

Revue de droit du contentieux et de la Guerre Economique

Lawfare Law Review

**Nº 1.
Juillet 2020**

**MIRAGE (Montpellier Institut de Recherche
Appliquée au droit de la Guerre Economique)**

Centre de Droit de la Consommation et du Marché
UMR 5815 « Dynamique du droit »

Faculté de droit et science politique
Université de Montpellier

<http://droit-contentieux-guerre-eco.fr>



**UNIVERSITÉ
DE MONTPELLIER**



**REVUE DE DROIT DU CONTENTIEUX ET DE LA GUERRE
ECONOMIQUE
JUILLET 2020, N° 1**

Revue publiée par le MIRAGE (*Montpellier Institut de Recherche Appliquée au droit de la Guerre Economique*) est établi à la Faculté de Droit de l'Université de Montpellier. Cette revue est **gratuite** et en **accès libre**, Sur le site <http://droit-contentieux-guerre-eco.fr>. Sur ce site, le MIRAGE propose par ailleurs une base de données en la matière, à actualiser et augmenter.

La présente revue a été rédigée, sous la direction de Daniel Mainguy (Professeur à la Faculté de Droit de Montpellier), par :

Aurélie BAYLE, doctorante, Sacha BRUNNER Doctorant, Alice CALDUMBIDE, Doctorante, Mathilde CAYOT, Maître de conférences à l'université de Montpellier Paul Valéry, Mélanie CESCUT-PUORE, ATER à l'Université de Montpellier, Eloy CLEMENT, Maître de conférences à l'université de Montpellier (Equipe de recherche en droit pénal), Lise CHATAIN, Maître de conférences à l'université de Montpellier (Centre du droit de l'entreprise), Malo DEPINCE Maître de conférence à l'université de Montpellier, Gwennaelle DONADIEU, doctorante, Camille DUTHEIL, doctorante, Océane MAGNE, Doctorante, Eugénie PLANE, ATER à l'Université de Montpellier, Bruno SIAU Maître de conférences à l'université de Montpellier (Laboratoire de droit social), Jean.-Charles. TEISSEDRE, avocat.

Parmi les étudiants de la Promotion « Doria » 2019-2020 du M2 Droit Privé Economique, ont participés Kévin FAVRE, Maël GAUTIER, Adrien HURTADO, Romain ICART, Anthony LEPERE, Judith. QUIDU-TUDELA.

ISBN : en cours

Publié en ligne le 15 juin 2020 sur <http://droit-contentieux-guerre-eco.fr>

CDCM – MIRAGE, 14 rue du Cardinal de Cabrières – 34060 Montpellier
conso@umontpellier.fr

Cette publication s'inscrit dans la série de ces *Cahiers Teutates** (<http://cdcm-montpellier.com>)



***TEUTATES** [tœtatê̄s]. var. *Toutatis*. ♦1. Mot gaulois, *teuto-tatis*, signifiant « père de tous ». ♦2. Dieu gaulois, souvent assimilé après la conquête romaine au Mercure, Dieu du commerce, des voyages et messager des Dieux ou au Mars, Dieu de la guerre, romains. Il est le dieu central de la mythologie gauloise, le dieu totémique de chaque tribu. Il représente la tribu au sens actuel de nation, l'union des hommes dans la paix (Mercure) comme dans la guerre (Mars). ♦3. Revue de droit économique en ligne du Centre de droit de la consommation et du marché de Montpellier (équipe CNRS 5815 « Dynamiques du droit »).

28. Cumul des sanctions fiscales et pénales pour fraude fiscale : recette pour un principe *non bis in idem* à la sauce fiscale (Cass. crim. 11 septembre 2019, n° 18-81.040, n° 18-81.067, n° 18-81.890, n° 18-82.430, n° 18-84.144). L'article 1729 du CGI prévoit des amendes fiscales en cas inexactitudes ou d'omissions dans une déclaration ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt d'un montant de 40 % en cas de manquement délibéré ou de 80 % en cas d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, de manœuvres frauduleuses ou de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat.

L'article 1741 du CGI prévoit, indépendamment des sanctions fiscales applicables, des sanctions pénales sous forme d'amendes et d'emprisonnement à l'égard des personnes s'étant frauduleusement soustraites ou ayant tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts, en ayant soit volontairement omis de faire leur déclaration dans les délais prescrits, soit volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit organisé leur insolvenabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse.

Les articles 1729 et 1741 du Code général des impôts entraînent ainsi la mise en œuvre d'une procédure originale en droit pénal français : ils permettent de cumuler des sanctions fiscales appliquées par l'administration fiscale sous le contrôle du juge de l'impôt et des sanctions pénales appliquées par le juge pénal.

L'indépendance des procédures fiscales et pénales, et donc le cumul des sanctions possibles, a longtemps été la règle.

Puis la Cour européenne des droits de l'homme est venue interpréter le principe *ne bis in idem* tel qu'issu de l'article 4 du protocole additionnel n° 7 à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme en prohibant la répétition des poursuites et des sanctions de nature pénale pour les mêmes faits¹.

¹ CEDH, gr. ch., 4 mars 2014, n° 18640/10, n° 18647/10, n° 18663/10, n° 18668/10 et n° 18698/10, *Grande Stevens et a. c/ Italie : Dr. sociétés* 2014, comm. 87, note S. Torek ; *RJEP* 2014, comm. 48, note G. Eckert ; *RJF* 7/2014, n° 750 ; *RSC* 2014, p. 110, obs. F. Stasiak, et p. 169, obs. J.-P. Marguénaud ; *Rev. sociétés* 2014, p. 675, obs. H. Matsopoulou.

En matière de fraude fiscale plus spécialement, la CEDH et la CJUE ont permis une dérogation au principe *ne bis in idem* à condition que les procédures soient mises en œuvre de façon complémentaire. La CEDH impose une complémentarité entre les procédures résultant d'un lien temporel et matériel étroit². La CJUE impose quant à elle que le cumul soit soumis à une réglementation assurant une coordination des procédures pour limiter au strict nécessaire la charge supplémentaire pour le justiciable et prévoyant que le cumul soit proportionné à la gravité de l'infraction³. En France, le Conseil constitutionnel a validé la possibilité d'un cumul des sanctions fiscales et pénales en posant toutefois trois réserves d'interprétation dans les célèbres affaires *Wildenstein* et *Cahuzac*⁴ : 1/ Le cumul n'est plus possible en cas de décision définitive de décharge de l'impôt pour un motif de fond ; 2/ le cumul est réservé aux cas les plus graves de fraude ; 3/ le cumul des sanctions ne peut dans tous les cas excéder la plus sévère des deux.

C'est dans ce contexte que la chambre criminelle de la Cour de cassation, par les arrêts commentés du 11 septembre 2019, vient expliciter le rôle du juge pénal en matière de fraude fiscale. Ces arrêts éclairent la lecture par la Cour de cassation du principe *ne bis in idem* au regard, tant de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme (1), que de la position du juge constitutionnel français (2).

² CEDH, gr. ch., 15 nov. 2016, n° 24130/11 et 29758/11, *A et B c/ Norvège : Dr. fisc.* 2016, n° 47, comm. 603, note M. Pelletier ; JCPG 2017, doct. 32, obs. F. Sudre. – V. L. Milano, *Cumul de sanctions et principe non bis in idem : RDP* 2016, p. 1037.

³ CJUE, gr. ch., 20 mars 2018, aff. C-524/15, *Luca Menci, C-537/16, Garlsson Real Estate et a., C-596/16 et C-597/16, Di Puma et Zecca : Dr. fisc.* 2018, n° 21, comm. 285, note N. Guillard ; Europe 2018, n° 5, comm. 169, note D. Simon. M. Pelletier, *La CJUE et le principe non bis in idem : un pas en arrière, deux pas en avant : Dr. fisc.* 2018, n° 14, act. 139.

⁴ Cons. Const. 24 juin 2016, n° 2016-545, QPC *M. Alec W. et a.* et n° 2016-546 QPC *M. Jérôme C. : Dr. fisc.* 2016, n° 27, comm. 405, note S. Destraz ; N. Jacquot et P. Mispelon, *QPC sur le cumul des sanctions pénales et fiscales : une décision sans gravité ? : Dr. fisc.* 2016, n° 26, act. 409 ; M. Pelletier, *De quelques conséquences (inattendues) des décisions Alec W et Jérôme C. : Dr. fisc.* 2016, n° 30-35, act. 466 ; R. Salomon, *Droit pénal fiscal : Dr. fisc.* 2016, n° 30-35, étude 439. M. Collet et P. Collin, *Le cumul de sanctions pénale et fiscale face aux exigences constitutionnelles et européennes. À propos de Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC et n° 2016-545 QPC : JCPG* 2016, 847 ; **RJF ???**

Dans une décision postérieure, le Conseil constitutionnel a élargi le champ des réserves au cas d'omissions de déclarations : Cons. Const. 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, Thomas T.

1. Lors de la ratification du protocole additionnel n° 7 à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme, la France a émis une réserve rédigée en ces termes : « *seules les infractions relevant en droit français de la compétence des tribunaux statuant en matière pénale doivent être regardées comme des infractions au sens des articles 2 à 4 du présent Protocole* ». Sur ce fondement, la chambre criminelle de la Cour de cassation s'oppose de façon constante à l'application du principe *ne bis in idem* en matière de sanctions fiscales et pénales dès lors que la CEDH n'a, à ce jour, pas remis en cause la validité de la réserve française⁵. La chambre criminelle répète ainsi dans ses arrêts du 11 septembre 2019 que « *la Cour de Strasbourg [...] ne s'est pas prononcée sur la validité de la réserve française* »⁶. La chambre criminelle semble ainsi considérer que l'appréciation de la validité de la réserve n'entre pas dans le champ de son contrôle de conventionnalité, et qu'elle ne peut ainsi écarter la réserve dès lors que la CEDH ne l'a pas elle-même censurée⁷.

2. Les arrêts du 11 septembre 2019 éclairent opportunément l'application par juge pénal des trois réserves apportées par le Conseil constitutionnel au cumul des sanctions pénales et fiscales.

- Sur l'autorité de la chose jugée au fiscal :

Le Conseil constitutionnel a validé l'application concomitante des articles 1729 et 1741 du CGI sous la réserve suivante : « *les dispositions contestées de l' article 1741 du Code général des impôts ne sauraient, sans méconnaître le principe de nécessité des délits, 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* »⁸. Compte tenu de cette réserve d'interprétation, le juge pénal ne peut plus sanctionner pénalement un contribuable pour des faits de manquements à l'impôt alors que ces

⁵ Cass. crim. 20 juin 1996, n° 94-85.796 : *Dr. fisc.* 1997, n° 15-16, comm. 427, note P. Schiele ; *RJF* 12/1996, n° 1503. Cass. crim. 22 févr. 2017, n° 14-82.526 : *Bull. crim.*, n° 49 ; *Dr. fisc.* 2017, n° 18-19, étude 292, R. Salomon. Cass. crim. 19 mai 2016, n° 16-81.857 : *Dr. fisc.* 2016, n° 23, comm. 369, note R. Salomon ; *Dr. fisc.* 2016, n° 30-35, étude 439, chron. R. Salomon.

⁶ Cass. crim. 11 sept. 2019 n° 18-81.067 , préc., pt 18.

⁷ N. Jacquot et N. Guilland, *Vers une balkanisation du contentieux fiscal ? Réflexions sur les nouveaux contours de l'office du juge pénal en matière de fraude fiscale À propos de Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.980, n° 18-82.430, n° 18-81.067, n° 18-81.040 et n° 18-84.144 et note explicative*, Droit fiscal 2019, n° 43, Etude n° 412.

⁸ Cons. Const. 24 juin 2016, n° 2016-545, QPC *M. Alec W. et a.* et n° 2016-546 QPC *M. Jérôme C.*, *op. cit.* Cons. Const. 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, *Thomas T.*, *op. cit.*

manquements n'ont pas été reconnus par le juge fiscal. Il faut toutefois souligner que le Conseil constitutionnel a limité l'application de cette réserve aux seules décisions de décharge de l'impôt définitives et pour un motif de fond.

Face au risque de contrariété entre la décision du juge pénal et celle du juge fiscal, deux voies semblent offertes au juge pénal : le sursis à statuer ou le recours en révision, lorsque la décision de décharge de l'impôt assortie de l'autorité de la chose jugée intervient après la fin de la procédure pénale. Concernant le sursis à statuer, la chambre criminelle a rappelé dans ses arrêts du 11 septembre 2019 sa position traditionnelle⁹ : « *le juge pénal n'a pas à surseoir à statuer jusqu'à la décision définitive du juge de l'impôt.* » Elle ajoute même dans les arrêts du 11 septembre 2019 que le juge pénal peut surseoir à statuer en cas de « *risque sérieux de contrariété de décisions, notamment en présence d'une décision non définitive déchargeant le prévenu de l'impôt pour un motif de fond* »¹⁰. Il reviendra donc au juge pénal d'apprécier le caractère sérieux du risque de contrariété de décisions, mais en fonction de quels éléments ? On peut envisager que la complexité du dossier du contribuable ou encore l'imminence de la décision du juge fiscal pourront amener le juge pénal à une certaine prudence. En tout état de cause, il faut approuver à cet égard les décisions commentées qui contribuent à apporter une certaine cohérence dans l'appréciation et le traitement juridique du comportement du contribuable.

- Sur la gravité de la fraude :

Le Conseil constitutionnel a jugé que le principe de nécessité des délits et des peines ne fait pas obstacle à un cumul de procédures fiscale et pénale, à condition que les poursuites pénales ne s'appliquent qu'aux cas « *les plus graves* » de dissimulation ou d'omission frauduleuse de sommes soumises à l'impôt. Le Conseil constitutionnel limite donc la possibilité du cumul d'une sanction fiscale et pénale aux seuls cas « *les plus graves* », mais on voit alors toute la difficulté de l'exercice : comment qualifier la gravité des faits frauduleux pouvant permettre les poursuites pénales ? Les arrêts commentés sont donc précieux puisqu'ils fournissent les premiers exemples d'appréciation de la gravité des faits ouvrant la voie des poursuites pénales. La Chambre criminelle élabore les principes suivants : « *Lorsque le prévenu de fraude fiscale justifie avoir fait l'objet, à titre personnel, d'une sanction fiscale pour les mêmes faits, il appartient au*

⁹ Crim., 11 janvier 2006, pourvoi n° 05-82.674, Bull. crim., 2006, n° 16.

¹⁰ Point 9

juge pénal, après avoir caractérisé les éléments constitutifs de cette infraction au regard de l'article 1741 du code général des impôts, et préalablement au prononcé de sanctions pénales, de vérifier que les faits retenus présentent le degré de gravité de nature à justifier la répression pénale complémentaire. Le juge est tenu de motiver sa décision, la gravité pouvant résulter du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention dont celles notamment constitutives de circonstances aggravantes. A défaut d'une telle gravité, le juge ne peut entrer en voie de condamnation »¹¹.

Ainsi, le juge pénal doit effectuer un contrôle en trois étapes. Il doit d'abord s'assurer que le contribuable a fait l'objet d'une sanction fiscale pour les faits en cause ; il doit ensuite caractériser les éléments constitutifs de l'infraction pénale ; il doit enfin apprécier la gravité des faits retenus. Pour évaluer la gravité des faits, les arrêts apportent des critères utiles comme le montant des droits fraudés ou encore la nature et les circonstances des agissements frauduleux.

L'exigence de motivation posée par la chambre criminelle est bienvenue : elle permettra dans l'avenir de dessiner progressivement un tableau précis des éléments susceptibles de caractériser la gravité des agissements permettant l'application d'une sanction pénale.

- Sur la nature des sanctions :

La troisième réserve apportée par le Conseil constitutionnel au cumul des sanctions pénales et fiscales est formulée en ces termes : « *le principe de proportionnalité implique 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* »¹².

On peut donc s'interroger sur l'application de cette réserve dans l'hypothèse de sanctions de nature différente, par exemple une sanction pécuniaire et une peine de prison. La chambre criminelle répond à cette question de la manière suivante : « *Cette réserve ne peut concerner que des sanctions de même nature dès lors que sa mise en œuvre suppose, pour le juge qui se prononce en dernier, de pouvoir procéder à la comparaison des maximums des sanctions pénales et fiscales encourues*

¹¹ Cass. crim. 11 sept. 2019, n° 18-81.040 préc., point 17 ; Cass. crim. 11 sept. 2019 n° 18-81.067 , préc., pt 36. Cass. crim. 11 sept. 2019 n° 18-81.890 , préc., pt 17. Cass. crim. 11 sept. 2019, n° 18-84.144 préc., point 24.

¹² Cons. Const. 24 juin 2016, n° 2016-545, QPC *M. Alec W. et a. et n° 2016-546 QPC M. Jérôme C.*, op. cit. Cons. Const. 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, *Thomas T.*, op. cit.

afin de déterminer le montant le plus élevé qui constitue le plafond »¹³. Il faut donc comprendre que pour la Cour de cassation, le juge pénal ne doit prendre en compte la sanction fiscale, nécessairement pécuniaire, que lorsqu'il envisage une amende pénale. En revanche, la prise en compte de la sanction fiscale n'est pas nécessaire pour prononcer une autre sanction comme une peine d'emprisonnement ou d'inéligibilité.

Il faut à cet égard indiquer que le législateur français vient de réformer les conditions de mise en œuvre d'une procédure pénale pour fraude fiscale¹⁴. Désormais le montant maximal de l'amende pénale pour fraude fiscale n'est plus fixé forfaitairement, mais peut être porté au double du produit de l'infraction¹⁵.

En conclusion, les arrêts du 11 septembre 2019 viennent utilement éclairer l'application du principe *ne bis in idem* en matière de fraude fiscale en offrant une « recette » au juge fiscal. On ne peut désormais qu'espérer que ces décisions contribuent à uniformiser l'appréciation juridique des mêmes faits par nos juridictions.

L. Chatain

¹³ Cass. crim. 11 sept. 2019 n° 18-81.067, préc., point 45.

¹⁴ Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude. S. Detraz, *Armement et réarmement du droit pénal et du droit fiscal à l'encontre de la soustraction à l'impôt : JCPE 2018*, doctr. 1393. G. Pellegrin et Y. Rutschmann, *Poursuite et sanction de la fraude fiscale : l'évolution du risque pénal à l'aune de la loi de lutte contre la fraude du 23 octobre 2018 : Dr. fisc. 2019*, n° 11, étude 197.

¹⁵ Article 1741 du CGI tel que modifié par la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018.

**REVUE DE DROIT DU CONTENTIEUX ET DE LA GUERRE
ECONOMIQUE
JUILLET 2020, N°1**

Revue publiée par le MIRAGE (*Montpellier Institut de Recherche Appliquée au droit de la Guerre Economique*) est établi à la Faculté de Droit de l'Université de Montpellier. Cette revue est **gratuite** et en **accès libre**, Sur le site <http://droit-contentieux-guerre-eco.fr>. Sur ce site, le MIRAGE propose par ailleurs une base de données en la matière, à actualiser et augmenter.

CDCM – MIRAGE, 14 rue du Cardinal de Cabrières – 34060 Montpellier
conso@umontpellier.fr

Cette publication s'inscrit dans la série de ces *Cahiers Teutates** (<http://cdcm-montpellier.com>)



***TEUTATES** [tœtatê̄s]. var. *Toutatis*. ♦1. Mot gaulois, teuto-tatis, signifiant « père de tous ». ♦2. Dieu gaulois, souvent assimilé après la conquête romaine au Mercure, Dieu du commerce, des voyages et messager des Dieux ou au Mars, Dieu de la guerre, romains. Il est le dieu central de la mythologie gauloise, le dieu totémique de chaque tribu. Il représente la tribu au sens actuel de nation, l'union des hommes dans la paix (Mercure) comme dans la guerre (Mars). ♦3. Revue de droit économique en ligne du Centre de droit de la consommation et du marché de Montpellier (équipe CNRS 5815 « Dynamiques du droit »).

