



COUR DE CASSATION

Note explicative relative aux arrêts n°1174, 1175, 1176, 1177, 1178 et 1179 du 11 septembre 2019 (chambre criminelle)

La chambre criminelle de la Cour de cassation, le même jour, rend six arrêts qui répondent à plusieurs **interrogations de principe** concernant la répression des délits de **fraude fiscale** et de **blanchiment** dans un contexte d'évolution du droit positif, en particulier des jurisprudences conventionnelle et constitutionnelle.

Les décisions respectent les **nouvelles normes de rédaction** adoptées dans le cadre de la réforme de la Cour de cassation qui ont vocation à être généralisées (recours au style direct, numérotation des paragraphes, utilisation d'un plan, citation de précédents jurisprudentiels). Cette rédaction facilite non seulement une présentation claire des arrêts mais aussi une motivation développée expliquant les principes qui sont ainsi posés.

1) La réserve émise par la France à l'article 4 du protocole n°7 additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme

Résumé : Il appartient au juge répressif d'appliquer l'article 4 au protocole n° 7 en faisant produire un plein effet à la réserve émise par la France en marge de ce protocole.

Il est des plus fréquents que la personne prévenue, parallèlement à la procédure pénale engagée pour fraude fiscale, fasse l'objet d'un **redressement fiscal** comportant des majorations de droits qui sont assimilées à des sanctions. La faculté de cumuler des poursuites et sanctions pénales et fiscales est susceptible de porter atteinte au principe *ne bis in idem* - le droit à ne pas être jugé ou puni deux fois pour les mêmes faits - qui est garanti notamment par l'article 4 du **protocole n°7** additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme. Elle est toutefois préservée par la **réserve émise par la France** lors de la ratification de ce protocole, qui limite l'application de la règle aux infractions relevant en droit français de la compétence des juridictions statuant en matière pénale.

Plusieurs requérants poursuivis pour fraude fiscale ont **remis en cause**, devant les juridictions de jugement, la validité de la réserve française en se fondant sur les décisions de la Cour européenne des droits de l'homme qui ont écarté l'application de réserves émises par d'autres Etats¹, et en invitant le juge national à procéder de même en raison du défaut supposé de conformité de la réserve aux exigences de validité posées par l'article 57 de la Convention

¹ En particulier la réserve italienne, CEDH, 4 mars 2017, *Grande Stevens et autres c. Italie*, nos 18640/10, 18647/10, 18663/10, 18668/10 et 18698/10

européenne². Cette argumentation soulève une question de droit international relative à l'office du juge répressif : **le juge répressif a-t-il compétence pour apprécier la validité de la réserve émise par la France lors la ratification du protocole n°7, qui limite l'application du principe ne bis in idem aux infractions pénales ?**

La chambre criminelle répond qu'il appartient au juge répressif d'appliquer l'article 4 au protocole n° 7 en **faisant produire un plein effet** à la réserve émise par la France en marge de ce protocole. Les arrêts nos 1175 et 1176 **s'inscrivent** dans la droite ligne de la **jurisprudence constante** de la Cour de cassation. Aux termes de celle-ci, l'article 4 du protocole n° 7, compte tenu de la réserve, n'interdit pas le prononcé de sanctions fiscales parallèlement aux peines infligées par le juge répressif³. Il a aussi été constaté que la réserve n'est pas remise en cause par la Cour européenne des droits de l'homme⁴. En effet, si la Cour de Strasbourg a pris position sur des réserves formées par certains Etats, elle ne s'est **pas prononcée** sur la validité de la réserve française.

Pour la première fois, est adoptée une motivation dite **enrichie** (§.16 à 23 de l'arrêt n° 1175, §. 11 à 18 de l'arrêt n° 1176) qui rappelle la jurisprudence précitée et aussi celle relative à **l'office du juge judiciaire** en matière de traités internationaux qui est de les interpréter et de les appliquer, les déclarations unilatérales faites par un Etat quand il signe ou ratifie un traité, par lesquelles il entend exclure ou modifier l'effet juridique de certaines dispositions du traité dans leur application à l'Etat s'incorporant aux conventions internationales⁵.

Elle expose aussi en quoi, contrairement à ce qui était soutenu, ledit principe **ne contredit pas** la jurisprudence de la Cour de cassation aux termes de laquelle les Etats adhérents à la Convention sont tenus de respecter les décisions de la Cour européenne des droits de l'homme, sans attendre d'être attaqués devant elle ni d'avoir modifié leur législation⁶. Pour ce faire, le raisonnement prend appui sur :

- d'une part, le cadre juridique dans lequel cette position de principe a été adoptée en Assemblée plénière, à savoir l'application et l'interprétation des droits et libertés définis par la Convention ou ses protocoles qui concernent donc la portée de ces droits et libertés à l'égard de tous les Etats membres, et non la détermination préalable de l'étendue des engagements d'un Etat désigné - par nature différente -, dont relève l'éventuelle appréciation de la validité d'une réserve émise par cet Etat ;
- d'autre part, la spécificité des dispositions de la Convention sur le fondement desquelles

² Il résulte de cet article qu'une réserve ne doit pas être générale et doit comporter un bref exposé de la loi en cause.

³ Crim., 20 juin 1996, pourvoi n° 94-85.796, *Bull. crim.* 1996, n° 268 ; Crim., 4 juin 1998, pourvoi n° 97-80.620, *Bull. crim.* 1998, n° 186

⁴ Crim., 22 février 2017, pourvoi n° 14-82.526, *Bull. crim.* 2017, n° 49

⁵ Crim., 15 janvier 2014, pourvoi n° 13-84.778, *Bull. crim.* 2014, n° 11 ; 1re Civ., 11 juillet 2006, pourvoi n° 02-20.389, *Bull.* 2006, I, n° 378

⁶ Ass. plén., 15 avril 2011, pourvoi n° 10-17.049, *Bull. crim.* 2011, Ass. plén., n° 1

la Cour européenne des droits de l'homme elle-même s'est reconnue compétente pour apprécier la validité d'une réserve (§.21 à 23 de l'arrêt n° 1175).

Par voie de conséquence, dans les deux affaires soumises à son examen, la chambre criminelle écarte les moyens de cassation formés à l'encontre des arrêts de cours d'appel qui, saisis de faits de fraude fiscale par des prévenus ayant fait l'objet de pénalités fiscales définitives, ont rejeté l'exception de procédure fondée sur le principe *ne bis in idem*.

Il s'en déduit que sont **inopérants** les moyens qui font valoir une méconnaissance de l'article 4 du protocole n° 7 tel qu'interprété par la Cour de Strasbourg qui conditionne tout cumul entre des poursuites fiscales et pénales à l'existence d'un lien matériel et temporel suffisamment étroit entre ces deux procédures (§.26 et §.50 de l'arrêt n° 1175).

S'agissant de la procédure, il est important de souligner que, lors de la **mise en état** contradictoire des pourvois, à la demande du parquet général près la Cour de cassation, le **ministère de l'Europe et des Affaires étrangères** a fourni des éléments d'analyse et d'information. Il précise en particulier que le Gouvernement a invoqué la réserve française dans plusieurs requêtes actuellement pendantes devant la Cour européenne des droits de l'homme.

Sur le fond, on peut remarquer que la chambre criminelle, partageant l'analyse de l'avocat général, n'a **pas suivi une des pistes possibles** visant à juger, sans opposer la réserve émise par la France en marge du protocole n° 7, que les sanctions pourraient, en l'espèce, se cumuler sans méconnaître la règle *ne bis in idem* en raison de l'existence d'un lien matériel et temporel suffisant entre les procédures pénale et fiscale.

L'on précisera également que les parties n'ont pas développé de moyen fondé sur l'article 50 de la **Charte des droits fondamentaux** de l'Union européenne qui garantit également le droit de ne pas être jugé ou puni deux fois pour une même infraction

Enfin, ces décisions présentent une cohérence avec la position du **Conseil d'Etat** qui a récemment jugé qu'il n'appartient pas au juge administratif d'apprécier la validité des réserves⁷. Toutefois la chambre criminelle ne se prononce ici **expressément** que sur une réserve émise en marge de la Convention européenne des droits de l'homme ou de ses protocoles, et non, de manière générale, sur toutes les réserves.

2) Les modalités d'application des réserves d'interprétation émises par le Conseil constitutionnel en matière de fraude fiscale

Saisi de questions prioritaires contestant la **constitutionnalité du système français de cumul** pénal et fiscal, le Conseil constitutionnel, par plusieurs décisions prises en 2016 et 2018, a considéré que les dispositions pénales sanctionnant les dissimulations et omissions déclaratives volontaires de sommes sujettes à l'impôt sont conformes aux principes constitutionnels de nécessité et de proportionnalité des délits et des peines sous **trois réserves d'interprétation**. La première réserve prohibe une condamnation pénale en cas de décharge définitive de l'impôt par

⁷ CE, Assemblée, 12 octobre 2018, *SARL Super Coiffeur*, n° 408567

le juge fiscal pour un motif de fond ; la deuxième limite l'application de la loi pénale aux cas les plus graves et la troisième fixe une exigence de proportionnalité du cumul des sanctions⁸.

Il appartient au juge répressif d'appliquer ces réserves, ce qui nécessite que la chambre criminelle précise les modalités de leur mise en oeuvre. Jusqu'à ce jour, très peu de décisions ont été rendues⁹ ; cinq des arrêts présentés permettent des avancées majeures.

2.1 *L'autorité de la chose jugée par le juge fiscal et la question du sursis à statuer devant le juge pénal saisi de fraude fiscale*

Résumé : Même lorsque le prévenu de fraude fiscale justifie de l'existence d'une procédure pendante devant le juge de l'impôt tendant à une décharge de l'imposition pour un motif de fond, le juge pénal n'est pas tenu de surseoir à statuer jusqu'à ce qu'une décision définitive du juge de l'impôt soit intervenue. Par exception, il peut prononcer, dans l'exercice de son pouvoir souverain, le sursis à statuer en cas de 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. Dans tous les cas, le juge saisi d'une demande de sursis à statuer doit spécialement motiver sa décision.

Il n'est pas rare que, lorsque le juge pénal statue sur une poursuite pour fraude fiscale, la procédure fiscale ne soit pas close, le contribuable ayant saisi le juge de l'impôt d'une demande de dégrèvement des impositions et majorations. Selon une jurisprudence ancienne et constante de la chambre criminelle, les procédures pénale et fiscale sont indépendantes l'une de l'autre et la décision du juge de l'impôt, même de décharge, n'a pas autorité de chose jugée à l'égard du juge pénal de sorte que le juge pénal **ne doit pas surseoir à statuer** jusqu'à la décision définitive du juge de l'impôt¹⁰.

La première **réserve d'interprétation** émise par le Conseil constitutionnel prévoit, de façon inédite, un cas d'**autorité de la chose jugée** au fiscal sur le pénal puisqu'un contribuable qui a été déchargé de l'impôt par une décision juridictionnelle devenue définitive pour un motif de fond ne peut plus être condamné pour fraude fiscale.

Selon **le requérant**, gérant de société, poursuivi pour fraude fiscale par minorations déclaratives de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et restitutions abusives de crédit d'impôt recherche (CIR), alors qu'un appel contre le jugement du tribunal administratif était pendant devant la cour administrative d'appel, il découlerait de la réserve l'obligation pour le juge pénal de prononcer un sursis à statuer. La chambre criminelle a ainsi été conduite à se pencher sur la question suivante : **le juge répressif est-il tenu de surseoir à statuer dans l'attente d'une décision**

⁸ Cons. Const., nos 2016-545 QPC et 2016-546 QPC du 24 juin 2016, n° 2016-556 QPC du 22 juillet 2016 et n° 2018-745 QPC du 23 novembre 2018

⁹ Crim., 22 février 2017, pourvoi n° 16-82.047, *Bull. crim.* 2017, n°51 ; Crim., 31 mai 2017, pourvoi n°15-82.159, *Bull.crim.* 2017, n° 145 ; Crim., 28 juin 2017, pourvoi n° 16-81.149, *Bull. crim.* 2017, n° 183

¹⁰ Crim., 11 janvier 2006, pourvoi n° 05-82.674, *Bull. crim.* 2006, n° 16

définitive du juge de l'impôt ?

Par l'arrêt n° 1174, la chambre criminelle **infléchit sa jurisprudence** et revient sur la prohibition du sursis à statuer par des principes énoncés au paragraphe 17. Le juge pénal dispose dorénavant de la **faculté** de surseoir à statuer.

Cependant, deux limites fortes sont posées :

- cette faculté est conditionnée par la caractérisation d'un **risque sérieux de contrariété** de décisions. Une illustration en est donnée : il peut en être ainsi lorsque le juge de l'impôt a déchargé le prévenu de l'impôt pour un motif de fond par une décision qui n'est pas définitive. Précisons qu'elle n'est pas limitative ;
- la mesure de sursis à statuer doit constituer une mesure **exceptionnelle**.

En effet, plusieurs **éléments** ont été pris en compte : la teneur de la réserve d'interprétation elle-même qui n'impose aucun sursis ; l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale ; la plénitude de juridiction du juge pénal ; l'obligation pour le juge pénal de statuer dans un délai raisonnable (§.13 à 16). Il en résulte qu'**aucune obligation** de surseoir à statuer ne s'impose au juge, même lorsque le prévenu justifie de l'existence d'une procédure pendante devant le juge de l'impôt tendant à une décharge de l'imposition pour un motif de fond.

Le juge saisi d'une demande de sursis à statuer doit spécialement **motiver** sa décision, qu'il s'agisse de la rejeter ou d'y faire droit. Son appréciation est **souveraine**. Le juge de cassation exerce un **contrôle** de motivation.

Dans **l'affaire** considérée, cela conduit à rejeter le pourvoi formé à l'encontre de l'arrêt de la cour d'appel qui a rejeté la demande de sursis à statuer sollicitée par le prévenu aux motifs notamment que le recours formé contre des rappels de TVA et la remise en cause du CIR a déjà été rejeté par le tribunal administratif.

Il **s'agit** de limiter le risque de contrariété de décisions au regard de l'exigence posée par le juge constitutionnel (§. 11), sans toutefois ralentir dans la très grande majorité des dossiers le cours de la justice pénale.

2.2 *La répression pénale de la fraude fiscale et la gravité des faits*

Résumé : 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.

Dans trois dossiers, les prévenus se sont prévalus de la deuxième réserve d'interprétation aux

termes de laquelle les dispositions pénales ne s'appliquent qu'aux cas les plus graves d'omission ou d'insuffisance déclarative volontaire, cette gravité pouvant résulter du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention.

Les uns reprochaient à une cour d'appel d'avoir rejeté l'exception d'extinction de l'action publique fondée sur le défaut de gravité de faits d'omissions déclaratives et de les avoir déclarés coupables de fraude fiscale (arrêt n° 1175) ; une autre, de ne pas avoir recherché si les faits présentaient une gravité suffisante (arrêt n° 1179) ; enfin, un dernier, d'avoir jugé que les faits présentaient des caractères de gravité certain (arrêt n°1177), ce qui amène la chambre à s'interroger : **quelles sont les modalités d'application et la portée de la réserve d'interprétation par laquelle le Conseil constitutionnel circonscrit la répression pénale, dès lors qu'elle s'ajoute au redressement fiscal, aux faits de fraude fiscale "les plus graves" ?**

A ce stade, la Cour de cassation avait seulement jugé qu'il appartient au prévenu de fraude fiscale de justifier de l'engagement à son encontre de poursuites fiscales pour les mêmes faits¹¹.

En réalité, il existe plusieurs questions sous-jacentes : le juge pénal doit-il apprécier la gravité des faits ou cette gravité résulte-t-elle du fait que le ministère public a engagé les poursuites après une plainte de l'administration fiscale ? Quelle est la nature de la réserve ? S'agit-il d'une modification des éléments constitutifs de l'infraction ? S'agit-il d'une condition de recevabilité de l'action publique ? A quel stade de l'examen du dossier, le juge doit-il se pencher sur la gravité des faits ? Quelles sont les conséquences d'une gravité insuffisante ? Quels sont le rôle et la nature du contrôle du juge de cassation ? La diversité des affaires examinées a permis à la chambre de dégager une **doctrine** (§. 36 de l'arrêt n° 1175).

Pour ce faire, le raisonnement de la chambre a **pris en compte** un certain nombre d'éléments (§. 29 à 35 de l'arrêt n° 1175) :

- les éléments constitutifs du délit de fraude fiscale qui demeurent inchangés ;
- le rôle et l'importance de la répression pénale tels que définis par le Conseil constitutionnel dans l'objectif de lutte contre la fraude fiscale ;
- les termes de la réserve d'interprétation dont il résulte que seuls les faits présentant une certaine gravité au regard de certains critères généraux peuvent faire l'objet, en complément de sanctions fiscales, de sanctions pénales ;
- le rôle nécessaire du juge quant à l'appréciation de cette gravité, devant lequel un débat contradictoire peut avoir lieu, et ce, même 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 ;
- les conséquences d'un défaut de gravité : les faits ne peuvent donner lieu, en plus de la poursuite fiscale, à une condamnation pénale puisque, dans cette hypothèse, les dispositions les réprimant ne sont pas applicables. En l'absence de tout fondement légal par effet de la réserve, le juge pénal ne peut que prononcer la relaxe du prévenu.

¹¹ Crim., 22 février 2017, pourvoi n° 16-82.047, *déjà cité*

Il en est déduit un certain nombre de **conséquences** :

- confirmant en cela la jurisprudence précitée, il appartient au prévenu de justifier qu'il a fait l'objet, à titre personnel, de pénalités fiscales pour les mêmes faits que ceux visés par la poursuite pénale (il n'est pas nécessaire qu'elles soient définitives s'agissant de l'exercice de poursuites) ;
- dans ce cas, la juridiction de jugement 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 (en effet, si la fraude fiscale n'est pas établie, le juge n'a pas à se pencher sur son caractère grave ou non ; en outre, le juge peut être amené à prononcer une relaxe partielle) ;
- puis, il incombe à la juridiction de jugement, 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 est 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 ;
- à défaut de gravité suffisante, le juge est tenu de relaxer le prévenu.

La Cour de cassation n'a pas qualifié la réserve d'interprétation. Il ne s'agit pas d'un cas d'extinction de l'action publique par autorité de la chose jugée ni d'une modification des éléments constitutifs du délit de fraude fiscale. La réserve présente un caractère *sui generis* que le juge pénal doit appliquer **d'office**, à la condition déjà relevée que le prévenu argue de la procédure fiscale ; en effet, seule l'existence de cette dernière est susceptible de faire perdre à la procédure pénale, sa nécessité.

Le moyen pris de la méconnaissance de la réserve peut être soulevé **pour la première fois** à hauteur de cassation (arrêt n° 1179). En revanche, le juge de cassation n'entend pas le soulever d'office (arrêt n° 1176). Le juge de cassation exerce un **contrôle** de la motivation retenue par les juges du fond afin de s'assurer qu'elle est suffisante (arrêt n° 1175).

Il convient de constater que la chambre criminelle a procédé elle-même, dans certains cas, à la **qualification** des faits, à partir des constatations **souverainement** opérées par les juges du fond:

- lorsque la cour d'appel n'a pas procédé à la recherche de la gravité des faits en dépit du fait que la prévenue avait fait valoir avoir fait l'objet de pénalités fiscales (arrêt n° 1179) ;
- lorsque la cour d'appel, pour apprécier la gravité des faits, a retenu à tort certains critères (arrêt n° 1177).

Ce contrôle approfondi se justifie s'agissant d'une opération de qualification qui entraîne une condamnation ou une relaxe et, dès lors qu'est fixé pour la première fois le régime d'application de la réserve d'interprétation.

Dans les trois dossiers, les pourvois sont **rejetés**. Les arrêts permettent de **dégager des éléments**

de fait considérés comme caractérisant les critères généraux fixés par le Conseil constitutionnel:

N° de l'arrêt	Faits reprochés de fraude fiscale	Eléments retenus comme critères de gravité des faits de fraude fiscale justifiant la répression pénale
n° 1175	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
n° 1177	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
n° 1179	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

2.3 La répression pénale de la fraude fiscale et la proportionnalité des peines

Résumé : 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.

Dans les cas où s'opère un cumul des poursuites pénales et fiscales, la question de la proportionnalité des peines prononcées se pose. Les **requérants**, prévenus de fraude fiscale, déjà sanctionnés par des pénalités fiscales définitives, ont critiqué les peines prononcées par les juridictions pénales qui n'ont pas recherché si leur prononcé n'était pas disproportionné, soulevant ainsi une ultime interrogation en matière de fraude fiscale : **le juge répressif doit-il apprécier, et motiver, le caractère proportionné des peines prononcées au regard des sanctions fiscales déjà prononcées ?**

Compte tenu de la position adoptée sur la réserve française à l'application de l'article 4 du protocole n° 7, le débat s'est situé sur le terrain **constitutionnel** et la portée de la troisième et dernière réserve d'interprétation. Rappelons que le droit de l'Union européenne n'a pas été invoqué. Selon le Conseil constitutionnel, le principe de **proportionnalité** implique que le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues.

La chambre criminelle n'a pas suivi l'argumentation des demandeurs en retenant qu'ils avaient été condamnés à douze mois d'emprisonnement avec sursis et trois ans d'inéligibilité (n° 1175) et à un an d'emprisonnement avec sursis (n° 1176), et qu'**aucune amende** n'avait été prononcée. Le **principe** suivant est ainsi posé : lorsque le prévenu de fraude fiscale 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 (§. 23 de l'arrêt n°1176).

En effet, la réserve d'interprétation ne peut concerner que des sanctions **de même nature**. La chambre en précise la raison : 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. Il s'en déduit que **seule l'amende** est considérée comme étant de même nature que les majorations fiscales, ce qui **exclut** d'autres peines telles que les mesures de **confiscation**.

La chambre criminelle n'a **pas suivi** l'avis de l'avocat général en ce qu'il préconisait que le juge pénal soit tenu de se faire communiquer les éléments d'information lui permettant de mettre en oeuvre le principe de proportionnalité : si le juge pénal doit appliquer d'office ce principe, encore faut-il que le prévenu justifie qu'il a fait l'objet de pénalités fiscales qui ont acquis un caractère définitif.

Pour la première fois, les **modalités d'application** de la réserve litigieuse sont ainsi précisées:

- premièrement, la sanction fiscale doit être définitive : seul le juge qui se prononce en dernier doit tenir compte des sanctions fixées dans le cadre d'une procédure distincte ;
- deuxièmement, il appartient au prévenu d'en justifier ;
- troisièmement, le juge pénal envisage de prononcer une amende ;
- dans ces conditions, il incombe au juge pénal, même d'office lorsque la proportionnalité n'est pas invoquée devant lui, de ne pas choisir un montant d'amende qui, cumulée avec les pénalités fiscales, dépasserait le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues, pénale ou fiscale.

Selon la date des faits reprochés et la version applicable de l'article 1741 du code général des impôts, il n'est **pas exclu** qu'il soit impossible de prononcer une quelconque amende.

3) Nature et sanction financière du délit de blanchiment

La poursuite pour fraude fiscale s'accompagne parfois d'une poursuite pour blanchiment. La détermination de la nature de ce délit, sur laquelle la chambre criminelle se penche également, constitue un point inédit qui conditionne notamment le régime de la prescription de l'action publique. Enfin, est pour la première fois défini le mode de calcul de l'amende proportionnelle.

3.1 Détermination des caractéristiques du blanchiment

Résumé : Le blanchiment, qui s'exécute en un trait de temps, constitue une infraction instantanée.

Lorsqu'il consiste à faciliter la justification mensongère de l'origine de biens ou de revenus ou à apporter un concours à une opération de dissimulation du produit direct ou indirect d'un crime ou d'un délit, le blanchiment, qui a pour objet de masquer le bénéficiaire ou le caractère illicite des fonds ou des biens sur lesquels il porte, notamment aux yeux de la victime et de l'autorité judiciaire, constitue également en raison de ses éléments constitutifs une infraction occulte par nature.

Une infraction **instantanée** s'exécute en un trait de temps, tandis qu'une infraction **continue** suppose une action qui se prolonge dans le temps. Dans un cas, comme dans l'autre, l'infraction est **occulte** par nature lorsqu'en raison de ses éléments constitutifs elle ne peut être connue ni de

la victime, ni de l'autorité judiciaire.

Le caractère instantané ou continu d'une infraction peut avoir une incidence sur **l'étendue de la saisine** du juge pénal. Un requérant, poursuivi du chef de blanchiment pour avoir dissimulé des fonds sur des comptes à l'étranger, a soutenu que, ce délit étant instantané, la cour d'appel ne pouvait, pour le déclarer coupable, retenir à son encontre la création des comptes et le placement des fonds litigieux, intervenus à une date antérieure à la période de prévention.

Mais, les caractéristiques d'une infraction pénale conditionnent essentiellement le régime de la **prescription** de l'action publique et en particulier la détermination du point de départ du délai de prescription.

L'article 8 du code de procédure pénale dispose que le délai de prescription commence à courir "le jour où l'infraction a été commise". Ainsi, le point de départ de la prescription des infractions instantanées se situe en principe le jour où l'acte est commis (ex : le vol, le meurtre), tandis que celui des infractions continues ne court qu'à partir du jour où l'acte délictueux a pris fin (ex : la séquestration, le port illégal de décoration).

La chambre criminelle juge par ailleurs de manière constante que **le point de départ** de la prescription peut être reporté, en présence d'une infraction occulte (ex : abus de confiance), à la date à laquelle elle a pu être constatée dans des conditions permettant l'exercice de l'action publique. Cette règle a été consacrée par le législateur dans la loi n° 2017-242 du 27 février 2017¹².

La question de la prescription du délit de blanchiment a donné lieu à très peu de décisions de la Cour de cassation et l'autonomie du blanchiment par rapport à l'infraction d'origine apparaît comme le seul principe posé à ce jour¹³.

Un autre requérant, condamné pour blanchiment, a contesté le rejet de l'exception de prescription de l'action publique par la cour d'appel, qui, considérant que le blanchiment est un délit continu et occulte, a retenu que la prescription n'a commencé à courir que le jour où les faits ont été portés à la connaissance du procureur de la République.

Deux questions, auxquelles la chambre criminelle n'avaient pas encore eu l'occasion d'apporter une réponse, ont été ainsi soulevées :

Le délit de blanchiment est-il une infraction instantanée ou continue ?

Par les arrêts nos 1177 et 1178, la chambre criminelle juge qu'il se déduit de la définition du blanchiment posée par l'article 324-1 du code de procédure pénale que ce délit, qui **s'exécute en un trait de temps**, constitue une infraction **instantanée**.

¹² Article 9-1 du code de procédure pénale

¹³ Crim., 31 mai 2012, pourvoi n° 12-80.715, *Bull. crim.* 2012, n° 139 ; Crim., 17 décembre 2014, pourvoi n° 13-86.477

Cette solution contribue à marquer la distinction entre le blanchiment et le délit voisin de **recel**, qui lui est une infraction continue.

Elle **n'exclut pas** que dans la logique de décisions déjà rendues en matière d'escroquerie¹⁴ ou même de blanchiment¹⁵, des opérations répétées de dissimulation, de placement ou de conversion, portant en particulier sur des mêmes fonds, exécutées sur une longue période, puissent être considérées comme formant **un tout indivisible**, la prescription ne commençant alors à courir qu'à partir de la dernière opération.

Dans la première affaire concernée, la chambre criminelle **cas**e l'arrêt de la cour d'appel qui avait considéré que, le blanchiment étant une infraction continue, il perdurait du seul fait que les fonds dissimulés à l'administration fiscale, versés sur le compte ouvert à l'étranger antérieurement à la période de prévention, se trouvaient toujours détenus sur ce compte au cours de cette période (arrêt n°1177).

Si elle énonce dans le second arrêt (arrêt n°1178) que c'est à tort que la cour d'appel, pour écarter l'exception de prescription de l'action publique, a considéré que le blanchiment était un délit continu, elle **ne casse pas** pour autant sa décision en raison de la réponse apportée à la seconde question soulevée par le pourvoi :

Le délit de blanchiment est-il une infraction occulte par nature ?

Si elle considère que le blanchiment constitue toujours une infraction instantanée, la chambre criminelle opère en revanche une **distinction entre les différents cas de blanchiment** pour répondre à cette seconde question. Elle relève que, lorsqu'il consiste à faciliter la justification mensongère de l'origine de biens ou de revenus ou à apporter un concours à une opération de dissimulation du produit direct ou indirect d'un crime ou d'un délit, le blanchiment a pour objet de masquer le bénéficiaire ou le caractère illicite des fonds ou des biens sur lesquels il porte, notamment aux yeux de la victime et de l'autorité judiciaire. Elle en conclut qu'il constitue **dans ces deux cas**, en raison de ses éléments constitutifs, une **infraction occulte par nature**.

Il s'en déduit *a contrario* que lorsque le blanchiment consiste à apporter son concours à une opération de **placement** ou de **conversion** du produit direct ou indirect d'un crime ou d'un délit, il ne constitue pas une infraction occulte par nature.

La prescription de ce type de blanchiment commencera par conséquent à courir le jour de sa commission, à moins que les faits en cause aient été eux-mêmes sciemment cachés, ce qui **pourrait** autoriser à les considérer, en l'espèce, comme des infractions **dissimulées** au sens de l'article 9-1, alinéa 5, du code de procédure pénale.

Dans **l'affaire** considérée, le prévenu a été poursuivi pour avoir participé à une opération de

¹⁴ Crim., 17 décembre 1974, pourvoi n° 73-91.110, *Bull. crim.* n°371

¹⁵ Crim., 16 janvier 2013, pourvoi n° 11-83.689, *Bull. crim.* 2013, n° 17 ; Crim., 9 décembre 2015, pourvoi n° 15-83.203

dissimulation de fonds provenant d'une fraude fiscale. Rappelant que le délai de prescription d'une infraction occulte court à compter du jour où elle est apparue et a pu être constatée dans des conditions permettant la mise en mouvement ou l'exercice de l'action publique, la Cour de cassation approuve les juges du fond d'avoir fixé le point de départ de la prescription à la date à laquelle les faits ont été portés à la connaissance du procureur de la République.

3.2 *Sanction financière du blanchiment de fraude fiscale et assiette de l'amende proportionnelle*

Résumé : L'assiette de l'amende proportionnelle prévue à l'article 324-3 du code pénal est calculée en prenant pour base le montant du produit direct ou indirect de l'infraction d'origine, sur lequel a porté le blanchiment.
Le produit de la fraude fiscale est constitué de l'économie qu'elle a permis de réaliser et dont le montant est équivalent à celui des impôts éludés.

Aux termes de l'article 324-1 du code pénal, le blanchiment est puni notamment de **375 000 euros d'amende**.

Aux termes de l'article 324-3 du code pénal, la peine d'**amende** sanctionnant le blanchiment peut être élevée jusqu'à la **moitié de la valeur** des biens ou des fonds sur lesquels ont porté les opérations de blanchiment.

Un requérant, condamné du chef de blanchiment pour avoir dissimulé sur des comptes ouverts à l'étranger des fonds qui auraient dû être déclarés à l'administration fiscale et faire l'objet d'une imposition, a contesté le mode de calcul de l'amende proportionnelle d'un montant **d'un million** d'euros, prononcée à son encontre.

Dans cette affaire, la cour d'appel a considéré que devait être pris en compte pour déterminer l'assiette de l'amende le montant global des sommes ayant crédité sur la période de référence les comptes détenus à l'étranger par le prévenu, soit un peu plus de 7 500 000 euros.

Le demandeur a fait valoir que la cour d'appel ne pouvait retenir comme base de calcul l'intégralité des sommes considérées comme dissimulées à l'administration fiscale, seuls pouvant être pris en considération les fonds correspondant au produit de la fraude fiscale, c'est à dire aux droits éludés, dont le montant s'élevait en l'espèce à 235 580 euros. Le montant de l'amende encourue n'était donc pas de 3 750 000 euros, mais de 375 000 euros, montant maximal prévu par l'article 324-1 du code pénal.

La question posée est d'importance, le montant de l'amende encourue étant susceptible de **varier** très fortement. Elle peut être formulée comme suit : **l'assiette permettant le calcul de l'amende proportionnelle qui sanctionne le blanchiment de fraude fiscale est-elle constituée par le montant des sommes imposables dissimulées ou le montant de l'impôt éludé ?**

Bien que censurant les dispositions de l'arrêt attaqué relatives à la déclaration de culpabilité du chef de blanchiment, la chambre criminelle considère que les **enjeux** liés à la question de la détermination de l'assiette de l'amende proportionnelle, qui lui est posée pour la première fois, nécessitent qu'il y soit répondu (arrêt n°1177) .

Elle constate que les termes de l'article 324-1 alinéa 2 du code pénal, qui définit le blanchiment comme 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**, impliquent nécessairement que les biens ou les fonds sur lesquels ont porté les opérations de blanchiment, visés par l'article 324-3 du même code, sont constitués par ce produit.

Elle en conclut que l'assiette de l'amende proportionnelle prévue par ce dernier texte ne peut être calculée autrement qu'en prenant pour **base le montant du produit** direct ou indirect de l'infraction d'origine, cette solution étant seule compatible avec les **termes de la loi**.

Elle **censure** l'arrêt attaqué, considérant qu'il se déduit de l'article 1741 du code général des impôts que le produit de la fraude fiscale est constitué de **l'économie** qu'elle a permis de réaliser et dont le montant est équivalent à celui des **impôts éludés**, les sommes imposables dissimulées à l'administration fiscale constituant l'objet de la fraude.

Il en résulte que **l'assiette** de l'amende proportionnelle prévue à l'article 324-3 du code pénal encourue par l'auteur d'une opération de blanchiment de fraude fiscale doit être déterminée en prenant pour base de calcul le **montant des droits éludés** et **non celui des sommes imposables** dissimulées.
