



Par Alice Rousseau,
avocate,
Alice Rousseau Avocats

Fraude fiscale – La Cour de cassation précise les conditions de l’articulation des procédures pénales et fiscales

La question du cumul des sanctions pénales et fiscales a donné lieu ces dernières années à plusieurs décisions du Conseil constitutionnel (Cons. const. 24/06/2016 n° 2016-545 et 2016-546; Cons. const. 22/07/2016 n° 2016-556; Cons. const. 23/11/2018 n° 2018-745). Compte tenu des principes constitutionnels de nécessité des délits et des peines et de proportionnalité, le cumul des sanctions a été déclaré conforme à la constitution sous trois réserves :

- l’impossibilité de condamner pénalement un contribuable déchargé définitivement de l’impôt pour un motif de fond;
- l’obligation de réserver les sanctions pénales aux seuls contribuables auteurs des manquements fiscaux les plus graves; et
- l’obligation de plafonner le montant global des sanctions pénales et fiscales au montant le plus élevé de l’une des sanctions encourues.

La chambre criminelle de la Cour de cassation a rendu le 11 septembre 2019 une série d’arrêts qui apportent des précisions importantes sur la portée de ces réserves.

1. La chambre criminelle rappelle que le principe non bis in idem ne s’applique pas aux sanctions fiscales

Crim., 11 septembre 2019, n° 18-81.067

Crim., 11 septembre 2019, n° 18-82.430

Le principe non bis in idem, qui empêche qu’une personne soit jugée ou punie deux fois pour les mêmes faits, est énoncé par l’article 4 du protocole additionnel n° 7 à la Convention européenne des droits de l’homme (CEDH). Cet article indique que « nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement par les juridictions du même Etat en raison d’une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif ». A ce sujet, la France a émis une réserve d’interprétation aux termes de laquelle « seules les infractions relevant en droit français de la

compétence des tribunaux statuant en matière pénale doivent être regardées comme des infractions au sens [...] du présent Protocole ».

En application de la réserve d’interprétation française, la Cour de cassation juge de manière constante que l’interdiction d’une double condamnation en raison des mêmes faits ne trouve à s’appliquer que pour les infractions relevant de la compétence des tribunaux statuant en matière pénale mais n’interdit pas le prononcé des sanctions fiscales (majorations sur les droits élués) parallèlement aux peines infligées par le juge pénal (Crim., 20 juin 1996, n° 94-85.796; Crim., 4 juin 1998, n° 97-80.620). Afin de tenter de faire échec à cette double sanction et de bénéficier du principe non bis in idem, les prévenus ont soulevé l’absence de validité de la réserve française en application de

l'article 57 de la CEDH.

La chambre criminelle n'a toutefois pas fait droit à ce moyen et a indiqué, en substance, qu'il n'appartenait pas aux juges judiciaires de contrôler la validité de la réserve émise par la France.

2. Le juge pénal n'a pas l'obligation de surseoir à statuer dans l'attente d'une décision définitive du juge de l'impôt

Crim., 11 septembre 2019, n° 18-81.980

Il est extrêmement fréquent que le procès pénal pour fraude fiscale s'ouvre alors que la procédure visant à contester le bien-fondé du redressement est en cours devant le juge fiscal.

Or, selon la jurisprudence constante de la Cour de cassation, les procédures pénales et fiscales sont indépendantes l'une de l'autre. Il résulte de ce principe que la décision du juge fiscal ne s'impose pas au juge pénal (il n'y a pas d'«autorité de la chose jugée» du fiscal sur le pénal). Aussi, l'existence d'une décision du juge fiscal déchargeant le contribuable de toute imposition ne dispense pas le juge pénal de rechercher si le contribuable s'est soustrait ou a tenté de se soustraire à l'établissement ou au paiement de l'impôt (Crim., 13 juin 2012, n° 11-84.092). En conséquence, le juge pénal n'a pas à surseoir à statuer dans l'attente de la décision du juge fiscal.

Le principe d'indépendance des procédures pénales et fiscales a toutefois été récemment remis en cause par le Conseil constitutionnel lorsque ce dernier a affirmé qu'un contribuable qui a été déchargé de l'impôt par une décision juridictionnelle devenue définitive pour un motif de fond ne pouvait être condamné pour fraude fiscale (not., Cons. const., décisions 2016-545 QPC et 2016-546 QPC, cons. 13).

Dans la présente décision, la Cour de cassation maintient le principe de l'absence de sursis mais prévoit, à titre exceptionnel, la possibilité pour le juge pénal de surseoir à statuer dans l'attente de la décision du juge fiscal dans l'hypothèse où il existe un 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). Le juge pénal apprécie souverainement l'opportunité de faire droit à la demande de sursis ou de la rejeter et doit spécialement motiver sa décision.

En l'espèce, les magistrats d'appel ont retenu le fait que (i) le tribunal administratif avait reconnu la société et le prévenu redevables de l'impôt, et que (ii) la commission départementale et la commission des infractions fiscales n'avaient émis aucune objection sur les modalités du contrôle de la comptabilité de la société et les conclusions retenues à l'issue des opérations de contrôle, pour rejeter la demande de sursis à statuer jusqu'à la décision de la cour administrative d'appel.

3. Les modalités de la prise en compte de la gravité des faits dans la répression pénale de la fraude fiscale sont précisées

Crim., 11 septembre 2019, n° 18-81.067

Crim., 11 septembre 2019, n° 18-81.040

Crim., 11 septembre 2019, n° 18-84.144

Le Conseil constitutionnel a jugé que le respect du principe de nécessité des délits et des peines imposait que seuls les contribuables auteurs des manquements les plus graves puissent faire

l'objet de sanctions pénales et fiscales pour les mêmes faits (not. Cons. const., décisions 2016-545 QPC et 2016-546 QPC, cons. 22).

La Cour de cassation précise qu'il résulte de ce principe qu'il appartient au juge pénal, dans un premier temps, de caractériser les éléments constitutifs du délit de fraude fiscale, puis, dans un second temps, de vérifier que les faits retenus présentent le degré de gravité de nature à justifier la répression pénale complémentaire. Le juge doit motiver sa décision. En l'absence de gravité, le prévenu devra nécessairement être relaxé.

La gravité est définie selon les critères fixés par le Conseil constitutionnel à savoir: le montant des droits fraudés, la nature des agissements de la personne poursuivie ou les circonstances de leur intervention. Dans les décisions commentées, les juges du fond ont retenu comme critères de gravité (i) la réitération de faits d'omission déclarative sur une longue période en dépit de plusieurs mises en demeure, (ii) la qualité d'élu de la République d'un prévenu, (iii) le recours à des intermédiaires établis à l'étranger, (iv) l'existence de manœuvres de dissimulation des sommes sujettes à l'impôt, et (v) un montant de droits éludés supérieur à 200000 euros.

4. Le cumul des sanctions pénales et fiscales est plafonné par le montant maximum légal le plus élevé

Crim., 11 septembre 2019, n° 18-81.067

Crim., 11 septembre 2019, n° 18-82.430

Le Conseil constitutionnel a énoncé que, dans l'hypothèse où des sanctions pénales et fiscales étaient appliquées dans un même dossier, le montant global des sanctions ne pouvait dépasser le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues (not., Cons. const., décisions 2016-545 QPC et 2016-546 QPC, cons. 24).

La chambre criminelle précise les modalités d'application de ce plafond en indiquant qu'il ne peut concerner que les 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 afin de déterminer le montant le plus élevé qui constitue le plafond.

Aussi, d'après la Cour, seule l'amende pénale est considérée comme étant de même nature que les majorations fiscales, ce qui exclut la prise en compte des autres peines telles que l'emprisonnement, les mesures de confiscation, les peines d'inéligibilités et autres peines complémentaires dans la détermination du plafond.

Afin de permettre au juge pénal d'appliquer le plafond, le prévenu doit rapporter la preuve de sa condamnation à une sanction fiscale définitive (c'est-à-dire non susceptible de recours). Il n'appartient pas au juge pénal de rechercher l'existence de cette sanction fiscale.

En pareilles circonstances, le juge pénal – même d'office – devra plafonner le montant de l'amende pénale de manière à ce que, cumulée avec les majorations fiscales, elle ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions pénale ou fiscale encourues. Un tel plafonnement pourrait conduire dans certains cas à ce que le juge pénal ne puisse prononcer aucune amende. ■