

Rappel pratique des conditions de l'ouverture d'une procédure pénale et du prononcé d'une sanction pénale à l'issue d'une procédure fiscale



Emmanuel
DAOUD

Avocat associé,
Cabinet VIGO.
Membre du réseau
international
d'avocats GESICA



Caroline BOYER

Avocat,
Cabinet VIGO.
Membre du réseau
international
d'avocats GESICA

L'objectif du présent article est de dresser, à la lumière du droit positif, un état des lieux des règles relatives aux conditions de l'ouverture d'une procédure pénale et du prononcé d'une sanction pénale qu'il convient de connaître afin de conseiller le contribuable qui fait l'objet d'une procédure fiscale.

Le plus souvent, l'ouverture d'une procédure pénale relative à la matière fiscale succède à une procédure administrative relative aux mêmes faits de soustraction frauduleuse à l'établissement ou au paiement de l'impôt.

La pénalisation de la matière fiscale qui se renforce depuis la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière impose au contribuable qui a fait l'objet d'une procédure fiscale de s'interroger sur ses conséquences en matière pénale.

I. – Les hypothèses d'ouverture d'une procédure pénale à l'issue d'une procédure fiscale

L'intervention de l'administration fiscale en vue de l'ouverture d'une procédure pénale

Depuis 2014, l'autorité judiciaire est vivement encouragée par le ministère des Finances à renforcer sa coopération avec l'administration fiscale qui rappelle régulièrement que « la volonté de renforcer la lutte contre la fraude fiscale doit se concrétiser par un renforcement des liaisons entre l'au-

torité judiciaire et les services des finances publiques »⁽¹⁾.

Ainsi l'autorité judiciaire doit « communiquer à l'administration des finances toute indication qu'elle peut recueillir, de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale ou une manœuvre quelconque ayant eu pour objet ou ayant eu pour résultat de frauder ou de compromettre un impôt »⁽²⁾. Elle peut également transmettre le contenu des procédures pénales dont elle a la charge⁽³⁾.

En retour, l'administration fiscale doit porter « à la connaissance du juge d'instruction ou du procureur de la République (...) l'état d'avancement des recherches de nature fiscale auxquelles elle a procédé à la suite de la communication de [ce]s indications »⁽⁴⁾ et communiquer les « renseignements, procès-verbaux et actes »⁽⁵⁾ relatifs aux délits constatés dans l'exercice de ses missions⁽⁶⁾.

Lors d'un contrôle fiscal externe, l'examen des faits à l'aune de cette obligation⁽⁷⁾ par l'administration fiscale doit désormais être

(1) Circulaire du ministre de la Justice et du ministre des Finances et des Comptes publics relative à la lutte contre la fraude fiscale, 22 mai 2014, p. 11.

(2) LPF, art. L. 101, al. 1^{er}.

(3) LPF, art. L. 82 C.

(4) LPF, art. L. 101, al. 2.

(5) V. note 1, p. 11.

(6) C. pr. pén., art. 40.

(7) V. note 6.

« systématique »⁽⁸⁾. La transmission de ces informations par l'administration fiscale doit être « fréquente » et accompagnée « d'explications favorables à une compréhension partagée de la fraude », de réunions ainsi que d'attaches régulières avec l'autorité judiciaire⁽⁹⁾.

En outre, les agents des finances publiques étant désormais déliés de leur secret professionnel à l'égard du procureur de la République, ceux-ci peuvent échanger avec lui des informations couvertes par ce secret en dehors de tout cadre procédural ou de l'existence d'une plainte ou d'une dénonciation obligatoire⁽¹⁰⁾.

Les magistrats sont incités à accélérer les procédures en recourant à la « justice négociée »

Depuis l'entrée en vigueur de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, l'administration fiscale dispose de deux moyens pour saisir le procureur de la République de faits susceptibles de conduire à l'ouverture d'une procédure pénale : la dénonciation obligatoire et la dénonciation facultative.

→ La dénonciation obligatoire : le déverrouillage du « verrou de Bercy »

À l'issue d'un contrôle fiscal, les manquements fiscaux suivants font désormais l'objet d'une dénonciation obligatoire par l'administration fiscale⁽¹¹⁾ :

- ceux qui ont conduit à l'application de majorations de 80 ou de 100 % sur les droits dont le montant est supérieur à 100 000 euros ;
- ceux qui ont conduit à l'application de majorations de 40 % sur les droits dont le montant est supérieur à 100 000 euros si, au cours des six années précédentes et à l'occasion d'un contrôle fiscal, le contribuable s'est vu appliquer une majoration de 40, 80 ou 100 % ;
- ceux qui ont conduit à l'application de majorations de 40, 80 ou 100 % sur les droits dont le montant est supérieur à 50 000 euros lorsque le contribuable est sou-

mis à des exigences de déclaration auprès de la Haute Autorité pour la Transparence de la Vie Publique.

Il convient de préciser que les majorations de 40, 80 ou 100 % sont appréciées par l'administration fiscale au stade de la mise en recouvrement⁽¹²⁾ et que la conclusion d'une transaction fiscale⁽¹³⁾ n'exclut pas la dénonciation obligatoire⁽¹⁴⁾.

En pratique, le dossier transmis par l'administration fiscale au procureur de la République au titre de la dénonciation obligatoire est moins étayé que celui transmis au soutien d'une plainte mais contient les trois documents suivants⁽¹⁵⁾ :

— premièrement, une lettre d'accompagnement du directeur de la direction ayant effectué le contrôle contenant elle-même les sept informations suivantes :

- la nature de l'infraction ;
- l'impôt concerné ;
- le montant des droits éludés ;
- la base légale, le taux et le montant de la majoration fiscale ;
- les antécédents fiscaux ;
- la qualité éventuelle de contribuable soumis à une obligation de déclaration auprès de la Haute Autorité pour la Transparence de la Vie Publique ;
- la conclusion éventuelle d'une transaction fiscale.

À ce titre, il y a fort à parier que cette lettre d'accompagnement prendra rapidement la forme d'un formulaire pré-rempli dans lequel l'administration fiscale n'aura qu'à cocher les réponses en fonction du cas d'espèce.

— deuxièmement, la proposition de rectification définitive notifiée au contribuable qui contient le détail :

- des faits ;
- des motifs de droit ayant conduit l'administration fiscale à procéder à des rehaussements d'impôts ;
- des motivations de l'administration fiscale pour l'application des pénalités et de leurs conséquences financières.

— troisièmement, la réponse de l'administration fiscale aux observations du contribuable (et non les observations du contribuable elles-mêmes).

Conformément à la projection faite par les parlementaires⁽¹⁶⁾, le déverrouillage du « verrou de Bercy » a multi-

(8) Circulaire du ministre de l'Action et des Comptes publics et du ministre de la Justice relative à la réforme de la procédure de poursuite pénale de la fraude fiscale et au renforcement de la coopération entre l'administration fiscale et la Justice en matière de lutte contre la fraude fiscale, NOR : CPAE1832503C, 7 mars 2019, p. 9.

(9) V. note 1, p. 12.

(10) LPF, art. L. 142 A (créé par la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude par la suppression de la mention selon laquelle ladite procédure n'est pas applicable aux « délits dont la procédure de poursuite est prévue par une loi spéciale »).

(11) LPF, art. L. 228, I.

(12) V. note 8, p. 4.

(13) LPF, art. L. 247.

(14) V. note 8, p. 4 et 5.

(15) V. note 8, p. 5.

(16) Assemblée nationale, rapport fait au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire sur le projet de loi, adopté par le Sénat après engagement de la procédure

plié par deux le nombre de dossiers adressés par l'administration fiscale au procureur de la République⁽¹⁷⁾.

Il nous apparaît que le caractère sommaire des dossiers transmis par l'administration fiscale au titre de la dénonciation obligatoire, associé à la hausse significative de leur transmission, favorisera la mise en œuvre de mécanismes transactionnels.

Cependant, il ne faudra pas perdre de vue l'objectif réel poursuivi par l'administration fiscale : convaincre – voire, intimider – le contribuable trop récalcitrant à son goût en agitant la menace de poursuites pénales conjuguées aux poursuites fiscales. Il appartiendra à l'avocat saisi d'apprécier la solidité du dossier de l'administration fiscale et, *a contrario*, l'éventuelle fragilité de son client pour donner le bon conseil et inciter le justiciable à résister puis à se défendre s'il est dans son bon droit.

Ces mécanismes seront susceptibles de prendre la forme d'une convention judiciaire d'intérêt public⁽¹⁸⁾ (qui constitue une alternative à la condamnation pour la personne morale) ou d'une comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité⁽¹⁹⁾ (qui constitue une alternative au procès pour la personne physique).

Les magistrats sont en effet incités à accélérer les procédures en recourant à la « *justice négociée* » ainsi que le ministère de la Justice a eu l'occasion de le rappeler : « *nous ne devons pas perdre de vue l'un des avantages essentiels de la procédure de reconnaissance préalable de culpabilité, à savoir l'accélération qu'elle permet. Aujourd'hui, le procès dure environ trois ans entre le dépôt de plainte initial et le moment où la personne concernée est éventuellement condamnée en première instance — encore peut-elle faire appel de la décision prononcée, ce qui rallonge la procédure d'un an ou deux. Deux autres arguments me semblent plaider en faveur de la CRPC. (...) il me semble opportun de faire en sorte qu'au moins une partie de ces dossiers puisse faire l'objet d'un traitement plus rapide* »⁽²⁰⁾.

accélérée, relatif à la lutte contre la fraude (n° 1142) par Mme Émilie Cariou, 25 juill. 2018, p. 242.

(17) « 587 dossiers fiscaux ont fait l'objet d'une dénonciation obligatoire du 1^{er} janvier au 30 septembre 2019. L'administration ayant par ailleurs déposé 481 plaintes après avis de la Commission des infractions fiscales et 38 plaintes pour présomption de fraude fiscale, ce sont au total 1 106 dossiers qui ont été transmis à l'autorité judiciaire, soit un doublement par rapport à la même date en 2018. » (Communiqué de presse, Premier anniversaire de la loi relative à la lutte contre la fraude : les ministres dressent un bilan positif, 23 oct. 2019, n° 847, p. 2).

(18) C. pr. pén., art. 41-1-2.

(19) C. pr. pén., art. 495-16 (tel que modifié par la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude par la suppression de la mention selon laquelle ladite procédure n'est pas applicable aux « délits dont la procédure de poursuite est prévue par une loi spéciale »).

(20) V. note 16.

Si ces mécanismes présentent des avantages certains pour la personne poursuivie, il conviendra de veiller à ce qu'ils ne constituent pas un renoncement aux garanties procédurales et uniquement, pour un magistrat animé par une logique de pur résultat, un levier pour forcer le recouvrement en annihilant tout débat sur la culpabilité au profit d'un débat sur la seule sanction.

→ La dénonciation facultative : le maintien du « verrou de Bercy »

Les manquements fiscaux insusceptibles de faire l'objet d'une dénonciation obligatoire à l'issue d'un contrôle fiscal peuvent toujours faire l'objet d'un dépôt de plainte par l'administration fiscale. Ainsi, dans les autres cas que ceux, précités, imposant une dénonciation obligatoire, le « verrou de Bercy » est maintenu.

Une différence cependant, l'avis de la Commission des infractions fiscales n'est plus requis dans certaines hypothèses de « présomption caractérisée de fraude fiscale » assorties d'un risque de déperissement des preuves. En revanche, cet avis reste requis en dehors de ces hypothèses⁽²¹⁾.

L'intervention de l'administration fiscale après l'ouverture d'une procédure pénale

Rappelons que lorsqu'une information judiciaire est ouverte, l'administration fiscale dispose du droit de se constituer partie civile⁽²²⁾ ce qui a « *pour principal intérêt de lui permettre d'être présente à tous les stades de la procédure, de fournir tous documents et renseignements de nature à éclairer les magistrats, de répondre aux arguments injustifiés des personnes poursuivies, de s'opposer à leurs manœuvres dilatoires et, d'une façon générale, de provoquer les mesures les plus efficaces pour la répression du délit. Son rôle s'apparente en fait à celui d'une partie jointe au ministère public* »⁽²³⁾.

Force est cependant de constater que ces dispositions n'ont pas, au moment du déverrouillage du « verrou de Bercy », été étendues aux hypothèses dans lesquelles la procédure pénale serait ouverte, non pas « *sur la plainte de l'administration fiscale* », mais à la suite d'une dénonciation obligatoire. Dans cette deuxième hypothèse, il pourrait par conséquent être envisagé, dans le cadre de l'information judiciaire, de soulever l'irrecevabilité de la constitution de partie civile de l'administration fiscale.

Postérieurement à la dénonciation obligatoire, il est prévu qu'une fiche de suivi énumérant les dénonciations,

(21) LPF, art. L. 228, II.

(22) LPF, art. L. 232.

(23) BOI-CF-INF-40-10-20-20190618, CF – Infractions et sanctions pénales – Poursuites correctionnelles – Délit général de fraude fiscale – Mise en œuvre des poursuites, § 250.

plaintes et signalements transmis par l'administration fiscale au procureur de la République soit établie afin de faciliter l'échange d'informations⁽²⁴⁾.

II. – le prononcé de la sanction pénale et la détermination de son montant

Depuis 2014, le ministère de la Justice réaffirme régulièrement la nécessité de « sanctionner sévèrement la fraude fiscale et, de façon exemplaire, les comportements les plus frauduleux par des peines d'emprisonnement et de lourdes amendes pénales »⁽²⁵⁾.

Il ne manque pas non plus de rappeler qu'il « convient d'être vigilant sur les stratégies consistant à procéder au paiement rapide des droits dus après la détection de la fraude, en vue de minorer les pénalités fiscales dues en application des dispositions légales applicables. À cet égard, il est rappelé qu'une telle régularisation ne saurait exonérer le fraudeur de sa responsabilité pénale »⁽²⁶⁾ et, ainsi, que le comportement du contribuable dans le cadre de la procédure administrative ne constitue pas une garantie pour la procédure pénale.

Règles applicables au cumul des sanctions pénales et fiscales

Aux termes d'une triple réserve d'interprétation, le Conseil constitutionnel a identifié les règles de cumul des sanctions pénales et fiscales pour les mêmes faits⁽²⁷⁾.

Par plusieurs arrêts rendus le même jour, la chambre criminelle de la Cour de cassation a saisi l'occasion d'en préciser davantage les contours en vue de sa meilleure mise en œuvre pratique⁽²⁸⁾.

→ Le cumul des sanctions pénales et fiscales ne peut s'appliquer qu'aux cas « graves »

Le Conseil constitutionnel pose que cette « gravité peut résulter du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention »⁽²⁹⁾.

La chambre criminelle de la Cour de cassation reprend ces trois critères pour en donner quelques illustrations :

- « Montant des droits fraudés » : les montants de 235 580 euros⁽³⁰⁾ et de 276 562 euros⁽³¹⁾ permettent de caractériser la gravité ;
- « Nature des agissements de la personne poursuivie » : « l'existence de manœuvres de dissimulation des sommes sujettes à l'impôt »⁽³²⁾ permet de caractériser la gravité, ce qui n'est pas le cas du « comportement du prévenu postérieurement à la fraude »⁽³³⁾ ;
- « Circonstances de l'intervention des agissements » : la « réitération de faits d'omission déclarative sur une longue période en dépit de plusieurs mises en demeure »⁽³⁴⁾ et la « qualité d'élu de la République »⁽³⁵⁾ permettent de caractériser la gravité à la différence de « l'absence de justification de l'origine des fonds placés »⁽³⁶⁾.

La pleine connaissance de ces critères est déterminante dans la mesure où l'application de la réserve constitutionnelle impose au juge pénal de prononcer la relaxe lorsque le niveau de gravité des faits n'est pas suffisant⁽³⁷⁾.

À ce titre, il appartient au prévenu lui-même de justifier « qu'il a fait l'objet, à titre personnel, de pénalités fiscales pour les mêmes faits que ceux visés par la poursuite pénale (il n'est pas nécessaire qu'elles soient définitives s'agissant de l'exercice des poursuites) »⁽³⁸⁾.

→ Le cumul des sanctions pénales et fiscales ne peut s'appliquer que dans le respect du principe de proportionnalité

Le Conseil constitutionnel pose « qu'en tout état de cause le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues »⁽³⁹⁾.

La chambre criminelle de la Cour de cassation précise que cette réserve d'interprétation « ne peut concerner que des sanctions de même nature »⁽⁴⁰⁾ et que « seule l'amende est

(24) V. note 8, Annexes (pour des exemples de fiches de suivi).

(25) V. note 1, p. 21.

(26) V. note 1, p. 21.

(27) QPC, 24 juin 2016, n° 2016-545 et 2016-546.

(28) Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.980, n° 1174, publié au *Bulletin* ; n° 18-81.067, n° 1175, publié au *Bulletin* ; n° 18-82.430, n° 1176, publié au *Bulletin* ; n° 18-81.040, n° 1177, publié au *Bulletin* ; n° 18-83.484, n° 1178, publié au *Bulletin* et n° 18-84.144, n° 1179, publié au *Bulletin*.

(29) QPC, 24 juin 2016, n° 2016-545 et 2016-546, § 21 (s'agissant de l'application cumulée des articles 1729 et 1741 du code général des impôts) et QPC, 23 novembre 2018, n° 2018-745, § 19 (s'agissant de l'application cumulée des articles 1728 et 1741 du code général des impôts).

(30) Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.040, n° 1177, préc., § 22.

(31) Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-84.144, n° 1179, préc., § 28.

(32) V. note 31, § 28.

(33) V. note 31, § 21.

(34) Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.067, n° 1175, préc., § 40.

(35) V. note 34, § 40.

(36) V. note 30, § 21.

(37) V. note 34, § 33.

(38) Note explicative relative aux arrêts n° 1174, 1175, 1176, 1177, 1178 et 1179 du 11 sept. 2019 (chambre criminelle), p. 4.

(39) QPC, 24 juin 2016, n° 2016-545 et 2016-546, § 24 (s'agissant de l'application cumulée des articles 1729 et 1741 du code général des impôts) et QPC, 23 novembre 2018, n° 2018-745, § 22 (s'agissant de l'application cumulée des articles 1728 et 1741 du code général des impôts).

(40) V. note 34, § 45-46.

considérée comme étant de même nature que les majorations fiscales, ce qui exclut d'autres peines telles que les mesures de confiscation »⁽⁴¹⁾. Cette exclusion est contestable dans la mesure où les biens qui font l'objet d'une confiscation ont une valeur numéraire susceptible de subir la comparaison avec « le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues ». Elle l'est d'autant plus que les magistrats sont largement incités à les prononcer par les ministères de la Justice et des Finances qui ont récemment eu l'occasion d'affirmer qu'il était « indispensable de favoriser les saisies et confiscations en matière de fraude fiscale »⁽⁴²⁾.

Ce principe ne s'applique pas non plus à l'encontre du prévenu lorsque la société dont il est le dirigeant est également redevable de l'impôt⁽⁴³⁾.

Il ne s'applique pas enfin lorsque la solidarité fiscale est prononcée puisque celle-ci n'est pas considérée comme une peine⁽⁴⁴⁾. Là-encore, cela est d'autant plus préoccupant que les magistrats sont largement incités à y recourir par les ministères de la Justice et des Finances qui affirment : « La solidarité, lorsqu'elle est prononcée, permet de renforcer l'aspect dissuasif des sanctions pénales et donc l'exemplarité de cette action, en sanctionnant financièrement l'ensemble des personnes physiques, qui, sous couvert d'une personne morale, ont en fait réalisé l'infraction »⁽⁴⁵⁾.

→ **Le cumul des sanctions pénales et fiscales ne peut s'appliquer lorsque le contribuable a été définitivement déchargé de l'impôt par le juge fiscal pour un motif de fond**

Le Conseil constitutionnel pose que « les dispositions contestées de l'article 1741 du code général des impôts ne sauraient (...) permettre qu'un contribuable qui a été déchargé de l'impôt par une décision juridictionnelle devenue définitive pour un motif de fond puisse être condamné pour fraude fiscale »⁽⁴⁶⁾.

La chambre criminelle de la Cour de cassation était déjà venue préciser que la décharge devait porter sur « toute imposition sur les sommes en cause » et que, dès lors, si le juge fiscal a estimé que le contribuable était déchargé d'un impôt X calculé sur une base imposable Y, le juge pénal demeure libre de décider que le contribuable est

redevable d'un impôt Z calculé sur cette même base imposable Y⁽⁴⁷⁾.

La chambre criminelle de la Cour de cassation précise que l'objectif de cette réserve constitutionnelle est de limiter le risque de contrariété entre une décision du juge fiscal et une décision du juge pénal sans pour autant ralentir le cours de chacune de ces procédures.

Le cumul des sanctions pénales et fiscales reste donc la règle et le prononcé d'un sursis à statuer par le juge pénal « en cas de risque sérieux de contrariété de décisions », l'exception⁽⁴⁸⁾. La chambre criminelle de la Cour de cassation rappelle qu'en tout état de cause, le juge saisi d'une demande de sursis à statuer dans l'attente d'une décision définitive au fond doit spécialement motiver sa décision.

En pratique, si l'administration fiscale est partie au procès, il pourra alors être opportun de présenter la demande de sursis à statuer le plus en amont possible et conjointement avec celle-ci afin de permettre qu'il y soit fait droit.

Le recours en révision demeure la seule voix d'action possible dans l'hypothèse où deux décisions définitives contraires auraient été rendues par le juge pénal et le juge fiscal.

Autres critères susceptibles d'être pris en compte dans la détermination de la sanction pénale

Dès 2014, le ministère de la Justice a identifié les hypothèses dans lesquelles les sanctions pénales devaient être les plus sévères. Il s'agit notamment des situations où sont démontrés⁽⁴⁹⁾ :

- « La volonté flagrante du contribuable d'échapper à l'établissement et au paiement de l'impôt résultant de l'utilisation ou de l'interposition à l'étranger, notamment dans des États et territoires non coopératifs, de comptes bancaires, de contrats d'assurance-vie ou d'entités telles que les trusts, les fondations, les sociétés-écrans ou les sociétés fiduciaires » ;
- « Le recours à d'autres manœuvres tendant à égarer l'administration telles que les déclarations de cessation de paiements en cours ou après le contrôle, l'organisation d'insolvabilité, l'utilisation de gérants de paille, la rétention de TVA, l'exercice d'une activité occulte, des défaillances déclaratives répétées, la mise en œuvre d'un carrousel de TVA, l'utilisation de factures fictives ou la dissimulation de recettes au moyen d'un logiciel de caisse frauduleux » ;
- « L'attitude du prévenu pendant le contrôle traduisant manifestement l'absence de toute volonté de s'amener

(41) Note explicative relative aux arrêts n° 1174, 1175, 1176, 1177, 1178 et 1179 du 11 sept. 2019 (chambre criminelle), p. 6.

(42) V. note 1, p. 21.

(43) Cass. crim., 23 oct. 2019, n° 18-85088.

(44) V. note 43.

(45) V. note 1, p. 26.

(46) QPC, 24 juin 2016, n° 2016-545 et 2016-546, § 13 (s'agissant de l'application cumulée des articles 1729 et 1741 du code général des impôts) et QPC, 23 nov. 2018, n° 2018-745, § 11 (s'agissant de l'application cumulée des articles 1728 et 1741 du code général des impôts).

(47) Cass. crim., 28 juin 2017, n° 16-81.419.

(48) Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.980, n° 1174, préc., § 17.

(49) V. note 1, p. 21.

der : absence de toute coopération, manœuvres destinées à faire obstacle à l'action de l'administration ».

Dans le cadre de lignes directrices relatives à la mise en œuvre de la convention judiciaire d'intérêt public, le Parquet national financier et l'Agence française anticorruption⁽⁵⁰⁾ ont eu, avec la Direction des affaires criminelles et des grâces⁽⁵¹⁾, l'occasion d'identifier des facteurs susceptibles de minorer le montant de l'amende d'intérêt public, tels que :

- l'ancienneté du manquement ;
- la rapidité avec laquelle le dirigeant de la personne morale a révélé, de façon circonstanciée, les faits après en avoir eu connaissance ;
- la coopération avec l'autorité judiciaire ;
- les mesures prises pour remédier aux dysfonctionnements constatés ;
- les mesures prises pour réparer les préjudices ;

- les mesures prises pour éviter la réitération du manquement ;
- la faible proportion de l'impôt redressé par rapport au total de l'impôt payé par la société sur les années concernées.

Ils ont également identifié des facteurs susceptibles de majorer le montant de l'amende d'intérêt public, tels que :

- la durée du manquement ;
- la gravité du manquement ;
- les antécédents de la personne morale (en France et à l'étranger) ;
- la complexité du montage fiscal.

La complète connaissance de ces critères permettra à une personne mise en cause dans le cadre d'une procédure pénale de se défendre en vue de la réduction de la sanction pénale susceptible d'être prononcée à son encontre. ■

(50) Lignes directrices sur la mise en œuvre de la convention judiciaire d'intérêt public, 26 juin 2019.

(51) Circulaire du directeur des affaires criminelles et des grâces relative à la présentation et la mise en œuvre des dispositions pénales prévues par la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique, 31 janv. 2018.