

N° W 19-81.929 FS-P+B+I

N° 1899

CK

21 OCTOBRE 2020

SURSIS A STATUER

M. SOULARD président,

R É P U B L I Q U E F R A N Ç A I S E

A U N O M D U P E U P L E F R A N Ç A I S

ARRÊT DE LA COUR DE CASSATION, CHAMBRE CRIMINELLE,
DU 21 OCTOBRE 2020

SURSIS A STATUER sur le pourvoi formé par M. R... A... contre l'arrêt de la cour d'appel de Chambéry, chambre correctionnelle, en date du 13 février 2019, qui, pour fraude fiscale et omission d'écriture comptable, l'a condamné à dix-huit mois d'emprisonnement dont six mois avec sursis et mise à l'épreuve, devenu sursis probatoire, et a prononcé une mesure de publication.

Des mémoires, en demande et en défense, ont été produits.

Sur le rapport de Mme Pichon, conseiller référendaire, les observations de Me Laurent Goldman, avocat de M. R... A..., les observations de la SCP Foussard et Froger, avocat de la direction départementale des finances publiques de la Haute-Savoie, et les conclusions de M. Petitprez, avocat général, après débats en l'audience publique du 9 septembre 2020 où étaient présents M. Soulard, président, Mme Pichon, conseiller rapporteur, Mmes de la Lance, Planchon, Zerbib, MM. d'Huy, Wyon, Pauthe, Turcey, de Lamy, conseillers de la chambre, M. Ascensi, Mme Fouquet, conseillers référendaires, M. Petitprez, avocat général, et Mme Coste-Floret, greffier de chambre,

la chambre criminelle de la Cour de cassation, composée des président et conseillers précités, après en avoir délibéré conformément à la loi, a rendu le présent arrêt.

I.

Faits et procédure

1. M. A... a exercé la profession d'expert comptable en tant qu'entrepreneur individuel jusqu'au 14 juin 2011. A ce titre, il était assujéti de plein droit à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et relevait, compte tenu de son chiffre d'affaires, du régime normal d'imposition, avec dépôt de déclarations mensuelles. Il était également assujéti à l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (BNC) et devait par conséquent déposer chaque année, outre une déclaration d'ensemble de ses revenus personnels, une déclaration de BNC.
2. L'administration fiscale a procédé à des opérations de vérification de comptabilité au titre des années 2009, 2010 et 2011.
3. Le 10 mars 2014, après avis de la commission des infractions fiscales, l'administration fiscale a déposé plainte auprès du procureur de la République d'Annecy, à l'encontre de M. A... lui reprochant :
 - d'avoir présenté une comptabilité jugée irrégulière (recettes non comptabilisées, défaut de présentation de pièces justificatives de recettes et utilisation de comptes bancaires personnels pour l'encaissement de recettes professionnelles) ;
 - d'avoir souscrit des déclarations de TVA minorées par la dissimulation de la majeure partie des recettes encaissées pour un montant de TVA éludée de 82 507 euros ;
 - d'avoir souscrit des déclarations de BNC minorées ;
 - d'avoir souscrit des déclarations d'ensemble des revenus minorées faisant état d'un BNC inférieur à celui effectivement réalisé pour un montant d'impôt sur le revenu éludé de 108 883 euros.
4. A l'issue d'une enquête préliminaire diligentée par le procureur de la République, l'intéressé a été convoqué devant le tribunal correctionnel pour y être jugé des chefs de deux délits, fraude fiscale par dissimulation de sommes sujettes à l'impôt et omission d'écritures dans un document comptable, pour avoir :
 - en premier lieu, au titre des années fiscales 2009, 2010 et 2011, en dissimulant volontairement une part des sommes sujettes à impôt :
 - « en l'espèce, en souscrivant des déclarations mensuelles de taxe sur le chiffre d'affaires minorée, les dissimulations excédant le dixième de la somme imposable ou le chiffre de 153 euros, frauduleusement soustrait à l'établissement et au paiement partiel de la TVA exigible au titre de la période du 1er janvier au 30 septembre 2010 et des mois de novembre et décembre 2010, ainsi que sur la période du 1er février 2011 au 14 juin 2011, et frauduleusement soustrait à l'établissement et au paiement total de la TVA au titre des mois d'octobre 2010 et janvier 2011,
 - en souscrivant une déclaration d'ensemble des revenus minorée, étant précisé que la déclaration de BNC déposée au titre de l'année 2009 était minorée, frauduleusement soustrait à l'établissement et au paiement partiel de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2009,
 - en souscrivant des déclarations d'ensemble des revenus minorées aboutissant à une restitution d'impôt, étant précisé que les déclarations de BNC déposées au titre des années 2010 et 2011 étaient minorées, frauduleusement soustrait à l'établissement et au paiement total de l'impôt sur le revenu dû au titre des années 2010 et 2011 » ;
 - en second lieu, au titre des années fiscales 2010 et 2011, « sciemment omis de passer ou faire passer des écritures dans les documents comptables obligatoires au titre de l'exercice clos au 31 décembre 2010 et le 14 juin 2011, ces faits étant prévus et réprimés par les articles 1741, 1743 et 1750 du code général des impôts ».
5. A tous les stades de la procédure, M. A... a reconnu l'ensemble des faits reprochés.
6. Par jugement du 23 juin 2017, le tribunal correctionnel d'Annecy a déclaré le prévenu coupable des faits et l'a condamné à 12 mois d'emprisonnement ainsi qu'à la publication de la décision à ses frais.
7. Le prévenu, le procureur de la République et l'administration fiscale ont relevé appel de cette décision.
8. Devant la cour d'appel, le prévenu a sollicité sa relaxe aux motifs que sa condamnation se heurte au principe ne bis in idem garanti par l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (la Charte). Il a exposé avoir

déjà fait l'objet, à titre personnel, pour les mêmes faits, d'une procédure de redressement fiscal ayant donné lieu à l'application de pénalités fiscales définitives de 40% des droits éludés, le tribunal administratif de Grenoble ayant rejeté son recours formé à l'encontre de ce redressement, par jugement du 6 juillet 2015. Selon le prévenu, la sévérité globale du système répressif s'agissant des faits qui lui sont reprochés dépasse ce qui est strictement nécessaire.

9. Par arrêt du 13 février 2019, la cour d'appel de Chambéry a écarté l'application de la règle ne bis in idem aux motifs principaux suivants :

- que les dispositions des articles 1741 et 1743 du code général des impôts prévoient la possibilité d'un cumul des sanctions pénales et des sanctions fiscales aux termes d'une procédure pénale et d'une procédure administrative qui sont indépendantes l'une de l'autre, ayant des objets et des finalités différents ;
- que cette règle est conforme à l'article 50 de la Charte dès lors que le Conseil constitutionnel, dans deux décisions du 24 juin 2016, en a précisé la portée en prévoyant :
- qu'elle ne s'applique qu'aux cas les plus graves de dissimulation frauduleuse des sommes soumises à l'impôt, cette gravité pouvant résulter du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie et des circonstances de leur intervention ;
- et que le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne doit pas dépasser le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues, en application du principe de proportionnalité.

10. La cour d'appel a confirmé les dispositions du jugement relatives à la culpabilité et, le réformant sur la peine, a condamné M. A... à dix-huit mois d'emprisonnement dont six mois assortis d'un sursis et mise à l'épreuve et a ordonné la publication de la décision.

11. Par déclaration au greffe en date du 15 février 2019, M. A... a formé un pourvoi contre cette décision. Me Laurent Goldman s'est constitué en demande et un mémoire ampliatif a été déposé dans le délai imparti.

12. La SCP Foussard et Froger s'est constituée pour l'administration fiscale et un mémoire en défense a été déposé.

13. Aux termes du mémoire présenté devant la Cour de cassation, le conseil de M. A... soutient, en substance, :
- que les juges, qui ont refusé d'écarter l'application de l'article 1741 du code général des impôts dont les dispositions telles qu'interprétées par le Conseil constitutionnel ne sont ni claires ni précises, ont méconnu l'article 50 de la charte des droits fondamentaux ;
 - que les juges, qui ne se sont pas assurés que la charge résultant de l'ensemble des sanctions prononcées à son encontre n'était pas excessive au regard de la gravité de l'infraction concernée, n'ont pas justifié leur décision au regard des exigences issues du droit de l'Union.

II. Réglementation applicable

1. Le droit national

14. Les insuffisances volontaires de déclaration d'éléments servant à la détermination de l'assiette de l'impôt et à sa liquidation sont réprimées par les articles 1741 et 1729 du code général des impôts.

15. L'article 1741 du code général des impôts, dans sa version applicable à la cause, issue de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010, incrimine et sanctionne pénalement le délit de fraude fiscale. Aux termes de ce texte :

« Sans préjudice des dispositions particulières relatées dans la présente codification, quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse, est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'une amende de 37 500 euros et d'un emprisonnement de cinq ans. Lorsque les faits ont été réalisés ou facilités au moyen soit d'achats ou de ventes sans facture, soit de

factures ne se rapportant pas à des opérations réelles, ou qu'ils ont eu pour objet d'obtenir de l'Etat des remboursements injustifiés, leur auteur est passible d'une amende de 75 000 euros et d'un emprisonnement de cinq ans.

Toutefois, cette disposition n'est applicable, en cas de dissimulation, que si celle-ci excède le dixième de la somme imposable ou le chiffre de 153 euros.

Toute personne condamnée en application des dispositions du présent article peut être privée des droits civiques, civils et de famille, suivant les modalités prévues par l'article 131-26 du code pénal.

La juridiction peut, en outre, ordonner l'affichage de la décision prononcée et la diffusion de celle-ci dans les conditions prévues aux articles 131-35 ou 131-39 du code pénal.

Les poursuites sont engagées dans les conditions prévues aux articles L. 229 à L. 231 du livre des procédures fiscales. »

16. Il y a lieu d'indiquer que, postérieurement à la loi du 29 décembre 2010, l'article 1741 du code général des impôts a été modifié à plusieurs reprises dans le sens d'une aggravation de la répression pénale et d'un ajout de circonstances aggravantes. Dans sa version actuellement en vigueur, issue de la loi n°2018-898 du 23 octobre 2018, le texte prévoit :

« Sans préjudice des dispositions particulières relatées dans la présente codification, quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse, est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'un emprisonnement de cinq ans et d'une amende de 500 000 euros, dont le montant peut être porté au double du produit tiré de l'infraction.

Les peines sont portées à sept ans d'emprisonnement et à une amende de 3 000 000 euros, dont le montant peut être porté au double du produit tiré de l'infraction, lorsque les faits ont été commis en bande organisée ou réalisés ou facilités au moyen :

1° Soit de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ;

2° Soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis à l'étranger ;

3° Soit de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents, au sens de l'article 441-1 du code pénal, ou de toute autre falsification ;

4° Soit d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ;

5° Soit d'un acte fictif ou artificiel ou de l'interposition d'une entité fictive ou artificielle.

Toutefois, cette disposition n'est applicable, en cas de dissimulation, que si celle-ci excède le dixième de la somme imposable ou le chiffre de 153 euros.

Toute personne condamnée en application des dispositions du présent article peut être privée des droits civiques, civils et de famille, suivant les modalités prévues aux articles 131-26 et 131-26-1 du code pénal.

Le prononcé des peines complémentaires d'interdiction des droits civiques, civils et de famille, mentionnés à l'article 131-26 du code pénal, est obligatoire à l'encontre de toute personne coupable du délit prévu aux deuxième à huitième alinéas du présent article, du recel de ce délit ou de son blanchiment. Toutefois, la juridiction peut, par une décision spécialement motivée, décider de ne pas prononcer lesdites peines complémentaires, en considération des circonstances de l'infraction et de la personnalité de son auteur. La condamnation à l'inéligibilité est mentionnée pendant toute sa durée au bulletin n° 2 du casier judiciaire prévu à l'article 775 du code de procédure pénale. Ces interdictions ne peuvent excéder dix ans à l'encontre d'une personne exerçant une fonction de membre du gouvernement ou un mandat électif public au moment des faits, et cinq ans pour toute autre personne.

La juridiction ordonne l'affichage de la décision prononcée et la diffusion de celle-ci dans les conditions prévues aux articles 131-35 ou 131-39 du code pénal. Elle peut toutefois, par une décision spécialement motivée, décider de ne pas ordonner l'affichage de la décision prononcée et la diffusion de celle-ci, en considération des circonstances de l'infraction et de la personnalité de son auteur.

La durée de la peine privative de liberté encourue par l'auteur ou le complice d'un des délits mentionnés au présent article est réduite de moitié si, ayant averti l'autorité administrative ou judiciaire, il a permis d'identifier les autres auteurs ou complices.

Les poursuites sont engagées dans les conditions prévues aux articles L. 229 à L. 231 du livre des procédures fiscales. »

17. L'article L. 228 du livre des procédures fiscales, dans sa version applicable à la cause, détermine les conditions dans lesquelles l'administration fiscale peut déposer plainte pour des faits de fraude fiscale auprès du procureur de la République compétent :

« Sous peine d'irrecevabilité, les plaintes tendant à l'application de sanctions pénales en matière d'impôts directs, de taxe sur la valeur ajoutée et autres taxes sur le chiffre d'affaires, de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière et de droits de timbre sont déposées par l'administration sur avis conforme de la commission des infractions fiscales. La commission examine les affaires qui lui sont soumises par le ministre chargé du budget. Le contribuable est avisé de la saisine de la commission qui l'invite à lui communiquer, dans un délai de trente jours, les informations qu'il jugerait nécessaires.

Toutefois, la commission examine l'affaire sans que le contribuable soit avisé de la saisine ni informé de son avis lorsque le ministre chargé du budget fait valoir qu'existent des présomptions caractérisées qu'une infraction fiscale pour laquelle existe un risque de dépérissement des preuves résulte :

1° Soit de l'utilisation, aux fins de se soustraire à l'impôt de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ;

2° Soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis à l'étranger ;

3° Soit de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents au sens de l'article 441-1 du code pénal, ou de toute autre falsification ;

4° Soit d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ;

5° Soit de toute autre manœuvre destinée à égarer l'administration.

Le ministre est lié par les avis de la commission.

Un décret en Conseil d'Etat fixe les conditions de fonctionnement de la commission. »

18. La Cour de cassation juge de façon constante qu'il résulte des textes combinés des articles 1741 du code général des impôts et L. 228 et suivants du livre des procédures fiscales que, sous peine d'irrecevabilité, les poursuites du chef de fraude fiscale ne peuvent être engagées par le ministère public que sur plainte préalable de l'administration fiscale.

19. Le Conseil constitutionnel a considéré ce mécanisme conforme aux principes d'indépendance de l'autorité judiciaire et de séparation des pouvoirs, aux motifs notamment :

« 12. [...] en premier lieu, si les dispositions contestées n'autorisent pas le procureur de la République à mettre en mouvement l'action publique en l'absence de plainte préalable de l'administration, elles ne le privent pas, une fois la plainte déposée, de la faculté de décider librement de l'opportunité d'engager des poursuites, conformément à l'article 40-1 du code de procédure pénale.

13. En deuxième lieu, les infractions pour lesquelles une plainte de l'administration préalable aux poursuites est exigée répriment des actes qui portent atteinte aux intérêts financiers de l'État et causent un préjudice principalement au Trésor public. Ainsi, en l'absence de dépôt d'une plainte de l'administration, à même d'apprécier la gravité des atteintes portées à ces intérêts collectifs protégés par la loi fiscale, qui sont susceptibles de faire l'objet de sanctions administratives, l'absence de mise en mouvement de l'action publique ne constitue pas un trouble substantiel à l'ordre public.

14. En troisième lieu, la compétence pour déposer la plainte préalable obligatoire relève de l'administration qui l'exerce dans le respect d'une politique pénale déterminée par le Gouvernement conformément à l'article 20 de la Constitution et dans le respect du principe d'égalité » (décision n° 2016-555 QPC du 22 juillet 2016).

20. Il y a lieu de préciser que, postérieurement à la procédure en cause, l'article L. 228 a été modifié par la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 qui a instauré, aux côtés des cas facultatifs, des hypothèses dans lesquelles l'administration fiscale a l'obligation d'informer le procureur de la République de faits de fraude fiscale.

21. Ainsi, aux termes de l'article L. 228 du livre des procédures fiscales dans sa version actuellement en vigueur, issue de la loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 :

« I. – Sans préjudice des plaintes dont elle prend l'initiative, l'administration est tenue de dénoncer au procureur de la République les faits qu'elle a examinés dans le cadre de son pouvoir de contrôle prévu à l'article L. 10 qui ont conduit à l'application, sur des droits dont le montant est supérieur à 100 000 euros :

1° Soit de la majoration de 100 % prévue à l'article 1732 du code général des impôts ;

2° Soit de la majoration de 80 % prévue au c du 1 de l'article 1728, aux b ou c de l'article 1729, au I de l'article 1729-0 A ou au dernier alinéa de l'article 1758 du même code ;

3° Soit de la majoration de 40 % prévue au b du 1 de l'article 1728 ou aux a ou b de l'article 1729 dudit code, lorsqu'au cours des six années civiles précédant son application le contribuable a déjà fait l'objet lors d'un précédent contrôle de l'application des majorations mentionnées aux 1° et 2° du présent I et au présent 3° ou d'une plainte de l'administration. L'administration est également tenue de dénoncer les faits au procureur de la République lorsque des majorations de 40 %, 80 % ou 100 % ont été appliquées à un contribuable soumis aux obligations prévues à l'article LO 135-1 du code électoral et aux articles 4 et 11 de la loi n° 2013-907 du 11 octobre 2013 relative à la transparence de la vie publique, sur des droits dont le montant est supérieur à la moitié du montant prévu au premier alinéa du présent I.

L'application des majorations s'apprécie au stade de la mise en recouvrement. Toutefois, lorsqu'une transaction est conclue avant la mise en recouvrement, l'application des majorations s'apprécie au stade des dernières conséquences financières portées à la connaissance du contribuable dans le cadre des procédures prévues aux articles L. 57 et L. 76 du présent livre.

Lorsque l'administration dénonce des faits en application du présent I, l'action publique pour l'application des sanctions pénales est exercée sans plainte préalable de l'administration.

Les dispositions du présent I ne sont pas applicables aux contribuables ayant déposé spontanément une déclaration rectificative.

II. – Sous peine d'irrecevabilité, les plaintes portant sur des faits autres que ceux mentionnés aux premier à cinquième alinéas du I et tendant à l'application de sanctions pénales en matière d'impôts directs, de taxe sur la valeur ajoutée et autres taxes sur le chiffre d'affaires, de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière et de droits de timbre sont déposées par l'administration à son initiative, sur avis conforme de la commission des infractions fiscales.

La commission examine les affaires qui lui sont soumises par le ministre chargé du budget. Le contribuable est avisé de la saisine de la commission qui l'invite à lui communiquer, dans un délai de trente jours, les informations qu'il jugerait nécessaires.

Le ministre est lié par les avis de la commission.

Un décret en Conseil d'Etat fixe les conditions de fonctionnement de la commission.

Toutefois, l'avis de la commission n'est pas requis lorsqu'il existe des présomptions caractérisées qu'une infraction fiscale a été commise pour laquelle existe un risque de dépérissement des preuves et qui résulte :

1° Soit de l'utilisation, aux fins de se soustraire à l'impôt, de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ;

2° Soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis à l'étranger ;

3° Soit de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents au sens de l'article 441-1 du code pénal, ou de toute autre falsification ;

4° Soit d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ;

5° Soit de toute autre manœuvre destinée à égarer l'administration.

Cette commission est également chargée de donner un avis à l'administration lorsque celle-ci envisage de rendre publiques des sanctions administratives, en application de l'article 1729 A bis du code général des impôts, ou lorsque l'administration envisage d'appliquer la sanction prévue à l'article 1740 D du même code. »

22. Dorénavant, le paragraphe I de l'article L. 228 du livre des procédures fiscales impose à l'administration fiscale de dénoncer au procureur de la République les faits qu'elle a examinés dans le cadre de son pouvoir de contrôle et qui l'ont conduite à appliquer, sur des droits d'un certain montant, une pénalité fiscale. Pour les autres faits, l'administration fiscale ne peut déposer plainte que sur avis conforme de la commission des infractions fiscales.

23. Saisi d'une question prioritaire de constitutionnalité alléguant une méconnaissance du principe d'égalité devant la loi par ces nouvelles dispositions, le Conseil constitutionnel a écarté ce grief aux motifs notamment :

« 6. En premier lieu, en adoptant les dispositions contestées, le législateur a entendu soumettre systématiquement au procureur de la République, aux fins de poursuites pénales, les faits de fraude fiscale les plus graves dont a connaissance l'administration. À cette fin, il a retenu comme critères de dénonciation obligatoire le fait que les droits éludés sont supérieurs à 100 000 euros et qu'ils sont assortis de l'une des pénalités prévues dans les cas suivants : l'opposition à contrôle fiscal ; la découverte d'une activité occulte faisant suite à une omission déclarative ; l'abus de droit ou les manœuvres frauduleuses constatés au titre d'une insuffisance de déclaration ; la rectification à raison du défaut de déclaration d'avoirs financiers détenus à l'étranger ; la taxation forfaitaire à partir des éléments du train de vie en lien avec des trafics illicites ou, en cas de réitération, le défaut de déclaration dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, le manquement délibéré ou l'abus de droit, dans l'hypothèse où le contribuable n'a pas eu l'initiative principale de cet abus ou n'en a pas été le principal bénéficiaire. Ces critères, objectifs et rationnels, sont en lien avec le but poursuivi par le législateur.

7. En deuxième lieu, l'administration est soumise, pour l'application des pénalités fiscales correspondant aux agissements précités, au respect des principes de légalité et d'égalité.

8. En dernier lieu, d'une part, les sociétés contribuables dont le résultat apparaît bénéficiaire ne sont pas dans la même situation que celles déficitaires dont les manquements ne causent pas de préjudice financier au Trésor public. De ce fait, ces manquements n'entrent pas dans les catégories retenues par le législateur pour définir les cas de fraude fiscale les plus graves appelant une transmission automatique au parquet.

9. D'autre part, le caractère réitéré des manquements des contribuables faisant l'objet d'une majoration de 40 % pour certaines omissions ou insuffisances déclaratives ne pouvant être établi qu'à l'égard d'un même contribuable, les sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré, au sein duquel chaque société demeure contribuable, ne sont pas traitées différemment des autres sociétés » (décision n° 2019-804 QPC du 27 septembre 2019.)

24. Outre l'article 1741 précité qui prévoit les sanctions pénales, l'article 1729 du code général des impôts, dans sa version actuellement en vigueur, issu de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008, applicable à la cause, détermine quant à lui les pénalités fiscales, lesquelles doivent être considérées comme étant de nature pénale au sens de la Charte, encourues par le contribuable en cas de minorations déclaratives volontaires. Aux termes de cette disposition :

« Les inexactitudes ou les omissions relevées dans une déclaration ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt ainsi que la restitution d'une créance de nature fiscale dont le versement a été indûment obtenu de l'Etat entraînent l'application d'une majoration de :

a. 40 % en cas de manquement délibéré ;

b. 80 % en cas d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales ; elle est ramenée à 40 % lorsqu'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire ;

c. 80 % en cas de manœuvres frauduleuses ou de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat ou en cas d'application de l'article 792 bis. »

25. Par quatre décisions, le Conseil constitutionnel a déclaré conforme aux principes de nécessité et de proportionnalité des délits et des peines le cumul des poursuites et sanctions pénales et fiscales en cas de dissimulation de sommes sujettes à l'impôt, comme en cas d'omission de déclaration (décisions n° 2016-545 QPC du 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC du 24 juin 2016, n° 2016-556 QPC du 22 juillet 2016 et n° 2018-745 QPC du 23 novembre 2018).

26. Le Conseil constitutionnel a considéré que les procédures pénale et fiscale étaient complémentaires, énonçant :

« [...] les dispositions de l'article 1729 comme les dispositions contestées de l'article 1741 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. Le recouvrement de la nécessaire contribution publique et l'objectif de lutte contre la fraude fiscale justifient l'engagement de procédures complémentaires dans les cas de fraudes les plus graves. Aux contrôles à l'issue desquels l'administration fiscale applique des sanctions pécuniaires peuvent ainsi s'ajouter des poursuites pénales dans des conditions et selon des procédures organisées par la loi. »

27. Cependant, le Conseil constitutionnel a émis trois réserves d'interprétation limitant ce cumul :

- un contribuable qui a été déchargé de l'impôt par une décision juridictionnelle devenue définitive pour un motif de fond ne peut pas être condamné pénalement pour fraude fiscale (première réserve) ;
- l'article 1741 du code général des impôts qui sanctionne la fraude fiscale ne s'applique qu'aux cas les plus graves de dissimulation frauduleuse de sommes soumises à l'impôt, ou d'omissions déclaratives, cette gravité pouvant résulter du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention (deuxième réserve) ;
- si l'éventualité que deux procédures soient engagées peut conduire à un cumul de sanctions, 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 (troisième réserve).

28. S'agissant de la deuxième réserve relative à la gravité des faits de nature à justifier la répression pénale s'ajoutant à la répression administrative, la Cour de cassation en a précisé les modalités d'application de la façon suivante :

« 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 » (Crim., 11 septembre 2019, pourvois n° 18-81.067, n°18-81.040 et n° 18-84.144).

29. Ainsi, il appartient au prévenu de justifier qu'il a fait l'objet, à titre personnel, de pénalités fiscales, même non définitives, pour les mêmes faits que ceux visés par la poursuite pénale. Dans ce cas, la juridiction correctionnelle se prononce tout d'abord sur la caractérisation de l'infraction au regard des éléments constitutifs prévus par l'article 1741 du code général des impôts. Puis il lui incombe, même d'office lorsque la réserve d'interprétation n'est pas formellement invoquée par le prévenu, de vérifier que les faits retenus présentent le degré de gravité de nature à justifier la répression pénale, en complément de la répression fiscale. Les critères de gravité sont ceux fixés par le Conseil constitutionnel : montant des droits fraudés, nature des agissements ou circonstances de leur intervention. Il a été précisé, s'agissant de ces dernières, qu'il peut s'agir notamment de celles constitutives de circonstances aggravantes de la fraude fiscale. La décision du juge sur la gravité doit être motivée. Elle doit intervenir préalablement au choix et à la motivation des peines prononcées. A défaut de gravité suffisante, le juge, en l'absence de tout fondement légal par effet de la réserve d'interprétation, est tenu de relaxer le prévenu.

30. La Cour de cassation exerce un contrôle de la motivation retenue par les juges du fond afin de s'assurer qu'elle est suffisante. Elle procède également à la qualification des faits, à partir des constatations souverainement opérées par les juges du fond, dans certaines situations, notamment :

- lorsque la cour d'appel n'a pas procédé à la recherche de la gravité des faits en dépit du fait que le prévenu avait fait valoir avoir fait l'objet de pénalités fiscales ;
- lorsque la cour d'appel, pour apprécier la gravité des faits, a retenu à tort certains critères.

31. Les arrêts rendus par la Cour de cassation permettent de dégager des éléments de fait considérés comme caractérisant les critères fixés par le Conseil constitutionnel :

Faits reprochés de fraude fiscale

Éléments retenus comme critères de gravité des faits de fraude fiscale justifiant la répression pénale

Défaut de déclarations de sommes sujettes à l'impôt sur le revenu

- Réitération de faits d'omission déclarative sur une longue période en dépit de plusieurs mises en demeure
- Qualité d'élu de la République de l'un des deux prévenus

Dissimulations de sommes sujettes à l'impôt sur le revenu et à l'impôt de solidarité sur la fortune

- Circonstance du recours à des intermédiaires établis à l'étranger
- Montant des droits éludés : 235 580 euros
- En revanche, ne peuvent être retenus l'absence de justification de l'origine des fonds non déclarés et le comportement du prévenu postérieurement à la fraude

Dissimulations de sommes sujettes à l'impôt sur le revenu

- Existence de manoeuvres de dissimulation des sommes sujettes à l'impôt
- Montant des droits éludés : 276 562 euros

32. S'agissant de la troisième réserve relative à la proportionnalité du cumul des sanctions pénales et fiscales, la Cour de cassation en a aussi précisé les modalités d'application de la façon suivante :

« Lorsque le prévenu justifie avoir fait l'objet, à titre personnel, d'une sanction fiscale définitivement prononcée pour les mêmes faits, le juge pénal n'est tenu de veiller au respect de l'exigence de proportionnalité que s'il prononce une peine de même nature » (Crim., 11 septembre 2019, pourvois n° 18-81.067 et n° 18-82.430).

33. Il en résulte, selon la Cour de cassation, que le principe de proportionnalité n'est pas méconnu lorsque les juges condamnent un prévenu, à l'encontre duquel des pénalités fiscales définitives ont été prononcées, à une peine d'emprisonnement avec sursis dès lors qu'aucune amende pénale ne lui a été infligée (arrêts précités).

34. En effet, la réserve d'interprétation ne peut concerner que des sanctions de même nature dès lors que sa mise en oeuvre 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.

35. La Cour de cassation a également précisé que « [la] mise en oeuvre du principe constitutionnel de proportionnalité [...] s'applique devant le juge qui se prononce en dernier, qu'il soit le juge pénal ou le juge de l'impôt. Il s'en déduit qu'elle n'implique aucune mesure de sursis à statuer devant le juge répressif » (Crim., 29 janvier 2020, pourvoi n° 17-83.577).

36. La Cour de cassation a enfin rappelé que le principe de proportionnalité ne s'applique pas au prononcé de sanctions pénales à l'encontre du prévenu, dirigeant de société, lorsque celle-ci est la seule à s'être vue imposer des pénalités fiscales (Crim., 23 octobre 2019, pourvoi n° 18-85.088).

2. Le droit de l'Union

37. L'article 50 de la Charte, intitulé « Droit à ne pas être jugé ou puni pénalement deux fois pour une même infraction », est rédigé comme suit :

« 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. »

38. L'article 51 de la Charte définit le champ d'application de celle-ci dans les termes suivants :

« 1. Les dispositions de la présente Charte s'adressent aux institutions, organes et organismes de l'Union dans le respect du principe de subsidiarité, ainsi qu'aux États membres uniquement lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'Union. En conséquence, ils respectent les droits, observent les principes et en promeuvent l'application, conformément à leurs compétences respectives et dans le respect des limites des compétences de l'Union telles qu'elles lui sont conférées dans les traités.

2. La présente Charte n'étend pas le champ d'application du droit de l'Union au-delà des compétences de l'Union, ni ne crée aucune compétence ni aucune tâche nouvelles pour l'Union et ne modifie pas les compétences et tâches définies dans les traités. »

39. L'article 52 précise la portée des droits garantis de la façon suivante :

« 1. Toute limitation de l'exercice des droits et libertés reconnus par la présente Charte doit être prévue par la loi et respecter le contenu essentiel desdits droits et libertés. Dans le respect du principe de proportionnalité, des limitations ne peuvent être apportées que si elles sont nécessaires et répondent effectivement à des objectifs d'intérêt général reconnus par l'Union ou au besoin de protection des droits et libertés d'autrui.

2. Les droits reconnus par la présente Charte qui trouvent leur fondement dans les traités communautaires ou dans le traité sur l'Union européenne s'exercent dans les conditions et limites définies par ceux-ci.

3. Dans la mesure où la présente Charte contient des droits correspondant à des droits garantis par la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, leur sens et leur portée sont les mêmes que ceux que leur confère ladite convention. Cette disposition ne fait pas obstacle à ce que le droit de l'Union accorde une protection plus étendue. »

40. L'article 2, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1), détermine les opérations soumises à la TVA.

41. Aux termes de l'article 273 de cette directive :

« Les États membres peuvent prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, sous réserve du respect de l'égalité de traitement des opérations intérieures et des opérations effectuées entre États membres par des assujettis, et à condition que ces obligations ne donnent pas lieu dans les échanges entre les États membres à des formalités liées au passage d'une frontière. »

42. Il résulte de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après la Cour de justice) que les droits fondamentaux garantis dans l'ordre juridique de l'Union ont vocation à être appliqués dans toutes les situations régies par le droit de l'Union.

43. Selon la Cour de justice, dès lors qu'elles visent à assurer l'exacte perception de la TVA et à combattre la fraude, des sanctions administratives infligées par les autorités fiscales nationales et des procédures pénales ouvertes pour des infractions en matière de TVA constituent une mise en œuvre des articles 2 et 273 de la directive 2006/112 ainsi que de l'article 325 TFUE et, donc, du droit de l'Union, au sens de l'article 51, paragraphe 1, de la Charte et doivent par conséquent respecter le droit garanti à l'article 50 de la Charte (arrêt du 26 février 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105).

44. La Cour de justice a également jugé qu'une limitation du principe ne bis in idem garanti à l'article 50 de la Charte peut être justifiée sur le fondement de l'article 52, paragraphe 1, de celle-ci (arrêt du 27 mai 2014, Spasic, C-129/14 PPU, EU:C:2014:586).

45. Par arrêt en date du 20 mars 2018 (B..., C-224-15), la Cour de justice a dit pour droit :

« 1) L' article 50 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation nationale en vertu de laquelle des poursuites pénales peuvent être engagées contre une personne pour omission de verser la taxe sur la valeur ajoutée due dans les délais légaux, alors que cette personne s'est déjà vu infliger, pour les mêmes faits, une sanction administrative définitive de nature pénale au sens de cet article 50, à condition que cette réglementation :

- vise un objectif d'intérêt général qui est de nature à justifier un tel cumul de poursuites et de sanctions, à savoir la lutte contre les infractions en matière de taxe sur la valeur ajoutée, ces poursuites et ces sanctions devant avoir des buts complémentaires,
- contienne des règles assurant une coordination limitant au strict nécessaire la charge supplémentaire qui résulte, pour les personnes concernées, d'un cumul de procédures, et
- prévoie des règles permettant d'assurer que la sévérité de l'ensemble des sanctions imposées soit limitée à ce qui est strictement nécessaire par rapport à la gravité de l'infraction concernée.

2) Il appartient à la juridiction nationale de s'assurer, compte tenu de l'ensemble des circonstances au principal, que la charge résultant concrètement pour la personne concernée de l'application de la réglementation nationale en cause au

principal et du cumul des poursuites et des sanctions que celle-ci autorise n'est pas excessive par rapport à la gravité de l'infraction commise. »

III. Présentation des questions

46. Il y a lieu tout d'abord de rappeler que les dispositions législatives telles que celles applicables à la cause constituent une mise en oeuvre du droit de l'Union et doivent par conséquent respecter le principe ne bis in idem garanti par l'article 50 de la Charte. En l'espèce, si le demandeur, qui a fait l'objet de pénalités fiscales définitives de nature pénale, a été poursuivi et condamné pénalement pour une fraude aux impôts directs, il l'a également été pour une fraude à la TVA.

47. Eu égard à l'argumentation développée par le requérant devant la Cour de cassation, il convient de confronter la réglementation nationale aux exigences issues du droit de l'Union.

48. Il n'est pas contestable que la réglementation en cause vise notamment à lutter contre les infractions en matière de TVA afin de garantir la perception de l'intégralité de la TVA due et répond ainsi à un objectif d'intérêt général, de nature à justifier un cumul de poursuites et de sanctions de nature pénale, qui visent des buts complémentaires.

49. En premier lieu, selon la Cour de justice, une limitation ne peut être apportée au principe ne bis in idem que si elle est nécessaire et doit, à cette fin, prévoir des règles claires et précises permettant au justiciable de prévoir quels actes et omissions sont susceptibles de faire l'objet d'un tel cumul de poursuites et de sanctions (arrêt B..., déjà cité, point 49).

50. Dans l'affaire susmentionnée, la Cour de justice a considéré que la réglementation italienne prévoit, de manière claire et précise, dans quelles circonstances l'omission de verser la TVA due peut faire l'objet d'un cumul de poursuites et de sanctions de nature pénale. Elle a ainsi relevé que cette réglementation fixe les conditions dans lesquelles l'omission de verser la TVA due dans les délais légaux peut donner lieu à l'infliction d'une sanction administrative de nature pénale et également, si elle se rapporte à une déclaration fiscale annuelle portant sur un montant de TVA supérieur à 50 000 euros, faire l'objet d'une peine d'emprisonnement de six mois à deux ans (points 50 et 51).

51. Selon le demandeur au pourvoi, la réglementation française ne remplit pas la condition de clarté et de prévisibilité du cumul pénal et fiscal.

52. Il convient de relever, d'une part, que les articles 1741 et 1729 du code général des impôts précités définissent avec précision les actes ou manquements susceptibles de faire l'objet de poursuites et de sanctions pénales et fiscales.

53. D'autre part, en application de la réserve d'interprétation émise par le Conseil constitutionnel, la faculté de condamner pénalement un contribuable déjà sanctionné fiscalement est limitée à certains cas qui relèvent de ceux les plus graves de dissimulation ou d'omission déclarative frauduleuse. Trois critères généraux encadrent cette notion de gravité.

54. En outre, la jurisprudence de la Cour de cassation a dégagé des éléments de fait qui permettent de préciser les modalités de mise en oeuvre de ces critères. Elle a aussi ajouté que les circonstances aggravantes prévues par l'article 1741 du code général des impôts sont de nature à qualifier le critère de gravité.

55. Cependant, la condition préalable de la gravité des faits de fraude fiscale ne résulte pas uniquement du montant des droits fraudés éludés mais peut également prendre en considération d'autres circonstances tenant à la nature et au contexte des agissements de l'intéressé.

56. Dans ces conditions, il ne peut être affirmé que l'application correcte du droit de l'Union s'impose avec une telle évidence qu'elle ne laisse place à aucun doute raisonnable.

57. En second lieu, selon la Cour de justice, une limitation ne peut être apportée au principe ne bis in idem que si, en outre, des règles permettent d'assurer que la sévérité de l'ensemble des sanctions imposées soit limitée à ce qui est

strictement nécessaire par rapport à la gravité de l'infraction concernée (arrêt B..., déjà cité, point 55).

58. Dans l'affaire susmentionnée, la Cour de justice a considéré que la réglementation italienne prévoit des conditions propres à assurer que les autorités compétentes limitent la sévérité de l'ensemble des sanctions imposées à ce qui est strictement nécessaire par rapport à la gravité de l'infraction commise. Elle a ainsi relevé que cette réglementation, d'une part, limite les poursuites pénales aux infractions présentant une certaine gravité, à savoir celles portant sur un montant de TVA impayée supérieur à 50 000 euros, pour lesquelles le législateur national a prévu une peine d'emprisonnement, d'autre part, fait définitivement obstacle à l'exécution des sanctions administratives de nature pénale après la condamnation pénale de la personne concernée (points 55 et 56).

59. En revanche, dans une autre affaire rendue le même jour, la Cour de justice a considéré que la réglementation italienne en matière de manipulations de marché ne garantit pas que la sévérité de l'ensemble des sanctions imposées soit limitée à ce qui est strictement nécessaire par rapport à la gravité de l'infraction concernée (arrêt du 20 mars 2018, *Garlsson Real Estate e.a.*, C-537/16). Elle a ainsi relevé que cette réglementation se borne à prévoir que, lorsque, pour les mêmes faits, une amende pénale et une sanction administrative pécuniaire de nature pénale ont été infligées, le recouvrement de la première est limité à la partie excédant le montant de la seconde et vise uniquement le cumul de peines pécuniaires et non le cumul d'une sanction administrative pécuniaire de nature pénale et d'une peine d'emprisonnement (point 60).

60. Le demandeur au pourvoi reproche à la cour d'appel de ne pas s'être assurée que la charge résultant de l'ensemble des sanctions prononcées à son encontre n'était pas excessive au regard de l'infraction concernée, ce qui suppose de s'interroger au préalable sur le point de savoir si la réglementation française remplit la condition de la proportionnalité du cumul des sanctions pénales et fiscales in abstracto.

61. Il convient de relever que, d'une part, en application de la réserve d'interprétation émise par le Conseil constitutionnel, la réglementation française limite les poursuites pénales aux infractions présentant une certaine gravité, pour lesquelles le législateur national a prévu notamment, outre une peine d'amende, une peine d'emprisonnement.

62. D'autre part, en application d'une autre réserve d'interprétation émise par le Conseil constitutionnel, la faculté de cumuler des sanctions est limitée par l'impossibilité de dépasser le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues.

63. Cependant, cette règle ne concerne que les sanctions de même nature, à savoir celles pécuniaires.

64. Dans ces conditions, il ne peut être affirmé que l'application correcte du droit de l'Union s'impose avec une telle évidence qu'elle ne laisse place à aucun doute raisonnable.

65. Il convient en conséquence d'interroger la Cour de Justice et de surseoir à statuer jusqu'à sa décision.

PAR CES MOTIFS, la Cour :

RENVOIE à la Cour de justice de l'Union européenne les questions suivantes :

1°/ L'exigence de clarté et de prévisibilité des circonstances dans lesquelles les dissimulations déclaratives en matière de TVA due peuvent faire l'objet d'un cumul de poursuites et de sanctions de nature pénale est-elle remplie par des règles nationales telles que celles précédemment décrites ?

2°/ L'exigence de nécessité et de proportionnalité du cumul de telles sanctions est-elle remplie par des règles nationales telles que celles précédemment décrites ?

SURSOIT à statuer jusqu'à la décision de la Cour de justice de l'Union européenne.

RENVOIE l'affaire au 8 avril 2021 à 9 heures à l'audience de formation ordinaire ;

Ainsi fait et jugé par la Cour de cassation, chambre criminelle, et prononcé par le président le vingt et un octobre deux mille vingt.