

[Le point sur...] Cumul des sanctions pénales et fiscales : quel est le poids du critère de gravité ?

N5029BYW



par Alice Rousseau, Avocate au Barreau de Paris , le 28-10-2020

Mots-clés : fraude fiscale • cumul de sanctions • critère de gravité

L'une des particularités de la répression de la fraude fiscale est de permettre qu'un seul et même contribuable puisse être sanctionné deux fois pour le même manquement. Une sanction peut être prononcée par le juge fiscal par le biais des majorations venant assortir le redressement d'impôt et, une autre sanction par le juge pénal (amende, emprisonnement, peines complémentaires). Le cumul des poursuites et des sanctions pénales et fiscales a été rendu possible par la réserve d'interprétation française au principe *non bis in idem* prévu par l'article 4 du protocole additionnel n° 7 à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme ([N° Lexbase : L4679LAK](#)). En application de cette réserve, seules les infractions relevant en droit français de la compétence des juridictions statuant en matière pénale peuvent bénéficier de la règle *non bis in idem*. Aussi, les manquements à la législation fiscale ne sont-ils pas couverts par cette règle dès lors qu'ils sont sanctionnés par des juridictions de nature différente : pénale, d'une part et, administrative ou civile, d'autre part.

Si le cumul des sanctions pénales et fiscales est possible, le Conseil constitutionnel a néanmoins soumis ce cumul à trois réserves d'interprétation afin de respecter les principes constitutionnels de nécessité des délits et des peines et de proportionnalité. Ainsi, en matière de dissimulations et d'omissions déclaratives volontaires de sommes sujettes à l'impôt, les sanctions pénales peuvent s'ajouter aux sanctions fiscales sous réserve de : (i) l'impossibilité de condamner pénalement un contribuable déchargé définitivement de l'impôt pour un motif de fond ; **(ii) l'obligation de réserver les sanctions pénales aux seuls contribuables auteurs des manquements fiscaux les plus graves** ; et (iii) l'obligation de plafonner le montant global des sanctions pénales et fiscales au montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues [\[1\]](#).

La présente étude porte sur l'analyse de la deuxième réserve d'interprétation (la condition de gravité) – telle qu'actuellement appréciée par les juridictions françaises – et met en lumière la portée pratique toute relative du critère de gravité.

Il convient de relever que les règles françaises de cumul des poursuites et des sanctions pénales et fiscales pourraient prochainement évoluer dès lors que la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) est saisie de deux questions préjudicielles visant à déterminer si, en matière de manquements à la TVA, les règles nationales de cumul respectent le principe *non bis in idem* prévu par l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne [\[2\]](#).

1. L'absence de gravité des manquements fiscaux : un critère permettant en théorie d'obtenir la relaxe du contribuable prévenu de fraude fiscale

Par plusieurs arrêts du 11 septembre 2019, largement diffusés et commentés, la chambre criminelle de la Cour de cassation a souhaité apporter des réponses de principe à plusieurs interrogations suscitées par la seconde réserve d'interprétation [\[3\]](#).

En effet, la nécessité de réserver les poursuites et les sanctions pénales aux manquements fiscaux les plus graves soulevait, notamment, les questions de savoir (i) si le juge pénal devait apprécier la gravité des faits ou si cette gravité résultait du fait que le ministère public avait engagé des poursuites après une plainte de l'administration fiscale ; (ii) si la réserve d'interprétation emportait une modification des éléments constitutifs de l'infraction de fraude fiscale ; (iii) si la gravité était une

condition de recevabilité de l'action publique ; ou (iv) les conséquences d'une gravité insuffisante.

Tout d'abord, les hauts magistrats ont souligné le rôle nécessaire du juge pour apprécier la « gravité » de la fraude commise. La plainte déposée par l'administration fiscale après avis conforme de la commission des infractions fiscales (CIF) tout comme la décision du Procureur de la République de mettre en mouvement l'action publique n'étant pas, à elles-seules, suffisantes pour caractériser la « gravité » des faits [4].

Ensuite, la chambre criminelle a tiré des conséquences très claires du défaut de gravité en indiquant qu'en pareilles circonstances les faits de fraude fiscale ne pouvaient donner lieu à une condamnation pénale en plus de la sanction fiscale. Ainsi, par l'effet de la deuxième réserve d'interprétation, à défaut de gravité des faits, le juge pénal ne peut que prononcer la relaxe du prévenu [5].

Partant, dans l'hypothèse où le prévenu justifie avoir fait l'objet, à titre personnel, de pénalités fiscales (c'est-à-dire l'application d'une majoration) pour les mêmes faits que ceux visés par la poursuite pénale [6], le juge pénal est contraint de procéder à un contrôle en deux temps : 1°) vérifier que les éléments matériels et intentionnels constitutifs du délit de fraude fiscale sont réunis ; puis, dans l'affirmative, 2°) vérifier - d'office - que les faits sont d'une gravité telle qu'ils nécessitent une répression pénale en complément de la répression fiscale existante.

Si l'absence de gravité conduit à la relaxe du prévenu de fraude fiscale, la Cour de cassation a pris le soin d'indiquer dans ses commentaires que la réserve d'interprétation n'emportait pas une modification des éléments constitutifs de l'infraction de fraude fiscale qui demeure définie par les dispositions de l'article 1741 du Code général des impôts (N° Lexbase : L6015LMQ), qui ne font pas référence à la gravité des manquements fiscaux. Aussi, la Haute juridiction considère-t-elle que la réserve d'interprétation revêt un caractère *sui generis*.

Malgré l'importance théorique de cette notion de gravité qui peut, à elle seule, aboutir à la relaxe d'une personne à l'encontre de laquelle des faits de fraude fiscale sont constitués, il apparaît que la portée pratique de ce principe soit plus que limitée.

2. La gravité des manquements fiscaux : un critère imprécis de portée limitée

La portée limitée de la deuxième réserve d'interprétation provient principalement de l'absence de définition précise du critère de gravité qui laisse, en pratique, un très large pouvoir d'appréciation au juge pénal.

En effet, dans les décisions de 2016 précitées, le Conseil constitutionnel a indiqué que la « gravité des faits » de nature à justifier un cumul des sanctions pénales et fiscales pouvait « résulter du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention » [7].

Nombreuses ont été les critiques de cette définition imprécise. Toutefois, comme il a pu être souligné, il était difficile pour le Conseil constitutionnel de se montrer plus prolix dès lors qu'en application de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen (N° Lexbase : L1372A9P) et de l'article 34 de la Constitution (N° Lexbase : L1294A9S), c'est au législateur, seul, qu'il revient de définir les infractions pénales. Or, une définition plus précise par le Conseil constitutionnel aurait pu aboutir à modifier les critères de caractérisation du délit de fraude fiscale défini par l'article 1741 du CGI [8]. Par ailleurs, le Conseil constitutionnel justifiait l'énoncé des trois critères généraux par le fait que le législateur avait toujours laissé une très large marge d'interprétation aux juges en matière fiscale. En témoigne l'utilisation des termes « manquement délibéré », « manœuvres frauduleuses » et « frauduleusement soustrait » figurant aux articles 1729 (N° Lexbase : L4733ICB) et 1741 du CGI qui laissent une large place à l'appréciation du juge, qu'il soit fiscal ou pénal, lorsqu'il se prononce sur des sanctions liées à des manquements fiscaux [9]. Ainsi, les trois critères de la gravité énoncés par le Conseil constitutionnel ne constituent-ils qu'un support d'analyse à destination des magistrats.

La définition de la gravité énoncée dans les décisions de 2016 a été reprise à l'identique dans la décision du Conseil constitutionnel de 2018 visant à étendre les règles de cumul des poursuites pénales et fiscales au cas d'omissions déclaratives volontaires. Le Conseil constitutionnel rappelle en commentaire le rôle d'appréciation des juges quant à la gravité des manquements fiscaux ; les trois critères généraux de la gravité n'étant, en effet, énoncés qu'afin « de déterminer et d'orienter ceux des cas pour lesquels l'application de cet ensemble répressif s'impose ». Le Conseil relève, en particulier, que répondent notamment au critère de gravité « les omissions portant sur des sommes très importantes » ou « des manquements répétés dans le temps ou relatifs à de nombreux impôts » [10].

Plus récemment, la Cour de cassation a rappelé les trois critères de la gravité définis par le Conseil constitutionnel (le montant des droits fraudés, la nature des agissements ou les circonstances de leur intervention) en prenant le soin de préciser que le troisième critère pouvait viser les circonstances aggravantes de la fraude fiscale définies à l'article 1741 du CGI : (i) l'utilisation de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger, (ii) l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiduciaire ou institution comparable établis à l'étranger, (iii) l'usage d'une fausse identité ou de faux documents, au sens de l'article 441-1 du Code pénal (N° Lexbase : L2006AMA), ou de toute autre falsification, (iv) une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger, ou (v) un acte fictif ou artificiel ou l'interposition d'une entité fictive ou artificielle.

En l'absence de critères précisément définis, le juge pénal est relativement libre dans l'appréciation de la gravité des manquements fiscaux.

C'est d'ailleurs en raison de ce manque de précision que les règles françaises de cumul font l'objet de deux questions préjudicielles devant la CJUE. En effet, en matière de manquement aux règles de TVA, la CJUE avait indiqué dans l'affaire « Menci » (concernant la réglementation italienne) qu'une limitation ne pouvait être apportée au principe *non bis in idem* que si (i) elle était nécessaire et devait, à cette fin, **prévoir des règles claires et précises** permettant au justiciable de prévoir quels actes et omissions étaient susceptibles de faire l'objet d'un cumul de sanctions ; et si (ii) des règles permettaient d'assurer que la sévérité de l'ensemble des sanctions imposées soit limitée à ce qui était strictement nécessaire par rapport à la gravité de l'infraction concernée [11]. Or, en l'état de la réglementation française, la Cour de cassation a considéré qu'il revenait à la CJUE de se prononcer sur le point de savoir, d'une part, si l'exigence de clarté et de prévisibilité des circonstances dans lesquelles les dissimulations déclaratives pouvaient faire l'objet d'un cumul de poursuites et de sanctions était remplie, et, d'autre part, si l'exigence de nécessité et de proportionnalité du cumul de telles sanctions était remplie. **La future décision de la CJUE pourrait significativement modifier les conditions de cumul des poursuites et des sanctions pénales et fiscales [12].**

Pour l'heure, il ressort de l'analyse de la jurisprudence française depuis 2016 que rares sont les décisions pénales publiées qui consacrent des développements à l'appréciation de la gravité de la fraude fiscale aux fins d'application de la réserve d'interprétation. Cette tendance devrait prochainement s'inverser compte tenu de l'injonction faite aux juges pénaux de se prononcer sur la gravité de la fraude fiscale dans l'hypothèse où le prévenu fait état d'une sanction fiscale pour les mêmes faits.

Les éléments suivants ont pu être retenus par le juge pénal pour caractériser la gravité des faits de fraude fiscale et ainsi justifier le cumul des sanctions pénales et fiscales :

Référence	Faits reprochés de fraude fiscale	Éléments retenus comme critères de gravité des faits de fraude fiscale justifiant la répression pénale
Cass. crim., 17 janvier 2018, n° 16-86.451, F-D (N° Lexbase : A8744XA4)	Minoration des déclarations mensuelles de TVA	Montant des droits éludés : 136 000 euros (le pourcentage de la fraude était de 31 % en 2007 et 34 % en 2008) Nombreuses mises en garde du dirigeant par son comptable Non-comparution du dirigeant devant la Cour d'appel Manquements similaires révélés par une procédure antérieure Casier judiciaire mentionnant 7 condamnations
Cass. crim., 3 mai 2018, n° 17-81.594, F-D (N° Lexbase : A4420XMN)	Défaut de déclaration de sommes sujettes à l'impôt sur le revenu	Montant des droits éludés : 141 277 euros Absence de déclaration et silence gardé à la suite de la réception des courriers de l'administration fiscale Casier judiciaire du prévenu mentionnant une condamnation pour des faits similaires
Cass. crim., 11 septembre 2019, n° 18-81.067, FS-P+B+R+I (N° Lexbase : A9082ZMC)	Défaut de déclaration de sommes sujettes à l'impôt sur le revenu	Réitération de faits d'omission déclarative sur une longue période (5 ans) en dépit de plusieurs mises en demeure Qualité d'élu de la République de l'un des deux prévenus
Cass. crim. 11 septembre 2019, n° 18-81.040, FS-P+B+R+I (N° Lexbase : A9081ZMB)	Dissimulation de sommes sujettes à l'impôt sur le revenu et à l'ISF	Recours à des intermédiaires établis à l'étranger (Iles Vierges Britanniques et Suisse) Montant des droits éludés : 235 580 euros Remarque : ne peuvent être retenus l'absence de justification de l'origine des fonds non déclarés et le comportement du prévenu postérieurement à la fraude
Cass. crim. 11 septembre 2019, n° 18-84.144, FS-P+B+R+I (N° Lexbase : A9086ZMH)	Dissimulation de sommes sujettes à l'impôt sur le revenu	Manœuvres de dissimulation des sommes sujettes à l'impôt (transferts rapides de fonds sur des comptes personnels et des contrats d'assurance-vie) Montant des droits éludés : 276 562 euros

Il apparaît ainsi que (i) les juges se fondent sur un ensemble d'éléments pour déterminer la gravité des manquements fiscaux (la réitération des manquements, l'absence de réaction aux mises en garde/mises en demeure, les stratégies d'évitement de l'impôt, le montant significatif de l'impôt fraudé) ; et (ii) un montant de droits fraudés supérieurs à 130 000 euros semble être un critère de gravité. De son côté, la CIF, qui indique inscrire sa pratique dans le cadre de la politique pénale globale visant à sanctionner les manquements fiscaux les plus graves, a, en 2019, autorisé l'administration fiscale à déposer plainte pour fraude fiscale dans des dossiers portant sur un montant moyen de droits fraudés de 285 120 euros [\[13\]](#).

Les difficultés d'appréhension de la notion de « gravité » ont été renforcées par la nouvelle procédure de transmission automatique de certains dossiers fiscaux au parquet instaurée par la loi 2018-898, du 23 octobre 2018, relative à la lutte contre

la fraude fiscale ([N° Lexbase : L5827LMR](#)). En effet, il ressort des travaux parlementaires que cette nouvelle procédure de transmission automatique est destinée aux manquements fiscaux « les plus graves » [\[14\]](#). Or, selon les dispositions de l'article L. 228 nouveau du Livre des procédures fiscales ([N° Lexbase : L6506LUI](#)), sont concernés par cette nouvelle procédure les dossiers ayant abouti, cumulativement, à : (i) un redressement de plus de 100 000 euros ; et (ii) l'application d'une pénalité fiscale de 100 %, 80 % ou 40 % (en cas de récidive fiscale) [\[15\]](#).

Saisi par l'Agence Française des Entreprises Privées en 2019 afin de se prononcer sur la constitutionnalité du nouvel article L. 228 du LPF, le Conseil constitutionnel a, d'une part, rappelé que la procédure de transmission automatique était réservée au cas de fraudes fiscales les plus graves [\[16\]](#), et, d'autre part, précisé que les manquements fiscaux commis par des sociétés déficitaires « n'entr[ai]ent pas dans les catégories retenues par le législateur pour définir les cas de fraude fiscale les plus graves » [\[17\]](#).

Aussi, la gravité des manquements fiscaux pourrait être définie de manière précise à partir d'un seuil chiffré (inférieur aux montants retenus dans les décisions de jurisprudence) et de l'application de pénalités. Ces critères législatifs de la gravité, différents de ceux avancés par le Conseil constitutionnel, traduisent le flou entourant cette notion. Par ailleurs, si le seuil de 100 000 euros peut sembler significatif dans certaines affaires, il est très fréquemment atteint lors de redressements pluriannuels concernant les entreprises. En outre, le prononcé des pénalités fiscales (et notamment la pénalité de 40 %) s'avère, quant à lui, peu harmonisé en pratique, ce qui relativise la pertinence de ce critère.

L'éparpillement des éléments prétendument de nature à caractériser la gravité d'une fraude fiscale joue nécessairement en défaveur du prévenu qui, d'une part, pourra se voir opposer différents éléments – épars – pour démontrer la prétendue gravité de ses agissements, et d'autre part, aura du mal à anticiper l'appréciation des juges.

Pour l'heure, les développements consacrés à la gravité dans les décisions de justice sont relativement succins **et aucune relaxe ne semble avoir été prononcée en raison de l'absence de gravité des manquements fiscaux commis**. Concernant les dossiers examinés par les juges pénaux après plainte de la CIF, le prononcé de relaxes pour absence de gravité devrait être extrêmement rare compte tenu du fait que (i) cette commission est censée réaliser un premier filtre en n'autorisant l'administration fiscale à porter plainte que pour des manquements graves ; et (ii) 80 % des affaires soumises au juge pénal après avis favorable de la CIF donnent lieu au prononcé d'une condamnation pénale, ce qui démontre le crédit prêté par le juge pénal à l'analyse de la CIF [\[18\]](#). Concernant les dossiers examinés par le juge pénal suite à la procédure de transmission automatique, l'absence de filtre de la CIF, pourrait permettre davantage de relaxes pour absence de gravité. Il conviendra d'être particulièrement persuasif dans le contexte politique actuel où la sanction de la fraude fiscale est une priorité.

Compte tenu de l'injonction faite aux juges du fond, par la Cour de cassation, d'examiner d'office la gravité et de rendre une décision motivée sur le sujet, on peut toutefois espérer que les juges auront à cœur d'apprécier *in concreto* – après avoir menée une analyse exhaustive du profil du contribuable – les manquements commis afin de donner toute sa portée à la deuxième réserve d'interprétation constitutionnelle (sous réserve des développements futurs liés à la décision de la CJUE).

<http://www.alicerousseau-avocats.com/>

[\[1\]](#) Cons. const., décision n° 2016-545 QPC, du 24 juin 2016 ([N° Lexbase : A0909RU9](#)) et Cons. const., décision n° 2016-546 QPC, du 24 juin 2016 ([N° Lexbase : A0910RUA](#)) ; Cons. const., n° 2016-556 QPC, du 22 juillet 2016 ([N° Lexbase : A7432RXX](#)) ; Cons. const., décision n° 2018-745 QPC, du 23 novembre 2018 ([N° Lexbase : A3978YMB](#)).

[\[2\]](#) Cass. crim., 21 octobre 2020, n° 19-81.929, FS-P+B+I ([N° Lexbase : A31923YU](#)).

[\[3\]](#) Cass. crim., 11 septembre 2019, n° 18-81.040, FS-P+B+R+I ([N° Lexbase : A9081ZMB](#)) ; Cass. crim., 11 septembre 2019, n° 18-81.067, FS-P+B+R+I ([N° Lexbase : A9082ZMC](#)) ; Cass. crim., 11 septembre 2019, n° 18-84.144, FS-P+B+R+I ([N° Lexbase : A9086ZMH](#)).

[\[4\]](#) Cass. crim., 11 septembre 2019, n° 18-81.040 (point 13), n° 18-81.067 (point 32) et n° 18-84.144 (point 20) : « Si la gravité des faits est prise en considération par l'administration fiscale lorsqu'elle dépose plainte après avis conforme de la commission des infractions fiscales puis par le ministère public lorsqu'il décide d'engager les poursuites, il incombe à la juridiction de jugement, devant laquelle un débat contradictoire peut s'engager, de s'assurer de cette gravité ».

[\[5\]](#) Cass. crim., 11 septembre 2019, n° 18-81.040 (point 17), n° 18-81.067 (point 36) et n° 18-84.144 (point 24) : « 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 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 ».

[\[6\]](#) Le prévenu n'a pas a justifié de sanctions fiscales définitives.

[\[7\]](#) Cons. const., décisions 2016-545 QPC et 2016-546 QPC, considérants 22 ; et Cons. const., décision n° 2018-745 QPC, du 23 novembre 2018, considérant 19 ([N° Lexbase : A3978YMB](#)).

[\[8\]](#) M. Collet et P. Collin, *Le cumul des 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*, JCP G, juillet 2016, n° 29.

[\[9\]](#) **Commentaire** officiel des décisions Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC et 2016-546 QPC, page 25.

[10] Commentaire officiel de la décision Cons. const. 23 novembre 2018 n° 2018-745, page 17.

[11] CJUE, 20 mars 2018, aff. C-524-15, Menci ([N° Lexbase : A3533WRB](#)).

[12] Les questions préjudicielles sont posées en matière de TVA mais pourraient avoir des conséquences excédant le champ de cet impôt.

[13] **Rapport** d'activité de la commission des infractions fiscales pour l'année 2019, pages 8 et 12.

[14] **Rapport** du Sénat n° 602 de M. Albéric de Montgolfier, fait au nom de la commission des finances, en date du 27 juin 2018. Il est indiqué au sujet des critères de l'article L. 228 du Livre des procédures fiscales emportant la transmission automatique des dossiers au parquet que « ces critères permettent de cibler les cas graves de fraude fiscale afin d'engager une procédure pénale en supplément de la procédure de sanction administrative, conciliant ainsi l'application des principes de nécessité des délits et des peines et de lutte contre la fraude fiscale ».

[15] Lorsqu'au cours des six années civiles précédant l'application de la majoration de 40 % le contribuable a déjà fait l'objet lors d'un précédent contrôle de l'application de l'une des majorations visées ci-dessus ou d'une plainte de l'administration fiscale.

[16] Cons. const., décision n° 2019-804 QPC, du 27 septembre 2019, considérant 6 ([N° Lexbase : A7363ZPE](#)).

[17] Cons. const., décision n° 2019-804 QPC, du 27 septembre 2019, considérant 8.

[18] Rapport d'activité de la commission des infractions fiscales pour l'année 2019, pages 11.

© Reproduction interdite, sauf autorisation écrite préalable