

La notion de fraude fiscale aggravée

The French concept of aggravated tax evasion



Philippe DEROUIN

Avocat au barreau de Paris

Ancien président de l'Institut des avocats conseils fiscaux (IACF) et du groupement français de l'Association fiscale internationale (IFA)

Les circonstances aggravantes du délit de fraude fiscale ont été considérablement modifiées en France en 2013. Moins pour augmenter les peines encourues, qui ne sont pas très différentes de celles de la fraude fiscale « simple », que pour accroître les moyens d'investigation du ministère public et des services en rapport avec la complexité des affaires et leur caractère international. La première et principale cause d'aggravation est la commission de l'infraction « en bande organisée », qui suppose un groupe organisé de plusieurs personnes agissant de concert avec préméditation. L'emploi de certains moyens réputés dangereux, comme l'utilisation de comptes à l'étranger ou l'interposition de personnes est une autre circonstance aggravante. En revanche, l'importance des montants d'impôt ou de sommes imposables, qui peut être prise en compte pour apprécier l'opportunité des poursuites, n'est pas légalement une circonstance aggravante.

Since 2013, France has modified considerably the definition of aggravated tax evasion. The main purpose of this legislative change was not to increase the maximum penalties incurred as they remain not substantially different from those applicable to "simple" tax evasion. The major objective and impact of the legislative reform have been to extend the means of investigation available to the prosecution and the services of enquiry, in order to cope with the complexity of certain matters or their cross-border character. The main cause of aggravation is the premeditated action of a structured group of persons acting in concert, a circumstance already introduced in French law to fight organized white crime. An alternative cause of aggravation lay in the use of certain methods to evade taxation including foreign bank accounts (however legal and disclosed), interposed persons or entities, forged documents, fictitious or artificial domiciliation abroad. The amount of evaded taxation may be taken in consideration by the prosecutor in selecting cases to be prosecuted but it is not a legal cause of aggravation.

1. Pendant longtemps, le principal risque pénal associé à l'activité des professionnels de la fiscalité (avocats, conseils en gestion de patrimoine, experts-comptables et notaires) a été la complicité de fraude fiscale de leurs clients, poursuivie plus rarement encore que l'infraction principale de ces derniers.

Dans le même temps, l'incrimination de fraude fiscale – largement définie comme toute omission ou retard de déclaration ou toute dissimulation de sommes sujettes à l'impôt excédant 153 euros – ne connaissait pour circonstance aggravante que l'achat ou la vente sans facture ou l'usage de factures fictives. Le montant maximal de l'amende pénale, alors

modérée, doublait pour passer de 37 550 à 75 000 euros, cependant que l'emprisonnement encouru demeurait fixé à cinq ans et ne dépassait guère six à dix-huit mois, le plus souvent avec sursis, dans la pratique des tribunaux. L'aggravation était donc modérée et les professionnels sérieux peu portés à participer à des achats ou ventes sans factures ou à l'usage de factures fictives, de sorte qu'on n'en connaît pas d'exemple répertorié. Le risque a été accru dans son quantum financier par la première loi de finances rectificative n° 2012-354 du 14 mars 2012, qui a augmenté le taux maximal des amendes à 500 000 et 750 000 € respectivement, sans en affecter la faible occurrence.

Plus innovant et potentiellement plus dangereux pour les professionnels de la fiscalité, le même texte a créé une seconde circonstance aggravante liée à l'usage de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis dans un État ou territoire ne pratiquant pas l'assistance fiscale internationale ou à l'interposition de personnes, organisme, fiducie ou institution comparable dans un tel État. Les sanctions étaient alors portées à sept ans d'emprisonnement et un million d'euros d'amende mais, ici encore, les professionnels susceptibles d'avoir participé à des agissements visés par le texte demeuraient très minoritaires puisque seuls les États et territoires ne pratiquant pas l'assistance fiscale internationale étaient concernés.

2. L'article 3 de la loi n° 2013-1117 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière du 6 décembre 2013, consécutive à l'affaire du ministre Cahuzac, a bouleversé cette situation relativement paisible.

Formellement, les deux précédentes circonstances aggravantes ont été abrogées pour être remplacées par une nouvelle définition de la circonstance aggravante en deux branches dont l'une renvoie à la notion de « bande organisée » et l'autre à une liste de procédés réputés « dangereux », bien que, pour la plupart, licites en eux-mêmes. Si les achats et ventes sans facture ou l'usage de factures fictives ont été abandonnés, l'utilisation, aux fins de se soustraire à l'impôt, de comptes ouverts ou de contrats souscrits à l'étranger ou l'interposition de personnes à l'étranger ont été conservés mais étendus très largement au monde entier, bien au-delà des États ou territoires peu coopératifs antérieurement visés.

Le projet de loi n'était accompagné d'aucune étude d'impact sur ce point; elle était indigente sur les autres. Au titre des objectifs poursuivis, il paraphrasait le texte en indiquant : « La création de circonstances aggravantes nouvelles de fraude fiscale pour renforcer le caractère dissuasif et les techniques judiciaires de la répression de la fraude fiscale organisée. L'objectif recherché par cette mesure est de fournir aux services d'enquêtes des outils adaptés à la complexité des montages mis en œuvre, de sanctionner ce type d'organisation, mais aussi de dissuader les professionnels du droit de participer à la réalisation de ces montages (...).

Cette évolution des procédures judiciaires n'aura pas d'incidence sur le nombre de dossiers traités mais permettra d'appréhender plus efficacement les formes les plus complexes de la fraude fiscale, pour lesquelles les outils juridiques et procéduraux

actuels apparaissent insuffisants » (Étude d'impact du 23 avril 2013).

On va voir que l'effet dissuasif des sanctions est modéré, voire illusoire; que l'ouverture de nouvelles techniques d'information et de répression est réelle mais son effet encore incertain six ans plus tard et que la dissuasion des professionnels du droit, réelle également, n'a pas nécessairement la portée souhaitée, car le concours de ces professionnels aux faits de fraude fiscale est, dans l'ensemble, des plus limités.

À ce stade, on retiendra que les professionnels de la fiscalité qui prêtent leur concours à des transactions importantes ou complexes, spécialement dans un contexte international, comme ce fut le cas de l'auteur soussigné pendant la plus grande partie de sa carrière, sont exposés, s'ils commettent une erreur sur l'analyse fiscale de l'opération, non plus seulement à une simple incrimination de complicité de leurs clients mais à faire partie de la « bande organisée » qui constitue la principale circonstance aggravante de l'infraction de fraude fiscale. Dans quels cas? Il est d'autant plus utile de préciser la notion de fraude fiscale aggravée.

3. Quel est l'enjeu de la qualification de fraude fiscale aggravée?

Paradoxalement, l'aggravation des *peines encourues* n'est pas essentielle. Certes, le maximum de l'emprisonnement est porté à sept ans, cependant qu'il a été réduit à quatre ans pour la fraude fiscale simple. Mais le maximum de quatre ans n'avait, semble-t-il, jamais été atteint avant la condamnation de M. Patrick Balkany en première instance le 9 juillet 2019. Certes encore, le montant maximal de l'amende a été porté à deux puis trois millions d'euros, au lieu de 500 000 en cas de fraude fiscale simple mais ces maxima peuvent, depuis la loi n° 2018-898 relative à la lutte contre la fraude du 23 octobre 2018, être portés dans les deux cas au double du produit tiré de l'infraction.

Dans les deux cas aussi, la personne condamnée peut être privée des droits civils et de famille; la seule différence étant qu'en cas de fraude fiscale aggravée, cette peine complémentaire est obligatoire, sauf décision spécialement motivée du juge de ne pas la prononcer.

Enfin, dans l'un et l'autre cas, les « repentis » peuvent obtenir une réduction de peine de moitié.

4. *La saisie pénale et la confiscation* sont également applicables, aux termes de l'article 131-21 du Code pénal, à la fraude fiscale simple comme à la fraude fiscale aggravée.

Les biens figurant à l'actif d'une société peuvent faire l'objet d'une saisie pénale lorsque la personne poursuivie en a la disposition. La Cour de cassation a ainsi jugé que « le recours à l'interposition d'une société immobilière entre la personne mise en examen et son patrimoine immobilier ainsi qu'à des prête-noms de l'entourage familial pour exercer les fonctions ou les rôles de dirigeant de droit, d'administrateurs et d'associés, joint à une gestion de fait de la société par l'intéressé, tous éléments qui relèvent de l'appréciation souveraine des juges du fond, suffisent à caractériser la libre disposition du bien immobilier, ou de la créance résultant de son expropriation, propriété de ladite société, de nature à en permettre la saisie » (Cass. crim., 8 novembre 2017, pourvoi n° 17-82632, publié au *Bulletin*, ECLI:FR:CCASS:2017:CR02775).

Lorsque plusieurs auteurs ou complices ont participé à un ensemble de faits, soit à la totalité soit à une partie de ceux-ci, par exemple mais non exclusivement en bande organisée, chacun d'eux encourt la confiscation du produit de la seule ou des seules infractions qui lui sont reprochées, avec ou non la circonstance de bande organisée, à la condition toutefois que la valeur totale des biens confisqués n'excède pas celle du produit total de cette ou de ces infractions. En conséquence, le juge qui ordonne une saisie pénale doit s'assurer que la valeur du bien saisi n'excède pas le produit de la seule infraction reprochée à l'intéressé et rechercher, dans l'hypothèse où il serait apparu que ce dernier n'aurait pas bénéficié du produit de l'infraction, si l'atteinte portée par la saisie au droit de propriété de l'intéressé était proportionnée s'agissant de la partie du produit de l'infraction dont il n'aurait pas tiré profit (Cass. crim., 24 octobre 2018, pourvoi n° 18-80834, publié au *Bulletin*, ECLI:FR:CCASS:2018:CR02299). Sur l'appréciation de la proportionnalité de l'atteinte au droit de propriété à l'occasion d'une série d'une dizaine de saisies pénales immobilières, voir Cass. crim., 15 janvier 2020, pourvoi n° 19-80891, publié au *Bulletin*, ECLI:FR:CCASS:2020:02898 et neuf autres arrêts du même jour.

Bref, les peines encourues ne sont pas substantiellement différentes, de sorte que la circonstance aggravante aura généralement peu d'incidence lors du jugement ou sur une éventuelle saisie pénale avant jugement. L'effet dissuasif à l'égard des candidats à la fraude fiscale demeure indirect et incertain.

5. En revanche, les circonstances qui déterminent la qualification de fraude fiscale aggravée, dans l'une ou l'autre de ses branches, sont très importantes au stade

de la procédure. Tel est du reste l'objet essentiel de la circulaire conjointe des ministres financiers et de la garde des sceaux du 22 mai 2014 (FCPE1412006C).

La première conséquence et la plus remarquable est la compétence du parquet national financier en cas de fraude fiscale aggravée, tant lorsqu'elle est commise en bande organisée que lorsqu'il existe des présomptions caractérisées qu'elle résulte d'un des procédés spécialement désignés (article 705 du Code de procédure pénale). Cette compétence a pu s'exercer dans les affaires en cours (CA Paris, 19 mai 2017, dossier 15/03218, *MP c. Mme Arlette Ricci et autres*, concernant des faits antérieurs à 2010).

La seconde est l'application, en cas d'usage d'un des procédés énumérés à l'article L. 228 du Livre des procédures fiscales, de la procédure judiciaire d'enquête fiscale prévue par l'article 28-2 du Code de procédure pénale, avec la saisine de la brigade nationale de la répression de la délinquance fiscale (BNRDF) relevant de l'Office central de lutte contre la corruption et les infractions financières et fiscales (OCLCUFF). S'il y a un risque de déperdition des preuves, elle peut se dispenser de l'avis de la commission des infractions fiscales (II de l'article L. 228 du Livre des procédures fiscales).

La troisième est, dans les deux cas d'aggravation de la fraude fiscale, l'application de la procédure particulière à la criminalité et à la délinquance organisées (titre XXV du livre IV du Code de procédure pénale), sauf exceptions. Ainsi les autorités d'enquête et de poursuite peuvent recourir aux techniques spéciales d'enquête telles que la surveillance, l'infiltration ou la sonorisation et les interceptions téléphoniques (articles 706-1-1 et 706-73 à 706-106 du Code de procédure pénale). En revanche, les dispositions dérogatoires en matière de perquisitions, visites domiciliaires et saisies de nuit (articles 706-89 à 706-94 du Code de procédure pénale) ne sont pas applicables à la fraude fiscale, même aggravée.

La garde à vue prolongée jusqu'à 96 heures (article 706-88 du Code de procédure pénale), prévue à l'origine dans le projet de loi de 2013, a été écartée par le Conseil constitutionnel au motif essentiel qu'elle portait à la liberté individuelle et aux droits de la défense une atteinte disproportionnée au but poursuivi (décision n° 2013-679 DC du 4 décembre 2013, *Loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière*, considérant 77; dans le même sens, sur l'escroquerie en bande organisée, décision 2014-420/421 QPC du 9 octobre 2014, *Lantourne et Tapie*).

6. Puisque l'histoire législative de la notion de fraude fiscale aggravée est relativement jeune, *l'actualité jurisprudentielle* est particulièrement mince.

Il n'existe aucun arrêt de la Cour de cassation sur la question. De rares décisions sur le délit voisin d'escroquerie à la TVA en bande organisée dont l'une statue sur la relation de cette circonstance aggravante avec le délit d'association de malfaiteurs (Cass. crim., 16 mai 2018, pourvoi n° 17-81151, publié au *Bulletin*, ECLI:FR:CCASS:2018:CR01095).

Aucun exemple de fraude fiscale aggravée non plus dans les affaires qui ont attiré l'attention des médias et du public en 2019. Même si, dans son jugement du 13 septembre 2019, le tribunal correctionnel de Paris a relevé à son encontre le recours à des sociétés étrangères de façade dans des « paradis fiscaux », y compris pour la période postérieure à l'entrée en vigueur des lois des 14 mars 2012 et 6 décembre 2013, M. Patrick Balkany a été poursuivi et condamné pour fraude fiscale « simple ». La solution a été confirmée en appel. Si M. Bernard Tapie et d'autres personnes ont été poursuivis pour escroquerie en bande organisée, tous les prévenus ont été relaxés par un jugement du 9 juillet 2019, faute que l'escroquerie ait été caractérisée, de sorte que la question de la bande organisée n'a pas été évoquée.

Même les *premières conventions judiciaires d'intérêt public intervenues en matière de fraude fiscale* ne donnent qu'un éclairage diffus sur la notion de fraude fiscale aggravée, laquelle n'est expressément évoquée, avec les textes successivement applicables, que dans celle homologuée le 28 juin 2019 concernant la société Carmignac Gestion. La seconde, validée le 12 septembre 2019, qui concerne les sociétés Google France et Google Ireland, indique que la qualification de fraude fiscale aggravée a pu être envisagée au début de la procédure, avant les décisions des juridictions administratives de l'impôt qui ont prononcé la décharge des impositions litigieuses. Mais elle semble avoir été abandonnée par le ministre public lors de la substitution de motifs et de base légale de la poursuite, déplacée de l'établissement stable en France écarté par les juges de l'impôt, vers les prix de transfert entre sociétés du groupe et l'article 57 du Code général des impôts, alors non invoqué par l'administration des impôts.

Dans chacune des deux affaires, la CJIP ne comporte ni démonstration ni reconnaissance de culpabilité de l'infraction, de sorte que leur enseignement ne peut porter que sur les circonstances desquelles les autorités de poursuites ont tiré des présomptions à leurs yeux suffisantes de fraude fiscale aggravée pour

conclure à la compétence du parquet national financier, à la possibilité de mettre en œuvre les techniques spéciales qu'elles ont employées et à l'opportunité, ou non selon le cas, de les mentionner dans la CJIP elle-même.

7. C'est donc muni de ce modeste viatique, comportant déjà une excursion vers les autres infractions commises « en bande organisée », qu'on examinera successivement les deux branches qui caractérisent la fraude fiscale aggravée, à savoir la « bande organisée » en première partie et les procédés énumérés aux 1° à 5° du II de l'article L. 228 du Livre des procédures fiscales en seconde partie.

Première partie : infraction commise « en bande organisée »

8. Inconnue de la législation fiscale, la circonstance aggravante d'infraction commise « en bande organisée » a progressivement été dégagée au fil du temps par la législation et la jurisprudence pénales, d'abord à propos d'infractions violentes puis de façon plus extensive par la loi n° 2004-204 du 9 mars 2004, dite loi Perben II, portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité.

A. Définition législative de la « bande organisée »

9. La notion d'infraction commise en bande organisée a été critiquée comme insuffisamment précise. Pour rejeter ce grief, le Conseil constitutionnel a d'abord rappelé les dispositions législatives qui définissent la bande organisée et les notions voisines :

« 9. Considérant qu'aux termes de l'article 132-71 du Code pénal : "Constitue une bande organisée au sens de la loi tout groupement formé ou toute entente établie en vue de la préparation, caractérisée par un ou plusieurs faits matériels, d'une ou de plusieurs infractions" ;

10. Considérant qu'aux termes du premier alinéa de l'article 450-1 du même Code : "Constitue une association de malfaiteurs tout groupement formé ou entente établie en vue de la préparation, caractérisée par un ou plusieurs faits matériels, d'un ou plusieurs crimes ou d'un ou plusieurs délits punis d'au moins cinq ans d'emprisonnement" (décision 2004-492 DC, cons. 9 et 10) ».

À ce stade, les faits ainsi désignés par la loi sont identiques mais le premier texte définit une circonstance aggravante de certaines infractions incriminées par ailleurs cependant que le second incrimine un délit autonome distinct. La décision du Conseil

constitutionnel va préciser que la bande organisée suppose « une organisation structurée ». Sur le fondement de la règle « *non bis in idem* », la jurisprudence écarte le cumul de déclaration de culpabilité de ces deux chefs, le même fait ne pouvant être retenu à la fois comme constitutif d'infraction et comme circonstance aggravante d'une autre.

10. Puis le Conseil constitutionnel s'est prononcé en des termes qui méritent d'être cités intégralement car ils exposent les résultats d'une recherche approfondie portant successivement sur l'histoire législative française, un aperçu de la jurisprudence nationale et la citation d'une convention multilatérale à vocation universelle :

« - Quant à la clarté et à la précision des infractions retenues :

13. Considérant que les articles 265 et 266 du Code pénal de 1810 qualifiaient déjà de crime contre la paix publique « toute association de malfaiteurs envers les personnes ou les propriétés » en définissant ce crime « par le seul fait d'organisation de bandes ou de correspondance entre elles et leurs chefs ou commandants, ou de conventions tendant à rendre compte ou à faire distribution ou partage du produit des méfaits » ;

que la notion de bande organisée a été reprise comme circonstance aggravante par l'article 385 de l'ancien Code pénal, issu de l'article 21 de la loi n° 81-82 du 2 février 1981 et selon lequel constituait une bande organisée « tout groupement de malfaiteurs établi en vue de commettre un ou plusieurs vols aggravés par une ou plusieurs des circonstances visées à l'article 382 (alinéa 1) et caractérisé par une préparation ainsi que par la possession des moyens matériels utiles à l'action » ; que les lois n° 83-466 du 10 juin 1983 et n° 94-89 du 1^{er} février 1994, ainsi que le nouveau Code pénal de 1994, ont étendu la circonstance aggravante de commission en bande organisée à d'autres infractions ;

que la notion de bande organisée a été retenue dans le cadre de la garde à vue par l'article 3 de la loi n° 93-1013 du 24 août 1993 qui, en complétant l'article 63-4 du Code de procédure pénale, a porté de 20 heures à 36 heures le délai à l'expiration duquel une personne gardée à vue peut demander à s'entretenir avec un avocat, lorsque l'enquête a pour objet une infraction commise en bande organisée ;

que l'article 59 de la loi n° 2000-516 du 15 juin 2000 a complété l'article 145-2 du Code de procédure pénale pour fixer à quatre ans la période

maximale de détention provisoire pour les crimes commis en bande organisée ;

que la jurisprudence dégagée par les juridictions pénales a apporté les précisions complémentaires utiles pour caractériser la circonstance aggravante de bande organisée, laquelle suppose la préméditation des infractions et une organisation structurée de leurs auteurs ;

qu'enfin, la convention (...) des Nations Unies contre la criminalité transnationale organisée (adoptée à New York le 15 novembre 2000) ratifiée par la France, a adopté une définition voisine en invitant les États adhérents à prendre les mesures adéquates pour lutter efficacement contre tout « groupe structuré de trois personnes ou plus existant depuis un certain temps et agissant de concert dans le but de commettre une ou plusieurs infractions graves ou infractions établies conformément à la présente Convention, pour en tirer, directement ou indirectement, un avantage financier ou un autre avantage matériel » (décision 2004-492 DC, cons. 13) ».

11. Depuis une « action commune » du 21 décembre 1998, reprise avec certaines modifications par une décision-cadre 2008/841/JAI du Conseil du 24 octobre 2008, le *droit de l'Union européenne* a parallèlement défini la notion voisine d'organisation criminelle comme :

« une association structurée, établie dans le temps, de plus de deux personnes agissant de façon concertée en vue de commettre des infractions punissables d'une peine privative de liberté ou d'une mesure de sûreté privative de liberté d'un maximum d'au moins quatre ans ou d'une peine plus grave, pour en tirer, directement ou indirectement, un avantage financier ou un autre avantage matériel » (article 1^{er}, paragraphe 1, de la décision-cadre 2008/841/JAI).

Il a notamment été fait référence à cette définition comme circonstance aggravante d'une des infractions portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union définies par la directive UE 2017/1371 du Parlement européen et du Conseil du 5 juillet 2017. Cette directive a été récemment transposée en droit national français par l'ordonnance n° 2019-963 du 18 septembre 2019, laquelle vise la circonstance aggravante de commission « en bande organisée » (article 2 de ladite ordonnance qui a modifié plusieurs articles du Code pénal et spécialement les articles 314-1-1 (abus de confiance), 432-15 et 433-4 (détournement de biens), 432-11, 435-1 et 435-3 (corruption)).

Sauf erreur, il ne semble pas que la Cour de justice de l'Union européenne se soit jamais prononcée sur l'interprétation de la notion d'« organisation criminelle » au sens de l'action commune ou de la décision-cadre précitées, ou des dispositions des directives européennes qui y font référence.

B. Jurisprudence relative à la circonstance aggravante de commission « en bande organisée »

12. La jurisprudence de la Cour de cassation, y compris dans son contrôle de la motivation des arrêts soumis à son examen, permet d'éclairer ces définitions en leur donnant la consistance des affaires concrètes, concernant la circonstance aggravante d'autres infractions que la fraude fiscale.

1. La bande, pluralité de personnes

13. À la différence du chanteur Renaud qui s'imaginait être « une bande de jeunes à lui tout seul », la loi pénale exige une pluralité de personnes réelles. Même si le nombre comme les fonctions de chacune d'elles peuvent être limités.

La convention des Nations Unies, précitée, mentionne le chiffre de trois ou plus. La jurisprudence française montre que les juges du fond s'efforcent d'identifier au moins quatre participants (par exemple Cass. crim., 20 novembre 2019, pourvoi n° 18-83541, non publié au *Bulletin*, ECLI:FR:CCASS:2019:CR02298).

Parmi les membres de la bande, peu importe que l'un d'eux soit poursuivi comme complice plutôt que comme co-auteur, voire qu'un autre ne soit pas poursuivi du tout (Cass. crim., précité et 20 février 2019, pourvoi n° 18-80784, publié au *Bulletin*, ECLI:FR:CCASS:2019:CR00075). Plus radicalement encore, il n'est pas davantage nécessaire que tous les membres de la bande aient été identifiés (Cass. crim., 11 janvier 2017, pourvoi n° 16-80610, publié au *Bulletin*, ECLI:FR:CCASS:2017:CR06004).

L'organisation de la bande permet une répartition des rôles, de sorte qu'il n'est pas nécessaire que chaque membre participe à tous les stades de l'action dès lors que sa contribution s'y insère et qu'il a conscience de participer à l'infraction. « Peu important que les diverses fonctions nécessaires à la mise en œuvre du mode opératoire ainsi conçu n'aient pas été exercées par les mêmes personnes pendant toute la période de commission des faits poursuivis », la circonstance aggravante de bande organisée peut être légalement retenue « même si le rôle de ce dernier a

été, pour l'essentiel, contingenté à une mission précise, celle de transporter des fonds en liquide, il a assumé ce rôle en sachant parfaitement son importance dans le schéma frauduleux mis en place » (Cass. crim., 16 mai 2018, pourvoi n° 17-81151, publié au *Bulletin*, ECLI:FR:CCASS:2018:CR01095 ; voir aussi 11 janvier 2017, précité).

La qualité d'avocat n'est pas exclusive de la participation à une bande organisée en vue de commettre une infraction telle que l'aide à l'entrée ou au séjour irrégulier d'étrangers, lorsqu'« il est apparu, tant au travers des déclarations de membres du réseau que de l'exploitation de la téléphonie des différents protagonistes que [l'intéressé] était au courant des pratiques du réseau dont il était l'unique avocat, qu'il a suscité la recherche et la production de “faux garants” et que ses honoraires d'intervention étaient inclus dans le prix du passage conçu comme un “forfait” tous frais compris ; que les juges ajoutent qu'ainsi conçue, la prestation de l'avocat peut être analysée, non comme l'exercice régulier de l'office de la défense, mais comme l'un des moyens envisagés pour pénétrer sur le territoire français » (Cass. crim., 18 octobre 2017, pourvoi n° 16-83108, publié au *Bulletin*, ECLI:FR:CCASS:2017:CR02272 ; voir aussi Cass. crim., 20 novembre 2019, précité).

2. L'organisation, qui suppose entente ou concert, préméditation, un certain temps et une structure

14. Bien plus que le nombre, la qualité ou les fonctions des membres qui composent la bande, son organisation est déterminante.

« La circonstance aggravante de bande organisée est établie par l'existence d'une entente, qui suppose la préméditation, et d'une organisation structurée entre ses membres » (Cass. crim., 10 avril 2019, pourvoi n° 18-83053, publié au *Bulletin*, ECLI:FR:CCASS:2019:CR00517). Il suffit que les juges du fond constatent « notamment, que l'escroquerie avait été conçue et mise en place par M. H... en concertation avec Mme Z... puis M. C..., ce dont il se déduit que l'infraction avait été préméditée et commise au moyen d'une organisation structurée » (Cass. crim., 16 mai 2018, précité).

La qualification de bande organisée a notamment été retenue dans une affaire d'escroquerie à la TVA dans les circonstances suivantes :

« les éléments matériels recueillis établissent la poursuite de l'activité de la société Néo technology avec les différentes sociétés taxis et écrans au

fur et à mesure de leur changement, que des coprévenus, Mme Z... et M. A..., ont mis en cause M. X... et que des éléments permettent de se convaincre de son implication en connaissance de cause :

d'une part, la société Néo technology bénéficiait de produits à prix très compétitifs, vendus par des structures en changement constant, deux caractéristiques d'un système de fraude à la TVA,

d'autre part, les mails échangés par M. X... ainsi que les écoutes téléphoniques sont explicites sur sa participation en toute conscience à ce système qui permettait à la société de réaliser des bénéfices importants,

enfin, M. X... acceptait une facturation en France alors que les marchandises provenaient de Belgique, ainsi que les différents changements du nom des sociétés avec lesquelles il traitait;

[l'arrêt confirmatif attaqué] relève également que la participation des prévenus à une bande organisée résulte d'un accord préalable avec les coprévenus attesté par Mme Z... et M. A..., puis renouvelé à chaque changement de société déductrice;

que les juges retiennent encore que M. X..., en contact direct avec les autres personnes impliquées dans la fraude, associé pour un quart de la société Néo technology dont il était le responsable des achats et des ventes, participant, ainsi qu'il l'a reconnu devant eux, à toutes les décisions importantes, était le gérant de fait de la société et que les infractions ont été commises par les organes de la personne morale, engageant ainsi sa responsabilité pénale» (Cass. crim., 15 juin 2016, pourvoi n° 14-87715, *Bull. crim.*, n° 184); voir aussi Cass. crim., 16 mai 2018, pourvoi n° 17-81151, publié au *Bulletin*, ECLI:FR:CCASS:2018:CR01095 précité).

3. La préméditation

15. La seule mise en place d'une organisation structurée, ou participation à celle-ci, ne suffit naturellement pas. Il faut encore qu'elle soit destinée à la réalisation de l'infraction de fraude fiscale. Ainsi que l'énonce l'article 132-72 du Code pénal, « la préméditation est le dessein formé avant l'action de commettre un crime ou un délit déterminé ».

L'entente ou le concert qu'implique la bande organisée requièrent l'intention commune, avant l'action, de soustraire frauduleusement à l'impôt au moins l'un des membres de la bande. Comme rappelé plus haut, il est requis du participant à la bande organisée qu'il ait « assumé [son] rôle en sachant parfaitement son importance dans le schéma frauduleux mis en place »

(Cass. crim., 16 mai 2018, pourvoi n° 17-81151, publié au *Bulletin*, ECLI:FR:CCASS:2018:CR01095).

4. L'appréciation *ex ante* des éléments de la bande organisée pour les besoins de la procédure

16. Puisqu'un des objets principaux de la loi du 6 décembre 2013 était « de fournir aux services d'enquêtes des outils adaptés à la complexité des montages mis en œuvre », la question de la bande organisée, qui conditionne leur mise en œuvre, se pose nécessairement au début de la procédure, avant que les moyens spécifiques d'investigation aient contribué à la manifestation de la vérité et confirmé, ou infirmé selon le cas, les présomptions de fraude ou de bande organisée qui avaient pu motiver la compétence des organes de poursuite ou le recours à certaines techniques.

La difficulté avait été perçue et traitée lors de la loi n° 2004-204 du 9 mars 2004, dite loi Perben II, portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité. Alors que le projet de loi tendait à valider systématiquement à l'avance les actes accomplis, le Conseil constitutionnel a écarté la disposition au motif essentiel que « pour décider de mettre en œuvre l'une de ces procédures, l'autorité judiciaire doit disposer d'une ou plusieurs raisons plausibles de soupçonner que les faits constituent l'une des infractions énumérées par l'article 706-73 nouveau du Code de procédure pénale; que, si le législateur pouvait exonérer de nullité les actes d'enquête ou d'instruction dès lors que la circonstance aggravante de bande organisée paraissait caractérisée à la date où ils ont été autorisés, il ne pouvait exonérer, de façon générale, des actes qui auraient été autorisés en méconnaissance des exigences [constitutionnelles] » (décision n° 2004-492 DC, cons. 70).

En conséquence, la Cour de cassation contrôle seulement l'existence d'un détournement de procédure, lequel « s'entend en pareil cas du fait, pour des agents publics, de se placer faussement et à dessein dans le champ d'application des articles 706-73 et 706-73-1 précités, à seule fin de mettre en œuvre les pouvoirs conférés par les articles 706-96 et 706-96-1 du Code de procédure pénale, dont ils n'auraient pu disposer autrement » (Cass. crim., 18 juin 2019, pourvoi n° 19-80015, publié au *Bulletin*, ECLI:FR:CCASS:2019:CR01365). La CJIP du 12 septembre 2019 dans l'affaire *Google*, évoquée au point 6 plus haut, montre d'ailleurs l'exemple d'un cas dans lequel la procédure a été initiée sur le fondement de la circonstance aggravante, laquelle a été

abandonnée par la suite et n'a plus été mentionnée au moment de conclure.

C. Transposition de ces solutions à la qualification de fraude fiscale aggravée

17. L'interprétation des textes relatifs à la circonstance aggravante de commission d'une infraction « en bande organisée » paraît transposable à la poursuite et, le cas échéant, à la condamnation des faits de fraude fiscale aggravée. En faisant référence au standard, devenu commun à plusieurs infractions, pour en tirer des conséquences, notamment procédurales identiques, le législateur a très vraisemblablement entendu faire prévaloir une notion commune.

Ainsi, au vu de la jurisprudence qui vient d'être rappelée, l'élément matériel de la « bande organisée » pourrait s'appliquer au mode d'organisation, relativement simple et couramment mis en place pour la conclusion d'opérations de fusions et acquisitions d'entreprises, même de taille moyenne, comportant le chef d'entreprise, l'expert-comptable, un avocat et un banquier en vue de déterminer la structure juridique et fiscale la mieux appropriée à l'opération.

Imaginons que les textes et notions pénales actuels aient été applicables à l'époque, heureusement devenue lointaine, où l'administration des impôts, le comité de l'abus de droit et les juridictions considéraient la cession simultanée de l'intégralité des actions composant le capital d'une société comme un abus de droit dissimulant la cession des actifs de la société, sa liquidation et la constitution d'une nouvelle société. Le cauchemar a pris fin avec la jurisprudence *Naturama-Beauvalet* du 7 mars 1984 (*Bull. civ.*, IV, n° 94) et son équivalent en matière pénale du 12 mars 1984 (pourvoi n° 83-93248, *Bull. crim.*, n° 100) mais, avec la pratique fiscale d'hier et les textes répressifs d'aujourd'hui, on pourrait être tenté d'y voir de la fraude fiscale aggravée. Il en irait probablement de même au sujet des gains de rachats d'actions dans lesquels l'administration et le Conseil d'État ont vu de l'abus de droit jusqu'à ce que le Conseil constitutionnel juge en 2014 que la différence de traitement fiscal n'était pas conforme à la Constitution. L'objectif du législateur de 2013 de dissuader les professionnels du droit et de la fiscalité allait-il jusque-là ?

18. Le critère intentionnel permettrait-il d'échapper à l'incrimination ? L'erreur de droit n'est exclusive de responsabilité pénale que si elle est inévitable, même en matière fiscale (article 122-3 du Code pénal et Cass. crim., 3 mai 2018, pourvoi n° 17-82746, publié au *Bulletin*, ECLI:FR:CCASS:2018:CR00706).

L'erreur qui aurait été commise à l'occasion de telles opérations par les professionnels de la fiscalité sur le régime fiscal applicable à l'une d'elles serait-elle susceptible de dégénérer en fraude fiscale commise en bande organisée ? On peut en douter car la préméditation de l'infraction, condition requise pour la bande organisée, serait au moins douteuse.

À défaut, l'obligation de compétence des professionnels du droit et de la fiscalité serait pénalement sanctionnée, tant pour eux que pour leurs clients qui auraient eu le tort de suivre leurs avis en concluant l'opération selon des modalités ne bénéficiant pas du régime fiscal favorable attendu. Les sanctions encourues seraient plus lourdes et les procédures plus intrusives que celles applicables aux professionnels de santé en cas d'atteinte insuffisamment justifiée à l'intégrité physique de leurs patients (comp. « Le médecin devant le juge pénal », étude de Mme Isabelle FERRARI, conseiller référendaire à la Cour de cassation, Rapport annuel 1999, Études et documents 93).

Les professionnels de la fiscalité devraient donc considérer avec prudence les énonciations trop contrastées, voire lénifiantes ou trompeuses, d'un rapport parlementaire sur le projet de loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière qui énonçait :

« cette notion (de bande organisée) répond à des critères stricts qui ne sauraient s'appliquer, comme l'ont craint les avocats entendus par votre rapporteur, à un fraudeur et son conseil dès lors que ce dernier n'a pas activement participé à la préparation et à l'organisation de la fraude.

Comme l'a indiqué à votre rapporteur le ministre de la justice, la notion de bande organisée pourra concerner en pratique des fraudes reposant sur un système organisé impliquant des « kits » prêts à l'emploi pour l'ouverture de comptes offshore et/ou l'intervention d'officines ou de professionnels du chiffre ou du droit proposant sciemment des schémas de fraude complexe à grande échelle, voire d'intermédiaires ou de « rabatteurs » agissant sur le territoire national pour le compte de banques étrangères » (Rapport n° 738 (2012-2013) de M. Anziani et Mme Klès au nom de la Commission des lois du Sénat, déposé le 10 juillet 2013).

Si l'infraction n'est poursuivie que dans les cas les plus graves, c'est-à-dire assez rarement, le risque n'en est pas moins considérable pour les professionnels de la fiscalité qui ne savent pas toujours éviter les erreurs de droit évitables et pour leurs clients. Contrairement

à ce qui est parfois suggéré, la présomption ou même la constatation d'une « bande organisée » ne devrait donc pas être, en tout cas pas à elle seule, un critère d'engagement des poursuites pour fraude fiscale.

On va voir qu'il ne devrait pas en aller différemment pour les procédés énumérés au II de l'article L. 228 du Livre des procédures fiscales qui constituent la seconde branche de la circonstance aggravante de fraude fiscale.

Seconde partie : infraction commise au moyen d'un des procédés énumérés par la loi

19. Signe des temps, la loi du 6 décembre 2013 a abandonné la circonstance aggravante d'achats et ventes sans facture ou d'usage de factures fictives – qui s'appliquait à l'économie souterraine ou occulte – au profit d'autres indices comportant essentiellement un élément juridique ou financier d'extranéité.

Ainsi, les poursuites pénales pour fraude fiscale, largement concentrées sur les défauts de déclarations commis par des entreprises d'origine étrangère (spécialement dans le secteur du bâtiment et disproportionnellement turques ou kurdes) pourraient être réorientées, avec les moyens d'investigation accrus par la loi, vers les contribuables nationaux dissimulant revenus et actifs à l'étranger.

Aux termes du II de l'article L. 228 du Livre des procédures fiscales, les procédés justifiant la compétence spéciale de certains organes de poursuite et la mise en œuvre de techniques spéciales d'investigation concernent les infractions fiscales qui résultent :

- « 1° Soit de l'utilisation, aux fins de se soustraire à l'impôt, de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ;
- 2° Soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiduciaire ou institution comparable établis à l'étranger ;
- 3° Soit de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents au sens de l'article 441-1 du Code pénal, ou de toute autre falsification ;
- 4° Soit d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ;
- 5° Soit de toute autre manœuvre destinée à égarer l'administration ».

Au stade de la répression, la liste des moyens par lesquels les faits de fraude fiscale ont été réalisés ou facilités pour déclencher la circonstance aggravante figurant au deuxième alinéa de l'article 1741 du Code général des impôts, est très largement identique, à deux différences près :

- au 1° relatif aux comptes ouverts et contrats souscrits à l'étranger, les mots « l'utilisation, aux fins de se soustraire à l'impôt » n'y sont pas repris mais vraisemblablement inclus de manière implicite dans l'exigence que ces comptes et contrats aient servi à réaliser ou faciliter la fraude ;
- au 5°, au lieu de « toute manœuvre destinée à égarer l'administration », le texte répressif vise « un acte fictif ou artificiel ou de l'interposition d'une entité fictive ou artificielle ».

Dans les deux textes, on peut ainsi distinguer :

- d'une part, les deux premiers procédés, très largement définis, qui ne sont ni illicites ni illégitimes en eux-mêmes et ne constituent une circonstance aggravante qu'en raison de la fraude dont ils facilitent la réalisation ;
- d'autre part, les trois autres, qui visent des faits plus précis, voire délictueux par eux-mêmes, et destinés à créer une apparence trompeuse.

Les deux premiers ont suscité des interrogations et appellent quelques commentaires qui s'imposent moins pour les trois derniers.

A. Deux procédés licites en eux-mêmes mais corrompus par l'objectif de fraude

1. Comptes et contrats financiers à l'étranger

20. Dès le projet de loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, le visa de tous comptes ouverts ou contrats souscrits à l'étranger a paru excessif, puisqu'il s'agit de l'exercice d'une liberté et que le projet ne distinguait pas suivant que les comptes et contrats, et les sommes correspondantes, avaient été déclarés ou non auprès de l'administration des impôts.

L'objection a été écartée au motif essentiel que « ce n'est pas la détention d'un compte à l'étranger qui sera pénalisée, mais le fait d'avoir utilisé un tel compte pour commettre le délit de fraude fiscale. À cet égard, il [a paru] légitime [au rapporteur de la Commission des finances du Sénat] que les faits de fraude fiscale commis au moyen de montages juridiques complexes, dans des territoires dans lesquels ne s'exerce pas la souveraineté de la France, plus difficiles à détecter et à sanctionner compte tenu, notamment, des lacunes de la coopération internationale en la matière, soient plus sévèrement sanctionnés que les faits de fraude fiscale "simple" » (Rapport n° 738 (2012-2013) de M. Anziani et Mme Klès au nom de la Commission des lois du Sénat, déposé le 10 juillet 2013).

Le Conseil constitutionnel s'est prononcé dans le même sens : en retenant « que l'ouverture de comptes ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ne constitue pas en soi un acte illicite ; que, toutefois, dès lors que ce compte a été utilisé pour commettre le délit de fraude fiscale, le législateur peut retenir une telle circonstance parmi celles qui entraînent l'aggravation de la répression du délit de fraude fiscale ; qu'en l'espèce, le législateur a estimé que le recours à des comptes ou des contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger pouvait être de nature à faciliter la commission et la dissimulation du délit de fraude fiscale ; qu'en retenant cette circonstance aggravante du délit de fraude fiscale, il n'a pas méconnu le principe de nécessité des délits » (décision n° 2013-679 DC, cons. 22).

Sur le terrain du droit national, la cause paraît entendue. Toutefois, les circonstances sont susceptibles d'évoluer avec l'échange automatique de renseignements sur les comptes financiers (voir un précédent colloque et notre contribution « Les avancées de l'échange international d'informations à des fins fiscales », *R.E.I.D.F.*, n° 2018/1, pp. 118 et s.).

21. Comme l'acquisition et la détention des comptes et contrats financiers à l'étranger sont des actes relevant de la liberté de circulation des capitaux protégée par le droit de l'Union européenne, on peut encore s'interroger si leur promotion au rang d'élément déclencheur de la circonstance aggravante du délit et des procédures intrusives d'investigation n'excède pas ce qui est nécessaire à l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales au sens de la jurisprudence de la CJUE.

Toutefois, celle-ci a récemment rappelé, avec la solennité d'un arrêt de grande chambre : « il est de jurisprudence constante qu'il existe, dans le droit de l'Union, un principe général de droit selon lequel les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes du droit de l'Union (arrêts du 9 mars 1999, *Centros*, C-212/97, EU:C:1999:126, point 24 et jurisprudence citée ; du 21 février 2006, *Halifax e.a.*, C-255/02, EU:C:2006:121, point 68 ; du 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas*, C196/04, EU:C:2006:544, point 35 ; du 22 novembre 2017, *Cussens e.a.*, C251/16, EU:C:2017:881, point 27, ainsi que du 11 juillet 2018, *Commission/Belgique*, C356/15, EU:C:2018:555, point 99) » (CJUE, 26 février 2019, C116/16 et C117/16, *Skatteministeriet c. T Danmark* (C116/16) et *Y Denmark Aps* (C117/16), point 70). Elle a ajouté qu'en cas de fraude ou d'abus constaté : « une société résidente d'un État membre ne saurait,

eu égard à la jurisprudence rappelée au point 70 du présent arrêt, revendiquer le bénéfice des libertés consacrées par le traité FUE pour mettre en cause la réglementation nationale régissant l'imposition des dividendes versés à une société résidente d'un autre État membre » (arrêt précité, point 122). Il est vraisemblable que ces motifs sont de portée générale et ont vocation à s'appliquer hors du cas de l'abus du régime des sociétés mères et filiales qui faisait l'objet du litige.

2. Interposition de personnes à l'étranger

22. Les mêmes observations paraissent applicables au deuxième procédé relatif à l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis à l'étranger.

Selon une jurisprudence constante, l'interposition de personne ne constitue ni n'implique par elle-même une fraude et n'est donc pas illicite. En revanche, elle peut s'insérer dans un plan de fraude et, à ce titre, être retenue comme élément caractéristique d'une circonstance aggravante de l'infraction établie (au stade de la répression) ou suffisamment présumée (au stade de la procédure) par d'autres éléments.

Reste à définir le critère de l'interposition de personne. Faut-il exiger, comme le Conseil d'État pour certaines dispositions d'assiette de l'impôt, que la personne interposée ne soit qu'un « prête-nom sans volonté propre » (concl. N. Chahid-Nourai sous CE, 28 septembre 1984, n° 40096, *RJF*, 11/84, n° 1328, et M.-Y. de Saint-Pulgent sous CE, 22 mai 1989, *Lamotte*, n° 72259, *RJF*, 7/89, p. 401) ou un « simple mandataire » (CE, 26 février 1990, *Scandinavian Air System France*, nos 68627-680828, *RJF*, 4/90, n° 393, concl. Ph. Martin, p. 230 ; 1^{er} juin 1990, *Sté Foggini France*, n° 70680, *RJF*, 9/90, n° 976, concl. Ph. Martin, p. 540) ?

Tel peut être également le cas quand la société étrangère interposée n'a pas de substance réelle (CE, 22 décembre 1982, *Sté Mondial Teleshov*, n° 27846, *RJF*, 2/83, n° 278, p. 130). L'arrêt pénal rendu dans la même affaire, dont le Conseil d'État a retenu les motifs, avait précisé que la société suisse, dont ni les statuts ni la liste d'actionnaires n'avaient été produits, n'avait jamais eu les moyens financiers et techniques nécessaires pour prendre réellement en charge cette activité, tandis que le dirigeant de la société française disposait d'une procuration générale pour agir en son nom hors de Suisse et qu'un de ses proches collaborateurs disposait d'une procuration pour encaisser espèces et chèques des organisateurs locaux de spectacles (Cass. crim., 28 mai 1980, *Johnny Stark*,

n° 79-92004, *Bull. crim.*, n° 160, p. 383). Mais, en pareil cas, ne s'agit-il pas plutôt d'une entité fictive ou artificielle, de la nature de celles visées au 5° de l'article 1741 du Code général des impôts, lesquelles peuvent être retenues également comme facteur d'aggravation lorsqu'elles sont établies sur le territoire national?

B. Trois procédés de nature à induire en erreur et illicites par eux-mêmes

23. *L'usage d'une fausse identité ou de faux documents* au sens de l'article 441-1 du Code pénal, ou de toute autre falsification, visé au 3° de chaque énumération n'appelle pas de commentaire.

24. *La domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger*, visée au 4°, est plus ambiguë.

Faudrait-il distinguer entre une domiciliation fictive, qui ne recouvrirait aucune réalité, et une domiciliation « artificielle » qui serait réelle mais ne poursuivrait pas d'objectifs économiques suffisants? Pourrait-on faire référence au grand arrêt de la Cour de cassation en matière de conflits de lois sur le cas de la princesse de Bauffrémont, qui s'était temporairement établie à l'étranger pour acquérir une nouvelle nationalité lui permettant de divorcer et se remarier? Un cas semblable relèverait-il de la circonstance aggravante ou même de la fraude fiscale au seul motif que la résidence à l'étranger a été établie, temporairement, en vue d'échapper à des impôts français? Les autorités poursuivantes ne devraient-elles pas s'arrêter, comme elles semblent le faire jusqu'à présent, à la réalité de la domiciliation fiscale à l'étranger, quels qu'en aient été les motifs, sauf à en contester la réalité à raison de son caractère temporaire?

Faudrait-il considérer alors que le texte ne vise pas les personnes physiques mais seulement les personnes morales et les circonstances de l'affaire évoquée au point 22 ci-dessus?

25. *L'acte fictif ou artificiel ou l'interposition d'une entité fictive ou artificielle* en vue de réaliser ou faciliter la fraude fiscale, visé au 5° de l'article 1741 pour justifier des peines aggravées, pose la même question du degré d'artifice requis pour basculer d'une situation opposable à l'administration des impôts, et non pénalement punissable, à une situation de fraude, qui serait alors nécessairement aggravée.

26. Le visa de *toute manœuvre destinée à égarer l'administration*, au 5° du II de l'article L. 228 du Livre des procédures fiscales, ramène en réalité au dernier cas de fraude fiscale simple figurant à la première phrase de l'article 1741 du Code général des impôts : « en agissant de toute autre manière frauduleuse » rarement appliqué en tant que tel au stade de la condamnation.

Conclusion

27. Au terme de ce parcours, la notion de fraude fiscale aggravée paraît complexe à plusieurs titres. Elle emprunte dans sa définition à une notion plus générale de la loi pénale et à des éléments plus spécifiquement fiscaux. Elle se présente sous des angles différents suivant qu'elle est mise en œuvre au stade de la poursuite ou lors de la condamnation.

En ce qu'elle fait référence à celle de « bande organisée », définie par la législation pénale et applicable à un tronc commun d'infractions, elle n'a rien de spécifiquement fiscal et requiert un rapprochement avec les autres infractions et les procédures spécifiques qu'elles comportent. Le fiscaliste y trouve une nouvelle occasion de s'ouvrir aux autres branches du droit, comme le recommandait Maurice Cozian dans la préface de son *Précis de fiscalité des entreprises*. La référence à la « bande organisée » ouvre de multiples éléments d'interrogation ou de défense, spécialement sur l'exigence de préméditation commune à tous les membres de la bande. La jurisprudence relative aux autres infractions a posé quelques jalons en fermant certaines portes ou en ouvrant d'autres.

Au stade du conseil, la prudence est de mise. Chacun le savait déjà mais les objectifs et les termes de la loi du 6 décembre 2013 le confirment. La vraie défense du conseil et de ses clients à l'égard de l'incrimination de fraude fiscale aggravée ne réside pas tant dans les éléments caractéristiques de la circonstance aggravante que sur le fond de la loi fiscale. Éviter la soustraction frauduleuse à l'établissement ou au paiement de l'impôt, et par suite le fait principal de fraude fiscale, laisse encore place au choix de la voie fiscale plus favorisée et à la planification fiscale, pourvu que ce soit sans fictivité ni artifice, dans le respect de l'intention du législateur. Bref, en accommodant l'esprit de géométrie dans l'application de la loi fiscale d'une dose appropriée d'esprit de finesse.