LAMY
REVUE

REVUE LAMY

Droit des Affaires

L'outil pénal au service de la fraude fiscale présumée : état des lieux

– Pratiques commerciales trompeuses : de l'amour, de l'argent et... des tromperies *Jean-Marie BRIGANT*

– Une manœuvre frauduleuse par simple mensonge ou réticence ? *Bernard BOULOC*

– La confidentialité du mandat ad hoc et de la conciliation versus liberté d'expression *Marie-Hélène MONSÈRIÉ-BON*

– La caution profane en droit OHADA : le cautionnement à deux vitesses, *Denis POHÉ*

114 | MENSUEL
AVRIL 2016

Wolters Kluwer

Le point sur...

L'outil pénal au service de la fraude fiscale présumée : état des lieux

Dans un contexte d'augmentation du déficit budgétaire à un niveau dépassant les exigences européennes, la lutte contre la fraude fiscale et son blanchiment est devenue l'une des priorités du Gouvernement. Plusieurs objectifs sont affichés : recouvrer l'impôt dû, dissuader et punir les fraudeurs.

Cette volonté politique de remplir les « caisses » de l'État, notamment par une lutte contre l'évasion fiscale et plus largement la fuite des capitaux, s'est traduite par la mise en place d'outils spécifiques, véritables prémices d'un droit pénal fiscal à part entière.

Cette dynamique volontairement répressive vise également à restaurer la confiance des français en leurs représentants politiques qui pour certains auraient succombé aux sirènes de la fraude fiscale.

La mise en place d'un système d'enquête spécifique par la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière démontre l'intention du législateur de créer un nouveau droit pénal spécial : le droit pénal fiscal.

Cette loi, portant tant sur les sanctions que sur les procédures dont disposent le pouvoir administratif et le pouvoir judiciaire, a pour ambition la mise en place d'une politique pénale cohérente et (surtout) efficace, coordonnée avec l'administration fiscale. Cependant, certains écueils – et non des moindres – demeurent.

La procédure de saisie conservatoire qui autorise, depuis la loi n° 2010-768 du 9 juillet 2010, la saisie des biens d'une personne physique pourtant présumée innocente, en constitue un exemple manifeste. À la sanction pénale encourue en cas de commission des infractions de fraude fiscale et de blanchiment de fraude fiscale s'ajoute désormais la menace d'être privé dès la phase d'enquête d'une partie de ses biens voire de son entier patrimoine.

Ces impulsions législatives portent donc, à l'évidence, les germes d'un durcissement nécessitant un inventaire du droit positif, notamment au regard des principes « non bis in idem », de « nécessité des peines » et de « présomption d'innocence ». ■

SOMMAIRE

La pénalisation du droit fiscal : rappels et inventaire P.21
Emmanuel DAOUD et Victoire de TONQUÉDEC

Les saisies pénales appliquées à la matière fiscale P.29
Emmanuel DAOUD et Maud SOBEL

RLDA 5894

La pénalisation du droit fiscal : rappels et inventaire

Par Emmanuel DAOUD
Avocat associé
Cabinet WOG
Membre du Conseil de l'Ordre

Et Victoire de TONQUEDEC
Élève avocat

La lutte contre la fraude fiscale est devenue une des priorités de l'État, particulièrement après l'accord UBS[1], la mise en place du système FATCA aux États-Unis[2] et surtout les réactions liées à l'affaire *Cahuzac*. Deux objectifs sont affichés : recouvrer l'impôt dû à l'État et punir les fraudeurs.

Pour détecter, poursuivre et réprimer la fraude fiscale, la tendance observée depuis déjà plusieurs années est la recherche de la transparence. Tout ce qui est confidentiel ou secret apparaît suspect tant sur le plan fiscal que pénal. Ce culte de la transparence permet – presque – tout et justifie beaucoup, l'administration fiscale se veut omnisciente et « intimidante » ce qui passe par un recours accru aux poursuites pénales de lutte contre la fraude.

La loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière[3] (ci-après la « *loi du 6 décembre 2013* ») constitue, à ce titre, une évolution vers un droit fiscal qui se pénalise. Cette loi aurait dû permettre la mise en place d'un dispositif facilitant une politique pénale cohérente, coordonnée avec l'administration fiscale. Plus de deux ans après sa promulgation, un droit d'inventaire s'impose.

Préambule

Éléments de définitions

La fraude fiscale apparaît comme une notion floue : définie par le Code général des impôts (CGI), mais empreinte de mécanismes du droit pénal quant à la caractérisation de cette infraction.

La définition légale de la fraude fiscale.

La fraude fiscale est le fait de se soustraire frauduleusement à l'établissement, au recouvrement et en définitive au paiement de l'impôt. Le délit général de fraude fiscale est défini par le CGI à l'article 1741 et le délit comptable de fraude fiscale se trouve à l'article 1743 du même code. Ces articles recouvrent l'omission volontaire de déclaration dans les délais prescrits, la dissimulation volontaire des sommes sujettes à l'impôt, l'organisation d'insolvabilité, l'obstruction au recouvrement de l'impôt par toute manœuvre frauduleuse.

Les éléments constitutifs du délit général de fraude fiscale.

Selon la chambre criminelle de la Cour de cassation, l'article 1741 du CGI vise « *à la fois le fait répréhensible constituant l'élément matériel de l'infraction et l'intention de fraude du contribuable* ». Il détermine en outre les modalités de commission du délit[4].

Aux termes de l'article L. 227 du livre des procédures fiscales (LPF), le délit de fraude fiscale doit être intentionnel. L'article 1741 du CGI exige que celui-ci résulte du recours à une modalité frauduleuse dont le but est la soustraction au paiement ou à l'établissement de l'impôt.

Les infractions prévues et réprimées par les articles 1741 et 1743 du CGI, comme les infractions pénales « de droit commun », requièrent donc également un élément matériel et un

(1) Accord conclu entre la confédération helvétique et les États-Unis, approuvé le 9 juin 2010 par le Parlement de la confédération helvétique. Dès lors, plus rien ne s'oppose à la livraison des données de clients d'UBS dans les cas ayant fait l'objet d'une décision passée en force de chose jugée.

(2) Le *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA) est un règlement du Code fiscal des États-Unis qui oblige les banques des pays ayant conclu un accord avec le gouvernement des États-Unis à signer avec le Département du Trésor des États-Unis un accord dans lequel elles s'engagent à lui communiquer tous les comptes détenus par des citoyens américains.

(3) Loi publiée au *Journal officiel* le 7 décembre 2013, dont les modalités de mise en œuvre ont été précisées par une circulaire interministérielle du 22 mai 2014 et dont la plupart des décrets d'application ont été pris au 31 mars 2015.

(4) Cass. crim., 3 juill. 1974, n° 73-92.987, Bull. crim., n° 245

élément intentionnel que le ministère public et l'Administration doivent démontrer.

La notion de fraude fiscale demeure essentiellement fiscale bien qu'elle comprenne les éléments constitutifs de toute infraction pénale et regroupe de nombreuses incriminations, tantôt communes à tous les impôts, tantôt spécifiques à telle ou telle famille d'imposition.

Le résultat de ces définitions est un imbroglio de règles difficilement applicables et souvent peu compréhensibles pour le justiciable.

I. – La loi du 6 décembre 2013 : les nouveaux mécanismes empruntés au droit pénal

Si l'administration fiscale dispose d'un quasi-monopole dans la recherche et la constatation de l'infraction par l'utilisation de ses pouvoirs traditionnels de contrôle (droit de communication, droit de vérification), une mutualisation des moyens de l'administration fiscale et du parquet s'est peu à peu concrétisée. Cette mise en commun des outils a été renforcée par la loi du 6 décembre 2013.

A. – Les outils de contrôle antérieurs à la loi du 6 décembre 2013

Avant la loi du 6 décembre 2013, peu de dossiers étaient en définitive traités par le juge pénal. Le juge administratif apparaissait comme le seul garant de la lutte contre la fraude fiscale, malgré le recours à des outils empruntés au droit pénal, dont l'utilisation perdure aujourd'hui.

➜ *Le cas des enquêtes judiciaires fiscales.*

L'article L. 16B du LPF permet à des agents habilités de l'administration fiscale de procéder à une visite domiciliaire, dans le cas où il « *existe des présomptions qu'un contribuable se soustrait à l'établissement ou au paiement des impôts sur le revenu ou sur les bénéfices ou des taxes sur le chiffre d'affaires* ». L'Administration ne peut engager cette procédure qu'avec l'autorisation préalable du juge des libertés et de la détention, « juridiction » pénale s'il en est. Les agents doivent en outre être accompagnés par un officier de police judiciaire.

L'autorisation préalable du juge des libertés et de la détention et la présence obligatoire d'un officier de police judiciaire sont la preuve de la pénalisation de la procédure de perquisition fiscale sur le modèle des perquisitions pénales prévues par le Code de procédure pénale.

Le contentieux relatif à la régularité de l'autorisation et du déroulement de la visite domiciliaire est un contentieux civil devant le premier président de la cour d'appel compétent, alors que la détermination de l'assiette fiscale omise et le recouvrement de l'impôt relèvent « naturellement » du contentieux administratif, et que l'infraction de soustraction frauduleuse à l'impôt sera poursuivie, si l'administration fiscale le sollicite, devant le juge pénal.

Ce simple rappel établit à lui seul la complexité des procédures de contrôle fiscal.

➜ *La Commission des Infractions Fiscales (CIF), filtre préalable à l'engagement de toute poursuite pour fraude fiscale.*

À la différence des autres délits, le délit de fraude fiscale ne peut être poursuivi d'office par le procureur de la République. Celui-ci ne peut mettre en mouvement l'action publique que si l'administration fiscale a préalablement déposé une plainte.

La CIF[5], créée par la loi du 29 décembre 1977[6], joue le rôle de filtre indépendant. Le dépôt d'une plainte au parquet est subordonné, en effet, à un avis conforme de sa part. Dans les faits, la CIF donne son autorisation au dépôt de plainte dans environ 90 % des affaires qui lui sont soumises par l'Administration. Il ne s'agit donc en pratique que d'un filtre très relatif.

Du fait de ce dispositif, le nombre de cas de fraudes fiscales soumises aux tribunaux est relativement constant au fil des années : entre 900 et 1 000 dossiers par an[7].

➜ *Le cas particulier de la procédure relative au blanchiment de fraude fiscale : l'autonomie du droit pénal affirmée.*

Alors que le délit de fraude fiscale est défini par le Code général des impôts, le délit de blanchiment est prévu à l'article 324-1 du code pénal. « *Le blanchiment est le fait de faciliter, par tout moyen, la justification mensongère de l'origine des biens ou des revenus de l'auteur d'un crime ou d'un délit ayant procuré à celui-ci un profit direct ou indirect* ». Le blanchiment est également « *le fait d'apporter un concours à une opération de placement, de dissimulation ou de conversion du produit direct ou indirect d'un crime ou d'un délit* ».

Le parquet peut se saisir seul d'un dossier en cas de délit de blanchiment de fraude fiscale, prérogative confirmée depuis l'affaire *Paneurolife*[8]. Cette construction procédurale permet qu'une information pour blanchiment de fraude fiscale soit ouverte avant même que l'administration fiscale ne se soit saisie du dossier, et donc avant toute notification de redressement fiscal. Le traitement de cette

(5) Les modalités de fonctionnement de la Commission des infractions fiscales sont définies par : CGI, art. 1741 A, CGI, ann. II, art. 384 septies-0 A à 384 septies-0 D et 384 septies-0 I, ainsi que LPF, art. L. 228, L. 230 et R. 228-1 à R. 228-6.

(6) La CIF est créée par L. n° 77-1453, du 29 déc. 1977, art. 1er et organisée par D. n° 78-636, 12 juin 1978.

(7) Rapport du Sénat n° 87 (2013-2014) de M. É. Bocquet, fait au nom de la Commission d'enquête sur le rôle des banques « Évasion des capitaux et finance : mieux connaître pour mieux combattre », déposé le 17 octobre 2013, point D impliquer davantage le juge pénal dans la répression de la fraude fiscale : poursuivre le débat sur le « verrou de Bercy ».

(8) Cass. crim., 2 avr. 2003, n° 03-80.151.

infraction ne suit donc pas la procédure relative aux infractions fiscales et cela alors même qu'elle répond pour partie à la définition de la fraude fiscale.

Le juge pénal a de plus en plus recours à la qualification de blanchiment de fraude fiscale. Or en pratique, on observe que les éléments constitutifs de la fraude s'apprécient de façon plus souple pour l'infraction de blanchiment de fraude fiscale que pour l'infraction de fraude fiscale dans la mesure où la jurisprudence n'exige pas que la démonstration soit faite de la réunion précise de tous les éléments constitutifs de l'infraction d'origine en matière de blanchiment.

En conséquence, deux voies procédurales coexistent pour permettre à l'État de sanctionner les fraudes à l'impôt et leurs complices : l'une relative au délit de fraude fiscale et l'autre relative au délit de blanchiment de fraude fiscale.

B. – À la suite de la révélation de l'affaire Cahuzac, l'instauration d'acteurs spécialisés et de moyens nouveaux

La loi du 6 décembre 2013 a consacré le renforcement de la pénalisation du contrôle fiscal afin de doter l'État de moyens de lutte efficaces contre la fraude fiscale, mais également pour répondre aux attentes de l'opinion publique après l'émotion suscitée par l'affaire *Cahuzac*.

➜ *Le renforcement des textes sur la fraude complexe*

L'article 9 de la loi du 6 décembre 2013 qui modifie l'article 1741 du CGI étend les circonstances aggravantes du délit de fraude fiscale aux faits commis en bande organisée ou réalisés ou facilités au moyen notamment de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger, de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis à l'étranger, de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents ou de toute autre falsification, d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger, d'un acte fictif ou artificiel ou de l'interposition d'une entité fictive ou artificielle[9].

Il est intéressant d'observer qu'aucune distinction n'est opérée entre les États et territoires non coopératifs (ETNC) et les pays ayant signé une convention d'assistance, comme cela était le cas dans l'ancienne rédaction de l'article. La volonté du législateur est désormais de punir très largement la fraude fiscale sans prendre en considération la localisation géographique des sommes dissimulées et les montages utilisés.

Enfin, l'introduction de la notion de bande organisée – notion ô combien pénale – comme circonstance aggravante de la fraude fiscale[10] marque l'introduction d'un concept de droit pénal dans le CGI.

➜ *Des moyens d'actions renforcés auprès des juridictions spécialisées.*

Devant la complexification des montages visant à éluder l'impôt, la spécialisation des juridictions, ensemble avec une rationalisation de la répartition des compétences, est apparue comme étant de nature à rendre plus effective la lutte contre ces infractions.

La loi du 6 décembre 2013 a ainsi modifié les règles de compétence en matière de délinquance économique et financière en supprimant les 36 pôles économiques et financiers des tribunaux de grande instance, jugés peu opérationnels parce que trop nombreux et insuffisamment spécialisés[11], notamment en matière de lutte contre la fraude fiscale.

Les compétences des pôles économiques et financiers ont été transférées aux huit juridictions interrégionales spécialisées (JIRS) dont la compétence n'était jusqu'ici limitée qu'à la délinquance économique et financière « de grande complexité ».

La loi du 6 décembre 2013 a corrélativement permis un renforcement des moyens d'action des victimes en matière d'infractions d'affaires, en donnant la possibilité aux associations de lutte contre la corruption de se constituer partie civile devant les juridictions pénales pour certaines infractions pénales telles que le blanchiment.

➜ *La création d'un procureur de la République financier.*

La loi du 6 décembre 2013 a instauré un procureur financier[12] placé sous l'autorité du parquet général de Paris, disposant d'une compétence nationale concurrente en matière d'atteintes à la probité et de fraudes fiscales complexes et d'une compétence exclusive en matière boursière[13]. La circulaire du garde des Sceaux du 31 janvier 2014 a ajouté à ce champ de compétence « *les infractions connexes* »[14].

Ce « nouveau » procureur, Madame Éliane Houlette depuis le 30 janvier 2014, s'appuie sur des moyens humains et juridiques dédiés (une assistance spéciale de Bercy est notamment prévue) pour s'attaquer à la lutte contre la délinquance financière et la fraude fiscale dans les affaires les plus sensibles. En outre, nommé pour sept ans, le procureur financier a proportionnellement moins de dossiers à traiter que les procureurs de la République, ce qui est un gage de qualité et d'efficacité.

(9) Ces dispositions s'appliquent aux infractions commises depuis le 8 décembre 2013.

(10) Nouvelle rédaction de l'article 1741 du CGI. Les peines sont portées à 2 000 000 euros et sept ans d'emprisonnement dans ce cas.

(11) Selon les termes du communiqué de presse du Conseil des ministres du 7 mai 2013.

(12) D. n° 2014-65, 29 janv. 2014, relatif au procureur de la République financier et à l'affectation des assistants spécialisés et Circ. min. 31 janv. 2014, NOR : JUSD1402887C, de politique pénale relative au procureur de la République financier.

(13) Jusqu'ici réservées au parquet de Paris.

(14) Le procureur de la République financier a vocation à se saisir des affaires dans lesquelles ces infractions occupent une place centrale, sous réserve d'une appréciation au cas par cas.

Toutefois, cette initiative a suscité deux types de réactions :

- D'un côté, dès l'annonce du projet de loi, le Syndicat national de la magistrature a fait valoir que plutôt que de créer de toute pièce un procureur financier, il aurait été préférable de renforcer les pouvoirs des services dédiés existants.
- De l'autre, en matière de fraude fiscale, l'Assemblée nationale a discuté l'autonomie réelle de cette fonction de procureur dès lors que l'administration fiscale conserve le monopole de transmission des dossiers à la CIF.

➜ *La répartition des compétences entre les nouveaux acteurs spécialisés (procureur financier et JIRS) et les procureurs de la République*

La répartition des compétences entre les procureurs de la République, le procureur financier et les JIRS repose avant tout sur la remontée d'informations.

Ainsi, lorsqu'une affaire est susceptible de relever de la compétence du procureur financier ou d'une JIRS, le parquet initialement saisi doit, de manière systématique et sans délai, signaler l'affaire au procureur de la JIRS et au procureur de la République financier. Chacun des trois procureurs doit informer le procureur général dont il dépend, et à défaut d'accord entre les parquets, il reviendra aux procureurs généraux de se concerter pour déterminer la juridiction compétente.

Dans le cadre de l'enquête, il n'existe pas d'autres mécanismes de répartition des compétences que l'arbitrage du procureur général de Paris, ce qui n'est pas sans soulever de risque de paralysie. En effet, il appartient au procureur général de Paris, en concertation avec les autres procureurs généraux, de résoudre les conflits de compétences entre les procureurs, au regard des moyens, des effectifs et du degré de spécialisation de ces derniers. Notons toutefois qu'en cas de désaccord entre les procureurs généraux, la loi a prévu l'organisation d'un dialogue par la « *direction des affaires criminelles et des grâces* ».

Dans le cadre de l'information judiciaire en revanche, pour les infractions relevant d'une compétence concurrente (C. pén., art. 705), le procureur de la République d'un autre tribunal que celui de Paris peut requérir du juge d'instruction saisi de se dessaisir au profit de la juridiction de Paris. L'ordonnance rendue par le juge d'instruction sera susceptible de recours devant la chambre criminelle de la Cour de cassation.

En matière d'information judiciaire, il revient donc à la Cour de cassation de répartir les compétences entre les anciens et les nouveaux acteurs de la procédure pénale (C. pén., art. 705-2).

➜ *Des moyens d'investigation accrus.*

La police fiscale a vu ses forces et moyens d'actions se diversifier. Un nouvel office a été créé afin de fusionner deux brigades préexistantes : la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF) et la brigade nationale de lutte contre la corruption et la criminalité financière (BNLCCF). Des policiers rompus aux enquêtes financières ont été affectés dès le mois d'octobre 2013 au nouvel Office central de lutte contre la corruption et les infractions financières et fiscales[15] (OCLCIFF), soit une petite centaine d'officiers fiscaux judiciaires, qui, bien que rattachés au ministère de l'Intérieur, sont les interlocuteurs naturels du nouveau parquet financier.

➜ *Des lanceurs d'alertes protégés et des auteurs incités à la « délation ».*

L'article 35 de la loi du 6 décembre 2013 est venu protéger les lanceurs d'alerte contre toute mesure de « représailles » ou de discrimination qui serait prise à leur encontre[16]. Est en outre instaurée une cause légale de diminution de peine en cas de fraude fiscale si l'auteur ou le complice du délit a averti l'autorité administrative ou judiciaire et a permis d'identifier les autres auteurs ou complices.

Ces mécanismes sont empreints du droit pénal où la protection des repentis est assurée depuis la loi *Perben 2* du 9 mars 2004 ayant introduit dans le Code pénal et dans le Code de procédure pénale des dispositions à leur égard.

Ainsi la loi du 6 décembre 2013 fait-elle converger le droit pénal et le droit fiscal.

II. – Droit d'inventaire : la création d'un droit pénal fiscal autonome ?

Si la loi du 6 décembre 2013 a permis, dans une certaine mesure, d'uniformiser et de pénaliser les procédures de contrôle, le législateur n'a malheureusement pas réglé la question de la dualité des poursuites pénales et fiscales.

A. – Perspectives européennes : « non bis in idem » et « présomption d'innocence »

Un arrêt de 1958 qui n'a, à ce jour, jamais réellement fait l'objet d'un revirement de jurisprudence, consacre le principe d'indépendance entre les procédures administratives et les procédures pénales[17].

Il est difficile de reconnaître un droit pénal fiscal sans qu'il y ait une convergence des décisions et des sanctions. Les impositions non retenues définitivement par le juge de l'impôt peuvent en effet donner lieu à une condamnation et à de l'emprisonnement ferme pour fraude fiscale[18].

(15) D. n° 2013-960, 25 oct. 2013, portant création d'un office central de lutte contre la corruption et les infractions financières et fiscales.

(16) C. trav., art. L. 1132-3-3.

(17) Le principe d'indépendance des procédures administratives et répressives est rappelé avec une grande constance par la chambre criminelle depuis un arrêt de 1958 (Cass. crim., 12 avr. 1958, Bull. crim., n° 147).

(18) À titre d'exemple, un arrêt de la chambre criminelle de la Cour de cassation du 13 juin 2012 donne une nouvelle illustration d'une application stricte du principe d'indépendance des procédures fiscales et pénales : Cass. crim., 13 juin 2012, n° 11-84.092 ; E. Meier et R. Torlet, L'indépendance des procédures fiscale et pénale ou quand un train peut en cacher un autre, Revue de droit fiscal 18 oct. 2012, n° 42.

➜ *Le verrou européen du principe « non bis in idem ».*

Ainsi que l'a jugé la Cour européenne des droits de l'homme (CEDH), l'article 4 du Protocole n° 7 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme (Conv. EDH) doit être analysé comme interdisant de poursuivre ou de juger une personne pour une seconde infraction si cette dernière a pour origine « *des faits identiques ou des faits qui sont en substance les mêmes* »(19).

L'article 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne dispose également que « *nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné dans l'Union par un jugement pénal définitif conformément à la loi* ». Ce texte emporte donc une application du principe qui dépasse le cadre du droit interne.

De même, l'article 14-7 du Pacte international de New-York relatif aux droits civils et politiques dispose que « *nul ne peut être poursuivi ou puni en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de chaque pays* ».

Enfin, en matière administrative en droit interne, l'autorité compétente ne peut prononcer une nouvelle sanction à raison de faits qu'elle a déjà précédemment sanctionnés, en vertu d'un principe général du droit(20).

➜ *L'interprétation souple du principe en droit pénal fiscal français.*

Le principe *non bis in idem* ne s'oppose pas [ou pas encore], en droit interne, au cumul des poursuites et des sanctions pénales et administratives, dans la mesure où l'institution de chacun de ces types de sanctions repose sur des objets différents et tend à assurer la sauvegarde de valeurs et d'intérêts qui ne se confondent pas. Les conditions sont cependant que le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues(21) et que les constatations opérées par le juge pénal s'imposent au juge fiscal en application du principe dit « *de l'autorité absolue de la chose jugée au pénal* »(22).

➜ *Les juridictions européennes saisies de la question.*

Au contraire, le droit européen invite les États à trancher pour l'une ou l'autre des procédures. En effet, la CEDH a rendu plusieurs décisions en ce sens, notamment l'arrêt *Grande Stevens et a. c/ Italie* du 4 mars 2014 en matière boursière ou encore l'arrêt *Lucky Dev. c/ Suède* du 27 novembre 2014, dans lequel la CEDH a appliqué ce principe en matière fiscale et enfin l'arrêt *Kapetanios et a. c/ Grèce* du 30 avril 2015 en matière douanière. Ces arrêts permettent une application relativement large du principe non bis in idem en décidant de l'impossibilité de condamner sur le plan pénal lorsque le juge administratif – ou l'Administration – a déjà rendu une décision relative aux mêmes faits.

L'arrêt *Grande Stevens* juge qu'il n'est pas possible de poursuivre et de condamner la même personne pour les mêmes faits par une autorité administrative et par une autorité pénale. Sur le fondement du principe *non bis in idem*, la CEDH a remis en cause le double système de répression existant en droit boursier italien, très proche du système français. Elle a jugé qu'une sanction devenue définitive au plan pénal comme au plan administratif entraîne l'interruption automatique des poursuites dans l'autre voie répressive pour les mêmes faits.

Ensuite, l'arrêt *Lucky Dev* pose la règle selon laquelle le cumul entre deux procédures n'est proscrit qu'à compter de la survenance d'une décision définitive ayant mis un terme à l'une d'entre elles. Autrement dit, ni le principe *non bis in idem* ni, *a fortiori*, le principe de présomption d'innocence n'exclut que deux procédures répressives soient mises en œuvre concurremment pour des faits identiques. La Cour juge que « *l'article 4 du Protocole n° 7 ne fournit pas de protection contre la litispendance* ». Ce n'est qu'à compter d'une telle décision que les obligations liées à l'interdiction du cumul répressif pèsent sur les autorités répressives. Et la raison en est simple : tant qu'aucune des procédures n'a pris fin par une décision définitive, l'innocence est certes présumée mais pas encore proclamée et, surtout, l'intérêt poursuivi par les autorités répressives n'a pas pu être satisfait par un juge.

Enfin, l'arrêt *Kapetanios* a permis à la Cour de Strasbourg de répondre à la question désormais classique et récurrente de la possibilité de soumettre un individu ayant déjà fait l'objet d'une décision à l'issue d'une première procédure à caractère pénal à une seconde procédure de même nature, et ce, à raison des mêmes faits. Tout aussi classiquement, la juridiction strasbourgeoise a répondu que cela constitue une violation non seulement de l'article 4 du Protocole n° 7 mais encore de l'article 6 § 2 de la Convention. C'est alors la présomption d'innocence, et non plus seulement le principe *non bis in idem*, qui fonde la condamnation pour manquement. La Cour a souhaité rappeler que pour assurer l'effectivité de la présomption d'innocence il faut empêcher que les individus ayant « *bénéficié d'un acquittement ou d'un abandon de poursuites* » soient traités « *par des agents ou des autorités publics comme s'ils étaient en fait coupables de l'infraction qui leur avait été imputée* ». On peut cependant, à juste titre, être troublé par la confusion qui semble être faite entre « acquittement » et « abandon des poursuites »...

➜ *La question de la qualification de la double peine.*

S'agissant du principe de l'interdiction de la double peine, la Cour de justice de l'Union européenne juge, de son côté, qu'il ne s'oppose pas à ce qu'un État membre impose, pour les mêmes faits de fraude une combinaison de sanctions fiscales

(19) CEDH, 10 févr. 2009, aff. 14939/03, Zolotoukhine c/ Russie.
(20) CE, 23 avr. 1958, Commune de Petit-Quevilly.
(21) Cons. const., 17 janv. 2013, n° 2012-289 QPC.
(22) CE, 9e et 10e s.-s., 5 nov. 2014, nos 356148 et 357672, Smet et Ministre.

et pénales dans son droit interne[23]. Ce n'est que lorsque la sanction fiscale revêt un caractère pénal, et qu'elle est devenue définitive au sens de la Charte que le principe de l'interdiction de la double peine s'oppose à ce que des poursuites pénales pour les mêmes faits soient diligentées contre une même personne. Toutefois, la Cour de justice de Luxembourg[24] laisse le soin au juge national de déterminer si la sanction administrative revêt ou non un caractère pénal au sens des critères dégagés par la jurisprudence *Engel*[25] de la CEDH. La nature pénale des sanctions fiscales doit être appréciée à l'aune de ces trois critères : le premier est la qualification juridique de l'infraction en droit interne, le deuxième, la nature même de l'infraction et le troisième, la nature ainsi que le degré de sévérité de la sanction que risque de subir l'intéressé.

Fort de ces éléments d'analyse européens, le Conseil constitutionnel a appliqué – récemment le 18 mars 2015 et pour le moment – de manière plus stricte le principe *non bis in idem*. En comparaison, le Conseil constitutionnel pose, en effet, davantage de conditions. Il en retient quatre[26] : outre l'identité de faits et l'identité de nature répressive des deux mesures qui peuvent leur être appliquées, les juges constitutionnels exigent également que les deux mécanismes répressifs poursuivent le même but, défendent le même intérêt social, et qu'ils soient mis en œuvre et contrôlés par le même ordre juridictionnel – ce que ne retient pas du tout la Cour européenne. En revanche, le Conseil constitutionnel n'exige pas la survenance d'une décision définitive mettant fin à l'une des réactions répressives. Au contraire, il juge qu'« *une décision définitive d'une autorité administrative prononçant une sanction ayant le caractère d'une punition ne constitue pas une cause d'extinction de l'action publique* ».

Cependant, la France n'est pas à l'abri d'une condamnation européenne pour violation du principe *non bis in idem*, et ce, malgré le progrès constitué d'une part par cette décision du 18 mars 2015 en matière boursière et d'autre part par l'arrêt de la Cour de cassation le 20 mai 2015[27] (décisions développées également ci-après). Cependant, les praticiens comme les « justiciables-contribuables » attendent encore que ce tournant jurisprudentiel soit plus clairement consacré, notamment en matière fiscale.

B. – Perspectives françaises : « non bis in idem » et « nécessité des peines »

Dès l'année dernière, le Conseil constitutionnel a jugé – pour le moment – que la dualité des sanctions pénales et boursières était contraire à la Constitution.

(23) CJUE, 26 févr. 2013, aff. C-617/10, EU:C:2013:105, Fransson.

(24) CJUE, 26 févr. 2013, aff. C-617/10, préc.

(25) CEDH, 8 juin 1976, aff. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, Engel c/ Pays-Bas.

(26) Cons. const., 18 mars 2015, nos 2014-453/454 QPC et 2015-462 QPC, nos 19 à 33.

(27) Cass. crim., 20 mai 2015, n° 13-83.489, publié au *Bulletin*.

➜ *L'impossibilité du cumul de poursuites disciplinaires et pénales en matière boursière en application de la décision du Conseil constitutionnel du 18 mars 2015.*

Le 18 mars 2015, le Conseil constitutionnel a rendu une décision John L. et autres[28] déclarant non conforme à la Constitution le cumul de poursuites disciplinaires et pénales en matière boursière.

Une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) avait été déposée en octobre 2014, le premier jour du procès pénal portant sur les prétendus délits d'initiés intervenus au sein du groupe EADS[29]. Sept anciens dirigeants du groupe étaient poursuivis, ainsi que des représentants de deux actionnaires. Les intéressés invoquaient le fait qu'ils avaient déjà été poursuivis devant l'Autorité des marchés financiers (AMF), qui les avait blanchis pour les mêmes faits et que les nouvelles poursuites devant le juge pénal violaient la règle non bis in idem.

Le Conseil a considéré que lorsqu'il y a identité de faits poursuivis, d'intérêts sociaux protégés, de sanctions et de juridiction concernée en cas de recours, la double poursuite enfreint l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen selon lequel « la loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires ». Différentes dispositions du Code monétaire et financier ont été déclarées inconstitutionnelles[30].

Ainsi, le principe de nécessité des peines est intervenu au secours du respect du principe *non bis in idem* en matière boursière, bien qu'une décision récente du Conseil constitutionnel en date du 14 janvier 2016 vienne tempérer une telle avancée. En effet, dans une décision n° 2015-513/514/526 QPC du 14 janvier 2016 - M. Alain D. et autres, appliquant les critères fixés par sa jurisprudence issue de sa décision du 18 mars 2015, le Conseil constitutionnel a jugé que le délit d'initié et le manquement d'initié devaient être regardés comme susceptibles de faire l'objet de sanctions de nature différente. Les observateurs sont en droit de penser que le Conseil n'entend pas consacrer sans réserve le principe *non bis in idem* ; ainsi certains cumuls de poursuites peuvent être invalidés, c'est en opportunité que le Conseil souhaite trancher en fonction des cas d'espèce qui lui seront soumis ?

La Cour de cassation a, quant à elle, appliqué à la lettre la décision du Conseil constitutionnel rendue le 18 mars 2015 en matière boursière.

➜ *Le pragmatisme de la Cour de cassation.*

Par un arrêt rendu par la chambre criminelle le 20 mai 2015, la Cour de cassation a fait preuve d'une grande réactivité, soucieuse semble-t-il de tenir compte immédiatement des décisions précitées du Conseil constitutionnel et de la Cour de Strasbourg.

(28) Cons. const., 18 mars 2015, nos 2014-453/454 QPC et 2015-462 QPC.

(29) Devenu Airbus Group.

(30) Not. C. mon. fin., art. L. 465-1 et L. 621-15 qui organisent la procédure disciplinaire devant cette autorité.

Le revirement du 20 mai 2015 révèle tout le pragmatisme dont est parfois capable la chambre criminelle de la Cour de cassation. Cet arrêt, rendu au visa de l'article 4 du Protocole n° 7 de la Conv. EDH et des articles 61-1 et 62 de la Constitution par référence à la déclaration d'inconstitutionnalité du Conseil du 18 mars 2015, permet à la Cour de cassation de juger de l'impossibilité du cumul des poursuites pour manquements et délits financiers.

La chambre criminelle a jugé, en effet, que doit être annulé l'arrêt ayant condamné le prévenu pour des faits identiques à ceux pour lesquels la Commission des sanctions de l'AMF avait antérieurement statué à son encontre de manière définitive. L'annulation a, bien-sûr, lieu sans renvoi puisqu'aucune poursuite ne peut dès lors être engagée à l'encontre du prévenu devant le juge judiciaire. Les textes du Code monétaire et financier sur lesquels s'était appuyée la cour d'appel de Paris[31] en son arrêt du 22 avril 2013 sont ceux qui ont été déclarés contraires à la Constitution, postérieurement, par le Conseil constitutionnel le 18 mars 2015.

La Cour de cassation adresse ici un message clair : d'une part, toutes les décisions rendues, susceptibles de constituer un cumul de sanctions, seront à l'avenir cassées sans renvoi sur la base des principes de nécessité des peines et *non bis idem* et, d'autre part, elle rappelle sa fidélité aux textes européens.

Du reste et en tout état de cause, il était donc inévitable et très tentant que la non-conformité à la Constitution soit également soulevée en matière fiscale par la voie de la QPC.

➜ *Deux QPC ont donc été posées en matière fiscale.*

Dans un laps de temps très court, deux QPC ont été récemment transmises à la Cour de cassation visant à mettre fin aux doubles sanctions pénale et fiscale pour des mêmes faits.

➜ *La QPC Wildenstein.*

Le 6 janvier 2016, le tribunal correctionnel de Paris a transmis à la Cour de cassation la QPC déposée par la défense de Guy et Alec Wildenstein, poursuivis pour fraude fiscale et blanchiment aggravé. Le procès est ainsi suspendu jusqu'au 4 mai, dans l'attente de la décision de la Cour de cassation sur une éventuelle transmission de la QPC au Conseil constitutionnel.

La défense de Guy et Alec Wildenstein s'appuie sur les arrêts de la CEDH précités et sur la décision John L. et autres du 18 mars 2015 rendue par le Conseil constitutionnel, espérant ainsi faire franchir un pas supplémentaire au droit français en mettant fin aux doubles poursuites administratives et pénales en matière fiscale.

➜ *La QPC Cahuzac.*

Le mercredi 10 février 2016, le tribunal correctionnel de Paris a également suspendu – jusqu'au 5 septembre – le procès de l'ancien ministre du Budget, Jérôme Cahuzac. Ce dernier comparaissait pour fraude fiscale, blanchiment, et pour avoir « *minoré* » sa déclaration de patrimoine en entrant au Gouvernement en 2012.

Le tribunal correctionnel a en effet jugé recevable une QPC qui conteste le cumul de sanctions pénales et fiscales, en matière d'impôt sur la fortune. Les avocats ont rappelé que leurs clients[32] avaient déjà « *accepté un redressement fiscal majoré de 80 %* », d'un montant de plus de 2,3 millions d'euros, dont 500 000 euros de pénalités. Les arguments de la défense s'appuient notamment sur la Convention européenne des droits de l'homme et sur le pacte international relatif aux droits civils et politiques qui prévoient le principe *non bis in idem*. Sur le plan constitutionnel, les avocats se fondent sur le principe de proportionnalité et de nécessité des peines issu de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 qui précise que « *La Loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires* ».

➜ *Mettre fin aux doubles sanctions.*

L'enjeu de ces QPC est considérable : la défense entend en effet, dans chacune des affaires, faire constater par le Conseil constitutionnel que les doubles poursuites administratives et pénales en matière fiscale sont contraires au principe de la nécessité des peines. Le Conseil constitutionnel mettra-t-il fin aux doubles sanctions en matière fiscale? Certaines difficultés demeurent ; ces affaires concernent la matière fiscale qui est dominée par l'autonomie du droit fiscal. Ce principe d'autonomie pourrait conduire le Conseil constitutionnel, dans l'hypothèse où les QPC lui seraient transmises, à rendre des décisions bien différentes de celles rendues en matière boursière. Le mot du romancier « *Il est fort triste que (...) nous soyons constitués de deux moitiés qui font toutes deux la même chose, de sorte que tout se produit deux fois* » serait alors à cogiter[33].

➜ *Clairvoyances.*

Le législateur ne semble pas prêt – dans l'immédiat – à « sanctuariser » le respect des principes *non bis in idem*, de la nécessité des peines voire de la présomption d'innocence, en matière de lutte contre la fraude fiscale. Celle-ci reste, en effet, la priorité affichée. [À titre d'exemple, le projet de loi Sapin II relatif à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique, qui sera examiné au printemps[34], doit venir compléter la loi du 6 décembre 2013. Cette loi pourrait être l'occasion d'obliger les entreprises à publier des informations clés sur leurs activités internationales d'une part, de renforcer la lutte contre la corruption et la fraude fiscale d'autre part et enfin de protéger davantage les lanceurs d'alerte...] Le salut viendra-t-il du Conseil constitutionnel et de la chambre criminelle ? On peut en douter au risque d'être démenti par des décisions à intervenir dans les dossiers *Cahuzac* et *Wildenstein* ! ■

(31) CA Paris, 22 avr. 2013, n° RG : 12/03600

(32) Patricia Cahuzac est également prévenue dans cette affaire.

(33) G. Büchner, La mort de Danton, cité en en tête par E. Rosenfeld et J. Veil dans Sanctions administratives, Sanctions pénales, Pouvoirs 2009/1, n° 128, p. 61

(34) Le projet de loi a été présenté en conseil des ministres le 30 mars 2016.