

Le Conseil Constitutionnel limite le cumul des sanctions fiscales et pénales

Publié sur [LinkedIn Pulse](#)
Sylvain Cornon scornon@clc-avocats.com

Le 24 juin 2016 le Conseil Constitutionnel, saisi de deux questions prioritaires de constitutionnalité par la chambre criminelle de la Cour de cassation, a rendu deux décisions concernant des affaires médiatiques de fraude fiscale relatives aux articles 1729 et 1741 du code général des impôts.

La question se posait de savoir si le cumul des sanctions organisé par ces deux articles ne portait pas atteinte au principe constitutionnel de nécessité des délits et des peines. Ces QPC ont été posées dans le prolongement d'une décision rendue le 18 mars 2015 relative à une autre infraction, le délit d'initié, dans laquelle le Conseil a considéré que le cumul des sanctions administratives et pénales était contraire au principe de nécessité des délits et des peines en cas d'identité des faits poursuivis, des intérêts sociaux protégés, des sanctions encourues et des ordres de juridictions.

Pourtant les deux décisions d'espèce confirment que le cumul des majorations fiscales et des sanctions pénales est conforme à la Constitution. Elles offrent cependant deux nouveaux moyens pour les plaideurs et leurs clients dans les affaires de fraude fiscale : contester la gravité des faits

reprochés et obtenir une décharge des rappels d'impôts sur un motif de fond. Notons incidemment que la Cour européenne des droits de l'Homme prohibe le cumul des sanctions pénales et fiscales sur le fondement du principe « *ne bis in idem* ».

Les décisions du 24 juin sont fondées sur deux articles de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789. L'article 8 qui prévoit le principe de nécessité : « *La loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires et nul ne peut être puni qu'en vertu d'une loi établie et promulguée antérieurement au délit, et légalement appliquée* ». Et l'article 13 qui prévoit le principe du consentement à l'impôt : « *Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés* ». De l'article 13, le Conseil Constitutionnel a aussi élevé au rang d'objectif de valeur constitutionnelle la lutte contre la fraude fiscale.

L'article 1729 du CGI prévoit l'application d'une majoration allant de 40 à 80 % du montant de l'impôt supplémentaire lorsque les inexactitudes ou omissions relevées

dans une déclaration sont dues à un manquement délibéré, un abus de droit ou à des manœuvres frauduleuses de la part du contribuable.

L'article 1741 prévoit quant à lui un délit pénal sanctionnant d'une amende de 500 000 euros et d'un emprisonnement de 5 ans le contribuable qui s'est frauduleusement soustrait à l'établissement ou au paiement de l'impôt, ces peines pouvant être aggravées dans certaines circonstances.

Le Conseil Constitutionnel considère en l'espèce que ces sanctions « *permettent d'assurer ensemble la protection des intérêts financiers de l'État ainsi que l'égalité devant l'impôt, en poursuivant des finalités communes, à la fois dissuasive et répressive* ». Il les distingue cependant l'une de l'autre, l'article 1729 visant « *à garantir la perception de la contribution commune et à préserver les intérêts financiers de l'État* » et « *assure[nt] le bon fonctionnement du système fiscal qui repose sur la sincérité et l'exactitude des déclarations souscrites par les contribuables* » tandis que l'article 1741 vise « *à garantir l'accomplissement volontaire par les contribuables de leurs obligations fiscales* » et a « *un caractère public qui [lui] confère une exemplarité et une portée dissuasive supplémentaire pour l'ensemble des personnes susceptibles de manquer frauduleusement à leurs obligations fiscales* ».

Le traitement différencié avec la jurisprudence du 18 mars 2015 est peu compréhensible car en l'espèce la finalité commune entre la majoration et le délit est relevé par le Conseil Constitutionnel et les distinctions énoncées entre les mesures sont

finalement ténues : « *la sincérité et l'exactitude des déclarations souscrites par les contribuables* » ou « *garantir l'accomplissement volontaire par les contribuables de leurs obligations fiscales* ». Peut-être que la différence vient de l'importance donnée à la lutte contre la fraude fiscale qui est, rappelons-le, un objectif à valeur constitutionnelle, ce que n'est pas le délit d'initié.

Le Conseil juge donc que les sanctions prévues par les articles 1729 et 1741 du code général des impôts peuvent se cumuler mais, ajoute-t-il, sous une première réserve commandée par le principe de proportionnalité : « *le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues* ».

Il ajoute une deuxième réserve : le délit de fraude fiscale ne doit s'appliquer « *qu'aux cas les plus graves de dissimulation frauduleuse de sommes soumises à l'impôt. Cette gravité peut résulter du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention* ».

Cette réserve d'interprétation est importante car elle offre un nouveau moyen de contestation des poursuites au contribuable. Mais elle sera source de difficultés d'application. Le délit de fraude fiscale a un champ d'application plus large que celui des majorations de l'article 1729 du CGI et, en théorie, toute omission frauduleuse dans une déclaration peut conduire à des poursuites. La limite du Conseil est donc bienvenue sur ce point. Cependant rien ne définit précisément les critères de gravité : à partir de quel montant ? De quels agissements s'agit-

il ? Quelles circonstances sont visées ? Le plaideur pourrait en effet être amené à soulever le caractère disproportionné des poursuites pour fraude fiscale, devant la Commission des Infractions Fiscales par exemple, en contestant la gravité des faits reprochés.

Autre difficulté, la notion de gravité énoncée par le Conseil Constitutionnel est-elle complémentaire au contradictoire avec celle du législateur ? L'article 1741 prévoit déjà que le délit n'est pas applicable lorsque la dissimulation est inférieure à 153 €. N'est-ce pas là une limite de gravité, certes théorique, tracée par le législateur. Par ailleurs les peines sont portées à 7 ans d'emprisonnement et 2 millions d'euros d'amende dans les cas les plus graves justement c'est-à-dire lorsque l'infraction est commise en bande organisée ou facilitée avec des moyens de dissimulation tels que des comptes établis à l'étranger, des domiciliations fictives ou l'usage d'une fausse identité etc.

Le Conseil Constitutionnel pose enfin une troisième réserve d'interprétation concernant les dispositions de l'article 1741. Celles-ci « *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* ».

Cette précision, presque accessoire à la question du cumul des sanctions, a pour objet de mettre fin à une situation marginale mais ubuesque qui consistait parfois à voir des contribuables condamnés pour le délit de fraude fiscale alors qu'ils avaient obtenu parallèlement la décharge des rappels

de droits et pénalités qui leur avaient été notifiés, ceci par application du principe d'indépendance des procédures pénales et fiscales. Aujourd'hui le « *fiscal tient le pénal en l'état* ».

Cette réserve emporte aussi des conséquences pratiques importantes. L'évolution des procédures pénales-fiscales a modifié la chronologie des procédures. Il n'est pas rare désormais de voir une enquête pénale fiscale, menée par des officiers fiscaux judiciaires, être le premier acte de procédure qui permet d'obtenir rapidement et efficacement du renseignement et sur lequel s'appuie l'administration pour notifier sa proposition de rectification. Ainsi parallèlement à la procédure judiciaire un contrôle fiscal est mené et, le plus souvent, la décision pénale est rendue avant qu'une décision définitive du juge de l'impôt soit intervenue. Sans doute que cette organisation sera perturbée par les décisions du Conseil Constitutionnel car la pérennité de la procédure pénale est désormais subordonnée à celle de la procédure fiscale.

Mais, et ceci est essentiel, la décharge doit avoir été prononcée par une décision juridictionnelle devenue définitive et pour un motif de fond. L'irrégularité de la procédure d'imposition n'est pas un moyen admissible pour mettre fin à la procédure pénale.

Notre avis

Par ces deux décisions du 24 juin 2016, le Conseil Constitutionnel impose trois limites à l'application cumulée des sanctions fiscales et pénales :

- 1^{re} limite, dans son champ d'application : les cas les plus graves de dissimulation frauduleuse ;
- 2^e limite, à l'intime conviction du juge pénal : il doit prendre en considération la décision de décharge rendue par le juge de l'impôt sur un motif de fond et devenue définitive ;
- 3^e limite, dans la sanction : le quantum ne peut pas dépasser le montant le plus élevé de l'une des peines encourues.

Décision No.2016-545 QPC du 24 juin 2016
Décision No.2016-546 QPC du 24 juin 2016

CLC

65 AVENUE MARCEAU
F-75116 PARIS
TÉL. +33 1 47 20 72 72
WWW.CLC-AVOCATS.COM

Cette newsletter ne constitue pas un avis ou une opinion juridique concernant des faits ou des circonstances précis. Le contenu de la newsletter a pour seul but d'apporter des informations générales.
© CLC.avocats. Tous droits réservés.