

a. Les auteurs principaux

Le législateur luxembourgeois a opéré un changement radical en adoptant le projet de loi 5718 relatif à la responsabilité pénale des personnes morales en droit luxembourgeois.

---

[74] Cass. crim 11 octobre 1972, *Bull. crim.* n°281
[75] Paris, 29 juin 1982, *Vie judiciaire*, 27 février 1984
[76] Cass. crim. 28 octobre 1971, inédit
[77] Paris, 21 février 1989, *Gaz. Pal.* 1989, 2, 622

Comme l'indique le projet de loi : « *Par l'introduction de ce régime, une personne morale engage sa responsabilité pénale lorsqu'un crime ou un délit est commis en son nom et dans son intérêt par un de ses organes légaux ou par un ou plusieurs des membres de ses organes légaux*[78] ».

Le législateur luxembourgeois a ainsi adopté, par la loi du 3 mars 2010 relative à la responsabilité pénale des personnes morales, le principe général de la responsabilité pénale des personnes morales. La loi prévoit en outre le cumul de responsabilité pénale des personnes morales et des personnes physiques.

Aucune disposition d'ordre fiscal n'étant cependant indiquée dans la loi du 3 mars 2010 précitée, l'hypothèse d'une éventuelle responsabilité pénale fiscale d'une société commerciale pourrait être envisagée à l'avenir. L'on pourrait par ailleurs sérieusement s'interroger sur le problème du cumul de la responsabilité pénale des personnes morales et des personnes physiques au regard du principe « *non bis in idem* ». En l'absence de toute discussion parlementaire sur le sujet, cette question n'a toutefois pas vocation à être traitée dans le cadre de la présente étude.

Concernant les contribuables personnes physiques, ils sont classiquement pénalement responsables des délits fiscaux qui leur sont imputables.

b. Les complices

En principe, nul n'est passible des peines qu'en raison de son fait personnel, la responsabilité pour fait d'autrui étant inconnue du droit pénal luxembourgeois. Encore faut-il ne pas confondre responsabilité pour fait d'autrui et responsabilité indirecte découlant d'un défaut de surveillance.

Tout comme le chef d'entreprise est pénalement responsable des infractions commises par ses préposés soit sur ordre, soit avec sa permission expresse ou

[78] Projet de loi 5718 1. introduisant la responsabilité pénale des personnes morales dans le Code pénal et dans le Code d'instruction criminelle, 2. modifiant le Code pénal, le Code d'instruction criminelle et certaines autres dispositions législatives

tacite, le commettant fut-il resté complètement étranger aux faits mêmes[79], le droit pénal fiscal prévoit un cas de responsabilité pénale que l'on pourrait considérer de prime abord comme étant de la responsabilité pénale pour fait d'autrui.

Aux termes du paragraphe 416 de la Loi Générale Impôt (« **LGI** ») du 21 mai 1931, telle que modifiée par la loi du 22 décembre 1993 sur l'escroquerie fiscale en matière d'impôts[80], le mandant garantit le paiement de la sanction pénale prononcée contre le mandataire. La raison de cette responsabilité du mandataire tient au souci du législateur de lutter efficacement contre la négligence éventuelle du contribuable dans le choix de ceux qui doivent l'aider dans l'exécution de ses obligations fiscales.

Le mandant doit donc répondre du défaut de vigilance du mandataire dans l'exécution de son obligation personnelle, la négligence du premier constituant la cause première de l'infraction commise par le second. Il pourrait dès lors être tout à fait concevable qu'un banquier luxembourgeois puisse être condamné pour complicité de fraude fiscale ou d'escroquerie fiscale d'un de ses clients.

La Loi Générale Impôt du 21 mai 1931[81], ne définissant pas la complicité en matière pénale, il convient de se référer aux principes de droit commun du Code pénal luxembourgeois. L'article 67 du Code pénal luxembourgeois dispose :

« *Seront punis comme complices d'un crime ou d'un délit :*

- *ceux qui auront donné des instructions pour le commettre ;*

- *ceux qui auront procuré des armes, des instruments ou tout autre moyen qui a servi au crime ou au délit, sachant qu'ils devaient y servir ;*

- *ceux qui, hors le cas prévu par le paragraphe 3 de l'article 66 auront, avec connaissance, aidé ou assisté l'auteur ou les auteurs du crime ou du délit dans les faits qui l'ont préparé ou facilité, ou ceux qui l'ont consommé* ».

[79] Cass. (Belgique), 17 mars 1958
[80] Code fiscal luxembourgeois – Volume 1
[81] Code fiscal luxembourgeois – Volume 1

Le terme « *instructions* » est à distinguer du concept de « *conseils* » : le premier est un acte de complicité, le second ne l'est pas. Le critère permettant de distinguer les deux est le degré de précision des avis donnés par le banquier : il faut que les instructions aient servi et doivent avoir été suivies. Les avis du banquier dans le montage de l'escroquerie fiscale constituent-il des instructions au sens de l'article 67 du Code pénal luxembourgeois ?

La réponse à cette question dépendra évidemment du degré d'implication du banquier dans le processus d'escroquerie fiscale de son client. Il sera essentiel de savoir quel a été le rôle du banquier : rôle actif du banquier étant l'instigateur de la fraude, ou rôle passif du banquier qui suit les instructions de son client ?

En pratique le banquier est plus spectateur qu'initiateur d'un montage constitutif d'escroquerie fiscale, le client se trouvant fort bien informé des « ficelles » du parfait fraudeur fiscal. Nous écarterons donc de ce fait l'hypothèse de la complicité du banquier par instructions.

La complicité par procuration de moyen nous semble être beaucoup plus sérieuse pour la responsabilité éventuelle du banquier. L'article 67 alinéa 2 du Code pénal luxembourgeois considère comme complices ceux qui auront procuré des armes, des instruments ou tout autre moyen qui a servi au crime ou au délit, sachant qu'ils devaient y servir.

Deux termes nécessitent une explication :

- Le mot « *arme* » a ici le sens qui lui est donné par l'article 135 du Code pénal. Il s'agit d'un terme d'une catégorie juridique plus vaste : les moyens. Les opérations bancaires seraient par conséquent susceptibles de relever de cette catégorie.

- L'élément moral du délit de complicité pour escroquerie fiscale nécessite quelques lignes d'analyse. Ainsi que le rappelle le Professeur CONSTANT[82] :

  « *Pour que la fourniture d'armes ou d'instruments constitue un acte de complicité, il ne suffit pas que celui qui les fournit sache que ces armes ou instruments devaient servir à commettre un crime ou un délit quelconque, ou qu'il pourraient éventuellement servir à le commettre, mail il faut qu'il ait su, en les fournissant, qu'ils devaient servir à l'infraction qui fait l'objet de l'inculpation. C'est cette connaissance spéciale qui forme le lien qui unit le complice à l'auteur* ».

La raison d'être de cette complicité est évidente : la complicité consiste en une adhésion à une activité criminelle. Le moins que le législateur puisse exiger du juge comme constatation psychologique est la preuve de la volonté chez l'auteur de l'acte accessoire de s'associer à une telle entreprise pénalement répréhensible[83].

Il faut donc établir l'adhésion à l'acte principal. Est-ce exiger pour autant du banquier qu'il sache avec certitude à quoi servira son assistance? La réponse a été donnée par la Cour de cassation qui a rappelé que « *connaissance et volonté*[84] » sont les mots-clés en matière de responsabilité du banquier. La preuve de la connaissance et de la volonté du banquier revient classiquement à l'administration fiscale et au ministère public.

c. La tentative

L'alinéa 1 du paragraphe 397 LGI dispose : « *Der Versuch der Steuerhinterziehung ist strafbar* ». La tentative d'escroquerie fiscale est donc punissable selon la Loi Générale Impôts.

L'article 51 du Code pénal luxembourgeois limite la tentative punissable aux seuls cas où « *la résolution de commettre un crime ou un délit a été manifestée par des*

[82] J. CONSTANT ; *Manuel de droit pénal général*, 7ème édition, Tome 2, Bruxelles 1960, p. 423
[83] TROUSSE, *Nouvelles de droit pénal*, T 1, p. 24
[84] TA Lux., 29 avril 1993, n°698/93 (non publié)

actes extérieurs qui forment un commencement d'exécution de ce crime ou de ce délit, et qui n'ont été suspendus ou n'ont pas manqué leur effet que par des circonstances indépendantes de la volonté de l'auteur ».

Ces textes sont-il inconciliables ? Le terme « *Versuch* » au sens de la Loi Générale Impôt est un concept juridique indéterminé, de sorte qu'il convient d'interpréter ce terme par référence aux dispositions du droit pénal général luxembourgeois. Il y aura donc « *Versuch* » au sens de la Loi Générale Impôt dans la mesure où il y a « *tentative* » au sens du Code pénal luxembourgeois. Une des questions qui se posent est celle de savoir ce qui pourrait être constitutif d'actes extérieurs d'un « *commencement d'exécution* ».

En droit luxembourgeois les actes préparatoires se distinguent du commencement d'exécution, à l'instar de la distinction prévue en droit français. La différence qui existe entre la préparation, interne ou externe, et le commencement d'exécution, est qu'avec la seconde notion, le contribuable met en œuvre son plan à l'aide des moyens qu'il a préparés.

Aussi la jurisprudence luxembourgeoise condamne-t-elle celui qui pénètre par escalade dans une maison et qui la fouille comme ayant commencé à exécuter le vol, même s'il ne trouve pas ce qu'il y recherche.

La localisation temporelle d'un commencement d'exécution d'escroquerie fiscale n'est pas aisée : les discussions avec le banquier et l'ouverture des comptes bancaires, constituent-elles encore des actes préparatoires ou s'agit-il d'un commencement d'exécution? La question reste ouverte, en l'absence de développement doctrinal et de toute illustration jurisprudentielle sur la question.

d. Les causes exonératoires de responsabilité

Le repentir actif consiste pour un contribuable qui, après avoir commis l'infraction qu'il a causé, répare lui-même le dommage qu'il a causé. Ce cas d'exonération de responsabilité est prévu au paragraphe 410 LGI (« *Selbstanzeige* »). Par contre, le

paiement anticipé d'une amende n'enlève rien au caractère punissable du fait délictueux et ne saurait avoir pour effet de soustraire le coupable à la juridiction du juge pénal.

Les autres cas classiques d'irresponsabilité pénale (faits justificatifs, permission de la loi, démence et causes de non-imputabilité classiques) nous semblent relever également de cas très hypothétiques.

Paragraphe 2 : Les sanctions applicables à la fraude fiscale française et à l'escroquerie fiscale luxembourgeoise

Seront passées en revue dans ce paragraphe les diverses sanctions applicables à la fraude fiscale française et à l'escroquerie fiscale luxembourgeoise, à savoir principalement une peine d'emprisonnement et une peine d'amende, et des peines complémentaires.

A. En droit français

Les peines applicables au délit de fraude fiscale sont définies par les articles 1741, 1745 et 1750 à 1753 du Code général des Impôts (« **CGI** »). Ces textes édictent un dispositif légal de base que le juge a le pouvoir de moduler dans des proportions importantes.

Le dispositif légal de base prévoit que les personnes responsables de l'infraction de fraude fiscale encourent, indépendamment des sanctions fiscales applicables, à la fois des peines principales et de peines complémentaires.

1. Les peines principales

Les peines principales comprennent une peine d'emprisonnement de cinq ans et une amende de 37.500 €. Ces peines sont alourdies en cas de circonstances aggravantes.

Ainsi, en premier lieu lorsque le contribuable a réalisé ou facilité au moyen soit d'achat soit de factures ne se rapportant pas à des opérations réelles, ou que les faits du contribuable ont eu pour objet d'obtenir de l'Etat des remboursements injustifiés, leur auteur est passible d'une amende s 'élevant à 75.000 €, la peine d'emprisonnement de cinq étant évidemment maintenue.

En second lieu, un emprisonnement de dix ans et une amende 100.000 € viennent sanctionner la récidive dans les cinq ans.

2. Les peines complémentaires

Les peines complémentaires sont facultatives et doivent être prononcées expressément par les juges.

L'article 1741 alinéa 3 CGI prévoit la possibilité de la privation des droits civiques, civils et de famille pour une durée maximale de cinq ans.

Une autre peine complémentaire, édictée cette fois par l'article 1750 CGI, est l'interdiction - d'une durée maximale de trois ans pouvant être doublée en cas de récidive – au condamné d'exercer directement ou par personne interposée, pour son compte ou pour le compte d'autrui, toute profession industrielle, commerciale ou libérale. Le tribunal peut également prononcer dans les mêmes conditions la suspension du permis de conduire.

La méconnaissance de l'une ou de l'autre de ces restrictions est punie d'un emprisonnement de deux ans et/ou d'une amende de 18.000 €. Une quatrième peine complémentaire facultative est l'interdiction pour dix ans minimum d'obtenir des commandes de l'Etat, des départements, des communes, des établissements publics ainsi que des entreprises concédées ou contrôlées par l'Etat, les départements et les communes (art. 49 du Code des marchés publics).

A ces peines complémentaires s 'ajoutent les peines de publication et d'affichage. Prévues par l'aliéna 4 de l'article 1741 CGI, elles comprennent d'une part la

publication intégrale ou par extraits de jugements au Journal Officiel, ainsi que dans les journaux désignés par le tribunal ; d'autre part l'affichage intégral ou par extraits, pendant trois mois, sur les panneaux réservés à l'affichage des publications officielles de la commune où le contribuable condamné à son domicile, ainsi que sur la porte extérieure de l'immeuble du ou des établissements professionnels de ce contribuable.

Lorsque celui-ci est un salarié, l'affichage ne saurait s'effectuer, selon la jurisprudence de la Cour de cassation, sur son lieu de travail[85]. Les frais afférents à ces mesures de publicité incombent également au condamné.

Selon l'article 1745 CGI, ceux qui auront fait l'objet d'une condamnation définitive pour fraude fiscale peuvent être solidairement tenus avec le redevable légal de l'impôt fraudé, au paiement de cet impôt et des pénalités fiscales afférentes. Quoique le texte ne le précise pas, cette solidarité est du ressort exclusif du juge pénal qui la prononce lorsqu'il statue sur l'action publique, ce à la demande de l'administration fiscale partie civile[86].

Relevons que si cette solidarité est prononcée, elle ne saurait être cantonnée à une part des impôts et pénalités[87], solution dictée par le principe de l'indépendance des procédures fiscale et pénale. C'est à l'arrêt de condamnation, quoique alors non définitif, de prononcer la solidarité, l'article 1745 CGI interdisant seulement toute décision à ce sujet avant la condamnation pénale ou l'application de la solidarité à une prévenu relaxé[88].

B. En droit luxembourgeois

Suite à la loi du 16 décembre 1993, un alinéa 5 a été inséré au paragraphe 396 LGI. L'escroquerie fiscale est punie d'une peine d'emprisonnement de un à cinq ans et

[85] Cass. crim. 19 mai 1983, *Bull. crim.* , 1983, n°150, p. 367
[86] Cass. crim. 18 septembre 2002, *Bull. crim.* n°168
[87] Cass. crim. 30 mai 1983, *Bull. crim.* n°161
[88] Cass. crim. 6 avril 1987, *Bull. crim.* n°157

d'une amende de 50.000 LUF[89]à un montant représentant le décuple des impôts éludés.

Il convient de souligner que ce n'est qu'à partir de 1993 que le législateur luxembourgeois sanctionne d'une peine d'emprisonnement l'escroc fiscal. Cet ajout tardif dans la législation luxembourgeoise tient à des considérations d'ordre national et international.

1. Problèmes juridiques d'ordre national

Les auteurs du projet de loi ont décidé d'inscrire les nouvelles dispositions relatives à l'escroquerie en matière fiscale dans les textes de la législation fiscale, à savoir la Loi Générale Impôt. Les auteurs admettent que la nouvelle incrimination aurait pu être insérée dans le Code pénal[90]. Pourtant les auteurs se sont abstenus de fournir les arguments à l'appui de cette option.

Les auteurs ne s'écartent guère de la solution de principe adoptée dans le règlement grand-ducal du 24 mars 1989 précisant le secret bancaire en matière fiscale et délimitant ce droit sous ce rapport le droit d'investigation des administrations fiscales.

Malgré les objections de la Chambre de Commerce et Conseil d'Etat luxembourgeois[91], les dispositions faisant échec à la levée du secret bancaire des banques vis-à-vis des administrations fiscales n'a pas été réglée de façon séparée, mais elle a trouvé sa place dans un nouvel article 178 bis LGI, solution qui manque de cohérence avec l'ensemble du système fiscal luxembourgeois dans la mesure où le principe du maintien dès 1944 des dispositions des paragraphes 175 et suivants de la Loi Générale Impôts avait été mis en cause dans l'exposé des motifs mêmes du règlement précité du 24 mars 1989.

[89] Approx. 1250 €
[90] Doc. parl. N°3478, I, p. 3
[91] Doc. parl. N°3478 II, p. 2et 3

A côté de ces considérations de droit interne, le législateur luxembourgeois s'est préoccupé des conditions d'octroi de commissions rogatoires internationales.

2. Problèmes d'ordre juridique international

Une des préoccupations du législateur luxembourgeois avait été de limiter les demandes de perquisition en provenance de l'étranger aux cas de fraude fiscale « *caractérisée* », c'est-à-dire portant sur un montant significatif d'impôt, commise par l'emploi systématique de manœuvres frauduleuses tendant à dissimuler des faits pertinents à l'autorité ou à lui persuader des faits inexacts, qui est punie d'une peine d'emprisonnement de un mois à cinq ans.

Relevons qu'en 1993, le Grand-Duché de Luxembourg était sur le point de ratifier le Protocole additionnel à la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale du 20 avril 1959 (la «**Convention** »).

La portée de la Convention au regard d'un certain nombre de réserves faites, était, en 1993, la suivante :

- La Convention (article 2a) exclut de son champ d'application les infractions fiscales ;

- La Convention a donné lieu par le Luxembourg à des réserves (article 5) selon lesquelles les commissions rogatoires ne sont exécutées que pour autant qu'elles se rapportent à des faits qui sont punissables selon les lois des parties requérantes et requises et qui, en vertu de la Convention européenne d'extradition du 13 décembre 1957, pourraient donner lieu à extradition, et à condition que le juge luxembourgeois en ait accordé l'exécution conformément à la loi nationale. Or, dans la Convention de 1957, l'extradition n'est possible que pour des faits punis d'une peine privative de liberté dune durée d'au moins un an.

Sur base de ces considérations, le législateur luxembourgeois souhaitait donc anticiper sur l'entrée en vigueur d'une nouvelle convention en matière d'entraide

judiciaire, ce qu'il a pu faire temporairement jusqu'à ce que la Convention soit rediscutée[92].

Section 2 : Les autres délits relatifs à l'assiette et au recouvrement

Outre les infractions communes à tous les impôts en droit français (fraude fiscale), le Code Général des Impôts prévoit des délits spécifiques susceptibles d'être commis dans le cadre d'évaluations de la matière imposable ou de paiement des impôts sur le revenu, sur le capital (Paragraphe 1) ou sur la dépense (Paragraphe 2).

Paragraphe 1 : Les délits fiscaux français spécifiques aux impôts directs

Nous distinguerons ici les délits selon qu'ils se rapportent à l'impôt sur le revenu (A) ou l'impôt sur le capital (B).

A. Les délits relatifs à l'impôt sur le revenu

1. Les délits relatifs à l'assiette

Ces infractions sont susceptibles d'être commises tantôt par le contribuable lui-même, tantôt par des tiers.

Les délits imputables au contribuable lui-même consistent soient dans le défaut de déclaration de certains revenus, soit dans la classification inexacte de dépenses déductibles ou l'usage de fausses pièces.

Le défaut de déclaration concerne en premier lieu, en vertu de l'article 1772-1 CGI, les revenus encaissés directement ou indirectement à l'étranger qui, dans un but de dissimulation, n'ont pas fait l'objet d'une mention séparée, conformément aux dispositions de l'article 1772-1-2° CGI. Cette infr action est passible,

[92] Ceci fera l'objet d'une analyse - cf. *infra* Titre II – Partie II

indépendamment des sanctions fiscales, d'une amende de 4.500 € et d'un emprisonnement de cinq ans ou de l'une de ces deux peines seulement. Cette amende s'applique en second lieu, en vertu de l'article 1773 CGI, au contribuable qui, dans la déclaration de ses revenus de valeurs mobilières, a commis sciemment une omission ou une insuffisance excédant le dixième de son revenu global ou la somme de 153 EUR.

Dans les deux premiers cas, le tribunal peut ordonner, à la requête de l'administration, la publication du jugement dans les conditions fixées par l'article 1776 CGI.

Les infractions relatives aux dépenses et à l'usage de pièces fausses sont prévues aux articles 1772-1-4° et 1772-3 CGI. Le premier de ces textes sanctionne quiconque fait usage de pièces fausses ou reconnues inexactes afin de bénéficier d'un dégrèvement en matière d'impôt direct ou de taxes assimilées.

Le second vise quiconque a comptabilisé sciemment sous une rubrique inexacte des déclarations ou des revenus imposables au nom de ladite entreprise ou d'un tiers. Les auteurs de ces deux catégories d'infraction encourent, indépendamment des sanctions fiscales applicables, une amende de 4.500 € et d'une peine d'emprisonnement de cinq ans ou de l'une de ces deux peines seulement.

Les délits imputables à des tiers se rapportent d'une part, à l'établissement de faux documents comptables ou à l'encaissement frauduleux de coupons pour le compte d'autrui, et d'autre part, à la méconnaissance des dispositions de l'article 242 ter-3 CGI par ceux qui interviennent dans la conclusion de contrats de prêt.

Les infractions visées à l'article 1772-1-1° et 3° CGI consistent, la première, dans le fait, pour quiconque tient à titre professionnel les écritures comptables de plusieurs clients, d'établir ou d'aider à établir de faux bilans ou documents quelconques servant à déterminer les bases des impôts dus par lesdits clients ; la seconde, dans le fait d'encaisser sous nom propre, des coupons appartenant à des tiers, afin de permettre à ces derniers d'échapper à l'impôt.

Ces délits sont passibles, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'une amende de 4.500 € et de cinq ans ou de l'une de ces deux peines seulement.

De plus, en cas de récidive ou de pluralité de délits visés à l'article 1772-1-1° CGI, la condamnation s'accompagne de l'interdiction d'exercer les professions d'agent d'affaires, de conseil fiscal, d'expert ou de comptable, même en tant que dirigeant ou employé ; le cas échéant, elle entraîne la fermeture de l'établissement. Le fait d'exercer la profession interdite ou d'employer sciemment une personne frappée de cette interdiction est punie d'une amende de 18.000 € et d'un emprisonnement de deux ans, ou de l'une de ces deux peines seulement.

2. Les délits relatifs au recouvrement

Les articles 1771 et 1783 A CGI sanctionnent les infractions commises en matière de retenue à la source.

Les délits visés à l'article 1771 CGI concernent les retenues au titre de l'impôt sur le revenu qui doivent être opérées, d'une part, en vertu de l'article 182 A CGI, sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères de source française servis à des personnes qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France, et, d'autre part, en vertu de l'article 182 B CGI, sur certaines sommes et produits définis par l'article 92 CGI.

Ces retenues doivent être effectuées par le débiteur des sommes versées, et remises à la recette des impôts au plus tard le 15 du mois qui suit le paiement (article 1671 A CGI).

Le fait de s'abstenir d'opérer ces retenues ou de n'opérer, sciemment qu'une retenue insuffisante est puni d'une amende fiscal égale au montant des retenues non-effectuées (article 1768 CGI).

Le fait de s'abstenir de verser au fisc les retenues opérées ou de n'effectuer que des versements insuffisants est puni, dès lors que le retard excède un mois, d'une

amende pénale de 9.000 € et d'un emprisonnement de cinq ans (article 1771 CGI). De plus, à la requête de l'administration, le tribunal peut ordonner la publication du jugement, dans les conditions prévues à l'article 1776 CGI. Lorsque l'infraction a été commise par une société ou une association, les peines décrites ci-dessus s'appliquent aux personnes ayant qualité pour représenter ces organismes. Les complices éventuels sont punissables aux articles 59 et 60 du Code pénal.

Les délits visés à l'article 1783 A CGI se rapportent aux retenues au titre de certains revenus de valeurs mobilières : produits des actions et parts sociales, tantièmes, jetons de présence et autres rémunérations allouées aux membres du conseil d'administration des sociétés anonymes, retenues qui doivent être opérées par l'établissement payeur lorsque ces revenus bénéficient à des personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal en France (article 119 bis-2 CGI).

Ces infractions donnent lieu, indépendamment des sanctions fiscales applicables, à des poursuites correctionnelles consécutives à la plainte de l'administration fiscale. Les peines encourues consistent en un emprisonnement d'un an et d'une amende de 3.750 €. En cas de récidive, la peine est portée à deux ans de prison et à 7.500 € d'amende (article 1783 A CGI). Les mêmes peines s'appliquent au complice ainsi qu'aux personnes qui ont tiré ou tenté de tirer profit de l'infraction commise.

B. Les délits relatifs à l'impôt sur le capital

Ces infractions relèvent d'un nombre de catégories très limité, mais sont punies de sanctions sévères. Elles concernent les mutations à titre gratuit ou à titre onéreux, passibles d'un droit d'enregistrement ou de la taxe sur la publicité foncière. Les unes engagent la responsabilité pénale des contribuables, les autres celles des officiers publics ou ministériels.

1. Les infractions commises par les contribuables

Elles consistent à formuler frauduleusement la déclaration de sincérité qu'exigent plusieurs dispositions du Code général des impôts. Ainsi, l'article 802 prévoit que toute déclaration de succession doit être terminée par la formule suivante :

« *Le déclarant affirme sincère et véritable la présente déclaration ; il affirme en outre, sous les peines édictées par l'article 8 de la loi du 18 avril 1918, que cette déclaration comprend l'argent comptant, les créances et toutes autres valeurs mobilières françaises ou étrangères qui, à sa connaissance, appartenaient au défunt, soit en totalité, soit en partie*. »

De même, en vertu de l'article 850 CGI, tout acte ou déclaration relatif à une vente d'immeuble ; à une cession de fonds de commerce ou du droit au bail ; à un échange ou un partage comprenant des immeubles ou un fonds de commerce, doit se terminer par la mention : « *les parties affirment, sous les peines édictées par l'article 8 de la loi du 18 avril 1918, que le présent acte (ou la présente déclaration) exprime l'intégralité du prix ou de la soulte convenue*. »

Aux termes de l'article 1837 CGI, quiconque a formulé frauduleusement une telle affirmation encourt, outre les sanctions fiscales applicables aux omissions et dissimulations, un emprisonnement de trois ans et d'une amende de 45.000 € d'amende.

Si la fausse affirmation est le fait d'un ou de plusieurs cohéritiers solidaires ou si la déclaration émane d'un mandataire, les autres héritiers solidaires ou le mandant encourent des peines identiques à celles qui frappent les signataires, dès lors que, d'une part, il est prouvé qu'ils n'ignoraient pas l'existence de la fraude, et que, d'autre part, ils n'ont pas réparé, dans un délai de six mois, l'insuffisance ou la dissimulation.

Sont applicables en la matière les dispositions de droit commun relatives à la complicité et aux circonstances atténuantes. En revanche, les articles L. 230 et L.231 du Livre des procédures fiscales (« **LPF** ») prévoient des règles particulières en ce qui concerne la prescription de l'action publique et la juridiction compétente. En effet, la plainte doit être déposée dans les trois ans qui suivent l'affirmation jugée frauduleuse et les poursuites sont intentées devant le tribunal correctionnel :

- du domicile du défunt, si l'affirmation de sincérité figure dans une déclaration de succession;

- du domicile de celui qui a commis le délit ou du lieu où le délit a été commis, dans les autres cas.

2. Les infractions commises par les officiers publics et ministériels

L'officier public ou ministériel qui s'est rendu complice de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat, encourt, indépendamment des sanctions disciplinaires, une amende fiscale égale à la moitié de la somme dont le Trésor a été lésé. Si, dans les dix ans d'une telle sanction disciplinaire devenue définitive, il se rend, d'une façon quelconque, complice de manœuvres tendant à éluder le paiement de l'impôt, il est frappé de destitution, en vertu de l'article 1838 CGI. De surcroît, les peines prévues à l'article 366 du Code pénal lui sont applicables en cas de complicité du délit de formulation frauduleuse de déclaration de sincérité.

En second lieu, si un officier public ou ministériel se rend coupable d'une fausse mention d'enregistrement (ou d'une formalité fusionnée) dans une minute ou une expédition, le ministère public, informé par le service, intente contre le contrevenant des poursuites qui se traduisent par le prononcé des peines applicables au faux, c'est-à-dire à la réclusion criminelle de dix à vingt ans (article 148 du Code pénal).

En dernier lieu, aux termes de l'article 1840 B CGI, s'il est établi qu'un officier public ou ministériel, cessionnaire d'un office, a consenti un prix supérieur à celui exprimé dans l'acte de cession, il est frappé de destitution. La même sanction s'applique au cédant qui a stipulé un tel prix à son profit.

Paragraphe 2 : Les délits fiscaux français spécifiques aux impôts indirects

La doctrine fait classiquement la distinction entre les impôts relatifs aux impôts analytiques et aux impôts synthétiques sur la dépense. Sera étudié principalement le délit majeur d'escroquerie en matière de TVA (A), et seront ensuite passés en revue

les différents délits autres en matières d'impôts indirects, qu'ils soient analytiques ou synthétiques (B).

A. L'escroquerie en matière de TVA

1. Présentation d'ensemble

L'escroquerie est un délit d'astuce, assez fréquent et sévèrement réprimé par l'article 313-1 du Code pénal, puisque les peines encourues sont un emprisonnement de cinq ans et une amende de 375.000 €.

De nombreuses peines complémentaires sont prévues (article 313-7 et 313-8 du Code pénal), notamment l'interdiction des droits civiques, civils et de famille. La tentative est punissable (article 313 alinéa 1er du Code pénal), l'immunité familiale applicable et la responsabilité des personnes morales édictée (article 313-9 Code pénal). Plusieurs circonstances aggravantes sont prévues et chacune d'entre elle élève les peines principales à sept ans d'emprisonnement et 750.000 € d'amende (article 313-2 du Code pénal).

L'article 313-1 décrit l'infraction de la manière suivante : « *L'escroquerie est le fait, soit par l'usage d'un faux nom ou d'une fausse qualité, soit par l'abus d'une qualité vraie, soit par l'emploi de manœuvres frauduleuses, de tromper une personne physique ou morale et de la déterminer ainsi, à son préjudice ou à celui d'un tiers, à remettre des fonds, valeurs ou un bien quelconque, à fournir un service ou à consentir un acte opérant obligation ou décharge* ».

De cela il ressort que l'escroquerie est une infraction complexe, qui suppose réunis deux éléments constitutifs : un élément matériel « complexe » consistant en des moyens frauduleux, la remise de la chose convoitée, un préjudice, et une intention frauduleuse.

a. L'emploi de moyens frauduleux

Les moyens frauduleux, qui consistent nécessairement dans des actes positifs, sont de plusieurs types. L'article 313-1 du Code pénal vise d'abord le faux nom ou la fausse qualité, deux concepts qu'il convient d'entendre largement.

Le faux nom se réalise aussi bien par l'usurpation du nom d'un tiers, par l'emploi de son homonymie, que par un recours à un nom imaginaire. La fausse qualité est l'usurpation d'un état (un titre universitaire par exemple, ou l'affirmation mensongère d'une profession privée – banquier ou commerçant). A la fausse qualité, il faut ajouter l'abus d'une qualité vraie, solution autrefois jurisprudentielle et désormais consacrée par le législateur[93].

Les manœuvres frauduleuses sont plus complexes. Pour être prises en compte, elles peuvent émaner de l'auteur lui-même ou se réaliser par l'intervention d'un tiers : des écrits du tiers venant étayer les dires de l'escroc, ou même de véritables machinations prenant la forme de mises en scènes ou de montages ingénieux.

Ainsi les manœuvres peuvent se réaliser par l'intervention de tiers, généralement, mais pas toujours, des complices. Elles peuvent prendre corps par l'intervention de choses : des écrits venant étayer les dires de l'escroc, ou même de véritables machinations prenant la forme de mises en scène ou de montage d'une ingéniosité parfois déconcertante.

Ces manœuvres ont nécessairement pour but la tromperie de la victime - personne physique ou morale - tout comme d'ailleurs les autres procédés précédemment décrits. Pour avoir une idée plus précise, on donnera dans les lignes qui suivent des exemples concrets de manœuvres puisés dans le domaine des affaires.

Prenons l'exemple de la célèbre affaire du *Canal de Panama*. Ferdinand de Lesseps avait fondé en 1880 la Compagnie du Canal Interocéanique de Panama et avait

[93] Voir par exemple pour l'abus de qualité de directeur financier d'une entreprise : Cass. crim. 23 mars 1978, *D.* 1979, 319, note Bouloc ; pour l'abus de qualité de mandataire : Cass. crim 25 février 1992, *Bull.* n°83 ; pour l'abus de qualité d'avocat : Cass. crim, 30 juin 1999, *Bull.* n°170.

évalué le coût du percement du canal à plus d'un milliard de francs. Au lieu de faire un canal à écluse, de Lesseps voulut percer la montagne pour faire un canal à niveau, solution bien plus coûteuse que celle du canal à écluses.

Les souscripteurs furent nombreux, mais les fonds levés furent insuffisants pour mener à son terme la percée de la montagne. En juin 1888, une loi autorisa la Compagnie à émettre 720 millions d'obligations à lots, mais six mois plus tard, la Compagnie déposa le bilan. Une partie substantielle des fonds avait été dilapidée en frais de publicité et pour acheter le vote de plusieurs parlementaires.

De Lesseps et son fils furent condamnés par la Cour d'Appel de Paris le 8 février 1893 à cinq ans de prison et 3.000 francs d'amende pour escroquerie et tentative d'escroquerie envers le public, relativement à l'émission du 30 juin 1888. Mais, sur pourvoi des condamnés, la Cour de cassation annula cet arrêt et les fit bénéficier de l'effet de la prescription dans son arrêt du 15 juin 1893. Les travaux du Canal de Panama furent achevés en 1914, les Etats-Unis ayant repris les droits de la compagnie française.

Un autre exemple, plus actuel, est représenté par l'escroquerie à l'assurance, l'agent simulant un sinistre pour obtenir un remboursement de la part de sa compagnie d'assurances. Les écrits jouent dans cette mise en scène un rôle déterminant et font intervenir des tiers de bonne foi, en l'occurrence les policiers qui enregistrent les plaintes des prétendues victimes pour le vol de leur voiture. Le cas de l'escroquerie à l'assurance est encore intéressant au stade de la tentative, car il illustre bien la distinction entre actes préparatoires et commencement d'exécution.

Les manœuvres frauduleuses restent des actes préparatoires tant que l'agent n'a pas essayé, par des agissements positifs, de se faire remettre l'objet convoité. Il n'y a pas tentative d'escroquerie dans l'incendie volontaire d'un camion assuré si le propriétaire n'a entrepris aucune démarche positive auprès de son assureur pour obtenir un remboursement[94].

[94] Cass. crim., 22 mai 1984, *Bull. crim.* n°187.

En revanche le commencement d'exécution d'une tentative est réalisé par la déclaration de sinistre à une compagnie d'assurance – en l'occurrence un vol fictif – accompagné d'un certificat de dépôt de plainte pour vol destiné à donner force et crédit à la réalité de ce vol[95].

En matière d'effets de commerce, la lettre de change a eu l'occasion de se distinguer parmi tous les effets de commerce. Si la traite est de complaisance – ou tirée en l'air – c'est-à-dire sur un débiteur imaginaire ou complice, il y a escroquerie, la manœuvre par intervention de tiers étant bien constituée et persuadant le banquier, escompteur de la réalité d'un crédit inexistant[96].

S'il n'y a pas de traite de complaisance, l'escroquerie ne se conçoit à l'évidence qu'en cas de faux nom, fausse qualité ou de manœuvres caractérisées. Ainsi le délit n'est pas constitué par le tirage direct d'une lettre de change sur une banque pour la mobilisation d'une créance à l'étranger avec nantissement au profit du porteur lorsque l'allonge qui l'accompagne comporte des mentions erronées ou fallacieuses, dès lors que toutes les mentions de l'effet de commerce comme de l'allonge émanent du créancier supposé et que les seules signatures y figurant sont celles du banquier qui avance les fonds et du prétendu créancier installé, sans qu'il y soit porté aucune acceptation du tiré vivant à l'étranger.

La Chambre criminelle se conforme à la règle de l'ineffectivité d'un mensonge[97], même écrit. Il arrive néanmoins à la haute juridiction de se départir de cette attitude et de se contenter d'un mensonge écrit, le particularisme des relations d'affaires postulant la crédibilité de certains écrits.

Commet par exemple une escroquerie le directeur d'une société coopérative agricole qui, pour obtenir des prêts, présente à une banque des bilans établis à partir d'une comptabilité falsifiée et qui font ressortir une situation prospère, alors qu'en réalité

[95] Cass. crim, 22 février 1996, Bull. n°89.
[96] Cass. crim., 28 janvier 1959, *Bull. crim.* n°72.
[97] Cass. crim. 3 novembre 1983, *Bull.* n°277

ces bilans, s'ils avaient été sincères, auraient montré une image déficitaire de la société[98].

De même réalise la manœuvre frauduleuse, dans le cadre d'un contrat d'affacturage, la transmission par l'adhérent au factor de quittances subrogatives certifiant que les créances, dont cet adhérent affirmait disposer sur les tiers et dont il sollicitait conformément au contrat conclut le paiement immédiat auprès du factor, étaient engendrées par des livraisons de marchandises de sa fabrication quoique non effectuées, lorsque les quittances subrogatives ont été accompagnées du double des factures prétendument adressées par l'administration à ses clients[99].

b. La remise de la chose

Les moyens frauduleux employés par l'escroc doivent permettre un résultat déterminé : une remise de « *fonds, valeurs, ou d'un bien quelconque, à fournir un service ou à consentir un acte opérant obligation ou décharge* ».

Plusieurs catégories de choses, objets de la remise, sont ainsi visées par l'article 313-1 du Code pénal. Il y a d'abord les fonds, les valeurs (bijoux, lingots et valeurs mobilières), ou un bien quelconque, cette dernière formule englobant tous les objets matériels et mobiliers dont la valeur n'est pas forcément déterminante.

Le texte vise ensuite les services et de ce fait innove puisque l'escroquerie est désormais concevable pour les choses incorporelles. Il y a enfin tout acte opérant obligation ou décharge, et qui permet notamment de décider qu'un jugement peut faire l'objet d'une escroquerie et même une sentence arbitrale[100].

Quant au processus de la remise, on notera d'abord que la loi n'exige pas comme condition de son application que les choses escroquées profitent aux prévenus

[98] Cass. crim. 17 décembre 1974, Bull. crim. n°371.
[99] Cass. crim. 22 février 1993, Bull. crim. n°83.
[100] Cass. crim., 30 juin 2004

puisque les bénéficiaires peuvent être des tiers. Il n'est pas non plus nécessaire que la remise se fasse entre les mains de l'auteur du délit ou de son complice[101].

Par ailleurs, la remise ne prend pas systématiquement la forme d'un acte matériel et elle peut consister en une abstention. S'agissant de l'acte matériel de remise de la chose, il peut prendre une forme indirecte telle qu'un virement bancaire.

Une condition nous semble toutefois commune à toutes les manifestations de la remise : la remise doit être la conséquence obligée des manœuvres frauduleuses. Toute décision de laquelle il ne se déduirait pas que les manœuvres ont été déterminantes de la remise, encourt la censure[102]. Il convient de relever que la remise consommant le délit, est le point de départ du délai de prescription de l'action publique.

c. Le préjudice

La remise de la chose par l'emploi de moyens frauduleux doit intervenir au préjudice de la victime ou d'un tiers, la jurisprudence rappelant constamment qu'il est inutile que les biens ou valeurs escroqués aient tourné au profit de l'auteur de l'infraction.

A l'évidence le préjudice est le plus souvent matériel. Mais la jurisprudence est allé beaucoup plus loin en admettant l'idée selon laquelle le préjudice peut être moral[103]. Un individu avait acheté à la Croix-Rouge quinze colis destinés à des prisonniers de guerre alors qu'il n'y en avait que treize ; et il garda pour lui les deux colis supplémentaires. Le préjudice sera par conséquent réalisé dès lors que remises ou versements n'ont pas été librement consentis mais ont été extorqués par des moyens frauduleux. Ainsi compris, le préjudice est l'atteinte à la liberté du consentement de la victime.

[101] Cass. crim., 26 octobre 1995, Bull. crim. n°326
[102] Cass. crim., 8 novembre 1998, Bull. crim. n°381.
[103] Cass. crim., 18 décembre 1979, *Bull. crim.* n°369.

d. L'intention coupable

L'infraction est intentionnelle puisque l'article 313-1 du Code pénal évoque des manœuvres frauduleuses : l'auteur doit avoir voulu tromper sa victime pour obtenir une remise de sa part. Et tout aussi classique est l'indifférence des mobiles. Ainsi le coupable créancier qui emploie des manœuvres frauduleuses pour se faire rembourser ce qu'il croit à tort lui être dû[104]. L'appréciation de l'élément intentionnel relève des attributions exclusives des juges du fond et leur analyse à cet égard n'est sujette à censure que si elle est en contradiction avec leurs propres constatations.

2. En matière de TVA

L'escroquerie à la TVA n'est qu'une forme du délit d'escroquerie de droit commun[105]. Elle consiste, pour un contribuable, débiteur de cet impôt à raison des opérations réalisées par lui, à déduire de la « TVA d'aval » un montant de « TVA d'amont » majoré grâce à des manœuvres frauduleuses, telles que la falsification des factures d'achats réels, l'établissement de factures correspondant à des achats fictifs ou l'utilisation de factures de complaisance délivrées par des « taxis ».

Le mécanisme basique de la TVA est le suivant : la TVA due au Trésor correspond à la différence entre le montant de TVA facturé par une société ou un commerçant (« l'assujetti ») à ses clients (« TVA collectée ») et la TVA qui a été facturée à ce même assujetti par ses fournisseurs (« TVA déductible »).

La différence nette positive qui résulte de cette soustraction correspond au montant de TVA dû par l'assujetti au Trésor. Si l'assujetti a davantage de TVA déductible que de TVA collectée, la différence nette négative correspond à un droit de l'assujetti sur le Trésor, encore appelé « crédit d'impôt ». Tel est le système pour les opérations internes.

---

[104] Cass. crim. 2 août 1866, *Bull. crim.*, n°198
[105] Frédéric STASIAK, *Droit pénal des affaires*, L.G.D.J., 2005, p.28

Exemple : prenons le cas (simplifié) de la chaîne fabrication et de vente d'un bien de consommation (une paire de chaussure) du producteur jusqu'au consommateur final.

Un fabriquant de chaussures établi en France (A) et assujetti à la TVA, se fournit en matières premières et accessoires nécessaires à la réalisation de ses produits (cuir, semelles, machines, etc.). Le coût unitaire de fabrication d'une paire de chaussure est de 15 EUR, hors TVA.

La TVA facturée par les fournisseurs du fabriquant A, au taux de 19,6% en France, est de : 15 x 19,6% = 2,94 EUR (TVA déductible pour A). Le coût total de fabrication d'une paire de chaussure pour A revient à 17,94 EUR.

Le fabricant A vend ses chaussures à un commerçant français (B) assujetti à la TVA pour un montant de 50 EUR par paire de chaussure, hors TVA. La TVA facturée par A à B est de : 50 x 19,6% = 9,8% (TVA collectée pour A, TVA déductible pour B). Le coût total d'acquisition de la paire de chaussure pour B revient à 59,8 EUR.

La TVA due au Trésor par A sera égale à la TVA collectée moins la TVA déductible : 9,8 – 2,94 = 6,86 EUR

Le commerçant B revend la paire de chaussure au consommateur final C pour 100 EUR, hors TVA. La TVA facturée par B à C est de 100 x 19,6 = 19,60 EUR (TVA collectée pour B). Le prix d'achat de la paire de chaussure pour C est de 119,60 EUR (aucune TVA déductible pour C qui n'est pas assujetti à la TVA en tant que consommateur).

La TVA due au Trésor par B sera égale à la TVA collectée moins la TVA déductible : 19,6 – 9,8 = 9,8 EUR.

	A ----------	B ----------	C
Prix (TVA incl.)	17,94	59,80	119,60
Valeur ajoutée	35	50	aucune
TVA due	6,86	9,8	aucune

Il convient de relever que la TVA due est assise sur la valeur ajoutée réalisée par chaque opérateur :

- Pour A : marge de 35 EUR, et TVA due de 6,86 EUR correspondant à 19,6% de 35 EUR ;

- Pour B : marge de 50 et TVA due de 9,8 EUR correspondant à 19,6% de 50 EUR.

Cet exemple chiffré nous montre que l'appellation « taxe sur la valeur ajoutée » correspond à une taxe assise sur le profit net réalisé par chaque assujetti.

Pour les ventes à l'exportation, il y a exemption de la taxe : l'exportateur ayant réglé la taxe à l'achat est en droit de déduire la taxe qu'il déduirait dans les opérations internes.

A titre d'exemple, les ventes à l'exportation sont des opérations qui rentrent dans le champ d'application de la TVA mais qui sont exonérées. Parallèlement à cela, la TVA facturée à l'assujetti à l'achat du bien exonéré de TVA à l'exportation ouvre droit à déduction : c'est-à-dire que le montant de la TVA à l'achat du bien est admis à venir en déduction du montant total de TVA dû par l'assujetti au Trésor.

Ce mécanisme est tiré d'une logique économique selon laquelle l'opération d'achat/vente doit être une opération économiquement neutre pour l'assujetti qui ne doit pas subir de charge de TVA sur ses opérations d'achat/vente.

Tout l'art de la fraude en matière de TVA consiste à créer de la TVA déductible (ou « TVA d'amont »), soit inexistante sur le plan économique, soit existante mais dans des proportions majorées grâce à des manœuvres frauduleuses, ou à plus grande échelle, à obtenir du crédit d'impôt fictif.

Le crédit d'impôt fictif est évidemment plus rentable et peut impliquer dans un contexte international le recours à des sociétés de façade ou fictives appelées « *taxi* », c'est-à-dire celui qui fait la taxe.

Le taxi vend à l'exportation pour un prix fictif (généralement très supérieur au prix du marché) et demande ensuite auprès du Trésor le remboursement de la TVA subie qui est supposé avoir grevé le bien à l'exportation.

L'élément constitutif de « *remise de la chose* » consiste dans l'octroi d'une TVA d'amont supérieure à celle qu'elle aurait dû être en l'absence de moyens frauduleux au détriment du Trésor public.

La créativité des escrocs en matière fiscale a échafaudé des combinaisons d'une grande sophistication, tels l'aller-retour et le tourniquet.

Dans l'aller-retour, l'escroc utilise deux armes fictives, la marchandise étant vendue avec TVA puis rachetée sans TVA.

Le « *Carrousel TVA* » ou (tourniquet) est un montage frauduleux qui met en scène plusieurs entités économiques de divers pays (deux ou plus) de la communauté européenne. Il suppose l'existence d'entreprises éphémères (« taxis ») ayant pour seule fonction d'établir des factures fournisseurs afin de permettre aux entreprises clientes de récupérer la TVA ainsi facturée mais non payée à l'Etat.

Rappelons tout d'abord qu'en vertu de l'article 262 ter, I-1°, du Code général des impôts (« **CGI** »), les livraisons intracommunautaires effectuées à titre onéreux, entre vendeur assujetti et acquéreur assujetti ou personne morale ne bénéficiant pas dans son Etat du régime dérogatoire, sont exonérées de TVA dans l'Etat membre de départ du bien.

La fraude "carrousel" est une fraude à la TVA organisée entre plusieurs entreprises d'une même chaîne commerciale, le plus souvent établies dans au moins deux Etats membres de l'Union européenne, en vue d'obtenir la déduction ou le remboursement de la TVA afférente à une livraison et qui n'a pas été reversée au Trésor par le fournisseur.

D'une manière très simplifiée, une entreprise A située en Espagne (ou dans tout

autre Etat membre) vend des marchandises à une entreprise B située en France. Il s'agit alors d'une livraison intracommunautaire exonérée de TVA en vertu de l'article 262 ter CGI précité.

L'entreprise B revend ces mêmes marchandises à une entreprise C, située également en France, et facture la TVA française à C à l'occasion de la cette opération de revente.

L'entreprise C déduit ou demande le remboursement de la TVA facturée par l'entreprise B (acquittée par C à B à cette occasion, mais qui n'est ensuite pas déclarée dans le chef de B). L'entreprise C revend ensuite les marchandises en question éventuellement à l'entreprise A ou à tout autre entreprise située dans un autre Etat membre en exonération de TVA.

Exemple :

A (Espagne) vend un bien 100 EUR à B (France) en exonération de TVA. B revend le bien à C 150 EUR et facture la TVA française applicable au taux de 19,6% (total de 179,4 EUR acquitté par C à B).

C n'effectue que des livraisons intra-communautaires exonérées (article 262 ter, I-1° CGI), et demande le remboursement de TVA déductible – dans notre exemple 29,40 EUR.

Le bien est ensuite revendu 200 EUR à A (ou à un autre opérateur économique de l'Union européenne) en exonération de TVA.

B a collecté de la TVA pour un montant de 29,40 EUR mais ne déclare pas ce montant.

A---------- B ----------C

Prix	75	100	150
Régime TVA	Espagne	exo	soumis TVA française
TVA due	Espagne	0	29,4
Remb. TVA à C			29,4
TVA reçue par B non déclarée		29,4	

La perte de recettes de TVA pour l'administration fiscale est égale à la TVA que C verse à B et que B s'abstient frauduleusement de reverser à l'administration fiscale (29,40 EUR dans notre exemple). C de son côté, en demande le remboursement, sur base de l'article 262 ter, I-1°CGI.

B. Les autres délits en matière d'impôts indirects

1. Les infractions relatives aux impôts analytiques sur la dépense

En matière de contributions indirectes, les infractions doivent – hormis l'hypothèse d'une transaction – être soumises aux tribunaux répressifs qui, seuls, ont compétence pour prononcer les sanctions tant fiscales que pénales. Les développements ci-dessous ne porteront que sur les cas d'application de sanctions pénales, tels que définis aux articles 1810 à 1821 CGI.

Ils comprennent, outre les infractions constituées par la détention ou la vente d'ouvrages d'or, d'argent ou de platines marqués de faux poinçons ou portant des marques de poinçon déformées, des infractions relatives, respectivement, au régime de l'alcool, à la prohibition de certaines liqueurs, et au monopole des tabacs et des allumettes.

Sous réserve de dispositions particulières, ces infractions sont punies, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'un emprisonnement de six mois, qui est obligatoirement prononcé en cas de récidive. Elles donnent lieu de

surcroît, à la saisie et à la confiscation des moyens de transport, récipients, ustensiles, machines ou appareils utilisés par des contrevenants.

Le tribunal peut, en vertu de l'article 1817 CGI, prononcer les peines complémentaires prévues à l'article 1750 CGI et ordonner l'affichage du jugement pour toutes les infractions relatives à la déclaration de récolte ou de stock des vins (article 1818 CGI).

a. Les infractions au régime de l'alcool

Les infractions en matière de fabrication consistent, notamment, à produire de l'alcool ou à distiller des eaux-de-vie à Paris, ou en d'autres localités où ces opérations sont interdites (article 1810-5° CGI), ou à frauder dans les distilleries à l'aide de souterrains ou tout autre moyen d'adduction ou d'évacuation dissimulés d'alcool (article 1810-4° CGI).

Les infractions en matière de transport des produits sont constituées par l'absence de déclaration d'enlèvement, l'utilisation d'une expédition altérée ou obtenue frauduleusement, par la circulation, autrement que sous acquit-à-caution, de spiritueux destinés à la consommation de la bouche, dont le conditionnement n'est pas conforme aux dispositions de l'article 464 bis CGI, ou encore par le fait, pour les expéditeurs de boissons, de se soustraire aux dispositions de l'article 444 CGI qui autorise l'administration à exiger d'eux qu'ils substituent aux titres de mouvement l'apposition, sur les récipients, de capsules, empreintes ou vignettes représentatives des droits indirects (article 1810-3° CGI).

Les infractions relatives à la nature des produits concernent, notamment, d'une part l'altération frauduleuse de la densité des eaux-de-vie ou spiritueux ou le mélange à l'alcool éthylique de produits qui lui sont assimilés du point de vue fiscal (mélange interdit par l'article 402 CGI) ; d'autre part les manœuvres de toutes sortes tendant à revivifier des alcools dénaturés, à utiliser des substances dénaturantes non conformes aux prescriptions légales ou à préparer des spiritueux contenant des alcools dénaturés (article 1810-6° et 7° CGI).

Les infractions relatives aux alambics relèvent, les unes du droit commun établi par l'article 1810 CGI ; les autres de dispositions particulières.

Le régime de droit commun concerne :

- la fabrication, le transport, la vente ou la détention sans déclaration d'alambic ou portion d'alambic (article 1810-1°CGI) ;

- l'emploi d'alambics non déclarés, infraction dont la responsabilité incombe à la fois aux propriétaires, exploitants, utilisateurs et conducteurs de ces appareils et aux personnes pour lesquelles ils ont été utilisés ;

- la distillation au moyen d'alambics non munis de compteurs réglementaires ainsi que les manœuvres tendant à perturber le fonctionnement des compteurs ou à fausser volontairement leurs indications (article 1810-2°CGI).

Le régime particulier établi par l'article 1813 CGI s'applique à deux sortes d'infractions. Tout d'abord il sanctionne tout manquement aux dispositions mentionnées à l'article 306 CGI, notamment :

- importation, acquisition, location, réparation ou transformation d'alambic ou de portion d'alambic sans autorisation expresse et préalable du service des impôts ;

- cession accidentelle par un particulier de tels appareils ou portions d'appareils sans indiquer à l'administration, dans les quinze jours de la cession, le nom et le domicile de l'acquéreur.

En second lieu, l'article 1813 CGI punit toute personne qui a utilisé à titre professionnel un appareil de distillation ambulant sans bénéficier d'une dérogation individuelle accordée par arrêté préfectoral sur proposition du directeur des services fiscaux dans les conditions prévues par l'article 311 bis CGI.

Ces deux catégories d'infractions sont passibles d'une amende de 150 EUR à 7.500 EUR, qui, en cas de récidive, peut être portée18.500 EUR et s'accompagner d'une peine d'emprisonnement d'un mois à un an.

Selon le dernier alinéa de l'article 1813 CGI, est considéré comme en état de récidive légale celui qui commet l'un des délits visés par ledit article dans les cinq ans qui suivent la date à laquelle est devenue définitive une condamnation qu'il a encourue en raison d'un délit commis en matière soit de police des débits de boissons, soit de législation relative à l'ivresse ou à l'alcoolisme.

b. Les infractions aux dispositions prohibant certaines liqueurs ou réglementant certaines essences

Ces infractions sont régies par l'article 1812 CGI.

Les opérations portant par l'absinthe et les liqueurs similaires – fabrication, vente et circulation – sont prohibées en vertu de la loi du 16 mars 1915, modifiée par celle du 17 juillet 1922. Les contrevenants encourent, en principe, une amende de 18.000 EUR, sur base de la requête du Ministère public.

Les infractions relatives à la réglementation des essences pouvant servir à la fabrication de boissons alcooliques concernent, notamment, les essences d'anis, de badiane, de fenouil, d'hysope, d'absinthe et produits assimilés. La réglementation visée par l'article 1812 CGI détermine les conditions dans lesquelles peuvent s'effectuer l'importation, la fabrication, la circulation, la détention et la vente de ces substances.

De plus, le tribunal correctionnel prononce, dans tous les cas, la confiscation des marchandises et des moyens de transport utilisés pour commettre l'infraction. La récidive entraîne le doublement de l'amende, l'obligation pour le tribunal de prononcer une peine d'emprisonnement ainsi que la fermeture définitive de l'établissement.

c. Les infractions au monopole des tabacs et des allumettes

Les infractions au monopole des tabacs et des allumettes font tomber leurs auteurs sous le coup des pénalités prévues par l'article 1810 CGI – peine d'emprisonnement de six mois.

Les infractions concernant les tabacs consistent, tout d'abord, à fabriquer ceux-ci de manière frauduleuse. Sont présumés se livrer à cette activité : ceux qui détiennent simultanément, d'une part des matériels de fabrication et, d'autre part, soit des tabacs en feuilles ou en préparation, soit plus de 10 kg de tabac fabriqués ; ceux qui, dans un but lucratif, fabriquent des cigarettes avec du tabac à fumer, ou encore les préposés de l'administration qui falsifient les tabacs manufacturés. Est également punissable le fait de détenir, de vendre ou de transporter en fraude des tabacs fabriqués.

Les infractions concernant les allumettes comprennent :

- le fait de fabriquer, détenir, transporter ou commercialiser soit des allumettes de fraude, soit des mélanges chimiques permettant de confectionner des têtes d'allumettes, soit des boites munies d'un frottoir d'allumage ;

- la détention frauduleuse et simultanée de matériel de fabrication et d'allumettes ou de matières utilisables pour la confection d'allumettes.

2. Les infractions relatives aux impôts synthétiques

Outre l'escroquerie à la TVA étudiée ci-avant, la principale infraction relative aux impôts synthétiques est la récidive spéciale en matière de taxes sur le chiffre d'affaires, sanctionnée par l'article 1789 CGI.

La récidive spéciale est celle du contrevenant qui, ayant encouru depuis moins de trois mois une amende fiscale en raison de l'une des infractions définies ci-dessous,

commet intentionnellement une nouvelle infraction. Les infractions en cause sont constituées par :

- le défaut de production d'un document (article 1725 CGI) ;

- l'inexactitude des renseignements fournis dans un document (article 1726 CGI) ;

- les insuffisances, inexactitudes ou omissions entachant une déclaration, lorsque la mauvaise foi du contribuable est établie (article 1731 CGI) ;

- le refus de communication (article 1740 CGI), et

- l'inobservation de l'une des infractions suivantes :

    - Article 286 CGI : déclarations d'existence et obligations comptables des redevables de la TVA ;

    - 290 bis CGI : formalités exigées des redevables de la TVA qui effectuent des achats auprès d'exploitants agricoles bénéficiaires du remboursement forfaitaire ;

    - 302 sexies CGI : obligations déclaratives et comptables des entreprises bénéficiant du régime du forfait.

Bien que les diverses infractions initialement commises aient été sanctionnées par des amendes fiscales, prononcées par l'administration sous le contrôle du juge administratif, le récidiviste peut, à la requête de l'administration, être traduit devant le tribunal correctionnel qui, indépendamment de la pénalité fiscale pour manœuvre frauduleuse, qu'il prononce à son encontre en vertu de l'article 1789 CGI, le condamne à un emprisonnement de six mois.

En outre, le tribunal peut, à la demande de l'administration, ordonner la publication et l'affichage du jugement. L'article 1789 CGI prévoit in fine que l'auteur de l'infraction

peut bénéficier des circonstances atténuantes, même en cas de récidive, mais uniquement en ce qui concerne la peine d'emprisonnement.

Après avoir passé en revue le régime général de la fraude fiscale de droit français et de l'escroquerie fiscale de droit luxembourgeois, puis après avoir détaillé les autres délits pénaux fiscaux, seront étudiées dans le chapitre suivant les différences de conception entre le droit pénal français et le droit pénal luxembourgeois.

CHAPITRE II : LES DIFFERENCES DE CONCEPTION FRANCE/LUXEMBOURG

Les approches françaises et luxembourgeoises sur le contenu du concept de « délit pénal fiscal » diffèrent l'une de l'autre. La France a traditionnellement eu une acception plus étendue du délit de fraude fiscale que la récente incrimination luxembourgeoise d'escroquerie fiscale.

Afin de mettre en perspective les différences françaises et luxembourgeoises en matière de délits pénaux fiscaux, nous comparerons dans la présente section les différences entre les éléments constitutifs des délits pénaux fiscaux sanctionnés par une peine d'emprisonnement en droits français et luxembourgeois (Section 1). Ceci nous permettra ensuite d'envisager les délits pénaux fiscaux luxembourgeois non sanctionnés par une peine d'emprisonnement (Section 2).

Section 1 : Comparaison des délits sanctionnés par une peine privative de liberté

Cette première section a pour objet de comparer les différences entre les éléments constitutifs du délit de fraude fiscale de droit français et d'escroquerie fiscale de droit luxembourgeois. Nous analyserons successivement l'élément matériel (Paragraphe 1) et l'élément moral (Paragraphe 2) pour chaque incrimination.

Paragraphe 1 : Distinction entre l'élément matériel en droits français et luxembourgeois

Force est de constater que le Grand-Duché de Luxembourg a, jusqu'à aujourd'hui, eu vis-à-vis de l'étranger une position non-équivoque sur l'absence de sanction pénale à l'encontre des comportements fiscaux frauduleux non accompagnés de fraude caractérisée[106].

[106] Doc. parl. n°3478, I, p.2

Ceci est traduit en droit interne luxembourgeois par l'emploi systématique de manœuvres frauduleuses (A), portant sur un montant significatif d'impôts (B). Un tel degré de fraude caractérisée quant aux manœuvres exigées et aux montants en jeu n'intervient pas dans l'élément matériel prévu en droit français.

A. L'exigence de manœuvres frauduleuses « *systématiques* »

Lorsque l'astuce et l'ingéniosité accompagnent la tromperie, on délaisse le terrain de la fraude fiscale pour entrer dans celui de la fraude fiscale caractérisée : l'escroquerie fiscale. L'escroquerie fiscale requiert des stratagèmes, un certain degré d'habileté qui interfère sur le domaine de la tromperie.

Ce sera donc le degré de scientificité employé par le fraudeur fiscal qui commandera la qualification juridique du délit d'escroquerie fiscale, un tel degré de fraude caractérisée n'étant pas requis en droit français.

1. L'absence de fraude « *caractérisée* » en droit français

L'article 1741 du Code Général des Impôts (« **CGI** ») dispose : « *(…) 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 organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manœuvre frauduleuse, est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'une amende de 37.500 € et d'un emprisonnement de cinq ans. Lorsque les faits ont été réalisés ou facilités au moyen soit d'achats ou de vente sans facture, soit de factures ne se rapportant pas à des opérations réelles, ou qu'ils ont eu pour objet d'obtenir de l'Etat des remboursements injustifiés, leur auteur est passible d'une amende de 75.000 € et d'un emprisonnement de cinq ans. (…) En cas de récidive dans le délai de cinq ans, le contribuable est puni d'une amende de 100.000 € et d'un emprisonnement de dix ans. (…)* ».

Le droit français fait référence à la soustraction frauduleuse, ou à la tentative de soustraction frauduleuse, à l'impôt. Le texte est très large par rapport à son pendant luxembourgeois, puisque le texte prévoit une catégorie balai : « *soit en agissant de toute autre manière frauduleuse* ». La fraude fiscale caractérisée n'est pas requise en droit français, contrairement à ce qui a été prévu en droit luxembourgeois.

2. Un délit fiscal « caractérisé » en droit luxembourgeois

L'alinéa 5 du paragraphe 396 de la Loi Générale Impôt (« **LGI** ») du 21 mai 1931, telle que modifiée par la loi du 22 décembre 1993 sur l'escroquerie fiscale en matière d'impôts[107], dispose que l'escroquerie fiscale doit en outre avoir été commise par « *l'emploi systématique de manœuvres frauduleuses* ». Le terme « *systématique* », ainsi que le fait remarquer à juste titre le Conseil d'Etat[108], pouvant revêtir différentes significations.

S'agit-il de la signification conférée à ce terme en sciences naturelles où le systémisme renvoie à la fois à l'idée des phénomènes complexes et indépendants, ainsi qu'à l'idée de l'insertion de ceux-ci dans un système qui permet d'assurer leur unité fondamentale ? Dans cette optique, est « *systématique* » celui qui agit de manière cohérente. C'est l'idée de « *la combinaison d'éléments qui se coordonnent pour concourir au résultat* »[109].

Ou s'agit-il de la signification conférée à ce terme dans le langage courant et suivant lequel un acte est accompli un certain nombre de fois ? Dans cette optique, la fraude serait punie comme escroquerie fiscale parce qu'elle aurait été commise de façon répétée. Cette zone d'ombre laissée par le législateur a été renforcée par la notion d'escroquerie portant sur des « *montants significatifs* ».

[107] Code fiscal luxembourgeois – Volume 1
[108] Doc. parl. 3478 (2), 1993-1994, p.4
[109] Commentaire du gouvernement luxembourgeois, doc. parl. 3478, 1990-1991, p.3

B. Le critère de « montants significatifs »

1. Un critère inconnu du droit français

L'article 1741, alinéa 2 du CGI, dispose : « *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 EUR* ». Il ne s'agit donc pas d'un montant significatif, mais d'un plancher minimum à partir duquel les agissements du fraudeur rentrent dans le champ d'application du texte.

Cette différence de conception sur les montants requis pour caractériser un délit pénal fiscal dans les deux Etats est symbolique de la philosophie pénale fiscale qui anime chaque Etat : le principe en France nous semble être la poursuite (à partir de 153 EUR de droits fraudés), alors qu'au Luxembourg, la fraude doit porter sur un montant « *significatif* », concept peu précis mais qui indique toutefois un certain niveau d'impôt éludé.

La dissimulation matérielle visée par l'article 1741, alinéa 2 du CGI, porte notamment sur les bénéfices. Elle est obtenue directement par la minoration du chiffre d'affaires ou indirectement par la majoration des charges. La minoration des recettes peut être réalisée (le plus souvent en pratique) au moyen de ventes sans factures ou d'irrégularités comptables. Les minorations de stocks en fin d'exercice portent sur les quantités ou valeur. Les majorations de charges affectent les frais généraux, les immobilisations, amorties sur une base supérieure au prix de revient, et les achats.

La dissimulation juridique s'opère par un acte déguisé ou un acte fictif. La dissimulation par acte déguisé se ramène à l'abus de droit. Dans cette hypothèse, les parties s'entendent pour cacher la véritable nature d'un contrat. Prenons un exemple tiré de la jurisprudence du Conseil d'Etat français en matière d'impôt sur le revenu :

« *La société Z a signé le 23 juin 1971 un contrat avec la société Y, dont le siège est à Genève (Suisse), prévoyant l'engagement de Mme X au titre des présentations de la pièce 1 à Londres à l'automne 1971, moyennant une rémunération de ses services, fixée pour la période de représentations ; que l'artiste française a, le lendemain 24 juin, donné son accord aux termes dudit contrat par l'intermédiaire de son agent à Londres et, enfin, a signé le surlendemain 25 juin, avec la société Y un contrat aux termes duquel cette société rémunérait les services que l'artiste accomplirait pour son compte dans tous les pays, à l'exception de la France, moyennant un salaire fixe garanti très nettement inférieur aux cachets prévus dans le contrat conclu entre le producteur anglais et la société Y ;*

Qu'il résulte du rapprochement de ces deux contrats, de leurs dates, et de leurs conditions de négociation que l'engagement de Madame X pour la représentation d'une pièce à Londres à l'automne 1971 a été effectuée par l'intermédiaire de ses agents français et anglais et avec la participation directe de l'artiste, sans que la société suisse Y ait joué un rôle dans ledit engagement que la société Y, qui est simplement domiciliée à Genève, n'y dispose d'aucun moyen lui permettant l'exercice effectif de la profession d'agent de représentation ou d'intermédiaire pour l'engagement des artistes ;

Qu'en faisant état de l'ensemble des circonstances susrelatées, l'administration apporte la preuve que le contrat passé, le 25 juin 1971, entre la société Y et Madame X avait bien pour effet de permettre à celle-ci de dissimuler une partie des sommes effectivement payées par le producteur anglais ;

Que c'est dès lors à bon droit que l'administration a réintégré dans le revenu imposable de Mme X la différence entre le montant des rémunérations versées par le producteur anglais et les salaires déclarés comme perçus par la société Y. »[110]

Un tel critère plancher n'est pas prévu en droit luxembourgeois, au contraire la fraude doit porter sur un montant « *significatif* » d'impôt.

[110] CE, 19 janvier 1983, n°3, p.190 et J. Cosson, La fraude par opérations fictives, GP 1979, p.81

2. Un critère difficile à définir en droit luxembourgeois

Il est important de relever que l'escroquerie fiscale luxembourgeoise doit porter sur un « *montant significatif* » d'impôt, et les manœuvres doivent avoir été employées de façon « *systématique* », ce qui renvoit à une combinaison d'éléments qui se coordonnent pour concourir au résultat ou de manière à former un ensemble.

Or, rien dans le texte de l'alinéa 5 du paragraphe 396 LGI ne définit les termes de « *montant significatif* » d'impôt.

Le Conseil d'Etat luxembourgeois avait pourtant rappelé[111] que le principe de la légalité des incriminations et des peines consacrés par les articles 12 et 14 de la Constitution du Grand-Duché de Luxembourg veut que le législateur définisse les infractions avec clarté, le droit pénal étant d'interprétation stricte, et s'est déclaré formellement opposé, à défaut de précision, au texte gouvernemental prévoyant que l'escroquerie devait porter sur « *un montant significatif d'impôt* ».

Le Conseil d'Etat luxembourgeois avait proposé de modifier le projet de loi 3478 relatif à l'escroquerie en matière pénale sur ce point, en suggérant d'introduire comme élément constitutif du délit d'escroquerie fiscale deux critères de pourcentage sur base du montant d'impôt annuel fraudé :

- un montant annuel d'impôt supérieur à 5.000.000 LUF[112] ;

- un montant dépassant le seuil de plus de 25% l'impôt annuel dû.

Le Conseil d'Etat avait proposé que le seuil de 5.000.000 puisse être adapté annuellement par la loi budgétaire.

L'ABBL (Association des banques et de banquiers, Luxembourg), quant à elle, avait suggéré l'abandon du critère de pourcentage, puisqu'il dépend essentiellement des

[111] Doc. parl. N°3478, I, 1991-1992, p. 8 et 9
[112] Correspondant à un montant de 123.950 €, sur base d'un taux de conversion 1€ = 40,3399 LUF

circonstances étrangères au fait punissable et risquerait d'appliquer l'infraction à des montants très réduits.

Le rapporteur du projet de loi 3478 avait insisté sur la nécessité de placer la discussion autour du montant en son contexte national aussi bien qu'international.

Bien que les débats parlementaires menèrent à de vives controverses sur le sujet, le législateur luxembourgeois a toutefois adopté le terme de « montant significatif » en matière d 'escroquerie fiscale.

La Cour Constitutionnelle luxembourgeoise a clairement rappelé le principe de la légalité criminelle dans son arrêt numéro 12[113] :

« *Considérant que le principe de la légalité de la peine entraîne la nécessité de définir les infractions en termes suffisamment clairs et précis pour en exclure l'arbitraire et permettre aux intéressés de mesurer exactement la nature et le type des agissements sanctionnables ; que le principe de la spécification de l'incrimination est partant le corollaire de celui de la légalité de la peine consacrée par l'article 14 de la Constitution* ». Le principe est rappelé sans équivoque.

Par contre, la Cour a également jugé que : « *Considérant qu'une marge d'indétermination dans la formulation de comportement illicites n'affecte pas le principe de la spécification de l'incrimination si comme en l'espèce leur concrétisation peut raisonnablement se faire grâce à des critères <u>logiques, techniques, et d'expérience professionnelle</u> qui permettent de prévoir avec sûreté suffisante les caractéristiques essentielles des conduites constitutives de l'infraction visée.* »

Dès lors, le fait que la fraude porte sur un montant significatif d'impôt, soit en montant absolu, soit en pourcentage de l'impôt annuel dû, peut-il être apprécié à l'égard des critères logiques, techniques et d'expérience professionnelle, et permet de savoir avec sûreté suffisante la conduite répréhensible ?

[113] Cour constitutionnelle, arrêt n° 12/02, 22 mars 20 02

a. Une fraude qui porte sur un montant significatif en montant absolu

Mais comment évaluer ce montant absolu ?

Selon le seul jugement luxembourgeois rendu à ce jour sur l'escroquerie fiscale par la chambre correctionnelle du Tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg du 14 février 2002, le montant de l'impôt éludé était de 513.250 €. Peut-on dès lors conclure que tout impôt éludé pour un montant absolu supérieur à 513.250 € constituerait désormais le seuil à partir duquel l'élément matériel de l'infraction serait constitué ?

Et qu'a contrario tout montant d'impôt éludé inférieur à 513.250 € ne serait pas constitutif d'un montant absolu d'escroquerie fiscale ? Il nous semble qu'une telle affirmation aussi tranchée sur la question n'est pas satisfaisante. Elle est toujours soumise à l'alea d'une autre décision jurisprudentielle, et donc à l'arbitraire du juge pénal luxembourgeois. L'imprécision du texte de loi nécessiterait une intervention du législateur sur ce point.

Les critères développés par la Cour Constitutionnelle dans son arrêt n° 12 du 22 mars 2002 sont les suivants :

- logique : conforme aux règles de logique, conforme aux règles de la raison, cohérent[114] ;

- technique : qui appartient en propre à un art, à une science ou à ses applications, à un métier[115] ;

- expérience : connaissance acquise par une longue pratique jointe à l'observation[116] ;

[114] Définition du Petit Larousse
[115] Définition du Petit Larousse
[116] Définition du Petit Larousse

- professionnelle : qui a rapport à une profession donnée[117].

Aucun des critères imaginés par la Cour Constitutionnelle ne nous semble apporter de réponse satisfaisante permettant de respecter le principe de la légalité criminelle et de la spécification de l'incrimination.

b. Une fraude qui porte sur un montant significatif en rapport avec le chiffre d'affaire annuel dû

Lors des débats sur le projet de la loi relative à l'escroquerie en matière fiscale, le Conseil d'Etat luxembourgeois avait fermement insisté dans son avis complémentaire du 16 novembre 1993 :

« *Pour le moins si le montant fraudé doit être objectivement significatif ou s'il doit être significatif par rapport au montant éludé. Comme il nous semble que les auteurs du projet entendent sanctionner les deux situations, il est proposé d'ajouter à l'article sous examen le mot « impôt » le mot « soit en montant absolu, soit en rapport avec l'impôt annuel dû* ».

Soucieux d'élaborer un texte qui satisfait à l'exigence de la légalité criminelle et qui ne fait pas dépendre l'infraction de circonstances étrangères ou risque d'appliquer l'infraction à des montants très réduits, le législateur a en fin de compte adopté comme critère que le montant soit significatif soit en montant absolu, soit en rapport avec l'impôt annuel dû .»

Dans le jugement de la chambre correctionnelle du Tribunal d'arrondissement de Luxembourg du 14 février 2002, le montant d'impôt éludé correspondait à 41,75% du montant d'impôt dû. Le même raisonnement appliqué à propos du montant absolu d'impôt plus-haut, s'applique ici.

Afin de bien délimiter le permis du répréhensible, et de protéger le citoyen contre l'arbitraire du juge, la loi doit dès lors définir avec précision les éléments constitutifs

[117] Définition du Petit Larousse

d'une infraction en termes clairs et précis afin que le citoyen contribuable sache à l'avance si un acte est répréhensible ou non.

Pour l'illustration du propos, nous prendrons un exemple simple décrit ci-après : tout automobiliste circulant à une vitesse supérieure à 50 km/heure en ville est passible d'une contravention. Le législateur ne pourrait pas se permettre de disposer que toute personne circulant « trop vite » serait passible d'une contravention. Il faut donc une norme objective et logique, indépendante du pouvoir arbitraire du juge.

Les critères de la Cour Constitutionnelle dans son arrêt n° 12/02 du 22 mars 2002 précité sont rappelés ci-après :

« *Considérant qu'une marge d'indétermination dans la formulation de comportements illicites n'affecte pas le principe de la spécification de l'incrimination si comme en l'espèce leur concrétisation peut raisonnablement se faire grâce à des critères logiques, techniques, et d'expérience professionnelle qui permettent de prévoir avec sûreté suffisante les caractéristiques essentielles des conduites constitutives de l'infraction visée.* »

Ici également, les critères de la Cour Constitutionnelle ne nous semblent pas pertinents en matière de visibilité du montant significatif par rapport à l'impôt dû.

Nous rappellerons la position de la Cour Constitutionnelle dans son arrêt du 22 mars 2002 : « *Toute personne doit pouvoir prévoir avec une sûreté suffisante les caractéristiques essentielles des conduites constitutives de l'infraction visée* ».

Tel n'est manifestement pas le cas en l'état actuel du droit positif luxembourgeois. Il faudra ainsi compter avec une approche pragmatique des juridictions luxembourgeoises pour définir les contours d'un délit dont les éléments constitutifs nous semblent à ce jour flous, entraînant une insécurité juridique indéniable pour le contribuable luxembourgeois.

<u>Paragraphe 2</u> : Distinction entre l'élément moral de droit français et de droit luxembourgeois

L'élément intentionnel est l'élément le plus délicat à analyser en droit interne. Nous relèverons ici une possible différence entre l'élément moral français et l'élément moral luxembourgeois : le dol spécial (A). Se pose également la question du dol requis pour le banquier complice en droits français et luxembourgeois (B).

A. Le dol spécial requis pour l'auteur principal du délit en droit luxembourgeois?

S'il ne fait pas de doute qu'on ne saurait ni frauder, ni escroquer par ignorance, la question reste sur la nature du dol requis pour caractériser l'infraction d'escroquerie fiscale par rapport à la fraude fiscale de droit français. Faut-il la simple volonté d'accomplir un acte illégal ou faut-il une volonté frauduleuse qualifiée, en relation et en proportion avec l'emploi de manœuvres frauduleuses systématique et portant sur un montant significatif d'impôt ?

1. La volonté consciente du dessein criminel

En ce qui concerne le délit pénal d'escroquerie fiscale, il pourrait être légitime de penser que la volonté consciente de violer la loi fiscale ne suffit pas (dol général), et que le contribuable ait eu la volonté d'obtenir un résultat déterminé (dol spécial) : ce dol spécial devrait être la volonté du contribuable de se soustraire frauduleusement au paiement de tout ou partie de la cote d'impôt, telle qu'elle découle des prescriptions de la loi fiscale.

Cette analyse peut se justifier sur base du paragraphe 396 alinéa 5 de la Loi Générale Impôt (« **LGI** ») du 21 mai 1931, telle que modifiée par la loi du 22 décembre 1993 sur l'escroquerie fiscale en matière d'impôts[118], car celui-ci exige que les manœuvres frauduleuses « *tendent à dissimuler des faits pertinents à l'autorité ou à le persuader de faits inexacts* ».

[118] Code fiscal luxembourgeois – Volume 1

2. Une distinction artificielle

Sur le plan du droit fiscal général, l'opposition entre le dol général et le dol spécial nous paraît peu scientifique: la notion de dol général fait double emploi avec la notion de dol spécial dans laquelle elle est incluse ; par ailleurs, l'on ne voit guère de raisons pour lesquelles un contribuable enfreindrait la loi fiscale à l'insu du fisc, si ce n'est pour frauder ce dernier.

Dans une mise en perspective des droits français et luxembourgeois sur cette question, la seule différence que nous pourrions éventuellement noter relève d'une volonté d'obtenir un résultat déterminé (dol spécial) en droit luxembourgeois, que ne connait pas le droit français. Toutefois, le but de l'escroc fiscal luxembourgeois étant toujours l'évitement frauduleux de l'impôt, on voit difficilement ce qui pourrait justifier chez l'escroc fiscal luxembourgeois la volonté d'un obtenir un résultat déterminé par rapport au fraudeur fiscal de droit français.

B. Quel dol pour le banquier complice luxembourgeois?[119]

Pour que la participation du banquier au délit de fraude fiscale ou d'escroquerie fiscale soit punissable, il faudra prouver qu'il a coopéré sciemment et volontairement à l'exécution de l'infraction. Connaissance et volonté sont les mots clés en la matière, la jurisprudence luxembourgeoise l'ayant rappelé à plusieurs reprises[120]. Dans le plus grand nombre des cas, la connaissance implique la volonté; nous traiterons donc les deux moyens ensemble.

Il faut que le complice ait su, sur la base des circonstances de fait de la cause, que les actes devraient servir à la perpétration d'un délit et qu'il ait eu la volonté d'agir en vue de réaliser l'infraction. La jurisprudence luxembourgeoise parle de « *concert*

[119] Voir *infra le problème de la complicité du banquier en droit pénal international* Titre I/Chapitre II/Section 1/Paragraphe 2
[120] TA Luxembourg, 29 avril 1993, n°698/93 non publié

préalable ou concomitant »[121] , d'actes faits « *sciemment en vue de la réalisation du délit* »[122], de « *lien moral, d'association de volonté* »[123].

Pour que les actes de participation soient punissables, il faut qu'ils aient été exécutés dans le dessein commun de produire une infraction déterminée : « *les participants doivent avoir la volonté d'agir et leur volonté doit avoir une direction unique* » [124].

Les actes de participation doivent avoir été exécutés avec le dessein de produire telle infraction déterminée. La « *connaissance spéciale* » à laquelle la jurisprudence luxembourgeoise se réfère[125], exige-t-elle que le banquier sache avec certitude, au moment de sa participation, que son aide et son assistance serviront à commettre l'infraction ?

Cette question est déterminante, car l'on peut raisonnablement supposer que le client de la banque répugnera à dévoiler de lui-même ses stratagèmes frauduleux à son banquier. Celui-ci restant dans l'ignorance, peut-être volontaire, pour le moins confortable pénalement, des desseins de son client, pourrait échapper aux poursuites pénales, au motif de son absence de connaissance du caractère délictueux des actes de son client[126].

Il n'est pas discuté que l'intention du banquier luxembourgeois participant n'est pas nécessairement l'intention de l'auteur principal : si l'incrimination semblait prévoir un dol spécial pour l'auteur principal, celui-ci ne nous semblerait toutefois pas exigé pour le participant[127]. Il suffirait de caractériser le dol général dans le chef du banquier luxembourgeois participant afin de l'incriminer valablement.

---

[121] CSJ (appel), 21 juin 1913, P 9, p. 197
[122] TA Luxembourg, 9 juillet 1991, n°1357/91 non publié
[123] TA Luxembourg, 23 avril 1993, n°698/93 non publié
[124] TA Luxembourg, 23 avril 1993, n°698/93 non publié
[125] TA Luxembourg, 5 décembre 1995, n°2472/95 non publié
[126] Alain Steichen, *La responsabilité du banquier pour assistance à l'escroquerie fiscale de ses clients*, Annales du droit luxembourgeois 1996, vol.6, p.133
[127] Commission belge pour la révision du Code pénal, Rapport, juin 1979, p. 61

Section 2 : Les infractions fiscales luxembourgeoises non sanctionnées par une peine privative de liberté

Une des spécificités du droit pénal fiscal luxembourgeois par rapport au droit français est la superposition d'incriminations qui suivraient la courbe d'une graduation du comportement frauduleux du contribuable luxembourgeois. Dans la mesure où il est difficile de prouver l'élément intentionnel, reconnu en doctrine comme l'élément le plus délicat à délimiter et à caractériser, le législateur luxembourgeois a opté pour une approche pragmatique en créant une échelle des comportements fiscaux pénalement répréhensibles.

Ce panel d'infractions pénales fiscales sera passé en revue (Paragraphe 1), afin d'analyser si ce catalogue d'incriminations est de nature délictuelle ou contraventionnelle (Paragraphe 2).

Paragraphe 1 : Catalogue des autres infractions fiscales en droit luxembourgeois

Les incriminations de fraude fiscale intentionnelle (A), de minoration non-intentionnelle de la cote d'impôt (B) et le délit contre l'ordre fiscal (C) seront étudiées successivement ci-après.

A. La fraude fiscale

Suivant le paragraphe 396 alinéa 1er LGI sera puni de fraude fiscale « *quiconque se procure ou procure à autrui des avantages fiscaux injustifiés ou qui occasionne intentionnellement la réduction de recettes fiscales.* »

Punie d'une amende pouvant aller jusqu'au quadruple des impôts éludés (paragraphe 396 alinéa 1er LGI), la fraude fiscale recouvre non seulement la fraude consommée, mais également la tentative de fraude (paragraphe 397 alinéa 1 et 2 LGI).

1. Elément matériel

L'élément matériel se ramène au constat de la transgression de la légalité, soit par action, soit par omission. La transgression de la légalité a pour effet soit une réduction de la cote d'impôt par rapport aux dispositions en vigueur, soit pour le contribuable d'avantages fiscaux non prévus par la loi.

La fraude fiscale se différencie évidemment de la fraude à la loi (paragraphe 6 de la Loi d'Adaptation Fiscale du 16 octobre 1934[128], « **LAF** ») dans la mesure où la première se trouve caractérisée par la violation de textes fiscaux. La seconde ne viole pas le texte de la loi, mais son économie (fraude à la loi). La fraude à la loi étant sanctionnée dans le cadre du paragraphe 6 LAF, elle ne peut avoir pour seule conséquence que le redressement de la base imposable du contribuable à hauteur de l'avantage fiscal que celui-ci a entendu se procurer indûment.

Si l'abus de droit se trouve ici assimilé à la fraude fiscale intentionnelle, c'est que ce n'est pas l'abus de droit en tant que tel qui se trouve sanctionné, mais les manœuvres dolosives du contribuable, lesquelles étaient destinées à induire le fisc en erreur sur le montant de la cote d'impôt à appliquer.

Les articles 396 alinéas 1 et 2 seront par exemple applicables en présence de déclarations fiscales remplies sciemment, de façon à empêcher l'administration fiscale de s'apercevoir de l'abus de droit effectué par le contribuable.

La fraude fiscale comporte de nombreux points communs avec l'escroquerie fiscale. Elle s'en distingue cependant au moins sur un point essentiel : elle n'exige pas l'emploi systématique de manœuvres frauduleuses, portant sur un montant significatif d'impôts, comme cela est exigé pour l'escroquerie fiscale.

Ici se pose précisément le problème essentiel du principe de la légalité criminelle prévu aux articles 12 et 14 de la Constitution du Grand–Duché Luxembourg :

[128] Code fiscal luxembourgeois – Volume 1

« *Toute personne doit pouvoir prévoir avec une sûreté suffisante les caractéristiques essentielles des conduites constitutives de l'infraction visée* »[129].

En l'absence de critères normatifs objectifs donnés par le législateur, les critères (arbitraires) fournis par la Cour Constitutionnelle sont rappelés ci-après pour mémoire :

« *Considérant qu'une marge d'indétermination dans la formulation de comportement illicites n'affecte pas le principe de la spécification de l'incrimination si comme en l'espèce leur concrétisation peut raisonnablement se faire grâce à des critères logiques, techniques, et d'expérience professionnelle qui permettent de prévoir avec sûreté suffisante les caractéristiques essentielles des conduites constitutives de l'infraction visée.* »

A cet endroit, aucun critère de la Cour Constitutionnelle (logique[130], technique[131], d'expérience professionnelle[132]) ne permet de déterminer avec précision les comportements délictueux qui relèvent de la fraude ou de l'escroquerie fiscale.

Ce sera donc l'administration fiscale luxembourgeoise, sous le contrôle a posteriori du juge de l'impôt, qui bénéficiera d'une marge de manœuvre dans la définition de l'élément matériel en droit interne luxembourgeois entre la fraude et l'escroquerie fiscale.

2. Elément intentionnel

Comme son intitulé l'indique, la fraude fiscale est « *intentionnelle* ». L'élément moral se ramène, dans le cadre du paragraphe 396 alinéa 1er LGI, à l'intention coupable. Ce n'est pas seulement la volonté, mais la volonté orientée vers un certain but qui est ici visée. Le mobile, par contre, est indifférent. Peu importe en effet le motif de

[129] Cour Constitutionnelle luxembourgeoise, arrêt du 22 mars 2002 précité
[130] Définition du Petit Larousse : conforme aux règles de logique ; conforme aux règles de la raison ; cohérent.
[131] Définition du Petit Larousse : qui appartient en propre à un art, à une science ou à ses applications, à un métier.
[132] Définition du Petit Larousse : connaissance acquise par une longue pratique jointe à l'observation[132], et qui a rapport à une profession donnée.

l'action, le but particulier poursuivi par le contribuable. La raison personnelle qui fait agir le contribuable est variable ; elle est fonction de la subjectivité du contribuable.

L'élément moral exige seulement que le contribuable ait eu connaissance de l'illicéité des agissements. Il faut et il suffit que le contribuable ait eu la conscience d'enfreindre les dispositions légales.

L'erreur de droit nous paraît devoir laisser intact le délit de fraude fiscale intentionnelle, en vertu du principe de la présomption légale suivant laquelle « *nul n'est censé ignoré la loi* ». Il en est cependant autrement de l'erreur de fait, parce que l'élément moral exige un certain degré de connaissance qui fait justement défaut en présence d'une erreur de fait.

Dans ce dernier cas, le contribuable est de bonne foi ; il ne fait que se tromper en toute bonne foi. Aussi, le contribuable étant censé remplir ses obligations fiscales en bon père de famille, l'erreur de fait nous paraît transformer le délit de fraude fiscale intentionnelle en délit d'imprudence.

Le délit de fraude fiscale intentionnelle équivaut par conséquent à la simple connaissance de l'acte délictueux. Ce dernier doit avoir été voulu, c'est-à-dire qu'il doit être la conséquence d'une décision prise par le contribuable dans son for intérieur : nous sommes ici en présence du simple dol général, qui se différencierait sur le plan des principes la fraude fiscale intentionnelle de l'escroquerie fiscale quant à l'élément intentionnel.

3. Sanctions applicables

La fraude fiscale comporte de nombreux points avec l'escroquerie fiscale. Elle s'en distingue cependant au moins sur un point essentiel : la fraude fiscale a été dépénalisée en ce sens qu'elle n'est plus sanctionnée par une peine d'emprisonnement, comme ceci était le cas avant l'introduction du délit d 'escroquerie fiscale en droit interne luxembourgeois (entrée en vigueur au Luxembourg le 27 décembre 1993).

La sanction principale prévue par le texte de l'article est une amende pouvant aller jusqu'au quadruple des impôts fraudés (paragraphe 396 alinéa 1er LGI, plus les intérêts de retard).

B. La minoration non intentionnelle de la cote d'impôt

La minoration non intentionnelle de la cote d'impôt (correspondant à l'ancienne infraction de « *fraude fiscale involontaire* ») est prévue par le paragraphe 402 LGI et vise le cas de celui qui, en sa qualité de contribuable, de mandataire, ou s'occupant des affaires d'un contribuable, occasionne par négligence la réduction des recettes fiscales par l'octroi ou le maintien injustifié d'avantages fiscaux.

Passible d'une amende pouvant aller jusqu'à 25.000 EUR, elle s'appliquera au contribuable occasionnant par négligence la réduction des recettes fiscales, respectivement l'octroi ou le maintien injustifiés d'avantages fiscaux. Ce qui distingue donc le paragraphe 402 (minoration non intentionnelle de la cote d'impôt) du paragraphe 396 alinéa 1er LGI (fraude fiscale) est que la première incrimination est le résultat de l'inadvertance du contribuable, tandis que le second est le fruit de son action consciente[133].

Seule la minoration de la cote d'impôt effectivement consommée sera punissable, le concept même étant réfractaire à l'idée de tentative de fraude, laquelle suppose un acte de volonté de la part du contribuable.

C. L'atteinte à l'ordre fiscal

Dans la graduation des fraudes fiscales au sens large, l'atteinte à l'ordre fiscal constitue le troisième délit fiscal de gravité moindre en matière d'impôts directs. Il est applicable dans certaines hypothèses aux contribuables qui contreviennent par négligence à une loi fiscale ou à une décision administrative rendue à l'occasion de

[133] Alain STEICHEN, *Manuel de droit fiscal général*, Tome 1, Les cours de l'Université du Luxembourg - 4e éd., Ed. Saint-Paul, 2006, p. 709

la procédure d'imposition, à condition que leur inobservation soit punissable (paragraphe 413 alinéa 1er LGI).

L'atteinte est sanctionnée même s'il n'en résulte aucune économie fiscale pour le contribuable. Le délit contre l'ordre fiscal est punissable d'une amende pouvant aller jusqu'à 2.500 EUR (paragraphe 413 alinéa 2 LGI), plus les intérêts de retard.

Paragraphe 2 : Etude de la nature de ces infractions: administratives ou pénales?

S'il ne fait aucun doute que nous sommes en présence d'un délit concernant l'escroquerie fiscale, sanctionnée par une peine d'emprisonnement, la question se pose pour les trois infractions luxembourgeoises de fraude fiscale, minoration involontaire de la cote d'impôt et atteinte à l'ordre fiscal.

Cette question sera analysée à la lumière des travaux parlementaires relatifs au projet de loi 3478 portant sur l'escroquerie fiscale, faisant ressortir une nette volonté du législateur de limiter le droit pénal fiscal à l'escroquerie fiscale (A). Cette volonté du législateur nous semblerait toutefois ne pas avoir été transposée en droit positif, laissant plusieurs strates d'infractions avec des échelons de différentes gravités à l'intérieur de la catégorie du droit pénal fiscal luxembourgeois (B).

A. L'intention du législateur luxembourgeois de limiter les délits pénaux fiscaux à la seule escroquerie fiscale

1. Une volonté claire du législateur

Le Code pénal luxembourgeois ne s'appliquant, en principe, qu'en matière pénale, il faut au préalable vérifier si les paragraphes 396 et suivants LGI relèvent effectivement tous du droit pénal fiscal. A priori, la réponse devrait être affirmative. La

loi générale des impôts contient en effet trois parties, la troisième étant appelée « *Strafrecht und Strafverfahren* »[134].

Il serait dès lors logique de conclure, tout comme le fait l'annotateur du Code fiscal luxembourgeois[135] que la « *troisième partie de la loi générale impôt (Abgabenordnung) ne relève pas du droit fiscal, mais constitue un droit pénal spécial. De même qu'elle ne peut être interprétée à l'aide des principes et méthodes du droit fiscal, de même elle saurait être annexée à la procédure d'imposition comme un ensemble de sanctions administratives. Ces dispositions ne sont pas autonomes, mais doivent être expressément rapportées au contexte du droit pénal général et de la procédure pénale de droit commun.* »

Cette analyse était sans nul doute exacte avant l'introduction du délit d'escroquerie fiscale en droit luxembourgeois. Elle ne nous semble cependant plus l'être depuis lors. Il serait soutenable que co-existent en droit interne d'une part les sanctions pénales pour les infractions les plus graves, et d'autre part les sanctions administratives pour les infractions aux lois fiscales de moindre gravité.

Cette dualité entre la « *fraude fiscale administrative* » et la « *fraude fiscale pénale* » est d'ailleurs celle que le législateur français a retenu :

- L'article 1729 du CGI réprime seulement par des majorations fiscales les infractions à la législation :

  « *Lorsque la déclaration ou l'acte mentionné (…) font apparaître une base d'imposition ou des éléments servant à la liquidation de l'impôt insuffisants, inexacts ou incomplets, le montant des droits mis à la charge du contribuable est assorti de l'intérêt de retard visé à l'article 1727 et d'une majoration de 40% si la mauvaise foi de l'intéressé est établie ou de 80% s'il est rendu coupable de manœuvres frauduleuses ou d'abus de droit au sens de l'article L64 du Livre des procédures fiscales* » ;

[134] Droit pénal et délits pénaux
[135] Code fiscal, luxembourgeois vol. I, Remarques préliminaires ad. §§ 391-419 LGI

- L'article 1741 du CGI institue une répression pénale :

  « *(…) 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 organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manœuvre frauduleuse, est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'une amende de 37.500 € et d'un emprisonnement de cinq ans. Lorsque les faits ont été réalisés ou facilités au moyen soit d'achats ou de vente sans facture, soit de factures ne se rapportant pas à des opérations réelles, ou qu'ils ont eu pour objet d'obtenir de l'Etat des remboursements injustifiés, leur auteur est passible d'une amende de 75.000 € et d'un emprisonnement de cinq ans. (…) En cas de récidive dans le délai de cinq ans, le contribuable est puni d'une amende de 100.000 € et d'un emprisonnement de dix ans. (…)* ».

Selon cette même conception duale transposée en droit luxembourgeois, seule l'escroquerie fiscale de droit luxembourgeois rentrerait dans la catégorie de délit pénale, et les autres infractions (la fraude fiscale intentionnelle, la minoration non intentionnelle de la cote d'impôt, l'atteinte à l'ordre fiscal) relèveraient de la catégorie des sanctions administratives.

La lecture des travaux parlementaires relatifs à l'escroquerie fiscale servent de fondement à cette thèse. Si la Chambre de Commerce, dans son avis du 13 septembre 1991[136], ne faisait encore que parler de la nécessité de « *dépénaliser les infractions fiscales autres que l'escroquerie fiscale* », la Commission des Finances et du Budget, dans son avis du 24 juin 1993[137], constata simplement qu'on venait de « *dépénaliser la fraude fiscale intentionnelle* ».

[136] Avis de la Chambre de Commerce, projet de loi n°3 478 (1)
[137] Amendements proposés par la Commission des Finances et du Budget, projet de loi n°3478 (2)

Cette thèse fut reprise par la Commission des Finances et du Budget dans son rapport du 10 décembre 1993[138] : « (…) *la Commission des Finances et du Budget prévoit finalement en son nouvel article 2 de cette loi de rendre compétentes les autorités judiciaires dans les cas d'escroquerie fiscale définie au paragraphe 396 alinéa 5 AO. Toutes les autres fraudes constituent dorénavant des infractions fiscales non pénalisées.* »

2. Une volonté liée à la limitation de l'entraide judiciaire pénale internationale à l'escroquerie fiscale

L'objet du gouvernement luxembourgeois était double : renforcer les sanctions pénales pour les délits fiscaux les plus graves, et limiter l'entraide judiciaire pénale internationale à ces seuls cas de figure de fraude fiscale « *caractérisée* ».

Comme le concept d'infraction fiscale au sens de la Convention d'entraide judiciaire en matière pénale du 20 avril 1959 vise les seules infractions à caractère pénal, la « dépénalisation » des infractions fiscales autres que l'escroquerie fiscale devraient permettre au Luxembourg de limiter les commissions rogatoires à la seule escroquerie fiscale. Le nombre de commissions rogatoires où le Luxembourg est l'Etat requis, était en croissance constante depuis le milieu des années 1990[139].

B. Une intention non transposée en droit positif luxembourgeois

Cette intention claire du gouvernement luxembourgeois, relayée par les travaux parlementaires, est sans équivoque ; l'idée était de limiter en droit interne la seule infraction d'escroquerie fiscale au droit pénal fiscal (assortie d'une peine privative de liberté), de sorte à limiter l'entraide judiciaire pénale.

Cette idée avait donc pour corollaire la transformation des autres délits fiscaux en vigueur en 1992/1993 (délits de fraude fiscale intentionnelle, fraude fiscale non

[138] Rapport de la Commission des Finances et du Budget, projet de loi n°3478 (3)
[139] V. les statistiques du procureur d'Etat R. Biever : « *Le Luxembourg et la coopération judiciaire internationale en matière pénale* », Luxembourg Wort, 24 avril 1997, p.4

intentionnelle et délit contre l'ordre fiscal) en infractions administratives, soumises au contrôle juridictionnel du juge de l'impôt, et non au juge pénal.

Quant à la question de savoir si les amendes pourraient être de nature contraventionnelle ou délictuelle, il convient de relever que l'article 26 du Code pénal dispose que : « *l'amende en matière de police est de 25 euros au moins et de 250 euros au plus, sauf les cas où la loi en dispose autrement* ».

Eu égard aux *quantum* des amendes prévues pour les infractions de fraude fiscale, minoration involontaire de la cote d'impôt, et atteinte à l'ordre fiscal[140], ces infractions ne constituent pas des contraventions. La question est donc de savoir si ces amendes sont pénales (délictuelles) ou administratives.

1. Nature de ces amendes : administratives ou pénales ?

Ce qui caractérise l'amende pénale, c'est qu'elle a pour objectif de sanctionner une prescription ou une interdiction à la loi, et qu'elle a pour but de réparer le trouble à l'ordre social causé par l'infraction[141]. L'amende pénale se distingue de l'amende administrative laquelle présente également un caractère d'indemnisation du préjudice subi par l'administration.

C'est donc l'objectif visé dans chaque cas qui devrait permettre de classer une infraction en délit pénal ou en infraction administrative.

Les amendes prévues aux :

- paragraphe 396 alinéa 1er LGI - amende pouvant aller jusqu'au quadruple des impôts éludés,

- paragraphe 402 alinéa 1er LGI - amende jusqu'à 25.000 EUR,

[140] Respectivement le quadruple des impôts fraudés, 25.000 EUR et 2.500 EUR.
[141] TROUSSE, *Les principes généraux du droit pénal positif belge*, les Nouvelles de Bruxelles, 1955, n°785

- paragraphe 413 alinéa 2 LGI - amende pouvant aller jusqu'à 2.500 EUR,

sont-elles de nature pénale ou administratives ? Visent-elles à réparer l'atteinte commise à l'ordre public, ou visent-elle à indemniser le trésor luxembourgeois du fait du dommage civil entraîné par le contribuable fraudeur ?

Selon le Professeur J. CONSTANT[142], de telles amendes auraient un caractère mixte, parce qu'elles ont d'une part, le caractère de peine en tant qu'elles répriment la fraude, et d'autre part, le caractère de réparation civile en tant qu'elles tendent à indemniser forfaitairement le fisc du préjudice que lui causent les fraudes et à assurer la perception des droits dus au Trésor public.

Or, comme le fait remarquer le Professeur J. CONSTANT, le droit pénal belge est applicable aux amendes mixtes[143]. On aimerait ajouter que pour le Luxembourg du moins, la fixation au quadruple des impôts éludés (amende pour la fraude fiscale), dépasse de très loin le dommage financier que la collectivité dans son ensemble a dû subir en raison de la fraude.

L'aspect réparation civile nous paraît dès lors devoir être tout au plus reléguée au second plan d'une amende fixée à quatre fois le montant des droit fraudés par le contribuable. Cette amende nous semble avoir davantage pour objectif de dissuader le contribuable de frauder les droits du fisc luxembourgeois. La finalité première du droit pénal fiscal étant de dissuader les contribuables d'enfreindre la loi fiscale[144], la fraude fiscale serait ainsi restée un délit pénal (au même titre que l'escroquerie fiscale).

[142] J. CONSTANT, Manuel de droit pénal, 7ème éd, T.2, Bruxelles, 1960, p.784
[143] J. CONSTANT, Manuel de droit pénal, 7ème éd, T.2, Bruxelles, 1960, p.785
[144] Alain STEICHEN, *Manuel de droit fiscal général*, Tome 1, Les cours de l'Université du Luxembourg - 4e éd., Ed. Saint-Paul, 2006, p. 703

2. Le critère tiré des juridictions compétentes

Un deuxième critère de la nature de l'infraction est celui de l'autorité prononçant les amendes. Il est de principe que le droit pénal, parce qu'il touche de près aux libertés publiques, relève de la compétence des tribunaux pénaux.

Or, les paragraphes 424 et 425 LGI permettent à tout instant aux administrations fiscales luxembourgeoises de se saisir du dossier et de le transférer au Procureur d'Etat, le juge d'instruction intervenant en cas d'arrestation préventive du prévenu. Ces dispositions s'appliquent à toutes les infractions aux loi fiscales (« *Steuervergehen* ») au sens du paragraphe 392 LGI, donc y compris aux infractions prévues aux paragraphes 396, 402 et 413 LGI.

Le procureur d'Etat et la police judiciaire en général ayant pour mission exclusive de « *constater les infractions à la loi pénale* » (article 9-2 du Code d'instruction criminelle luxembourgeois), les infractions fiscales prévues aux paragraphes 396, 402 et 413 LGI rentrent dans le champ d'application du droit pénal.

Bien que l'intention du législateur luxembourgeois fût sans nul doute de réserver la seule incrimination d'escroquerie fiscale à la catégorie de délit pénal, il convient de relever que le rôle premier des travaux parlementaires est de servir d'instrument d'interprétation de la loi.

Toutefois, s'il est certes vrai que l'intention initiale des auteurs de la loi pourra être recherchée dans les travaux préparatoires, le recours aux travaux préparatoires est pertinent lorsque l'interprétation du texte de loi reste ambiguë.

Lorsque le texte de loi est clair, le recours aux travaux nous semble inapproprié. Il n'y aurait pas d'interprétation à faire en présence d'un texte non-équivoque.

Nous mentionnerons enfin la jurisprudence de la Cour Européenne des Droits de l'Homme qui a fourni des facteurs de distinction entre les amendes à caractère pénal et à caractère fiscal.

Dans son arrêt Bendenoun contre France du 24 février 1994[145], la Cour Européenne des Droits de l'Homme a conclu à l'existence d'une sanction pénale au sens de la Convention européenne des droits de l'homme, alors que celle-ci était qualifiée de non-pénale par la législation nationale de l'Etat attaqué. La Cour s'est fondée à cet égard sur un faisceau d'indices, en l'occurrence quatre :

- la sanction fiscale concerne tous les citoyens en leur qualité de contribuable ;

- la majoration ne tend pas à la réparation pécuniaire du préjudice ;

- elle se fonde sur une normé à caractère général dont le but est à la fois préventif et répressif ; et

- ses conséquences financières sont considérables et le défaut de paiement entraîne la contrainte par corps.

Selon la Cour, le cumul de ces quatre critères, dont aucun n'est décisif à lui tout seul, conduirait à retenir la « coloration pénale » de la sanction. La Cour fait donc en quelque sorte un « bilan » et admet l'existence d'une sanction pénale lorsque les aspects présentent une coloration pénale dominante.

Avec les peines prévues aux :

- paragraphe 396 alinéa 1er LGI - amende pouvant aller jusqu'au quadruple des impôts éludés (fraude fiscale),

- paragraphe 402 alinéa 1er LGI - amende jusqu'à 25.000 EUR (minoration non intentionnelle de la cote d'impôt),

[145] Série A no 284, p. 20, paragraphe 47

le test de la « coloration pénale » nous semble vérifié en ce qui concerne (i) la fraude fiscale et (ii) la minoration non intentionnelle de la cote d'impôt. L'analyse nous semble moins évidente pour l'infraction d'atteinte à l'ordre fiscal (paragraphe 413 alinéa 2 LGI - amende pouvant aller jusqu'à 2.500 EUR), dont le caractère pénal est en « demi-teinte ».

Par voie de conséquence, il conviendrait de conclure que le droit pénal fiscal luxembourgeois viserait non seulement le délit d'escroquerie fiscale, mais également les délits de fraude fiscale et de minoration non intentionnelle, ainsi que dans une moindre mesure, l'infraction d'atteinte à l'ordre fiscal.

Il nous semble toutefois permis d'avancer que la conclusion menée plus-haut est contraire à la volonté de ceux qui ont été à l'origine du projet de loi 3478 relatif à l'escroquerie en matière d'impôt, qui n'a pas été traduite en droit positif à luxembourgeois.

Après avoir dressé une comparaison des délits pénaux fiscaux en droits internes français et luxembourgeois, la deuxième partie de ce titre premier sera consacrée à la mise en œuvre procédurale de la fraude fiscale française et de l'escroquerie fiscale devant les juridictions nationales, et la pratique des juridictions répressives françaises et luxembourgeoises en la matière.

TITRE II : LA REPRESSION DE LA FRAUDE FISCALE ET DE L'ESCROQUERIE FISCALE EN DROITS FRANÇAIS ET LUXEMBOURGEOIS

L'administration fiscale française possède tout une gamme de moyens juridiques d'investigation, depuis le droit de communication de toutes pièces utiles (articles L. 81 à L.102 B du Livre des procédures fiscales, « **LPF** »), jusqu'au spectaculaire droit de visite domiciliataire (article L.108-I LPF). Ces procédures de contrôle du fisc français sont la condition d'exercice d'un droit plus général affirmé par l'article L.10 LPF : le droit de contrôle.

L'administration fiscale luxembourgeoise dispose également de moyens d'investigation et de contrôle du contribuable luxembourgeois.

La sanction pénale constitue le point d'aboutissement indispensable des procédures de contrôle mises en œuvre par les administrations fiscales françaises et luxembourgeoises.

Le présent titre a pour unique objet l'étude de la procédure pénale applicable aux délits de fraude fiscale française et d'évasion fiscale luxembourgeoise (Chapitre I) ; les moyens de contrôle des administrations fiscales ne seront abordés qu'en cas de nécessité dans le cadre de poursuite pénale des délits de fraude fiscale et d'escroquerie fiscale en droits français et luxembourgeois.

Il conviendra ensuite d'étudier la répression faite par les tribunaux judiciaires français et luxembourgeois en matière de délits pénaux fiscaux en France et au Luxembourg (Chapitre II).

CHAPITRE I : LE PROCESSUS DE LA REPRESSION EN FRANCE ET AU LUXEMBOURG

La fraude fiscale et l'escroquerie fiscale constituant des délits pénaux de nature fiscale, il nous apparaîtrait légitime que chaque administration fiscale nationale constitue son propre dossier afin de le transmettre au Ministère public pour d'éventuelles poursuites. Seront abordées successivement les questions relatives à l'institution étant à l'origine des poursuites pénales dans chaque juridiction (Section 1), à l'organisation du procès pénal en droits français et luxembourgeois (Section 2), et à l'interaction entre les décisions du juge de l'impôt et du juge répressif dans chaque juridiction (Section 3).

Section 1 : L'initiative des administrations fiscales

Le principe est celui de l'initiative de l'administration fiscale en France et au Luxembourg (Paragraphe 1). Chaque législateur a toutefois laissé la possibilité au Ministère public d'initier les poursuites pénales, mais les conditions de mise en œuvre des pouvoirs d'enquête du Ministère public sont propres à chaque juridiction (Paragraphe 2).

Paragraphe 1 : L'initiative exclusive en droits français et luxembourgeois

Seront comparées successivement la mise en œuvre des poursuites en France (A) et au Luxembourg (B).

A. En France

1. La jurisprudence de la Cour de cassation

Selon la jurisprudence de la Cour de cassation française[146], il résulte de l'article L.235 LPF que, hormis le cas où l'infraction fiscale entraîne le prononcé d'une peine privative de liberté, il appartient exclusivement à l'administration fiscale de poursuivre devant les tribunaux correctionnels les infractions relatives aux contributions indirectes.

Il en est ainsi même dans l'hypothèse où le contribuable a enfreint à la fois le régime fiscal et le régime économique de l'alcool ; le directeur du service des alcools n'ayant jamais compétence pour délivrer une citation[147].

Le service des impôts est donc en mesure, selon les circonstances et la gravité de l'infraction, soit de proposer une transaction au contrevenant, soit de mettre en mouvement l'action publique pénale à l'encontre de ce dernier. Dans ce second cas, conformément aux dispositions de l'article L.236 LPF, il a recours à la procédure de droit commun des citations prévue aux articles 550 et suivants du Code de procédure pénale.

2. La mise en mouvement de l'action publique par l'administration fiscale

La citation doit, à peine de nullité, être délivrée dans le délai de trois ans à compter de la date à partir de laquelle le procès-verbal constatant l'infraction a été rédigé et clos, et non pas à compter du jour où le procès-verbal a été déclaré au contrevenant[148].

---

[146] Cass. crim., 27 février 1979, *Bull. crim.* n°86, p. 242
[147] Cass. crim., 22 avril 1975, *Bull. crim.* n°103, p. 286
[148] Cass. crim., 4 avril 1973, *Bull. crim.* n°173, p. 416

Cependant, si ce dernier se trouve en état d'arrestation, la citation doit être faite dans le mois qui suit l'arrestation. La formalité est réalisée soit par les agents de l'administration des impôts, soit par un exploit d'huissier de justice. Selon les dispositions de l'article 155 du Code de procédure pénale, la citation doit contenir la désignation du requérant, de l'huissier et du destinataire ; énoncer l'infraction poursuivie et viser le texte qui sanctionne celle-ci ; permettre au prévenu de connaître avec certitude la nature pénale de la juridiction saisie, enfin, préciser le lieu et la date de l'audience.

En revanche, l'administration fiscale n'est tenue par aucun texte de joindre à la citation une copie du procès-verbal qui sert de base aux poursuites. Néanmoins, l'administration procède, en pratique, à cette jonction, afin de saisir la juridiction des infractions qui, bien que non expressément désignées, semblent résulter du procès-verbal.

De même, ce procédé permet à l'administration fiscale, qui a assigné un contrevenant dans le délai légal, d'échapper à la déchéance lors de nouvelles poursuites exercées contre d'autres personnes à raison d'infractions distinctes, mais connexes, constatées par le même procès-verbal[149].

B. Au Luxembourg

1. Le principe de la compétence exclusive de l'administration fiscale

Le paragraphe 421 alinéa 1 la Loi Générale Impôt (« **LGI** ») du 21 mai 1931, telle que modifiée par la loi du 22 décembre 1993 sur l'escroquerie fiscale en matière d'impôts[150], donne compétence et pouvoir exclusif à l'administration fiscale pour diligenter elle-même les enquêtes en matière d'infraction, ou de charger les services de police judiciaire de l'enquête.

[149] Cass. crim., 20 mars 1974, *Bull. crim.* n°118, p. 308
[150] Code fiscal luxembourgeois – Volume 1

Toutefois, le législateur, en introduisant le délit d'escroquerie fiscale par la loi du 23 décembre 1993, avait clairement entendu réserver tout pouvoir d'enquête et d'appréciation de l'opportunité des poursuites au Ministère public (paragraphe 421 alinéa 5 LGI).

2. Un principe écarté pour le délit d'escroquerie fiscale

Relevons également que le paragraphe 425 LGI n'avait pas été modifié lors de l'introduction du délit d'escroquerie fiscale au Luxembourg, ce qui permet toujours à l'administration fiscale luxembourgeoise de se dessaisir de tout dossier et de le transmettre au Ministère public au vue d'une enquête et de poursuites éventuelles.

Par conséquent, en droit luxembourgeois, l'initiative exclusive de l'administration fiscale est limitée aux délits pénaux fiscaux autres que l'escroquerie fiscale, pour mémoire la fraude fiscale (paragraphe 396 alinéa 1er LGI), la minoration non-intentionnelle de la cote d'impôt (paragraphe 402 alinéa 1er LGI), et l'atteinte à l'ordre fiscal (paragraphe 413 alinéa 2 LGI).

Paragraphe 2 : L'initiative partagée entre les administrations fiscales et le Ministère public

En ce qui concerne l'infraction pénale fiscale sanctionnée par une peine privative de liberté en France (la fraude fiscale), les poursuites ne peuvent être exercées qu'après un dépôt de plainte de l'administration fiscale française. Mais ce dépôt est subordonné, d'une part, à l'avis conforme de la Commission des Infractions Fiscales (A), et, d'autre part, la plainte ne lie pas le Ministère public, si bien que le contrevenant ne sera poursuivi que si les trois entités en admettent le principe (B). Toutefois, force est de constater que le Ministère public conserve in fine une compétence discrétionnaire sur base du principe de l'opportunité des poursuites (C).

A. La nécessité d'un avis conforme de la Commission des Infractions Fiscales en France (art. L.228 LPF)

Jusqu'à l'entrée en vigueur de la loi n°77-1453 du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière[151], 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.

Mais, en raison de l'accroissement du nombre de poursuites correctionnelles pour fraude fiscale dans les années 1970, il est apparu indispensable de préserver les contrevenants de toute décision de l'administration fiscale en la matière qui pût être considérée comme arbitraire.

D'où l'institution de la Commission des Infractions Fiscales, voulue par le législateur comme une sorte de filtre contre les décisions arbitraires de la Direction Générale des Impôts, dont l'avis conditionne le dépôt des plaintes et qui est régie par les dispositions des articles 1741 A du Code général des Impôts (« **CGI** ») et R. 228-1 à 228-6 du Livre des procédures fiscales (« **LPF** »).

1. Composition de la Commission des Infractions Fiscales

Cet organisme, présidé par un conseiller d'Etat, est composé de douze membres titulaires : conseillers d'Etat et conseillers maîtres à la Cour des comptes, en activité ou à la retraite, nommés par décret pour trois ans. Il comprend également douze suppléants nommés dans les mêmes conditions. Les membres de la Commission des Infractions Fiscales sont répartis en quatre sections présidées par le président ou son représentant et bénéficient de l'assistance de rapporteurs. Ces derniers sont choisis sur une liste de fonctionnaires ou de magistrats, établie par le Ministre du Budget sur proposition du président de la Commission des Infractions Fiscales.

[151] www.legifrance.gouv.fr

Cette composition s'écarte profondément de celle que prévoyait le projet de loi. En effet, la présidence y était dévolue à un conseiller à la Cour de cassation et les membres pouvaient également être choisis parmi les conseillers à la Cour de cassation et les inspecteur généraux des finances. L'abandon de cette formule tient à la volonté du législateur, d'une part, de conférer à la Commission une totale indépendance en ne la constituant que de magistrats ; d'autre part, d'éviter que les juridictions correctionnelles ne soient influencées par les avis d'une commission qui aurait compris parmi ses membres des magistrats de la plus haute juridiction judiciaire.

Contrairement à ce que prévoyait le projet de loi, la Commission des Infractions Fiscales n'a pas le pouvoir de se saisir spontanément de tout rapport de vérification fiscale et de proposer la mise en œuvre des poursuites pénales. Elle ne peut qu'examiner les affaires qui lui sont soumises par le Ministre des Finances en matière d'impôts directs, de taxes sur le chiffre d'affaires, de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière et de droit de timbre.

En vertu de l'article R.228-1 LPF, cette compétence peut également être exercée, sur délégation, par des fonctionnaires des services centraux de la Direction Générale des Impôts ayant le grade de chef de service. Ainsi l'administration fiscale française conserve-t-elle seule la faculté de choisir les affaires susceptibles de donner lieu à des poursuites pénales.

Elle classe, notamment, dans cette catégorie les manœuvres tendant à conférer à des agissements frauduleux une apparence de régularité, ou à soustraire leurs auteurs aux contrôles les plus approfondis, ainsi que les fraudes présentant un caractère répétitif ou qui privent le Trésor français de recettes importantes.

La consultation de la Commission des Infractions Fiscales n'est requise qu'en ce qui concerne la plainte dirigée contre la personne physique ou le mandataire de la personne morale redevable de l'impôt. Elle ne porte pas sur le cas des co-auteurs ou complices.

2. La saisine de la Commission des Infractions Fiscales

La saisine de la Commission des Infractions Fiscales a pour effet de suspendre la prescription de l'action publique, pendant une durée maximale de six mois, jusqu'à l'émission de l'avis de la commission[152]. Le contribuable en cause, qui doit être informé de cette saisine et recevoir communication de l'essentiel des griefs par lettre recommandée avec avis de réception, est invité par la commission à lui transmettre ses observations écrites éventuelles dans un délai de trente jours[153]. En revanche, il n'a pas accès au dossier de l'affaire et ne peut présenter ou faire présenter par un mandataire des observations orales.

Le dossier de chaque affaire est attribué par le président à l'une des sections qui, en principe, rend l'avis. Toutefois, une affaire peut être déférée par le président à la Commission des Infractions Fiscales en formation plénière ou renvoyée à cette dernière par la juridiction saisie. Chaque affaire donne lieu à la désignation d'un rapporteur chargé de formuler des propositions et n'a que voix consultative.

La Commission des Infractions Fiscales et ses sections, dont les séances ne sont pas publiques, ne peuvent délibérer qu'en présence, respectivement de huit ou de deux membres titulaires ou suppléants[154]. N'assistent aux délibérations ni l'autorité qui a donné l'avis, ni le contribuable. L'avis est adopté à la majorité des voix, celle du président est prépondérante.

Cet avis ne comporte pas de motivation afin que la juridiction répressive ultérieurement saisie ne risque pas d'être influencée. Selon qu'il est favorable ou non à l'engagement des poursuites, l'avis est porté à la connaissance du contribuable en cause soit par l'administration lors du dépôt de la plainte de celle-ci, soit par le secrétariat de la Commission des Infractions Fiscales[155].

---

[152] Article L.230 alinéa 2 LPF
[153] Article L.228 alinéa 2 LPF
[154] Article R.228-4 alinéa 2 LPF
[155] Article R.228-6 alinéa 2 LPF

La nature juridique des avis de la Commission des Infractions Fiscales, de même que les juridictions compétentes pour en connaître au contentieux, ont été précisées par des arrêts du Conseil d'Etat. Deux recours connexes ayant été portés devant le Conseil d'Etat, dirigés l'un contre la décision du Ministre de saisir la Commission des Infractions Fiscales, l'autre contre l'avis favorable formulé par celle-ci, la haute juridiction avait, par un arrêt du 1er juin 1988[156], renvoyé au Tribunal des Conflits cette question de compétence soulevant une difficulté sérieuse et mettant en jeu la séparation des autorités administratives et judiciaires.

Le Tribunal des Conflits, dans sa décision du 19 décembre 1988[157] a estimé que « *les recours formés par les contribuables étaient dirigés contre des actes nécessaires à la mise en mouvement de l'action publique* » et que « *de tels actes ne sont pas détachables de celle-ci ; que dès lors il appartient aux tribunaux judiciaires saisis de la poursuite d'en connaître, sous réserve de questions préjudicielles* ».

Le tribunal administratif de Paris avait déjà opté pour cette solution en décidant que l'avis de la Commission des Infractions Fiscales « *ne constitue pas une décision administrative faisant grief (…) mais constitue un acte qui n'est pas détachable de la procédure pénale organisée par les articles L.227 et suivants LPF, dont il n'appartient pas à la juridiction administrative de connaître* ».

Le pourcentage des affaires déférées à la Commission des Infractions Fiscales qui donnent lieu à un avis favorable à la mise en mouvement des poursuites était approximativement de l'ordre de 98% en 1990, il a légèrement diminué depuis et se stabilise aux alentours de 95% à partir de 2001[158]. Cela signifie a contrario que le taux de rejet des dossiers présenté par la Direction Générale des Impôts à la Commission des Infractions Fiscales est de l'ordre de 5% à partir de 2001.

[156] *Droit fiscal,* 1988, n°41, comm. 1896
[157] *Droit fiscal*, 1989, n°11, comm. 551
[158] Rapport annuel du Conseil des prélèvements obligatoires, 2007, p. 194

Se pose dès lors la question de l'efficacité des contrôles pratiqués par la Commission des Infractions Fiscales, eu égard aux missions qui lui avaient assignées lors des travaux parlementaires préparatoires de la loi du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière[159].

3. La Commission des Infractions Fiscales : filtre efficace au bénéfice du contribuable ou simple illusion de procédure ?

Il ressort des travaux parlementaires préparatoires à l'adoption de la loi précitée, que les objectifs du gouvernement et du législateur français étaient :

- en premier lieu, de limiter le pouvoir de l'administration quant à la mise en mouvement de l'action publique en matière fiscale et d'éviter ainsi que l'administration soit en mesure de poursuivre abusivement un contribuable afin de le contraindre à acquitter les impositions prétendument éludées[160];

- en second lieu, d'offrir des garanties procédurales supplémentaires aux contribuables[161].

Pour parvenir à ces objectifs, il fallait doter la Commission des Infractions Fiscales d'un statut particulier lui garantissant une certaine indépendance par rapport à l'administration tout en l'empêchant d'exercer, au travers de ses avis, une influence sur la décision à venir de la juridiction pénale saisie du dossier.

---

[159] www.legifrance.gouv.fr

[160] «*L'objet de l'article1er est d'enlever à l'administration fiscale la prérogative de décider seule et librement du dépôt d'une plainte pour fraude fiscale. À cet effet, l'article 1er de la loi prévoit, dans cette phase de la procédure, l'intervention d'une Commission indépendante de l'administration fiscale*», doc. AN 1977, n°2997; « *Le rôle de la Commission est de contrôler la saisine par l'administration des juridictions répressives*» doc. Sénat, n°36.

[161] «*Il importe que l'engagement des poursuites correctionnelles se fasse en pleine clarté et selon une procédure offrant aux redevables toutes garanties d'impartialité»,* doc. AN 1977, n°2997

Cette volonté de ne pas ériger la Commission des Infractions Fiscales en un 1er degré de juridiction ressort très clairement des travaux parlementaires préparatoires à la loi du 29 décembre 1977 :

« *La Commission des lois [...] est très soucieuse de ne pas créer, par le biais de la Commission des Infractions Fiscales, un 1er degré de juridiction qui aurait une influence au moins morale sur le déroulement de la procédure correctionnelle [...] très soucieuse également de préserver le caractère administratif de la Commission des infractions fiscales*[162]».

Plus de 30 ans après sa création, les objectifs qui ont été assignés à la Commission des Infractions Fiscales ont-ils été remplis?

Conformément à l'article L.228 alinéa 3 LPF, le contribuable est informé de la saisine de la Commission des Infractions Fiscales et reçoit un exposé des griefs qui sont formulés à son encontre, ainsi qu'une invitation de présenter ses observations dans un délai de 30 jours.

Il convient de relever l'absence de contradictoire devant la Commission des Infractions Fiscales, constitutive d'une entorse majeure aux droits du contribuable en matière de procédure fiscale. Le contribuable n'a en effet aucune possibilité de consulter le dossier qui a été remis par l'administration à la Commission des Infractions Fiscales, ni en aucun cas de faire valoir oralement des observations devant cette commission.

Un point également qui dénote le dysfonctionnement de cette garantie de la saisine de la Commission des Infractions Fiscales concerne la suspension de la prescription de l'action pénale qui court contre l'administration fiscale.

[162] doc. AN, 23juin 1977, p. 4110

Bien qu'il s'agisse dans tous les cas d'une décision administrative susceptible de faire grief, la saisine de la Commission des Infractions Fiscales a pour effet de suspendre le délai de prescription qui court contre l'administration pour déposer plainte ; le contribuable n'a pas la possibilité de soumettre au contrôle du juge de l'impôt le fait que son dossier ait été transmis à la Commission des Infractions Fiscales.

Ni l'avis de la Commission des Infractions Fiscales, ni la décision de soumettre le dossier à la Commission des Infractions Fiscales, ne font l'objet d'un quelconque contrôle juridictionnel.

Une fois l'avis de la Commission des Infractions Fiscales donné, les procureurs utilisent quasi-systématiquement la procédure de la citation directe pour poursuivre les faits dénoncés par l'administration fiscale[163].

Par conséquent, l'essentiel du dossier pénal ou sa totalité, est constitué par les pièces de la procédure fiscale, par le rapport de vérification, par la plainte de l'administration et une note qu'elle a rédigée à l'intention du parquet sur la situation fiscale du prévenu. Ceci signifie qu'en l'absence d'instruction, les seuls éléments qui se retrouvent au dossier pénal sont ceux fournis par l'administration.

Force est de constater que le rôle de la Commission des Infractions Fiscales est pour le moins éloigné des intentions initiales du législateur français, dont le double objectif, tel qu'il se dégageait des travaux parlementaires préparatoires à l'adoption de la loi du 29 décembre 1977 était d'offrir des garanties procédurales supplémentaires aux contribuables[164].

---

[163] Rapport annuel du Conseil des prélèvements obligatoires, 2007, p. 194

[164] «*Il importe que l'engagement des poursuites correctionnelles se fasse en pleine clarté et selon une procédure offrant aux redevables toutes garanties d'impartialité»,* doc. AN 1977, n°2997

B. La compétence liée de l'administration fiscale française

1. En cas d'avis favorable

Aux termes du 3ème alinéa de l'article L.228 LPF, le Ministre est lié par les avis de la Commission des Infractions Fiscales. En conséquence si l'avis est favorable aux poursuites[165], le service chargé de l'assiette ou du recouvrement de l'impôt a l'obligation de déposer, auprès du procureur de la République, une plainte relative aux infractions dont la commission a eu à connaître, sans devoir préalablement mettre le contribuable en demeure de régulariser sa situation[166].

Il ne saurait ultérieurement retirer cette plainte. Celle-ci doit se fonder sur les faits constitutifs des infractions commises et porter la signature du directeur des services fiscaux du département. Elle a pour effet, en vertu de l'article L. 187 LPF, d'autoriser l'administration à procéder à des contrôles et à des rehaussements au titre des deux années excédant le délai ordinaire de prescription, sans qu'il soit nécessaire que des agissements frauduleux aient été commis durant ces deux années.

Cette prorogation de délai est opposable non seulement aux auteurs des infractions et à leurs complices, mais aussi, éventuellement, aux personnes pour le compte desquelles ces infractions ont été commises. Sans attendre la décision du juge répressif, l'administration a la faculté d'établir l'impôt dont le contribuable lui paraît débiteur au titre des deux années supplémentaires de délai de reprise. Elle peut également décider de la mise en recouvrement de cet impôt.

Toutefois, conformément aux dispositions du 2ème alinéa de l'article L.187 LPF, si le contribuable a constitué les garanties exigées par la loi, l'exécution de cette décision est suspendue jusqu'à ce que le juge répressif se soit prononcé. Si l'information aboutit à une ordonnance de non-lieu ou à une décision de relaxe, de même que si

[165] en pratique 95% des dossiers transmis à partir de l'année 2001 selon le rapport du Conseil des prélèvements obligatoires, 2007
[166] Article L.229 LPF

l'action pénale est éteinte par le décès du contribuable, les impositions afférentes aux deux années supplémentaires en cause sont frappées de caducité.

2. En cas d'avis défavorable

En revanche, si l'avis est défavorable aux poursuites[167], cet avis fait obstacle au dépôt, par l'administration, d'une plainte visant les faits dont cette commission a été saisie.

Pour la doctrine administrative, le dépôt préalable d'une plainte par l'administration est une formalité substantielle dont le respect est d'ordre public; elle en déduit que les juges du fond seraient en droit de déclarer d'office l'irrecevabilité découlant de son inobservation.

Cette position est toutefois à relativiser car la Cour de cassation française a jugé qu'en application de l'article 385 du Code de procédure pénale, le moyen tiré de l'absence de plainte préalable de l'administration fiscale, qui n'est pas d'ordre public, est irrecevable faute d'avoir été soulevé, in *limine litis*[168].

C. La compétence discrétionnaire du Ministère public en droits français et luxembourgeois

1. En France

La plainte déposée par l'administration fiscale après avis favorable de la Commission des Infractions Fiscales n'entraîne nullement pour le ministère public l'obligation d'exercer l'action publique à l'encontre du contrevenant.

[167] 5% des dossiers transmis à partir de l'année 2001, a contrario des chiffres fournis par le rapport du Conseil des prélèvements obligatoires, 2007

[168] Cass. crim., 10 janvier 1994, n°93-80.353, Jammet et SARL «*Le Memphis*», RJF 7/95, n°912

Bien au contraire, le Ministère public apprécie souverainement l'opportunité d'engager les poursuites et sa décision n'est pas susceptible de recours devant les juridictions répressives. Plusieurs possibilités s'offrent à lui :

- classer l'affaire sans suite par une décision qui n'a ni un caractère juridictionnel, ni l'autorité de la chose jugée et sur laquelle il a la possibilité de revenir, jusqu'à l'expiration du délai de prescription, même en l'absence de faits nouveaux ;

- ordonner à un officier de police judiciaire une enquête préliminaire, dans des conditions prévues par les articles 75 et suivants du Code de procédure pénale, préalablement à l'engagement des poursuites ;

- saisir un juge d'instruction, en vertu de l'article 80 du Code de procédure pénale, d'un réquisitoire introductif – obligatoirement daté et signé – en vue de l'ouverture d'information ;

- faire citer le prévenu devant la juridiction répressive, en vertu de l'article 80 du Code de procédure pénale[169] ;

- faire citer des personnes autres que celles au sujet desquelles la Commission des Infractions Fiscales a été consultée.

2. Au Luxembourg

Le Ministère public est seul compétent pour déclencher une enquête en matière d'escroquerie fiscale, à l'exclusion de l'administration fiscale luxembourgeoise.

Cette disposition avait été votée à la suite du dépôt d'un amendement proposé par dépêche du Président de la Chambre des Députés en date du 24 juin 1993, qui, dans son article 2, disposait : « *Il est ajouté au paragraphe 421 de la Loi Générale Impôt (« **LGI** ») un alinéa 4 qui est libellé comme suit : « Par dérogation aux*

[169] Cass. crim., 19 avril 1929

dispositions qui précèdent, les autorités judiciaires sont compétentes dans le cas prévu au paragraphe 396 alinéa 5 (escroquerie fiscale) ».

Ce paragraphe 421 LGI concerne l'instruction des affaires. Par l'introduction de l'alinéa 5, le législateur luxembourgeois a ainsi entendu réserver tout pouvoir d'enquête et d'appréciation de l'opportunité des poursuites au Ministère public en ce qui concerne le délit d'escroquerie fiscale.

Les pouvoirs du Ministère public sont bien plus importants au Grand-Duché de Luxembourg qu'en République Française. Le paragraphe 426 alinéa 2 LGI dispose:

« *Hat jemand durch meherere selbstandige Handlungen ein Steuervergehen und eine andere strafbare Handlung begangen, so kann die Staatsanwaltschaft die Strafverfolgung wegen des Steuerverrgehens ubernehme.*[170] ». Le Ministère public luxembourgeois peut toujours reprendre la poursuite d'un délit fiscal commis à l'occasion d'un délit de droit commun.

Le paragraphe 424 LGI attribue une compétence rationae materiae et décisionnelle à l'administration fiscale luxembourgeoise qui peut charger la police judiciaire d'une enquête ou de transmettre le dossier pour attribution au Ministère public[171].

Si cette transmission n'est pas intervenue, le Ministère public et les juridictions ne peuvent intervenir qu'en cas d'arrestation provisoire par le juge d'instruction[172].

Il est important de relever que la Loi Générale Impôt dispose expressément en son paragraphe 420 que les règles du Code d'instruction criminelle s'appliquent pour autant que la loi fiscale n'en dispose pas autrement.

La compétence d'initiative du Ministère public luxembourgeois pourrait ainsi s'analyser comme une compétence parallèle à celle du Ministère public. Le Ministère

[170] « *Si quelqu'un a commis un délit fiscal à l'occasion d'autres infractions pénales, le Ministère public peut engager les poursuites pénales à l'encontre du délit fiscal* »
[171] Paragraphe 425 LGI
[172] Paragraphe 426 alinéa 1 LGI

public (et les tribunaux répressifs) resteraient compétents pour connaître des délits fiscaux non dénoncés par l'administration fiscale luxembourgeoise.

En cas de constatation d'infraction de droit commun en concours avec le délit fiscal au sens de la Loi Générale Impôt du 21 mai 1931[173], et en l'absence de dénonciation de l'administration fiscale luxembourgeoise, le Ministère public peut requérir du juge d'instruction d'ouvrir une information à ce sujet. En effet, le Code pénal luxembourgeois et le Code d'instruction criminelle s'appliquent indépendamment du droit pénal fiscal spécial.

Relevons encore que sous les remarques préliminaires à la partie III « *Strafrecht und Strafverfahren* [174]» de la Loi Générale Impôt, il est expressément dit que cette partie ne relève pas du droit fiscal, mais constitue un droit pénal spécial et ne saurait être interprétée à l'aide des principes et des méthodes du droit fiscal, de même qu'elle ne saurait être annexée à la procédure d'imposition comme un ensemble de sanctions administratives.

Les dispositions ne sont pas autonomes, mais doivent être rapportées au contexte du droit pénal général et de la procédure pénale de droit commun[175], avec application des garanties de la Convention Européenne des Droits de l'Homme.

L'intention des rédacteurs de la Loi Générale Impôts du 21 mai 1931, telle que modifiée par la loi du 22 décembre 1993 sur l'escroquerie fiscale en matière d'impôts[176], était donc bien de créer un droit pénal spécial fiscal avec application de la procédure pénale de droit commun. Cette procédure pénale de droit commun ne prévoit pas l'intervention de l'administration fiscale en tant qu'acteur du déclenchement des poursuites, de sorte que les institutions de droit commun devraient être compétentes pour l'initiative des poursuites.

[173] Code fiscal luxembourgeois – Volume 1
[174] « *Droit pénal et poursuites pénales* »
[175] Paragraphes 391 et 420 LGI
[176] Code fiscal luxembourgeois – Volume 1

Les prescriptions prédécrites de la Loi Générale Impôt du 21 mai 1931[177], rapportées au contexte du Code pénal et du Code d'instruction criminelle, ne semblent pas exclurent une compétence simultanée parallèle, des autorités judiciaires en cas d'infractions au droit pénal spécial fiscal commises seules, en l'absence de toute infraction de droit commun.

En effet, les amendes prévues dans la troisième partie de la Loi Générale Impôts Impôt du 21 mai 1931 revêtent le caractère d'amende pénale[178]. Les infractions sanctionnées par ces amendes constituent des délits qui peuvent être poursuivis par le Ministère public et l'application des articles 16 du Code d'instruction criminelle (« *Le Ministère public exerce l'action publique et requiert l'application de la loi* ») *et 14 du Code pénal luxembourgeois (« L'amende en matière correctionnelle est de 251 Euros au moins* »).

Section 2 : Le procès pénal en droits français et luxembourgeois

Les diverses étapes de ce procès - l'instruction préparatoire (Paragraphe 1), le jugement et les voies de recours (Paragraphe 2) – seront abordées successivement.

Paragraphe 1 : L'instruction préparatoire en France et au Luxembourg

En France, il découle des dispositions de l'article 79 du Code de procédure pénale que, les infractions en matière fiscale ne constituant jamais des crimes, l'instruction préparatoire ne présente pas dans ce domaine un caractère obligatoire et que le procureur a la simple faculté d'y recourir en adressant au juge d'instruction un réquisitoire introductif.

En droit luxembourgeois, le droit pénal fiscal a été conçu comme un droit pénal spécial, de sorte qu'en l'absence de dispositions spécifiques quant à la procédure applicable, le droit pénal et la procédure pénale luxembourgeois de droit commun

[177] *ibidem*
[178] Cf. *supra*, partie I-titre I *in fine*

sont applicables (paragraphes 391 et 420 LGI) (A). L'appel des ordonnances du juge d'instruction est possible dans les deux juridictions devant la chambre de l'instruction en France et la chambre du conseil au Luxembourg (B).

A. Le rôle du juge d'instruction dans chaque juridiction

1. En France

Ce rôle est principalement défini aux articles 80 et suivants du Code de procédure pénale. En vertu de l'article 80-1 du Code de procédure pénale, le « *juge d'instruction ne peut mettre en examen que les personnes à l'encontre desquelles il existe des indices graves ou concordants rendant vraisemblable qu'elles aient pu participer, comme auteur ou comme complice, à la commission des infractions dont il est saisi*».

En matière fiscale, ce pouvoir peut s'exercer même à l'encontre des personnes que ne vise aucun des actes ayant précédé la saisine de ce juge : l'avis émis par la Commission des Infractions Fiscales, la plainte de l'administration fiscale et le réquisitoire introductif du parquet.

En vertu de l'article 81 du Code de procédure pénale, il appartient au juge d'instruction d'effectuer tous les actes d'information qui lui paraissent utiles : audition de témoins dans les conditions prévues par les articles 101 à 113 du Code de procédure pénale, interrogatoire de la personne mise en examen. Il peut également se transporter sur les lieux, assisté d'un greffier, en vue d'y procéder à des constatations, des perquisitions ou des saisies. Le procureur de la République en est avisé et peut l'accompagner[179].

Le magistrat instructeur a encore le pouvoir d'ordonner des expertises, en particulier des expertises comptables. Il n'est pas tenu de procéder lui-même aux actes d'information et a la faculté de requérir à cet effet par commission rogatoire « *tout juge de son tribunal, tout juge d'instruction ou tout officier de police judiciaire, qui avise dans ce cas le procureur de la République* ».

[179] Article 92 du Code de procédure pénale

La commission rogatoire doit préciser la nature de l'infraction qui motive les poursuites et des actes d'instruction qui s'y rattachent directement. Elle est datée et revêtue de la signature et du sceau d'un magistrat instructeur qui la délivre[180]. Enfin, lorsqu'il l'estime nécessaire, ce dernier place la personne mise en examen sous contrôle judiciaire, voir en détention provisoire.

L'information achevée, le juge d'instruction transmet le dossier au procureur de la République, qui lui adresse ses réquisitions dans le mois si la personne mise en examen est détenue ; dans un délai de trois mois dans le cas contraire[181].

A défaut de réquisitions aux termes de ce délai, le juge d'instruction est autorisé à rendre l'ordonnance de règlement :

- ordonnance de non-lieu en l'absence d'infractions ou de charges suffisantes ;

- ordonnance de renvoi devant le tribunal correctionnel si l'infraction lui paraît constituée. Cette décision met fin à la détention provisoire ou au contrôle judiciaire, à moins que des raisons particulières – qu'elle doit énoncer expressément – ne justifient le maintient d'une telle mesure.

2. Au Luxembourg

La Loi Générale Impôt dispose expressément en son paragraphe 420 que les règles du Code d'instruction criminelle s'appliquent pour autant que la loi fiscale n'en dispose pas autrement. Dès lors, en matière correctionnelle, l'instruction est préparatoire et facultative[182] comme pour tout délit de droit commun.

Selon les dispositions de l'article 50 du Code d'instruction criminelle, le juge d'instruction ne peut informer qu'en vertu d'un réquisitoire du procureur d'Etat, même en cas de délit flagrant (le cas du flagrant délit nous semble toutefois matériellement

[180] Article 151 du Code de procédure pénale
[181] Article 175 alinéa 2 du Code de procédure pénale
[182] Article 49 du Code d'instruction criminelle

impossible en matière d'escroquerie fiscale ou de fraude fiscale). Le juge d'instruction a le pouvoir d'inculper toute personne ayant pris part, comme auteur ou complice, aux faits qui lui sont déférés.

Lorsque des faits, non visés par le réquisitoire, sont portés à la connaissance du juge d'instruction, celui-ci doit immédiatement communiquer au procureur d'Etat les plaintes, rapports ou procès-verbaux qui les constatent.

En cas de plainte avec constitution de partie civile – déposée par l'administration fiscale luxembourgeoise – le juge d'instruction ordonne communication de la plainte au procureur d'Etat pour que ce magistrat prenne ses réquisitions (article 56 du Code d'instruction criminelle).

Si le juge d'instruction est dans l'impossibilité de procéder lui-même à tous les actes d'instruction, il peut donner commission rogatoire aux officiers de police judiciaire afin de leur faire exécuter tous les actes d'information nécessaires[183].

Le juge d'instruction luxembourgeois peut se transporter sur les lieux pour y effectuer toutes constatations utiles, il en donne avis au procureur d'Etat qui a la faculté de l'accompagner.

Les perquisitions du juge d'instruction[184] sont effectuées dans tous les lieux ou peuvent se trouver des objets dont la découverte serait utile à la manifestation de la vérité. Le juge d'instruction en donne préalablement avis au procureur d'Etat.

Selon les dispositions de l'article 127 du Code d'instruction criminelle, aussitôt que l'information lui paraît terminée, le juge d'instruction rend une ordonnance de clôture de l'instruction et communique le dossier au procureur d'Etat.

[183] Article 52 du Code d'instruction criminelle
[184] Article 64 du Code d'instruction criminelle

B. Saisine éventuelle de la chambre de l'instruction en France/ saisine obligatoire de la chambre du conseil au Luxembourg

1. En France

Il existe dans le ressort de chaque Cour d'appel au moins une chambre de l'instruction comprenant un président de chambre, désigné par décret après avis du Conseil supérieur de la magistrature et, en principe, exclusivement affecté à cette fonction, et deux conseillers, désignés chaque année, pour la durée de l'année judiciaire suivante, par l'assemblée générale de la Cour. Le Ministère public y est représenté par le procureur général ou ses substituts.

Le droit de saisir cette juridiction appartient tout d'abord au parquet, qui peut interjeter appel devant elle de toute ordonnance du juge d'instruction. Le procureur procède par déclaration au greffe du tribunal dans les cinq jours qui suivent la notification de la décision ; le procureur général, quant à lui, lorsqu'il exerce son droit d'appel, doit signifier sa décision aux parties dans les cinq jours qui suivent l'ordonnance du juge d'instruction[185].

Le prévenu a le droit d'interjeter appel, notamment, des ordonnances qui le placent ou le maintiennent en détention provisoire. L'administration fiscale, enfin, lorsqu'elle s'est constituée partie civile dès le stade de l'information, peut interjeter appel des ordonnances de non-informer ou de non-lieu ou de celles qui font grief à ses intérêts civils, mais non des ordonnances concernant la détention du contribuable mis en examen ou le contrôle judiciaire.

La chambre de l'instruction peut ordonner tout acte d'information complémentaire qu'elle estime utile, ainsi que la mise en examen, au titre des infractions résultant du dossier, de personnes qui n'ont pas été renvoyées devant elles, à moins qu'elles n'aient bénéficié d'une ordonnance de non-lieu devenue définitive[186].

[185] Article 185 du Code de procédure pénale
[186] Article 204 du Code de procédure pénale

2. Au Luxembourg

Suite à l'ordonnance de clôture du juge d'instruction[187], et à la communication du dossier au procureur d'Etat, ce dernier prend, dans les trois jours de la réception du dossier, des réquisitions écrites qu'il soumet avec le dossier à la chambre du conseil du tribunal d'arrondissement.

La chambre du conseil est une juridiction chargée de trois juges. Le juge d'instruction ne peut y siéger dans les affaires qu'il a instruites, à peine de nullité de l'ordonnance de la chambre du conseil selon les dispositions de l'article 133 du Code d'instruction criminelle.

A défaut par le procureur d'Etat de saisir la chambre du conseil, celle-ci peut être saisie par requête de la partie civile[188]. La chambre du conseil communique la requête au procureur d'Etat qui doit alors lui soumettre sans tarder le dossier.

La chambre du conseil statue sur le rapport écrit et motivé du juge d'instruction. Le dossier, y compris le rapport du juge d'instruction, est mis à disposition de l'inculpé et de la partie civile ainsi que de leurs conseils, huit jours au moins avant le jour fixé pour l'examen par la chambre du conseil.

L'inculpé détenu renvoyé devant la chambre correctionnelle du tribunal d'arrondissement y est cité dans les dix jours qui suivent l'ordonnance ou l'arrêt de renvoi[189].

Si la chambre du conseil estime que les faits ne constituent ni un crime, ni un délit (escroquerie fiscale, fraude fiscale), ni une contravention (minoration involontaire de la côte d'impôt, atteinte à l'ordre fiscal), ou s'il n'existe pas de charges suffisantes à

[187] Article 127 alinéa 1 du Code d'instruction criminelle
[188] Article 127 (3) du Code d'instruction criminelle
[189] Article 127 (10) du Code d'instruction criminelle

l'encontre du contribuable prévenu, elle déclare, par une ordonnance de non-lieu, qu'il n'y a pas lieu à poursuivre[190].

Paragraphe 2 : Le jugement et les voies de recours en France et au Luxembourg

En France la juridiction compétente pour prononcer les peines relatives aux infractions commises en matière fiscale est le tribunal correctionnel. Au Luxembourg la chambre correctionnelle du tribunal d'arrondissement est compétente pour le délit d'escroquerie fiscale (A). Dans chaque pays, les décisions des juridictions correctionnelles sont susceptibles de divers recours (B).

A. La procédure devant les juridictions correctionnelles

1. En France

Selon l'article L.231 LPF, le tribunal compétent est, en matière de fraude fiscale, celui dans le ressort duquel l'un des impôts en cause aurait dû être acquitté.

Toutefois, lorsqu'en matière d'impôts directs il y a lieu de sanctionner l'une des infractions visées aux articles 1771 à 1779 du Code général des Impôts (« **CGI** ») (pour mémoire les impôts spécifiques en matière d'impôts sur le revenu), ses auteurs doivent être poursuivis devant le tribunal dans le ressort duquel l'infraction a été commise.

Enfin, en cas d'affirmation frauduleuse de sincérité en matière de droits d'enregistrement ou de taxes de publicité foncière, le tribunal compétent est celui du domicile du défunt si l'affirmation frauduleuse figure dans une déclaration de succession et, dans les autres cas, soit celui du dernier domicile de l'auteur du délit, soit celui du lieu où le délit a été commis. La juridiction compétente à l'égard du prévenu l'est également à l'égard de tous coauteurs et complices.

[190] Article 128 du Code d'instruction criminelle

La saisine du tribunal s'opère soit par citation directe de la personne poursuivie, à l'initiative du parquet, soit par décision de renvoi du juge d'instruction ou de la chambre d'accusation, lorsque celle-ci a été saisie. Dans les deux cas, le juge répressif doit se prononcer sur l'ensemble des faits portés à sa connaissance par l'ordonnance ou par la citation. Il n'est pas lié par la qualification des faits retenue par l'administration ou les juridictions d'instruction.

La constitution de partie civile de l'administration fiscale s'opère selon les dispositions de droit commun du Code de procédure pénale.

Le tribunal correctionnel[191] saisi en matière fiscale comprend un président et deux juges. Les fonctions du Ministère public près ce tribunal sont exercées par le procureur de la République ou l'un de ses substituts. Les audiences sont publiques.

Le prévenu régulièrement cité à personne ou qui a eu connaissance de la citation régulière le concernant a l'obligation de comparaître, à moins qu'il ne présente une excuse reconnue valable par le tribunal. S'il ne comparaît pas et n'est pas excusé, il est néanmoins jugé contradictoirement.

Cependant si le prévenu n'encourt qu'une peine d'emprisonnement inférieure à deux ans ou une amende, il a la faculté de demander, par lettre adressée au président, à être jugé en son absence. Dans ce cas, son défenseur est entendu et peut le représenter jusqu'au jugement qui est considéré comme rendu contradictoirement. Si la citation n'a pas été remise à la personne du prévenu et s'il n'est pas établi que celui-ci en ait eu la connaissance, le prévenu non comparant est jugé par défaut.

Le prévenu qui comparait peut se faire assister par un défenseur choisi parmi les avocats inscrits à un barreau. Cette assistance présente toutefois un caractère obligatoire si, en raison d'une infirmité, le prévenu ne peut pleinement assurer sa défense.

[191] Article L.231 alinéa 1 LPF

Le président commet d'office un défenseur si l'intéressé, n'en ayant pas choisi avant l'audience, demande néanmoins à être assisté. Lors de la comparution du prévenu, le président constate son identité et lui donne connaissance de l'acte qui a saisi le tribunal. S'il y a lieu, il désigne d'office un interprète et lui fait prêter serment.

C'est avant toute défense au fond que le prévenu doit, à peine de forclusion, présenter les exceptions dont il entend faire état, exceptions tirées :

- du caractère tardif de la citation ;
- de l'irrégularité de la vérification de comptabilité ou de l'examen de situation fiscale personnelle ;
- de la nullité entachant la procédure suivie devant la commission des infractions fiscales.

Il en va de même de l'exception fondée sur des questions préjudicielles relatives à la procédure administrative antérieure au dépôt de la plainte et relevant de la compétence des juridictions administratives[192].

Aux termes de l'article 386 du Code de procédure pénale, cette exception préjudicielle « *n'est recevable que si elle est de nature à retirer au fait qui sert de base à la poursuite le caractère d'une infraction* ». Si elle est admissible, le tribunal accorde au prévenu un délai pour saisir la juridiction compétente. Il est passé outre à l'exception si l'intéressé ne justifie pas avoir introduit l'instance dans le délai imparti.

Si l'exception n'est pas admise, les débats se poursuivent.

Le juge statue d'après son intime conviction, mais ne peut fonder sa décision que sur des preuves – de toute nature – qui lui sont soumises durant les débats et qui font l'objet devant lui d'une discussion contradictoire.

[192] Tribunal des conflits, 19 décembre 1988, *Droit fiscal*, 1989, n°11

Au cours des débats, le procureur de la République prend les réquisitions écrites ou orales qui lui paraissent conformes aux exigences de la justice. Le prévenu et l'administration peuvent déposer des conclusions, visées par le président et le greffier. Le tribunal est tenu de répondre dans son jugement à la fois aux réquisitions écrites et aux conclusions. L'instruction à l'audience une fois achevée, la partie civile est entendue en sa demande, le Ministère public prend ses réquisitions et le prévenu présente sa défense. Après réplique de la partie civile et du ministère public, le prévenu ou son défenseur ont le droit de prendre la parole les derniers.

Le jugement se prononce d'abord – s'il y a lieu – sur les exceptions soulevées, puis sur le fond. Si le tribunal estime que les faits qui lui ont été déférés constituent un délit, il prononce la peine. Toutefois, il a la faculté, en vertu des articles 469-1 et suivants du Code procédure pénale, d'ajourner le prononcé de la peine ou d'en dispenser le coupable. En revanche, si le tribunal estime que les faits dont il est saisi ne sont pas établis, ne constituent aucune infraction à la loi pénale ou ne peuvent être imputées au prévenu, il renvoie celui-ci des fins de la poursuite[193].

2. Au Luxembourg

Les paragraphes 425 et 426 de la Loi Générale Impôt (« **LGI** ») du 21 mai 1931, telle que modifiée par la loi du 22 décembre 1993 sur l'escroquerie fiscale en matière d'impôts[194], attribuent une compétence générale aux tribunaux répressifs dès que l'administration des contributions directes transmet les poursuites au Ministère public.

Aux termes du paragraphe 425 LGI, l'administration des contributions directes transmet le dossier au Ministère public aux fins de citer l'auteur présumé de l'infraction à l'audience du tribunal d'arrondissement statuant en matière correctionnelle.

Qu'une affaire soit citée directement à l'audience ou qu'elle soit citée à l'audience après renvoi sans instruction ou avec instruction[195], la procédure dans les deux cas

[193] Article 470 du Code de procédure pénale
[194] Code fiscal luxembourgeois – Volume 1
[195] Article 381 et suivants du Code d'instruction criminelle

de figure est la même : elle est prévue par les articles 179 à 216 du Code d'instruction criminelle en matière correctionnelle.

La saisine de la chambre correctionnelle du tribunal d'arrondissement de Luxembourg se fait soit par renvoi selon les dispositions de l'article 131 et 132 suivants du Code d'instruction criminelle, soit par citation directement donnée au prévenu par le procureur d'Etat ou l'administration fiscale qui s 'est constituée partie civile. La juridiction compétente à l'égard du prévenu l'est également à l'égard de tous coauteurs et complices.

La constitution de partie civile de l'administration fiscale se fait selon les règles de droit commun du Code d'instruction criminelle prévue aux articles 56 et suivants du Code d'instruction criminelle: l'administration fiscale qui se prétend lésée par une escroquerie fiscale ou une fraude fiscale peut porter plainte en se constituant partie civile devant le juge d'instruction compétent. La constitution de partie civile peut avoir lieu à tout moment au cours de l'instruction. Le juge d'instruction constate, par ordonnance, le dépôt de la plainte[196].

Les chambres correctionnelles siègent au nombre de trois juges, connaissent des délits d'escroquerie fiscale et de fraude fiscale[197]. La présence du prévenu est obligatoire à l'audience, lorsque l'incrimination prévoit une peine d'emprisonnement.

L'article 6 de la Convention Européenne des Droits de l'Homme, portant sur le droit à un procès équitable, énonce que la cause soit entendue équitablement, dans un délai raisonnable et par un tribunal impartial et indépendant. Les magistrats qui ont émis un acte au cours de la procédure antérieure, lors de l'instruction ou en chambre du conseil, ne sont pas admis à juger cette affaire, sous peine de nullité de la composition du tribunal.

Le prévenu qui comparaît peut se faire assister par un défenseur choisi parmi la liste des avocats à la Cour ou des avocats inscrits à un barreau luxembourgeois.

[196] Article 58 du Code d'instruction criminelle
[197] Paragraphes 425 et 426 LGI

Le président commet d'office un défenseur au bénéfice de l'intéressé, n'en ayant pas choisi avant l'audience, demande néanmoins à être assisté. Lors de la comparution du prévenu, le président constate son identité et lui donne connaissance de l'acte qui a saisi le tribunal. S'il y a lieu, il désigne d'office un interprète et lui fait prêter serment.

Avant toute défense au fond le prévenu doit, à peine de forclusion, présenter les exceptions de procédure dont il entend faire état. Il en va de même de l'exception foncée sur des questions préjudicielles relatives à la procédure administrative antérieure au dépôt de la plainte et relevant de la compétence des juridictions administratives.

Sur base de l'article 179 du Code d'instruction criminelle, la règle de séparation des autorités administratives et judiciaires oblige le juge pénal à surseoir à statuer, lorsque la solution du procès pénal dépend d'une question relevant de la compétence exclusive du juge de l'impôt.

Si elle est admissible, le tribunal accorde au prévenu un délai pour saisir la juridiction compétente. Il est passé outre à l'exception si l'intéressé ne justifie pas avoir introduit l'instance dans le délai imparti.

Si l'exception n'est pas admise, les débats se poursuivent.

Selon le principe de la liberté de la preuve en matière pénale[198], le juge statue d'après son intime conviction, mais ne peut fonder sa décision que sur des preuves – de toute nature – qui lui sont soumises durant les débats et qui font l'objet devant lui d'une discussion contradictoire – arguments, témoignages, expertises, pièces à conviction, en fait par tous les éléments de l'instruction qui ont pu faire l'objet d'un débat contradictoire.

Au cours des débats, le procureur d'Etat prend les réquisitions écrites ou orales qui lui paraissent conformes aux exigences de la justice. Le prévenu et l'administration

[198] Article 154 du Code d'instruction criminelle

peuvent déposer des conclusions, visées par le président et le greffier. Le tribunal est tenu de répondre dans son jugement à la fois aux réquisitions écrites et aux conclusions. L'instruction à l'audience une fois achevée, la partie civile est entendue en sa demande, le Ministère public prend ses réquisitions et le prévenu présente sa défense.

Le juge répressif est assujetti à une double obligation de motivation de sa décision et de cohérence dans sa motivation, à peine de nullité pour absence ou insuffisance ou contradiction de motifs.

La mise en délibéré constitue la fin de l'audience publique. Le délibéré est secret. Si le jugement ne peut être prononcé en cours d'audience, le juge indiquera la date du délibéré. Si le contribuable est en désaccord avec le jugement, se pose la question des voies de recours.

B. Les voies de recours

En France et au Luxembourg, le prévenu, de même que les administrations fiscales respective de chaque Etat, disposent de diverses voies de recours, suivant les règles de droit commun.

1. En France

En France, l'opposition est ouverte contre les jugements prononcés par défaut. Lorsque la signification a été faite à la personne du prévenu, l'opposition doit être formée dans les dix jours ou dans le mois suivant la signification, selon que le prévenu réside ou non en France métropolitaine[199]. Lorsque la signification n'a pas été faite à la personne du prévenu, ces délais courent à compter de la signification faite à domicile, à la mairie ou au parquet.

[199] Article 491 du Code de procédure pénale

L'acte d'opposition a un effet extinctif absolu, le jugement qui en est frappé étant « *non avenu dans toutes ses dispositions* »[200]. Cependant, l'opposition reste sans effet si la partie qui y recourt ne comparaît pas à la date qui lui a été fixée soit lors de la formation de cette opposition, soit par une citation ultérieure.

En cas de condamnation à une peine privative de liberté sans sursis, le tribunal a la faculté d'ordonner le renvoi de l'affaire à une prochaine audience sans nouvelle citation et de donner l'ordre à la force publique de rechercher et de conduire l'opposant devant le procureur de la République qui le met en demeure de se présenter à l'audience de renvoi. Si les recherches restent sans effet ou si l'opposant ne comparaît pas, le tribunal déclare l'opposition non avenue sans nouveau renvoi.

L'appel peut être interjeté devant la chambre des appels correctionnels par le prévenu, le procureur de la République (sauf en matière de contributions indirectes dans les cas où le prévenu n'encourt que des sanctions pécuniaires), l'administration et le procureur général près la Cour d'appel.

Ce dernier forme son appel par signification au prévenu dans les deux mois qui suivent le prononcé du jugement (article 505 du Code de procédure pénale) ; les autres appelants dans les dix jours qui suivent le prononcé du jugement contradictoire (ou la signification du jugement lorsque l'intéressé a demandé à être jugé en son absence ou lorsque le jugement est rendu par défaut)[201].

En cas d'appel de l'une des parties dans les délais légaux, les autres disposent d'un délai supplémentaire de cinq jours pour interjeter elles-mêmes appel. Pendant les délais ainsi précisés, de même que durant l'instance d'appel, il est sursis à exécution du jugement.

L'appel entaché de tardiveté ou d'irrégularité est déclaré irrecevable. Si l'appel est recevable mais non-fondé, la Cour confirme le jugement attaqué. Sur appel du Ministère public, la Cour a la faculté soit de confirmer le jugement, soit de l'infirmer dans un sens favorable ou défavorable au prévenu. Elle ne peut, en revanche, sur le

[200] Article 489 du Code de procédure pénale
[201] Article 498 du Code de procédure pénale

seul appel du prévenu ou de la partie civile, condamner le prévenu à une peine plus sévère. Si la Cour estime que les faits ne sont pas établis, ne constituent pas une infraction ou ne sont pas imputables au prévenu, elle renvoie celui-ci des fins de la poursuite.

Le pourvoi en cassation est porté devant la chambre criminelle de la Cour de cassation, par le Ministère public ou la partie à laquelle il est fait grief, contre les arrêts de la chambre de l'instruction et les arrêts rendus en dernier ressort par les juridictions répressives. Le délai pour se pourvoir en cassation est de cinq jours francs après celui où la décision attaquée a été prononcée[202]. Il ne court cependant que de la signification de l'arrêt pour le prévenu qui a demandé à être jugé en son absence. Pendant ces délais et jusqu'au prononcé de l'arrêt de la Cour de cassation, il est, en principe, sursis à exécution de l'arrêt de la Cour d'appel.

La déclaration de pourvoi en cassation doit être faite au greffier de la juridiction qui a rendu la décision attaquée. Le demandeur peut, lors de cette déclaration ou dans les dix jours suivants, déposer au greffe de cette juridiction un mémoire contenant ses moyens de cassation.

Ce délai écoulé, le demandeur condamné pénalement peut transmettre son mémoire directement au greffe de la Cour de cassation ; les autres parties doivent, pour user de cette procédure, avoir recours au ministère d'un avocat à la Cour de cassation. Le demandeur a l'obligation de notifier son pourvoi au Ministère public et aux autres parties dans un délai de trois jours.

Les décisions attaquées encourent la cassation pour incompétence, violation de la loi ou vice de forme. Ce dernier moyen peut, notamment, être invoqué dans les cas où les décisions sont rendues :

- par une juridiction ne comprenant pas le nombre de juges prévu par la loi ou dont les membres n'ont pas assisté à toutes les audiences de la cause ;

[202] Article 568 du Code de procédure pénale

- sans audition du ministère public.

Il en va de même de celles :

- qui n'ont pas été précédées de débats en audience publique ou n'ont pas été rendues en audience publique ;

- qui ne contiennent pas de motifs ou dont les motifs sont insuffisants et ne permettent pas à la Cour de cassation d'exercer son contrôle ;

- qui ont omis ou refusé de se prononcer sur une demande des parties ou une réquisition du Ministère public.

En revanche, le prévenu n'est pas recevable à fonder son pourvoi sur les nullités commises en première instance s'il ne les a pas opposées devant la Cour d'appel. Cette règle ne s'applique cependant pas à la nullité pour cause d'incompétence lorsque le ministère public a interjeté appel[203].

Selon les cas, la haute juridiction rend les décisions suivantes :

- arrêt d'irrecevabilité ou arrêt de déchéance si le pourvoi n'a pas été régulièrement formé ;

- arrêt de non-lieu à statuer si le pourvoi est devenu sans objet ;

- arrêt de rejet si le pourvoi est recevable mais mal fondé ;

- arrêt de cassation si le pourvoi est recevable et bien-fondé.

Après cassation d'une décision rendue en matière correctionnelle, la Cour renvoie le procès devant une juridiction de même ordre et degré que celle dont la décision a été

[203] Article 599 du Code de procédure pénale

annulée. En cas d'annulation pour incompétence, elle renvoie le procès devant la juridiction compétente qu'elle désigne.

2. Au Luxembourg

Selon les dispositions de l'article 186 du Code d'instruction criminelle, l'opposition est ouverte contre les jugements prononcés par défaut. Lorsque la signification a été faite à la personne du prévenu, l'opposition doit être formée dans les quinze jours à compter de la signification ou de la notification qui en a été faite au prévenu, ou à domicile[204].

A ce principe il y a une exception : si la signification n'a pas été faite à personne ou s'il ne résulte pas d'actes d'exécution du jugement que le prévenu en a eu connaissance, l'opposition ne sera recevable jusqu'à l'expiration du délai de prescription de la peine[205].

L'acte d'opposition a un effet extinctif absolu, le jugement qui en est frappé étant « no*n avenu dans toutes ses dispositions* »[206]. Cependant, l'opposition reste sans effet si la partie qui y recourt ne comparaît pas à la date qui lui a été fixée soit lors de la formation de cette opposition, soit par une citation ultérieure.

L'appel peut frapper les jugements contradictoires et les jugements sur opposition. Les jugements rendus par défaut sont susceptibles d'appel et d'opposition – si les deux recours sont exercés cumulativement, l'appel sera dévolutif quant au fond et aura pour effet d'exclure l'opposition.

L'appel peut être interjeté devant la Cour d'appel par le prévenu, le procureur d'Etat, ou l'administration fiscale et le procureur général près la Cour d'appel. Le délai d'appel est de quarante jours. Le point de départ varie en matière correctionnelle selon la personne interjetant appel. Le délai court:

[204] Article 187 du Code d'instruction criminelle
[205] Cinq années révolues en matière correctionnelle - article 636 du Code d'instruction criminelle
[206] Article 187 du Code d'instruction criminelle

- à l'égard du procureur d'Etat et de l'administration fiscale constituée partie civile, à partir du prononcé du jugement ;

- à l'égard du contribuable prévenu, à compter du prononcé du jugement s'il est contradictoire, ou de la signification ou notification à personne ou à domicile s'il est rendu par défaut.

- Il y a un délai supplémentaire pour interjeter appel incident si une partie décide d'interjeter appel lorsqu'elle apprend qu'une autre partie a fait appel. Ce délai supplémentaire est de cinq jours à compter de l'expiration du délai de quarante jours. L'appel incident peut être uniquement dirigé contre celui qui a interjeter appel principal. Pendant le délai supplémentaire de cinq jours, de même que durant l'instance d'appel, il est sursis à exécution du jugement.

L'appel tardif ou entaché d'irrégularité est irrecevable. Si l'appel est recevable mais non-fondé, la Cour confirme le jugement attaqué. Sur appel du Ministère public, la Cour a la possibilité soit de confirmer le jugement, soit de l'infirmer dans un sens favorable ou défavorable au prévenu. Si la Cour estime que les faits ne sont pas établis, ne constituent pas une infraction ou ne sont pas imputables au prévenu, elle renvoie celui-ci des fins de la poursuite.

Le pourvoi en cassation est porté devant la Cour de cassation, par le Ministère public ou la partie à laquelle il est fait grief, contre l'arrêt d'appel rendu par la chambre correctionnelle de la Cour d'appel du ressort par les juridictions répressives.

La chambre criminelle de la Cour de cassation est composée d'un président et de deux vice-présidents. Le parquet est représenté par le procureur général d'Etat. Tous les avocats de la liste 1 d'un barreau luxembourgeois (Luxembourg ou Diekirch) sont admis à représenter le prévenu devant le Cour de cassation.

La déclaration de pourvoi en cassation doit être faite dans un délai d'un mois à compter du jour où du prononcé de l'arrêt de la Cour d'appel. Nonobstant l'expiration du délai, le procureur général peut se pourvoir d'office.

Les décisions attaquées encourent la cassation pour incompétence, violation de la loi ou vice de forme.

Selon les dispositions de l'article 422 du Code d'instruction criminelle, le prévenu n'est pas recevable à fonder son pourvoi sur les nullités commises en première instance s'il ne les a pas opposées devant la Cour d'appel.

Selon les cas, la haute juridiction rend un arrêt d'irrecevabilité si le pourvoi n'a pas été régulièrement formé, un arrêt de rejet si le pourvoi est recevable mais mal fondé, ou un arrêt de cassation si le pourvoi est recevable et bien-fondé.

Dans le cas de l'arrêt de cassation, la Cour renvoie l'affaire devant la Cour d'appel compétente.

Section 3 : La séparation des instances pénales et fiscales

Le contentieux de l'impôt et la répression pénale des infractions fiscales ont des objets nettement différents.

En droit français, aux termes de l'article L. 190 du Livre des procédures fiscales (« **LPF** »), l'objet du contentieux fiscal consiste à statuer sur les réclamations tendant « *à obtenir soit la réparation d'erreurs commises dans l'assiette ou le calcul des impositions, soit le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire particulière* ». Le juge de l'impôt doit donc déterminer le montant légal de la créance fiscale et se prononcer sur le bien-fondé des sanctions fiscales appliquées par l'administration.

Tandis que le juge répressif, saisi à la suite des poursuites intentées par le Ministère public sur plainte de l'administration, a pour mission de rechercher si le prévenu a commis ou tenté de commettre l'infraction relevée à son encontre et, dans l'affirmative, lui infliger la peine prévue par la loi.

Cette différence entre les fonctions se traduit par une indépendance des instances qui n'est, toutefois, pas absolue, que l'on considère les conséquences de la procédure fiscale à l'égard du juge répressif (Paragraphe 1) ou celles de la procédure pénale vis-à-vis du juge fiscal (Paragraphe 2).

En droit luxembourgeois, bien que le principe de l'indépendance des juridictions administratives et pénales soit admis[207], cette règle n'a pas toutefois pas fait l'objet d'illustration jurisprudentielle. Etant donné l'intérêt limité de cette question en droit luxembourgeois, les développements de la présente section ne porteront que sur le droit français.

Paragraphe 1 : La procédure fiscale et le juge répressif

Le principe de séparation s'applique ici avec force (A), sous réserve du cas de méconnaissance par l'administration des dispositions de l'article L.47 LPF (B).

A. Le principe de la séparation

L'indépendance des procédures comporte trois conséquences principales.

1. La transaction n'entrave pas l'action publique

L'article L.247 LPF autorise l'administration à accorder par voie de transaction, sur la demande du contribuable, une atténuation des amendes ou majorations d'impôt lorsque ces pénalités et, éventuellement, les impositions auxquelles elles se rapportent, ne sont pas définitives.

La mise en œuvre de cette procédure contractuelle n'est pas susceptible de faire obstacle au dépôt par l'administration d'une plainte tendant à mettre en mouvement l'action répressive. Elle ne saurait non plus entraîner l'extinction de cette action dans

[207] Article 179 du Code d'instruction criminelle : principe de la séparation des autorités administratives et judiciaires selon lequel le juge pénal doit surseoir à statuer, lorsque la solution du procès pénal dépend d'une question relevant de la compétence exclusive du juge de l'impôt

tous les cas où la loi ne prévoit pas expressément cette extinction (article 6 du Code de procédure pénale).

Ce n'est qu'en matière de contributions indirectes que l'administration peut transiger après mise en mouvement de l'action publique, à condition que l'autorité judiciaire en admette le principe. En vertu du second alinéa de l'article L.249 LPF, l'accord de principe doit émaner du Ministère public si l'infraction donne lieu à l'application de sanctions fiscales et de sanctions pénales.

2. Les valeurs d'assiette déterminées par l'administration ou fixées par le juge de l'impôt ne s'imposent pas au juge pénal

Tel est le cas :

- des bases d'imposition arrêtées, selon la procédure de la taxation d'office, en l'absence de réponse du contribuable à une demande d'éclaircissement [208] ;

- de redressements effectués à la suite de la mise en œuvre de procédure de contrôle[209] ;

- des amortissements calculés par le service[210] ;

- « *des évaluations de l'administration relatives à l'activité d'une société exploitant une blanchisserie, calculée par elle à partir de la consommation de solvants, du poids du linge traité et des carnets à souche saisis* »[211].

[208] Cass. crim., 11 octobre 1982, *Bull. crim.* n°573
[209] Cass. crim., 27 février 1978, *Droit fiscal,* 1978, n°42, comm. 1625
[210] Cass. crim., 30 octobre 1978, *Bull. crim.* n°290, p.749
[211] Cass. crim., 8 août 1990, *Droit fiscal* 1990 n°50

De telles évaluations ne permettent pas, à elles seules, au juge pénal de s'assurer de l'existence de dissimulations de sommes sujettes à l'impôt, il doit fonder sa conviction sur les éléments de l'instruction et des débats et utiliser les modes d'administration de la preuve qui lui sont propres.

De son côté, la « décision de la juridiction administrative ne saurait avoir l'autorité de la chose jugée à l'égard du juge répressif »[212]. Il en découle que celui-ci n'est pas tenu de surseoir à statuer jusqu'à ce que le juge de l'impôt ait décidé de l'assiette et du montant des impositions litigieuses, pas plus qu'il n'a compétence pour se prononcer sur une exception, relative à des valeurs d'assiette, dont ferait état le contribuable.

3. Le contribuable ne peut se prévaloir au pénal des irrégularités de forme commises par l'administration

Il est fait référence aux irrégularités de forme commises par l'administration au cours des opérations de contrôle et qui ne font pas obstacle à ce que les constatations effectuées servent à prouver l'existence des infractions pour lesquelles il est poursuivi.

La Cour de cassation a posé ce principe dans une jurisprudence abondante, relative à la violation de diverses garanties légales rappelées dans la « Charte du contribuable vérifié » :

- absence, dans l'avis de vérification requis par l'article L.47 LPF, d'indication des années soumises au contrôle[213] ;

- méconnaissance des dispositions de l'article L.48 LPF qui prévoient « *qu'à l'issue d'une vérification de comptabilité l'administration fiscale doit indiquer aux contribuables qui en font la demande les conséquences de leur*

[212] Cass. crim., 1er octobre 1979, *Bull. crim.* n°264, p.746
[213] Cass. crim., 1er octobre 1984, *Bull. crim.* n°452, p.357

acceptation éventuelle sur l'ensemble des droits et taxes dont ils sont ou pourraient devenir débiteurs » ;

- non-respect par l'administration de l'obligation, établie par l'article L.49 LPF, de porter à la connaissance du contribuable soumis à un examen contradictoire de l'ensemble de sa situation fiscale personnelle les résultats de cet examen, même en l'absence de redressement ;

- fait pour l'administration de passer outre à l'interdiction établie par l'article L.50 LPF de soumettre un contribuable, qui a fait l'objet d'un examen de la situation fiscale personnelle au regard de l'impôt sur le revenu, à de nouveaux redressements pour la même période et pour le même impôt, à moins que l'intéressé n'ait produit des éléments incomplets ou inexacts[214] ;

- vérifications successives de comptabilité pour une même période et pour les mêmes impositions, en dépit de l'interdiction formulée et pour les mêmes impositions, en dépit de l'interdiction formulée à l'article L.51 LPF[215] ;

- vérification sur place des livres et documents comptables d'une durée supérieure à trois mois en ce qui concerne les contribuables visés par l'article L.52 LPF[216].

B. L'exception

1. Une garantie essentielle des droits du contribuable

Dans son second alinéa, l'article L.47 LPF prévoit qu'un contribuable ne peut être soumis à un examen de situation fiscale personnelle ou à une vérification de compatibilité sans en avoir été informé par l'envoi ou la remise d'un avis de vérification mentionnant « *expressément, sous peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix* ». Ce texte

[214] Cass. crim., 1er octobre 1984 n°452, p.357
[215] Cass. crim., 1er octobre 1979, *Bull. crim.* n°264, p.216
[216] Cass. crim., 6 juin 1977, *Bull. crim.* n°132 , p.46

apporte une garantie essentielle au redevable et, dès lors, son inapplication par l'administration constitue une atteinte grave aux droits de la défense.

2. La position de la Cour de cassation

Cela avait conduit la Cour de cassation, dans un arrêt du 4 décembre 1978[217] à s'écarter du principe traditionnel d'indépendance des actions pénales et administratives et à décider que la méconnaissance de cette règle de procédure était de nature à entraîner la nullité de la procédure pénale :

« *Attendu que (…) s'il est vrai que l'article 47 LPF figure dans un chapitre intitulé « redressements et vérifications », il n'en demeure pas moins que cet article de loi édicte que la violation de ses dispositions entraîne non pas seulement la nullité de l'imposition mais la nullité de la procédure, sans faire aucune distinction entre la procédure administrative et la procédure pénale* ».

Cette décision avait été confirmée par l'arrêt Goetz[218] qui précise que le prévenu contestait la régularité de la procédure de vérification de sa comptabilité au motif qu'un agent du service avait pris possession des pièces comptables dans des conditions non déterminées et en avait effectué l'examen dans son bureau et non sur place.

Le contribuable invoquait la violation de l'article L.47 LPF, bien qu'il ne contesta pas qu'il eut été informé formellement de son droit de se faire assister d'un conseil, parce qu'il estimait que ce texte impliquait un débat oral et contradictoire qui, en l'occurrence, n'avait pu se dérouler. La chambre criminelle, retenant cette interprétation, cassa l'arrêt de la Cour d'appel d'Aix-en Provence qui l'écartait.

Une autre décision de la haute juridiction[219] sanctionna une Cour d'appel qui, ayant constaté que le requérant avait été formellement informé de son droit à l'assistance d'un conseil, ne s'était pas prononcé sur le moyen que le prévenu tirait de l'absence

[217] Arrêt Venutolo, *Droit fiscal*, 1979, comm. 1297
[218] Cass. crim., 1er octobre 1979, *Bull. crim.* n°264
[219] Cass. crim. 8 décembre 1980, *D.*1981, p.189, note Tixier

d'un débat oral et contradictoire, qu'il considérait comme constitutive d'une violation des droits de la défense.

Il découle de cette jurisprudence que, lorsque qu'une vérification n'a pas revêtu un caractère contradictoire, l'intéressé peut présenter devant le juge répressif une exception tirée de la nullité de la procédure antérieure. En l'application de l'article 385 du Code de procédure pénale, il doit, à peine de forclusion, le faire avant toute défense au fond. Serait donc irrecevable une exception soulevée pour la première fois en appel[220].

Le fait que la vérification n'ait pas été contradictoire entraîne la nullité de la procédure judiciaire, alors même que l'infraction imputée au contribuable pourrait être établie par des moyens étrangers à la vérification irrégulière[221].

Paragraphe 2 : La procédure pénale et le juge fiscal

Lorsque le juge civil statue en matière fiscale après le juge répressif, selon un principe de droit commun, « *il ne lui est pas permis de méconnaître ce qui a été nécessairement et certainement décidé par le juge pénal sur l'existence du fait incriminé qui forme la base commune de l'action pénale et de l'action civile* »[222].

A l'égard du juge administratif, l'autorité de la chose jugée au pénal s'attache aux constatations de fait (A), mais non aux appréciations juridiques formulées sur les faits par le juge répressif (B).

[220] Cass. crim., 3 octobre 1988, *Droit fiscal,* 1989, n°8
[221] Cass. crim., 24 juin 1985, *Droit fiscal.* 1986, n°24
[222] Cass. civ., 16 juin 1936, *Bull. civ.* I, p.131

A. L'autorité absolue de la chose jugée attachée aux constatations de fait

Cette autorité constitue un principe bien établi, mais qui comporte des limites.

1. Le principe

Le principe a pour conséquence de rendre le contribuable irrecevable à contester devant le juge de l'impôt l'exactitude des faits établis par le juge répressif.

Ainsi le contribuable ne peut-il prétendre devant le juge fiscal n'avoir commis aucune dissimulation, alors que la condamnation qui lui a été infligée pour fraude fiscale était fondée sur la dissimulation volontaire de certaines de ses recettes[223].

Cette autorité de la chose jugée s'attache aussi bien au jugement pénal qui condamne le prévenu qu'à celui qui le relaxe[224].

De son côté, le juge de l'impôt a la faculté (et non l'obligation) de surseoir à statuer jusqu'à la décision du juge répressif, dès lors qu'il estime que les constatations effectuées par ce dernier seront de nature à conditionner les valeurs d'assiette[225].

Il peut également considérer comme définitivement établis par une décision revêtue de la chose jugée les faits qui ont motivé une condamnation amnistiée[226].

2. Les limites à l'application du principe

Les limites à l'application du principe sont de deux sortes. Tout d'abord, selon le Conseil d'Etat, l'autorité de la chose jugée en matière pénale ne s'attache qu'aux

[223] CE, 7 janvier 1973, requête n°85064
[224] CE, 10 juillet 1957, requête n°57762
[225] CE, 9 février 1983, requête n°30505, *Droit fiscal*, 1983, n°22, comm. 1186 et 1206
[226] CE, 10 juin 1983, requête n°25645, *Droit fiscal*, 1983, n°43, comm. 2009 et 2021

décisions qui statuent sur le fond de l'action publique et non à celles des juridictions d'instruction, telles que les ordonnances de non-lieu[227].

Ensuite, cette autorité n'assortit que les constatations des faits sur lesquels se fonde la décision définitive. Elle ne fait pas obstacle à ce que le juge fiscal établisse sa propre décision en fonction de faits que le jugement de la juridiction répressive n'a pas évoqués.

B. La liberté du juge fiscal à l'égard de l'appréciation des faits

1. Le principe

La qualification juridique que ce dernier donne aux faits et les conséquences qui en découlent n'ont pas d'autorité vis-à-vis du juge de l'impôt, qui peut porter sur ces faits une appréciation différente.

Ainsi, le juge fiscal est-il susceptible de considérer comme des actes anormaux de gestion des avances non rémunérées, alors que le tribunal correctionnel a relaxé des dirigeants de société poursuivis pour abus de biens sociaux, au motif que lesdites avances n'étaient pas contraires aux intérêts de la société qui les avaient consenties[228].

2. Les limites au principe

De même le juge fiscal, qui doit se prononcer sur l'existence ou l'absence de manœuvres frauduleuses, n'est-il pas lié par les appréciations du juge répressif, y compris lorsque celui-ci a considéré que le contribuable s'était livré à une dissimulation frauduleuse ou soustrait frauduleusement à l'imposition grâce à des déclarations mensongères ou à la tenue d'une comptabilité qui n'enregistrait pas toutes les recettes et ne comprenait pas d'inventaire[229].

---

[227] *Ibidem*
[228] CE, 7 novembre 1979, requête n°6188, *Droit fiscal*, 1979, n°52, comm. 2562
[229] CE, 29 juin 1988, requête n°50885, *Droit fiscal*, 1989, n°7, comm. 286

Ou encore le juge de l'impôt a toute la liberté pour déterminer si un contribuable a toujours son domicile hors de France, quelle que soit l'appréciation formulée à cet égard par le tribunal correctionnel[230].

[230] CE, 11 mars 1978, requête n°69588

CHAPITRE II : LES PEINES ENCOURUES POUR FRAUDE FISCALE ET ESCROQUERIE FISCALE DEVANT LES JURIDICTIONS NATIONALES

Il ne suffit pas de découvrir la fraude. Encore faut-il vouloir la sanctionner ou plus simplement pouvoir le faire. La sanction constitue le point d'aboutissement indispensable des procédures de contrôle mises en œuvre par les administrations en charge du recouvrement de l'impôt. En l'absence de sanction, la portée du contrôle sera en effet considérablement affaiblie voir annulée.

Il apparaît pourtant que les modalités de sanctions de la fraude présentent certaines déficiences qui pénalisent l'efficacité de l'action des services de contrôle. Or les poursuites pénales fiscales sont directement liées à l'efficacité des contrôles des administrations fiscales, et à la volonté des administrations de poursuivre les contribuables devant les juridictions pénales.

Il convient par conséquent d'aborder au préalable la question de l'étendue et l'efficacité des contrôles opérés par les administrations fiscales, afin de prendre en considération les poursuites pénales et les sanctions subséquentes. Force est de constater que le recours aux poursuites pénales reste limité à la fois en France et au Luxembourg (Section 1), et que les actions pénales semblent globalement peu dissuasives en comparaison d'autres délits en matière de délinquance financière (Section 2).

Section 1 : Le recours limité des administrations fiscales françaises et luxembourgeoises aux poursuites pénales

En France pour sanctionner la fraude fiscale, les agents en charge du contrôle peuvent d'abord infliger les pénalités administratives prévues à l'article 1729 du Code général des impôts (« **CGI** »). Depuis plusieurs années, on constate une augmentation des pénalités infligées, ce qui reflète, en principe, un meilleur ciblage

des contrôles. Dans le même temps, les pratiques apparaissent très variables selon les directions.

A l'inverse, les poursuites pénales dans le domaine fiscal s'inscrivent dans une procédure spécifique et centralisée par la Commission des Infractions Fiscales, qui vise à soumettre au contrôle d'une commission indépendante les décisions de poursuite de l'administration fiscale.

Le nombre de dossiers faisant l'objet de poursuites pénales en France est de l'ordre de 1000 par an et est plutôt limité par rapport au nombre total des contrôles. Ainsi, environ 1,5 à 2% des dossiers font l'objet d'un traitement pénal[231], de sorte que le nombre de dossiers fiscaux faisant l'objet de poursuites en France reste limité (Paragraphe 1). La complicité en matière pénale fiscale est par ailleurs rarement mise en cause (Paragraphe 2).

Paragraphe 1 : La sélection discrétionnaire opérée par l'administration fiscale

Le recours aux sanctions fiscales fait l'objet en France de pratiques très diverses selon les départements (A). Au niveau national, le cas de complicité de fraude fiscale est rarement mis en œuvre en France. Considérant l'importance de l'activité financière luxembourgeoise, sera abordée la question de la complicité du banquier luxembourgeois (B).

A. Des pratiques très diverses selon les départements

1. Une augmentation globale des pénalités infligées depuis 1996

Le montant total des pénalités infligées par les services de contrôles français s'élève à 2,7 millions EUR en 2005, ce qui représente un taux moyen de pénalité de 38%

[231] Rapport annuel du Conseil des prélèvements obligatoires, 2007, p. 191

des droits redressés. Depuis 1996, ce taux est en constante augmentation, de 28% en 1996 à 38% en 2005.

Cette augmentation du taux moyen de pénalités reflète d'abord les efforts de la DGI concernant le ciblage des contrôles sur les affaires de fraude les plus graves. Cette évolution est attestée par l'augmentation de la part des contrôles à caractère répressifs qui est passé de 14,1% en 2000 à 18,7% en 2005.

2. Des variations importantes constatées entre les différents départements

Cependant, on observe dans le même temps de très fortes disparités entre les directions départementales qui ne paraissent qu'imparfaitement corrélées aux risques de leur tissu fiscal[232].

Ainsi, même si les 94% de pénalités observées dans la Creuse sont, sans doute, le résultat de quelques affaires exceptionnelles et sans lendemain, on peut s'étonner que le Tarn-et-Garonne culmine à 76,1% en 2002 et 73,9% en 2003 en comparaison des moyennes nationales de 39,2% pour 2002 et 40,3% pour 2003.

Ce chiffre apparaît très élevé en comparaison de celui constaté dans la direction des services fiscaux voisine de Toulouse (38,4% en 2002 et 37,6% en 2003). Dans le même ordre d'idée, le Pas-de-Calais a infligé 61,7% en 2002 et 67,9% en 2003 de pénalités contre 27,5% et 36,5% en 2002 et 2003 dans les Alpes-Maritimes, où le risque de fraude apparaît pourtant plus important. En 2003, la DSF de Paris-Ouest est à 57,6% alors que celle de Paris-Nord est à 20,1%.

De façon encore plus marquée, la DSF du Lot est passée d'un taux de pénalité de 23,3% en 2002 à 61,4% en 2003 alors que, dans le même temps, son taux de poursuites pénales passait de 5,6% à 0%.

[232] Rapport annuel du Conseil des prélèvements obligatoires, 2007, p. 192

Ces variations peuvent trouver une explication, notamment du fait de quelques affaires exceptionnelles. Cependant, dans les cas mentionnés ci-dessus, les différences d'une année sur l'autre sont trop importantes pour n'être liées qu'à un seul facteur.

Ces constats conduisent à s'interroger sur l'encadrement des pratiques des directions des services fiscaux en matière de taux de pénalités. Actuellement, les services départementaux disposent d'une très grande marge de manœuvre dans l'application des pénalités. Cette liberté entraîne une diversité des pratiques qui peut poser problème de cohérence et d'action répressive sur le territoire français, mais aussi d'égalité du contribuable devant l'impôt.

B. Peu de dossiers de contrôle reçoivent des suites pénales

1. La sélection des dossiers opérée par l'administrative fiscale

La circulaire Justice – Budget 13 N-3-81 du 30 octobre 1981[233] indique que : « *(…) le choix des affaires susceptibles de donner lieu à l'engagement de poursuites correctionnelles s'effectue essentiellement en considération de la nature, de l'importance et de la gravité de la fraude, sans qu'il soit fait exception de la qualité sociale ou professionnelle de ses auteurs. Ceci n'exclut pas, bien entendu, qu'il soit tenu compte, le cas échéant, des circonstances humaines, notamment, propres à chaque particulier* ».

Il ressort de ces dispositions que, dans la décision de porter plainte pour fraude fiscale, l'administration se détermine au vu de critères qui sont de trois ordres : fiscal, pénal et personnel. La pertinence de ces critères est confortée par l'analyse des principales caractéristiques des dossiers qui sont transmis à la Commission des Infractions Fiscales.

Le montant des droits fraudés est le premier critère. L'administration transmet à la Commission des Infractions Fiscales des dossiers où les droits éludés sont, en

[233] www.fonction-publique.gouv.fr

moyenne, plus importants que dans les dossiers ayant donné lieu à de simples redressements.

Un autre critère de choix est également la régularité de la procédure administrative d'imposition. L'administration sélectionne également les dossiers qu'elle transmet à la Commission des Infractions Fiscales en fonction du soin avec lequel a été conduite la procédure d'imposition, pour éviter un éventuel vice de procédure devant le juge pénal.

Concernant les critères d'ordre pénal, la nature et la gravité de la fraude sont les critères les plus importants. Certains mécanismes frauduleux rentrent ainsi dans cette catégorie pour l'administration fiscale française : les activités occultes, la dissimulation de recettes au moyen d'un logiciel frauduleux, l'utilisation de factures fictives, la participation à un carrousel TVA, les domiciliations fictives à l'étranger, etc.

L'administration tient également compte dans sa décision de saisir la Commission des Infractions Fiscales de critères qui tiennent à la situation personnelle du contribuable, et vont pouvoir justifier de l'indulgence. A cet égard, elle pourra prendre en compte l'âge du contribuable ou sa volonté manifeste de s'amender, par exemple lorsqu'il a acquitté les droits éludés[234].

D'autres éléments, au contraire, plaideront dans le sens de la sévérité à l'égard du contribuable. C'est le cas notamment de ceux qui exercent des professions comptables, financières ou juridiques. L'administration examine également avec une rigueur particulière le cas des contribuables qui ont déjà fait l'objet de poursuites pénales ou de pénalités fiscales à caractère répressif, et ce même s'il n'y a pas récidive du contribuable.

2. Le nombre de poursuites pénales reste globalement limité

La Direction Générale des Impôts a globalement peu recours à la procédure pénale pour sanctionner la fraude fiscale. En moyenne, le nombre de dossiers transmis à la

[234] Rapport annuel du Conseil des prélèvements obligatoires, 2007, p. 196

Commission des Infractions Fiscales ne dépasse pas 2% du total des contrôles fiscaux réalisés, et il oscille entre 1995 et 2005, entre 900 à 1100 dossiers[235].

Le nombre de poursuites pénales apparaît également limité si on le rapporte au nombre de cas de fraude détectés, c'est-à-dire au total des contrôles ayant donné lieu à l'application de pénalités exclusives de bonne foi. En 2005, seuls 11% de ces dossiers ont fait l'objet d'une transmission à la Commission des Infractions Fiscales.

Les comparaisons internationales sont délicates du fait des modalités d'enquêtes, de sanctions et de systèmes juridiques différents.

Au Canada, le nombre total de renvois devant le juge pénal est de 150 par an, ce qui est beaucoup plus faible qu'en France. Au Royaume-Uni, le *Revenue and Customs Prosecution Office*, organisme indépendant rattaché à l'*Attorney General* et chargé de poursuivre les fraudes les plus graves, a conduit environ 1 400 personnes devant les tribunaux répressifs pour des affaires de fraude fiscale.

Aux Etats-Unis, la *Criminal investigation* de l'*IRS* chargée de poursuivre les fraudes les plus graves, a recommandé la poursuite de 2 859 affaires en 2005, ce qui, à l'échelle du pays, est assez proche de la pratique française.

Paragraphe 2 : Le cas de la complicité en matière de fraude fiscale

Le présent paragraphe porte sur l'application de la complicité en matière de fraude fiscale en France (A). Concernant le Luxembourg, le cas de la complicité du banquier luxembourgeois n'a fait l'objet d'aucune illustration jurisprudentielle à ce jour en matière d'escroquerie fiscale ou de fraude fiscale. Toutefois, cette absence de condamnation laisse apparaître le problème plus complexe de la complicité en France du banquier en droit pénal international (B).

[235] AN, *Rapport n°1105 sur l'évasion et la fraude fiscale*, enregistré le 6 octobre 1998 et présenté par Jean-Pierre BRARD

A. Une application rarement mise en œuvre en France

1. Un faible ratio de condamnation complice/auteur du délit

Les dispositions de l'article 1742 CGI relatives à la complicité du délit de fraude fiscale ne sont apparemment que rarement appliquées par les juridictions répressives.

Cette affirmation s'appuie sur le constat que le nombre de condamnations prononcées, qu'elles soient ou non définitives, n'est que faiblement supérieur au nombre total des décisions de justice en la matière.

Comparaison du nombre de décisions rendues par les juridictions répressives et du nombre de personnes condamnées, de manière définitive ou non[236]

Année	1998	1999	2000	2001	2002
Nombre de décisions	1 075	1 079	1 069	982	1 107
Nombre de personnes condamnées ou relaxées	1 218	1 236	1 252	1 123	1 259
Ratio	1,13	1,14	1,17	1,14	1,14

[236] Source : Rapport annuel 2007 du Conseil des prélèvements obligatoires, *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, www.ccomptes.fr, p. 198

C'est dire que les décisions rendues par les tribunaux répressifs ne concernent, dans la majorité des cas, que le contribuable lui-même, les co-auteurs ou les complices étant peu visés.

2. Les causes de ce constat

Ce constat peut surprendre, compte tenu de ce que les contribuables condamnés ont souvent bénéficié de conseils de différents types de professionnels. La Commission des Infractions Fiscales étant au demeurant saisie *in rem* et non *in personam*, c'est-à-dire saisie des faits et non des personnes, les magistrats judiciaires ont le loisir de mettre en cause, dans le cadre de la procédure d'instruction, des personnes qui, sans avoir été nommément déférées devant la Commission des Infractions Fiscales, auraient participé à des agissements dont celle-ci a autorisé la poursuite.

La raison du faible nombre de complices ou de co-auteurs mis en cause est sans doute à rechercher aussi bien du côté de la Direction Générale des Impôts que de l'action des juridictions.

D'une part, le recours massif à la procédure de citation directe limite les investigations effectuées par les magistrats judiciaires. D'autre part, l'administration fiscale, de son côté, verse aux débats des éléments qui sont, avant tout, centrés sur le contribuable, c'est-à-dire sur son interlocuteur pendant le contrôle fiscal.

B. Le problème de la complicité en France du banquier en droit pénal international

L'évitement illicite de l'impôt peut faire appel à des techniques bancaires internationales, facilités par le principe de la liberté de circulation des capitaux au sein de l'Union européenne[237]. Alors que les marchés financiers sont organisés à l'échelle planétaire, les Etats restent toutefois souverains sur leur territoire, selon le traditionnel principe de territorialité. De cette inadéquation entre les flux financiers

[237] Article 56 du Traité des Communautés Européennes

internationaux et le droit étatique applicable nait le problème de la localisation du délit de fraude fiscale, et de la complicité de banquier étranger en droit pénal international.

1. Le principe de territorialité et sa mise en œuvre en droit français

Le principe était traditionnellement fondé sur l'article 3 alinéa 1 du Code civil, alors même que ce texte se borne à poser une règle de conflit de loi : « *Les lois de police et de sûreté obligent tous ceux qui habitent le territoire* ». Il est aujourd'hui consacré par l'article 113-2 du Code pénal : « *La loi pénale française est applicable aux infractions commises sur le territoire de la République* ».

Les arguments justifiant le principe sont juridiques, politiques et processuels. Au plan juridique, il est l'expression même de la souveraineté d'un Etat ; du point de vue de la politique criminelle, l'efficacité d'un jugement est d'autant plus grande que l'infraction est jugée au lieu où le trouble social a été le plus durement ressenti. Au plan processuel, le principe de territorialité satisfait aux exigences d'une bonne administration de la justice, les tribunaux français, proches du lieu de commission des faits, étant le mieux placés pour recherches les preuves et pour apprécier l'importance du trouble causé à l'ordre public.

La portée du principe est considérable. En effet, la compétence territoriale est d'abord une compétence générale : elle joue même si l'auteur des faits est étranger, ou même si l'auteur a été arrêté à l'étranger ou réside à l'étranger, ou même si la victime est étrangère.

La compétence territoriale est ensuite une compétence exclusive dans la mesure où les juridictions françaises sont seulement compétentes pour juger une infraction commise en France, relèverait-elle également d'une compétence étrangère (personnelle par exemple).

Pour que les tribunaux français soient territorialement compétents, l'infraction doit avoir été perpétrée, en tout ou partie, en France. Cela suppose au préalable que

l'infraction soit localisée en France. La localisation est certaine si l'infraction s'est intégralement réalisée en France.

En revanche, elle pose problème si l'infraction s'est commise sur le territoire de deux, voire plusieurs Etat : ainsi une escroquerie par manœuvres frauduleuses en France préalables à une remise de fonds l'étranger (ou inversement) doit-elle être localisée en France ou l'étranger.

L'article 113-2 alinéa 2 du Code pénal dispose : « *l'infraction est réputée commise sur le territoire de la République dès lors que l'un de ses faits constitutifs a eu lieu sur ce territoire* ».

La jurisprudence a vu dans cette notion d' « acte caractérisant ou de fait constitutif » une référence implicite à la théorie dite de l'ubiquité qui caractérise indifféremment une infraction au lieu de la survenance de son fait générateur ou en celui de la production de son résultat[238].

Par conséquent un banquier étranger, du fait des manœuvres frauduleuses localisées sur le territoire Français (remise frauduleuse de fonds en France par exemple) pourrait être poursuivi pour complicité de fraude fiscale en France sur base de l'article 1742 CGI qui déclare applicables aux complices les règles de droit commun de la complicité, sous réserve des conventions internationales d'extradition applicables.

Qu'en est-il en revanche des actes de complicité de fraude fiscale française commis à l'étranger par le banquier étranger ?

[238] Cass. crim., 26 octobre 1995, *Bull. crim.* n°324

2. Le cas du banquier en France complice d'infractions commises à l'étranger

Deux hypothèses doivent être distinguées, selon que l'infraction relève ou non de la compétence des tribunaux français.

a. L'infraction principale commise à l'étranger ne relève pas de la compétence des tribunaux français

Sous l'empire du Code d'instruction criminelle, l'acte du complice, même accompli en France, échappait aussi à la compétence française, au nom de la théorie de l'emprunt de la criminalité[239]. Le Code de procédure pénal de 1958 a comblé en partie cette lacune dans la compétence française, en admettant celle-ci à l'égard de « *quiconque s'est, sur le territoire de la République, rendu complice d'un crime ou d'un délit commis à l'étranger (…) si le fait est puni à la fois par la loi étrangère et par la loi française, à la condition que le fait qualifié crime ou délit ait été constaté par une décision définitive de la juridiction étrangère* »[240].

Le Code de pénal de 1992 a repris la même solution en rendant la loi pénale française applicable à « *quiconque s'est rendu coupable sur le territoire de la République, comme complice, d'un crime ou d'un délit commis à l'étranger si le crime ou le délit est puni à la fois par la loi française et par la loi étrangère, et s'il a été constaté par une décision définitive de la juridiction étrangère* ».

L'article 113-5 du Code pénal dispose que « *la loi pénale française est applicable à quiconque s'est rendu coupable sur le territoire de la République, comme complice, d'un crime ou d'un délit commis à l'étranger si le crime ou le délit est puni à la fois par la loi française et par la loi étrangère, et s'il a été constaté par une décision définitive de la juridiction étrangère* ».

[239] Cass. crim., 17 octobre 1834, *S.*, 1835, 1, 33
[240] Article 690 du Code de procédure pénale de 1958

Ainsi, à trois conditions, les tribunaux français sont-ils compétents à l'égard d'un complice, français ou étranger, alors qu'ils ne le sont pas à l'égard de l'auteur principal : l'acte de complicité doit avoir été entièrement accompli en France ; le fait principal (délit de fraude fiscale) doit faire l'objet d'une double incrimination ; la matérialité de ce fait doit avoir été constatée par un jugement étranger définitif.

b. L'infraction principale commise à l'étranger relève de la compétence des tribunaux français

Sous l'empire du Code de procédure pénale de 1958, la doctrine unanime[241] estima que l'acte de complicité, qu'il fût accompli en France ou à l'étranger, par un Français ou par un étranger, ressortissait à la compétence française lorsqu'il se rattachait à un acte principal relevant de la compétence française réelle[242], universelle[243] ou personnelle passive[244]. La doctrine déniait au contraire la compétence française à l'égard d'un acte de complicité accompli à l'étranger par un étranger accessoirement à une infraction principale ressortissant de la compétence personnelle active française[245], la nationalité de l'auteur étant une circonstance subjective, personnelle.

Cependant restait en suspens la question suivante : quid de l'acte du complice réalisé en France mais accessoirement à une compétence personnelle active française ? Pour certains auteurs[246], il convenait de distinguer : si le complice était Français, comme l'auteur principal, il fallait faire jouer à plein la compétence personnelle active, et non l'article 690 du Code de procédure pénale de 1958 précité ; si le complice était étranger, il fallait recourir au texte supplétif de l'article 690 du Code de procédure pénale de 1958.

---

[241] KOERING-JOULIN, RSC, 1984, FOURNIER, *Rev.crit.* DIP, 1981, 44.
[242] Compétence réelle : compétence par laquelle un Etat confie à ses tribunaux la poursuite des atteintes portées à l'étranger à ses intérêts supérieurs.
[243] Compétence universelle : compétence donnée aux tribunaux de l'Etat sur le territoire duquel se trouve, même passagèrement, le suspect, conférée pour les seules infractions lésant la communauté internationale.
[244] Compétence personnelle passive : compétence qui découle de la nationalité française de la victime.
[245] Compétence personnelle active : compétence qui découle de la nationalité française de l'auteur de l'infraction.
[246] FOURNIER et KOERING-JOULIN, *loc. cit.*

Mais la Chambre criminelle a rejeté cette distinction fondée sur la nationalité du complice[247], déclarant que l'article 690 « *ne trouve son application que lorsque l'auteur du fait principal ne peut être jugé par les juridictions françaises* », elle a retenu sans autre condition la compétence française pour juger l'auteur d'un acte de complicité accompli en France dès lors que les auteurs de l'infraction principale (vol avec port d'armes) commise au Luxembourg sont de nationalité française et relèvent de la compétence des tribunaux français en vertu de l'article 689 du Code de procédure pénale.

Le nouvel article 689 du Code de procédure pénale étend encore la compétence française en y englobant l'acte de complicité accompli à l'étranger par un étranger dans l'hypothèse où le fait principal relève de la compétence personnelle active des tribunaux français : « *Les auteurs ou complices d'infractions commises hors du territoire de la République peuvent être poursuivis et jugés par les juridictions françaises (…) lorsque, conformément aux dispositions du livre Ier du Code pénal ou d'un autre texte législatif, la loi française est applicable* ».

Désormais, dès lors qu'une infraction principale commise à l'étranger relève de la compétence française, les tribunaux français sont compétents pour juger non seulement sont auteur, mais aussi son complice, quels que soient la nationalité de celui-ci et le lieu ou il a agit.

Au total aujourd'hui, seuls les actes complicité en France du banquier échappant à la compétence des tribunaux français sont ceux commis à l'étranger, par un Français ou un étranger, accessoirement à une infraction principale commise à l'étranger et ne relevant à aucun titre de la compétence des tribunaux français.

[247] Cass. crim., 20 février 1990, *D.* 1990, 395

Section 2 : Les sanctions prononcées par les juridictions pénales françaises et luxembourgeoises

Parmi les sanctions susceptibles d'être infligées en matière de fraude fiscale, les sanctions pénales sont celles qui ont vocation à jouer le rôle dissuasif le plus fort, eu égard à la peine d'emprisonnement prévue à l'article 1741 du Code général des impôts (« **CGI** »).

Toutefois, les peines infligées par les juridictions répressives françaises ne débouchent qu'exceptionnellement sur une peine d'emprisonnement. De plus, la publicité et la communication autour de ces condamnations ne paraissent pas suffisantes pour véritablement avoir un impact dissuasif sur les contribuables. (Paragraphe 1).

Il convient de relever que les sanctions appliquées par les tribunaux répressifs portent en grande majorité sur les cas de fraude fiscale internes, plus aisés à être détectés et à être poursuivis par les administrations nationales, de sorte que la problématique de fraude fiscale devra être abordée sous un angle international (Paragraphe 2).

Paragraphe 1 : Des sanctions pénales dissuasives ?

Le présent paragraphe abordera successivement le cas de la France (A) et du Luxembourg (B).

A. En France

1. La majorité des décisions sont des condamnations

Les décisions rendues par les juridictions répressives françaises en matière fiscale ne le sont que dans un très petit nombre de cas au bénéfice du contribuable. Ainsi,

sur les années 1998 à 2002, la proportion des relaxes, non-lieux et autres cas d'extinction de l'action publique, n'excède pas 6 % des contribuables faisant l'objet d'une décision des tribunaux répressifs en matière fiscale.

Nature et sens des décisions de justice[248]

Année	1998	1999	2000	2001	2002
Nombre de personnes condamnées	1 163	1 202	1 152 (17)	1 076 (18)	1 192 (67)
Condamnations non définitives	531	529 (1)	538 (7)	540 (5)	571 (42)
Condamnations définitives	632	673 (13)	614 (10)	536 (13)	621 (25)
Relaxes, non lieux, cas d'extinction de l'action publique	55	34	50 (1)	47 (1)	67 (2)

La très forte proportion des décisions de condamnation, définitives ou non, peut s'expliquer par la multiplicité des filtres intervenus avant que les juges du siège n'aient à se prononcer. Avant la présentation des dossiers au juge du siège, les dossiers ont été successivement soumis à l'examen interne de l'administration

[248] Source : Rapport annuel 2007 du Conseil des prélèvements obligatoires, *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, www.ccomptes.fr, p. 201. Les chiffres mentionnés entre parenthèses correspondent aux décisions pour escroquerie à la TVA.

fiscale, de la Commission des Infractions Fiscales et du procureur de la République.

2. Les peines infligées sont globalement moins sévères que celles infligées pour les autres délits d'astuce et de délinquance financière

Les sanctions prononcées par le juge pénal du fait du délit de fraude fiscale se situent en majorité dans le premier tiers de l'échelle des peines prévues par l'article 1741 CGI.

L'emprisonnement ferme est rarement prononcé : en 2004, il ne concernait ainsi que 8 % des cas où une peine d'emprisonnement avait été infligée, la durée moyenne d'emprisonnement étant, dans de tels cas, de 11 mois. Dans 92 % des cas où une peine d'emprisonnement était infligée, elle l'était avec sursis, la durée moyenne de la peine d'emprisonnement étant alors de 9 mois. Les peines d'amende, enfin, demeuraient relativement modestes : 90 % d'entre elles étaient inférieures à 15 000 Euros.

Le délit d'escroquerie à la TVA a donné lieu à des sanctions plus sévères. Ainsi, en 2002, des peines d'emprisonnement fermes avaient été prononcées dans la moitié des cas de condamnation. Dans le même ordre de grandeur, sur les 29 condamnations définitives intervenues en 2004 en matière d'escroquerie à la TVA, 14 peines d'emprisonnement ferme avaient été prononcées. A douze reprises, elles avaient été accompagnées d'une amende.

Décisions de justice rendues depuis 1998 concernant les infractions visées par le Code Général des Impôts[249]

Année	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Décisions de justice rendues	1 064	1 068	1 051	964	1 074	1 127	1 250
Condamnations prononcées	1 163	1 188	1 135	1 058	1 125	1 172	1 230
Dont condamnations définitives	632	660	604	523	596	514	617
Peines de prison :	635	648	573	508	552	487	585
Avec sursis	574	589	536	471	519	456	544
Sans sursis	51	59	37	37	33	31	41
Peines de prison :	311	324	276	232	307	232	262
Avec sursis	10	9	7	7	15	8	16
Sans sursis	301	315	269	225	292	214	246

[249] Source : Rapport annuel 2007 du Conseil des prélèvements obligatoires, *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, www.ccomptes.fr, p. 202

Interdiction d'exercer une profession commerciale ou libérale	45	53	41	41	46	59	41

Au demeurant, les peines prononcées en cas de condamnation pour fraude fiscale apparaissent moins sévères que celles infligées par les tribunaux correctionnels pour les autres actes de délinquance astucieuse et financière.

Comparaison de la sévérité des peines infligées en matière de délinquance astucieuse et financière (année 2004)[250]

	Nombre de condamnations	Dont prison ferme	Proportion des peines de prison fermes par rapport au total des condamnations	Durée moyenne des peines de prison ferme infligées (en mois)
Escroquerie	5 544	1 479	27%	9
Escroquerie en bande organisée	282	193	68%	18

[250] Source : Rapport annuel 2007 du Conseil des prélèvements obligatoires, *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, www.ccomptes.fr, p. 203

Abus de biens sociaux	123	17	14%	17
Banqueroute	451	60	13%	10
Fraude fiscale	714	55	8%	11

En particulier, les peines d'emprisonnement ferme sont nettement moins fréquentes en matière de fraude fiscale que pour toutes les autres infractions astucieuses ou financières. Elles sont en outre moins lourdes que pour un certain nombre de ces infractions, notamment l'escroquerie en bande organisée et l'abus de biens sociaux.

Plusieurs éléments peuvent permettre d'expliquer la relative indulgence des juges répressifs face au délit de fraude fiscale. D'abord, les spécificités de la procédure selon laquelle ce délit est poursuivi aboutissent à ce que des informations judiciaires ne soient qu'exceptionnellement ouvertes lorsque des poursuites correctionnelles sont engagées du chef de fraude fiscale.

Dans la très grande majorité des cas, ces affaires donnent lieu à la procédure de citation directe. Il en résulte que les magistrats judiciaires n'investissent pas la matière fiscale de la même manière que les autres champs du droit pénal financier. En particulier, ils ne participent pas dans les mêmes proportions à la recherche des éléments de preuve propres à déterminer si le délit est ou non constitué.

L'existence, ensuite, à côté des sanctions pénales, d'un système de sanctions fiscales aura déjà permis à l'administration de mettre de lourdes pénalités à la charge du contribuable fraudeur. Certes, rien ne fait obstacle, en l'état actuel du droit, au cumul des sanctions pénales et des sanctions fiscales, ainsi que l'ont jugé la Cour Européenne des Droits de l'Homme[251] et le Conseil d'Etat[252].

[251] CEDH 14 septembre 1999, *Ponsetti c/ France* et *Chesnel c/ France*, RJF 3/00, n° 443. Dans cette

Mais il est probable que les juridictions répressives prennent en compte, au moment de décider du quantum de la peine à infliger, les pénalités fiscales déjà mises à la charge du contribuable fraudeur. La relative indulgence des magistrats judiciaires à l'égard du délit de fraude fiscale serait alors la manifestation de la concurrence que se font les deux systèmes de sanctions applicables en cas d'infractions fiscales.

Une troisième explication, enfin, doit être mentionnée pour souligner qu'elle paraît peu convaincante. Elle repose sur l'idée selon laquelle les magistrats judiciaires seraient moins enclins à requérir et infliger de lourdes peines à l'égard des contribuables fraudeurs au motif que ces personnes sont économiquement bien intégrées et se rendent coupables d'un comportement qui ne porte pas de trouble majeur à l'ordre public.

Cette explication, néanmoins, ne permet pas de justifier la différence de traitement constatée avec le délit d'abus de biens sociaux, qui concerne le même type de population. On relèvera par ailleurs que l'administration fiscale et le ministère de la justice indiquent que très peu d'affaires donnent lieu à l'application des dispositions relatives à la récidive. Aucune statistique précise, néanmoins, n'a pu être trouvée sur ce point.

3. La publicité donnée aux décisions pénales est limitée

Les poursuites pénales ont pour objet de réprimer les contribuables qui ne respectent pas la loi et de décourager d'autres personnes de commettre les mêmes infractions.

En dépit de l'obligation qui leur est faite par l'article 1741 du Code Général des Impôts, les juridictions répressives n'assortissent pas systématiquement les condamnations pour fraude fiscale d'une peine de publication et d'affichage. Ainsi,

---

affaire, la CEDH ne s'est toutefois prononcée que sur le cas des pénalités pour défaut de déclaration. Le cas du cumul d'une sanction pénale avec les pénalités pour mauvaise foi ou pour manœuvres frauduleuses, qui supposent un élément intentionnel, n'a, à ce jour, donné lieu à aucune décision de sa part.

[252] Avis CE 4 avril 1997, *Jamet*, RJF 05/97, n°469.

en 2003, sur 514 condamnations prononcées, 213 n'ont pas été assorties de la peine de publication et d'affichage, soit un peu plus de 40 %[253].

L'administration interjette appel ou se pourvoit très rarement en cassation contre des arrêts de condamnation au motif qu'ils auraient omis de prononcer les peines complémentaires. Ce moyen, du reste, n'est plus au nombre de ceux que la Cour de cassation relève d'office.

Ainsi, au-delà de certains cas médiatiques ou d'affaires ponctuelles, la communication de la Direction Générale des Impôts autour des condamnations pour fraude fiscale est limitée.

D'autres administrations fiscales ont une politique plus active dans ce domaine. Au Canada, depuis 1994, les poursuites pour évasion fiscale visant des impôts de 250 000 Dollars ou plus et les cas d'intérêt national doivent être diffusées dans l'ensemble du pays au moyen de communiqués.

Des communiqués régionaux font état des cas d'évasion fiscale concernant des sommes moins élevées. Tous ces communiqués font mention de l'accusation, des détails de la cause, de la pénalité et de l'identité du contrevenant. Ces communiqués sont également disponibles sur le site Internet de l'Agence du revenu du Canada.

D'après le vérificateur général du Canada, la publicité semble avoir un effet positif sur les contribuables contrevenants. Ainsi, au cours du dernier exercice, le nombre de divulgations volontaires de revenus non déclarés a augmenté de plus de 100%, passant de 268 à 587. L'année dernière, le motif le plus souvent invoqué pour les divulgations volontaires a été la publicité faite par le Ministère public.

[253] Source : Rapport annuel 2007 du Conseil des prélèvements obligatoires, *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, www.ccomptes.fr, p. 205

A. Au Luxembourg

1. La seule application jurisprudentielle connue à ce jour

En l'état actuel de la jurisprudence luxembourgeoise au jour de la rédaction de cette étude, une seule affaire d'escroquerie fiscale et de fraude fiscale au Grand-Duché a été soumise aux tribunaux répressifs. Il s'agit de la célèbre affaire Braun de la chambre correctionnelle du tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg du 14 février 2002[254].

Monsieur X, luxembourgeois résident au Grand-Duché, avait constitué une société à responsabilité limitée en mai 1992 avec son fils, dont l'objet consistait dans la réalisation de travaux de peinture en bâtiment. Monsieur X détenait 51% et son fils 49% des parts sociales, et étaient tous deux gérants de la société. Les statuts prévoyaient que la société était valablement engagée par la signature conjointe de deux gérants.

Monsieur X démissionna de son mandat social de gérant en novembre 1996. Suivant ses propres déclarations devant le juge d'instruction, confirmées à l'audience correctionnelle, il aurait cependant poursuivi son activité de gestion quotidienne de la société.

En automne 1996, l'Administration des Contributions Directes recevait par courrier anonyme une liste de 16 pages intitulée « *1992 à partir du 1er juillet 1992* ». La lettre d'accompagnement précisait qu'il s'agissait de la liste des clients de la société de Monsieur X et de son fils, et insinuait des irrégularités comptables de la société commises par le fait de certaines factures payées par les clients qui n'étaient pas reprises dans les comptes annuels de la société.

Le Service de révision de l'administration fut chargé d'un contrôle comptable de la société. Lors de cette procédure de vérification, le réviseur d'entreprise constatait les

[254] Jugement n°353/2002

éléments suivants : les « *devis* » ou « *offre de prix* » établis au nom de la société portaient un numéro de référence.

Au cas où le client passait ensuite commande, la facture établie en fin de travaux pour ce client portait le même numéro de référence que le devis ou offre de prix initial. De cette manière, chaque client se voyait attribué son propre numéro de référence.

Il était cependant apparu, lors de la vérification fiscale, que, contrairement à la pratique décrite ci-dessus, un même numéro de référence pouvait être attribué à deux clients qui ne présentaient aucun lien entre eux.

Ainsi, la référence marquée sur le devis d'un client A se retrouvait sur la facture adressée au client B, sans qu'il y eût un quelconque lien entre les deux chantiers. De cette manière, deux clients figuraient dans le livre de comptes avec le même numéro client.

En apparence, se trouvait ouvert un seul compte avec une seule référence, un seul devis puis l'émission d'une seule facture. Les livres comptables ne renseignaient ainsi qu'une seule rentrée de fonds au compte de résultat de la société pour deux chantiers différents. Il arrivait également que les montants inscrits sur les devis ou factures ne correspondent pas aux montants comptabilisés par la société.

Loin de constituer une preuve formelle, ces éléments étaient cependant pour le Service de Révision des indices sérieux quant à l'existence d'un évitement de l'impôt. Le contrôle fit découvrir que Monsieur X avait perçu 43.025.999 LUF (équivalent à 1.066.586 EUR) pour la période portant sur les exercices 1992 à 1995, et les employait à des fins privées.

Il apparaît également que pour certains clients, un arrangement avait été trouvé et consistait pour le client à recevoir une facture minorée et à payer la différence en liquide entre les mains de Monsieur X. Ces fonds n'ont pas été déclarés dans les déclarations à l'impôt sur le revenu de Monsieur X pour les années correspondantes.

En ne déclarant pas les sommes visées, Monsieur X aurait bénéficié d'un avantage fiscal s'élevant à 20.704.487 LUF (correspondant à 513.250 EUR pour les années 1992 à 1995).

2. Une sanction pécuniaire sévère à titre d'exemple

Monsieur X a été reconnu coupable et condamné pour les faits décrits plus haut par jugement de la chambre correctionnelle du tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg à :

- une peine d'emprisonnement de 15 mois avec sursis à l'exécution de l'intégralité de la peine d'emprisonnement,

- une amende de 250.000 EUR ainsi qu'aux frais de la poursuite pénale.

Pour un montant total de droits éludés de 513.250 EUR, l'amende de 250.000 EUR représente un ratio approximatif de 1/2 par rapport à l'impôt évité dans cette affaire.

En France, 90 % des sanctions pécuniaires relatives au délit de fraude fiscale étaient inférieures à 15 000 EUR en 2004 pour une moyenne nationale de droits éludés de 300.000 EUR, aboutissant à un ratio approximatif moyen de 1/20 en France.

La comparaison de ces ratios doit toutefois être prise avec précaution dans la mesure où la moyenne française est assise sur plus de 1 000 cas annuels de fraude fiscale. Il est à noter cependant que, considérant les montants conséquents fraudés dans l'affaire Braun, le juge répressif luxembourgeois a voulu donner une sanction exemplaire dissuasive de frauder les droits de la Recette luxembourgeoise.

L'étude comparée des affaires de fraude (et d'escroquerie) fiscale en France et au Luxembourg nous montre par ailleurs que les cas de condamnation portent majoritairement sur de la fraude nationale, le problème de la fraude fiscale internationale étant lié au récent contexte de la globalisation des économies.

<u>Paragraphe 2</u> : L'ouverture des frontières au sein de l'Union européenne source de nouvelles opportunités pour les fraudeurs

Parler de globalisation des économies est aujourd'hui devenu un truisme tant le phénomène de mondialisation a pris une grande ampleur au cours des dernières décennies. Désormais, pour beaucoup d'entreprises, le niveau international est devenu l'horizon naturel de leur activité.

Cette évolution est particulièrement sensible pour les économies françaises et luxembourgeoises car elles ont été amplifiées par la construction d'un grand marché intérieur européen au sein duquel les frontières ont été progressivement abolies et les réglementations rapprochées.

Force est de constater que cette dimension de plus en plus internationale de l'activité des entreprises et des individus complique singulièrement la tâche des administrations en charge du recouvrement dont la compétence territoriale s'arrête aux frontières nationales.

Autant les services de contrôle disposent de prérogatives étendues au niveau national, que ce soit en France ou au Luxembourg, en particulier pour avoir accès aux informations relatives aux contribuables afin de connaître la réalité de leur situation, autant ils sont assez démunis lorsqu'il s'agit d'appréhender ce qui se passe dans des Etats étrangers.

Dès lors, certains fraudeurs s'abritent de plus en plus derrière des opérations économiques transfrontalières pour masquer leurs comportements frauduleux (dissimulation de recettes, etc.) et faire échapper une partie de leurs revenus aux prélèvements obligatoires nationaux.

Face à ces phénomènes, les contrôles internationaux restent très limités en pratique (A), bien que la préoccupation de lutter contre la fraude fiscale internationale soit partagée par la plupart des pays de l'OCDE (B).

A. L'aspect international occupe une place croissante dans le contrôle fiscal en France

1. Le constat dressé par l'administration fiscale française

La dimension internationale de la fraude est de plus en plus prise en compte par les administrations en charge du recouvrement qui s'efforcent d'apporter une réponse adaptée à ce phénomène. Il ne s'agit d'ailleurs pas d'une préoccupation spécifiquement française : ce thème se retrouve dans les programmes de travail de la plupart des administrations fiscales des pays de l'OCDE.

Ce constat se vérifie aussi bien concernant les grandes entreprises, les PME et même les particuliers. Ainsi, à la Direction des Vérifications Nationales et Internationales (DVNI), les infractions aux règles de la fiscalité internationale constituent un des principaux motifs de redressement assorti de pénalités exclusives de bonne foi : onze rectifications avec pénalités exclusives de bonne foi ont ainsi été prononcées de 2002 à 2007, pour un total de 10 millions EUR, et un rehaussement des bases correspondant de 101 millions EUR[255].

En ce qui concerne les PME, l'activité internationale constitue une zone de risque bien identifiée par les Directions Interrégionales du Contrôle Fiscal (DIRCOFI) qui réalisent la majorité des rappels dans ce domaine (46% en nombre et 86% des rendements).

Dans la région Ile-de-France, qui concentre un cinquième des échanges internationaux, les zones de risque concernent principalement les rappels de TVA et les impôts directs à la suite de contestation de prix de transfert. Dans cette région, un millier de rappels avec une moyenne de droits de plus de 400 000 EUR ont été effectués en 2005. Dans ces affaires, la mise en œuvre de la collaboration internationale via l'assistance administrative reste très résiduelle - de l'ordre de

[255] Source : Rapport annuel 2007 du Conseil des prélèvements obligatoires, *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, www.ccomptes.fr, p. 87

2%[256].

2. Les principaux axes d'étude de la DIRCOFI

La fraude à caractère international est ainsi devenue une préoccupation prioritaire pour certaines DIRCOFI. Elle concerne surtout les impôts directs et recouvre des situations diverses, dont certaines semblent avoir attiré plus particulièrement l'attention de la DIRCOFI :

- Les systèmes qui permettent aux opérateurs internationaux de faire apparaître les bénéfices là où la fiscalité est la plus clémente, comme les transferts de prix ;
- Les commissions et redevances payées à l'étranger ;
- La délocalisation de bases de taxe professionnelle ;
- La création de coquilles vides dans un pays à fiscalité privilégiée ;
- La diminution ou la suppression des plus-values par recours à des sociétés étrangères interposées.

B. Une préoccupation partagée par la plupart des administrations fiscales de l'OCDE

1. Au sein de l'Union européenne

Dans une communication au Parlement européen et au Conseil, la Commission européenne explique ainsi que « la libre circulation des biens, des services, des personnes et des capitaux dans le cadre de la mise en œuvre du marché intérieur en 1993 les rend de moins en moins capables de combattre la fraude fiscale de façon isolée[257] ».

---

[256] Source : Rapport annuel 2007 du Conseil des prélèvements obligatoires, *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, www.ccomptes.fr, p. 87

[257] Commission européenne, *Communication sur la nécessité de développer une stratégie coordonnée en vue d'améliorer la lutte contre la fraude fiscale*, 31 mai 2006

La Commission avance, dans cette communication, plusieurs pistes afin de renforcer la coopération entre les administrations fiscales afin que celles-ci soient à même d'évoluer au même niveau que les fraudeurs qui tirent parti de la fragmentation des services de contrôle dans un espace économique unifié.

2. En dehors de l'Union européenne

Au demeurant, cette préoccupation ne concerne pas que le continent européen. Ainsi, le plan stratégique de l'*IRS* pour la période 2005-2009 aux Etats-Unis indique que « *[certaines transactions transfrontalières] peuvent constituer des formes d'évasion ou de fraudes fiscales inacceptables. Si des ressources adéquates ne sont pas dégagées pour identifier, analyser et résoudre ces problèmes, la globalisation va entraîner des risques sérieux pour les bases fiscales américaines*[258] ».

Le plan stratégique prévoit ainsi un renforcement du rôle des attachés fiscaux de la *Criminal Investigation*, afin de faciliter la coopération internationale et mener des enquêtes approfondies à l'étranger. Le même type de constat est réalisé dans d'autres Etats, en particulier au Canada.

Ce phénomène d'internationalisation des économies et des nouvelles fraudes fiscales, dont le constat est partagé par plusieurs membres de l'OCDE, de l'Union européenne et de l'ALENA[259], aboutit à étudier la question de la fraude fiscale sous son angle international, et aux instruments juridiques d'entraide pénale internationale en matière fiscale.

[258] Internal Revenue Service, *IRS Strategic plan 2005-2009*, 2004
[259] ALENA ou Accord de libre-échange nord-américain, signé entre les Etats-Unis, le Canada et le Mexique, entré en vigueur le 1er janvier 1994

PARTIE II

LA FRAUDE FISCALE

DANS UN CONTEXTE INTERNATIONAL

Mettant à profit les disparités des systèmes fiscaux nationaux, la fraude fiscale n'épargne pas les Etats. La fiscalité est à la base de la souveraineté des nations, dans la mesure où, privés de ressources financières, les gouvernements ne pourraient plus conduire leur politique. C'est aussi un instrument de régulation économique capable d'influer sur la consommation, d'encourager l'épargne ou d'orienter le mode d'organisation des entreprises. Par conséquent, la politique fiscale est d'une grande importance pour chaque Etat.

La concurrence accrue entre les Etats sur la scène internationale risque, si elle n'est pas encadrée, de s'avérer dommageable en conduisant à des situations d'évasion et de fraude fiscales internationales. Ce risque est indéniablement lié, d'une part, à l'existence des paradis fiscaux et au foisonnement des régimes fiscaux préférentiels, dans l'ensemble des pays du monde.

Face à cette situation, les possibilités des Etats de prendre, en réaction, des mesures dites anti-abus complémentaires à celles déjà en vigueur sont assez limitées, car ils se heurtent très vite au problème de la souveraineté des paradis fiscaux et des Etats initiateurs de régimes de concurrence fiscale dommageable.

Selon cette constatation et, s'appuyant sur le phénomène d'érosion du capitalisme financier depuis l'explosion de la bulle financière liée aux *subprimes* des banques américaines[260], le Groupe des 20[261] (« **G20** ») s'est réuni à Londres le 2 avril 2009

[260] Le terme *subprime* est employé plus particulièrement pour désigner une certaine forme de crédit hypothécaire (*mortgage*), apparue aux États-Unis. Ce crédit immobilier est gagé sur le logement de l'emprunteur (hypothèque), avec un taux d'emprunt variable au cours du temps. Au sens le plus large, un *subprime* (*subprime loan* ou *subprime mortgage* en anglais) est un crédit à risque, à taux plus élevé pour l'emprunteur, et donc avec un rendement plus important pour le prêteur afin de rémunérer le risque de non remboursement, cependant limité par la garantie hypothécaire prise sur le logement.

Pour les créanciers, les prêts *subprime* étaient considérés comme individuellement risqués mais globalement sûrs et rentables. Cette perception reposait sur une hausse rapide et continue du prix de l'immobilier. Si un emprunteur ne pouvait plus payer, le prêteur récupérerait le logement et le revendrait. En juillet 2007, près de trois millions de foyers américains étaient en situation de défaut de paiement, ce phénomène étant considéré par les économistes comme une des cause de la « crise financière mondiale » de 2008 ayant entraîné la mise en faillite de la banque d'affaires américaine Lehmann Brothers le 15 septembre 2008.

[261] Le G20, sous la présidence du Royaume-Uni depuis le mois de janvier 2009, regroupe les membres du G7 (Allemagne, Canada, Etats-Unis, France, Grande-Bretagne, Italie et Japon), plus

pour prendre des mesures économiques et financières, notamment contre l'utilisation des paradis fiscaux par les contribuables. Cette situation d'urgence constatée par le G20 en avril 2009 apparaît au grand jour, après trente années d'économie globalisée.

Les évolutions de l'économie financière mondiale depuis la fin des années 1970 ont en effet considérablement accru les possibilités de fraude et d'évasion fiscales avec :

- le développement du commerce international, et des transactions qui lui sont liées, dont il est parfois difficile d'apprécier la régularité, faute de pouvoir toutes les contrôler. Cette évolution a été facilitée par une très forte diffusion des capacités et des techniques de production dans l'ensemble des pays du monde, ainsi que par l'ampleur des délocalisations industrielles ;

- la complexité des réseaux de distribution des marchandises, qui impliquent parfois un grand nombre d'intermédiaires entre le pays de départ et le pays de destination ;

- le développement des « exportations » et « importations » de prestations de services, secteur où les prix sont loin d'être normalisés et où les possibilités de contrôle des surévaluations et des sous-évaluations sont très limitées ;

- la suppression du contrôle des changes et l'instauration d'une liberté totale des transactions financières internationales ;

- l'explosion du volume des mouvements de capitaux, qui rend matériellement impossible toute procédure de contrôle fiable ;

- le développement des télécommunications, qui a favorisé les possibilités de mobilité des biens et des capitaux ainsi que celle des personnes en

---

l'Afrique du Sud, l'Arabie saoudite, l'Argentine, l'Australie, le Brésil, la Chine, la Corée du Sud, l'Inde, l'Indonésie, le Mexique, la Russie, la Turquie et l'Union européenne.

permettant de nouer plus facilement des relations exploratoires préalables à des relations commerciales ou à des transactions financières ;

- la réduction du coût de transport des marchandises, ce qui rend celui-ci négligeable au regard des différences de coûts de production ;

- le développement et la réduction des coûts des transports internationaux de passagers, qui permettent d'établir plus aisément des relations d'affaires, mais également de surveiller plus directement la gestion d'une fortune délocalisée ;

- les débuts du commerce électronique, lequel se traduit par des possibilités de fraude fiscale comme cela a été confirmé aux Etats-Unis pour la *sales tax* dans le cadre du commerce entre Etats membres de la fédération.

En outre dans le cadre de la construction européenne, ces facteurs ont été amplifiés par deux éléments :

- la suppression, dans la perspective du grand marché, des contrôles douaniers pour les échanges de marchandises entre les Etats membres de l'Union européenne, contrôles qui représentaient un instrument tout à fait appréciable ;

- le démantèlement du contrôle des changes et la libéralisation complète des mouvements de capitaux, non seulement pour les relations entre les Etats membres, ce qu'exige la logique du marché unique, mais également pour les relations avec les pays tiers, qui a conduit à supprimer le second pilier du contrôle de l'administration sur les transactions internationales.

L'économie contemporaine se présente donc comme un espace très décloisonné, ouvert, d'échanges et de transactions, de dimension mondiale, où l'Etat doit opérer, avec une capacité d'action forte mais ne s'exerçant que sur un territoire restreint, un prélèvement fiscal sur une matière qui peut lui échapper sans grande difficulté, puisque les entreprises comme les particuliers ont toute latitude pour pratiquer ce

que l'on appelle un « *shopping* » fiscal, et opérer soit des arbitrages légaux qui relèvent de la simple optimisation fiscale, soit des arbitrages et comportements illégaux relevant de la fraude fiscale (Titre I).

En outre, les risques de fraude et d'évasion fiscales sont d'autant plus accrus que les réalités et les mentalités changent et que des pratiques de recherche systématique de la réduction de la charge fiscale ou sociale, autrefois le fait d'une minorité, tendent à se développer.

A l'opposé de ces pratiques et mentalités, les administrations fiscales restent cloisonnées dans le cadre étatique, ne peuvent obtenir certaines informations sur les opérations internationales qu'avec des procédures spécifiques, et ne peuvent obtenir aucune information sur les transactions effectuées dans les paradis fiscaux ou les juridictions qui ne coopèrent pas.

Ce même cloisonnement peut être ressenti par les juges en matière pénale, notamment lorsque, dans le cadre des relations entre la France et le Luxembourg, le secret bancaire luxembourgeois est opposé à une demande française d'entraide judiciaire internationale en matière fiscale (Titre II).

TITRE I : LES COMPORTEMENTS DU FRAUDEUR FISCAL INTERNATIONAL

Dans le domaine de la fraude fiscale internationale, les « *paradis fiscaux* » tiennent naturellement une place de choix.

Ils assurent en effet une grande immunité fiscale et judiciaire aux personnes qui détiennent des actifs qui y sont localisés, soit directement, en propre, soit par l'intermédiaire de sociétés ou de participations dans des sociétés. Ils permettent ainsi à des personnes physiques comme à des entreprises de se soustraire à leurs obligations, et de procéder à des opérations clandestines, occultes et secrètes, parfois légales, mais le plus souvent illégales. Le « *paradis bancaire* » et le « *paradis judiciaire* » viennent s'ajouter au « *paradis fiscal* » proprement dit.

Outre ces avantages, quatre éléments sont considérés comme primordiaux par les professionnels en charge des montages fiscaux internationaux : la stabilité politique, qui garantit la stabilité de la règle juridique ; l'absence de contrôle des changes pour les non-résidents, qui permet de disposer d'une totale liberté pour les mouvements de capitaux ; un secteur bancaire et juridique développé et de bonne qualité ; des télécommunications et des liaisons aériennes aisées, rapides et fiables.

On trouve cependant différents types de paradis fiscaux, selon que des impôts, toujours modérés, sont ou non prélevés, selon le degré de protection du secret bancaire, selon que l'Etat ou le territoire concerné coopère ou non en matière fiscale ou en matière judiciaire avec certains Etats étrangers.

La principale distinction concerne cependant le paradis fiscal au sens strict et le centre *off shore*.

Parfois, les deux termes sont utilisés comme synonymes.

On ne saurait cependant confondre les deux notions, car les centres ou les places *off shore* sont organisés par certains Etats ou par certains territoires, qui réservent des règles spécifiques semblables à celles des paradis fiscaux aux seules opérations internationales n'ayant aucun lien avec une activité économique au sein de leur territoire.

Le régime du centre *off shore* repose donc, en principe, sur l'application de règles distinctes aux résidents et aux non-résidents, soit en tout point de la législation fiscale, financière ou bancaire, soit sur certains points seulement. Le centre exerce des activités destinées aux seuls non-résidents. Les établissements bancaires, notamment, doivent obtenir une licence spécifique, distincte de celle qui permet de faire des opérations avec des résidents.

L'Union européenne et l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (« **OCDE** ») sont les institutions internationales les plus présentes dans la lutte contre la fraude fiscale. Tandis que l'Union européenne a principalement concentré ses efforts sur la lutte contre la fraude fiscale en matière de TVA, l'OCDE a mis l'accent sur la classification des paradis fiscaux, notamment dans sa récente liste présentée lors du sommet du Groupe des 20 (G20) à l'occasion du sommet de Londres du 2 avril 2009 (Chapitre I). Les engagements pris par la majorité des paradis fiscaux classiques suite au sommet de Londres n'ont toutefois pas empêché à ce jour les pratiques de certains milieux d'affaires internationales constitutives de fraude fiscale (Chapitre II).

CHAPITRE I : L'APPROCHE DE L'UNION EUROPEENNE ET DE L'OCDE

Le principe de libre circulation des capitaux au sein de l'Union européenne a fait du contribuable européen un agent économique sans frontière au sein de l'Union, de telle sorte que la rationalité économique et financière qui dicte ses choix le conduise naturellement à localiser la richesse taxable là ou l'impôt correspondant pèse le moins : il s'agit de la concurrence fiscale dommageable.

L'Etat se retrouve ainsi privé de ressources budgétaires, qu'une approche territoriale et captive de la matière taxable lui permettrait d'espérer. C'est l'effet de la concurrence fiscale dommageable. La tentation vient alors à cet Etat d'adopter des mesures ayant pour principal objet d'attirer sous sa juridiction des ressources taxables par une baisse sensible de la charge fiscale, c'est-à-dire d'adopter des régimes fiscaux préférentiels. Il s'agit moins, comme l'a souligné Jeffrey OWENS, « *d'attirer des investissements directs étrangers, que de détourner à son profit une bonne partie des bases d'imposition d'autres pays* »[262].

La concurrence fiscale dommageable affecte la structure fiscale des Etats qui, soucieux de s'assurer des ressources budgétaires récurrentes, taxent plus lourdement les bases fixes que les bases mobiles, le travail que le revenu du capital. En effet, la Commission de l'Union européenne, dans une de ses communications au Conseil de l'Union européenne, avait noté que[263] :

« *Les tendances constatées ces quinze dernières années font apparaître un alourdissement croissant de la charge fiscale qui pèse sur le travail salarié. Le taux d'imposition implicite (c'est-à-dire le quotient des recettes fiscales par la base appropriée) sur la main d'œuvre salarié a enregistré une progression de plus de 7%, tandis qu'il diminuait de plus de 10% pour les autres facteurs de production (capital,*

[262] Jeffey OWENS, chef de la division des affaires fiscales de l'OCDE, « *Combattre les pratiques fiscales dommageables, article paru dans la revue de l'OCDE « l'Observateur* », n°215, janvier 2005, p.14

[263] Communication de la Commission au Conseil du 1er octobre 1997 : COM (97) 495 final, intitulée « *Vers une coordination fiscale dans l'Union européenne* », Office des publications officielles des Communautés Européennes, Luxembourg, n° de catalogue : CB-CO-97-513-FR-C

travail indépendant, énergie, ressources naturelles). Au niveau du facteur travail, le poids de l'impôt porte de plus en plus sur les travailleurs les moins qualifiés et les moins mobiles et prompts à réagir aux différences de traitement fiscal.

La compétition fiscale peut jouer un rôle important dans ces déplacements de la pression fiscale vers *le facteur travail moins mobile. Le haut taux de mobilité de certaines bases peut avoir forcé les Etats membres à réduire l'imposition de ces bases en dessous de niveaux qu'ils considèrent comme souhaitables, ce qui a nécessité corrélativement l'augmentation de l'imposition des bases les moins mobiles.* »

Cette évolution semble indiquer que les différents Etats membres ont vu diminuer leur liberté de structurer leurs systèmes d'imposition et qu'ils ont en partie réagi à la menace d'une dégradation de la situation fiscale, en déformant leurs systèmes fiscaux nationaux.

Seront traités successivement dans le présent chapitre les moyens de lutte contre la fraude fiscale au sein de l'Union européenne (Section I) et les travaux de l'OCDE relatifs à la fraude fiscale (Section II).

Section 1 : La lutte contre la fraude fiscale au sein de l'Union européenne

La concurrence fiscale entre Etats membres a pour effet de contribuer à la divergence des systèmes fiscaux nationaux au sein de l'Union européenne, favorisant *de facto* les phénomènes d'évasion et de fraude fiscales internationales (Paragraphe 1). L'Union européenne a ainsi dû par nécessité mettre en place des mesures contraignantes pour lutter contre ce phénomène (Paragraphe 2).

<u>Paragraphe 1</u> : Une concurrence fiscale entre Etats membres propice à la fraude fiscale internationale

Au sein de l'Union européenne, le principal impôt fraudé est la taxe sur la valeur ajoutée (« **TVA** »), d'après les travaux de la Commission de l'Union européenne[264] du 31 mai 2006 (A). La Commission a proposé des pistes de réflexion et une panoplie d'actions réalistes et pragmatiques, mettant en exergue que l'efficacité des solutions proposées dépendrait avant tout de leur bonne mise en application (B).

A. La lutte contre la fraude fiscale : état de la situation au sein de l'Union européenne

En 2004, les recettes fiscales de l'Union européenne ont représenté 39,3% du PIB de l'Union européenne, soit 4.097,7 milliards EUR. En revanche, très peu d'estimations sont disponibles quant à l'importance des impôts non collectés en raison de la fraude fiscale. La littérature économique retient en général que la fraude s'élève à plus ou moins 2 à 2,5% du PIB de l'Union européenne. L'impôt majoritairement fraudé est la TVA, représentant à lui seul approximativement la moitié du montant des impôts fraudés au sein de l'Union européenne[265].

Les enjeux de la fraude fiscale sont donc extrêmement importants pour les Etats membres. La libre circulation des biens, des services, des personnes et des capitaux dans le cadre de la mise en œuvre du marché intérieur en 1993 les rend de moins en moins capables de combattre la fraude fiscale de façon isolée. Cette difficulté est renforcée, au plan international, par le phénomène de mondialisation de l'économie.

[264] Communication de la Commission au Conseil et au Parlement Européen du 31 mai 2006 sur la nécessité de développer une stratégie coordonnée en vue d'améliorer la lutte contre la fraude fiscale : COM(2006) 254 final. Source : www.eur-lex.europa.eu.
[265] Communication de la Commission au Conseil et au Parlement Européen du 31 mai 2006 précitée.

1. En matière de TVA

La fraude fiscale prend plusieurs formes en matière de TVA, allant de l'économie parallèle à la fraude interne (fausses déclarations, déductions indues) aux États membres. Il existe une fraude particulière dite « *fraude carrousel* » [266] qui exploite le plus souvent la combinaison d'opérations à l'intérieur d'un État membre (avec réclamation de la TVA) et d'opérations intracommunautaires (sans réclamation de TVA entre les contractants), dont le mécanisme a été analysé en Partie I de cette étude.

2. En matière d'impôts directs

La principale préoccupation de l'Union européenne en matière d'impôts directs est la fiscalité des intérêts et de l'épargne. A cet effet, la directive 2003/48/CE[267] met en place un système administratif d'échange automatique de certaines informations relatives au paiement d'intérêts.

L'article 2 de la directive 2003/48/CE précitée vise à permettre que les revenus de l'épargne, sous forme de paiement d'intérêts effectué dans un État membre en faveur de « *bénéficiaires effectifs* », qui sont des personnes physiques ayant leur résidence dans un autre État membre, soient effectivement imposés conformément aux dispositions législatives de ce dernier État membre.

Le moyen retenu pour permettre l'imposition effective des paiements d'intérêts dans l'État membre où le bénéficiaire effectif a sa résidence fiscale est l'échange automatique d'informations entre les États membres concernant ces paiements d'intérêts. Dans ce sens, les États membres prennent les mesures nécessaires afin de s'assurer de l'exécution des tâches requises pour la mise en œuvre de la présente directive - coopération et échange d'informations bancaires - par les agents

[266] Voir exemple *supra* Partie I, Titre I, Chapitre I, Section 2, Paragraphe 2.
[267] Directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts (JO L 157 du 26.06.2003, p. 38).

payeurs établis sur leur territoire, indépendamment du lieu d'établissement du débiteur de la créance produisant les intérêts.

Lorsque le bénéficiaire effectif d'intérêts est résident d'un État membre autre que celui où est établi l'agent payeur, la directive impose à ce dernier de communiquer à l'autorité compétente de l'État membre où il est établi, un contenu minimal d'informations telles que l'identité et la résidence du bénéficiaire effectif, le nom ou la dénomination et l'adresse de l'agent payeur, le numéro de compte du bénéficiaire effectif ou, à défaut, l'identification de la créance génératrice des intérêts, et des informations concernant le paiement d'intérêts.

En outre, le contenu minimal des informations que l'agent payeur est tenu de communiquer concernant le paiement d'intérêts doit différencier les intérêts selon des catégories spécifiques énumérées dans la directive. Toutefois, les États membres peuvent limiter ce contenu minimal d'informations au montant total des intérêts ou des revenus et au montant total du produit de la cession, du rachat ou du remboursement.

L'article 9 de la directive 2003/48/CE impose à l'autorité compétente de l'État membre de l'agent payeur de communiquer - au moins une fois par an, dans les six mois qui suivent la fin de l'exercice fiscal de l'État membre de l'agent payeur - à l'autorité compétente de l'État membre de résidence du bénéficiaire effectif, les informations visées précédemment.
Par exception, pendant une période de transition, la Belgique, le Luxembourg et l'Autriche peuvent s'abstenir d'échanger l'information sur les revenus de l'épargne couverts par la présente directive s'ils appliquent un système de retenue à la source aux mêmes revenus.

En effet, ces trois États membres appliquent ce système transitoire jusqu'à ce que la Confédération suisse, la Principauté d'Andorre, la Principauté de Liechtenstein, la Principauté de Monaco et la République de Saint-Marin garantissent un échange effectif et complet d'informations, sur demande, en matière de paiements d'intérêts, et jusqu'à ce que le Conseil convienne à l'unanimité que les États-Unis s'engagent à échanger des informations sur demande selon le modèle de convention de

l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (« **OCDE** »). Toutefois, la directive autorise ces trois États membres à recevoir des informations des autres États membres.

S'agissant du système de retenue à la source, la directive impose que lorsque le bénéficiaire effectif des intérêts est résident d'un État membre autre que celui où est établi l'agent payeur, la Belgique, le Luxembourg et l'Autriche prélèvent une retenue à la source de 15 % pendant les trois premières années de la période de transition (1er juillet 2005 au 31 juin 2008), de 20 % pendant les trois années suivantes (1er juillet 2008 au 31 juin 2011) et de 35 % à partir du 1er juillet 2011.

En ce qui concerne le partage des recettes, la directive impose aux États membres qui appliquent une retenue à la source de conserver 25 % de leurs recettes et d'en transférer 75 % à l'État membre de résidence du bénéficiaire effectif des intérêts.

En matière de doubles impositions, la directive impose à l'État membre de résidence fiscale du bénéficiaire effectif de faire en sorte que soient éliminées toutes les doubles impositions qui pourraient résulter du prélèvement de la retenue à la source. Enfin, la directive ne fait pas obstacle à ce que les États membres prélèvent des retenues à la source autres que celles visées ci-dessus dans le cadre de leurs dispositions nationales ou de conventions relatives à la double imposition.

Toutefois la Commission européenne a reconnu dans ses travaux du 31 mai 2006[268] que la coopération administrative entre les États membres n'était pas suffisante et a souligné la nécessité d'une stratégie de lutte contre la fraude fiscale propre à l'Union européenne.

[268] Communication de la Commission au Conseil et au Parlement Européen du 31 mai 2006 sur la nécessité de développer une stratégie coordonnée en vue d'améliorer la lutte contre la fraude fiscale : COM(2006) 254 final. Source : www.eur-lex.europa.eu.

B. Propositions de la Commission européenne et évolution du cadre juridique existant

1. Eurofisc

La Commission européenne a adopté le 18 août 2009 une proposition de refonte du règlement concernant la coopération administrative en matière de taxe sur la valeur ajoutée[269]. L'un des éléments clés de la proposition est la création d'une base juridique permettant la mise en place d'Eurofisc au sein de l'Union européenne, une structure opérationnelle commune grâce à laquelle les États membres pourront agir rapidement dans leur lutte contre la fraude transfrontalière à la TVA.

M. László Kovács, membre de la Commission chargé de la fiscalité et de l'Union douanière, a déclaré à ce propos : «*Vu la situation économique actuelle, il importe plus que jamais de combattre efficacement la fraude fiscale; à cet effet, il est essentiel que la coopération administrative entre les autorités fiscales fonctionne à plein. Mon objectif est, d'une part, de veiller à ce que les autorités fiscales disposent de tous les moyens techniques et juridiques pour lutter contre la fraude à la TVA sévissant partout dans l'Union européenne, et d'autre part, de faire en sorte que chaque État membre soit paré pour assurer la protection des recettes fiscales des autres États membres aussi efficacement qu'il le ferait pour les siennes.*»[270]

2. Vers la création d'un fisc européen ?

En pratique, Eurofisc devrait permettre un échange très rapide d'informations ciblées entre tous les États membres ainsi que la mise en place d'une analyse stratégique et d'une analyse des risques communes. Ainsi, les États membres seront en mesure de réagir à temps pour mettre un terme à la fraude et arrêter les fraudeurs, ce qui entravera l'apparition et la propagation de nouveaux mécanismes de fraude au sein de l'Union européenne.

[269] http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/reports/index_fr.htm
[270] http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_fr.htm

Néanmoins les premiers contours d'Eurofisc ressemblent à la création d'un super fisc européen, nécessitant un échange instantané d'informations au sein de l'Union européenne, ainsi que l'abandon de la souveraineté des Etats membres en matière fiscale. D'autres mesures administratives moins spectaculaires sont entrées en vigueur dans l'Union européenne au 1er janvier 2010 pour lutter contre la fraude fiscale.

Paragraphe 2 : Les mesures adoptées par l'Union européenne pour lutter contre la fraude fiscale

Les mesures récemment adoptées pour lutter à court et moyen terme contre la fraude fiscale concernent principalement la TVA et sont de nature essentiellement administrative (A) : elles concernent pour l'essentiel la localisation des opérations transfrontalières, et la procédure de remboursement en matière de TVA. Aucune mesure nouvelle n'est prévue concernant l'entraide judiciaire en matière de fraude fiscale. Mais la lutte contre la fraude fiscale ne s'arrête pas aux frontières de l'Union européenne. La Commission européenne propose une approche communautaire de la coopération avec les pays tiers (B).

A. Des mesures essentiellement administratives

Le Conseil des ministres de l'UE avait adopté le 12 février 2008 une directive[271] concernant le lieu des prestations de services et les remboursements de TVA. Selon les nouvelles dispositions de la directive précitée, la TVA sur les services sera due au trésor du pays de consommation et une nouvelle procédure de demande des remboursements de TVA sera mise en place afin d'assurer un traitement plus rapide.

[271] Directive 2008/8/CE DU Conseil du 12 février 2008 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le lieu des prestations de services

1. La localisation des prestations de services

Le 1er janvier 2010, de nouvelles règles concernant la TVA sur les prestations de services transfrontaliers sont entrées en vigueur, selon la transposition de la directive[272] en droit interne dans chaque Etat membre.

À compter du 1er janvier 2010, il résulte des nouvelles règles concernant le lieu de prestation de services que le lieu d'imposition des prestations de services d'entreprise à entreprise sera le lieu où se trouve le preneur, et non plus celui où le prestataire est établi. Pour les prestations de services d'entreprise à consommateur, le lieu d'imposition restera celui où le prestataire est établi.

Toutefois, dans certaines circonstances, les règles générales pour les prestations tant aux entreprises qu'aux consommateurs ne seront pas applicables et des règles spécifiques s'appliqueront pour tenir compte du principe de l'imposition sur le lieu de consommation. Ces exceptions concernent des services tels que les services de restaurant et de restauration, la location de moyens de transport, les services culturels, sportifs, scientifiques et éducatifs, ainsi que la prestation de services fournis aux consommateurs dans le domaine des télécommunications, de la radiodiffusion et de la télévision et de services fournis par voie électronique.

2. Procédure de remboursements de TVA aux assujettis

En outre, à compter du 1er janvier 2010, la procédure actuelle applicable au remboursement de la TVA en faveur des entreprises de l'Union européenne dans les États membres où elles ne sont pas établies sera remplacée par une nouvelle procédure entièrement électronique, qui garantira un remboursement plus rapide aux demandeurs. La nouvelle procédure a pour objet de faciliter les démarches en demande de remboursement des entreprises et devrait améliorer le fonctionnement du marché intérieur. La procédure comporte une nouvelle caractéristique selon

[272] Directive 2008/8/CE DU Conseil du 12 février 2008 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le lieu des prestations de services

laquelle des intérêts seront versés aux entreprises en cas de remboursement tardif par les États membres.

B. Une fraude qui ne s'arrête pas aux frontières externes de l'Union européenne

L'approche communautaire en matière de lutte contre la fraude fiscale concerne principalement la TVA, les impôts directs restant du domaine de la souveraineté de chaque Etat membre. En matière pénale, il convient de relever l'existence de la convention relative à la protection des intérêts financiers de la Communauté européenne du 26 juillet 1995[273].

1. Une approche communautaire renforcée

L'augmentation du nombre de transactions transfrontalières autant que des lieux d'imposition et d'établissement différents dans l'Union européenne rendent plus complexe la protection des recettes de la TVA pour tous les États membres. Dans ce contexte, la Commission avait proposé[274] une approche communautaire du système de la TVA pouvant renforcer la coopération entre États membres dans trois domaines, à savoir:

- la responsabilité du contrôle : ne coopération accrue telle que l'assistance mutuelle pour le recouvrement des créances est de nature à fournir davantage de garanties aux États membres par rapport au marché intérieur,

- la gestion du risque : l'échange rapide entre les administrations fiscales des données concernant des activités qui comportent des risques est important afin de détecter les pertes de recettes fiscales potentielles, particulièrement lors de fraudes tournantes (type « *carrousel TVA*[275] »), ainsi que

[273] www.europa.eu
[274] Communication de la Commission au Conseil concernant certains éléments clés contribuant a l'établissement d'une stratégie contre la fraude a la TVA dans l'UE - COM/2007/0758
[275] Voir *supra* Partie I, Titre I, Chapitre I, Section 2, Paragraphe 2, B

- les poursuites pénales : pour assurer la réciprocité des poursuites pénales entre États membres, la Commission avait souligné la nécessité de renforcer le cadre conventionnel existant mais avait indiqué que la « *convention relative à la protection des intérêts financiers de la Communauté européenne (convention PFI) offre déjà en soi un cadre de protection pénale approprié* » [276].

2. Le cadre pénal existant

Les dispositions de l'article 1 de la convention relative à la protection des intérêts financiers de la Communauté européenne du 26 juillet 1995 prévoient que :

« Aux fins de la présente convention, est constitutif d'une fraude portant atteinte aux intérêts financiers des Communautés européennes :

a) en matière de dépenses, tout acte ou omission intentionnel relatif a :

- *à l'utilisation ou à la présentation de déclarations ou de documents faux, inexacts ou incomplets, ayant pour effet la perception ou la rétention indue de fonds provenant du budget général des Communautés européennes ou des budgets gérés par les Communautés européennes ou pour leur compte,*

- *à la non-communication d'une information en violation d'une obligation spécifique, ayant le même effet,*

- *au détournement de tels fonds à d'autres fins que celles pour lesquelles ils ont initialement été octroyés,*

[276] Communication de la Commission au Conseil concernant certains éléments clés contribuant a l'établissement d'une stratégie contre la fraude a la TVA dans l'UE - COM/2007/0758

b) en matière de recettes, tout acte ou omission intentionnel relatif :

- *à l'utilisation ou à la présentation de déclarations ou de documents faux, inexacts ou incomplets, ayant pour effet la diminution illégale de ressources du budget général des Communautés européennes ou des budgets gérés par les Communautés européennes ou pour leur compte,*
- *à la non-communication d'une information en violation d'une obligation spécifique, ayant le même effet,*

- *au détournement d'un avantage légalement obtenu, ayant le même effet.* »

La convention relative à la protection des intérêts financiers de la Communauté européenne du 25 juillet 1995, compte tenu de la répartition des compétences entre les États membres et les Communautés, a pour but d'assurer une plus grande compatibilité entre les dispositions pénales des États membres, par la création de normes pénales minimales, afin de rendre la lutte contre la fraude aux intérêts financiers des Communautés plus efficace et encore plus dissuasive et de renforcer la coopération en matière pénale entre les États membres. Elle trouve son origine dans la constatation du fait que la fraude au budget de la Communauté revêt un caractère de plus en plus préoccupant[277].

A titre d'exemple, à l'occasion de son rapport annuel pour l'année 1994 relatif à la lutte contre la fraude aux intérêts financiers des Communautés, la Commission avait souligné la gravité que revêtait cette fraude et l'ampleur des préjudices causés au budget des Communautés.

Le budget 1995 de la Communauté s'élève à plus de 70 milliards EUR. Les fraudes recensées au titre des communications réglementaires et par d'autres sources

[277] Rapport explicatif de la convention relative à la protection des intérêts financiers des Communautés européennes (Texte approuvé par le Conseil le 26 mai 1997), Journal officiel n°C 191 du 23/06/1997 p. 0001 - 0010

d'information en 1994 portent sur un 1,33 milliards EUR, soit 1,5 % du budget total de l'année 1994.

Certes, la lutte contre la fraude incombe au premier chef aux États membres, qui doivent prendre les mesures nécessaires pour assurer une prévention et une répression efficace de ces fraudes et la récupération des sommes perdues à la suite d'irrégularités et de fraudes.

Bien que la rédaction du texte nous semble assez large afin d'inclure le comportement du fraudeur fiscal, tel que prévu en droit interne français à l'article 1741 CGI, comprenant *« l'utilisation ou à la présentation de déclarations ou de documents faux, inexacts ou incomplets, ayant pour effet la diminution illégale de ressources du budget général des Communautés européennes »*, force est de constater que la convention n'a pas été utilisée à ce jour à des fins pénales fiscales par les Etats membres.

Les mesures communautaires adoptées pour lutter contre la fraude fiscale internationales portent ainsi pour l'essentiel sur la TVA et sont principalement de nature administrative. L'Union européenne a en réalité laissé une autre institution internationale traiter le problème de la fraude fiscale internationale : l'OCDE.

Section 2 : Les travaux de l'OCDE

L'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (« **OCDE** ») est une organisation internationale d'études économiques, dont les pays membres, principalement des pays développés, ont en commun un système de gouvernement démocratique et une économie de marché. Elle joue essentiellement un rôle d'assemblée consultative.

En 2010, l'OCDE compte 31 pays membres, regroupe plusieurs centaines d'experts dans ses centres de recherche à Paris (le siège est au Château de la Muette) et publie fréquemment des études économiques — analyses, prévisions et recommandations de politique économique — et des statistiques, principalement

concernant ses pays membres. Elle a joué un rôle prépondérant dans les dernières mesures prises par le Groupe des 20 (« **G20** ») suite aux sommets de Londres et de Pittsburgh.

Lors du sommet du G20 qui s'est tenu à Londres le 2 avril 2009, les gouvernements se sont engagés à n'épargner aucun effort pour rétablir la confiance, la croissance et les emplois, remettre en état et renforcer le système financier, promouvoir le commerce mondial et l'investissement et rejeter le protectionnisme, et bâtir une reprise durable, profitant à tous et respectueuse de l'environnement. L'OCDE a travaillé avec les gouvernements des pays du G20 afin de lutter contre la fraude fiscale internationale.

Elle a notamment fourni plusieurs analyses et recommandations en préalable du sommet du G20 de Londres du 2 avril 2009, notamment la désormais célèbre « *liste des paradis fiscaux* »[278] de l'OCDE. Elle représente l'aboutissement des travaux effectués sur la fraude fiscale internationale depuis les années 1980 (Paragraphe 1).

Les travaux de l'OCDE ont une influence considérable auprès de ses Etats membres depuis le début des années 2000, de sorte qu'il est aujourd'hui l'organisme international de premier plan actif dans la lutte contre la fraude fiscale internationale (Paragraphe 2).

Paragraphe 1 : L'approche de l'OCDE sur la fraude fiscale internationale

Les premiers travaux conséquents de l'OCDE sur la fraude fiscale internationale datent de la fin des années 1970. La question s'était toutefois posée très tôt de savoir quels champ devraient couvrir ces travaux, étant donné l'imprécision des limites entre l'évasion fiscale et la fraude fiscale. L'OCDE a émis quatre rapports en 1987 relatifs à l'évasion et la fraude fiscale internationale (A), rapports qui ont servi de socle à la construction du concept de fraude fiscale internationale (B).

[278] www.ocde.org

A. Les quatre rapports de l'OCDE de 1987

Le Comité des Affaires Fiscales avait été chargé par le Conseil de l'OCDE de mener des travaux en vue de faciliter la mise en œuvre des procédures de lutte contre l'évasion fiscale et la fraude fiscales instituées par les pays Membres et d'améliorer les moyens de coopération internationale et les échanges d'informations entre administrations.

1. L'objet des rapports

Le premier rapport montre dans quelle mesure l'évasion et la fraude fiscales internationales par recours à des paradis fiscaux préoccupent les autorités fiscales des pays Membres de l'OCDE et passe en revue les mesures défensives que ceux-ci ont adoptées.

Il expose le point de vue des entreprises, des administrations fiscales et des tribunaux sur les paradis fiscaux et les réglementations introduites pour décourager leur utilisation, et relate l'expérience de divers pays dans la collecte d'informations et l'application de lois spécifiques à cet effet. Enfin il expose certaines formes possibles de coopération internationale dans ce domaine.

Le deuxième rapport est consacré aux problèmes auxquels doivent faire face les administrations fiscales du fait que leurs contribuables résidents font usage de « *sociétés écran* » (en général des sociétés filiales) situées dans les paradis fiscaux, pour y détourner les revenus ayant leur source ailleurs (parfois le pays de résidence du contribuable lui-même) et faire ainsi échapper ces revenus à l'impôt auquel ils seraient normalement soumis dans le pays de résidence du contribuable.

Ce rapport examine en particulier les mesures susceptibles d'être adoptées par ce dernier Etat afin de faire obstacle à cette forme d'évasion ou de fraude fiscale. Ce rapport est étroitement lié au premier et peut être considéré dans une large mesure comme son prolongement, en particulier pour ce qui a trait en particulier à l'incidence

des conventions internationales sur les mesures internes contre l'utilisation des paradis fiscaux et à la protection des contribuables.

Le troisième rapport aborde les problèmes que la recherche des dispositions conventionnelles les plus favorables (souvent qualifiées en langue anglaise de « *treaty shopping* ») pose aux autorités fiscales du pays de la source de revenus. Il se rattache étroitement au rapport sur les paradis fiscaux et à celui sur les sociétés écran tout en étant centré sur l'éventail des réactions possibles de la part du pays de la source. Les difficultés trouvant leur origine dans le parti qui est tiré des conventions fiscales internationales, ce rapport met surtout en avant les solutions bilatérales envisageables.

Le dernier rapport a pour objet les relations entre la fiscalité et l'usage abusif du secret bancaire. Il examine les aspects fiscaux et non fiscaux du secret bancaire ainsi que les améliorations qui pourraient être apportées au niveau de la coopération internationale.

2. Les travaux de l'OCDE en matière d'évasion et de fraude fiscales

Dans son premier rapport de 1987, l'OCDE[279] avait classiquement défini la fraude fiscale comme « *toute action du contribuable qui implique une violation de la loi, lorsqu'on peut prouver que l'intéressé a agi dans le dessein délibéré d'échapper à l'impôt* ». On distingue parfois la faute moins grave, que constitue l'omission – par exemple le fait de remplir une déclaration de revenus incomplète – des infractions plus graves, comme les fausses déclarations, les factures truquées, etc.

Pour la plupart des pays, cette définition ne prête ordinairement pas à équivoque, encore que dans le petit nombre de pays où les tribunaux inclinent à penser que la loi est d'ores et déjà violée lorsqu'il y a entorse à son esprit ou à l'intention du législateur, la distinction entre fraude et évasion fiscales ne soit pas toujours pleinement significative. Quoi qu'il en soit, pour la plupart des pays, la difficulté

[279] *L'évasion et la fraude fiscale internationale, Quatre études*, Questions de fiscalité internationale, OCDE Paris, 1987, p. 17

consiste moins à distinguer la « *fraude* » de « *l'évasion* » qu'à circonscrire la notion « *d'évasion fiscale* ».

Le Comité des Affaires Fiscales avait déjà intégré la notion de « *planification fiscale* », en admettant qu'il était possible de réduire, voire supprimer, la charge fiscale du contribuable de manière acceptable, en choisissant par exemple parmi les allègements et les stimulants fiscaux le processus qui sera le plus avantageux tout en restant compatible avec les transactions commerciales normales, ou même en s'abstenant de consommer un produit taxé.

Le fait de qualifier de planification fiscale revient déjà à forcer le sens commun des mots et les Etats tendent à adopter une optique pragmatique de façon à inclure dans l'évasion fiscale les formes de minimalisation de la charge fiscale qui sont acceptables pour les pouvoirs publics.

Il pourrait également être envisagé d'adopter une définition plus large de l' « *évasion fiscale* », qui couvrirait toutes les formes de réduction de la charge fiscale, et faire une distinction entre l'évasion « *acceptable* » et l' « *évasion inacceptable* ». Ce n'est là qu'une question de terminologie car les mêmes problèmes d'identification se posent dans les deux cas.

En employant l'expression « *évasion fiscale* » dans l'acceptation de son premier rapport, le Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE rapproche le terme « *évasion fiscale* » de son usage courant, telle que se comprend l'expression « *évasion fiscale* » en Français.

En employant le terme « *inacceptable* », on peut se demander si on ne porte pas un jugement moral. Si l'on peut effectivement prendre position, sur le plan moral, à l'égard de l'évasion fiscale, il n'est pas souhaitable que les autorités fiscales procèdent de même : lorsqu'elles combattent l'évasion et la fraude fiscales, de part leurs fonctions, elles ne font qu'appliquer la loi dans le sens qui leur paraît conformes aux intentions du législateur.

L'OCDE avait déjà ainsi pu identifier que les concepts de fraude et d'évasion fiscales devaient nécessairement varier dans le temps, selon l'attitude des pouvoirs publics nationaux.

B. Une approche évolutive des concepts d'évasion et de fraude fiscales

L'étendue de ce qui est considéré comme évasion et de fraude fiscales varie nécessairement, non seulement selon la forme que revêt un procédé de fraude déterminé (procédés eux-mêmes évolutifs en fonction de l'imagination et de l'ingéniosité des fraudeurs), mais encore des pouvoirs publics, du législateur, de l'opinion publique et des tribunaux, attitude qui variera elle-même d'un pays à l'autre, et même à l'intérieur d'un pays avec le temps.

Il ne s'en suit pas, cependant, que les gouvernements des pays Membres de l'OCDE ne soient pas d'accord d'une manière générale sur l'éventail des procédés d'évasion et de fraude fiscales qu'ils veulent combattre, ou qu'ils aient des problèmes à les identifier.

Même si les procédés d'évasion fiscale varient dans le détail selon la législation du ou des pays en cause, lorsque plusieurs pays sont concernés, selon les modalités des conventions de double imposition en vigueur, ces activités présentent ordinairement les caractéristiques suivantes :

- dans la quasi-totalité des cas, un élément artificiel est présent ; autrement dit, les différentes dispositions qui ont été prises n'ont pas un but essentiel commercial ou économique ;

- l'existence d'un élément confidentiel est souvent une autre particularité des procédés d'évasion modernes. Dans certains cas, certains conseillers complices peuvent proposer des procédés frauduleux tout préparés, l'une des conditions du contrat étant que le contribuable garde le secret du dispositif pour sa seule utilisation personnelle. Il est d'ailleurs de l'intérêt des

contribuables en question que l'administration ignore leurs nouveaux procédés, car si les milieux officiels ou le public en avaient connaissance, des mesures législatives pourraient être prises pour faire échec à ces nouveaux procédés ;

- l'évasion fiscale profite souvent des failles de la législation ou d'appliquer des dispositions légales à des fins autres que celles qu'elles étaient censées servir (par exemple, des dispositions destinées à encourager la fabrication d'équipements sont utilisées pour la location de véhicules à moteur).

On notera que le fait d'avoir réussi à réduire effectivement l'impôt ne saurait être un critère nécessaire ni suffisant d'évasion fiscale. Il n'est pas suffisant car il couvrirait un dispositif d'évasion fiscale acceptable ; il n'est pas nécessaire car un procédé d'évasion destiné à réduire l'imposition peut échouer.

On se bornera ici à citer un seul exemple de la manière dont sont appliqués les critères mentionnés plus-haut. Certains pays autorisent le contribuable à déduire de sa base imposable les intérêts, parce que les paiements d'intérêts réduisent sa capacité contributive, à condition cependant qu'il s'agisse d'un prêt authentique assorti d'un taux d'intérêt normal.

Or il peut être avantageux, surtout en période d'inflation, pour un contribuable qui est imposable à un taux marginal élevé d'emprunter des fonds pour acheter un actif, même s'il a la possibilité de se procurer de l'argent autrement, par exemple en vendant d'autres actifs.

Mais si un contribuable profite de la déductibilité des intérêts des prêts en effectuant une série d'opérations qui lui permettent de se « *forger* » un montant d'intérêts anormal dont il réclame la déduction alors même qu'au total il n'encourt pas personnellement de dépenses plus élevées que si la transaction avait été anormale, ceci constitue un dispositif frauduleux pour les raison suivantes :

- l'opération est contraire à l'esprit de la loi, qui prévoit la déduction pour les intérêts des prêts authentiques ;

- elle a pour principal objet de bénéficier d'un avantage fiscal et non pas d'obtenir un prêt ;

- l'ensemble du procédé est artificiel ; il ne se déroule pas dans les conditions normales de marché ;

L'élément confidentiel peut exister ou non, mais, dans la plupart des cas, les administrations fiscales arriveront aisément à la conclusion que l'ensemble de la transaction constitue un montage frauduleux et que des mesures doivent être prises pour la combattre.

On constate ainsi que le Comité des Affaires Fiscales à la fin des années 1980, s'était principalement intéressé aux concepts d'évasion et de fraude fiscales.

Le volet pénal de la fraude fiscale internationale est apparu ultérieurement à ces premiers travaux, suite aux difficultés rencontrées par les administrations fiscales relatives à l'échange de renseignements dans le cadre d'affaires fiscales.

Paragraphe 2 : L'état d'avancement dans la lutte contre la fraude fiscale

Le Groupe des 7[280] (« **G7** ») avait annoncé le 8 mai 1998 qu'il était convenu d'améliorer la capacité des systèmes de lutte contre le blanchiment à traiter les délits à caractère fiscal[281]. Cette déclaration répondait aux objectifs suivants :

- garantir que les obligations de déclaration des transactions liées à des infractions pénales suspectées prévues par les systèmes de lutte contre le blanchiment de capitaux continuent à s'appliquer même lorsque ces transactions sont supposées impliquer des délits fiscaux ;

[280] Le Groupe des 7 comprend l'Allemagne, le Canada, les Etats-Unis, la France, la Grande-Bretagne, l'Italie et le Japon).
[281] *Rapport bancaire de l'OCDE du 24 mars 2000*, publications OCDE, 2000, p. 14

- permettre dans toute la mesure du possible aux autorités de lutter contre le blanchiment de transmettre des renseignements à leurs administrations fiscales afin d'appuyer les enquêtes portant sur les délits en rapport avec la fiscalité ;

- communiquer ces renseignements à d'autres juridictions selon des modalités permettant leur utilisation par leurs administrations fiscales ;

- utiliser ces renseignements à des fins fiscales d'une manière qui ne compromette pas l'efficacité des systèmes destinés à lutter contre le blanchiment de capitaux.

Le Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE avait ainsi été chargé par le Conseil de l'OCDE de préparer un rapport sur l'accès au renseignement bancaire à des fins fiscales, ce qui constitua le premier rapport bancaire de l'OCDE, daté du 24 mars 2000, mis à jour successivement en 2003 et 2007 (A). La « *crise financière* » de l'automne 2008 a eu pour effet de replacer le problème des paradis fiscaux et de la fraude fiscale internationale au cœur des discussions menées par le G20 de Londres et Pittsburgh en avril et septembre 2009 (B).

A. Les rapports d'étapes de 2000, 2003 et 2007 du Comité des affaires fiscales

1. Présentation du rapport bancaire de l'OCDE du 24 mars 2000

Dans son premier rapport de 2000, le Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE avait encouragé les pays Membres à :

« *a) mettre en œuvre les mesures nécessaires pour empêcher les institutions financières de tenir des comptes anonymes et pour les contraindre à identifier leurs clients habituels ou occasionnels, ainsi que toute personne au bénéfice de laquelle un compte bancaire est ouvert ou une opération est effectuée ;*

b) *réexaminer toute condition d'un intérêt fiscal national qui empêche leur administration fiscale de demander ou de communiquer à un partenaire conventionnel, dans le contexte d'une demande de renseignements spécifiques, des informations qu'elle pourrait obtenir sur le plan national à des fins fiscales, de manière que ces renseignements puissent être échangés en modifiant, si besoin est, leur législation, leur réglementation ou leurs pratiques administratives ;*

c) *réexaminer les mesures et les pratiques qui empêchent l'administration fiscale d'avoir accès, directement ou indirectement, à des renseignements bancaires pour l'échange de tels renseignements dans les affaires fiscales impliquant des actes intentionnels qui sont l'objet de poursuites pénales, de manière à modifier, si besoin est, leur législation ou leurs pratiques administratives.* »[282]

Le Comité reconnaissait que la mise en œuvre de ces mesures pourrait soulever des questions fondamentales dans certains pays et suggérait que les pays engagent un réexamen de leurs pratiques en vue d'identifier les mesures appropriées à mettre en œuvre.

En ce qui concerne le problème de l'entraide pénale fournie aux autres pays pour les enquêtes pénales (y compris pour les enquêtes pénales fiscales), le Comité avait souligné que certains pays appliquaient en général le principe de « *double incrimination* »[283].

Selon ce principe, pour que l'entraide puisse être fournie au pays requérant, il doit être établi que l'acte faisant l'objet de l'enquête constituerait une infraction pénale selon la loi du pays requis s'il se produisait dans ce pays.

Dans le domaine fiscal, l'application de ce principe ne sera généralement pas un obstacle à l'échange de renseignements à des fins pénales dès lors que les définitions des infractions fiscales sont similaires dans les deux pays. Mais lorsque les définitions des infractions fiscales dans le pays requérant et dans le pays requis

[282] *Rapport bancaire de l'OCDE du 24 mars 2000*, publications OCDE, 2000, p. 16
[283] *Ibidem*

sont sensiblement différentes, il peut être impossible dans de nombreux cas au pays requérant d'obtenir des informations vitales pour une enquête pénale fiscale. Les pays peuvent avoir pour des infractions fiscales des définitions sensiblement différentes qui peuvent être parfaitement adaptées au système fiscal national.

A titre d'exemple, certains pays[284] s'appuient très largement sur l'auto-évaluation pour l'administration de leurs lois fiscales. Dans ces pays, très tributaires du respect volontaire des obligations fiscales par le contribuable pour assurer l'équité et l'efficacité de leur système fiscal, le fait, pour un contribuable, de ne pas déclarer délibérément avec exactitude un élément de revenu est généralement considéré comme pénalement répréhensible.

D'autres pays[285], s'appuyant davantage sur les agents du fisc pour déterminer le revenu imposable du contribuable, peuvent avoir une définition plus limitée des infractions fiscales. D'autres pays peuvent par ailleurs n'avoir aucun système d'imposition du revenu et peuvent donc avoir une conception absolument différente des infractions fiscales[286].

Par conséquent, en cas de différences sensibles dans les définitions des infractions fiscales, l'application de la norme de « double incrimination » dans le domaine fiscal peut largement entraver un échange efficace de renseignements en matière fiscale pénale entre les parties à une convention.

Dès lors, le Comité des Affaires Fiscales avait précisé qu'il fallait entendre le paragraphe 21 c)[287] du rapport d'étape 2000 en ce sens « *qu'il encourage les pays Membres, dans le cadre de leurs conventions fiscales bilatérales ou de leurs conventions d'assistance mutuelle, à rechercher des solutions aux problèmes de manière à pouvoir échanger dans la pratique des renseignements bancaires.*

---

[284] Cas de la France, de l'Allemagne, de la Suède, de la Pologne

[285] Cas du Royaume-Uni, du Danemark, de l'Italie, de l'Irlande

[286] Monaco

[287] « c) *réexaminer les mesures et les pratiques qui empêchent l'administration fiscale d'avoir accès, directement ou indirectement, à des renseignements bancaires pour l'échange de tels renseignements dans les affaires fiscales impliquant des actes intentionnels qui sont l'objet de poursuites pénales, de manière à modifier, si besoin est, leur législation ou leurs pratiques administratives.* », in *Rapport bancaire de l'OCDE du 24 mars 2000*, publications OCDE, 2000, p. 16

Au titre de l'examen des progrès accomplis visés au paragraphe 21 c), le Comité examinera les progrès accomplis dans ce domaine à la lumière de ces expériences bilatérales. Le Comité entreprendra des travaux complémentaires afin d'examiner la définition de la fraude fiscale dans les différents pays et de parvenir à une compréhension commune de ce concept ».

Le Rapport bancaire 2000 identifiait la Suisse et le Luxembourg comme des pays dans lesquels une définition restrictive de la fraude fiscale combinée à l'application du principe de la « *double incrimination* » limite sensiblement la possibilité d'échanger des renseignements dans les affaires fiscales ayant un caractère pénal avec la grande majorité des pays de l'OCDE[288].

2. Les évolutions contenues dans les rapports d'étape de 2003 et 2007

Dans son rapport d'étape de 2003[289], le Comité des Affaires Fiscales indique, suite à son examen de la définition de fraude fiscale dans les différents pays, sa compréhension des caractéristiques communes des définitions de fraude fiscale des différents pays Membres comme suit :

« *Le fait que toute personne agisse, essaie d'agir ou s'abstienne d'agir intentionnellement en vue de violer une obligation légale concernant la déclaration, la détermination, la détermination ou le recouvrement exact d'un impôt.*

La fraude fiscale se comprend comme incluant les conduites intentionnelles suivantes, sans toutefois s'y limiter :

- *le non-respect des obligations en matière de tenue de documents (y compris l'établissement ou l'utilisation de documents faux ou incomplets, la non-*

[288] *Rapport bancaire de l'OCDE du 24 mars 2000*, publications OCDE, 2000, p. 67
[289] *Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales : rapport d'étape 2003*, publications OCDE, 2003

production de documents, la destruction de documents et l'établissement ou l'utilisation de documents falsifiés) ;

- *le non-respect des obligations légales en matière de communication d'informations (y compris la non-production d'une déclaration d'impôt sur le revenu ou de tout autre document officiel sur lequel sont fondées des obligations fiscales) ;*

- *l'inclusion de renseignements faux ou susceptibles d'induire en erreur (y compris l'omission de renseignements) dans un document officiel, aboutissant à une réduction injustifiée du montant d'impôt à verser ;*

- *la mise en place de transactions ou d'entités en vue de réduire de façon malhonnête le montant de l'impôt à verser ;*
- *l'organisation de l'insolvabilité en vue de faire obstacle à la collecte de l'impôt ;*

- *l'établissement délibéré de demandes de remboursement inexactes ou le fait de faire valoir d'autres droits ;*

- *le manquement délibéré aux obligations fiscales aboutissant ou en vue d'aboutir à une réduction illégale des recettes fiscales.* »[290]

Ces caractéristiques communes de la définition de fraude fiscale ont été approuvées par tous les pays Membres de l'OCDE, à l'exception de la Suisse et du Luxembourg[291].

Le Comité des Affaires Fiscales relève dans le rapport de 2003 qu' « *aucune modification du principe de la double incrimination ou de la définition de la fraude fiscale n'a été signalée ni par le Luxembourg, ni par la Suisse*. »[292]

---

[290] *Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales : rapport d'étape 2003*, publications OCDE, 2003, p.12
[291] *Ibidem*
[292] *Ibidem*

Le rapport de 2007[293] reprend les conclusions des rapports de 2000 et 2003 sur le problème de la double incrimination et l'absence de modification par la Suisse et le Luxembourg, et indique que « *le Luxembourg réfléchira au réexamen de sa position sur l'approche commune de la fraude fiscale exprimée dans le rapport de 2003.* »[294]

B. Les sommets du G20 de Londres et Pittsburgh de 2009 et leurs conséquences

1. Le lien entre les paradis fiscaux et la « crise financière » de 2008

Les pays membres du Groupe des 20[295] (« **G20** ») se sont réunis en sommet à Londres le 2 avril 2009 pour tenter de répondre à la « crise financière » mondiale, devenue préoccupation notoire des gouvernements depuis la retentissante faillite de la banque d'affaires américaine *Lehmann Brothers* le 15 septembre 2008[296]. Un des piliers du plan d'action du sommet du G20 de Londres, repris dans son communiqué[297] du 2 avril 2009, concerne la lutte contre la fraude fiscale internationale et les paradis fiscaux :

« *Nous avons décidé de (…) prendre des résolutions contre les pays non-coopératifs, incluant notamment les paradis fiscaux. Nous sommes prêts à déployer les sanctions nécessaires pour protéger nos finances publiques et nos systèmes financiers. L'ère du secret bancaire est terminée. Nous notons que l'OCDE a publié aujourd'hui une liste de pays considérés comme étant non-coopératifs* ».

---

[293] *Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales : rapport d'étape 2007*, publications OCDE, 2007

[294] *Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales : rapport d'étape 2007*, publications OCDE, 2007, p.20

[295] Le G20, sous la présidence du Royaume-Uni depuis le mois de janvier 2009, regroupe les membres du G7 (Allemagne, Canada, Etats-Unis, France, Grande-Bretagne, Italie et Japon), plus l'Afrique du Sud, l'Arabie saoudite, l'Argentine, l'Australie, le Brésil, la Chine, la Corée du Sud, l'Inde, l'Indonésie, le Mexique, la Russie, la Turquie et l'Union européenne.

[296] http://www.lefigaro.fr/societes/2008/09/15/04015-20080915ARTFIG00299-lehman-brothers-fait-faillite-.php

[297] www.londonsummit.gov.uk/en/summit-aims/summit-communique/

L'OCDE a publié le même jour une liste de paradis fiscaux partagés en quatre listes: blanc, gris clair, gris foncé et noir selon le degré d'absence de coopération. Sont répertoriés sur une « *liste noire* » des États ou territoires qui ne se sont pas engagés à respecter les standards internationaux.

Deux listes « *grises* » désignent des États ou territoires qui se sont engagés à respecter les standards internationaux mais ont à ce jour signé moins des 12 conventions fiscales requises concernant la lutte contre la double imposition. La liste « *blanche* » reprend les pays respectant les standards internationaux de l'OCDE, et ayant notamment au moins 12 conventions fiscales internationales standard en vigueur avec des membres de l'OCDE. Cette première liste publiée le 2 avril 2009 était la suivante :

Liste « *blanche* » : pays ayant substantiellement adoptés les standards internationaux			
Argentine	Emirats Arabes Unis	Iles Vierges Américaines	Pays-Bas
Afrique du Sud	Espagne	Irlande	Pologne
Allemagne	Etats-Unis d'Amérique	Islande	Portugal
Australie	Finlande	Italie	République Tchèque
Barbade	France	Japon	Royaume-Uni
Canada	Grèce	Jersey	Russie
Chine	Guernesey	Malte	Seychelles
Chypre	Hongrie	Mexique	Slovaquie
Corée du Sud	Ile de Man	Norvège	Suède
Danemark	Ile Maurice	Nouvelle-Zélande	Turquie

Liste « *grise* » (clair et foncé) : pays ayant pris l'engagement d'adopter substantiellement les standards internationaux			
Andorre	Bermudes	Iles Grenadines	Panama
Anguilla	Brunei	Iles Marshall	Saint Kitts et Nevis
Antigues et Barbuda	Chili	Iles Turks et Caicos	Sainte Lucie
Antilles Néerlandaises	Dominique	Liberia	Saint Vincent
Aruba	Gibraltar	Lichtenstein	Samoa
Autriche	Grenades	Luxembourg	San Marin
Bahamas	Guatemala	Monaco	Suisse
Bahrain	Iles Britanniques Vierges	Montserrat	Singapour
Belgique	Iles Cayman	Nauru	Vanuatu
Belize	Iles Cook	Niue	

Liste « *noire* » : pays n'ayant pas pris l'engagement d'adopter substantiellement les standards internationaux			
Costa Rica	Malaisie	Philippines	Uruguay

2. Le transfert du Grand-Duché de Luxembourg en liste « *blanche* »

Force est de constater que le Grand-Duché de Luxembourg, qui pensait avoir fait le nécessaire juste avant la publication de la liste du 2 avril 2009 pour apparaître en liste « *blanche* », est apparu en liste « *gris clair* ».

Suite aux différentes renégociations entreprises par le Luxembourg avec plusieurs pays membres de l'OCDE pour se conformer aux standards internationaux concernant l'échange d'informations entre administrations fiscales, le Luxembourg a été transféré sur la liste « *blanche* » par le Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE le 2 juillet 2009.

L'OCDE s'est félicité du mouvement opéré par les pays non-coopératifs : « *Nous assistons à rien de moins qu'une révolution* »[298] a résumé le Secrétaire général de l'OCDE Angel Gurría, à propos des progrès réalisés depuis le sommet du G20 de Londres d'avril 2009, dans la lutte contre la fraude fiscale internationale.

Dans son allocution adressée aux dirigeants du G20 à Pittsburgh en septembre 2009[299], M. Gurría a souligné que, depuis le sommet de Londres d'avril 2009, des mesures sans précédent avaient été prises pour appliquer les normes de transparence et d'échanges de renseignements en matière fiscale, initiées par l'OCDE et désormais acceptées partout dans le monde : plus de 90 accords d'échanges de renseignements fiscaux ont été conclus, et plus de 60 traités fiscaux ont été négociés ou renégociés pour inclure ces normes, depuis le sommet de Londres.

Lors du sommet du G20 de Pittsburgh du 25 septembre 2009, les dirigeants du G20 ont réaffirmé leur engagement à traiter énergiquement la question des paradis fiscaux et ont salué l'extension du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements de l'OCDE, désormais ouvert aux pays en développement. Les évolutions convenues entre les membres du G20 impliquent également la mise en place de structures de gouvernance et de financement transparentes, ainsi qu'un processus d'examen par leurs pairs.

[298] www.observateurocde.org/news
[299] *Ibidem*

La liste des paradis fiscaux selon l'OCDE mise à jour au 5 février 2010 est la suivante :

Liste « *blanche* » : pays ayant substantiellement adoptés les standards internationaux			
Afrique du Sud	Corée du Sud	Iles Vierges Américaines	Pays-Bas
Allemagne	Danemark	Iles Turks et Caicos	Pologne
Antigues et Barbuda	Estonie	Inde	Portugal
Antilles Néerlandaises	Emirats Arabes Unis	Irlande	République Tchèque
Argentine	Espagne	Israël	Royaume-Uni
Aruba	Etats-Unis d'Amérique	Islande	Russie
Australie	Finlande	Italie	San Marin
Autriche	France	Japon	Samoa
Bahrain	Gibraltar	Jersey	Seychelles
Barbade	Grèce	Liechtenstein	Singapour
Belgique	Guernesey	Luxembourg	Slovaquie
Bermudes	Hongrie	Malte	Suède
Canada	Iles Britanniques Vierges	Mexique	Suisse
Chine	Iles Cayman	Monaco	Turquie
Chili	Ile de Man	Norvège	
Chypre	Ile Maurice	Nouvelle-Zélande	

Liste « *grise* » (clair et foncé) : pays ayant pris l'engagement d'adopter substantiellement les standards internationaux			
Andorre	Dominique	Liberia	Philippines
Anguilla	Grenades	Malaisie	Saint Kitts et Nevis
Bahamas	Guatemala	Montserrat	Sainte Lucie
Belize	Iles Cook	Nauru	Saint Vincent
Brunei	Iles Grenadines	Niue	Vanuatu
Costa Rica	Iles Marshall	Panama	Uruguay

Liste « *noire* » : pays n'ayant pas pris l'engagement d'adopter substantiellement les standards internationaux
Aucun pays en liste « *noire* »

Le remaniement de ces listes et les engagements pris par la majorité des paradis fiscaux classiques (aujourd'hui présents en liste « *blanche* » !) n'aurait toutefois vraisemblablement pas modifié à ce jour les pratiques de certains milieux d'affaires internationales.

CHAPITRE II : L'UTILISATION PAR LES CONTRIBUABLES DE SOCIETES A DES FINS D'EVASION OU DE FRAUDE FISCALES

L'importance accrue des paradis fiscaux peut s'expliquer essentiellement par les avantages fiscaux offerts, même s'il arrive que les activités en cause n'aient que peu d'incidence sur la fiscalité du pays de résidence du contribuable.

La distinction entre opérations motivées par des raisons fiscales et celles qui ont des objectifs industriels, commerciaux ou financiers est parfois difficile à opérer.

De fait, le choix d'un pays se fera en fonction de la situation de fait et du caractère exclusivement fiscal ou non de l'opération. On peut citer, à titre d'exemple, les sociétés d'assurance qui se domicilient dans des paradis fiscaux afin de réduire les coûts d'assurance au sein d'un même groupe, ou de couvrir certains risques spécifiques refusés par les compagnies d'assurance classiques.

De même, certains fonds de pensions internationaux peuvent parfois s'y domicilier afin d'assurer la souplesse de fonctionnement nécessaire pour répondre aux besoins des personnels travaillant sur un plan international.

L'utilisation des sociétés domiciliées dans ces pays dépendra étroitement des objectifs assignés. Il serait donc utopique de vouloir définir strictement des montages qui pourraient avoir un autre objectif que fiscal.

Ainsi, des paradis fiscaux accueillent, notamment, des sociétés dites « *écran* » dont la principale fonction est de recevoir des revenus qui, sans son existence, seraient perçus directement par le contribuable. Le rôle et l'importance de ces sociétés varient en fonction du paradis fiscal choisi (Section 1).

Corrélativement, certaines sociétés peuvent n'avoir qu'une fonction d'intermédiaire et agissent comme des sociétés relais. Leur utilisation permet au contribuable résident d'un Etat de faire dévier, par le biais d'un paradis fiscal ayant un réseau de conventions appropriées, les revenus provenant d'un pays tiers, afin de bénéficier d'un régime fiscal plus favorable (Section 2).

Section 1 : L'utilisation des sociétés écran dans les paradis fiscaux

Seront abordés successivement les fonctions et l'utilisation des sociétés écran (Paragraphe 1), et les différentes catégories de sociétés « *écran* » (Paragraphe 2).

Paragraphe 1 : Fonctions et utilisation d'une société écran

Le recours aux sociétés écran est devenu une pratique courante du monde des affaires internationales. Ces sociétés, souvent domiciliées dans des paradis fiscaux, sont créées et utilisées dans le but d'y localiser des revenus, afin de réduire la charge d'impôt due dans le pays de résidence du contribuable (A), et de permettre le rapatriement du revenu sous forme de revenu exonéré (B).

A. Recherche d'une imposition minimum

L'objectif initial est de soustraire le revenu à toute imposition due dans le pays de résidence du contribuable, par l'interposition d'une société écran. Ainsi les revenus imposables sont transférés directement à cette entité et non au contribuable, ce qui lui permettra d'éluder toute imposition.

En domiciliant la société écran dans un pays à faible imposition et en y organisant des activités, cette société sera peu ou pas imposée.

Il convient d'éviter, autant que possible, toute imposition due dans le pays où se situe la source des revenus en vertu du critère de l'assujettissement fiscal limité. Pour diverses raisons, cette imposition à la source sera souvent inexistante ou faible dans

les cas des catégories de revenus choisies pour être mises à l'abri de l'impôt dans les sociétés écran.

Toutefois l'avantage fiscal décrit ci-dessus existe tant que le contribuable ne souhaite pas appréhender ses revenus qui seraient imposés lors de leur mise à disposition. Certaines stratégies fiscales permettent de transformer ce qui n'est, à priori, qu'un différé d'imposition, en avantage fiscal définitif.

B. Redistribution sous forme de revenus exonérés

A moins de vivre dans le pays de résidence de la société écran, le contribuable est obligé de transférer ou distribuer les revenus de cette société pour en bénéficier dans son pays de résidence.

L'avantage fiscal obtenu initialement risque donc d'être supprimé ou amoindri en raison de l'imposition dans le pays de résidence.

Les principaux procédés utilisables seraient les suivants :

- Les revenus de la société écran sont distribués sous forme de dividendes à la société mère domiciliée dans le pays de résidence du contribuable et bénéficient du privilège d'affiliation prévu en droit interne ou conventionnel pour éviter des impositions répétitives ;

- La société écran fera bénéficier le contribuable d'un prêt, avec ou sans intérêt ;

- La société écran rémunère le contribuable, si celui-ci est une personne physique, sous forme de salaire exonéré dans le pays de résidence par application d'une convention de lutte contre la double imposition ;

- Les revenus transférés dans le pays de résidence bénéficieront d'une imposition à taux réduit ;

- La société écran est mise en liquidation. Les revenus distribués à la société mère bénéficieront du régime d'exonération mère-filles sur les plus-values, ainsi que de l'absence de retenue à la source sur la distribution du boni de liquidation à l'actionnaire.

Ainsi la principale fonction d'une société écran consiste à recevoir des revenus qui théoriquement devraient être directement imposés chez le bénéficiaire.

Paragraphe 2 : Les différentes catégories de sociétés écran

Il serait difficile de définir précisément toutes les catégories possibles de sociétés écran. Les classifications données ci-après n'ont qu'un rôle indicatif (trust, société holding, etc.). Seront successivement abordées les sociétés de gestion de biens (A), les sociétés de financement (B), et les sociétés écran opérationnelles (C).

A. Les sociétés gérant des biens

Ce type de sociétés écran est le plus répandu. La personne fait apport à la société écran de biens générateur de revenus, lesquels sont ainsi soustraits à l'imposition dans le pays de résidence.

A titre d'exemple on peut citer :

- Apport d'un immeuble à une société écran. En l'absence de dispositions spécifiques en droit interne, les loyers échappent à toute imposition dans le pays de résidence. Par ailleurs, les droits de mutation peuvent être inexistants. Les trusts anglo-saxons permettent ainsi notamment de gérer plus facilement des biens immobiliers et facilitent les problèmes juridiques liés aux successions.

- Apport de titre ou de créances à la société écran, qui en utilise les revenus pour acquérir d'autres biens de même nature. Ces sociétés écran permettent

notamment de gérer des opérations de cessions d'actifs dans le cadre d'opérations de titrisation dont le véhicule d'acquisition des actifs cédés (*Special Purpose Vehicle*) est localisé dans un Etat proposant un cadre réglementaire et fiscal avantageux.

- Apport de droits incorporels (brevets, marques) à une société écran qui en concède l'exploitation à des tiers dans des pays à fiscalité normale.

B. Les sociétés de financement

Certaines sociétés écran servent de support à des activités financières internationales. Il en est ainsi notamment pour les entreprises multinationales qui constituent des sociétés de financement ou des centrales de trésorerie. Ces sociétés écran peuvent ainsi centraliser des opérations d'assurance ou bancaires.

C. Les sociétés écran opérationnelles

A la différence des autres catégories, ce type de sociétés écran perçoit les produits d'activités exercées dans d'autres pays, ce qui leur permet d'échapper pour tout ou partie à l'impôt.

L'exemple classique est celui de l'artiste qui fait encaisser ses cachets par une société écran dont il est salarié. La société écran n'étant que faiblement imposée, car domiciliée dans un autre pays à faible fiscalité, l'artiste ne sera imposé dans son état de résidence que sur les salaires perçus.

Ces différents types de sociétés écran ont pour caractéristique commune de localiser des revenus dans des pays à fiscalité privilégiée (ou inexistante) et permettent de réduire (ou d'éviter totalement selon les paradis fiscaux utilisés au cas d'espèce) la charge d'impôt qui aurait été due dans l'Etat de résidence du contribuable en l'absence de la structure fiscale utilisée.

Toutefois, d'autres stratégies sont employées qui conduisent à utiliser des sociétés relais d'une part, et choisir les conventions fiscales entre les pays d'autre part, afin de minimiser la charge d'impôt.

Section 2 : L'utilisation des sociétés relais dans les conventions : le *treaty shopping*

Il convient d'étudier la notion de *treaty shopping* (Paragraphe 1) avant d'envisager les différents mécanismes classiques d'utilisation du *treaty shopping* (Paragraphe 2).

Paragraphe 1 : La notion de *treaty shopping*

A la différence des sociétés écran qui perçoivent un revenu, les sociétés relais n'ont qu'une fonction d'intermédiaire. Ces sociétés relais sont des entités juridiques créées dans un Etat intermédiaire entre celui de la source des revenus et celui dont le bénéficiaire est un résident dans le but de bénéficier d'allègements d'impôts prévus dans les conventions conclues par l'état intermédiaire (A).

Cette pratique repose sur l'usage incorrect des conventions fiscales constitué par l'octroi indu d'avantages prévus par la convention fiscale la plus favorable, alors que la convention applicable véritablement n'en prévoit pas.

Dans la pratique on constate que les montages sont parfois mis en place afin de détourner les termes de la convention qui aurait normalement dû s'appliquer. Les Etats-Unis ont été les premiers à réagir sur ce point sous l'angle du *treaty shopping*. Ils considèrent, suivis en cela par la quasi-totalité des pays de l'OCDE, qu'une convention est un accord bilatéral destiné à bénéficier seulement et directement aux résidents des Etats concernés et qu'elle ne doit pas donner d'avantages indirects à des résidents d'un Etat tiers (B).

A. Définition

Le Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE avait constaté que « *l'existence du réseau des conventions de double impositions renforce encore les effets de ces manœuvres car elle permet, à la faveur de constructions juridiques artificielles, de profiter à la fois des avantages fiscaux prévus par certaines législations internes et des dégrèvements d'impôts prévus dans les conventions de double imposition* ».[300]

B. Mécanismes

La société relais, qui est l'élément caractéristique de ce mécanisme, est la plus souvent une personne morale, mais peut aussi être une société de personne, un « *trust* », un « *anstalt* », ou une entité similaire.

Les avantages fiscaux obtenus le sont généralement au détriment de l'Etat de la source du revenu. Une chasse au traité efficace se compose généralement des éléments suivants :

A : Pays de la source du revenu
B : Pays où est localisé l'entité intermédiaire
C : Pays destinataire

```
Convention   Convention
⇐------------ ⇐------------
A            B            C
 ----------⇒   ----------⇒
 Revenu       Revenu
```

1) <u>Une diminution de la charge fiscale dans le pays d'origine</u> (pays A). La convention fiscale prévoit une faible retenue à la source, ou mieux, une

[300] *L'évasion et la fraude fiscale internationales*, Quatre études, OCDE Paris, 1987, p.101

absence de retenue à la source pour la catégorie de revenus versés au pays B.

2) Le pays d'accueil des revenus (pays B) ne doit pas imposer ou faiblement à catégorie de revenus perçus et ne pas percevoir une retenue à la source sur l'émission des revenus. Il n'est pas nécessaire que le pays soit un paradis fiscal. Ainsi, certains pays à forte fiscalité privilégient certaines activités réalisées par les sociétés holding (cas des Pays-Bas ou du Luxembourg).

3) Enfin, le pays destinataire (pays C) dans un schéma idéal, n'imposera que faiblement les revenus en provenance de B.

Paragraphe 2 : Les schémas classiques de *treaty shopping*

Les schémas classiques du *treaty shopping* sont nombreux[301] : on citera les trois exemples les plus significatifs : la société relais utilisée comme conduit direct (A), comme conduit indirect (B), ainsi que la société relais utilisée pour l'octroi du crédit d'impôt fictif (C).

A. La société relais utilisée comme conduit direct

La société A verse à la société B des revenus (dividendes, intérêts ou redevances). Conformément aux dispositions de la convention signée entre les pays A et B, la société bénéficiaire des revenus B demande à l'Etat A une exonération totale ou partielle de retenue à la source opérée par cet Etat.

Or, la société B appartient à une personne domiciliée dans un Etat C qui ne peut bénéficier des dispositions conventionnelles signées entre les Etats A et B. Soit les revenus restent localisés dans la société B et C peut en disposer directement, soit des dispositions conventionnelles entre les Etats B et C permettent de faire remonter les revenus chez C en exonération totale ou partielle de retenue à la source.

[301] *L'abus des traités : pratique française par B. PLAGNET*, Droit fiscal international 1986, Cahier de droit fiscal international vol. LX VIII a 1983

Ainsi en apparence, la société A transfère des revenus à la société B qui elle-même les transfère ou les tient à la disposition de la personne C, en exonération totale ou partielle de la retenue à la source par application des dispositions conventionnelles.

En réalité, les revenus de la société A sont transférés directement à C. Toutefois la convention entre A et C prévoit une retenue à la source – idem en l'absence de convention.

Exemple :

Monsieur X est un investisseur étranger résident en Arabie Saoudite. Il envisage d'octroyer des prêts à une société suisse.

En l'absence de convention fiscale entre la Suisse et l'Arabie Saoudite, une retenue à la source de 30% sera perçue sur les intérêts versés par la société suisse à raison des capitaux prêtés.

Monsieur X crée une société aux Pays-Bas, dans le but de bénéficier des dispositions conventionnelles entre ce pays et la Suisse, qui prévoient une absence de retenue à la source sur les intérêts versés aux Pays-Bas.

Enfin, les intérêts versés par une société néerlandaise ne sont soumis à aucune retenue à la source aux Pays-Bas. Monsieur X percevra donc les intérêts sur les prêts octroyés en exonération de toute retenue à la source.

B. La société relais utilisée comme conduit indirect

Le schéma de départ est identique à celui exposé ci-dessus comme conduit direct.
Toutefois, les revenus appréhendés par la personne dans l'Etat C sont fortement imposés.

Une société apparentée sera alors créée dans l'Etat D ou les revenus sont exonérés d'impôts. Le transit des revenus aura lieu soit par facturation de charges entre D et C

(intérêts, commissions, rémunérations de services ou dépenses similaires) soit en l'application de mesures prises par l'Etat C pour faciliter les investissements dans D.

Ainsi, les revenus ne sont imposés ni dans C ni dans B, et ne subissent aucune retenue à la source.

A ----------⇒ B ----------⇒ C ----------⇒ D

Revenus Revenus Transfert de revenus

Exemple :

Une société relais établie dans un paradis fiscal (par exemple les Antilles Néerlandaise) souhaite placer des fonds auprès de sa filiale domiciliée en France où les taux d'imposition sont normalement élevés. Ces Etats, Antilles Néerlandaises et France, n'ont pas conclu de convention fiscale entre eux.

Afin d'éviter toute retenue à la source sur les intérêts versés, une seconde société relais sera créée dans un pays à fiscalité « normale » (Pays-Bas), afin de bénéficier des dispositions conventionnelles prévoyant l'exonération de retenue à la source.

Afin de ne pas trop léser le pays de résidence de la seconde société relais, une marge commerciale et fiscale nette de 0,5% du montant total de l'investissement sera laissée et imposée au taux de droit commun.

Ce montage juridique permet d'éviter la retenue à la source (qui varie de 15 à 35% en fonction de la nature de l'actif) qui aurait été perçue par le pays C si les intérêts avaient été directement versés aux Antilles Néerlandaises.

C. La société relais utilisée pour l'octroi du crédit d'impôt fictif

Afin d'aider économiquement certains pays en voie de développement, la France a inventé le principe du crédit pour impôt fictif. Ce mécanisme permet à l'investisseur, lorsque le pays de la source du revenu distribué abandonne toute imposition, de bénéficier dans l'Etat de résidence d'un crédit d'impôt fictif.

Ainsi, les revenus en provenance de ces pays bénéficient en France d'un crédit d'impôt supérieur à l'impôt perçu dans le pays d'origine. Ces conventions font en règle générale référence à un dispositif légal interne d'exonération ou de réduction d'impôt.

Toutefois, la plupart des conventions bénéficiant de ces dispositions étant signées avec des pays en voie de développement, il convient d'intégrer dans tout schéma d'optimisation fiscale, les dispositions relatives au contrôle des changes ou au rapatriement des capitaux.

Cependant, depuis juin 1993, cette disposition fiscale visant les crédits d'impôts fictifs a perdu beaucoup de son intérêt dans la mesure où l'administration fiscale française a supprimé pour certains pays ces dispositions. En effet, les conventions faisaient référence à des législations fiscales internes d'exonération ou de réduction d'impôt. Dans la mesure où ces dispositions fiscales n'existent plus, il convenait de supprimer les crédits d'impôts fictifs[302].

[302] B.O.8.6 1993 14 B. 4B 1993 – les dispositions visent notamment les pays suivants : Corée, Egypte, Iran, Maroc, Israël

Schématiquement, les techniques de crédit d'impôt fictif se décomposent en :

1. Crédit d'impôt forfaitaire

Certaines conventions conclues par la France avec des pays en voie de développement prévoient, pour les revenus qui proviennent de ces pays, l'attribution aux bénéficiaires résidents de France, d'un crédit d'impôt déterminé de manière forfaitaire selon un taux fixé par la convention. Peu importe, à cet égard, le montant du prélèvement effectif, voir l'absence de tout prélèvement dans l'Etat étranger.

Deux conventions de lutte contre la double imposition peuvent être citées :

- La convention franco-brésilienne[303] qui précise que les dividendes et intérêts de créance ordinaires de source brésilienne sont imposés au Brésil à un taux qui ne peut excéder 15% du montant brut de ces produits (article 10 et 11 de la convention du 10 septembre 1971). Toutefois, l'article 22.2 de cet accord prévoit que l'impôt brésilien est considéré comme ayant été perçu au taux de 20% et ouvre droit à un crédit d'impôt d'égal montant ;

- La convention franco-malaisienne[304] qui prévoit que les intérêts de prêts, exonérés en Malaisie de tout prélèvement, ouvrent droit aux bénéficiaires français à un crédit égal à 15% du montant brut de ces produits (Articles 11.3 et 23-I-C de la convention France-Malaisie du 24 avril 1975).

[303] Convention fiscale franco-brésilienne tendant à éviter les doubles impositions signée à Paris le 10 septembre 1971 telle que modifiée par deux avenants signés le 5 février 1974 et le 4 mars 1974, www.impôts.gouv.fr

[304] Convention fiscale franco-malaisienne tendant à éviter les doubles impositions signée à Paris le 24 janvier 1974 telle que modifiée par l'avenant signé le 31 janvier 1991, www.impôts.gouv.fr

2. La « décote africaine »

Les conventions signées par la France, depuis les années 1960, avec les Etats d'Afrique Noires francophones (Sénégal, Côte d'Ivoire, Gabon, Cameroun, Haute Volta, Mali, Niger et Togo) prévoient un crédit d'impôt fictif, notamment pour les dividendes, d'autant plus élevé que l'impôt à la source est faible. Lorsque l'impôt à la source n'est pas réduit, le crédit est égal à l'impôt. Lorsque l'impôt diminue, le crédit augmente jusqu'à être égal au double de l'impôt initial lorsque cet impôt à la source est annulé.

Section 3 : Les principaux régimes fiscaux français et luxembourgeois visés dans le rapport « Primarolo »

Le Conseil de l'Union européenne et les représentants des gouvernements des Etats membres, réunis au sein du Conseil, avait adopté, le 1er décembre 1997, une résolution sur un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises dans le cadre des conclusions sur la politique fiscale du Conseil ECOFIN qui s'est tenu le même jour.

Le Conseil a conclu que[305], dans le souci d'adopter une approche globale, trois domaines ont été notamment mis en évidence, à savoir la fiscalité des entreprises, la fiscalité des revenus de l'épargne et le problème des retenues à la source sur les paiements transfrontaliers d'intérêts et de redevances entre entreprises.

La résolution prévoit la création, dans le cadre du Conseil, d'un groupe chargé d'évaluer les mesures fiscales susceptibles de relever de ce code[306]. Le 9 mars 1998, le Conseil a confirmé la création du Groupe "Code de conduite" conduit sous a direction de Dawn Primarolo. Le groupe a soumis à intervalles réguliers des rapports sur les mesures évaluées. Parmi les mesures visées, nous intéressent dans le cadre

[305] Conclusion du Conseil ECOFIN du 1er décembre 1997 en matière de politique fiscale, www.europa.eu
[306] *Ibidem*

de la présente section les principaux systèmes fiscaux préférentiels listés concernant la France (A) et le Luxembourg (B) visés par le rapport dit « Primarolo »[307].

A. Les principaux régimes fiscaux préférentiels français

1. Régime applicable aux copropriétés de navires

a. Conditions

L'article 238 bis HN du Code général des impôts (« **CGI** »), issu de la loi n° 96-607 du 5 juillet 1996 relative à l'encouragement fiscal en faveur de la souscription de parts de copropriété de navires de commerce[308] permet, sous certaines conditions, de déduire du revenu global des personnes physiques ou du bénéfice des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés le montant des acquisitions de parts de copropriété de navires armés au commerce.

Toutefois, ces dispositions cessent de s'appliquer aux investissements qui n'ont pas fait l'objet d'une demande d'agrément avant le 15 septembre 1997 (loi de finances pour 1998, art. 9[309]).

Sous cette réserve, le régime s'applique aux souscriptions de parts de copropriété de navires armés au commerce réalisées avant le 31 décembre 2000 par les personnes physiques domiciliées en France et les sociétés ou organismes soumis à l'impôt sur les sociétés. Les parts de quirat[310] doivent porter sur des navires armés au

---

[307] Publié le 23 novembre 1999, le rapport dit "Primarolo" est un rapport commandé par le Conseil ECOFIN en matière de fiscalité des entreprises. Il a été rédigé sous la présidence de Mme Dawn Primarolo, trésorier-payeur général du Royaume-Uni, par le Groupe "Code de conduite" (fiscalité des entreprises). Le rapport évalue les mesures fiscales des Etats membres susceptibles de relever du code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises. Il dresse une liste de 66 mesures qui faussent la localisation des activités économiques dans la Communauté en accordant un traitement fiscal plus favorable aux non-résidents que celui qui est normalement applicable dans l'Etat-membre en cause.
[308] www.legifrance.fr
[309] www.legifrance.fr
[310] Part d'une copropriété maritime, plus particulièrement concernant les navires de commerce

commerce, battant pavillon français (navires affectés au transport de marchandises de ou de passagers, à la fourniture de services ou à la recherche).

Sont exclus de la mesure : les parts de navire armés à la pêche, à la culture marine ou à la plaisance (à l'exception des navires de grande plaisance exclusivement exploités de manière commerciale), les navires soumis à la réglementation relative à la circulation sur les fleuves et les rivières, les navires des administrations civiles et militaires, les sociétés ou organismes dont l'activité principale consiste à armer, exploiter ou affréter des navires ainsi que les sociétés ou organismes faisant partie du même groupe qu'eux.

La déduction est subordonnée aux conditions suivantes :

- durée d'utilisation du navire d'au moins huit ans ;

- engagement de conservation des parts de copropriété jusqu'au 31 décembre de la quatrième année qui suit celle de la livraison du navire à la copropriété ;

- exploitation du navire par la copropriété dès sa livraison et au moins jusqu'au 31 décembre de la quatrième année qui suit celle au cours de laquelle la livraison est intervenue ;

- le navire doit être maintenu sous pavillon français jusqu'au 31 décembre de la quatrième année qui suit celle de sa livraison ;

- l'entreprise qui gère la copropriété doit être une société passible de l'impôt sur les sociétés dont l'activité consiste à affréter des navires armés au commerce;

- le dispositif n'est pas applicable aux acquisitions de parts de navires auprès d'une société liée directement ou indirectement à l'armateur ;

- le régime est subordonné à l'octroi d'un agrément préalable.

L'agrément est accordé aux conditions suivantes comme le précise l'instruction 4 H-3-96 du 22 octobre 1996 (§24)[311] :

- l'investissement est effectué au prix du marché et à un coût financier normal, notamment, en ce qui concerne les coûts de portage. Cette condition permet notamment de vérifier, dans un souci de protection des investisseurs, que le bateau est acquis à son juste prix, eu égard à son coût de construction, s'il s'agit d'un navire neuf, ou à son état ou à la demande, s'il s'agit d'un navire d'occasion ;

- l'investissement "permet de renforcer la flotte de l'entreprise" qui exploite le navire, soit en qualité de gérant de la copropriété, soit en qualité d'affréteur. Cette condition permet d'apprécier l'intérêt économique intrinsèque de l'opération pour l'opérateur, le renforcement s'appréciant tant un plan quantitatif que qualitatif ;

- l'investissement présente un "intérêt économique, au regard notamment des besoins du secteur concerné de la flotte de commerce, justifiant l'avantage fiscal demandé". Cet intérêt est apprécié, notamment, en considération du coût de l'opération pour les finances publiques.

b. Avantages fiscaux

Les sommes déductibles du bénéfice imposable sont celles versées, à l'exclusion des frais de commercialisation. La déduction intervient au titre de l'exercice de chaque versement.

[311] www.legifrance.fr

2. Crédit d'impôt en faveur de la recherche

a. Conditions

La mesure s'applique aux entreprises industrielles, commerciales ou agricoles imposées de plein droit ou sur option d'après un régime de bénéfice réel. Ces entreprises doivent exercer l'option au plus tard lors du dépôt de la déclaration de résultat du premier exercice de la période pour laquelle elles désirent bénéficier du crédit d'impôt. Cette option résulte du dépôt de la déclaration spéciale annexée à la déclaration de résultat.

Les dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt doivent être engagées pour des opérations de recherche scientifique et technique, c'est-à-dire les activités de recherche fondamentale ou appliquée et les activités de développement expérimental. Il s'agit :

- des dotations aux amortissements des immobilisations affectées à la recherche ;

- des dépenses de personnel affectées de façon exclusive à des opérations de recherche ;

- des autres dépenses de fonctionnement, évaluées forfaitairement en pourcentage des dépenses de personnel (ce pourcentage varie de 65% à 100% selon le lieu d'affectation des personnes concernées) ;

- des frais de prise et de maintenance des brevets, ainsi que des dotations aux amortissements des brevets acquis en vue de réaliser des opérations de recherche scientifique ;

- certaines dépenses de normalisation afférentes aux produits de l'entreprise ;

- certaines dépenses liées à l'élaboration de nouvelles collections, exposées par les entreprises du secteur textile-habillement-cuir ;

- les dépenses externes confiées par l'entreprise pour la réalisation d'opérations de recherche scientifiques et techniques à des organismes de recherche.

- Le régime avait été reconduit pour cinq ans (1999-2003) par la loi de finances pour 1999 (n°98-1266 du 30 décembre 1998) [312].

b. Avantages fiscaux

Le crédit d'impôt recherche est un crédit d'impôt reportable et restituable accordé sur option préalable. Il est calculé en fonction de l'accroissement de certaines dépenses limitativement énumérées par la loi.

La somme de ces dépenses internes et externes est diminuée des subventions publiques et des sommes reçues par les organismes et experts agréés.

Le crédit d'impôt est égal à 50 % de l'excédent des dépenses de recherche exposées au cours d'une année civile par rapport à la moyenne des dépenses de même nature, revalorisées de la hausse des prix à la consommation, exposées au cours des deux années précédentes. Il est plafonné à 6 millions EUR par année et par entreprise.

Le crédit d'impôt est utilisé pour le paiement de l'impôt sur les sociétés ou l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année au cours de laquelle l'entreprise a accru ses dépenses de recherche. L'excédent de crédit d'impôt constitue au profit de l'entreprise une créance sur l'Etat d'égal montant.

Cette créance est utilisée pour le paiement de l'impôt sur le revenu dû au titre des trois années suivant celle au titre de laquelle elle est constatée puis, s'il y a lieu, la

[312] *Ibidem*

fraction non utilisée à l'expiration de cette période est remboursée (pour les entreprises nouvelles cette créance est immédiatement remboursable).

Lorsque la variation des dépenses de recherche est négative, une imputation de 50% de son montant est pratiquée sur le crédit d'impôt des années suivantes.

3. Exonération des plus-values réalisées lors de la cession France de titres de sociétés conventionnées pour le développement de l'industrie, du commerce et de l'agriculture

a. Conditions

L'ordonnance n° 59-248 du 4 février 1959 [313] a accordé certains avantages fiscaux aux petites et moyennes entreprises en vue de leur adaptation aux conditions nouvelles des marchés. Ses dispositions s'adressent aux industriels, commerçants et agriculteurs qui entreprennent une action en commun afin de développer leurs exportations et d'améliorer les structures de leurs exploitations.

L'action en commun (services spécialisés de prospection, d'organisation et d'étude) doit être exécutée par une filiale ou un groupement d'intérêt économique constitué à cet effet.

Le groupement doit exercer son activité pour le compte exclusif de ses associés. Il ne peut se substituer à eux pour l'exécution d'opérations de fabrication ou de transformation, ou d'une façon générale exercer leur activité normale ou une activité qui en est le prolongement.

L'action en commun donne lieu à la conclusion d'une convention avec le ministre de l'économie et des finances par laquelle la filiale s'engage à réaliser le programme élaboré par ses associés. Ce programme précis d'investissement, réalisable dans un

[313] www.legifrance.fr

délai de trois ans, financé par les souscriptions au capital, doit permettre la réalisation de l'objet du groupement, à l'exclusion de tout autre objet.

La convention précise les engagements pris par la société en ce qui concerne le champ de son activité et les conditions de réalisation de son programme, ainsi que les modalités de résiliation, au cas où la société ne remplirait pas les engagements souscrits. Elle prévoit la présentation par la société de comptes rendus périodiques d'activité.

b. Avantages fiscaux

L'article 40 quinquies du code général des impôts (« **CGI** ») prévoit que les plus-values, résultant de la cession des parts sociales ou des actions des sociétés ayant conclu une convention avec l'Etat dans les conditions prévues à l'ordonnance du 4 février 1959, n'entrent pas en ligne de compte pour le calcul du résultat imposable de l'exercice au cours duquel elles ont été réalisées.

Cette exonération est subordonnée à l'affectation obligatoire du produit de la cession, à la souscription ou à l'acquisition de titre de même nature dans le délai d'un an à compter de la date de cession.

4. Exonération d'Impôts sur les sociétés (« **IS** ») des coopératives agricoles françaises

a. Conditions

Les coopératives agricoles bénéficiant du régime de l'article 207-1-2° du CGI sont les coopératives agricoles d'approvisionnement et d'achat, les coopératives de production, de transformation, conservation et vente de produits agricoles, et les coopératives agricoles de services.

Le bénéfice du régime est subordonné à la réalisation de certaines conditions :

- les statuts de la coopérative agricole doivent être en conformité avec les dispositions légales et réglementaires qui la régissent ;

- les coopératives agricoles doivent fonctionner conformément aux dispositions qui les régissent,

les principales contraintes du statut étant :

- un objet social limité aux activités agricoles : les sociétés coopératives agricoles ont pour objet l'utilisation en commun par des agriculteurs de tous moyens propres à faciliter ou à développer leur activité économique, à améliorer ou à accroître les résultats de cette activité. Elles peuvent également faire pour le compte des associés coopérateurs des travaux entrant dans le cadre de la profession agricole ;

- le capital de ces coopératives doit être majoritairement détenu par les associés coopérateurs ;

- l'activité de la coopérative agricole doit être exercée exclusivement avec ses associés coopérateurs (personne physique ou morale ayant la qualité d'agriculteur ou de forestier dans la circonscription de la coopérative agricole) ;

- la répartition des excédents annuels disponibles doit s'effectuer entre les associés coopérateurs proportionnellement aux opérations qu'ils ont réalisées avec leur coopérative lors de l'exercice.

b. Avantages fiscaux

Ces sociétés coopératives agricoles sont exonérées d'impôt sur les sociétés, étant observé que l'exonération ne s'étend pas à certaines opérations (opérations réalisées avec des non sociétaires, ventes réalisées dans un magasin de détail distinct de l'établissement principal, certaines opérations de transformation, etc.).

5. Saint-Martin et Saint-Barthélémy

a. Conditions

Les îles de Saint-Martin (35 000 habitants) et de Saint-Barthélémy (6 000 habitants) sont deux communes du département de la Guadeloupe ; elles bénéficient, de ce fait, de mesures fiscales spécifiques destinées à favoriser le développement économique des départements d'outre-mer.

Ces mesures prévoient :

- une exonération temporaire d'impôt sur les sociétés pour les sociétés qui sont constituées ou qui créent une activité nouvelle (mise en oeuvre d'une branche d'activité nouvellement entreprise par une société préexistante) avant le 31 décembre 2001 dans l'un des secteurs socioprofessionnels considérés comme prioritaires pour l'économie des départements concernés.

  Il s'agit des secteurs de l'industrie, de la pêche, de l'hôtellerie, du tourisme, des énergies nouvelles, de l'agriculture, du bâtiment et des travaux publics, des transports et de l'artisanat. Les activités bancaires ou financières sont donc exclues de ce régime.

  L'application du régime est subordonnée à l'agrément du ministre du budget, accordé en fonction de l'intérêt économique du programme.

- un régime fiscal de longue durée (article 1655 bis du CGI) applicable aux sociétés constituées sous forme de sociétés anonymes, de sociétés en commandite par actions ou de sociétés à responsabilité limitée qui ont pour objet la recherche et l'exploitation minière, aux sociétés qui ont exclusivement pour objet d'exercer une activité industrielle comportant l'exécution d'un programme d'investissement d'un montant minimum de 3 millions d'Euros ;

- un régime de réduction d'assiette (article 217 bis du CGI) applicable aux sociétés soumises à l'impôt des sociétés dont les exploitations appartiennent aux secteurs de l'agriculture, du tourisme et de la pêche, des énergies nouvelles, du bâtiment et des travaux publics, des transports, etc. ;

- un régime d'incitation fiscale à l'investissement (articles 199, 163 et 217 du CGI) applicable aux entreprises soumises à l'impôt des sociétés, dont les activités relèvent des secteurs de l'agriculture, du tourisme, de la pêche, des énergies nouvelles, du bâtiment et des travaux publics, des transports, de la production et de la diffusion audiovisuelle, etc.

b. Avantages fiscaux

Les avantages respectifs de chacune de ces mesures sont les suivants :

- exonération totale temporaire de l'impôt sur les sociétés pour une durée de 10 ans. L'exonération ne s'applique pas aux plus-values provenant de la cession de tout ou partie du portefeuille ou de l'actif immobilisé ;

- exonération d'impôt sur les sociétés d'une durée de 25 ans pour les bénéfices réinvestis dans l'entreprise ;

- abattement d'un tiers, pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés, applicable aux résultats bénéficiaires et déficitaires. Cet abattement est applicable jusqu'à la fin de 2001 ;

- déduction de leur résultat imposable d'une somme égale au montant des investissements productifs diminué de la fraction de leur prise de revient financé par une subvention publique.

La déduction est en principe pratiquée de plein droit en ce qui concerne les investissements d'un montant n'excédant pas 850.000 Euros. Au-delà, la déduction

des investissements est en principe subordonnée à l'obtention d'un agrément préalable du ministre chargé du budget.

Toutefois, ce seuil est ramené à 300.000 Euros lorsque l'investissement est réalisé directement ou indirectement par des personnes physiques agissant à titre non professionnel ou par l'intermédiaire de sociétés ou groupements soumis au régime d'imposition prévu à l'article 8 du CGI.

Il en est de même en principe pour la déduction des investissements productifs réalisés dans les secteurs des transports, de la navigation de plaisance, de la pêche maritime, de la production et de la diffusion audiovisuelles et cinématographiques ainsi que des investissements portant sur la construction d'hôtels ou de résidences à vocation touristique ou para-hôtelière et des investissements nécessaires à l'exploitation d'une concession de service public local à caractère industriel et commercial, quel que soit leur montant (loi de finances pour 1999[314]).

L'agrément est accordé si l'investissement présente un intérêt économique pour le département dans lequel il est réalisé, s'il favorise le maintien ou la création d'emplois dans ce département, s'il s'intègre dans la politique d'aménagement du territoire et de l'environnement et s'il garantit la protection des investisseurs et des tiers.

Il convient de mentionner qu'indépendamment de tout régime spécifique, les difficultés d'application de la loi à Saint-Martin et Saint-Barthélémy ont conduit à une situation de fait où l'impôt des sociétés n'est pas toujours levé, même si la législation en vigueur en France métropolitaine en matière d'impôts directs est en principe normalement applicable dans ces îles comme elle l'est dans l'ensemble du département de la Guadeloupe.

[314] *Ibidem*

B. Les principaux régimes fiscaux préférentiels luxembourgeois

1. Sociétés holdings exonérées d'impôts en vertu de la loi luxembourgeoise du 31 juillet 1929[315]

a. Conditions

Ce régime est réservé aux sociétés résidentes qui ont pour objet exclusif l'achat, la gestion et le développement de participations de tout type dans des sociétés luxembourgeoises ou étrangères.

Une société holding "ordinaire" exonérée d'impôts en vertu de la loi de 1929 ne peut exercer aucune activité industrielle ou commerciale propre, ni effectuer des opérations avec des tiers. Elle ne peut accepter ni commission ni honoraire ni aucune autre rémunération du même type.

Au fil du temps, l'administration luxembourgeoise a élaboré une variété de réglementations spécifiques, exclusivement applicables à des formes particulières de sociétés holdings, parmi lesquelles figurent notamment les holdings de financement, qui jouissent d'une marge de manœuvre plus importante pour gérer les flux de trésorerie intragroupe et pour émettre des emprunts obligataires au niveau du groupe.

Les sociétés holdings de financement sont également autorisées, sous certaines conditions, à financer des entreprises avec lesquelles ils ont un lien direct ou indirect de parenté, ainsi qu'à acheter, à gérer et à céder des valeurs mobilières.

Une société holding dont l'actif net a une valeur supérieure à 25 millions EUR[316] peut bénéficier du statut de "holding milliardaire". Ce statut permet à une société holding

[315] Loi du 31 juillet 1929 concernant le régime fiscal des sociétés de participations financières, www.legilux.lu

placée sous le régime de la loi de 1929 de cumuler les activités de holding ordinaire et de holding de financement[317].

b. Avantages fiscaux

Les holdings ordinaires comme les holdings de financement sont soumis uniquement à une taxe d'abonnement de 0,20 % sur le montant libéré des actions représentatives du capital. Ils ne sont soumis à aucun autre impôt (le taux normal de l'impôt des sociétés, impôt commercial communal compris, est d'environ 28,59 %). Les holdings exonérés d'impôt ne bénéficient pas de l'application des traités conclus par le Grand-Duché afin d'éviter la double imposition.

Fondamentalement, une société holding milliardaire est traitée comme toute autre société holding relevant de la loi de 1929, si ce n'est que la taxe d'abonnement annuelle de 0,2 % est remplacée par un impôt sur les intérêts, dividendes, participations aux bénéfices et tantièmes, dont le taux est modéré.

Relevons que le régime luxembourgeois des « sociétés holdings 1929 » prendra fin au 31 décembre 2010, date à laquelle toutes les sociétés bénéficiant du régime des « holdings 1929 » existantes à cette date seront automatiquement placées sous le régime d'imposition de droit commun des Soparfi, détaillé ci-dessous.

---

[316] Correspondant à 1 milliard de francs luxembourgeois
[317] Voir infra 3. de la présente section

2. Application du régime société mère-filiales aux sociétés Luxembourg de capitaux résidentes (appelées couramment "**SOPARFI**")

a. Généralités

Il convient de préciser d'emblée qu'aucune société "SOPARFI" n'existe au regard du droit des sociétés ou du droit fiscal. Le régime concerné, celui des sociétés mères et des filiales, est consacré par le droit fiscal ordinaire (article 166 de la loi relative à l'impôt sur le revenu) et il permet à toute société luxembourgeoise résidente et pleinement assujettie à l'impôt de bénéficier d'un allégement fiscal au titre des dividendes provenant d'une participation importante, selon le principe consistant à éviter l'imposition multiple du même revenu (lutte contre la double imposition économique).

b. Conditions

Pour pouvoir bénéficier d'un allégement fiscal au titre des dividendes, la société distribuant les dividendes doit être assujettie à un impôt comparable à l'impôt luxembourgeois appliqué à une assiette fiscale similaire, ou bien il doit s'agir d'une société luxembourgeoise résidente et pleinement assujettie à l'impôt, ou encore d'une société résidente d'un autre Etat membre visée par l'article 2 de la directive 90/435/CE du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents.

La société bénéficiaire doit être une société pleinement assujettie à l'impôt au Luxembourg et détenir directement, depuis au moins 12 mois sans interruption, une participation d'au moins 10 % ou une participation dont le prix d'acquisition est d'au moins 1.200.000 Euros.

Pour bénéficier d'une exonération d'impôt au titre de la plus-value réalisée lors de la cession d'une participation directe dans le capital social d'une filiale, celle-ci doit

représenter au moins 10 % du capital de la filiale, ou bien son prix d'acquisition doit être équivalent à au moins 6.000.000,- EUR.

c. Avantages fiscaux

Les dividendes reçus par la Soparfi et les plus-values réalisées lors de cessions de participations directes dans le capital des filiales de la Soparfi sont elles exonérées d'impôt sur le revenu des collectivités, d'impôt commercial communal et d'impôt sur la fortune.

Les intérêts débiteurs afférents à l'acquisition de participations ne peuvent être déduits que dans la mesure du montant excédant le revenu non imposé auquel ils se rapportent économiquement. Lors de la cession de participations, les plus-values ne sont exonérées que si les intérêts débiteurs en relation économique directe avec le financement de la participation n'ont pas réduit les bénéfices des exercices précédents.

3. Sociétés de financement luxembourgeoises

a. Conditions

Pour bénéficier de ce régime, le demandeur doit faire partie d'un groupe international comprenant des sociétés constituées dans au moins deux pays autres que le Luxembourg. Ce statut spécial est accordé au cas par cas, en fonction de discussions à mener avec les autorités fiscales luxembourgeoises.

b. Avantages fiscaux

Les sociétés de financement sont soumises aux impôts luxembourgeois normalement perçus sur les bénéfices (le taux normal d'imposition des sociétés est, si l'on inclut l'impôt commercial communal, de 28,59 %), c'est-à-dire sur la différence entre les intérêts à recevoir et les intérêts dus, diminuée des frais administratifs.

Le bénéfice commercial retenu pour l'imposition des sociétés de financement luxembourgeoises est un revenu minimum, qui est égal à 0,25 % du montant des prêts accordés et qui peut être réduit à 0,125 % si le risque financier encouru est couvert par une garantie juridique.

Pour l'impôt commercial communal, assis sur le produit et le capital d'exploitation, ni les emprunts contractés pour financer des prêts aux membres du groupe, ni les intérêts versés sur ces emprunts ne sont à inclure dans les calculs.

La société de financement peut déduire de son bénéfice imposable les retenues à la source effectuées dans d'autres pays sur les intérêts qui lui sont versés.

4. Certificats d'investissement dans l'audiovisuel

a. Conditions

Le dispositif des certificats d'investissement audiovisuel se base sur la loi du 13 décembre 1988, modifiée par la loi du 21 décembre 1998[318]. Il est destiné à favoriser l'apport de capitaux à risques dans la production d'oeuvres audiovisuelles au Luxembourg.

Les oeuvres ouvrant droit à l'attribution de certificats d'investissement audiovisuel doivent être des oeuvres de fiction ou des oeuvres documentaires contenant des éléments de création originale. Ces oeuvres doivent être réalisées principalement dans des studios de production ou de postproduction au Luxembourg, par ou avec la participation d'une société de production ou de postproduction résidente du Luxembourg.

Le montant des certificats d'investissement audiovisuel à émettre est fixé en fonction des coûts de production définitivement exposés et dépensés au Grand-Duché de Luxembourg.

[318] Mémorial A, n°111 du 24 décembre 1998, www.legilux .lu

Les modalités de délivrance des certificats d'investissement audiovisuel sont déterminées par règlement grand-ducal.

Les certificats d'investissement audiovisuel sont nominatifs et peuvent être endossés une seule fois. Ils ne peuvent être fractionnés. Les bénéficiaires des certificats d'investissement audiovisuel ne peuvent être que des personnes constituées sous forme de sociétés de capitaux, pleinement imposables au Luxembourg.

b. Avantages fiscaux

Les contribuables détenteurs d'un certificat d'investissement audiovisuel à la fin de l'année d'imposition obtiennent sur demande un abattement de revenu imposable qualifié d'abattement à l'investissement audiovisuel. L'abattement est limité à 30 % du revenu imposable du contribuable bénéficiaire.

5. Régime applicable aux navires

a. Conditions

Le registre maritime luxembourgeois a été créé par la loi du 9 novembre 1990[319] telle que modifiée.

Peuvent être immatriculés au registre maritime luxembourgeois les navires appartenant pour plus de la moitié en propriété à des ressortissants de la Communauté Européenne ou des sociétés commerciales ayant leur siège social dans un Etat Membre de la Communauté, les navires affrétés coque nue et les navires exploités par ces personnes, à condition que tout ou du moins une partie significative de la gestion du navire soit effectuée à partir du Luxembourg. La procédure d'immatriculation est fixée par la loi.

[319] Mémorial A, n°58 du 12 novembre 1990, www.legilux.lu

La société maritime qui exploite un navire sous pavillon luxembourgeois est considérée comme une société de droit commun du point de vue fiscal. En particulier, elle est soumise à l'impôt sur les sociétés et à l'impôt sur la fortune. Elle doit supporter additionnellement une taxe de base annuelle de 2 000 EUR par navire ainsi qu'une taxe calculée sur le tonnage net et qui se situe entre 0,40 et 0,65 euro par tonne nette du navire.

b. Avantages fiscaux

Compte tenu de la nature de certaines activités, les bénéfices d'exploitation des entreprises maritimes luxembourgeoises sont exempts de l'impôt commercial communal dans la mesure où ces bénéfices résultent de l'exploitation et de la location de navires en trafic international.

Les immobilisations susceptibles d'amortissement peuvent être amorties suivant la méthode linéaire ou dégressive. Suivant la durée usuelle d'utilisation de l'immobilisation, les taux pour l'amortissement dégressif peuvent varier de 18,75 % à 25 % (gros navires à passagers), sans dépasser le triple du taux de l'amortissement linéaire ni 30 %.

6. Certificats d'investissement en capital-risque

a. Conditions

Le dispositif des certificats d'investissement en capital-risque se base sur la loi du 3 avril 1989[320], modifiée par la loi du 22 décembre 1993.

Il est destiné à favoriser l'apport de capital-risque dans les entreprises nouvelles, organisées sous la forme de sociétés de capitaux, qui introduisent des fabrications nouvelles ou des technologies nouvelles.

[320] Mémorial A, n°21 du 3 avril 1989, www.legilux.lu

Les bénéficiaires des certificats d'investissement en capital-risque sont les actionnaires ou associés de la société innovante – qui doit être résidente et pleinement imposable – au prorata de leurs apports en numéraire au capital souscrit. Les capitaux ainsi recueillis doivent servir à financer la mise en oeuvre des fabrications ou technologies nouvelles, y compris leur mise sur le marché.

Le montant des certificats est fixé en fonction du capital social de la société innovante. Il ne peut dépasser ni le capital social ni le montant maximum de 12.500.000 Euros[321] par société.

Les certificats d'investissement en capital-risque sont nominatifs. Ils peuvent être attribués à des personnes physiques ou morales, luxembourgeoises ou étrangères. Des bénéficiaires substitutifs peuvent être désignés et les certificats émis peuvent être endossés une seule fois.
Les certificats sont émis après libération des apports de capital au profit de la société innovante.

b. Avantages fiscaux

Les contribuables, détenteurs d'un certificat d'investissement en capital-risque à la fin d'une année d'imposition, obtiennent sur demande un abattement de revenu imposable qualifié d'abattement à l'investissement en capitaux-risque. L'abattement est limité à 30 % du revenu imposable du contribuable bénéficiaire.

[321] Correspondant à 500 millions de francs luxembourgeois

7. Les succursales de financement luxembourgeoises

a. Conditions

Les sociétés luxembourgeoises pleinement imposables dont l'activité principale est exercée par un établissement stable étranger peuvent demander une confirmation à l'administration des contributions quant à l'acceptabilité de la répartition des bénéfices proposée entre le siège et l'établissement stable étant donné que l'administration luxembourgeoise estime qu'une fraction des bénéfices réalisés au travers de l'établissement stable est à rattacher au siège. Une condition posée par l'administration est que le siège et l'établissement aient tous les deux assez de substance économique.

b. Conséquences fiscales

La plupart des conventions fiscales contre les doubles impositions conclues par le Luxembourg prévoient l'exonération au Luxembourg des bénéfices réalisés par un établissement stable situé dans l'autre pays visé par la convention.

En vertu de ce principe les bénéfices exonérés par les conventions ne sont pris en considération dans le pays du siège que pour déterminer la progressivité du taux de l'impôt. Le traitement fiscal découle dès lors de l'application conjointe de deux législations ; celle du siège et celle de l'établissement stable.

Un nombre restreint d'opérations telles que décrites ci-dessus ont été réalisées dans le passé entre des sièges situés à Luxembourg et des établissements stables situés en Suisse[322]. Cette pratique n'est actuellement plus à l'ordre du jour concernant les autorités fiscales luxembourgeoises.

A l'opposé de ce type de pratiques administratives, la coopération judiciaire en matière pénale fiscale représente pour le Grand-Duché de Luxembourg le point de

[322] Compte tenu du caractère confidentiel de ce type de structure de financement, aucune donnée chiffrée officielle n'est disponible.

rencontre entre deux intérêts divergents, à savoir d'une part une lutte efficace contre la criminalité, et, d'autre part, la nécessité pour le Grand-Duché de préserver la crédibilité de la place financière, en maintenant son secret bancaire.

TITRE II : L'ENTRAIDE JUDICIAIRE INTERNATIONALE ET SES LIMITES EN MATIERE PENALE FISCALE

Par entraide judiciaire en matière pénale, on entend généralement toutes mesures de coopération entre autorités judicaires de différents pays où l'autorité judiciaire d'un Etat (Etat requérant), demande aux autorités judiciaires d'un autre Etat (Etat requis) l'accomplissement de différentes mesures qui peuvent, pour des raisons de territorialité uniquement, être accomplies par l'Etat requis. Aussi les actes les plus variés peuvent-ils être accomplis par la voie de l'entraide judiciaire internationale.

Ainsi tombent dans le champ d'application de l'entraide des actes aussi différents que la remise d'actes de procédure et de décisions judiciaires, les citations à témoins, à expert, à prévenus ou à détenus, l'audition de témoins ou de prévenus, la communication de renseignements figurant au casier judiciaire, les enquêtes de personnalité, demandes d'observation, demandes de perquisition, de saisie ou d'écoutes téléphoniques.

Il est évident que seuls les actes coercitifs, notamment les perquisitions, saisies ou écoutes téléphoniques, posent de réels problèmes d'entraide, ces actes étant d'ailleurs réservés en droit interne luxembourgeois au seul juge d'instruction, toute compétence des parquets ou organes de police étant exclue en la matière.

Eu égard par ailleurs à la liberté de circulation des personnes et des biens à travers les Etats membres de l'Union européenne et au caractère forcément plus international de la criminalité, il n'est guère surprenant de constater qu'il y a une augmentation massive des demandes d'entraide judiciaire.

C'est ainsi qu'il résulte du rapport d'activité du parquet de Luxembourg que, durant l'année judiciaire 1996-1997, ce parquet a été saisi en tout de 2388 demandes

d'entraide[323], dont 1932 ne comportent pas l'intervention du juge d'instruction et 456 demandes qui ont été transmises au juge d'instruction en raison de la nature de l'acte à exécuter. En l'occurrence, il s'agit dans la plupart des cas de demande de perquisition et de saisie auprès d'établissements financiers[324].

Pour autant que l'entraide en matière pénale vise des établissements financiers luxembourgeois, elle suscite de nombreuses polémiques, car elle représente le point de rencontre entre deux intérêts divergents, à savoir d'une part une lutte efficace contre la criminalité, et, d'autre part, la nécessité pour le Grand-Duché de préserver la crédibilité de la place financière, en maintenant le secret bancaire.

Il importe de rappeler que le secret bancaire n'est pas une valeur en soi, mais ne se justifie que comme constituant un aspect de protection de la vie privée. Il en résulte que le secret bancaire ne saurait être considéré comme absolu, mais doit céder lorsque d'autres valeurs nécessaires à la vie en société sont en jeu. Il en est ainsi de la lutte contre la criminalité.

Lors de la rédaction des travaux parlementaires relatifs au projet de loi n° 4327 sur l'entraide judiciaire internationale en matière pénale, la loi luxembourgeoise du 8 août 2000 sur l'entraide judiciaire internationale en matière pénale[325], le Conseil d'Etat luxembourgeois avait relevé que :

« *Il paraît en effet inconcevable de considérer que le secret bancaire puisse être invoqué pour soustraire ou cacher à la justice des objets, valeurs ou pièces à conviction utiles à la manifestation de la vérité. Une telle conception du secret bancaire en pervertirait la nature même.*

Le Conseil d'Etat n'entend évidement pas remettre en cause le secret bancaire. Il note toutefois que celui-ci rend l'entraide plus difficile, en ce sens qu'on ne peut le lever que moyennant l'ordonnance d'un juge d'instruction, ce qui fait qu'on judiciarise toute demande d'entraide l'affectant de conséquences procédurales et de garanties

[323] Doc. parl. n°4327-3, avis du Conseil d'Etat luxembourgeois, 17 mars 1998, p.2
[324] *Ibidem*
[325] Ces travaux parlementaires ont abouti à la loi du 8 août 2000 sur l'entraide judiciaire internationale en matière pénale, Mémorial A, 2000, p. 2201

procédurales que ceci comporte. Il est en effet évident que dans les pays où les commissions rogatoires internationales auprès des établissements bancaires peuvent être exécutées sur simple réquisitoire du ministère public, ces demandes d'entraide sont exécutées bien plus rapidement, en l'absence de recours aux procédures protectrices des juridictions.

(…) Il convient de relever que le Luxembourg a souvent été critiqué pour refuser par principe toute entraide en matière fiscale. Le Conseil d'Etat estime qu'à partir du moment où le protocole additionnel à la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale, signé à Strasbourg, le 17 mars 1978 et approuvé par la loi du 7 août 1997, sera entré en vigueur, les critiques, voire attaques à l'égard du Luxembourg perdront une partie de leur fondement »[326].

Ces passages des travaux parlementaires de la loi du 8 août 2000 sur l'entraide judiciaire internationale en matière pénale mettent en exergue le conflit d'intérêts du Grand-Duché entre, d'une part, la protection du secret bancaire, eu égard aux aspects de protection de la vie privée des personnes, et d'autre part la nécessité de coopérer dans la lutte contre la criminalité internationale, notamment en matière fiscale.

Compte tenu du caractère polémique lié à l'entraide judiciaire en rapport avec les établissements de crédit luxembourgeois, né de l'existence du secret bancaire luxembourgeois, l'objet du présent titre portera uniquement sur l'entraide judiciaire pénale lorsque la demande émane des autorités françaises (Etat requérant) à destination des autorités luxembourgeoises (Etat requis).

Après avoir examiné l'environnement normatif international luxembourgeois applicable en matière d'entraide judiciaire pénale (Chapitre 1), nous traiterons le problème de la levée du secret bancaire luxembourgeois dans le domaine des délits pénaux fiscaux (Chapitre 2).

[326] Doc. parl. n°4327-3, avis du Conseil d'Etat luxembourgeois, 17 mars 1998, p.2

CHAPITRE I : LE CADRE CONVENTIONNEL LUXEMBOURGEOIS EN MATIERE D'ENTRAIDE JUDICIAIRE PENALE

L'entraide judiciaire internationale en matière pénale permet d'identifier des sphères distinctes qui forment des cercles concentriques de plus en plus larges et de moins en moins profonds au fur et à mesure que l'on s'en éloigne[327].

Quel est l'environnement normatif international applicable au Grand-Duché de Luxembourg ?

A côté de certains traités bilatéraux[328], les principaux textes internationaux concernant l'entraide judiciaire internationale sont les suivants :

- la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale du 20 avril 1959 (« **Convention de Strasbourg** »), approuvée par la loi du 21 juillet 1976[329], dont une déclaration du Luxembourg sous l'article 5 (commissions rogatoires aux fins de perquisition ou de saisie) se réfère à

- la Convention européenne d'extradition du 13 décembre 1957, approuvée par la loi du 21 juillet 1976[330],

- le Protocole additionnel du 17 mars 1978 à la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale, approuvée par la loi du 27 août 1997[331] ;

[327] D. FLORE, La poursuite des infractions transnationales dans le domaine du droit financier et boursier, RDP, 1998, p. 144
[328] Par exemple le Traité d'entraide conclu entre le Grand-Duché de Luxembourg conclu avec l'Australie en date du 24 octobre 1988, approuvé par la loi du 10 janvier 1994 (Mémorial A, 1994, p. 79).
[329] Mémorial A, 1976, p.727
[330] Mémorial A, 1976, p.718

- la Convention d'application de l'Accord de Schengen du 14 juin 1985, signée à Schengen le 19 juin 1990, approuvée par la loi du 3 juillet 1992[332] ;

- le Traité d'extradition et d'entraide judiciaire entre le Royaume de Belgique, le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume des Pays-Bas du 27 juin 1962, approuvé par la loi du 26 février 1965[333] ; et dans une moindre mesure :

- la Convention du 29 avril 1969 concernant la coopération administrative et judiciaire dans le domaine des réglementations se rapportant à la réalisation des objectifs de l'Union économique Benelux, ainsi que les trois Protocoles additionnels, approuvés par la loi du 28 janvier 1971[334] ;

- la Convention de Vienne du 20 décembre 1988 contre le trafic illicite de stupéfiants et de substances psychotropes, approuvée par la loi du 17 mars 1992[335].

L'on peut encore citer la Convention du Conseil de l'Europe relative au blanchiment, approuvée par la loi du 14 juin 2001. Cette loi contient quelques dispositions dérogatoires à la loi du 8 août 2000 sur l'entraide judicaire internationale en matière pénale.

Cette véritable toile d'araignée est appelée à se développer à l'avenir, en particulier sous l'influence des travaux accomplis dans l'enceinte de l'Union européenne[336].

Il convient de rappeler dans ce contexte les conclusions du Conseil européen de Tampere des 15 et 16 octobre 1998, où, au chapitre VI intitulé « *Reconnaissance mutuelle des décisions judiciaires* », de nouvelles voies sont suggérées. Retenons

---

[331] Mémorial A, 1997, p.2078. Il est à noter que le Protocole additionnel a été ratifié en date du 2 octobre 2000, soit immédiatement après l'entrée en vigueur le 1er octobre 2000 de la loi du 8 août 2000. Il est entré en vigueur à l'égard du Luxembourg en date du 31 décembre 2000.
[332] Mémorial A, 1992, p. 1574
[333] Mémorial A, 1965, p. 182
[334] Mémorial A, 1971, p. 48
[335] Mémorial A, 1992, p. 698
[336] Pour l'ensemble de ces travaux, voir H. LABAYLE et A. WEYEMBERGH, *Code de droit pénal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2005.

notamment que, d'après ces conclusions, la reconnaissance mutuelle des décisions judiciaires – jugements et autres décisions émanant des autorités judiciaires – devrait s'étendre aux décisions précédant la phase de jugement, comme celles ayant pour objet d'obtenir des éléments de preuve.

Comme l'avait noté le Conseil d'Etat luxembourgeois dans son avis complémentaire du 30 mai 2000, « *on a l'impression en lisant ces conclusions qu'en matière d'entraide on est décidé au niveau de l'Union européenne à passer une vitesse supérieure et que la notion d'espace judicaire européen commence à avoir des contours bien plus précis* »[337].

Mentionnons ici la Convention relative à l'entraide judiciaire en matière pénale signée par les Etats membres de l'Union européenne en date du 29 mai 2000[338], qui permet notamment l'échange spontané d'informations, ainsi que le Protocole du 16 octobre 2001 à cette Convention[339].

Cette Convention règle, en son article 13, la création, par les autorités compétentes de deux Etats membres au moins d'une équipe commune d'enquête pour effectuer les enquêtes pénales dans un ou plusieurs des Etats membres qui créent l'équipe.

Cette Convention n'a pas été ratifiée par tous les Etats membres de l'Union. Toutefois, le Conseil de l'Union européenne a d'ores et déjà adopté au niveau de l'Union un instrument spécifique, juridiquement contraignant, relatif aux équipes communes d'enquêtes qui devrait s'appliquer aux enquêtes communes sur le trafic de stupéfiants et la traite des êtres humains, ainsi que sur le terrorisme.

Le Conseil de l'Union a en conséquence arrêté, le 13 juin 2002, une décision-cadre relative aux équipes communes d'enquête. Cette décision-cadre a été transposée en

[337] Doc. parl. n°4327, pp. 2 et 3
[338] Acte 2000-C 197/01 du Conseil, 29 mai 2000, établissant conformément à l'article 74 du Traité de l'Union européenne la Convention relative à l'entraide judiciaire en matière pénale entre les Etats membres de l'Union, *JOCE*, n°C-197 du 12 juillet 2000, p. 3.
[339] *J.O.C.E.,* C 326 du 21 novembre 2001

droit luxembourgeois par la loi du 21 mars 2006 sur les équipes communes d'enquête[340].

Signalons encore, par souci d'exhaustivité, la décision-cadre du Conseil de l'Union du 22 juillet 2003 relative à l'exécution dans l'Union européenne des décisions de gel des biens ou d'éléments de preuve.

Nous analyserons brièvement le fonctionnement de l'entraide à la lumière de la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale du 20 avril 1959 et son Protocole additionnel du 17 mars 1978 (Section 1), avant d'étudier le Traité Benelux d'extradition et d'entraide de 27 juin 1962 et la Convention d'application de l'Accord de Schengen du 14 juin 1985 signée le 19 juin 1990 (Section 2). Il sera fait abstraction du gel/saisie de biens sous l'empire de la législation internationale relative à la lutte contre les stupéfiants et nous limiterons à l'exposé de l'entraide judiciaire internationale de droit commun.

Cette entraide se traduit généralement dans l'exécution des commissions rogatoires internationales, qui peuvent être définies comme les actes par lesquels un magistrat d'un Etat délègue ses pouvoirs à un magistrat d'un autre Etat à l'effet de procéder en ses lieu et place à un ou plusieurs actes d'information qu'il spécifie, et ceci dans le cadre d'une affaire déterminée. Nous nous limiterons dans le cadre de cette étude au domaine des perquisitions et saisies.

[340] Mémorial A, 2006, p. 1162

Section 1 : La Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale du 20 avril 1959 (« Convention de Strasbourg ») et le Protocole additionnel du 17 mars 1978

Seront successivement étudiées ci-dessous la Convention initiale du 20 avril 1959 (Paragraphe 1), ainsi que le Protocole additionnel du 17 mars 1978 (Paragraphe 2).

Paragraphe 1 : La Convention initiale du 20 avril 1959 et ses limites

Cette Convention a été élaborée au sein du Conseil de l'Europe et constitue, à l'heure actuelle, le principal instrument effectif de coopération multilatérale en Europe.

Elle se situe dans la droite lignée de l'élaboration d'un véritable espace judiciaire européen[341], et a été adoptée au Grand-Duché de Luxembourg par la loi du 21 juillet 1976[342].

Une jurisprudence constante réaffirme cette idée en décidant qu'il se dégage des termes de l'agencement de la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale que, sous réserve du respect de certains principes élémentaires de droit international et de droit pénal, son champ d'application et sa mise en œuvre ne sauraient être entravés par des formalités et de procédures contraires à l'esprit ayant présidé à son élaboration[343].

---

[341] Ont ainsi ratifié ce texte à ce jour : l'Albanie (4 avril 2000), l'Allemagne (2 octobre 1976), l'Arménie (25 janvier 2002), l'Autriche (2 octobre 1968), l'Azerbaïdjan (4 juillet 2003), la Belgique (13 août 1975), la Bulgarie (17 juin 1994), la Croatie (7 mai 1999), Chypre (24 février 2000), le Danemark (13 septembre 1962), l'Espagne (18 août 1982), l'Estonie (28 avril 1997), la Finlande (29 janvier 1981), la France (23 mai 1967), la Géorgie (13 octobre 1999), la Grèce (23 février 1962), la Hongrie (13 juillet 1993), l'Irlande (28 novembre 1996), l'Islande (20 juin 1984), Israël (27 septembre 1967), l'Italie (23 août 1961), la Lettonie (2 juin 1997), le Lichtenstein (28 octobre 1969), la Lituanie (17 avril 1997), le Luxembourg (18 novembre 1976), la Macédoine (28 juillet 1999), Malte (3 mars 1994), la Moldavie (4 février 1998), la Norvège (14 mars 1962), les Pays-Bas (14 février 1969), la Pologne (13 mars 1986), le Portugal (27 septembre 1994), la Roumanie (17 mars 1999), le Royaume-Uni (29 août 1991), la Russie (10 décembre 1999), la Serbie-Monténégro (30 septembre 2002), la Slovaquie (15 avril 1992), la Slovénie (19 juillet 2001), la République Tchèque (15 avril 1992), la Suède (1er décembre 1968), la Suisse (20 décembre 1966), la Turquie (24 juin 1969), l'Ukraine (11 mars 1998).

[342] Mémorial A, 1976, p.727

[343] CA Luxembourg, 11 janvier 1990, n°7/90, CA Luxembourg 8 mai 1989, n°40/89

Son objet porte sur les infractions pénales de droit commun (A). Le Luxembourg s'est toutefois réservé la possibilité de refuser l'entraide dans certains cas, notamment lorsque le principe *non bis in idem* n'a pas été respecté, ou lorsque l'infraction est de nature politique ou fiscale (B).

A. L'objet de la Convention de Strasbourg

L'approche qui est à la base de cet instrument peut être résumée comme suit.

1. Objet de l'entraide

Tout d'abord, à l'occasion de l'élaboration de la Convention d'entraide, il a été décidé – étant donné que la liberté individuelle n'est pas concernée – d'adopter des règles distinctes de celles qui gouvernent la matière de l'extradition.

Les auteurs de la Convention d'entraide ont choisi de distinguer l'entraide judiciaire en matière pénale de la coopération policière et douanière, qui se caractérise par des règles plus souples[344].

Dans un souci d'efficacité, le contact entre autorités centrales des ministères de la Justice a été institutionnalisé en réduisant considérablement la voie diplomatique jugée trop lourde[345].

La Convention d'entraide prévoit néanmoins un certain nombre de conditions qui doivent être remplies avant qu'une aide judiciaire mutuelle entre les Parties contractantes puisse être accordée.

[344] Conseil de l'Europe, *Rapport explicatif sur la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale*, Strasbourg, éd. Conseil de l'Europe, 1969, p.8
[345] *Ibidem*

2. Conditions de l'entraide

Tout d'abord, la demande doit se rapporter à des infractions pénales qui sont de la compétence des autorités judiciaires du pays requérant[346]. Il est admis que sont cependant exclues du champ d'application, l'exécution des décisions d'arrestations et des condamnations et les infractions militaires qui ne constituent pas des infractions de droit commun[347].

L'entraide *peut* être refusée si elle se rapporte à des infractions considérées par la Partie requise soit comme des infractions politiques ou connexes à des infractions politiques, soit comme des infractions fiscales[348].

D'une manière générale, elle *peut* encore être refusée si la Partie requise estime que l'exécution de la demande est de nature à porter atteinte à la souveraineté, à la sécurité, à l'ordre public ou à d'autres intérêts essentiels de son pays[349].

B. Les réserves émises par Luxembourg à la Convention de Strasbourg

Sur le fondement de l'article 23 de la Convention d'entraide, le Luxembourg s'est réservé la faculté de ne pas donner suite à une demande d'entraide dans certains cas.

La réserve concernant l'article 2 de la Convention d'entraide est la suivante :

« *Le procureur général d'Etat du Grand-Duché de Luxembourg se réserve la faculté de ne pas donner suite à une demande d'entraide judiciaire :*

a) dans la mesure où elle se rapporte à une poursuite ou à une procédure incompatible avec le principe « non bis in idem » ;

[346] Article 1er, § 1er de la Convention d'entraide du 20 avril 1959
[347] Article 1er, § 2 de la Convention d'entraide du 20 avril 1959
[348] Article 2, a de la Convention d'entraide du 20 avril 1959
[349] Article 2, a de la Convention d'entraide du 20 avril 1959

b) *dans la mesure où elle se rapporte à une requête sur des faits pour lesquels le prévenu est poursuivi au Grand-Duché de Luxembourg* ».

Au sujet des commissions rogatoires aux fins de perquisition ou de saisie au Grand-Duché de Luxembourg (article 5 de la Convention), le gouvernement luxembourgeois a d'ailleurs fait une déclaration au moment de la ratification de la Convention de 1959[350].

1. Un rapprochement avec le régime de la Convention européenne d'extradition du 13 décembre 1957

Ces commissions rogatoires ne sont exécutées que pour autant qu'elles se rapportent à des faits qui, en vertu de la Convention européenne d'extradition du 13 décembre 1957[351], peuvent donner lieu à extradition et à condition que le juge luxembourgeois en ait accordé l'exécution conformément à sa loi nationale.

Un extrait de la déclaration du gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg relative à l'article 5 de la Convention d'entraide est reproduit ci-dessous :

« *Le Gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg déclare que les commissions rogatoires aux fins de perquisition ou de saisie au Grand-Duché de Luxembourg ne seront exécutées que pour autant qu'elles se rapportent à des faits qui, en vertu de la Convention européenne d'extradition du 13 décembre 1957, peuvent donner lieu à extradition et à condition que le juge luxembourgeois en ait accordé l'exécution conformément à sa loi nationale* ».

Donnant lieu à extradition par application de cette Convention, les faits punis par les lois des deux Parties, requérante et requise[352], d'une peine privative de liberté ou

[350] Déclaration sur le fondement de l'article 5 de la Convention d'entraide du 20 avril 1959
[351] Conseil de l'Europe, *Rapport explicatif sur la Convention européenne d'extradition*, Strasbourg, éd. Conseil de l'Europe, 1969
[352] Selon le principe de la double incrimination. Il est admis en jurisprudence luxembourgeoise que, pour déterminer s'il y a double incrimination, il importe de s'attacher au fait et non à la qualification juridique donnée par les autorités étrangères. Par ailleurs, pour qu'il y ait double incrimination, il suffit

d'une mesure de sûreté privative de liberté d'un maximum d'au moins un an ou d'une peine plus sévère.

Lorsqu'une condamnation à une peine est intervenue ou qu'une mesure de sûreté a été infligée sur le territoire de la Partie requérante, la sanction prononcée doit être d'une durée d'au moins quatre mois[353].

L'extradition n'est pas accordée si l'infraction pour laquelle elle est demandée est considérée par le pays requis comme une infraction politique ou comme un fait connexe à une telle infraction[354].

N'est pas considéré comme infraction politique, l'attentat à la vie d'un chef d'Etat ou d'un membre de sa famille[355]. Le Protocole additionnel à la Convention européenne d'extradition de 1957 exclut de la catégorie des infractions politiques les crimes contre l'humanité et les crimes de guerre[356].

Alors que la Convention d'entraide de 1959 prévoit la faculté pour l'Etat requis de refuser cette entraide pour des infractions politiques, la Convention de 1957 s'oppose à l'extradition pour de telles infractions[357].

D'après la Convention européenne d'extradition de 1957[358], l'extradition n'est pas accordée si le principe *non bis in idem* n'a pas été respecté[359].

En ce qui concerne les infractions fiscales et les infractions militaires qui ne constituent pas de délits de droit commun, le régime dans les deux Conventions se rapproche sensiblement, même s'il n'est pas identique.

---

que les faits à la base de la commission rogatoire reçoivent, tant dans leur législation de la Partie requérante que celle de la Partie requise, une qualification pénale. CA Luxembourg, 8 mai 1989, n°40/89. Si les faits doivent, d'après le principe de double incrimination, recevoir dans l'Etat requis une qualification pénale, il n'y a cependant pas lieu de s'arrêter à une différence de qualification, ni à une différence de sévérité entre les deux législations. CA Luxembourg (9 février 1990), n°15/90.

[353] Article 2 §1 de la Convention européenne d'extradition du 13 décembre 1957

[354] Article 3 §1 de la Convention européenne d'extradition du 13 décembre 1957

[355] Article 3 §3 de la Convention européenne d'extradition du 13 décembre 1957

[356] Article 1, Protocole du 15 octobre 1975

[357] Article 2, a de la Convention d'entraide du 20 avril 1959

[358] Conseil de l'Europe, *Rapport explicatif sur la Convention européenne d'extradition*, Strasbourg, éd. Conseil de l'Europe, 1969

[359] Article 9 de la Convention européenne d'extradition du 13 décembre 1957

Concernant les infractions fiscales, l'extradition ne sera accordée dans les conditions prévues par la Convention seulement s'il en a été ainsi décidé entre Parties contractantes pour chaque infraction ou catégorie d'infractions[360] :

« L'article 5 [de la Convention européenne d'extradition du 13 décembre 1957] permet en conséquence l'extradition pour les infractions fiscales si les Parties en décident entre elles. Un arrangement préalable est cependant nécessaire entre les Parties. Il appartiendra aux Parties de définir le sens qu'elles entendent attribuer au mot 'décidé'. Celui-ci vise aussi bien un accord devant faire l'objet d'une ratification qu'un échange de lettres ou encore tout autre acte pouvant être considéré comme une décision commune »[361].

Dans le cas des infractions militaires qui ne constituent pas des délits de droit commun, l'extradition est exclue du champ d'application de la Convention[362].

L'extradition n'est pas non plus accordée si la prescription de l'action publique ou de la peine est acquise d'après la législation de la Partie requérante ou de la Partie requise[363].

Notons également au passage qu'une disposition spécifique permet de refuser l'extradition si le fait en raison duquel elle est demandée est puni de la peine de mort par la loi du pays requérant et que ce dernier ne donne pas des garanties suffisantes à l'Etat requis que la peine capitale ne sera pas exécutée[364].

---

[360] Article 5 de la Convention d'extradition du 13 décembre 1957. Comp. avec article 2, a. de la Convention d'entraide du 20 avril 1959

[361] cf. Conseil de l'Europe, *Rapport explicatif sur la Convention européenne d'extradition du 13 décembre 1957*, Strasbourg, éd. Conseil de l'Europe, 1969, en ce sens TA Luxembourg, 30 novembre 1998, n°997/98)

[362] Article 4 de la Convention d'extradition du 13 décembre 1957. Comp. avec article 1 §2 de la Convention d'entraide du 20 avril 1959

[363] Article 10 de la Convention d'extradition du 13 décembre 1957

[364] Article 11 de la Convention d'extradition du 13 décembre 1957

2. Les règles de procédure de la Convention de Strasbourg

Il est admis que l'exécution des commissions rogatoires tendant à des perquisitions et des saisies, voire à l'audition de témoins ou experts[365] est soumise aux règles de procédure et de forme de l'Etat requis.

Ceci va dans le sens de la déclaration du gouvernement luxembourgeois sous l'article 5 de la Convention d'entraide concernant les réserves relatives aux commissions rogatoires aux fins de perquisition ou de saisie au Grand-Duché :

« *Le Gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg déclare que les commissions rogatoires aux fins de perquisition ou de saisie au Grand-Duché de Luxembourg ne seront exécutées (…), et à condition que le juge luxembourgeois en ait accordé l'exécution* <u>*conformément à sa loi nationale*</u> »[366].

Sur demande, la Partie requise informe l'Etat requérant de la date du lieu d'exécution de la commission rogatoire. De l'accord du pays requis, les autorités de la Partie requérante et les autres personnes en cause peuvent assister à son exécution[367].

La Convention d'entraide de 1959 prévoit cependant quelques règles de procédure. Ainsi l'article 14 de la Convention d'entraide de 1959 dispose que :

« *1. Les demandes d'entraide devront contenir les indications suivantes :*

a. *l'autorité dont émane la demande,*
b. *l'objet et le motif de la demande,*
c. *dans la mesure du possible, l'identité et la nationalité de la personne en cause, et*
d. *le nom et l'adresse du destinataire s'il y lieu.*

[365] Prévues à l'article 3 de la Convention d'entraide du 20 avril 1959
[366] En ce sens, CA Luxembourg, 11 janvier 1990, n°7/90, CA Luxembourg 8 mai 1999, n°40/89, TA Luxembourg 15 juillet 1988, n°245/88
[367] Article 4 de la Convention d'entraide judiciaire du 20 avril 1959

2. Les commissions rogatoires internationales prévues aux articles 3, 4 et 5 mentionneront en outre l'inculpation et contiendront un exposé sommaire des faits ».

La jurisprudence luxembourgeoise refuse la communication de la demande d'entraide aux plaideurs, qui se voient ainsi privés de pouvoir contrôler la régularité de l'acte de base aux mesures d'exécution internes, qui peuvent faire l'objet d'un recours en nullité.

En effet, il a été décidé que l'autorité judicaire requise dans le cadre de l'entraide judiciaire n'étant pas habilitée à disposer, fût-ce par voie de communication, des actes d'instruction émanant de l'autorité judiciaire requérante, la demande en communication des commissions rogatoires internationales est à déclarer irrecevable[368].

De même, la jurisprudence refuse aux juridictions de l'instruction de l'Etat requis de se livrer à un examen des conditions légales internes de l'Etat requérant relatives à la mesure d'investigation faisant l'objet de la commission rogatoire, et de procéder à un examen quant au fond de l'affaire sur l'opportunité des actes dont l'exécution est sollicitée[369].

<u>Paragraphe 2</u> : Le Protocole additionnel de la Convention de Strasbourg du 17 mars 1978

Le Protocole additionnel du 17 mars 1978 à la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale[370] a pour objet d'élargir l'entraide judiciaire prévue par la Convention de Strasbourg au domaine des infractions fiscales (A). Au moment de sa ratification, le gouvernement luxembourgeois avait toutefois pris soin de limiter les cas d'entraide pénale fiscale en se fondant sur le respect des principes de double incrimination et de proportionnalité (B).

---

[368] CA Luxembourg, 25 mars 1998, n° 292/98, confirmé par CA Luxembourg 24 juin, n°133/98 et CA Luxembourg, 21 juin 1995, n°130/95

[369] CA Luxembourg, 15 juillet 1988, n°245/88

[370] Conseil de l'Europe, *Rapport explicatif sur le Protocole additionnel à la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale*, Strasbourg, éd. Conseil de l'Europe, 1978.

A. L'élargissement de principe de l'entraide judiciaire internationale en matière fiscale

Pour rappel la Convention de Strasbourg permet aux parties contractantes de refuser l'entraide, en vertu de son article 2 alinéa 2, si la demande se rapporte à des infractions considérées par la Partie requise comme étant des infractions fiscales.

La Convention renfermait donc une simple faculté de refuser l'entraide dans cette hypothèse. Il s'est cependant avéré que le gouvernement grand-ducal n'a pas accordé l'entraide judiciaire pénale en matière fiscale.

1. Une option que le gouvernement grand-ducal n'a pas souhaité utiliser

Etant donné que le Grand-Duché de Luxembourg n'exécute les commissions rogatoires aux fins de perquisition ou de saisie que pour autant qu'elles se rapportent à des faits, qui, en vertu de la Convention européenne d'extradition du 13 décembre 1957, peuvent donner lieu à extradition, le cadre conventionnel luxembourgeois ne permettait pas, en l'absence de ratification du Protocole additionnel du 17 mars 1978, l'entraide judiciaire en matière pénale fiscale.

Le gouvernement luxembourgeois justifiait l'absence de coopération par respect du principe de proportionnalité :

« *Il s'agit là d'une expression du principe de proportionnalité. En matière d'extradition, l'article 5 de la Convention européenne de 1957 dispose que l'extradition ne sera accordée en matière d'infractions fiscales qu'en cas d'accords bilatéraux. Le Gouvernement par là a entendu marquer qu'il n'accorde l'entraide pour ces mesures graves, que dans la mesure où il s'agit d'une infraction grave à la loi pénale* »[371].

[371] Doc. parl. n° 4018 relatif au projet de loi portant approbation du Protocole additionnel à la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale, p.2

2. Une nécessaire ratification du Protocole additionnel dans le cadre européen

Dès 1970, à l'occasion d'une réunion tenue sous les auspices du Conseil de l'Europe, le désir avait été exprimé d'étendre les effets de la Convention européenne d'entraide judiciaire du 1959 à la matière fiscale. Le Protocole additionnel avait été élaboré au cours de la décennie pour aboutir à l'ouverture à la signature en 1978.

Les efforts communautaires dans le cadre de la libre circulation des capitaux ont conduit au niveau national luxembourgeois à des travaux préparatoires qui eux, ont abouti au dépôt du projet de loi sur l'escroquerie en matière d'impôts en date du 9 janvier 1991. La loi du 22 décembre 1993 sur l'escroquerie en matière d'impôt[372] a concrétisé l'effort entrepris.

L'on comprend ainsi que le délit d'escroquerie fiscale a été créé de toute pièce par le législateur luxembourgeois pour des raisons liées à la stricte limitation de l'entraide judiciaire en matière pénale fiscale aux cas les plus graves.

B. Une entraide de principe en réalité restreinte par le législateur luxembourgeois

Suite à l'entrée en vigueur de la loi du 22 décembre 1993 sur l'escroquerie en matière d'impôts, le Luxembourg disposait de l'instrument adéquat pour accorder l'entraide judiciaire en matière pénale fiscale. Il a ainsi semblé au gouvernement luxembourgeois opportun de procéder à la signature et à la ratification du Protocole additionnel du 17 mars 1978 par la loi du 27 août 1997[373].

---

[372] Voir supra Partie I, Titre I, Chapitre I, Section 1, Paragraphe 1, A. Aux termes de cet alinéa : « *Si la fraude porte sur un montant significatif d'impôt et a été commise par l'emploi systématique de manœuvres frauduleuses tendant à dissimuler des faits pertinents à l'autorité ou à la persuader de faits inexacts, elle sera punie comme d'escroquerie fiscale d'un emprisonnement de un mois à cinq ans et d'une amende de cinquante mille francs à un montant représentant le décuple des impôts éludés ».*

[373] Mémorial A, 1997, p. 2078

1. Une limitation de l'entraide justifiée par le respect des principes de double incrimination et de proportionnalité

Il est admis au Grand-Duché de Luxembourg que la perquisition et la saisie sont considérées comme constituant des actes graves, étant donné qu'ils interfèrent de façon incisive dans le domaine de la vie privée des personnes[374].

Très soucieux du strict respect de la vie privée de ses résidents, au détriment de la coopération judiciaire internationale pénale fiscale, le gouvernement luxembourgeois avait justifié la limitation de l'entraide au regard des principes de double incrimination et de proportionnalité[375].

Selon le principe de double incrimination, les faits à la base d'une demande d'entraide doivent recevoir, tant dans la législation de l'Etat requérant que dans la législation de l'Etat requis, une qualification pénale.

En vertu du principe de proportionnalité, l'entraide pourra être refusée, si le rapport entre le degré de gravité de l'infraction et l'ampleur des devoirs d'instruction requis est manifestement démesuré. Le principe de proportionnalité s'oppose par exemple à ce qu'un juge d'instruction luxembourgeois fasse droit à des demandes vagues ou générales en effectuant, par exemple, des perquisitions auprès de toutes les banques d'un pays donné établies au Luxembourg.

D'une manière générale, le gouvernement luxembourgeois avait relevé que « *les demandes d'entraide envoyées aux autorités luxembourgeoises à des fins d'investigation générales dites de 'pêche', sollicitées même en l'absence d'un soupçon un tant soit peu fondé qu'une infraction a été commise, sont renvoyées à son expéditeur* »[376].

---

[374] Doc. parl. n° 4018 relatif au projet de loi portant approbation du Protocole additionnel à la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale, p.3
[375] *Ibidem*
[376] *Ibidem*

2. Des principes partagés par d'autre pays membres de l'Union européenne

Le gouvernement luxembourgeois avait relevé qu'en matière fiscale, d'autres pays membre de l'Union européenne consacraient le principe de proportionnalité dans leur droit conventionnel.

Il avait été notamment fait mention de l'Autriche, de la Finlande concernant l'entraide judiciaire en matière pénale fiscale[377]. Hors Union européenne, le cas de la Suisse avait été relevé par le gouvernement luxembourgeois[378].

Section 2 : Les autres instruments conventionnels luxembourgeois

Nous nous attacherons à étudier dans le cadre de la présente section les deux conventions ratifiées par le Luxembourg ayant une incidence en matière fiscale : le Traité d'extradition et d'entraide judiciaire en matière pénale entre le Royaume de Belgique, le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume des Pays-Bas du 27 juin 1962 (Paragraphe 1), ainsi que la Convention d'application de l'Accord de Schengen du 14 juin 1985 signée à Schengen le 19 juin 1990 (Paragraphe 2).

[377] *Ibidem*
[378] *Ibidem*

Paragraphe 1 : Le Traité d'extradition et d'entraide judiciaire en matière pénale entre le Royaume de Belgique, le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume des Pays-Bas du 27 juin 1962, et ses traités connexes

A. Objet de la Convention d'extradition

1. Objet et conditions de la Convention

Le Traité d'extradition et d'entraide judiciaire en matière pénale entre le Royaume de Belgique, le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume des Pays-Bas du 27 juin 1962 est actuellement en vigueur parallèlement à la Convention d'entraide de 1959 ci-avant commentée, nonobstant le fait que les Etats membres du Benelux aient ratifié cette Convention[379].

Les Hautes Parties Contractantes s'engagent à s'accorder mutuellement, selon les dispositions du Traité Benelux, l'aide judiciaire la plus large possible dans toute la procédure visant des infractions dont la répression est, au moment où l'entraide est demandée, de la compétence des autorités judiciaires de la Partie requérante[380].

Contrairement à la Convention d'entraide de 1959, le Traité Benelux n'exclut pas les infractions militaires qui ne constituent pas des infractions de droit commun. L'entraide doit aussi, en principe, être accordée pour des infractions fiscales, alors que dans le cadre de la Convention d'entraide de 1959, elle est seulement facultative[381].

---

[379] Il est vrai que l'article 26 de la Convention d'entraide du 20 avril 1959 dispose qu'à partir de son entrée en vigueur, les traités, conventions ou accords bilatéraux régissant l'entraide judiciaire en matière pénale entre deux Parties contractantes sont abrogés. Cependant le Luxembourg a formulé une réserve à cet article 26 de la Convention européenne d'entraide. En vertu de cette réserve et en raison du régime particulier entre les pays du Benelux, le Luxembourg n'adhère pas à cette disposition abrogatoire en ce qui concerne ses rapports avec les Pays-Bas et la Belgique. Le gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg se réserve la possibilité de déroger à ces dispositions en ce qui concerne ses rapports avec les autres pays membres de l'Union européenne.

[380] Article 22 §1, Traité Benelux d'extradition et d'entraide judiciaire en matière pénale du 27 juin 1962

[381] Voir supra Partie II, Titre II, Chapitre I, Section 1, Paragraphe 1

L'entraide judiciaire pourra être refusée si la demande se rapporte à des infractions considérées par la Partie requise, soit comme des infractions politiques, soit comme des infractions connexes à des infractions politiques[382].

D'après le Traité Benelux, l'entraide peut encore être refusée si la Partie requise estime que l'exécution de la demande d'entraide est susceptible de porter atteinte à la sécurité, à l'ordre public ou à d'autres intérêts essentiels de son pays ou si la personne en cause fait déjà l'objet de poursuites pour les mêmes faits ou a été définitivement jugée pour ces faits[383].

Concernant les demandes d'entraide visant à faire exécuter une perquisition ou une saisie, le Traité Benelux prévoit qu'elles sont seulement recevables dans la mesure où elles concernent des faits pouvant justifier l'extradition.

En effet, aux termes de l'article 24, §2, du Traité :

« *Les commissions rogatoires qui tendent à faire opérer une saisie ou une perquisition ne seront exécutées que pour l'un des faits pouvant justifier l'extradition en vertu du présent Traité, et sous la réserve exprimée au paragraphe 2 de l'article 20* ».

Une difficulté surgit dans ce contexte dans la mesure où les dispositions du Traité relatives à l'extradition se trouvent maintenant supplantées par les règles du mandat d'arrêt européen.

Cette difficulté n'est cependant qu'apparente pour ce qui est de l'entraide du fait que les règles concernant plus particulièrement les perquisitions et saisies soumettent, conformément à l'article 24, §2, du Traité de 1962, l'exécution de telles mesures de contrainte aux faits extradables au sens du Traité.

---

[382] Article 22 §2,a),Traité Benelux d'extradition et d'entraide judiciaire en matière pénale du 27 juin 1962

[383] Article 22 §2,b), Traité Benelux d'extradition et d'entraide judiciaire en matière pénale du 27 juin 1962

Pour les besoins de l'exécution de telles mesures, les dispositions concernant l'extradition gardent leur pertinence. Quoi qu'il en soit, donnent lieu à extradition d'après le Traité de 1962, les faits punis par les lois de la Partie requérante et de la Partie requise d'une peine ou mesure de sûreté privative de liberté d'un maximum d'au moins six mois ou d'une peine ou mesure plus sévère. Lorsqu'une peine ou mesure de sûreté a été prononcée sur le territoire de la Partie requérante, elle doit être d'une durée d'au moins trois mois[384].

L'extradition est exclue pour les infractions politiques[385], alors que pour les infractions fiscales, elle n'est accordée que s'il en a été ainsi décidé entre les gouvernements des Parties contractantes[386]. Aucun accord de cette nature n'existe cependant concernant le Grand-Duché de Luxembourg[387].

La définition de l'infraction fiscale dans le Traité de 1962 est analogue à celle prévue par la Convention d'extradition de 1957, sauf que le Traité Benelux s'applique aussi aux infractions en matière d'importation, d'exportation et de transit[388].

La Convention européenne d'extradition et le Traité Benelux contiennent des dispositions semblables concernant les poursuites en cours pour les mêmes faits[389], le principe du *non bis in idem*[390], la prescription[391] et la peine de mort[392].

---

[384] Article 2 §1, Traité Benelux d'extradition et d'entraide judiciaire en matière pénale du 27 juin 1962
[385] Article 3, Traité Benelux d'extradition et d'entraide judiciaire en matière pénale du 27 juin 1962
[386] Article 4, Traité Benelux d'extradition et d'entraide judiciaire en matière pénale du 27 juin 1962
[387] Pour un cas d'annulation dans une affaire fiscale, TA Luxembourg, 24 janvier 1996, *Bull. Droit et Banque*, n°25, octobre 1996, p.64 et la note du parquet, signée par J. PETRY. Dans cette note, le parquet estime que « *l'entraide aux fins de perquisition et de saisie doit non seulement être refusée du chef d'infractions de fiscalité stricto sensu, mais encore, faute de quoi la règle serait dénuée de toute portée effective et serait trop facilement contournable, du chef d'infractions de droit commun qui sont en rapport direct avec les premières, en particulier celles qui constituent les moyens par lesquels les premières sont réalisées (exemple : le faux pour tromper le fisc)* ».
[388] Article 4, Traité Benelux d'extradition et d'entraide judiciaire en matière pénale du 27 juin 1962
[389] Article 8, Convention d'extradition du 13 décembre 1957, article 7, Traité Benelux d'extradition et d'entraide judiciaire en matière pénale du 27 juin 1962
[390] Article 9, Convention d'extradition du 13 décembre 1957, article 8, Traité Benelux d'extradition et d'entraide judiciaire en matière pénale du 27 juin 1962
[391] Article 10, Convention d'extradition du 13 décembre 1957, article 9, Traité Benelux d'extradition et d'entraide judiciaire en matière pénale du 27 juin 1962
[392] Article 11, Convention d'extradition du 13 décembre 1957, article 10, Traité Benelux d'extradition et d'entraide judiciaire en matière pénale du 27 juin 1962

2. Procédure applicable

La procédure prévue par le Traité de 1962 est analogue à celle prévue par la Convention de 1959. En effet, l'article 37 du Traité Benelux d'extradition et d'entraide judiciaire en matière pénale du 27 juin 1962 dispose que :

« *1. (…) les demandes d'entraide devront contenir les indications suivantes :*

a) l'autorité dont émane la demande ;

b) l'objet et le motif de la demande ;

c) dans la mesure du possible, l'identité et la nationalité de la personne en cause ;

d) le nom et l'adresse du destinataire, s'il y a lieu.

2. Les commissions rogatoires prévues aux articles 23, 24 et 25 mentionneront en outre l'inculpation et contiendront un examen détaillé des faits ».

Ici aussi, la communication de la demande d'entraide aux plaideurs est refusée[393] et la régularité de l'acte de base des mesures d'exécution internes qui peuvent faire l'objet d'un recours en nullité ne peut pas être contrôlée par celui qui exerce ce recours.

En principe, les commissions rogatoires et autres demandes d'entraide judiciaire peuvent être adressées directement par les autorités judiciaires de la Partie requérante aux autorités judiciaires de la Partie requise. Elles sont renvoyées et accompagnées des pièces relatives à l'exécution, soit directement, soit à l'intervention des ministres de la Justice[394].

Contrairement à la Convention européenne d'extradition du 13 décembre 1957, le Traité Benelux dispose qu'en principe, les demandes d'entraide sont adressées directement par les autorités judiciaires de la Partie requérante aux autorités

[393] CA Luxembourg, 14 décembre 1994, n°249/94

[394] Article 38, §1, du Traité Benelux d'extradition et d'entraide judiciaire en matière pénale du 27 juin 1962

judiciaires de la Partie requise. Le renvoi après exécution se fait de la même manière ou par l'intermédiaire des ministres de la Justice.

Dans le cas où la transmission directe est admise, elle peut également s'effectuer par Interpol[395].

Il est admis que le Luxembourg devrait, théoriquement du moins, accepter des demandes d'entraide rédigées en néerlandais.

Contrairement au mécanisme prévu par la Convention d'entraide de 1959, le Traité d'entraide et d'extradition Benelux prévoit dans son article 20, §2, l'intervention de la chambre du conseil du tribunal d'arrondissement pour ce qui est de la remise d'objets et de pièces à conviction.

Aux termes de cette disposition :

« *La remise est subordonnée à l'accord de la chambre du conseil du tribunal du lieu où les perquisitions et saisies ont été opérées qui décide s'il convient ou non de transmettre en tout ou partie, à la Partie requérante, les objets saisis. Elle peut ordonner la restitution des objets qui ne se rattachent pas directement au fait imputé et statue, le cas échéant, sur la réclamation des tiers détenteurs ou autres ayants droit* ».

En effet, en cas de commissions rogatoires aux fins de saisie ou de perquisition, la chambre du conseil du tribunal doit décider s'il convient ou non de transmettre, en tout ou partie, les objets saisis à la Partie requérante. La chambre du conseil statue sur réquisitoire du parquet. La remise des objets est donc subordonnée à l'accord de la chambre du conseil du tribunal du lieu où les perquisitions et saisies ont été opérées. Elle peut ordonner la restitution des objets qui ne se rattachent pas directement au fait imputé au prévenu et statue, le cas échéant, sur la réclamation des tiers détenteurs ou autres ayants droit.

[395] Article 38, §4, du Traité Benelux d'extradition et d'entraide judiciaire en matière pénale du 27 juin 1962

La jurisprudence luxembourgeoise a pu décider que, pour prospérer dans une demande en restitution, le requérant doit établir par des moyens de preuve appropriés qu'il détient le bien dont la restitution est demandée à titre personnel, et que le bien en question ne se rattache pas directement au fait sur lequel porte la commission rogatoire[396].

La chambre du conseil peut donc ordonner la restitution des objets qui ne se rattachent pas directement au fait imputé au prévenu et statue, le cas échéant, sur la réclamation des tiers détenteurs ou autres ayants droit.

La chambre du conseil ne peut toutefois, sauf erreur évidente, procéder à un examen de fond. Il a été décidé qu'elle n'a compétence pour statuer sur pareille demande qu'antérieurement ou conjointement à la requête et qu'en l'absence de toute voie de recours prévue par le texte, l'ordonnance ayant ordonné la transmission est coulée en force de chose jugée[397].

En dehors de la procédure tendant à la transmission des objets saisis aux autorités requérantes, la chambre du conseil est incompétente pour connaître d'une demande en restitution[398].

Notons finalement qu'à partir du moment où les pièces sont transmises au ministère de la Justice après exécution de la commission rogatoire internationale, les juridictions d'instruction se trouvent dessaisies[399]. La compétence des juridictions d'instruction pour connaître d'un recours contre un acte de procédure accompli dans le cadre d'une commission rogatoire émanant d'une autorité judiciaire d'un Etat tiers ne se conçoit qu'aussi longtemps que les autorités judiciaires du pays requis se trouvent saisies[400].

[396] CA Luxembourg, 9 février 1990, n°16/90
[397] CA Luxembourg, 5 novembre 1991, n°133/91
[398] CA Luxembourg, 12 mars 1996, n°47/96
[399] CA Luxembourg 19 mars 1998, n°47/98
[400] *Ibidem*

B. Le cas d'application particulier en matière d'impôts indirects

1. Une entraide de principe prévue en matière de douanes, accises et TVA

Nous relèverons encore que les Etats membres du Benelux sont également liés par la Convention du 29 avril 1969 concernant la coopération administrative et judiciaire dans le domaine des réglementations se rapportant à la réalisation des objectifs de l'Union économique du Benelux et trois protocoles additionnels.

Le Protocole additionnel du 17 mars 1978 portant des dispositions propres à la matière fiscale, est d'une importance certaine et la jurisprudence, au demeurant fort rare, donne une interprétation extensive critiquable. Elle consiste à admettre que combiné avec la Convention de 1969 cité ci-dessus, ce Protocole additionnel, en se référant au Traité Benelux de 1962, étendrait l'entraide à la matière des douanes et accises, ainsi qu'à l'impôt sur le chiffre d'affaires, aujourd'hui remplacé par la TVA.

Des commissions rogatoires internationales pourraient ainsi être délivrées dans ces domaines. Une commission rogatoire aux fins de saisie ou de perquisition, délivrée par une autorité pénale belge ou néerlandaise, devrait donc être exécutée au Luxembourg si l'infraction à la base de la commission rogatoire est une infraction à la législation sur la TVA.

2. La jurisprudence luxembourgeoise en la matière

Ainsi, la chambre du conseil du tribunal d'arrondissement, dans une ordonnance du 7 décembre 1998[401], a interprété les textes comme suit :

« *L'article 17-1 de la Convention concernant la coopération administrative et judicaire dans le domaine des réglementations se rapportant à la réalisation des objectifs de*

[401] Ordonnance n°1146/98 du 7 décembre 1998

l'Union économique du Benelux du 29 avril 1969[402]*, avec les dispositions énoncées à l'article 1-2 du Protocole additionnel portant dispositions propres à la matière d'impôts*[403]*, exigent qu'une commission rogatoire aux fins de saisie et de perquisition soit exécutée si l'infraction à la base est une infraction à la législation sur la TVA.*

Les Parties contractantes ont en effet, en signant la susdite Convention, décidé d'étendre le champ d'application du traité d'extradition et d'entraide judiciaire en matière pénale signé le 27 juin 1962 entre le Royaume de Belgique, le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume des Pays-Bas, en s'engageant à effectuer, à la demande d'une des Parties, des saisies et perquisitions sur le territoire d'une autre Partie, et ceci pour un certain nombre de faits qui ne pourraient pas donner lieu à extradition.

La Convention contient des règles qui, bien qu'ayant leur base dans le susdit traité, le dépassent cependant en de nombreux points, les dispositions auxquelles elle doit s'appliquer présentant, par définition, un intérêt commun et requérant un minimum d'harmonisation préalable.

Ceci revient à dire notamment, qu'une commission rogatoire aux fins de saisie ou de perquisition, délivrée par une autorité administrative belge ou néerlandaise, doit être exécutée au Luxembourg si l'infraction à la base de la commission rogatoire est une infraction à la législation sur la TVA.

Aux termes du Protocole additionnel portant dispositions propres à la matière d'impôts, les Parties ont convenu de s'accorder mutuellement l'entraide judiciaire notamment en matière d'impôts sur le chiffre d'affaires, lequel est actuellement dénommé taxe sur la valeur ajoutée, sans qu'il y ait lieu à cet égard de s'attacher aux

---

[402] L'article 17-1 de cette Convention dispose que : « *les articles 24, alinéa 2, et 27 du Traité d'extradition sont applicables même s'il s'agit d'infractions qui ne peuvent donner lieu à extradition* ».

[403] L'article 1-2 de ce Protocole dispose que :

« *La Convention est relative à l'application :*

a) Des dispositions légales et réglementaires en vigueur en Belgique en matière de douanes et d'accises et en matière de taxe sur le chiffre d'affaires ;

b) des dispositions légales et réglementaires en vigueur au Luxembourg en matière de douanes et d'accises et en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires ;

c) des dispositions légales et réglementaires en vigueur aux Pays-Bas en matière de douanes et d'accises et en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires ».

fondements et objectifs dudit impôt et sans que les faits instruits par les autorités requérantes doivent constituer en droit luxembourgeois une escroquerie en matière d'impôts ».

Or nous constatons que cette ordonnance du 7 décembre 1998, qui consacre une certaine extension de l'entraide pénale traditionnelle à la fiscalité indirecte, n'a fait l'objet d'aucune décision jurisprudentielle dans le même sens à ce jour.

En tout état de cause, le problème se complique étant donné que les traités Benelux - tout comme d'ailleurs les textes du Conseil de l'Europe - doivent être complétés par la Convention d'application de l'Accord de Schengen du 14 juin 1985, signée à Schengen le 19 juin 1990.

Paragraphe 2 : La Convention d'application de l'Accord de Schengen du 14 juin 1985 signée le 19 juin 1990

Le chapitre 2 du titre III de la Convention d'application de l'Accord de Schengen du 14 juin 1985[404] concerne l'entraide judiciaire en matière pénale et vise, d'une part, à compléter la Convention européenne d'entraide de 1959 (A), ainsi que, dans les relations entre les Parties Contractantes membres de l'Union économique Benelux, le chapitre II du Traité Benelux de 1962 tel qu'il a été modifié par le Protocole du 11 mai 1974 et, d'autre part, à faciliter l'application desdits accords[405], par des conditions procédurales simplifiées (B).

[404] Depuis l'entrée en vigueur du Traité d'Amsterdam (1er mai 1999), l'acquis de Schengen a été intégré dans le cadre de l'Union européenne en vertu d'un Protocole annexé au Traité sur l'Union européenne et au traité instituant la Communauté Européenne.
[405] Le chapitre II du Traité Benelux vise l'entraide judiciaire en matière pénale.

A. L'extension du champ d'application de la coopération judiciaire

1. Des dispositions complémentaires à la Convention de Strasbourg

Par rapport à la Convention d'entraide de 1959 et aux Traité et Protocole Benelux, la Convention d'application contient des dispositions complémentaires de forme et de fond concernant la matière fiscale indirecte qu'elle fait entrer dans l'orbite de l'entraide, indépendamment des règles prévues par la Convention d'entraide de 1959 et son Protocole additionnel de 1978. Ce sont surtout les articles 51 et 53 de la Convention d'application qui méritent d'être cités dans ce contexte.

L'article 51 organise une procédure simplifiée en matière de perquisition et de saisies de droit commun. Il se lit comme suit :

« *Les Parties Contractantes ne subordonnent pas la recevabilité des commissions rogatoires aux fins de perquisition et de saisie à des conditions autres que celles-ci-après :*

a) Le fait qui a donné lieu à la commission rogatoire est punissable selon le droit des deux Parties Contractantes d'une peine privative de liberté ou d'une mesure de sûreté restreignant la liberté d'un maximum d'au moins six mois, ou punissable selon le droit d'une des deux Partie Contractantes d'une sanction équivalente et selon le droit de l'autre Partie Contractante au titre d'infraction aux règlements poursuivie par des autorités administratives dont la décision peut donner lieu à un recours devant une juridiction compétente notamment en matière pénale.

b) *L'exécution de la commission rogatoire est compatible avec le droit de la Partie Contractante requise* ».

2. Une procédure toutefois moins rigoureuse que celle prévue par la Convention de Strasbourg

L'article 51 énonce donc – pour ce qui est des perquisitions et des saisies – des conditions moins rigoureuses que le mécanisme prévu par la Convention d'entraide de 1959, en ce compris bien évidemment la déclaration du Luxembourg sous l'article 5 de cette Convention, faisant référence aux infraction dites « *extradables* ».

L'on pourrait admettre que la Convention d'application déroge par son article 51 à cette déclaration et aux traités en vigueur. La Convention d'application vise en effet à compléter ces traités. Il est cependant permis de se demander si la Convention d'application met en veilleuse les exigences voulues par les autorités luxembourgeoises au moment de ratifier la Convention européenne d'entraide de 1959 et formulées dans la déclaration précitée.

L'on pourrait au demeurant admettre que la condition formulée sous le point b) de l'article 51 devrait être interprétée à la lumière des textes existants – et notamment des Conventions d'entraide de 1959 et l'extradition de 1957 – qui font incontestablement partie intégrante du « *droit de la Partie Contractante requise* ».

B. Des conditions procédurales simplifiées

1. La compétence de principe des autorités judiciaires

L'article 53 de la Convention consacre en ses paragraphes 1 et 2 que :

« *1. Les demandes d'entraide judiciaire peuvent être faites directement entre les autorités judiciaires et renvoyées par la même voie.*

2. Le paragraphe 1er ne porte pas préjudice à la faculté de l'envoi et du renvoi des demandes de ministère de la Justice à ministère de la Justice ou par l'intermédiaire

des bureaux centraux nationaux de l'Organisation internationale de police criminelle ».

Il s'agit ici – pour ce qui est des conditions procédurales – d'une simplification importante qui est de nature à soustraire au contrôle de l'opportunité politique les demandes d'entraide en matière de fiscalité indirecte visées par la Convention d'application de l'Accord de Schengen et à créer une entraide à géométrie variable[406].

2. La compétence d'exception des autorités politiques

A ceci s'ajoute qu'il est discutable que la facilité offerte par l'article 53 de la Convention d'application puisse être étendue au cas de l'escroquerie fiscale. Il nous semble en effet qu'en ce domaine, les autorités politiques aient voulu conserver leur contrôle, étant donné que le dépôt de l'instrument de ratification du Protocole additionnel de 1978 a été conditionné par l'entrée en vigueur de la loi interne sur l'entraide judiciaire en matière pénale.

Si une demande d'entraide en matière de fiscalité indirecte est directement adressée à une autorité judiciaire, celle-ci devrait la transmettre dans les meilleurs délais au Procureur général d'Etat[407].

Toutefois, lorsque l'entraide judiciaire en matière pénale fiscale vise des informations détenues par des établissements bancaires luxembourgeois, elle est de nature à mettre en valeur un différend entre deux objectifs opposés, à savoir d'une part la lutte contre la criminalité internationale, et, d'autre part, le maintien pour le Grand-Duché de Luxembourg de son secret bancaire.

[406] Voir *infra*, Partie II, Titre II, Chapitre II, Section I, Paragraphe II, A
[407] Article 2 de la loi du 8 août 2000 sur l'entraide judiciaire internationale en matière pénale, Mémorial A, 2000, p. 2201, voir *infra* Partie II, Titre II, Chapitre II, Section II, Paragraphe II, A

CHAPITRE II : LE SECRET BANCAIRE LUXEMBOURGEOIS ET L'ENTRAIDE JUDICIAIRE INTERNATIONALE EN MATIERE PENALE FISCALE

Le principe de la souveraineté des Etats fait obstacle à ce que la juridiction saisie d'une action civile, pénale ou fiscale puisse exercer ses attributions sur un territoire étranger. Néanmoins, les législations écartent ce principe en présence de textes ou d'accords internationaux ratifiés par les pays intéressés, admettant l'entraide pénale ou fiscale entre eux.

Or certains Etats, dont la Suisse et le Luxembourg notamment, ont introduit dans leur législation interne un principe *a priori* incompatible avec les mécanismes d'entraide judiciaire internationale : le secret bancaire.

En droit luxembourgeois, le secret bancaire, traditionnellement fondé sur l'article 458 du Code pénal luxembourgeois, est formellement consacré par le droit bancaire luxembourgeois depuis la loi du 23 avril 1981[408].

L'article 41 de la loi du 5 avril 1993 relative au secteur financier[409] prévoit que :

« *les administrateurs, les membres des organes directeurs et de surveillance, les dirigeants, les employés et les autres personnes qui sont au service des établissements de crédit et les autres professionnels du secteur financier visés à la partie I de la présente loi, sont obligés de garder secrets les renseignements confiés à eux dans le cadre de leur activité professionnelle. La révélation de tels renseignements est punie des peines prévues à l'article 458 du Code pénal* ».

[408] Article 41 de la loi du 5 avril 1993
[409] Mémorial A (Luxembourg), n°27 du 10 avril 1993, p. 462

Cet article 458 du Codé pénal luxembourgeois dispose que :

« *Les médecins, chirurgiens, officiers de santé, pharmaciens, sages-femmes et toutes autres personnes dépositaires, par état ou par profession, des secrets qu'on leur confie, qui, hors le cas où ils sont appelés à rendre témoignage en justice et celui où la loi les oblige à faire connaître ces secrets, les auront révélés, seront punis d'un emprisonnement de huit jours à six mois et d'une amende de 500 Euros à 5.000 Euros.* »

Il est donc interdit aux banquiers et autres professionnels du secteur financier de révéler des informations confidentielles à des personnes tierces et à des autorités publiques, qu'elles soient locales ou étrangères, et incluant des autorités fiscales étrangères.

Cette disposition s'inscrit dans le cadre plus large du secret professionnel, lequel s'applique à d'autres professions telles que les médecins, les avocats, les sociétés d'assurances. Elle se justifie par les principes du respect de la vie privée et du droit au secret, qui sont prévus par l'article 12 de la Convention de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales.

Dès lors le secret bancaire ne risque-t-il pas de se révéler comme un obstacle à l'entraide judiciaire internationale en matière pénale fiscale ?

En matière de coopération internationale dans le domaine civil ou commercial; il convient de répondre par l'affirmative à cette interrogation. En effet, cette situation est régie, principalement, par la Convention de La Haye du 18 mars 1970 portant sur l'obtention des preuves à l'étranger en matière civile et commerciale[410]. Cette dernière prévoit deux modes d'obtention de preuves : soit la commission rogatoire[411], soit l'interrogatoire par un diplomate étranger[412] ou par un commissaire aux preuves[413] dans l'Etat requis.

[410] Elle a été publiée en droit français par le décret n°75-250 du 9 avril 1975, J.O., 17 avril 1975, p.3980
[411] Articles 1er à 14 de la Convention de La Haye du 18 mars 1970
[412] Article 15 de la Convention de La Haye du 18 mars 1970
[413] Article 17 de la Convention de La Haye du 18 mars 1970

Or, dans ces hypothèses, la Convention de La Haye du 18 mars 1970 garantit au témoin ou à l'expert interrogé la dispense ou l'interdiction de déposer. Ainsi, l'article 11a prévoit expressément que la commission rogatoire ne sera exécutée si la personne visée invoque une dispense ou une interdiction de déposer établie par la loi interne de l'Etat requis.

Par conséquent, il nous semble, à la lecture de ce texte que le banquier serait dans l'impossibilité d'opposer le secret bancaire en matière civile et commerciale, lorsque, aux termes de son droit interne, il ne peut se retrancher derrière ce secret[414]. Toutefois, il nous apparaît inapproprié qu'une telle conclusion puisse, par analogie, être menée en matière pénale.

La législation pénale étant l'un des attributs de la souveraineté nationale, chaque Etat est, en principe, seul compétent, d'une part pour déterminer les faits, qui, troublant l'ordre public, appellent une sanction pénale, et d'autre part pour en réprimer les auteurs. Les juridictions de chaque Etat sont donc, en principe, seules compétentes pour connaître, conformément à la loi nationale, des inobservations de la loi pénale perpétrées sur le territoire national.

Le développement du commerce international et l'internationalisation des activités bancaires a abouti à une augmentation des risques de conflits en matière pénale. Dès lors le principe de souveraineté nationale peut se révéler comme un obstacle lorsque des enquêtes de nature pénale doivent être menées dans plusieurs Etats.

L'entraide judiciaire en matière pénale peut alors amener le juge pénal étranger à requérir de la documentation portant sur un compte bancaire ouvert dans l'Etat requis. Néanmoins, aujourd'hui encore, certains pays refusent de participer à des enquêtes menées par la police appartenant à des Etats tiers.

[414] L'article 11 de la Convention de La Haye du 18 mars 1970 prévoit, cependant, que l'Etat peut refuser d'exécuter une commission rogatoire s'il la juge de nature à porter atteinte à sa souveraineté ou à sa sécurité.

Il est peu aisé, cependant, d'établir une liste exhaustive des pays ou territoires qui refusent de lever leur secret bancaire pour faciliter les enquêtes criminelles étrangères, car la situation à cet égard est en constante évolution, et le degré de coopération approprié avec les services de répression est perçu de manière différente par chacun d'entre eux[415].

Il n'en va cependant pas ainsi en droit luxembourgeois. En effet le secret bancaire est, à la vue des textes réglementant l'entraide judiciaire en matière pénale, inopposable, par principe, dans ce domaine (Section 1), si ce n'est en présence d'infractions fiscales, ces dernières n'entraînant pas au sein de ceux-ci, dans toutes les circonstances, une levée du principe (Section 2). Cette différence de régime se répercute alors en matière d'entraide judiciaire internationale.

Section 1 : L'inopposabilité de principe du secret bancaire en matière d'entraide judiciaire pénale internationale

Hormis pour les cas des infractions fiscales, les conventions internationales (Paragraphe 1), comme les lois nationales (Paragraphe 2) régissant l'entraide judiciaire en matière pénale ne prévoient pas la possibilité pour un justiciable d'opposer son secret bancaire pour refuser la demande d'entraide.

[415] Un apport des Nations Unies rendu en 1999 citait ainsi, à titre d'exemple, les Etats de Gibraltar, d'Haïti, du Liban, de Nauru, de Saint Vincent ou encore de Vanuatu, qui n'ont pas de loi autorisant ou obligeant les banques à coopérer aux enquêtes menées par les gouvernements étrangers, en acceptant d'échanger des renseignements et de communiquer les données financières disponibles. Rapport de l'office pour le contrôle des drogues et la prévention du crime, *Paradis financiers, secret bancaire et blanchiment d'argent*, Nations unies, New York, 1999, p.57

Paragraphe 1 : Secret bancaire et conventions internationales d'entraide judiciaire pénale

Tant la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale (A), que les conventions bilatérales passées par le Luxembourg en ce domaine (B) ne font du secret bancaire une limite à l'entraide.

A. Le secret bancaire luxembourgeois et la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale (« Convention de Strasbourg »)

1. Le principal instrument effectif de coopération multilatérale en Europe

Ouverte à la signature le 20 avril 1959 dans le cadre du Conseil de l'Europe, la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale constitue, à l'heure actuelle, le principal instrument effectif de coopération multilatérale en Europe.

En vigueur dans de nombreux pays[416], dont au Luxembourg[417], il s'agit pour mémoire de la première expérience d'entente multilatérale visant à établir un cadre de règles communes pour recueillir, dans une procédure pénale, des preuves à l'étranger. Elle tend, dès lors, à élaborer un véritable espace judiciaire européen.

[416] Ont ainsi ratifié ce texte à ce jour : l'Albanie (4 avril 2000), l'Allemagne (2 octobre 1976), l'Arménie (25 janvier 2002), l'Autriche (2 octobre 1968), l'Azerbaïdjan (4 juillet 2003), la Belgique (13 août 1975), la Bulgarie (17 juin 1994), la Croatie (7 mai 1999), Chypre (24 février 2000), le Danemark (13 septembre 1962), l'Espagne (18 août 1982), l'Estonie (28 avril 1997), la Finlande (29 janvier 1981), la France (23 mai 1967), la Géorgie (13 octobre 1999), la Grèce (23 février 1962), la Hongrie (13 juillet 1993), l'Irlande (28 novembre 1996), l'Islande (20 juin 1984), Israël (27 septembre 1967), l'Italie (23 août 1961), la Lettonie (2 juin 1997), le Lichtenstein (28 octobre 1969), la Lituanie (17 avril 1997), le Luxembourg (18 novembre 1976), la Macédoine (28 juillet 1999), Malte (3 mars 1994), la Moldavie (4 février 1998), la Norvège (14 mars 1962), les Pays-Bas (14 février 1969), la Pologne (13 mars 1986), le Portugal (27 septembre 1994), la Roumanie (17 mars 1999), le Royaume-Uni (29 août 1991), la Russie (10 décembre 1999), la Serbie-Monténégro (30 septembre 2002), la Slovaquie (15 avril 1992), la Slovénie (19 juillet 2001), la République Tchèque (15 avril 1992), la Suède (1er décembre 1968), la Suisse (20 décembre 1966), la Turquie (24 juin 1969), l'Ukraine (11 mars 1998).

[417] La Convention a été approuvée au Grand-Duché de Luxembourg par la loi du 21 juillet 1976, Mémorial A, 1976, p.727

Aux termes de l'article 1er de la Convention de Strasbourg :

« *Les Parties s'engagent à s'accorder mutuellement, selon les dispositions de la présente Convention et dans les meilleurs délais, l'entraide judiciaire la plus large possible dans toute procédure visant des infractions dont la répression est, au moment où l'entraide est demandée, de la compétence des autorités judiciaires de la Partie requérante* ».

Le texte est très large, puisqu'il englobe en principe toutes les infractions dont la répression est, au moment où l'entraide est demandée, de la compétence des autorités judiciaires de l'Etat requérant, ainsi que toutes les procédures pénales (enquêtes de police, engagement du procès pénal, phases de l'instruction préparatoire et de jugement).

Si plusieurs actes sont prévus par la Convention de Strasbourg, seule l'exécution des commissions rogatoires peut viser les informations bancaires et présenter, de la sorte, une incidence sur le secret bancaire. Or, la Convention de Strasbourg ne faisant aucune référence à ce dernier, le principe ne peut être opposé par un justiciable à la commission rogatoire.

Une telle possibilité de déroger au secret bancaire est néanmoins encadrée. En effet, la Convention de Strasbourg prévoit un certain nombre de conditions qui doivent être remplies avant qu'une aide judiciaire mutuelle entre les parties contractantes puisse être accordée.

Il est, tout d'abord, à noter que l'entraide pénale internationale n'est possible que pour des procédures menées en raison d'infractions relatives à la matière pénale[418]. Dès lors, pour obtenir l'entraide internationale, et partant la levée du secret bancaire, l'autorité étrangère doit démontrer que les agissements du contribuable sont constitutifs d'une telle infraction pénale.

[418] Article 1, alinéa 1 de la Convention de Strasbourg

De plus l'article 2 de la Convention de Strasbourg prévoit des cas d'exclusion facultative de l'entraide. Il en va ainsi lorsque l'exécution de la demande est de nature à porter atteinte à la souveraineté, à la sécurité, à l'ordre public ou à d'autres intérêts essentiels du pays requis, ou encore si la demande se rapporte à des infractions considérées par la partie requise soit comme des infractions politiques, soit comme des infractions connexes à celles-ci, soit comme des infractions fiscales. Cependant, l'entraide en matière fiscale avait été rendue possible par l'article 1er du Protocole additionnel rédigé à Strasbourg le 17 mars 1978[419].

2. Le second Protocole additionnel du 8 novembre 2001 à la Convention de Strasbourg

La Convention a été complétée par un second Protocole additionnel du 8 novembre 2001 qui tend à adapter les instruments d'entraide judiciaire aux nouvelles conditions politiques, sociales, et technologiques, afin de renforcer l'efficacité de la lutte contre la criminalité internationale. Ce protocole ne fait ainsi que modifier la convention de base, sans en modifier la substance.

Il prévoit notamment que les demandes d'entraide judiciaire pourront dorénavant être adressées directement, et non plus par le canal des ministères de la Justice, par l'autorité compétente de la Partie requérante à l'autorité compétente de la partie requise. Trois Etats seulement ayant ratifié le protocole à ce jour[420], il est entré en vigueur le 1er février 2004.

Il est à souligner que, concernant plus précisément la France et le Luxembourg, cette entraide a fait l'objet de l'élaboration d'une convention particulière : il s'agit de la Convention relative à l'entraide judiciaire en matière pénale entre les Etats membres de l'Union européenne signée le 29 mai 2000[421], adoptée dans le cadre spécifique de l'Union européenne dénommée « *Troisième pilier* » prévu par le titre VI du Traite sur l'Union européenne.

---

[419] Voir *supra*, Partie II, Titre II, Chapitre I, Section 1, Paragraphe 2

[420] L'Albanie (20 juin 2002), le Danemark (15 janvier 2003) et la Pologne (9 octobre 2003).

[421] Acte 2000-C 197/01 du Conseil, 29 mai 2000, établissant conformément à l'article 74 du Traité de l'Union européenne la Convention relative à l'entraide judiciaire en matière pénale entre les Etats membres de l'Union, *JOCE*, n°C-197 du 12 juillet 2000, p. 3.

Elle a pour objet de compléter les dispositions et de faciliter l'application entre Etats membres de l'Union européenne de la Convention de Strasbourg du 20 avril 1959, du Protocole additionnel à cette dernière du 17 mars 1978, ou encore des dispositions relatives à l'entraide judiciaire en matière pénale de la convention d'application de l'accord de Schengen du 14 juin 1985[422] relatif à la suppression graduelle des contrôles aux frontières communes, signée le 19 juin 1990.

Certaines dispositions figurant dans la Convention du 29 mai 2000 sont identiques à celles du deuxième Protocole additionnel à la Convention de Strasbourg. Ce nouveau texte, qui n'est toujours pas entré en vigueur ni en France, ni au Luxembourg, ne remet pas en cause l'inopposabilité du secret bancaire dans le domaine de l'entraide judiciaire en matière pénale. Il en va de même pour les accords bilatéraux régissant cette même entraide judiciaire.

B. Les accords bilatéraux d'entraide en matière pénale fiscale

L'environnement international dans lequel agissent les malfaiteurs a amené les différents Etats, et notamment la France, à conclure des accords bilatéraux d'entraide judiciaire en matière pénale, tant avec des Etats pourtant déjà signataires de la Convention de Strasbourg, qu'avec des Etats non-signataires de ce texte.

1. Les accords bilatéraux passés avec des Etats signataires

Si la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale du 20 avril 1959 (« **Convention de Strasbourg** ») a abrogé, en vertu de son article 26 alinéa 1, les dispositions des traités, conventions ou accords bilatéraux qui, entre deux parties contractantes, régissaient l'entraide judiciaire en matière pénale, il est à noter que, par dérogation à ce principe, l'article 15 alinéa 7 de la Convention de Strasbourg prévoit que les règles figurant dans le texte ne portent pas préjudice aux dispositions des accords ou des arrangements bilatéraux en vigueur entre les parties

[422] Voir *supra*, Partie II, Titre II, Chapitre I, Section 2, Paragraphe 1

contractantes « *selon lesquelles la transmission directe des demandes d'entraide judiciaire entre les autorités des Parties est prévue.* »

Il convient de citer ici, à titre d'illustration, l'accord additionnel franco-allemand, passé le 24 octobre 1974, l'accord additionnel franco-autrichien du 18 novembre 1983 ou encore l'accord additionnel franco-suisse signé le 28 octobre 1996 qui prévoient expressément, tous trois, afin de faciliter l'entraide entre les Etats qui en sont signataires, la transmission directe des commissions rogatoires de juge à juge.

De tels accords ne remettent donc pas en cause l'inopposabilité du secret bancaire en matière d'entraide pénale internationale. Il en va de même des accords signés par le Luxembourg avec des Etats non-signataires de la Convention de Strasbourg.

2. Les accords bilatéraux passés avec des Etats non-signataires

Le Grand-Duché de Luxembourg a conclu des conventions bilatérales en matière d'entraide pénale avec l'Australie le 24 octobre 1988[423] ou encore les Etats-Unis le 13 mars 1997[424]. Force est de constater qu'aucun de ces textes ne limite l'entraide en raison de l'opposabilité du secret bancaire. Pareille solution se retrouve, en outre, dans la loi nationale luxembourgeoise[425] régissant expressément ce type d'entraide.

Paragraphe 2 : Secret bancaire et dispositions législatives luxembourgeoises d'entraide judiciaire

Par la loi du 8 août 2000[426], le Grand-Duché de Luxembourg s'est doté d'un texte réglementant l'entraide judiciaire internationale en matière pénale.

Avant l'entrée en vigueur de cette loi, les commissions rogatoires internationales étaient exécutées selon les règles du Code d'instruction criminelle, peu adaptées à la

[423] Loi du 10 janvier 2004, Mémorial A, 1994, p.79
[424] Loi du 23 novembre 2000, Mémorial A, 2000, p. 2913. Voir *supra*, Partie II, Titre II, Chapitre I, Section 2, Paragraphe 2.
[425] Loi du 8 août 2000 sur l'entraide judiciaire internationale en matière pénale, Mémorial A, 2000, p. 2201
[426] *Ibidem*

matière de l'entraide judiciaire internationale, ainsi que par l'article 59 de la loi du 7 mars 1980[427] sur l'organisation judiciaire qui conférait un large pouvoir d'appréciation au ministre de la Justice, même si une décision de ce dernier pouvait faire l'objet d'un recours devant les juridictions administratives luxembourgeoises.

Cependant le législateur ayant pris la décision d'enlever au ministre toute compétence en matière d'entraide répressive, la loi du 8 août 2000 sur l'entraide judiciaire internationale en matière pénale est venue compléter l'article 59 précité par un second alinéa précisant que l'article ne sera plus « applicable pour les demandes d'entraide judiciaire en matière pénale ».

Le rôle du ministère de la Justice est donc maintenant dévolu au Procureur général d'Etat de Luxembourg[428], qui est devenu, depuis le 1er octobre 2001, l'autorité centrale en matière d'entraide pénale, l'intention du législateur ayant été de « dépolitiser » cette matière[429].

Bien que le secret bancaire luxembourgeois ne nous semble pas, à la vue de la loi du 8 août 2000 sur l'entraide judiciaire internationale, représenter un obstacle à l'entraide judiciaire pénale (A), force est de constater que l'entraide pénale ne peut être accordée en matière fiscale, sous réserve des conventions internationales contraires (B).

---

[427] Mémorial A, 1980, p.144

[428] Article 2 de la loi du 8 août 2000 sur l'entraide judiciaire internationale en matière pénale

[429] La Commission juridique estimait dans son rapport du 27 juillet 2000 sur le projet de loi n°4327 sur l'entraide judiciaire internationale en matière pénale (www.chd.lu, p.7) que ce transfert de compétence du Ministre de la Justice vers le Procureur général d'Etat devait éviter « *tout malentendu fâcheux au sujet d'une polititsation des procédures d'entraide, en confiant ainsi aux seules autorités judiciaires le déroulement de l'entraide, à l'exclusion du pouvoir politique* ». Il convient de mentionner ici que le Procureur général d'Etat est nommé par S.A.R. le Grand-Duc sur proposition du Conseil de gouvernement. L'on pourrait ainsi légitimement considérer que le statut actuel du Procureur général d'Etat limiterait sa propre indépendance quant à l'appréciation du délit d'escroquerie fiscale dans le cadre d'une entraide pénale internationale.

A. Présentation de la loi du 8 août 2000 sur l'entraide judiciaire internationale en matière pénale[430]

Tombent traditionnellement dans le cadre de l'entraide pénale des actes aussi différents que la remise d'actes de procédure et de décisions judiciaires, les citations à témoins, à experts, à prévenus ou à détenus, l'audition de témoins ou de prévenus, la communication de renseignements figurant au casier judiciaire, les enquêtes de personnalité, demande d'observation demandes de perquisition, de saisie ou d'écoutes téléphoniques.

Il résulte des travaux préparatoires – et notamment du rapport de la Commission juridique de la Chambre des députés du 10 juillet 2000 – que le but de cette loi est, en premier lieu, de fixer un cadre subsidiaire pour traiter des demandes d'entraide en provenance de pays avec lesquels le Luxembourg n'est pas lié par une convention internationale, et, en second lieu, de tracer un cadre législatif relatif à l'exécution des demandes d'entraide en général et des recours auxquels celles-ci peuvent donner lieu[431].

Les travaux ayant abouti à la loi du 8 août 2000 étaient de longue haleine alors que les différentes versions du projet de loi n°4327 sur l'entraide judiciaire internationale en matière pénale ont donné lieu à un large débat au sein des professions concernées. Certains avis n'ont pas manqué d'appréciations critiques, surtout en ce qui concerne les droits de la défense, dont un renforcement a été souhaité, notamment dans les avis de l'Association des banques et banquiers du Luxembourg du 28 octobre 1997[432], et du Conseil de l'Ordre des avocats du barreau de Luxembourg du 29 octobre 1997[433].

[430] Loi du 8 août 2000 sur l'entraide judiciaire internationale en matière pénale, Mémorial A, 2000, p. 2201
[431] Doc. parl. n°4327, www.chd.lu
[432] Doc. parl. n°4327, p.1 et s.
[433] *Ibidem*

1. Le champ d'application de la loi

Le champ d'application de la loi est défini en son article 1er. Aux termes de cet article :

« La présente loi est applicable aux demandes d'entraide judiciaire en matière pénale, dénommées ci-après 'demandes d'entraide', qui tendent à faire opérer au Grand-Duché une saisie, une perquisition ou tout autre acte d'instruction présentant un degré de contrainte analogue et qui émanent :

- *d'autorités judiciaires d'Etats requérants qui ne sont pas liés au Grand-Duché de Luxembourg par un accord international en matière d'entraide judiciaire ;*

- *d'autorités judiciaires d'Etats requérants qui sont liés au Grand-Duché de Luxembourg par un accord international en matière d'entraide judiciaire, à moins que les dispositions de la présente loi soient contraires à celles de l'accord international ;*

- *d'une autorité judiciaire internationale reconnue par le Grand-Duché de Luxembourg.* »

La loi ne concerne que les demandes ayant pour objet – en matière « *pénale* » - des perquisitions, des saisies ou tout autre acte d'instruction présentant un degré de contrainte analogue émanant d'autorités judiciaires étrangères ou internationales.

Ne sont donc visés que les perquisitions, les saisies ou tout autre acte d'instruction présentant un degré de contrainte analogue. Cette précision a été apportée au projet de loi sur intervention du Conseil d'Etat luxembourgeois, qui, dans son avis du 17 mars 1998 – après avoir constaté « *qu'il est évident que seuls les actes coercitifs (notamment les perquisitions, saisies ou encore écoutes téléphoniques) posent de réels problèmes d'entraide, ces actes étant d'ailleurs réservés en droit interne par le seul juge d'instruction, toute compétence des parquets ou organes de police étant*

exclue en la matière »[434] - a proposé de délimiter expressément le champ d'application de la loi aux « *commissions rogatoires tendant à la perquisition ou à la saisie, ou à tout autre acte d'entraide coercitif analogue* »[435], en précisant qu' « *on ne saurait mettre les actes d'entraide courante (encore qualifiés de 'petite entraide' aux conditions très strictes de l'article 5 du projet, sous peine de rendre cette entraide inutilement compliquée, ce qui n'est manifestement pas souhaitable* »[436].

En pratique, la nouvelle loi vise principalement – mais pas exclusivement – l'exécution efficace de commissions rogatoires internationales aux fins de perquisitions et de saisies auprès d'organismes financiers de la place.

En revanche, comme le note l'avocat général Jeannot Nies « *la loi du 8 août 2000 ne vise pas l'ensemble des autres actes d'entraide pénale, telles par exemple que les notifications, les demandes de simple audition, les demandes de renseignement, etc., qui toutefois représentent la plupart des demandes d'entraide. Il a paru utile au législateur de limiter le champ d'application de la loi aux actes les plus graves, afin d'éviter de rendre inutilement compliqués les autres actes qui, déjà avant l'entrée en vigueur de cette loi, n'étaient pas soumis au ministre de la Justice* »[437].

L'auteur précise toutefois que « *si cette limitation du champ d'application ne pose guère de difficultés pour les pays avec lesquels le Luxembourg a signé une convention d'entraide, la situation pourrait se présenter différemment si une telle demande est présentée par un pays non lié par une telle convention et alors que l'article 59 de la loi du 7 mars 1980 (…) n'est plus applicable en matière pénale. La question de la base légale qui permettrait d'accueillir une telle demande reste ainsi ouverte, et il appartiendra aux instances judiciaires de trouver une solution qui comblera cette lacune manifeste de la réforme* ».[438]

Que faut-il considérer comme autorité judiciaire ? Si l'on est en présence d'un accord international, des déclarations interprétatives prennent souvent soin de le préciser et

[434] Doc. parl. n°4327, p.1 et s.
[435] *Ibidem*
[436] Doc. parl. n°4327, p.11
[437] J.Nies, « La Loi du 8 août 2000 sur l'entraide judiciaire internationale en matière pénale », Ann. dr. lux. 2001, p. 151 et s.
[438] *Ibidem*

la notion doit être interprétée à la lumière de ces accords. Notons que le Luxembourg a fait usage de cette faculté en déclarant sur base de l'article 24 de la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale du 20 avril 1959 (dite « **Convention de Strasbourg** ») :

« *Le Gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg déclare qu'en ce qui concerne le Grand-Duché de Luxembourg, il faut entendre par autorités judiciaires au sens de la Convention, les membres du pouvoir judiciaire chargé de dire le droit, les juges d'instruction et les membres du ministère public* »[439].

2. Transmission et modalités d'exécution de la demande

L'article 2 de la loi du 8 août 2000 sur l'entraide judiciaire internationale en matière pénale[440] règle les modalités de transmission des demandes d'entraide :

« *(1) Sous réserve des dispositions spéciales prévues par des conventions prévoyant la possibilité d'une transmission directe, les demandes d'entraide sont à adresser par les autorités compétentes de l'Etat requérant au procureur général de l'Etat luxembourgeois.*

(2) Elles sont renvoyées après exécution soit par la voie officielle soit par la voie directe.

(3) Si l'Etat requérant adresse directement la demande d'entraide aux autorités judiciaires ou au ministre de la Justice luxembourgeoise, ceux-ci doivent transmettre ladite demande dans les meilleurs délais au procureur général d'Etat.

(4) Après avoir examiné la demande d'entraide sous les aspects de sa compétence, le procureur général d'Etat transmet aux autorités judiciaires pour exécution s'il estime qu'aucune raison ne s'y oppose.

[439] www.gouvernement.lu
[440] Mémorial A, 2000, p. 2201

(5) Toutefois, si l'affaire à la base de la demande d'entraide paraît grave et s'il y a urgence consistant en particulier en un risque de dépérissement de preuve, l'autorité judiciaire compétente saisie peut procéder aux devoirs d'instruction sollicités ».

La loi abandonne le principe suivant lequel le ministre de la Justice exerce son contrôle politique dans le domaine de l'entraide pour le confier au procureur général d'Etat.

Par un arrêt n° 192/06 du 4 avril 2006, la chambre du conseil de la Cour d'appel de Luxembourg a saisi la Cour constitutionnelle d'une question préjudicielle quant à la constitutionnalité des règles conférant au procureur général ce nouveau pouvoir. En particulier, la question avait été posée à l'aune du principe (non écrit), constitutionnel (?) de la séparation des pouvoirs.

Dans son arrêt du 17 novembre 2006[441], la Cour constitutionnelle luxembourgeoise a décidé qu'aucun des articles de la Constitution indiqués ne s'oppose soit isolément, soit en combinaison, à l'octroi des compétences contestées du procureur général d'Etat.

Il convient également de préciser que, dans ce contexte, les autorités luxembourgeoises ont attendu l'entrée en vigueur de la loi du 8 août 2000 avant de ratifier le Protocole additionnel à la Convention européenne d'entraide en matière pénale du 17 mars 1978[442], approuvé par la loi du 27 août 1997[443], et il semblerait que la raison en eût été de ne pas soustraire l'entraide judiciaire internationale en matière d'escroquerie fiscale au contrôle politique du ministre de la Justice.

[441] Mémorial A, 2006, n° 3784
[442] Sur ce protocole, voir Conseil de l'Europe, *Rapport explicatif sur le Protocole additionnel à la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale*, Strasbourg, éd. Conseil de l'Europe, 1978. Voir *supra* Partie II, Titre II, Chapitre I, Section 1, Paragraphe 2.
[443] Mémorial A, 1997, p. 2078

B. Le refus d'entraide internationale en matière pénale fiscale

La question se complique en matière de fiscalité, domaine particulièrement sensible dans les relations qu'entretient Luxembourg avec ses pays voisins. L'article 3 de la loi du 8 août 2000 sur l'entraide judiciaire internationale en matière pénale[444] prévoit en effet que dans certains cas, le procureur général d'Etat peut refuser l'entraide, et que l'entraide ne peut être accordée en matière fiscale.

1. Le refus de l'entraide pénale en matière fiscale

L'article 3 de la loi du 8 août 2000 dispose que :

« *L'entraide judiciaire peut être refusée par le procureur général d'Etat dans les cas suivants :*

- *si la demande d'entraide est de nature à porter atteinte à la souveraineté, à la sécurité, à l'ordre public ou à d'autres intérêts essentiels du Grand-Duché de Luxembourg ;*

- *si la demande d'entraide a trait à des infractions susceptibles d'être qualifiées par la loi luxembourgeoise soit d'infractions politiques, soit d'infractions connexes à des infractions politiques.*

Sous réserve des dispositions prévues par les conventions, toute demande d'entraide est refusée si elle a trait à des infractions en matière de taxes et d'impôts, de douane ou de change en vertu de la loi luxembourgeoise ».

Est clairement affirmé le principe en droit interne luxembourgeois selon lequel l'entraide ne peut être accordée en matière fiscale. Or cette restriction s'applique sous réserve de l'application des conventions internationales d'entraide pénale en matière fiscale.

[444] Mémorial A, 2000, p. 2201

2. Un refus toutefois subordonné aux conventions internationales contraires

Rappelons que, par la loi du 27 août 1997[445], le Luxembourg a approuvé le Protocole additionnel du 17 mars 1978 à la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale.

Pour mémoire[446] ce Protocole tend à favoriser l'entraide en matière d'impôts directs et dispose que la coopération judiciaire internationale ne saurait dorénavant être refusée pour le seul motif que la partie contractante considère qu'il s'agit d'une infraction fiscale.

Pour ce qui est de la fiscalité indirecte, l'instrument de référence est la Convention d'application de l'Accord de Schengen du 14 juin 1985, signée à Schengen le 19 juin 1990[447].

Le Grand-Duché de Luxembourg a cependant émis des réserves conventionnelles quant à l'application de l'entraide pénale fiscale, et donc à la levée du secret bancaire, restrictions qui seront traitées dans la section suivante.

Section 2 : Les exceptions à cette inopposabilité en matière fiscale

Si les Conventions internationales ont instauré, progressivement, l'obligation de coopérer en matière pénale en présence d'infractions fiscales (Paragraphe 1), le Luxembourg refuse toujours l'entraide à défaut de caractérisation d'une escroquerie fiscale telle que définie dans son droit interne (Paragraphe 2), seule cette dernière pouvant donner lieu à la levée du secret bancaire luxembourgeois.

[445] Mémorial A, 1997, p. 2078
[446] Sur ce protocole, voir Conseil de l'Europe, *Rapport explicatif sur le Protocole additionnel à la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale*, Strasbourg, éd. Conseil de l'Europe, 1978. Voir *supra* Partie II, Titre II, Chapitre I, Section 1, Paragraphe 2
[447] Voir *supra* Partie II, Titre II, Chapitre I, Section 2, Paragraphe 1

Paragraphe 1 : L'obligation de principe de coopérer en matière fiscale

Cette solution figure à l'article 1er du Protocole additionnel à la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale du 17 mars 1978[448] applicable en matière de fiscalité directe (A). Elle a été complétée par la Convention d'application des Accords de Schengen du 14 juin 1985, signée le 19 juin 1990[449] (B).

A. La nécessité du Protocole additionnel à la Convention de Strasbourg

La Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale du 20 avril 1959 (« **Convention de Strasbourg** ») [450] prévoit, à son article 2, des cas d'exclusion facultative de l'entraide. Il en va ainsi, notamment, lorsque la demande se rapporte à des infractions considérées, par la partie requise, soit comme des infractions politiques, soit comme des infractions connexes à celles-ci, soit comme des infractions fiscales.

1. La réticence originaire des Etats parties à la Convention en matière d'entraide pénale fiscale

La réticence marquée des Etats signataires de la Convention de Strasbourg à l'égard de la collaboration judiciaire en matière d'infractions fiscales fut néanmoins, rapidement perçue comme étant un frein possible à l'intégration progressive des différents Etats membres de l'actuelle Union européenne.

---

[448] Sur ce protocole, voir Conseil de l'Europe, *Rapport explicatif sur le Protocole additionnel à la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale*, Strasbourg, éd. Conseil de l'Europe, 1978. Voir *supra* Partie II, Titre II, Chapitre I, Section 1, Paragraphe 2.

[449] Depuis l'entrée en vigueur du Traité d'Amsterdam (1er mai 1999), l'acquis de Schengen a été intégré dans le cadre de l'Union européenne en vertu d'un protocole annexé au Traité sur l'Union européenne et au Traité instituant la Communauté Européenne. Voir *supra* Partie II, Titre II, Chapitre I, Section 2, Paragraphe 1.

[450] La Convention a été approuvée au Grand-Duché de Luxembourg par la loi du 21 juillet 1976, Mémorial A, 1976, p.727, voir également *supra* Titre II, Chapitre I, Section 1, Paragraphe 1.

Ainsi, dès 1970, à l'occasion d'une réunion tenue sous les auspices du Conseil de l'Europe, le désir avait été exprimé d'étendre les effets de la Convention de Strasbourg à la matière fiscale.

Une telle extension de l'entraide a été rendue possible par l'article 1er du Protocole additionnel à la Convention de Strasbourg, rédigé le 17 mars 1978[451], qui prévoit expressément que :

« *les Parties contractantes n'exerceront pas le droit prévu à l'article 2 de la Convention de refuser l'entraide au seul motif que la demande se rapporte à une infraction fiscale* »[452]. Le protocole, ratifié par la France et le Luxembourg, est entré en vigueur le 12 avril 1982.

2. Une étape importante du droit pénal fiscal international

Cette disposition marque une étape importante dans l'assimilation au droit pénal commun des délits fiscaux, traditionnellement perçus comme des infractions ne relevant que d'intérêts internes à chaque Etat et qui, par conséquent, ne justifient pas une véritable coopération internationale pour leur répression.

Cette solution n'a pas été remise en cause par la Convention européenne relative à l'entraide judiciaire en matière pénale entre les Etats membres de l'Union

[451] Conseil de l'Europe, *Rapport explicatif sur le Protocole additionnel à la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale*, Strasbourg, éd. Conseil de l'Europe, 1978. Voir *supra* Partie II, Titre II, Chapitre I, Section 1, Paragraphe 2.

[452] Ont ainsi ratifié ce texte à ce jour : l'Albanie (4 avril 2000), l'Allemagne (2 octobre 1976), l'Arménie (25 janvier 2002), l'Autriche (2 octobre 1968), l'Azerbaïdjan (4 juillet 2003), la Belgique (13 août 1975), la Bulgarie (17 juin 1994), la Croatie (7 mai 1999), Chypre (24 février 2000), le Danemark (13 septembre 1962), l'Espagne (18 août 1982), l'Estonie (28 avril 1997), la Finlande (29 janvier 1981), la France (23 mai 1967), la Géorgie (13 octobre 1999), la Grèce (23 février 1962), la Hongrie (13 juillet 1993), l'Irlande (28 novembre 1996), l'Islande (20 juin 1984), Israël (27 septembre 1967), l'Italie (23 août 1961), la Lettonie (2 juin 1997), le Lichtenstein (28 octobre 1969), la Lituanie (17 avril 1997), le Luxembourg (18 novembre 1976), la Macédoine (28 juillet 1999), Malte (3 mars 1994), la Moldavie (4 février 1998), la Norvège (14 mars 1962), les Pays-Bas (14 février 1969), la Pologne (13 mars 1986), le Portugal (27 septembre 1994), la Roumanie (17 mars 1999), le Royaume-Uni (29 août 1991), la Russie (10 décembre 1999), la Serbie-Monténégro (30 septembre 2002), la Slovaquie (15 avril 1992), la Slovénie (19 juillet 2001), la République Tchèque (15 avril 1992), la Suède (1er décembre 1968), la Suisse (20 décembre 1966), la Turquie (24 juin 1969), l'Ukraine (11 mars 1998).

européenne du 29 mai 2000[453], adoptée dans le cadre spécifique de l'Union européenne dénommée « *Troisième pilier* » prévu par le titre VI du Traité sur l'Union européenne.

Au contraire, celle-ci tend à encourager et actualiser l'entraide entre les autorités judiciaires, policières et douanières en complétant et facilitant l'application de la Convention de 1959 du Conseil de l'Europe sur l'entraide judiciaire en matière pénale et son Protocole de 1978, ou encore de la Convention d'application de l'Accord de Schengen de 1990, cette dernière présentant, de même, des incidences quant à l'entraide en présence d'infractions fiscales.

B. L'apport de l'Accord de Schengen

L'Accord de Schengen du 14 juin 1985 vise à supprimer, dans la plus large mesure du possible, les contrôles aux frontières nationales, afin de faciliter la libre circulation des personnes et des marchandises.

1. Un adjuvant à la Convention de Strasbourg

Un tel relâchement des contrôles prévu par l'Accord étant susceptible d'affecter la sécurité nationale, le titre III de la Convention d'application de l'accord de Schengen du 14 juin 1985, signée le 19 juin 1990[454], organise la coopération policière et judiciaire, tout en édictant des règles communes visant la lutte contre le terrorisme, les trafics illicites et la grande criminalité. Elle tend alors à compléter la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale du 20 avril 1959.

Après de nombreux reports, les Accords de Schengen sont finalement entrés en vigueur en France, en Allemagne, en Belgique, aux Pays-Bas, au Luxembourg, en Espagne, en Italie, au Portugal, en Grèce, en Autriche, en Finlande, en Suède et au

[453] Acte 2000-C 197/01 du Conseil, 29 mai 2000, établissant conformément à l'article 74 du Traité de l'Union européenne la Convention relative à l'entraide judiciaire en matière pénale entre les Etats membres de l'Union, *JOCE*, n°C-197 du 12 juillet, 2000, p. 3
[454] Voir *supra* Partie II, Titre II, Chapitre I, Section 2, Paragraphe 1

Danemark. L'Islande et la Suisse, qui ne sont pas membres de l'Union européenne, se sont associés à la Convention par un accord de « coopération ».

La Convention d'application des accords de Schengen présente des incidences en matière d'entraide judiciaire en présence d'infractions fiscales. Le texte comprend deux articles susceptibles d'intéresser à cette question : il s'agit des articles 50 et 51.

2. Une complémentarité en matière d'impôts indirects

L'article 50 de la Convention d'application de l'Accord de Schengen consacre ainsi l'entraide judiciaire en matière d'accises, de TVA et de douanes. Aux termes de cet article 50, alinéa 1er :

« *Les Parties Contractantes s'engagent à accorder, conformément à la Convention et au traité visé à l'article 48, l'entraide judiciaire pour les infractions aux dispositions légales et réglementaires en matière d'accises, de taxe sur la valeur ajoutée et de douane (…)* ».

La fiscalité directe n'est cependant pas visée par cette disposition, celle-ci ayant été écartée par des objections du Grand-Duché de Luxembourg lors des négociations de ce texte, par le Protocole à la Convention relative à l'entraide judiciaire en matière pénale entre les Etats membres de l'Union européenne[455].

L'article 51, quant à lui, vise la recevabilité des commissions rogatoires aux fins de perquisition et de saisie. Cette dernière est néanmoins soumise à différentes conditions.

Tout d'abord, « *le fait qui a donné lieu à la commission rogatoire est punissable selon le droit interne des deux Parties Contractantes d'une peine privative de liberté ou d'une mesure de sûreté restreignant la liberté d'un maximum d'au moins six mois, ou punissable selon le droit interne d'une des deux Parties Contractantes, d'une sanction équivalente et selon le droit interne de l'autre Partie Contractante au titre*

[455] J.O.C.E., n° C 326 du 21 novembre 2001, p.2. Ce protocole n'étant pas rentré en vigueur à ce jour (voir *infra*), l'article 50 de la Convention demeure applicable.

d'infraction aux règlements poursuivie par des autorités administratives dont la décision peut donner lieu à un recours devant une juridiction compétente notamment en matière pénale ».

L'exécution de la commission rogatoire doit, de plus, « *être compatible avec le droit de la Partie Contractante* ».

Cet article soulève, néanmoins, des incertitudes. Celui-ci peut-il s'appliquer à la coopération judiciaire en matière d'impôts directs, c'est-à-dire en présence d'escroquerie fiscale, comme de la simple fraude fiscale de droit luxembourgeois ?

L'escroquerie fiscale étant réprimée au Luxembourg d'une peine d'emprisonnement de cinq ans[456], la condition de la peine maximale d'au moins six mois se trouve ainsi remplie. Cette situation a néanmoins perdu de son intérêt aujourd'hui, ce type d'entraide étant désormais admis par le Grand-Duché de Luxembourg suite à la ratification du Protocole additionnel du 17 mars 1978 par la France et le Luxembourg, entré en vigueur au Luxembourg depuis le 27 août 1997[457].

Par ailleurs, à défaut de se trouver sanctionnée par une peine d'emprisonnement dans l'autre Etat contractant (tel le Luxembourg), il suffit, d'après les dispositions de l'article 51, que la législation de ce dernier Etat punisse le fait « *au titre d'infractions aux règlements poursuivies par les autorités administratives* ».

Or, la fraude fiscale est sanctionnée au Luxembourg par une amende pouvant aller jusqu'au quadruple des impôts éludés[458].

Faut-il dès lors en déduire que la Convention de Schengen est susceptible de fonder la coopération judiciaire dans cette dernière hypothèse ?

Relevons que la Convention d'application de l'Accord de Schengen reste muette sur la coopération judiciaire en matière d'impôts directs.

---

[456] Voir *supra* Partie I, Titre I, Chapitre I, Section 1, Paragraphe 1, A
[457] Mémorial A, 1997, p. 2078
[458] Paragraphe 396 alinéa 1er de la loi générale impôt

Dès lors, faute de précision légale, les autorités judiciaires étrangères ne sont pas admises à se fonder sur la Convention d'application de l'Accord de Schengen signée le 19 juin 1990 afin de solliciter la coopération judiciaire luxembourgeoise pour des délits de fraude ou d'escroquerie fiscale prétendument commis.

Paragraphe 2 : Une obligation exclue par le Luxembourg pour les infractions fiscales mineures

Le Grand-Duché de Luxembourg ne peut être tenu d'aller au-delà de ce que son droit interne lui permet d'obtenir afin d'assurer le contrôle de l'assiette de ses propres impôts.

Or, l'élément qui caractérise le secret bancaire luxembourgeois à l'égard d'autres pays est, principalement, l'opposabilité du principe du secret bancaire en présence de faits ne présentant pas de caractère pénal, mais simplement fiscal.

Par conséquent, en l'absence d'escroquerie fiscale au sens de son droit national (A) le Grand-Duché de Luxembourg n'admet pas l'entraide judiciaire en la matière (B).

A. Une certaine « dépénalisation » des infractions fiscales au Luxembourg

1. En matière d'impôts directs

C'est par l'intermédiaire de la loi du 27 août 1997[459] que le Luxembourg a approuvé le Protocole additionnel du 17 mars 1978 de la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale.

Cependant le Luxembourg a ratifié le Protocole le 2 octobre 2000, ce retard s'expliquant par l'élaboration tardive de la loi du 8 août 2000 sur l'entraide judiciaire

[459] Mémorial A, 1997, p. 2078

en matière pénale[460], permettant l'adoption d''une procédure d'exécution, et rendant alors possible la ratification du Protocole additionnel du 17 mars 1978. Ce texte est entré en vigueur au Luxembourg le 31 décembre 2000.

Toutefois, afin de préserver son secret bancaire, le Grand-Duché de Luxembourg a émis des réserves et des déclarations lors de la signature de ce texte, qu'il convient de citer *in extenso* :

« *I. Réserves*

1) *Conformément aux dispositions de l'article 8.2, a, le Gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg se réserve le droit de n'accepter que le Titre I du Protocole additionnel à la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale que dans la mesure où l'infraction pénale fiscale constitue une escroquerie en matière d'impôts aux termes de l'alinéa 5 du paragraphe 396 de la loi générale des impôts ou de l'alinéa 1er de l'article 29 de la loi du 28 janvier 1948 tendant à assurer la juste et exacte perception des droits d'enregistrement et de succession.*

2) *Le Gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg se réserve en outre le droit de n'accepter que le titre I qu'à la condition expresse que les résultats des investigations faites à Luxembourg et les renseignements contenus dans les documents ou dossiers transmis soient utilisés exclusivement pour instruire et juger les infractions pénales à raison desquelles l'entraide est fournie.*

II. Déclaration

1) *En ce qui concerne l'article 8, le Grand-Duché de Luxembourg considère que la Convention telle qu'étendue par le présent Protocole n'implique pas l'obligation d'accorder l'entraide judiciaire s'il est prévisible que les moyens à mettre en œuvre ne sont pas aptes à réaliser l'objectif visé à la demande*

[460] Mémorial A, 18 septembre 2000, p.2201

d'entraide ou s'ils vont au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre, ou si l'exécution est susceptible de porter atteinte à des intérêts luxembourgeois essentiels.

2) *Le Gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg déclare que les commissions rogatoires aux fins de perquisition ou de saisie reçues en application du présent Protocole et conformes à la réserve (I) ci-avant, ne sont pas soumises à la condition contenue à l'article 5 de la Convention européenne d'extradition du 13 décembre 1957* ».

Le Luxembourg a donc utilisé la faculté inscrite à l'article 8 de la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale de 1959 en exprimant une réserve, à savoir que le Titre I du Protocole additionnel de 1978 n'est accepté que dans la mesure où l'infraction constitue une escroquerie en matière d'impôts.

Cette réserve a donc pour effet de refuser l'entraide aux infractions pénales autres que l'escroquerie fiscale, à savoir les délits de fraude fiscale et de minoration non intentionnelle, ainsi que dans une moindre mesure, l'infraction d'atteinte à l'ordre fiscal[461].

Rappelons que suivant le paragraphe 396 alinéa 1er de la loi générale impôts luxembourgeoise (« **LGI** »), est puni de *fraude fiscale* « *quiconque se procure ou procure à autrui des avantages fiscaux injustifiés ou qui occasionne intentionnellement la réduction de recettes fiscales.* »

Punie d'une amende pouvant aller jusqu'au quadruple des impôts éludés (paragraphe 396 alinéa 1er LGI), la fraude fiscale recouvre non seulement la fraude consommée, mais également la tentative de fraude (paragraphe 397 alinéa 1 et 2 LGI).

Il est dès lors très clair qu'en écartant les délits de fraude fiscale, de minoration non intentionnelle d'impôt, ainsi que d'atteinte à l'ordre fiscal du champ d'application du

[461] Concernant le caractère administratif ou pénal de ces infractions fiscales, voir supra Partie I, Titre I, Chapitre II, Section 2, Paragraphe 2, B

Protocole additionnel, le gouvernement luxembourgeois a, de fait, « dépénalisé » ces autres délits pénaux fiscaux sur la scène internationale.

Par conséquent le Grand-Duché de Luxembourg ne pratique la coopération judiciaire qu'en présence de « fraude fiscale aggravée », restreignant ainsi les exceptions à l'opposabilité du secret bancaire uniquement aux cas d'escroquerie fiscale.

2. En matière d'impôts indirects

Des faits constitutifs d'escroquerie fiscale peuvent aussi être constitués en matière de fiscalité indirecte.

L'article 50 de la Convention d'application de l'Accord de Schengen du 14 juin 1985 signée à Schengen le 19 juin 1990[462] concerne la fiscalité indirecte, et consacre l'entraide judiciaire en matière d'accises, de TVA et de douane.

L'article 50 de la Convention d'application dispose que :

« *1. Les Parties Contractantes s'engagent à s'accorder, conformément à la Convention et au Traité visés à l'article 48, l'entraide judiciaire pour les infractions aux dispositions légales et réglementaires en matière d'accises, de taxe à la valeur ajoutée et de douanes.*

Par 'dispositions en matière de douanes', on entend les règles énoncées à l'article 2 de la Convention du 7 septembre 1967 entre la Belgique, la République Fédérale d'Allemagne, la France, l'Italie, le Luxembourg et les Pays-Bas concernant l'assistance mutuelle entre administrations douanières, ainsi qu'à l'article 2 du règlement du Conseil 1468/81/CEE du 19 mai 1981.

2. Les demandes basées sur la fraude aux droits d'accises ne peuvent être refusées au motif que le pays requis ne prélève pas d'accises sur les marchandises visées dans la demande.

[462] Voir *supra* Partie II, Titre II, Chapitre I, Section 2, Paragraphe 1

3. La Partie Contractante requérante ne transmettra et n'utilisera les informations ou pièces à conviction obtenues de la Partie Contractante requise pour les instructions, poursuites ou procédures autres que celles mentionnées dans la demande, sans l'assentiment préalable de la Partie Contracte requise.

4. L'entraide judiciaire prévue au présent article peut être refusée lorsque le montant présumé des droits trop peu perçus ou éludés représente une valeur n'excédant pas 25.000,- EUR, ou que la valeur présumée des marchandises exportées ou importées sans autorisation représente une valeur qui n'excède pas 100.000,- EUR, à moins que l'affaire, en raison de ses circonstances ou de la personne du prévenu, ne soit considérée comme très grave par la Partie Contractante requérante.

5. Les dispositions du présent article s'appliquent également quand l'entraide judiciaire demandée a trait aux faits passibles uniquement d'une amende pour infraction aux règlements poursuivie par des autorités administratives et lorsque la demande d'entraide judiciaire émane d'une autorité judiciaire ».

Une difficulté pourrait cependant surgir de l'application de l'article 51 déjà cité ci-avant[463]. Il n'est en effet pas clair si l'article 51 – visant les commissions rogatoires aux fins de perquisition et de saisie – ne concerne que les infractions de droit commun ou s'il vise également l'hypothèse décrite à l'article 50 cité ci-dessus.

Si tel était le cas, il y aurait, pour ce qui est de l'escroquerie fiscale, un régime d'application à double vitesse, selon que l'infraction concerne un impôt direct (impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés, impôt sur la fortune) ou indirect (TVA, droits de douanes, accises et droits d'enregistrement).

[463] Voir supra Partie II, Titre II, Chapitre II, Section I, Paragraphe 1, B, pour rappel : « *le fait qui a donné lieu à la commission rogatoire est punissable selon le droit interne des deux Parties Contractantes d'une* ***peine privative de liberté*** *ou d'une mesure de sûreté restreignant la liberté* ***d'un maximum d'au moins six mois****, ou punissable selon le droit interne d'une des deux Parties Contractantes, d'une sanction équivalente et selon le droit interne de l'autre Partie Contractante au titre d'infraction aux règlements poursuivie par des autorités administratives dont la décision peut donner lieu à un recours devant une juridiction compétente notamment en matière pénale ».*

La doctrine[464] estime qu'il convient d'appliquer – pour éviter ce régime à deux vitesses incohérent entre les impôts directs et indirects – le critère dégagé du système de la Convention de Strasbourg de 1959 telle que complétée par le Protocole additionnel de 1978 en se référant à l'exigence d'une mesure de sûreté privative d'au moins un an, conformément à l'article 2 de la Convention européenne d'extradition du 13 décembre 1957[465] (infractions dites extradables) :

« *Donneront lieu à extradition les faits punis par les lois de la Partie requérante et de la partie requise d'une peine privative de liberté ou d'une mesure de sûreté privative de liberté d'un maximum d'au moins un an, ou d'une sûreté plus sévère* ».

A défaut d'une telle solution, il aurait été curieux que les pouvoirs publics luxembourgeois se soient efforcés d'encadrer strictement l'entraide judiciaire en matière fiscale en matière d'impôts directs dans le cadre du Protocole additionnel à la Convention européenne d'entraide judiciaire pour annihiler tous leurs efforts en signant l'Accord de Schengen du 14 juin 1985.

B. L'admission de l'entraide limitée à l'escroquerie fiscale

La coopération internationale avec le Grand-Duché de Luxembourg n'existera dès lors qu'en matière d'escroquerie fiscale, telle que définie en droit interne luxembourgeois par le paragraphe 396, alinéa 5 de la loi générale impôts (« **LGI** »), telle que modifiée par la loi du 22 décembre 1993[466].

Cette solution se retrouve de façon indirecte dans la loi du 8 août 2000 sur l'entraide judiciaire en matière pénale[467], puisque, pour cette dernière, « *sous réserve des dispositions prévues par les conventions* », toute demande d'entraide est

[464] Dean SPIELMANN, Le secret bancaire et l'entraide judiciaire internationale pénale au Grand-Duché de Luxembourg, éd. Larcier, Bruxelles, 1999, p. 119
[465] Ratifiée par la loi luxembourgeoise du 21 juillet 1976, Mémorial 1976, p. 718
[466] Voir supra Partie I, Titre I, Chapitre I, Section 1, Paragraphe 1, A. Aux termes de cet alinéa : « *Si la fraude porte sur un montant significatif d'impôt et a été commise par l'emploi systématique de manœuvres frauduleuses tendant à dissimuler des faits pertinents à l'autorité ou à la persuader de faits inexacts, elle sera punie comme d'escroquerie fiscale d'un emprisonnement de un mois à cinq ans et d'une amende de cinquante mille francs à un montant représentant le décuple des impôts éludés ».*
[467] Mémorial A, 2000, p. 2201

obligatoirement refusée si elle porte sur des infractions en matière de taxes et d'impôts, de douane ou de change en vertu de la loi luxembourgeoise.

Ce renvoi permet alors de viser, en matière d'impôts directs, la Convention européenne d'entraide judicaire en matière pénale du 20 avril 1959[468] (Convention de Strasbourg), telle que modifiée par son Protocole additionnel du 17 mars 1978[469], et en matière d'impôts indirects la Convention d'application de l'Accord de Schengen du 15 juin 1985, signée le 19 juin 1990[470].

1. Le principe de la double incrimination

Néanmoins l'entraide ne sera accordée qu'à la double condition de constituer une escroquerie fiscale au sens de la loi luxembourgeoise et d'être sanctionnée par des textes similaires dans l'Etat requérant : c'est ce qu'énonce l'article 2, alinéa 1 du Protocole pour qui l'infraction doit être « *punissable selon la loi de la Partie requérante et de la Partie requise* ».

Cette condition sera présumée remplie si l'infraction est punissable selon le droit de la partie requérante et correspond à une infraction de même nature selon la loi de l'Etat requis. En ce qui concerne les opérations d'entraide entre la France et le Luxembourg, les demandes des autorités judiciaires française doivent nécessairement porter sur des agissements de fraude fiscale aggravée ou qualifiée, c'est-à-dire correspondant aux éléments constitutifs d'escroquerie fiscale en droit pénal fiscal luxembourgeois.

---

[468] La Convention a été approuvée au Grand-Duché de Luxembourg par la loi du 21 juillet 1976, Mémorial A, 1976, p.727

[469] Conseil de l'Europe, *Rapport explicatif sur le Protocole additionnel à la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale*, Strasbourg, éd. Conseil de l'Europe, 1978. Voir *supra* Partie II, Titre II, Chapitre I, Section 1, Paragraphe 2.

[470] Depuis l'entrée en vigueur du Traité d'Amsterdam (1er mai 1999), l'acquis de Schengen a été intégré dans le cadre de l'Union européenne en vertu d'un protocole annexé au Traité sur l'Union européenne et au Traité instituant la Communauté Européenne. Voir *supra* Partie II, Titre II, Chapitre I, Section 2, Paragraphe 1.

On peut dès lors soutenir que lorsque l'astuce et l'ingéniosité accompagnent la tromperie, on délaisse le terrain de la simple fraude fiscale de droit luxembourgeois pour entrer sur celui de l'escroquerie fiscale[471].

D'un point de vue matériel, c'est la gravité de la faute du contribuable qui permettra ou non l'entraide pénale. Le degré d'ingéniosité commandera la qualification juridique : une faible ingéniosité (ou son absence) ramènera à la simple fraude fiscale non susceptible d'entraide ; une ingéniosité élevée érigera l'infraction en escroquerie fiscale.

Encore faut-il que l'infraction soit commise par « *l'emploi systématique de manœuvres frauduleuses* »[472], ce qui laisse évidement une liberté d'appréciation importante à l'autorité en charge de donner suite ou non à la demande de l'Etat requis, à savoir le Procureur général d'Etat au Luxembourg[473]. Le procureur général d'Etat luxembourgeois se voit ainsi être investi d'une véritable mission de contrôle dans l'opportunité des poursuites, eu égard à la qualification juridique des faits qu'il opèrera selon le degré d'ingéniosité utilisé, et la récurrence des manœuvres frauduleuses du contribuable.

Par conséquent, si un contribuable français émet des fausses factures à partir de sa société holding luxembourgeoise, ou dépose des comptes annuels délibérément inexacts de façon répétée, le procureur d'Etat du Luxembourg, sur requête des autorités judiciaires françaises compétentes, pourrait qualifier ces faits d'escroquerie fiscale – selon son appréciation du degré d'ingéniosité et des montants fraudés – permettant potentiellement l'entraide pénale internationale, et dérogeant ainsi au secret bancaire luxembourgeois.

---

[471] Voir supra Partie I, Titre I, Chapitre I, Section 1, Paragraphe 1, A, pour rappel : « *Si la fraude porte sur un montant significatif d'impôt et a été commise par l'emploi systématique de manœuvres frauduleuses tendant à dissimuler des faits pertinents à l'autorité ou à la persuader de faits inexacts, elle sera punie comme d'escroquerie fiscale d'un emprisonnement de un mois à cinq ans et d'une amende de cinquante mille francs à un montant représentant le décuple des impôts éludés* ».
[472] *Ibidem*
[473] Article 2, alinéa 1er de la loi du 8 août 2000 sur l'entraide judiciaire internationale en matière pénale, voir *supra* Partie II, Titre II, Section 1, Paragraphe 2, A.

2. L'absence de réaction des gouvernements aux sommets du G20 de Londres et Pittsburgh en matière pénale fiscale

Il en va toutefois différemment pour le contribuable français qui aurait intentionnellement omis de déclarer un compte bancaire au Grand-Duché de Luxembourg. Il nous semble que des non-résidents luxembourgeois qui placent des sommes d'argent auprès d'établissements bancaires luxembourgeois, et dont les revenus ne sont pas déclarés dans leur pays de résidence, ne commettent pas une escroquerie fiscale.

Bien que la soustraction frauduleuse à l'impôt ne soit pas discutée d'un point de vue pénal français, elle ne nous semble pas constituer une escroquerie fiscale du fait qu'aucune ingéniosité particulière n'a été mise en place pour recourir au cadre juridique luxembourgeois, afin de fuir l'impôt français. Il ne s'agit ici que d'une simple fraude fiscale en droit luxembourgeois, pour laquelle aucune entraide judiciaire ne peut être accordée en l'état des textes applicables en la matière.

Dans un contexte où les sommets du G20 de Londres et de Pittsburgh ont forcé la majorité des pays situés en liste « grise » des paradis fiscaux à renégocier leurs conventions fiscales internationales de lutte contre la double imposition (dont le Luxembourg), aucune mesure n'a été prise pour renforcer la coopération judiciaire internationale en matière de fraude fiscale.

Dans son allocution adressée aux dirigeants du G20 à Pittsburgh en septembre 2009[474], le Secrétaire général de l'OCDE, Angel Gurría, avait souligné que, depuis le sommet de Londres d'avril 2009, des mesures sans précédent avaient été prises pour appliquer les normes de transparence et d'échanges de renseignements en matière fiscale, initiées par l'OCDE et désormais acceptées partout dans le monde : plus de 90 accords d'échanges de renseignements fiscaux ont été conclus, et plus de 60 traités fiscaux ont été négociés ou renégociés pour inclure ces normes, depuis le sommet de Londres.

[474] www.observateurocde.org/news

L'absence de mesures pénales fiscales aux sommets du G20 peut certainement trouver une justification dans le fait que les Etats entendent combattre l'évasion et la fraude fiscale principalement avec l'entraide administrative, sur base d'un échange d'informations entre administrations fiscales, notamment grâce à la mise en conformité avec l'article 26.5. de la convention modèle OCDE[475] en application duquel le secret bancaire ne peut être opposé à l'administration fiscale de l'Etat requérant dans le cadre de l'échange administratif de renseignements fiscaux.

La convention fiscale franco-luxembourgeoise tendant à éviter les doubles impositions signée à Paris le 1er avril 1958 telle que modifiée par un troisième avenant signé à Luxembourg le 4 juin 2009[476] prévoit ainsi en son article 22 un échange d'informations fiscales conforme au modèle standard de l'OCDE, de sorte

---

[475] Article 26 de la Convention modèle OCDE relatif à l'échange de renseignements :
« *1. Les autorités compétentes des États contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des États contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elles prévoient n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les articles 1 et 2.*

2. Les renseignements reçus en vertu du paragraphe 1 par un État contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet État et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés au paragraphe 1, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts, ou par le contrôle de ce qui précède. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements.

3. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un État contractant l'obligation :
a) de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celle de l'autre État contractant ;
b) de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre État contractant ;
c) de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public.

4. Si des renseignements sont demandés par un État contractant conformément à cet article, l'autre État contractant utilise les pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements demandés, même s'il n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales. L'obligation qui figure dans la phrase précédente est soumise aux limitations prévues au paragraphe 3 sauf si ces limitations sont susceptibles d'empêcher un État contractant de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux ci ne présentent pas d'intérêt pour lui dans le cadre national.

5. En aucun cas les dispositions du paragraphe 3 ne peuvent être interprétées comme permettant à un État contractant de refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux ci sont détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne. »

[476] www.minefi.gouv.fr

que l'Etat Français n'aura dès lors plus besoin de faire strictement appel à l'entraide pénale internationale pour obtenir la levée du secret bancaire luxembourgeois.

Ainsi le contribuable français qui, ayant omis de déclarer les intérêts de son compte bancaire luxembourgeois, commettrait une fraude fiscale selon la qualification pénale de droit français, et pour laquelle l'administration fiscale française pourrait s'adresser directement à l'administration fiscale luxembourgeoise en obtention des renseignements fiscaux requis, sur base de l'article 22 précité.

A ce jour le Luxembourg n'a toutefois pas pris les mesures législatives et réglementaires nécessaires pour mettre sa législation interne en conformité avec ses engagements internationaux au regard de la levée du secret bancaire en matière d'assistance administrative entre Etats.

Relevons toutefois que le gouvernement luxembourgeois avait d'ores et déjà annoncé le 13 mars 2009[477] que les demandes d'échange d'information envoyées aux autorités luxembourgeoises à des fins d'investigation générales dites de 'pêche'[478], sollicitées même en l'absence d'un soupçon un tant soit peu fondé qu'une infraction a été commise, seront renvoyées à leurs expéditeurs.

Le gouvernement luxembourgeois a ainsi souhaité restreindre l'échange d'informations « *dans des cas spécifiques, avec des preuves concrètes et à condition qu'une procédure nationale ait déjà été lancée dans le pays d'origine.* »[479]

Cette politique luxembourgeoise correspond en réalité à une approche déjà pratiquée douze années plus tôt en matière fiscale à l'occasion de la ratification du Protocole additionnel à la Convention européenne judiciaire en matière pénale du 17 mars 1978[480].

[477] http://www.europaforum.public.lu/fr/actualites/2009/03/secret-bancaire-frieden-cdp-090313/index.html
[478] « *fishing expeditions* »
[479] *Ibidem*
[480] Voir *supra*, Partie II, Titre II, Chapitre I, Section I, Paragraphe 2, B.

Serait-ce la fin programmée du secret bancaire luxembourgeois à l'horizon 2012-2015 ? Cette hypothèse ne peut clairement pas être écartée. Elle doit toutefois être mise en perspective avec l'industrie luxembourgeoise des fonds d'investissements.

Fin décembre 2009, le nombre d'organismes de placement collectif (« **OPC** ») et de fonds d'investissement spécialisés (« **FIS** ») s'élevait en effet à 3.463, représentant un patrimoine global net des OPC et des FIS de 1.840,993 milliards EUR (contre 1.788,910 milliards EUR au 30 novembre 2009, soit une augmentation de 2,91% sur un mois). Considéré sur la période des douze mois de l'année 2009, le volume des actifs nets des OPC et FIS luxembourgeois soumis au contrôle de la Commission de Surveillance du Secteur Financier a été en augmentation de 18,04%[481].

Avec plus de 1.800 milliards EUR d'actifs sous gestion, le Luxembourg a ainsi une part de marché de 23,8% sur le marché européen des fonds d'investissement[482]. Il est à ce jour le premier centre européen de fonds d'investissement en terme d'actifs sous gestion, et le deuxième centre mondial derrière les Etats-Unis[483]. De quoi permettre au Grand-Duché d'assumer avec une relative sérénité la prévisible fin du secret bancaire luxembourgeois.

[481] www.alfi.lu
[482] *Ibidem*
[483] *Ibidem*

CONCLUSION

L'étude des délits pénaux fiscaux en droits français, luxembourgeois et internationaux met en évidence les différences de conception entre la France et le Luxembourg en matière de fraude et d'escroquerie fiscales, tant sur les éléments constitutifs des infractions dans chaque Etat, que sur les modalités de poursuite dans le cadre de l'entraide judiciaire pénale internationale.

Si l'escroquerie fiscale a été définie et conçue par le législateur luxembourgeois comme un délit fiscal d'une gravité caractérisée, force est de constater que le secret bancaire luxembourgeois est devenu inopposable dans le cadre de l'entraide judiciaire pénale internationale en matière fiscale par la ratification du Protocole additionnel à la Convention européenne d'entraide en matière pénale du 17 mars 1978[484], élargissant ainsi l'entraide judiciaire aux délits fiscaux.

Ce Protocole additionnel[485], transposé en droit interne luxembourgeois par la loi du 27 août 1997[486], permet ainsi au Grand-Duché de limiter l'entraide judiciaire pénale fiscale aux seuls cas d'escroquerie fiscale, selon la conception de droit interne luxembourgeois.

La question de la qualification du délit d'escroquerie fiscale reste délicate pour deux raisons.
La première concerne l'élément matériel requis [487] : l'escroquerie fiscale doit en effet avoir été commise par « *l'emploi systématique de manœuvres frauduleuses* » et

[484] Protocole additionnel à la Convention européenne d'entraide en matière pénale, ouvert à la signature, à Strasbourg le 17 mars 1978
[485] Article 8.2 a) du Protocole additionnel à la Convention européenne d'entraide en matière pénale, ouvert à la signature, à Strasbourg le 17 mars 1978
[486] Loi du 27 août 1997 portant approbation du Protocole additionnel à la Convention européenne d'entraide en matière pénale, ouvert à la signature, à Strasbourg le 17 mars 1978, Mémorial A, 1997, p.2078
[487] L'alinéa 5 du paragraphe 396 de la Loi Générale Impôt (« **LGI** ») du 21 mai 1931 en matière d'impôts dispose que l'escroquerie fiscale doit avoir été commise par « *l'emploi systématique de manœuvres frauduleuses* » et porter sur des « *montants significatifs* ».

porter sur des « *montants significatifs* », concepts aux contours incertains, sources d'une insécurité juridique certaine pour les contribuables.

Le deuxième point d'interrogation porte sur l'entité en charge de l'appréciation du délit d'escroquerie fiscale dans le cadre d'une demande d'entraide pénale internationale. Le Procureur général d'Etat, nommé par le Grand-Duc, se voit ainsi être investi d'une véritable mission de contrôle politique sur l'opportunité d'une demande d'entraide pénale en matière fiscale. La question du statut du Procureur général d'Etat pourrait ainsi être reconsidérée afin d'éviter toute polémique sur un éventuel contrôle du pouvoir politique sur le pouvoir judiciaire.

Dans un contexte international où les sommets du G20 de Londres du 2 avril 2009 et de Pittsburgh des 24 et 25 septembre 2009 avaient forcé la majorité des pays situés en « liste grise » des paradis fiscaux à renégocier leurs conventions fiscales internationales de lutte contre la double imposition, force est de constater qu'aucune mesure n'a été prévue à ce jour pour renforcer la coopération judiciaire internationale en matière de fraude et d'escroquerie fiscales.

* *
*

REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES

I. TABLE DES SIGLES ET ABBREVIATIONS

ABBL	Association des banques et de banquiers, Luxembourg
ACD	Administration des Contributions Directes
AED	Administration de l'Enregistrement et des Domaines
ALENA	Accord de libre-échange nord-américain
Approx.	approximativement
AN	Assemblée Nationale
AO	*Abgabenordnung* (Loi générale impôt)
Bull. crim.	Bulletin criminel de la Cour de cassation
cf.	confère
CA	Cour d'appel
Cass. com.	Chambre commerciale de la Cour de cassation
Cass. crim.	Chambre criminelle de la Cour de cassation
CGI	Code général des impôts
CE	Conseil d'Etat
CEDH	Cour Européenne des Droits de l'Homme
Com.	Commentaire
COM	Communication de la Commission au Conseil de l'UE
Comp.	comparé
CSJ	Cour Supérieur de Justice
D.	Recueil Dalloz
DGI	Direction Générale des Impôts
DIRCOFI	Directions Interrégionales du Contrôle Fiscal

DVNI	Direction des Vérifications Nationales et Internationales
Doc.	document
Doc. Adm.	Doctrine administrative
Doc. parl.	Document parlementaire
DSF	Direction des Services Fiscaux
ECOFIN	Conseil des Affaires Economiques et Financières
Ed.	éditions
EUR	Euro
FIS	fonds d'investissement spécialisé
Gaz. Pal.	Gazette du Palais
G7	Groupe des 7
G20	Groupe des 20
IFA	*International Fiscal Association*
IRS	*Internal Revenue Service*
Incl.	Inclus
IS	Impôt sur les sociétés
J.O.	Journal Officiel
J.O.C.E.	Journal Officiel des Communautés Européennes
JCP	Jurisclasseur périodique
Kg	kilogrammes
LAF	Loi d'adaptation fiscale
L.G.D.J.	Librairie générale de droit et de jurisprudence
LGI	Loi générale impôts
LIR	Loi impôt sur le revenu
Loc. cit	*loco citato*

LPF	Livre des procédures fiscales
LUF	francs luxembourgeois
n°	numéro
p.	page
Pr.	Professeur
QE	Questions de l'Assemblée Nationale
RJF	Revue de jurisprudence fiscale
OCDE	Organisation de Coopération et de Développement Economique
OPC	organisme de placement collectif
PIB	Produit intérieur brut
PME	Petites et moyennes entreprises
PUF	Presses Universitaires de France
Rev.crit. DIP	Revue critique de droit international privé
RJF	Revue de jurisprudence fiscale
RSC	Revue de science criminelle et de droit pénal comparé
S.A.R.	Son Altesse Royale
SOPARFI	Société de participation financière
STATEC	Service Central de la Statistique et des Études Économiques
T.	tome
TA Lux.	Tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
UMP	Union pour un mouvement populaire
UE	Union Européenne
V.	voir
Vol.	volume

II. OUVRAGES, THESES ET RAPPORTS

- ADDA (Y.), Thèse de doctorat : *L'évasion fiscale internationale dans les pays de l'Union européenne*, Université Panthéon-Assas (Paris II), 2002,

- AGRON (L.), Thèse de doctorat : *Histoire du vocabulaire fiscal*, Université Panthéon-Assas (Paris II), 2002,

- ARDANT (G.), *Histoire de l'impôt*, tome 1, Fayard, 1971,

- BIENVENU (J-J.) et LAMBERT (T.), *Droit fiscal*, 2ème édition, PUF, collection Droit fondamental, 1997,

- BRARD (J-P.), *Fraude et évasion fiscales : une intolérable atteinte à l'impôt citoyen*, Rapport d'information n°1105, déposé à l'Assemblée Nationale le 8 septembre 1999,

- BRARD (J-P.), *La lutte contre la fraude et l'évasion fiscales : retrouver l'égalité devant l'impôt,* Rapport d'information n°1802, déposé à l'Assemblée Nationale le 6 octobre 1998,

- Code fiscal luxembourgeois, volume 1, éditions Saint-Paul,

- CHAMBOST (A.), *Guide Chambost des paradis fiscaux*, 8ème édition, Favre, 2005,

- CASTAGNEDE (B.), *Précis de fiscalité internationale*, PUF collection fiscalité, 2002,

- CONSTANT (J.), *Manuel de droit pénal général*, 7ème édition, Tome 2, Bruxelles 1960, p. 423,

- COZIAN (M.), *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, (5éme édition, LITEC, 2005,

- DI MALTA (P.), *Droit pénal fiscal*, PUF, Paris 1992,

- GEST (G.) et TIXIER (G.), *Droit fiscal international*, PUF, 2ème édition, 1990,

- International fiscal association (IFA), *Evasion fiscale/fraude fiscale*, Les cahiers de droit fiscal international, Congrès international de Venise : 1983, volume LXVIII a,

- International Tax Center, *Materials on International and EC tax laws*, vol.1, 7ème édition, éditions ITC Leiden, 2007,

- GOUTHIERE (B.), *Les holdings, guide juridique et fiscal*, éditions Francis Lefèbvre, 2007,

- GOUTHIERE (B.), *Les impôts dans les affaires internationales*, 5ème édition, éditions Francis Lefèbvre, 2001,

- HUET (A.) et KOERING-JOULIN (R.), *Droit pénal international*, Thémis droit, PUF, 2005,

- JEANDIDIER (W.), *Droit pénal des affaires*, 6ème édition, Dalloz 2005,

- KRECKE (J.), *Rapport sur la fraude fiscale au Luxembourg*, 16 avril 1997,

- *Mémento fiscal Francis Lefebvre*, Fiscal, éditions Francis Lefebvre, 2008,

- MARGAIRAZ (A.), *La fraude fiscale et ses succédanés*, Thèse, Lausanne, 1970,

- MARTINEZ (J-C.), *La fraude fiscale*, collection Que-sais-je ? PUF, Deuxième édition, 1987,

- MARTINEZ (J-C.) et DI MALTA (P.), *Droit fiscal contemporain* – Tome 1, Litec, Paris, 1986,

- MONNET (J.), *Mémoires*, Fayard, 1976,

- LAMORLETTE (A.), *Guide critique et sélectif des paradis fiscaux*, 5ème édition, Maxima, 2008,

- LASSERRE CAPDEVILLE (J.), Thèse de doctorat : *Le secret bancaire, étude de droit comparé (France, Suissse, Luxembourg)*, Presses Universitaires d'Aix-Marseille, 2006,

- OCDE, *Fraude et évasion fiscales*, Paris, 1980,

- OCDE, *L'évasion et la fraude fiscales internationales, Quatre études*, Questions de fiscalité internationale, n°1, Paris, 1987,

- OCDE, *Rapport bancaire de l'OCDE du 24 mars 2000*, publications OCDE, 2000,

- OCDE, *Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales : rapport d'étape 2003*, publications OCDE, 2003,

- OCDE, *Rapport de la Direction des affaires financières et des entreprises, Luxembourg : phase 2, 28 mai 2004*, publications OCDE, 2004,

- OCDE, *Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales : rapport d'étape 2007*, publications OCDE, 2007,

- ONU, Département des affaires économiques et sociales, *Coopération internationale en matière fiscale*, 8ème édition, 1999,

- OWENS (J.), *« Combattre les pratiques fiscales dommageables »*, article paru dans la revue de l'OCDE « l'Observateur », n°215, j anvier 2005, p.14,

- Rapport annuel du Conseil des prélèvements obligatoires, *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, 2007,

- SCHAFFNER (J.), *Droit fiscal international*, 2ème édition, Promoculture, 2005,

- SIEMENS (E.), *Offshore company law*, Academy and Finance, Genève, 2009,

- SPIELMANN (D.), *Le secret bancaire et l'entraide judiciaire pénale internationale au Grand-Duché de Luxembourg*, éditions Larcier S.A., 2007,

- SPIELMANN (D.) et SPIELMANN (A.), *Droit pénal général luxembourgeois*, éditions Bruylant, 2004,

- STASIAK (F.), *Droit pénal des affaires*, L.G.D.J., 2005,

- STEICHEN (A.), *Manuel de droit fiscal général*, Tome 1, Les cours de l'Université du Luxembourg - 4e éd., Ed. Saint-Paul, 2006,

- VAN HASSEL (F.), Thèse de doctorat : *L'utilisation des sociétés étrangères à des fins d'évasion ou de fraude fiscale*, Université Panthéon-Assas (Paris II), 1998,

- WINANDY (J-P.), *Les impôts sur le revenu et la fortune*, 4ème édition, Promoculture, 2002.

III. DOCUMENTS ET TEXTES OFFICIELS

- Acte 2000-C 197/01 du Conseil européen, 29 mai 2000, établissant conformément à l'article 74 du Traité de l'Union européenne la Convention relative à l'entraide judiciaire en matière pénale entre les Etats membres de l'Union, JOCE, n°C-197 du 12 juillet 2000, p. 3,

- Code fiscal luxembourgeois, volume 1, éditions Saint-Paul, mis à jour au 1er janvier 2010,

- Code général des impôts, éditions LITEC 2010,

- Code d'instruction criminelle, éditions Saint-Paul, mis à jour au 1er janvier 2010,

- Code pénal, éditions Dalloz 2010,

- Code de procédure pénale, édition Dalloz 2010,

- Communication de la Commission au Conseil du 1er octobre 1997 : COM (97) 495 final, Vers une coordination fiscale dans l'Union européenne, Office des publications officielles des Communautés Européennes, Luxembourg, n° de catalogue : CB-CO-97-513-FR-C,

- Communication de la Commission au Conseil du 31 mai 2006, COM (2006) 254 final, Communication sur la nécessité de développer une stratégie coordonnée en vue d'améliorer la lutte contre la fraude fiscale, Office des publications officielles des Communautés Européennes, Luxembourg, n° de catalogue : CB-CO-2006-387-FR-C,

- Conclusions du Conseil ECOFIN du 1er décembre 1997 en matière de politique fiscale ; JOCE n°C02 du 6 janvier 1998, p.1,

- Conclusions du Conseil ECOFIN du 9 mars 1998 concernant la création d'un groupe de travail « Code de conduite » (fiscalité des entreprises) ; JOCE n°C 99 du 1er avril 1998, p.1,

- Conclusions du Conseil ECOFIN du 25 mai 1999, 2181ème session ; Communication à la presse n° : 165-8440/99, www.eur opa.eu,

- Conclusions du Conseil ECOFIN des 26 et 27 novembre 2000 sur la proposition de directive sur la fiscalité de l'épargne, Communication à la presse n°13861/00, www.europa.eu,

- Conclusions du Conseil ECOFIN de Luxembourg du 5 juin 2001, www.europa.eu,

- Conseil de l'Europe, Rapport explicatif sur la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale, Strasbourg, éd. Conseil de l'Europe, 1969, p.8,

- Conseil de l'Europe, Rapport explicatif sur la Convention européenne d'extradition, Strasbourg, éd. Conseil de l'Europe, 1969,

- Convention entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune du 1er avril 1958, www.ibdf.org,

- Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale, conclue à Strasbourg le 20 avril 1959, www.conventions.coe.int,

- Convention européenne d'extradition, conclue à Paris le 13 décembre 1957, www. convetions.coe.int,

- Directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, JO n°L 157 du 26.06.2003, p. 38,

- Internal Revenue Service, IRS Strategic plan 2005-2009, 2004,

- Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, mise à jour au 15 juillet 2005, www.oecd.org,

- Livre des procédures fiscales, éditions LITEC, 2010,

- Loi luxembourgeoise du 5 avril 1993 relative au secteur financier,
- Loi luxembourgeoise du 22 décembre 1993 sur l'escroquerie en matière d'impôts,
- Loi luxembourgeoise du 8 août 2000 sur l'entraide judiciaire internationale en matière pénale,
- Projet de loi n°3478 sur l'escroquerie en matière d'impôts (Luxembourg), p.1,
- Protocole additionnel à la Convention européenne d'entraide en matière pénale, ouvert à la signature, à Strasbourg le 17 mars 1978, www. conventions.coe.int,
- Traité d'entraide conclu entre le Grand-Duché de Luxembourg conclu avec l'Australie en date du 24 octobre 1988, approuvé par la loi du 10 janvier 1994 (Mémorial A, 1994, p. 79).

IV. ARRETS ET JUGEMENTS

- CA Luxembourg, 8 mai 1989, n°40/89 (non publié),
- CA Luxembourg (9 février 1990), n°15/90 (non publ ié),
- CA Luxembourg 8 mai 1999, n°40/89 (non publié),
- CA Luxembourg 13 mars 2002, n°25356 (non publié),
- CA Luxembourg 2 avril 2003, n°26050 (non publié),
- Cass. com., 22 mars 2002, *Droit fiscal* 2002, n°9,
- Cass. crim., 5 juillet 1956, *Bull. crim.* n°515,
- Cass. crim., 3 décembre 1958, *Bull. crim.*, n°712,
- Cass. crim., 28 janvier 1959, *Bull. crim*. n°72,
- Cass. crim., 6 juin 1966, *Bull. crim.* n°174,
- Cass. crim., 9 mars 1972, *JCP* 1973, II, 17434,
- Cass. crim 11 octobre 1972, *Bull. crim*. n°281,
- Cass. crim., 4 avril 1973, *Bull. crim*. n°173, p. 416,
- Cass. crim., 20 mars 1974, *Bull. crim*. n°118, p. 308,
- Cass. crim. 17 décembre 1974, *Bull. crim.* n°371,
- Cass. crim., 21 janvier 1975, *Bull. crim*. n°60,
- Cass. crim., 22 avril 1975, *Bull. crim*. n°103,
- Cass. crim., 6 juin 1977, *Bull. crim.* n°132 *,* p.46,
- Cass. crim., 27 février 1978, *Droit fiscal,* 1978, n°42,
- Cass. crim. 23 mars 1978, *Dalloz* 1979, 319,

- Cass. crim,, 25 mai 1978, *Bull. crim.* n°166,
- Cass. crim., 30 octobre 1978, *Bull. crim.* n°290, p.749,
- Cass. crim., 27 février 1979, *Bull. crim*. n°86,
- Cass. crim., 12 mars 1979, *Bull. crim*. n°102,
- Cass. crim., 5 juin 1979, *Bull. crim*, 191, p. 529,
- Cass. crim., 1er octobre 1979, *Bull. crim.* n°264, p.216,
- Cass. crim., 18 décembre 1979, *Bull. crim*. n°369,
- Cass. crim. 8 décembre 1980, *Dalloz* 1981, p.189,
- Cass. crim., 2 février 1981, *Bull. crim.* n°43, p. 125,
- Cass. crim., 11 octobre 1982, *Bull. crim.* n°573,
- Cass. crim., 19 mai 1983, *Bull. crim.* n°150,
- Cass. crim., 30 mai 1983, *Bull. crim*. n°161,
- Cass. crim. 3 novembre 1983, *Bull. crim.* n°277,
- Cass. crim., 22 mai 1984, *Bull. crim*. n°187,
- Cass. crim., 1er octobre 1984, *Bull. crim.* n°452, p.357,
- Cass. crim., 24 juin 1985, *Droit fiscal.* 1986, n°24,
- Cass. crim,, 22 février 1996, *Bull. crim.* n°89,
- Cass. crim., 13 octobre 1986, *Bull. crim*. n°281,
- Cass. crim., 24 novembre 1986, *Bull. crim*. n°352,
- Cass. crim., 22 décembre 1986, *Bull. crim*. n°382,
- Cass. crim., 6 avril 1987, *Bull. crim*. n°157,

- Cass. crim., 19 octobre 1987, *Bull. crim.* n°153 ,
- Cass. crim., 29 juin 1987, *Bull. crim*. n°269,
- Cass. crim., 3 octobre 1988, *Droit fiscal,* 1989, n°8,
- Cass. crim., 20 février 1990, *D.* 1990, n°395,
- Cass. crim., 8 août 1990, *Droit fiscal* 1990 n°50,
- Cass. crim., 25 février 1992, *Bull. crim.* n°83,
- Cass. crim., 22 février 1993, Bull. crim. n°83,
- Cass. crim., 10 janvier 1994, RJF 7/95, n°912,
- Cass. crim., 26 octobre 1995, Bull. crim. n°326,
- Cass crim., 28 novembre 1996, *Bull. crim.* n°437,
- Cass. crim., 5 décembre 1996, *Bull. crim*. n°452,
- Cass. crim., 8 novembre 1998, Bull. crim. n°381,
- Cass. crim., 19 février 1998, *Bull. crim*. n°73,
- Cass. crim., 2 juillet 1998, *Bull. crim.* n°213,
- Cass. crim, 30 juin 1999, *Bull. crim.* n°170,
- Cass. crim., 18 septembre 2002, *Bull. crim.* n°168,
- CE, 7 novembre 1979, requête n°6188, *Droit fiscal*, 1979, n°52,
- CE, 19 janvier 1983, n°3, p.190,
- CE, 9 février 1983, requête n°30505, *Droit fiscal*, 1983, n°22,
- CE, 10 juin 1983, requête n°25645, *Droit fiscal*, 1983,
- CE, 27 juin 1984, *Droit fiscal* 1985, n°22-23,
- CE, 1er juillet 1987, *RJF* 1987, n°10, p. 527,

- CE, 29 juin 1988, requête n°50885, *Droit fiscal*, 1989, n°7,
- CE 15 octobre 1995, *Droit fiscal* 1996, n°18-19,
- CEDH 14 septembre 1999, RJF 3/00, n°443,
- Cour constitutionnelle (Luxembourg), arrêt n°12/02, 22 mars 2002,
- TA Luxembourg, 9 juillet 1991, n°1357/91 (non publié),
- TA Luxembourg, 29 avril 1993, n°698/93 (non publié),
- TA Luxembourg, 5 décembre 1995, n°2472/95 (non publié),
- TA Luxembourg, 24 janvier 1996, *Bull. Droit et Banque*, n°25, octobre 1996, p.64,
- TA Luxembourg (correc), 8 juin 2000, *Bull. Droit et Banque*, n°31, p.20,
- TA Luxembourg (correc), 31 juillet 2001, *Bull. Droit et Banque*, n°32, p.21,
- Tribunal des conflits, 19 décembre 1988, Droit fiscal, 1989, n°11.

V. ARTICLES ET NOTES DE JURISPRUDENCE

- « *Coup de projecteur sur la législation financière* », Paperjam, février 2002,
- « *Fin du secret bancaire entre Paris et Luxembourg* », lefigaro.fr, 4 juin 2009,
- « *Le Luxembourg en ressortira renforcé* », Luxembourg Wort du 5 juin 2009, p.3,
- « *Levée du secret bancaire : quelles conséquences pour les épargnants ?* », lesechos.fr, 5 juin 2009,
- « *Secret bancaire : Suisse, Autriche et Luxembourg lâchent du lest* », latribune.fr, 13 mars 2009,
- BOLKENSTEIN (F.), « *Taxation and competition: the realization of the internal market* », European Taxation, septembre 2000, vol. 40, n°9 , p. 401,
- BORRICAUD (J-P.), La notion de fraude fiscale, JCP 1982, ed. CI, 13.856,
- BIEVER (R.), Le Luxembourg et la coopération judiciaire internationale en matière pénale, Luxembourg Wort, 24 avril 1997, p.4,
- FLORE (D.), La poursuite des infractions transnationales dans le domaine du droit financier et boursier, RDP, 1998, p. 144,
- KAUFMANN (J.), « *Le secret bancaire en droit luxembourgeois, aspects actuels et perspectives* », Droit bancaire et financier au Luxembourg, AJLB, éditions Larcier 1994, p. 525,
- LORANG (A.), « *La place financière luxembourgeoise à l'épreuve de l'harmonisation fiscale européenne* », Droit et Patrimoine n°91, mars 2001, p. 24,
- PLAGNET (B.), L'abus des traités : pratique française par B. PLAGNET, Droit fiscal international 1986, Cahier de droit fiscal international vol. LX VIII a 1983,
- SAINT-AMANS (P.), « *Il devient risqué de se cacher dans un paradis fiscal* », lemonde.fr, 15 août 1999,

- SEREBRIAKOFF (A.), « *Le caractère d'ordre public du secret bancaire : conviction ou réalité ?* », Droit bancaire et financier au Luxembourg, Recueil de doctrine, éditions Larcier 2004, vol 1, p. 283,

- SPIELMANN (D.), « *De l'obligation du banquier d'informer son client en cas d'exécution d'une mesure d'instruction en matière pénale* », Droit bancaire et financier au Luxembourg, Recueil de doctrine, éditions Larcier 2004, vol 1, p. 327,

- STEICHEN (A.), La responsabilité du banquier pour assistance à l'escroquerie fiscale de ses clients, Annales du droit luxembourgeois 1996, vol.6, p.133.

VI. SITES WEB

- www.conventions.coe.int,
- www.chd.lu,
- www.ccomptes.fr,
- www.eur-lex.europa.eu,
- www.fonction-publique.gouv.fr,
- www.gouvernement.lu,
- www.legifrance.gouv.fr,
- www.lefigaro.fr,
- www.legilux.lu,
- www.lemonde.fr,
- www.londonsummit.gov.uk,
- www.ocde.org.

ANNEXES

I. Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale, conclue à Strasbourg le 20 avril 1959

« ***Préambule***

Les gouvernements signataires, membres du Conseil de l'Europe,

Considérant que le but du Conseil de l'Europe est de réaliser une union plus étroite entre ses membres;

Convaincus que l'adoption de règles communes dans le domaine de l'entraide judiciaire en matière pénale est de nature à atteindre cet objectif;

Considérant que l'entraide judiciaire est une matière connexe à celle de l'extradition qui a déjà fait l'objet d'une convention en date du 13 décembre 1957,

Sont convenus de ce qui suit :

Titre I - Dispositions générales

Article 1

1 Les Parties contractantes s'engagent à s'accorder mutuellement, selon les dispositions de la présente convention, l'aide judiciaire la plus large possible dans toute procédure visant des infractions dont la répression est, au moment où l'entraide est demandée, de la compétence des autorités judiciaires de la partie requérante.

2 La présente convention ne s'applique ni à l'exécution des décisions d'arrestation et des condamnations ni aux infractions militaires qui ne constituent pas des infractions de droit commun.

Article 2

L'entraide judiciaire pourra être refusée :

a. si la demande se rapporte à des infractions considérées par la partie requise soit comme des infractions politiques, soit comme des infractions connexes à des infractions politiques, soit comme des infractions fiscales;

b. si la partie requise estime que l'exécution de la demande est de nature à porter atteinte à la souveraineté, à la sécurité, à l'ordre public ou à d'autres intérêts essentiels de son pays.

Titre II - Commissions rogatoires

Article 3

1. La partie requise fera exécuter, dans les formes prévues par sa législation, les commissions rogatoires relatives à une affaire pénale qui lui seront adressées par les autorités judiciaires de la partie requérante et qui ont pour objet d'accomplir des actes d'instruction ou de communiquer des pièces à conviction, des dossiers ou des documents.

2. Si la partie requérante désire que les témoins ou les experts déposent sous serment, elle en fera expressément la demande et la partie requise y donnera suite si la loi de son pays ne s'y oppose pas.

3. La partie requise pourra ne transmettre que des copies ou photocopies certifiées conformes des dossiers ou documents demandés. Toutefois, si la partie requérante demande expressément la communication des originaux, il sera donné suite à cette demande dans toute la mesure du possible.

Article 4

Si la partie requérante le demande expressément, la partie requise l'informera de la date et du lieu d'exécution de la commission rogatoire. Les autorités et personnes en cause pourront assister à cette exécution si la partie requise y consent.

Article 5

1. Toute Partie contractante pourra, au moment de la signature de la présente convention ou du dépôt de son instrument de ratification ou d'adhésion, par déclaration adressée au Secrétaire Général du Conseil de l'Europe, se réserver la faculté de soumettre l'exécution des commissions rogatoires aux fins de perquisition ou saisie d'objets à une ou plusieurs des conditions suivantes :

a. l'infraction motivant la commission rogatoire doit être punissable selon la loi de la partie requérante et de la partie requise;

b. l'infraction motivant la commission rogatoire doit être susceptible de donner lieu à extradition dans le pays requis;

c l'exécution de la commission rogatoire doit être compatible avec la loi de la partie requise.

2. Lorsqu'une Partie contractante aura fait une déclaration conformément au paragraphe 1er du présent article, toute autre Partie pourra appliquer la règle de la réciprocité.

Article 6

1. La partie requise pourra surseoir à la remise des objets, dossiers ou documents dont la communication est demandée, s'ils lui sont nécessaires pour une procédure pénale en cours.

2. Les objets, ainsi que les originaux des dossiers et documents, qui auront été communiqués en exécution d'une commission rogatoire, seront renvoyés aussitôt que possible par la partie requérante à la partie requise, à moins que celle-ci n'y renonce.

Titre III - Remise d'actes de procédure et de décisions judiciaires - Comparution de témoins, experts et personnes poursuivies

Article 7

1. La partie requise procédera à la remise des actes de procédure et des décisions judiciaires qui lui seront envoyés à cette fin par la partie requérante.

Cette remise pourra être effectuée par simple transmission de l'acte ou de la décision au destinataire. Si la partie requérante le demande expressément, la partie requise effectuera la remise dans une des formes prévues par sa législation pour les significations analogues ou dans une forme spéciale compatible avec cette législation.

2. La preuve de la remise se fera au moyen d'un récépissé daté et signé par le destinataire ou d'une déclaration de la partie requise constatant le fait, la forme et la date de la remise. L'un ou l'autre de ces documents sera immédiatement transmis à la partie requérante. Sur demande de cette dernière, la partie requise précisera si la remise a été faite conformément à sa loi. Si la remise n'a pu se faire, la partie requise en fera connaître immédiatement le motif à la partie requérante.

3. Toute Partie contractante pourra, au moment de la signature de la présente convention ou du dépôt de son instrument de ratification ou d'adhésion, par déclaration adressée au Secrétaire Général du Conseil de l'Europe, demander que la citation à comparaître destinée à une personne poursuivie se trouvant sur son territoire soit transmise à ses autorités dans un certain délai avant la date fixée pour la comparution. Ce délai sera précisé dans ladite déclaration et ne pourra pas excéder 50 jours.

Il sera tenu compte de ce délai en vue de la fixation de la date de comparution et lors de la transmission de la citation.

Article 8

Le témoin ou l'expert qui n'aura pas déféré à une citation à comparaître dont la remise a été demandée ne pourra être soumis, alors même que cette citation contiendrait des injonctions, à aucune sanction ou mesure de contrainte, à moins qu'il ne se rende par la suite de son plein gré sur le territoire de la partie requérante et qu'il n'y soit régulièrement cité à nouveau.

Article 9

Les indemnités à verser, ainsi que les frais de voyage et de séjour à rembourser au témoin ou à l'expert par la partie requérante seront calculés depuis le lieu de leur résidence et lui seront accordés selon des taux au moins égaux à ceux prévus par les tarifs et règlements en vigueur dans le pays où l'audition doit avoir lieu.

Article 10

1. Si la partie requérante estime que la comparution personnelle d'un témoin ou d'un expert devant ses autorités judiciaires est particulièrement nécessaire, elle en fera mention dans la demande de remise de la citation et la partie requise invitera ce témoin ou cet expert à comparaître.

La partie requise fera connaître la réponse du témoin ou de l'expert à la partie requérante.

2. Dans le cas prévu au paragraphe 1er du présent article, la demande ou la citation devra mentionner le montant approximatif des indemnités à verser, ainsi que des frais de voyage et de séjour à rembourser.

3. Si une demande lui est présentée à cette fin, la partie requise pourra consentir une avance au témoin ou à l'expert. Celle-ci sera mentionnée sur la citation et remboursée par la partie requérante.

Article 11

1. Toute personne détenue dont la comparution personnelle en qualité de témoin ou aux fins de confrontation est demandée par la partie requérante sera transférée temporairement sur le territoire où l'audition doit avoir lieu, sous condition de son renvoi dans le délai indiqué par la partie requise et sous réserve des dispositions de l'article 12 dans la mesure où celles-ci peuvent s'appliquer.

Le transfèrement pourra être refusé :

a. *si la personne détenue n'y consent pas,*

b. *si sa présence est nécessaire dans une procédure pénale en cours sur le territoire de la partie requise,*

c. *si son transfèrement est susceptible de prolonger sa détention ou*

d. *si d'autres considérations impérieuses s'opposent à son transfèrement sur le territoire de la partie requérante.*

2. Dans le cas prévu au paragraphe précédent et sous réserve des dispositions de l'article 2, le transit de la personne détenue par un territoire d'un Etat tiers, Partie à la présente convention, sera accordé sur demande accompagnée de tous documents utiles et adressée par le ministère de la Justice de la partie requérante au ministère de la Justice de la partie requise du transit.

Toute Partie contractante pourra refuser d'accorder le transit de ses ressortissants.

3. La personne transférée devra rester en détention sur le territoire de la partie requérante et, le cas échéant, sur le territoire de la partie requise du transit, à moins que la partie requise du transfèrement ne demande sa mise en liberté.

Article 12

1. Aucun témoin ou expert, de quelque nationalité qu'il soit, qui, à la suite d'une citation, comparaîtra devant les autorités judiciaires de la partie requérante, ne pourra être ni poursuivi, ni détenu, ni soumis à aucune autre restriction de sa liberté individuelle sur le territoire de cette partie pour des faits ou condamnations antérieurs à son départ du territoire de la partie requise.

2. Aucune personne, de quelque nationalité qu'elle soit, citée devant les autorités judiciaires de la partie requérante afin d'y répondre de faits pour lesquels elle fait l'objet de poursuites, ne pourra y être ni poursuivie, ni détenue, ni soumise à aucune autre restriction de sa liberté individuelle pour des faits ou condamnations antérieurs à son départ du territoire de la partie requise et non visés par la citation.

3. L'immunité prévue au présent article cessera lorsque le témoin, l'expert ou la personne poursuivie, ayant eu la possibilité de quitter le territoire de la partie requérante pendant quinze jours consécutifs, après que sa présence n'était plus requise par les autorités judiciaires, sera néanmoins demeurée sur ce territoire ou y sera retournée après l'avoir quitté.

Titre IV - Casier judiciaire

Article 13

1. La partie requise communiquera, dans la mesure où ses autorités judiciaires pourraient elles-mêmes les obtenir en pareil cas, les extraits du casier judiciaire et tous renseignements relatifs à ce dernier qui lui seront demandés par les autorités judiciaires d'une Partie contractante pour les besoins d'une affaire pénale.

2. Dans les cas autres que ceux prévus au paragraphe 1er du présent article, il sera donné suite à pareille demande dans les conditions prévues par la législation, les règlements ou la pratique de la partie requise.

Titre V - Procédure

Article 14

1. Les demandes d'entraide devront contenir les indications suivantes :

a. l'autorité dont émane la demande,

b. l'objet et le motif de la demande,

c. dans la mesure du possible, l'identité et la nationalité de la personne en cause, et

d. le nom et l'adresse du destinataire s'il y a lieu.

2. Les commissions rogatoires prévues aux articles 3, 4 et 5 mentionneront en outre l'inculpation et contiendront un exposé sommaire des faits.

Article 15

1. Les commissions rogatoires prévues aux articles 3, 4 et 5 ainsi que les demandes prévues à l'article 11 seront adressées par le ministère de la Justice de la partie requérante au ministère de la Justice de la partie requise et renvoyées par la même voie.

2. En cas d'urgence, lesdites commissions rogatoires pourront être adressées directement par les autorités judiciaires de la partie requérante aux autorités judiciaires de la partie requise. Elles seront renvoyées accompagnées des pièces relatives à l'exécution par la voie prévue au paragraphe 1er du présent article.

3. Les demandes prévues au paragraphe 1er de l'article 13 pourront être adressées directement par les autorités judiciaires au service compétent de la partie requise, et les réponses pourront être renvoyées directement par ce service. Les demandes prévues au paragraphe 2 de l'article 13 seront adressées par le ministère de la Justice de la partie requérante au ministère de la Justice de la partie requise.

4. Les demandes d'entraide judiciaire, autres que celles prévues aux paragraphes 1 et 3 du présent article et notamment les demandes d'enquête préliminaire à la poursuite, pourront faire l'objet de communications directes entre autorités judiciaires.

5. Dans les cas où la transmission directe est admise par la présente convention, elle pourra 'effectuer par l'intermédiaire de l'Organisation internationale de police criminelle (Interpol).

6. Toute Partie contractante pourra, au moment de la signature de la présente Convention ou du dépôt de son instrument de ratification ou d'adhésion, par déclaration adressée au Secrétaire Général du Conseil de l'Europe, soit faire savoir que toutes ou certaines demandes d'entraide judiciaire doivent lui être adressées par une voie autre que celle prévue au présent article, soit demander que, dans le cas prévu au paragraphe 2 de cet article, une copie de la commission rogatoire soit communiquée en même temps à son ministère de la Justice.

7. Le présent article ne portera pas atteinte aux dispositions des accords ou arrangements bilatéraux en vigueur entre Parties contractantes, selon lesquelles la transmission directe des demandes d'entraide judiciaire entre les autorités des parties est prévue.

Article 16

1. Sous réserve des dispositions du paragraphe 2 du présent article, la traduction des demandes et des pièces annexes ne sera pas exigée.

2. Toute Partie contractante pourra, au moment de la signature ou du dépôt de son instrument de ratification ou d'adhésion, par déclaration adressée au Secrétaire Général du Conseil de l'Europe, se réserver la faculté d'exiger que les demandes et pièces annexes lui soient adressées accompagnées, soit d'une traduction dans sa propre langue, soit d'une traduction dans l'une quelconque des langues officielles du Conseil de l'Europe ou dans celle de ces langues qu'elle indiquera. Les autres Parties pourront appliquer la règle de la réciprocité.

3. Le présent article ne portera pas atteinte aux dispositions relatives à la traduction des demandes et pièces annexes contenues dans les accords ou arrangements en vigueur ou à intervenir entre deux ou plusieurs Parties contractantes.

Article 17

Les pièces et documents transmis en application de la présente convention seront dispensés de toutes formalités de légalisation.

Article 18

Si l'autorité saisie d'une demande d'entraide est incompétente pour y donner suite, elle transmettra d'office cette demande à l'autorité compétente de son pays et, dans le cas où la demande a été adressée par la voie directe, elle en informera par la même voie la partie requérante.

Article 19

Tout refus d'entraide judiciaire sera motivé.

Article 20

Sous réserve des dispositions de l'article 10, paragraphe 3, l'exécution des demandes d'entraide ne donnera lieu au remboursement d'aucun frais, à l'exception de ceux occasionnés par l'intervention d'experts sur le territoire de la partie requise et par le transfèrement de personnes détenues effectué en application de l'article 11.

Titre VI - Dénonciation aux fins de poursuites

Article 21

1. Toute dénonciation adressée par une Partie contractante en vue de poursuites devant les tribunaux d'une autre Partie fera l'objet de communications entre ministères de la Justice. Cependant les Parties contractantes pourront user de la faculté prévue au paragraphe 6 de l'article 15.

2. La partie requise fera connaître la suite donnée à cette dénonciation et transmettra s'il y a lieu copie de la décision intervenue.

3. Les dispositions de l'article 16 s'appliqueront aux dénonciations prévues au paragraphe 1er du présent article.

Titre VII - Echange d'avis de condamnation

Article 22

Chacune des Parties contractantes donnera à la partie intéressée avis des sentences pénales et des mesures postérieures qui concernent les ressortissants de cette partie

et ont fait l'objet d'une inscription au casier judiciaire. Les ministères de la Justice se communiqueront ces avis au moins une fois par an. Si la personne en cause est considérée comme ressortissante de deux ou plusieurs Parties contractantes, les avis seront communiqués à chacune des parties intéressées à moins que cette personne ne possède la nationalité de la partie sur le territoire de laquelle elle a été condamnée.

Titre VIII - Dispositions finales

Article 23

1. Toute Partie contractante pourra, au moment de la signature de la présente convention ou du dépôt de son instrument de ratification ou d'adhésion, formuler une réserve au sujet d'une ou de plusieurs dispositions déterminées de la convention.

2. Toute Partie contractante qui aura formulé une réserve la retirera aussitôt que les circonstances le permettront. Le retrait des réserves sera fait par notification adressée au Secrétaire Général du Conseil de l'Europe.

3. Une Partie contractante qui aura formulé une réserve au sujet d'une disposition de la convention ne pourra prétendre à l'application de cette disposition par une autre Partie que dans la mesure ou elle l'aura elle-même acceptée.

Article 24

Toute Partie contractante pourra, au moment de la signature de la présente convention ou du dépôt de son instrument de ratification ou d'adhésion, par déclaration adressée au Secrétaire Général du Conseil de l'Europe, indiquer quelles autorités elle considérera comme des autorités judiciaires aux fins de la présente convention.

Article 25

1. La présente convention s'appliquera aux territoires métropolitains des Parties contractantes.

2. Elle s'appliquera également, en ce qui concerne la France, à l'Algérie et aux départements d'outre-mer, et, en ce qui concerne l'Italie, au territoire de la Somalie sous administration italienne.

3. La République Fédérale d'Allemagne pourra étendre l'application de la présente convention au Land Berlin par une déclaration adressée au Secrétaire Général du Conseil de l'Europe.

4. En ce qui concerne le Royaume des Pays-Bas, la présente convention s'appliquera à son territoire européen. Le Royaume pourra étendre l'application de la convention

aux Antilles néerlandaises, au Surinam et à la Nouvelle-Guinée néerlandaise par une déclaration adressée au Secrétaire Général du Conseil de l'Europe.

5. Par arrangement direct entre deux ou plusieurs Parties contractantes, le champ d'application de la présente convention pourra être étendu, aux conditions qui seront stipulées dans cet arrangement, à tout territoire d'une de ces Parties autre que ceux visés aux paragraphes 1, 2, 3 et 4 du présent article et dont une des Parties assure les relations internationales.

Article 26

1. Sous réserve des dispositions du paragraphe 7 de l'article 15 et du paragraphe 3 de l'article 16, la présente convention abroge, en ce qui concerne les territoires auxquels elle s'applique, celles des dispositions des traités, conventions ou accords bilatéraux qui, entre deux Parties contractantes, régissent l'entraide judiciaire en matière pénale.

2. Toutefois la présente Convention n'affectera pas les obligations contenues dans les dispositions de toute autre convention internationale de caractère bilatéral ou multilatéral, dont certaines clauses régissent ou régiront, dans un domaine déterminé, l'entraide judiciaire sur des points particuliers.

3. Les Parties contractantes ne pourront conclure entre elles des accords bilatéraux ou multilatéraux relatifs à l'entraide judiciaire en matière pénale que pour compléter les dispositions de la présente convention ou pour faciliter l'application des principes contenus dans celle-ci.

4. Lorsque, entre deux ou plusieurs Parties contractantes, l'entraide judiciaire en matière pénale se pratique sur la base d'une législation uniforme ou d'un régime particulier prévoyant l'application réciproque de mesures d'entraide judiciaire sur leurs territoires respectifs, ces Parties auront la faculté de régler leurs rapports mutuels en ce domaine en se fondant exclusivement sur ces systèmes nonobstant les dispositions de la présente convention. Les Parties contractantes qui excluent ou viendraient à exclure de leurs rapports mutuels l'application de la présente Convention, conformément aux dispositions du présent paragraphe, devront adresser une notification à cet effet au Secrétaire Général du Conseil de l'Europe.

Article 27

1. La présente Convention demeurera ouverte à la signature des membres du Conseil de l'Europe. Elle sera ratifiée et les instruments de ratification seront déposés auprès du Secrétaire Général du Conseil.

2. La Convention entrera en vigueur 90 jours après la date du dépôt du troisième instrument de ratification.

3. Elle entrera en vigueur à l'égard de tout signataire qui la ratifiera ultérieurement 90 jours après le dépôt de son instrument de ratification.

Article 28

1. Le Comité des Ministres du Conseil de l'Europe pourra inviter tout Etat non membre du Conseil à adhérer à la présente convention. La résolution concernant cette invitation devra recevoir l'accord unanime des membres du Conseil ayant ratifié la convention.

2. L'adhésion s'effectuera par le dépôt, auprès du Secrétaire Général du Conseil, d'un instrument d'adhésion qui prendra effet 90 jours après son dépôt.

Article 29

Toute Partie contractante pourra, en ce qui la concerne, dénoncer la présente convention en adressant une notification au Secrétaire Général du Conseil de l'Europe. Cette dénonciation prendra effet six mois après la date de la réception de sa notification par le Secrétaire Général du Conseil.

Article 30

Le Secrétaire Général du Conseil de l'Europe notifiera aux membres du Conseil et au gouvernement de tout Etat ayant adhéré à la présente convention :

a. les noms des signataires et le dépôt de tout instrument de ratification ou d'adhésion;

b. la date de l'entrée en vigueur;

c. toute notification reçue en application des dispositions du paragraphe 1 de l'article 5, du paragraphe 3 de l'article 7, du paragraphe 6 de l'article 15, du paragraphe 2 de l'article 16, de l'article 24, des paragraphes 3 et 4 de l'article 25 et du paragraphe 4 de l'article 26;

d. toute réserve formulée en application des dispositions du paragraphe 1 de l'article 23;

e. le retrait de toute réserve effectué en application des dispositions du paragraphe 1 de l'article 23;

f. toute notification de dénonciation reçue en application des dispositions de l'article 29 et la date à laquelle celle-ci prendra effet.

En foi de quoi, les soussignés, dûment autorisés à cet effet, ont signé la présente convention.

Fait à Strasbourg, le 20 avril 1959, en français et en anglais, les deux textes faisant également foi, en un seul exemplaire qui sera déposé dans les archives du Conseil de l'Europe. Le Secrétaire Général du Conseil de l'Europe en enverra copie certifiée conforme aux gouvernements signataires et adhérents. »

II. Protocole additionnel à la Convention européenne d'entraide en matière pénale du 17 mars 1978

« *Les Etats membres du Conseil de l'Europe, signataires du présent Protocole,*

Désireux de faciliter l'application en matière d'infractions fiscales de la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale ouverte à la signature à Strasbourg le 20 avril 1959 (ci-après dénommée «la Convention»);

Considérant également qu'il est opportun de compléter ladite Convention à certains autres égards,

Sont convenus de ce qui suit:

Titre I

Article 1er

Les Parties contractantes n'exerceront pas le droit prévu à l'article 2.a de la Convention de refuser l'entraide judiciaire pour le seul motif que la demande se rapporte à une infraction que la Partie requise considère comme une infraction fiscale.

Article 2

1. Dans le cas où une Partie contractante s'est réservé la faculté de soumettre l'exécution des commissions rogatoires aux fins de perquisition ou de saisie d'objets à la condition que l'infraction motivant la commission rogatoire soit punissable selon la loi de la Partie requérante et de la Partie requise, cette condition sera remplie en ce qui concerne les infractions fiscales si l'infraction est punissable selon la loi de la Partie requérante et correspond à une infraction de même nature selon la loi de la Partie requise.
2. La demande ne pourra être rejetée pour le motif que la législation de la Partie requise n'impose pas le même type de taxes ou impôts, ou ne contient pas le même

type de réglementation en matière de taxes et impôts, de douane et de change que la législation de la Partie requérante.

Titre II

Article 3

La Convention s'appliquera également:
a. à la notification des actes visant l'exécution d'une peine, le recouvrement d'une amende ou le paiement des frais de procédure;
b. aux mesures relatives au sursis au prononcé d'une peine ou à son exécution, à la libération conditionnelle, au renvoi du début d'exécution de la peine ou à l'interruption de son exécution.

Titre III

Article 4

L'article 22 de la Convention est complété par le texte suivant, l'article 22 original de la Convention constituant le paragraphe 1 et les dispositions ciaprès le paragraphe 2:

2. «En outre, toute Partie contractante qui a donné les avis précités communiquera à la Partie intéressée, sur sa demande, dans des cas particuliers, copie des sentences et mesures dont il s'agit, ainsi que tout autre renseignement s'y référant, pour lui permettre d'examiner si elles requièrent des mesures sur le plan interne. Cette communication se fera entre les ministères de la Justice intéressés.»

Titre IV

Article 5

1. Le présent Protocole est ouvert à la signature des Etats membres du Conseil de l'Europe qui ont signé la Convention. Il sera soumis à ratification, acceptation ou approbation. Les instruments de ratification, d'acceptation ou d'approbation seront déposés près le Secrétaire Général du Conseil de l'Europe.

2. Le Protocole entrera en vigueur 90 jours après la date du dépôt du troisième instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation.

3. Il entrera en vigueur à l'égard de tout Etat signataire qui le ratifiera, l'acceptera ou l'approuvera ultérieurement 90 jours après la date du dépôt de son instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation.

4. Un Etat membre du Conseil de l'Europe ne peut ratifier, accepter ou approuver le présent Protocole sans avoir simultanément ou antérieurement ratifié la Convention.

Article 6

1. Tout Etat qui a adhéré à la Convention peut adhérer au présent Protocole après l'entrée en vigueur de celui-ci.

2. L'adhésion s'effectuera par le dépôt, près le Secrétaire Général du Conseil de l'Europe, d'un instrument d'adhésion qui prendra effet 90 jours après la date de son dépôt.

Article 7

1. Tout Etat peut, au moment de la signature ou au moment du dépôt de son instrument de ratification, d'acceptation, d'approbation ou d'adhésion, désigner le ou les territoires auxquels s'appliquera le présent Protocole.

2. Tout Etat peut, au moment du dépôt de son instrument de ratification, d'acceptation, d'approbation ou d'adhésion, ou à tout autre moment par la suite, étendre l'application du présent Protocole, par déclaration adressée au Secrétaire Général du Conseil de l'Europe, à tout autre territoire désigné dans la déclaration et dont il assure les relations internationales ou pour lequel il est habilité à stipuler.

3. Toute déclaration faite en vertu du paragraphe précédent pourra être retirée, en ce qui concerne tout territoire désigné dans cette déclaration, par notification adressée au Secrétaire Général du Conseil de l'Europe. Le retrait prendra effet six mois après la date de réception de la notification par le Secrétaire Général du Conseil de l'Europe.

Article 8

1. Les réserves formulées par une Partie contractante concernant une disposition de la Convention s'appliqueront également au présent Protocole, à moins que cette Partie n'exprime l'intention contraire au moment de la signature ou au moment du dépôt de son instrument de ratification, d'acceptation, d'approbation ou d'adhésion. Il en sera de même pour les déclarations faites en vertu de l'article 24 de la Convention.

2. Tout Etat peut, au moment de la signature ou au moment du dépôt de son instrument de ratification, d'acceptation, d'approbation ou d'adhésion, déclarer qu'il se réserve le droit:

a. de ne pas accepter le Titre I, ou de l'accepter seulement en ce qui concerne certaines infractions ou catégories d'infractions visées par l'article 1, ou de ne pas exécuter les commissions rogatoires aux fins de perquisition ou de saisie d'objets en matière d'infractions fiscales;

b. de ne pas accepter le Titre II;

c. de ne pas accepter le Titre III.

3. Toute Partie contractante qui a formulé une réserve en vertu du paragraphe précédent peut la retirer au moyen d'une déclaration adressée au Secrétaire Général du Conseil de l'Europe et qui prendra effet à la date de sa réception.

4. Une Partie contractante qui a appliqué au présent Protocole une réserve formulée au sujet d'une disposition de la Convention ou qui a formulé une réserve au sujet d'une disposition du présent Protocole ne peut prétendre à l'application de cette disposition par une autre Partie contractante; toutefois elle peut, si la réserve est partielle ou conditionnelle, prétendre à l'application de cette disposition dans la mesure où elle l'a acceptée.

5. Aucune autre réserve n'est admise aux dispositions du présent Protocole.

Article 9

Les dispositions du présent Protocole ne font pas obstacle aux règles plus détaillées contenues dans les accords bilatéraux ou multilatéraux conclus entre des Parties contractantes en application de l'article 26, paragraphe 3, de la Convention.

Article 10

Le Comité européen pour les problèmes criminels du Conseil de l'Europe suivra l'exécution du présent Protocole et facilitera autant que de besoin le règlement amiable de toute difficulté à laquelle l'exécution du Protocole donnerait lieu.

Article 11

1. Toute Partie contractante pourra, en ce qui la concerne, dénoncer le présent Protocole en adressant une notification au Secrétaire Général du Conseil de l'Europe.

La dénonciation prendra effet six mois après la date de réception de la notification par le Secrétaire Général.

2. La dénonciation de la Convention entraîne automatiquement la dénonciation du présent Protocole.

Article 12

Le Secrétaire Général du Conseil de l'Europe notifiera aux Etats membres du Conseil et à tout Etat ayant adhéré à la Convention:

a. toute signature du présent Protocole;

b. le dépôt de tout instrument de ratification, d'acceptation, d'approbation ou d'adhésion;

c. toute date d'entrée en vigueur du présent Protocole conformément à ses articles 5 et 6;

d. toute déclaration reçue en application des dispositions des paragraphes 2 et 3 de l'article 7;

e. toute déclaration reçue en application des dispositions du paragraphe 1 de l'article 8;

f. toute réserve formulée en application des dispositions du paragraphe 2 de l'article 8;

g. le retrait de toute réserve effectué en application des dispositions du paragraphe 3 de l'article 8;

h. toute notification reçue en application des dispositions de l'article 11 et la date à laquelle la dénonciation prendra effet.

En foi de quoi, les soussignés, dûment autorisés à cet effet, ont signé le présent Protocole.

Fait à Strasbourg, le 17 mars 1978, en français et en anglais, les deux textes faisant également foi, en un seul exemplaire qui sera déposé dans les archives du Conseil de l'Europe. Le Secrétaire Général du Conseil de l'Europe en communiquera copie certifiée conforme à chacun des Etats signataires et adhérents. »

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION……7

I – PREAMBULE……8

II – LES CONCEPTS D'EVASION FISCALE, DE FRAUDE FISCALE ET D'ESCROQUERIE……10

II.1. La notion d'évasion fiscale en droit interne……11

II.1.1. L'évasion dite légale……...11

II.1.2. L'évasion dite illégale……12

II.2. La notion de fraude fiscale……13

II.2.1. La fraude fiscale peut-elle être légale ?.....13

II.2.2. La fraude stricto sensu.....14

II.3.L'escroquerie.....16

II.3.1. Approche en droit comparé.....17

II.3.2. L'escroquerie en matière de TVA.....17

II.3.3. L'absence d'incrimination de « fraude fiscale internationale »……19

III. LA FRAUDE FISCALE INTERNATIONALE, L'ENTRAIDE JUDICIAIRE ET LE SECRET BANCAIRE LUXEMBOURGEOIS.....20

III.1. La fraude fiscale dans un contexte international.....20

III.1.1. L'approche des institutions internationales……20

III.1.1.1. L'OCDE……21

III.1.1.2. L'IFA……21

III.1.1.3. L'Union Européenne……..21

*III.1.2. Le concept de la fraude fiscale internationale et ses notions voisines.*22

III.1.2.1. Distinction avec l'évasion fiscale internationale…….23
III.1.2.2. Distinction avec la planification fiscale internationale et l'abus de droit…….24
III.1.2.3. Approche de la Cour de cassation française…….26

III.2. Présentation de l'entraide judiciaire pénale internationale…….27

III.2.1. Distinction entre l'entraide administrative et l'entraide judiciaire pénale en matière fiscale…….…..27

III.2.2. L'intérêt de la distinction entre délit pénal fiscal et simple infraction administrative en droit luxembourgeois……..29

III.3. Le secret bancaire luxembourgeois en matière d'entraide judiciaire pénale fiscale internationale……..31

III.3.1. Le fondement du secret bancaire en droit luxembourgeois……31

III.3.2. Les dérogations au secret bancaire traditionnellement admises……..32

III.3.3. En matière pénale fiscale…….32

PARTIE I : LA FRAUDE FISCALE EN DROIT FRANÇAIS ET L'ESCROQUERIE FISCALE EN DROIT LUXEMBOURGEOIS…….34

TITRE I : LES COMPORTEMENTS DELICTUEUX EN DROITS FRANÇAIS ET LUXEMBOURGEOIS……40

CHAPITRE I : PRESENTATION DES DELITS PENAUX FISCAUX EN FRANCE ET AU LUXEMBOURG……...…41

Section 1 : Les principaux délits pénaux fiscaux : la fraude fiscale et l'escroquerie fiscale……...41

Paragraphe 1 : Les éléments constitutifs des infractions de fraude fiscale et d'escroquerie fiscale……..41

A. L'élément matériel et l'élément moral…….42
   1. *Elément matériel*...…….42
   2. *Elément moral*……..…...……...44
B. Les personnes auxquelles le délit est imputable
   1. *En droit français*…….50
   2. *En droit luxembourgeois*……...52

Paragraphe 2: Les sanctions applicables à la fraude fiscale et l'escroquerie fiscale.58

A. En droit français
   1. *Les peines principales*…….....58
   2. *Les peines complémentaires*……..59
B. En droit luxembourgeois
   1. *Problèmes juridiques d'ordre national*……...61
   2. *Problèmes juridiques d'ordre international*……...62

Section 2 : Les autres délits relatifs à l'assiette et au recouvrement……63

Paragraphe 1 : Les délits spécifiques aux impôts directs……...63

A. Les délits relatifs à l'impôt sur le revenu……63
   1. *Les délits relatifs à l'assiette*…….……...63
   2. *Les délits relatifs au recouvrement*……65
B. Les délits relatifs à l'impôt sur le capital……66
   1. *Les infractions commises par les contribuables*……...66

2. *Les infractions commises par les officiers publics et ministériels*……..67

Paragraphe 2 : Les délits spécifiques aux impôts indirects……68

A. L'escroquerie en matière de TVA……69
1. *Présentation d'ensemble*……..69
2. *En matière de TVA*……75
B. Les autres délits en matière d'impôts indirects……80
1. *Les infractions relatives aux impôts analytiques sur la dépense*……..80
2. *Les infractions relatives aux impôts synthétiques*……84

CHAPITRE II : LES DIFFERENCES DE CONCEPTION FRANCE/LUXEMBOURG.87

Section 1 : Comparaison des délits sanctionnés par une peine privative de liberté..87

Paragraphe 1 : Distinction entre les éléments matériels requis en droits français et luxembourgeois……..87

A. L'exigence de « *manœuvres frauduleuses* » et « *systématiques* »……88
1. *L'absence de fraude « caractérisée » en droit français*……..88
2. *Un délit fiscal « caractérisé » en droit luxembourgeois*……...89

B. La notion de « *montants significatifs* »……...90
1. *Un critère inconnu du droit français*……90
2. *Un critère difficile à définir en droit luxembourgeois*……92

Paragraphe 2 : Distinction entre l'élément moral requis en droit français et en droit luxembourgeois……..97

A. Le dol spécial requis pour l'auteur du délit en droit luxembourgeois?.....97
1. *La volonté consciente du dessein criminel*……97
2. *Une distinction artificielle*……..98

B. Quel dol pour le banquier complice en droit luxembourgeois?.....98

Section 2 : Les infractions fiscales non sanctionnées par une peine privative de liberté……100

Paragraphe 1 : Catalogue des autres infractions fiscales en droit luxembourgeois.100

A. La fraude fiscale…….....100
   1. *Elément matériel*……..101
   2. *Elément moral*……..102

B. La minoration non intentionnelle de la cote d'impôt……...104

C. L'atteinte à l'ordre fiscal……..105

Paragraphe 2 : Etude de la nature de ces infractions: administratives ou pénales?105

A. L'intention du législateur luxembourgeois de limiter les délits pénaux fiscaux à la seule escroquerie fiscale……105
   1. *Une volonté claire du législateur*……...105
   2. *Une volonté liée à la limitation de l'entraide judiciaire pénale internationale à l'escroquerie fiscale*……108

B. Une intention non transposée en droit positif luxembourgeois……108
   1. *Nature de ces amendes/ administratives ou pénales ?*.....109
   2. *Le critère tiré des juridictions compétentes*……111

TITRE II : LA REPRESSION DE LA FRAUDE FISCALE ET DE L'ESCROQUERIE FISCALE EN DROITS FRANÇAIS ET LUXEMBOURGEOIS……114

CHAPITRE I : LA PROCEDURE PENALE EN FRANCE ET AU LUXEMBOURG..115

Section 1 : L'initiative des administrations fiscales……115

Paragraphe 1 : L'initiative exclusive en droits français et luxembourgeois……..115

A. En France…….116
1. *La jurisprudence de la Cour de cassation*……...116
2. *La mise en mouvement de l'action publique par l'administration fiscale*…….116

B. Au Luxembourg
1. *Le principe de la compétence exclusive de l'administration fiscale*…117
2. *Un principe écarté pour le délit d'escroquerie fiscale*……118

Paragraphe 2 : L'initiative partagée entre les administrations fiscales et le ministère public…….118

A. La nécessité d'un avis conforme de la commission des infractions fiscales en France……119
1. *Composition de la Commission des Infractions Fiscales*……..119
2. *La saisine de la Commission des Infractions Fiscales*……..121
3. *La Commission des Infractions Fiscales : filtre efficace au bénéfice du contribuable ou simple illusion de procédure ?*.....123

B. La compétence liée de l'administration fiscale française……..……126
1. *En cas d'avis favorable*……...126
2. *En cas d'avis défavorable*……..127

C. La compétence discrétionnaire du ministère public en droits français et luxembourgeois……127
1. *En France*……127
2. *Au Luxembourg*……128

<u>Section 2</u> : Le procès pénal en droits français et luxembourgeois……..131

Paragraphe 1 : L'instruction préparatoire en France et au Luxembourg……131

A. Le rôle du juge d'instruction dans chaque juridiction……132

1. *En France*……132
2. *Au Luxembourg*……..……133

B. La saisine éventuelle de la chambre d'accusation en France/saisine obligatoire de la chambre du conseil au Luxembourg……..135
1. *En France*……135
2. *Au Luxembourg*……136

Paragraphe 2 : Le jugement et les voies de recours en France et au Luxembourg.137

A. La procédure devant le tribunal correctionnel……137
1. *En France*……137
2. *Au Luxembourg*……140

B. Les voies de recours……...143
1. *En France*……143
2. *Au Luxembourg*……147

Section 3 : La séparation des instances pénales et fiscales……149

Paragraphe 1 : La procédure fiscale et le juge répressif……..150

A. Le principe de la séparation en France et au Luxembourg……150
1. *La transaction n'entrave pas l'action publique*……..150
2. *Les valeurs d'assiette déterminées par le juge de l'impôt ne s'imposent pas au juge pénal*……151
3. *Le contribuable ne peut se prévaloir au pénal des irrégularités commises par l'administration fiscale*……..152

B. L'exception……153
1. *Une garantie essentielle des droits du contribuable*……....153
2. *La position de la Cour de cassation*……154

Paragraphe 2 : La procédure pénale et le juge fiscal……155

A. L'autorité absolue de la chose jugée attachée aux constatations de fait…..156
1. *Le principe*……156
2. *Les limites à l'application du principe*……...156

B. La liberté du juge fiscal à l'égard de l'appréciation des faits……157
1. *Le principe*……157
2. *Les limites à l'application du principe*……...157

CHAPITRE II : LES PEINES ENCOURUES POUR FRAUDE FISCALE ET ESCROQUERIE FISCALE DEVANT LES JURIDICTIONS NATIONALES……...159

Section 1 : Le recours limité des administrations fiscales françaises et luxembourgeoises aux poursuites pénales……159

Paragraphe 1 : La sélection discrétionnaire opérée par l'administration fiscale française……160

A. Des pratiques très diverses selon les départements……160
1. *Une augmentation globale des pénalités infligées depuis 1996*…….160
2. *Des variations importantes constatées entre les différents départements*……161

B. Peu de dossiers de contrôle reçoivent des suites pénales……...162
1. *La sélection des dossiers opérée par l'administration fiscale*……..162
2. *Le nombre de poursuites pénales reste globalement limité*……163

Paragraphe 2 : Le cas de la complicité en matière de fraude fiscale…….164

A. Une application rarement mise en œuvre en France……....165
1. *Un faible ratio de condamnation complice/auteur du délit*……165
2. *Les causes de ce constat*……...166

B. Le problème de la complicité en France du banquier en droit pénal international……..166
1. *Le principe de territorialité et sa mise en œuvre en droit français*…..167
2. *Le cas du banquier complice d'infractions commises à l'étranger*….169

Section 2 : Les sanctions prononcées par les juridictions pénales françaises et luxembourgeoises……172

Paragraphe 1 : Des sanctions pénales dissuasives ?.....172

A. En France……172
1. *La majorité des décisions prises sont des condamnations*……..172
2. *Les peines infligées sont globalement moins sévères que celles infligées pour les autres délits d'astuce financière*……174
3. *La publicité donnée aux décisions pénale est limitée*……178

B. Au Luxembourg……180
1. *Une seule application jurisprudentielle connue à ce jour*……180
2. *Une sanction pécuniaire sévère à titre d'exemple*……182

Paragraphe 2 : Des sanctions pénales en pratique limitées aux fraudes de simple envergure nationale……....183

A. Un phénomène d'internationalisation qui échappe aux juridictions nationales……184
1. *Un constat dressé par l'administration fiscale française*……..184
2. *Les principaux axes d'étude de la DIRCOFI*……..185

B. Une préoccupation partagée par la plupart des administrations fiscales de l'OCDE……..185
1. *Au sein de l'Union européenne*……185
2. *En dehors de l'Union européenne*……186

PARTIE II : LA FRAUDE FISCALE DANS UN CONTEXTE INTERNATIONAL….187

TITRE I : LES COMPORTEMENTS DU FRAUDEUR FISCAL INTERNATIONAL.192

CHAPITRE I : L'APPROCHE DE L'UNION EUROPEENNE ET DE L'OCDE…….194

Section 1 : La lutte contre la fraude fiscale au sein de l'Union Européenne……195

Paragraphe 1 : Une concurrence fiscale entre Etats membres propice à la fraude fiscale internationale……196

A. La lutte contre la fraude fiscale : état de la situation au sein de l'Union Européenne……..196
   1. *En matière de TVA*……..197
   2. *En matière d'impôts indirects*……197

B. Propositions de la Commission européenne et évolution du cadre juridique existant……..199
   1. *Eurofisc*……199
   2. *Vers la création d'u fisc européen ?*.....200

Paragraphe 2 : Les mesures adoptées par l'Union Européenne pour lutter contre la fraude fiscale……201

A. Des mesures essentiellement administratives……201
   1. *La localisation des prestations de service*……...202
   2. *Procédure de remboursement de TVA aux assujettis*……...202

B. Une fraude qui ne s'arrête pas aux frontières externes de l'Union Européenne
   1. *Une approche communautaire renforcée*……203
   2. *Le cadre pénal existant*……..204

Section 2 : Les travaux de l'OCDE……..206

Paragraphe 1 : L'approche de l'OCDE sur la fraude fiscale internationale……..207

A. Les quatre rapports de l'OCDE de 1987……..208
   1. *L'objet des rapports*……208
   2. *Les travaux de l'OCDE en matière d'évasion et de fraude fiscale*…..209

B. Une approche évolutive des concepts d'évasion et de fraude fiscales…….211

Paragraphe 2 : L'état d'avancement dans la lutte contre la fraude fiscale……213

A. Les rapports d'étapes de 2000, 2003 et 2007 du Comité des affaires fiscales……..214
   1. *Présentation du rapport bancaire de l'OCDE du 24 mars 2000*……..214
   2. *Les évolutions contenues dans les rapports d'étape de 2003 et 2007*……...217

B. Les sommets du G20 de Londres et Pittsburgh de 2009 et leurs conséquences……..219
   1. *Le lien entre les paradis fiscaux et la « crise financière » de 2008*…219
   2. *Le transfert du Grand-Duché de Luxembourg en « liste blanche »*…221

CHAPITRE II : L'UTILISATION PAR LES CONTRIBUABLES DE SOCIETES A DES FINS D'EVASION OU DE FRAUDE FISCALES……225

Section 1 : L'utilisation des sociétés écrans……...226

Paragraphe 1 : Fonctions et utilisation d'une société écran……226

A. Recherche d'une imposition minimum……226
B. Redistribution sous forme de revenus exonérés……227

Paragraphe 2 : Les différentes catégories de sociétés écrans……228

A. Les sociétés gérant des biens……...228
B. Les sociétés de financement…….229
C. Les sociétés écrans opérationnelles……229

Section 2 : L'utilisation des sociétés relais dans les conventions : le *treaty shopping*……230

Paragraphe 1 : La notion de *treaty shopping*……231

A. Définition……...231
B. Mécanismes……231

Paragraphe 2 : Les schémas classiques de *treaty shopping*……...232

A. La société relais utilisée comme conduit direct……..232
B. La société relais utilisée comme conduit indirect……...233
C. La société relais utilisée pour l'octroi du crédit d'impôt fictif……235
    1. Crédit d'impôt forfaitaire……236
    2. La « décote africaine »……237

Section 3 : Les principaux régimes fiscaux français et luxembourgeois visés dans le rapport « Primarolo »……..237

A. Les principaux régimes fiscaux préférentiels français……..238
    1. *Régime applicable aux navires de copropriété*……..……...238
    2. *Crédit d'impôt en faveur de la recherche*……241
    3. *Exonération des plus-values réalisées lors de la cession France de titres de sociétés conventionnées pour le développement de l'industrie, du commerce et de l'agriculture*……243
    4. *Exonération d'Impôts sur les sociétés des coopératives agricoles françaises*……244
    5. *Saint-Martin et Saint-Barthélemy*……246

B. Les principaux régimes fiscaux préférentiels luxembourgeois
1. Sociétés holdings exonérées d'impôts en vertu de la loi luxembourgeoise du 31 juillet 1929……..249
2. Application du régime société mère-filiales aux sociétés Luxembourg de capitaux résidentes…….251
3. Sociétés de financement luxembourgeoises……..252
4. Certificats d'investissement dans l'audiovisuel……..253
5. Régime applicable aux navires…….254
6. Certificats d'investissement en capital-risque…….255
7. Les succursales de financement luxembourgeoises…….257

TITRE II : L'ENTRAIDE JUDICIAIRE INTERNATIONALE ET SES LIMITES EN MATIERE PENALE FISCALE……..259

CHAPITRE 1 : LE CADRE CONVENTIONNEL LUXEMBOURGEOIS EN MATIERE D'ENTRAIDE JUDCIAIRE PENALE…….262

Section 1 : La Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale (« Convention de Strasbourg »)……266

Paragraphe 1 : La Convention initiale du 29 avril 1959 et ses limites……...266

A. L'objet de la Convention de Strasbourg……..267
1. *Objet de l'entraide*……..267
2. *Conditions de l'entraide*……268

B. Les réserves émises par Luxembourg à la Convention de Strasbourg……267
1. *Un rapprochement avec le régime de la Convention européenne d'extradition du 13 décembre 1957*……269
2. *Les règles de procédure de la Convention de Strasbourg*……272

Paragraphe 2 : Le protocole additionnel de la Convention de Strasbourg du 17 mars 1978……273

A. L'élargissement de principe de l'entraide judiciaire internationale en matière fiscale……274
1. *Une option que le gouvernement grand-ducal n'a pas souhaité utiliser*……274
2. *Une nécessaire ratification du Protocole additionnel dans le cadre européen*……...275

B. Une entraide de principe en réalité restreinte par le législateur luxembourgeois……275
1. *Une limitation de l'entraide justifiée par le respect des principes de double incrimination et de proportionnalité*……276
2. *Des principes partagés par d'autres pays membres de l'Union européenne*……..277

Section 2 : Les autres instruments conventionnels luxembourgeois…….277

Paragraphe 1 : Le Traité d'extradition et d'entraide judiciaire en matière pénale entre le Royaume de Belgique, le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume des Pays-Bas du 27 juin 1962…….278

A. Objet de la Convention d'extradition…….278
1. *Objet et conditions de la Convention*……278
2. *Procédure applicable*……..281

B. Le cas d'application particulier en matière d'impôts indirects……..284
1. *Une entraide de principe prévue en matière de douanes, accises et TVA*……284
2. *La jurisprudence luxembourgeoise en la matière*……..284

Paragraphe 2 : La Convention d'application de l'Accord de Schengen du 14 juin 1985 signée le 19 juin 1990……286

A. L'extension du champ d'application de la coopération judiciaire……287
1. *Des dispositions complémentaires à la Convention de Strasbourg*..287

2. *Une procédure toutefois moins rigoureuse que celle prévue par la Convention de Strasbourg*……....288

B. Des conditions procédurales simplifiées…….288
1. *La compétence de principe des autorités judiciaires*……288
2. *La compétence de principe des autorités politiques*…….289

CHAPITRE 2 : LE SECRET BANCAIRE LUXEMBOURGEOIS ET L'ENTRAIDE JUDICIAIRE INTERNATIONALE EN MATIERE PENALE FISCALE…….290

Section 1 : L'inopposabilité de principe du secret bancaire en matière d'entraide judiciaire pénale internationale…….293

Paragraphe 1 : Secret bancaire et conventions internationales d'entraide judiciaire pénales…….294

A. Le secret bancaire luxembourgeois et la Convention de Strasbourg……294
1. *Le principal instrument effectif de coopération multilatérale en Europe*…….294
2. *Le second protocole additionnel du 8 novembre 2001 à la Convention de Strasbourg*…….296

B. Les accords bilatéraux d'entraide en matière pénale fiscale…….297
1. *Les accords bilatéraux passés avec les Etats signataires*……297
2. *Les accords bilatéraux passés avec les Etats non signataires*…….298

Paragraphe 2 : Secret bancaire et dispositions législatives luxembourgeoises en matière d'entraide judiciaire……...298

A. Présentation de la loi du 8 août 2000 sur l'entraide judiciaire internationale en matière pénale……..300
1. *Le champ d'application de la loi*…….301
2. *Transmission et modalités d'exécution de la demande*…….303

B. Le possible refus d'entraide internationale en matière pénale fiscale……...305
1. *Le refus de l'entraide pénale en matière fiscale*……305
2. *Un refus toutefois subordonné aux conventions internationales contraires*.……..…306

Section 2 : Les exceptions à cette inopposabilité en matière fiscale…….....306

Paragraphe 1 : L'obligation de principe de coopérer en matière fiscale…….307

A. La nécessité du Protocole additionnel à la Convention de Strasbourg……..307
1. *La réticence originaire des Etats parties à la Convention en matière d'entraide pénale fiscale*……307
2. *Une étape importante du droit pénal fiscal international*……..308

B. L'apport de l'Accord de Schengen……309
1. *Un adjuvant à la Convention de Strasbourg*……...309
2. *Une complémentarité en matière d'impôts indirects*……310

Paragraphe 2 : Une obligation exclue par le Luxembourg pour les infractions fiscales mineures……312

A. Une certaine « dépénalisation » des infractions fiscales au Luxembourg….312
1. *En matière d'impôts directs*……312
2. *En matière d'impôts indirects*……315

B. L'admission de l'entraide limitée à l'escroquerie fiscale……317
1. Le principe de la double incrimination……..318
2. L'absence de réaction des gouvernements aux sommets du G20 de Londres et Pittsburgh en matière pénale fiscale……320

CONCLUSION……324

REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES…….....326

I.TABLE DES SIGLES ET ABBREVIATIONS…….....326

II.OUVRAGES, THESES ET RAPPORTS…….....330

III.DOCUMENTS ET TEXTES OFFICIELS…….....334

IV.ARRETS ET JUGEMENTS…….....337

V.ARTICLES ET NOTES DE JURISPRUDENCE…….....341

VI.SITES WEB…….....344

ANNEXES……..……..344

I. *Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale, conclue à Strasbourg le 20 avril 1959*……..344

II. *Protocole additionnel à la Convention européenne d'entraide en matière pénale du 17 mars 1978*…….355

TABLE DES MATIERES……..…….....360

INDEX……..……..…...377

INDEX ALPHABETIQUE

A

Abus de droit, 24

Action publique, 116

Abgabenordnung, 106

Amende administrative, 109

Amende fiscale, 85

Assiette (délits relatifs à -), 63

Assujetti (à la TVA), 75

Atteinte à l'ordre fiscal, 104

Auteur (de l'infraction), 50

Autorité absolue de la chose jugée, 156

Autorités fiscales étrangères, 291

Autorités judiciaires, 288

B

Banquier (responsabilité du -), 56

Bénéfice, 232

Blanchiment d'argent, 33

Bonne foi, 103

C

Causes de justification, 58

Causes de non-imputabilité, 58

Chambre d'accusation, 135

Chambre du conseil, 136

Champ d'application (secret bancaire), 290

Coauteur, 137

Commission des Infractions Fiscales, 119

Commission de Surveillance du Secteur Financier, 323

Commission rogatoire internationale, 283

Compétence discrétionnaire, 127

Compétence liée, 126

Compétence territoriale, 167

Compétence universelle, 177

Complicité, 51

Concurrence fiscale, 188

Conseil de l'Europe, 266

Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale, 266

Convention européenne d'extradition, 269

Conventions fiscales internationales, 209

Créanciers (de *subprimes*), 188

Crédit d'impôt, 232

D

Demande d'entraide, 289

Délit pénal fiscal, 29

Doctrine, 42

Dol, 46

Douanes, 284

Droit comparé, 17

Droits d'accises, 315

Droit fiscal, 11

Droit fiscal international, 194

Droit interne, 11

Droit international, 9

Droit pénal, 53

Droit pénal fiscal, 54

Droit pénal international, 166

E

Elément matériel (de l'infraction), 42

Elément moral (de l'infraction), 46

Egalité (devant l'impôt), 35

Entraide administrative (fiscale), 27

Entraide judiciaire (pénale fiscale), 259

Erreur, 103

Escroquerie, 10

Escroquerie fiscale, 10

Evasion fiscale, 11

Evasion fiscale internationale, 12

Exécution d'une commission rogatoire internationale, 283

Excuse, 138

Exonération (de responsabilité), 52

Exonération (d'impôt), 27

Extradition, 269

F

Fait générateur, 168

Faute, 319

Fonds commun de placement, 322

Fraude à la loi, 101

Fraude fiscale, 34

Fraude fiscale internationale, 20

G

G20 (Londres et Pittsburgh), 188

Gérant, 147

H

Harmonisation fiscale (communautaire), 285

I

IFA, 21

Immeubles, 228

Impôts directs, 63

Impôts indirects, 68

Impôt sur la fortune, 252

Impôt sur le revenu, 63

Impôt sur les sociétés, 268

Imputabilité (des infractions), 52

Infraction fiscale, 280

Inopposabilité du secret bancaire, 293

Instruction préparatoire, 131

J

Jurisprudence, 103

Justification, 58

L

Légalité, 22

Levée du secret bancaire, 306

Liste des paradis fiscaux, 220

Loi (notion de), 11

M

Manœuvres frauduleuses, 14

Mandataire, 54

Montants significatifs, 90

N

Navire, 238

Non bis in idem, 53

Non-résidents, 19

O

OCDE, 194

Ordre public, 110

Organismes de placement collectifs en valeurs mobilières, 323

P

Panama, 71

Paiement de l'impôt, 42

Paradis fiscal, 226

Peine, 159

Perquisition, 382

Personnes morales (responsabilité des-), 52

Prescription de l'action publique, 121

Prescription de la peine, 141

Pression fiscale, 195

Preuve (charge de la-), 47

Procédure fiscale, 124

Procédure pénale, 115

Procès pénal, 131

Procureur général d'Etat, 304

Q

Qualification des faits, 138

Quirat, 238

R

Rapport « Primarolo », 237

Récidive, 81

Redevable, 60

Régimes fiscaux préférentiels, 188,

Résidence, 43

Responsabilité (du banquier complice de fraude fiscale), 169

S

Saisie, 28

Sanction fiscale, 112

Sanction pénale, 112

Secret bancaire, 31

SICAV, 323

Société écran, 226

Société relai, 232

SOPARFI, 251

Stratégie fiscale, 35

Sursis, 144

T

Taxe sur la valeur ajoutée (TVA), 17

Témoignage en justice, 291

Tentative, 51

Territorialité (principe de -), 167

Treaty shopping, 209

U

Union européenne, 8

V

Vente (à l'exportation), 18