



Dominique VILLEMOT
Avocat¹

Le cumul des sanctions fiscales et pénales est constitutionnel, mais encadré

Non bis in idem n'est pas français

(QPC 2016-545 et 2016 -546 du 24 juin 2016)

Mots-clés : Fiscalité - procédure fiscale - cumul de sanctions administratives et pénales - *non bis in idem* - Conseil constitutionnel

Le Conseil constitutionnel a déclaré conforme à la Constitution le cumul de sanctions pénales et administratives à l'encontre des mêmes personnes et pour les mêmes faits sous condition d'importantes réserves d'interprétation spécifiques à la matière fiscale.

Traditionnellement la jurisprudence du Conseil constitutionnel admet le cumul des sanctions pénales et non pénales et ne reconnaît donc pas le principe dit *non bis in idem* appliqué par la Cour européenne des droits de l'homme.

En effet, par sa décision n° 82-143 DC du 30 juillet 1982 sur la loi sur les prix et les revenus, le Conseil a jugé que, s'agissant du cumul de peines,

l'adage *non bis in idem* n'a pas valeur constitutionnelle et qu'une loi peut donc y déroger.

Dans sa décision n° 2014-423 QPC du 24 octobre 2014 il a ainsi écarté le grief dirigé contre le cumul de poursuites pénales, disciplinaires et administratives prononcées par la Cour de discipline budgétaire et financière en considérant que : « *le principe de la nécessité des peines ne fait pas obstacle à ce que les mêmes faits commis par*

¹ Auteur de *Contentieux fiscal : ayez le réflexe de la question prioritaire de constitutionnalité* (EFE, 2015).



une même personne puissent faire l'objet de poursuites différentes aux fins de sanctions de nature disciplinaire ou pénale en application de corps de règles distincts devant leurs propres ordres de juridictions »

Il n'imposait traditionnellement qu'une condition : que le montant global des sanctions ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues.

À titre d'exemple il a ainsi statué « ... que le principe d'un tel cumul de sanctions n'est pas, en lui-même, contraire au principe de proportionnalité des peines garanti par l'article 8 de la Déclaration de 1789 ; que, toutefois, lorsque deux sanctions prononcées pour un même fait sont susceptibles de se cumuler, 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 ; qu'il appartient donc aux autorités administratives et judiciaires compétentes de veiller au respect de cette exigence » (décision du 8 octobre 2014, n° 2014-418, QPC Sté SGI).

Puis sa jurisprudence a évolué en 2015 puisque, à l'occasion de QPC posées en matière de droit boursier, le Conseil constitutionnel a semblé se référer au principe *non bis in idem*. Il n'a en effet pas admis qu'une même personne, pour les mêmes faits, puisse faire l'objet, d'une part, de poursuites devant la commission des sanctions de l'Autorité des marchés financiers (AMF) sur le fondement du manquement d'initié et, d'autre part, devant l'autorité judiciaire sur le fondement du délit d'initié (décisions du 18 mars 2015, n° 2014-453/454, QPC et n° 2015-462, QPC).

Dans son considérant 19 il a précisé sa jurisprudence en déclarant : « Considérant qu'aux termes de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : « La loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires, et nul ne peut être puni qu'en vertu d'une loi établie et promulguée antérieurement au délit, et légalement appliquée ; que les principes ainsi énoncés ne concernent pas seulement les peines prononcées par les juridictions pénales mais s'étendent à toute sanction ayant le caractère d'une punition ; que le principe de nécessité des délits et des peines ne fait pas obstacle à ce que les mêmes faits commis par une même personne puissent faire l'objet de poursuites différentes aux fins de sanctions de nature administrative ou pénale en application de corps de règles distincts devant leur propre ordre de juridiction ; que, si l'éventualité que soient

engagées deux procédures 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 ».

Pour que le cumul des sanctions prononcées par l'AMF et par le juge pénal soit constitutionnel, il convenait donc que les quatre conditions suivantes soient cumulativement remplies :

- les dispositions contestées des articles L. 465-1 et L. 621-15 ne tendent pas à réprimer de mêmes faits qualifiés de manière identique ;
- ces deux répressions ne protègent pas les mêmes intérêts sociaux ;
- ces deux répressions aboutissent au prononcé de sanctions de nature différente ;
- les poursuites et sanctions prononcées ne relèvent pas du même ordre de juridiction.

Il a considéré, au cas particulier, qu'aucune des quatre conditions n'était remplie :

« 24. Considérant que les dispositions contestées tendent à réprimer les mêmes faits ; que soit les délits et manquements d'initié ne peuvent être commis qu'à l'occasion de l'exercice de certaines fonctions, soit ils ne peuvent être commis, pour le délit d'initié, que par une personne possédant une information privilégiée « en connaissance de cause » et, pour le manquement d'initié, par une personne « qui sait ou qui aurait dû savoir » que l'information qu'elle détenait constituait une information privilégiée ; qu'il résulte de tout ce qui précède que les dispositions contestées définissent et qualifient de la même manière le manquement d'initié et le délit d'initié ;

25. Considérant, en deuxième lieu, que l'article L. 465-1 du code monétaire et financier relatif à la répression du délit d'initié est inclus dans un chapitre de ce code consacré aux « infractions relatives à la protection des investisseurs » ; qu'aux termes de l'article L. 621-1 du même code, l'Autorité des marchés financiers veille à « la protection de l'épargne investie » dans les instruments financiers, divers actifs et tous les autres placements offerts au public ; qu'ainsi, la répression du manquement d'initié et celle du délit d'initié poursuivent une seule et même finalité de protection du bon fonctionnement et de l'intégrité des marchés financiers ;

que ces répressions d'atteintes portées à l'ordre public économique s'exercent dans les deux cas non seulement à l'égard des professionnels, mais également à l'égard de toute personne ayant utilisé illégalement une information privilégiée ;

que ces deux répressions protègent en conséquence les mêmes intérêts sociaux ;

26. Considérant, en troisième lieu, qu'en vertu de l'article L. 465-1, l'auteur d'un délit d'initié peut être puni d'une peine de deux ans d'emprisonnement et d'une amende de 1 500 000 euros qui peut être portée au décuple du montant du profit éventuellement réalisé ; qu'en vertu des articles 131-38 et 131-39 du code pénal et L. 465-3 du code monétaire et financier, s'il s'agit d'une personne morale, le taux maximum de l'amende est égal au quintuple de celui prévu par l'article L. 465-1 et le juge pénal peut, sous certaines conditions, prononcer la dissolution de celle-ci ; qu'en vertu du paragraphe III de l'article L. 621-15 dans sa version contestée, l'auteur d'un manquement d'initié, qu'il soit ou non soumis à certaines obligations professionnelles définies par les lois, règlements et règles professionnelles approuvées par l'Autorité des marchés financiers, encourt une sanction pécuniaire de 10 millions d'euros, qui peut être portée au décuple du montant des profits éventuellement réalisés ; que, si seul le juge pénal peut condamner l'auteur d'un délit d'initié à une peine d'emprisonnement lorsqu'il s'agit d'une personne physique et prononcer sa dissolution lorsqu'il s'agit d'une personne morale, les sanctions pécuniaires prononcées par la commission des sanctions de l'Autorité des marchés financiers peuvent être d'une très grande sévérité et atteindre, selon les dispositions contestées de l'article L. 621-15, jusqu'à plus de six fois celles encourues devant la juridiction pénale en cas de délit d'initié ; qu'en outre, en vertu du paragraphe III de l'article L. 621-15, le montant de la sanction du manquement d'initié doit être fixé en fonction de la gravité des manquements commis et en relation avec les avantages ou les profits éventuellement tirés de ces manquements et, en vertu de l'article 132-24 du code pénal, la peine prononcée en cas de condamnation pour délit d'initié doit être prononcée en fonction des circonstances de l'infraction et de la personnalité de son auteur ; qu'il résulte de ce qui précède que les faits prévus par les articles précités doivent être regardés comme susceptibles de faire l'objet de sanctions qui ne sont pas de nature différente ;

27. Considérant, en quatrième lieu, qu'aux termes du premier alinéa de l'article L. 621-30 du code monétaire et financier : « L'examen des recours formés contre les décisions individuelles de l'Autorité des marchés financiers autres que celles, y compris les sanctions prononcées à leur

encontre, relatives aux personnes et entités mentionnées au II de l'article L. 621-9 est de la compétence du juge judiciaire » ; qu'aux termes de l'article 705-1 du code de procédure pénale : « Le procureur de la République financier et les juridictions d'instruction et de jugement de Paris ont seuls compétence pour la poursuite, l'instruction et le jugement des délits prévus aux articles L. 465-1, L. 465-2 et L. 465-2-1 du code monétaire et financier. » ; que la sanction encourue par l'auteur d'un manquement d'initié autre qu'une personne ou entité mentionnée au paragraphe II de l'article L. 621-9 et la sanction encourue par l'auteur d'un délit d'initié relèvent toutes deux des juridictions de l'ordre judiciaire. »

Il a, en conséquence, déclaré non conforme à la Constitution le cumul des sanctions en matière de droit boursier.

Cela a alors immédiatement ouvert de nouvelles perspectives en matière fiscale. La question de la constitutionnalité du cumul des sanctions fiscales et pénales redevenait d'actualité.

Il peut s'agir, par exemple, de savoir si un même contribuable peut être condamné pour les mêmes faits à une sanction pénale qui, en application de l'article 1741 du CGI, sanctionne « quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire **frauduleusement** à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts » et à la pénalité fiscale de 80% qui s'applique, en vertu de l'article 1729 du CGI, « en cas de manœuvres **frauduleuses** ».

Dans les deux cas c'est donc bien le caractère frauduleux qui est sanctionné.

Autre exemple : un même contribuable peut-il être condamné pour les mêmes faits à une sanction pénale qui, en application de l'article 1741 du CGI, sanctionne la personne qui a « volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt », et à la pénalité fiscale de 40% qui s'applique, en vertu de l'article 1729 du CGI, « en cas de manquement délibéré » ? Les sanctions de l'action volontaire et du manquement délibéré peuvent-elles être regardées comme de nature différente ?

La Cour européenne des droits de l'homme a déjà tranché. Elle considère en effet que dès qu'une décision de justice, prise par le juge pénal ou le juge fiscal, est définitive, qu'il s'agisse d'une relaxe ou d'une condamnation, la seconde procédure ne peut plus être poursuivie. Un contribuable ne peut donc pas être jugé deux fois pour les mêmes faits.

La Cour européenne des droits de l'homme a en effet confirmé que, en matière fiscale, l'engagement ou la poursuite d'une procédure répressive (pénale ou administrative) n'est pas possible si une autre procédure (administrative ou pénale) a déjà donné lieu à une décision définitive (CEDH, 27 novembre 2014, n° 7356/10, Lucky Dev c/Suède).

Elle a aussi invalidé la réserve italienne qui en limitait l'application aux seules poursuites pénales stricto sensu (CEDH, 4 mars 2014, n° 1864/10 et autres, Stevens et a. c/Italie).

On notera toutefois que, dans sa décision du 18 mars 2015 rappelée ci-dessus, le Conseil constitutionnel précise, dans son considérant 27 cité ci-dessus, que « la sanction encourue par l'auteur d'un manquement d'initié et la sanction encourue par l'auteur d'un délit d'initié relèvent toutes deux des juridictions de l'ordre judiciaire ». En effet, l'examen des recours contre les décisions individuelles prononcées par la commission de sanctions de l'Autorité des marchés financiers est de la compétence du juge judiciaire, juge judiciaire compétent en matière pénale.

Cela n'est le cas en droit fiscal qu'en matière de droits d'enregistrement (droits de succession et impôt de solidarité sur la fortune notamment), dont les contentieux relèvent de la compétence du juge judiciaire, juge judiciaire compétent pour tous les contentieux en pénal fiscal. Les contentieux relatifs aux impositions directes et aux taxes sur le chiffre d'affaires sont eux de la compétence du juge administratif.

La question se posait de savoir si le Conseil constitutionnel adopterait une position différente selon qu'il s'agirait de sanctions applicables aux droits d'enregistrement ou aux autres impositions.

Sa position était donc attendue avec intérêt.

Les deux QPC transmises par la Cour de cassation au Conseil constitutionnel le 30 mars 2016 en ont été l'occasion. Il s'agit, pour la première QPC posée pour MM. Alec et Guy W., enregistrée sous le numéro 2016-545, d'une affaire relative aux droits de succession et, pour la seconde QPC posée pour M. Jérôme C., enregistrée sous le numéro 2016-546, d'une affaire relative à l'impôt de solidarité sur la fortune.

Ces deux QPC portaient sur la conformité aux droits et libertés que garantit la Constitution des articles 1729 et 1741 du code général des impôts. Plus précisément les requérants soutenaient que « les sanctions administratives et pénales respectivement instituées par les articles 1729 et 1741 du code général des impôts s'appliquent aux mêmes faits commis par une même personne,

protègent les mêmes intérêts sociaux, sont d'une nature et d'une sévérité équivalentes et, enfin, relèvent du même ordre de juridiction. L'application combinée de ces deux articles serait contraire à la règle de non-cumul des peines dite communément *non bis in idem*, au principe de nécessité des délits et des peines ainsi qu'au principe de proportionnalité des peines, garantis par l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 ».

L'article 1729 réprime les insuffisances volontaires de déclaration d'éléments servant à la détermination de l'impôt et à sa liquidation en prévoyant l'application de pénalités de 40% pour manquement délibéré ou de 80% pour abus de droit ou manœuvres frauduleuses.

L'article 1741 prévoit des sanctions pénales pour quiconque a volontairement dissimulé des sommes sujettes à l'impôt. Il précise que les sanctions qu'il prévoit s'appliquent « sans préjudice des dispositions particulières relatives dans la présente codification » et « indépendamment des sanctions fiscales applicables ».

Dans ses deux décisions le Conseil constitutionnel a suivi une démarche en trois temps.

Il a d'abord validé la constitutionnalité de l'article 1729, constitutionnalité qui en réalité ne posait pas de véritable problème, et ce d'autant plus qu'il avait déjà validé la constitutionnalité de cet article, certes dans sa version antérieure au 1^{er} janvier 2006 avant le changement de dénomination de la pénalité de 40% pour mauvaise foi qui s'applique depuis cette date aux manquements délibérés (décision n° 2010-103 QPC du 17 mars 2011, Société SERAS II) :

« 10. L'article 1729 du code général des impôts institue, en cas de manquement délibéré du contribuable, une majoration de 40% qui est portée à 80% dans certains cas d'abus de droit ou si le contribuable s'est rendu coupable de manœuvres frauduleuses. Ces sanctions financières préviennent et répriment les insuffisances volontaires de déclaration de la base d'imposition ou des éléments servant à la liquidation de l'impôt. La nature de ces sanctions financières est directement liée à celle des infractions réprimées. Les taux de majoration fixés par le législateur ne sont pas manifestement disproportionnés.

11. Prises isolément, les dispositions de l'article 1729 du code général des impôts ne sont donc pas contraires aux principes de nécessité des délits et des peines et de proportionnalité des peines. »

Il a ensuite validé la constitutionnalité de l'article 1741 :

« 12. Les dispositions contestées de l'article 1741 du code général des impôts punissent d'une amende de 37 500 euros, doublée en cas de fraude aggravée, et d'un emprisonnement de cinq ans quiconque a « volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt ». En cas de récidive dans un délai de cinq ans, ces sanctions sont élevées à une amende de 100 000 euros et un emprisonnement de dix ans. Des peines complémentaires, d'une part, de privation des droits civiques, civils et de famille et, d'autre part, de publicité de la décision de condamnation peuvent également être prononcées par le juge pénal. Ces sanctions peuvent être appliquées aux contribuables qui, d'une façon frauduleuse, dissimulent volontairement des sommes soumises à l'impôt. Au regard de l'incrimination prévue par les dispositions contestées, les peines instituées par le législateur ne sont pas manifestement disproportionnées. »

Mais il a assorti cette validation d'une forte réserve :

« 13. Toutefois, les dispositions contestées de l'article 1741 du code général des impôts ne sauraient, sans méconnaître le principe de nécessité des délits, permettre qu'un contribuable qui a été déchargé de l'impôt par une décision juridictionnelle devenue définitive pour un motif de fond puisse être condamné pour fraude fiscale.

14. Sous cette réserve, les dispositions contestées de l'article 1741 du code général des impôts prises isolément ne sont pas contraires aux principes de nécessité des délits et des peines et de proportionnalité des peines. »

Pour le Conseil constitutionnel, le fiscal tient donc le pénal, ce qui est une véritable nouveauté, la Cour de cassation ayant toujours affirmé l'indépendance des deux procédures (Cass. Crim., 24 mai 1967) et ayant validé une condamnation pénale, alors que les titres de perception avaient été annulés par le juge de l'impôt (Cass. Crim., 4 juin 1970 n° 69-93.41).

Enfin il a finalement validé le cumul des sanctions fiscales et pénales :

Il a commencé à rappeler le principe à valeur constitutionnel de lutte contre la fraude fiscale :

« 17. Selon l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable, elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés ». Il en découle l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale. »

Puis il a développé un argumentaire assez original :

« 18. Les dispositions de l'article 1729 du code général des impôts permettent à l'administration fiscale d'infliger des sanctions pécuniaires aux contribuables notamment en cas de manquement délibéré, d'abus de droit ou de manœuvres frauduleuses. Ces sanctions, dont le niveau varie selon la nature de l'infraction et en proportion des droits éludés, s'ajoutent à l'impôt dû et sont recouvrées suivant les mêmes règles. Elles visent à garantir la perception de la contribution commune et à préserver les intérêts financiers de l'État. Elles assurent le bon fonctionnement du système fiscal qui repose sur la sincérité et l'exactitude des déclarations souscrites par les contribuables.

19. Les dispositions contestées de l'article 1741 du code général des impôts répriment la dissimulation frauduleuse d'éléments nécessaires à l'établissement de l'impôt principalement par des amendes et des peines d'emprisonnement. Elles visent ainsi à garantir l'accomplissement volontaire par les contribuables de leurs obligations fiscales. Les poursuites engagées sur le fondement de l'article 1741 ont un caractère public qui leur confère une exemplarité et une portée dissuasive supplémentaire pour l'ensemble des personnes susceptibles de manquer frauduleusement à leurs obligations fiscales. L'article 1741 du code général des impôts permet également de recouvrer la contribution commune dès lors que toute personne ayant fait l'objet d'une condamnation sur son fondement est, par application de l'article 1745 du même code, solidairement tenue avec le redevable légal au paiement de l'impôt fraudé et des majorations afférentes.

20. Il résulte de ce qui précède que 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. »

Le Conseil constitutionnel n'a pas eu besoin de recourir à la grille des quatre critères cumulatifs pour savoir si le cumul des sanctions était possible car pour lui les deux procédures fiscale et pénale

ne conduisent pas à l'engagement de poursuites différentes :

« 23. Sous les réserves énoncées aux paragraphes 13 et 21, l'application combinée de l'article 1729 et des dispositions contestées de l'article 1741 du code général des impôts ne peut donc être regardée comme conduisant à l'engagement de poursuites différentes aux fins de sanctions de faits identiques en application de corps de règles distincts et ne méconnaît pas le principe de nécessité des délits et des peines. »

Cela est la conséquence du paragraphe 20 des deux décisions déjà cité plus haut :

« 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. »

Les deux procédures, fiscale et pénale, ne sont donc pas différentes, mais complémentaires. C'est la combinaison de deux principes à valeur constitutionnelle, celui de nécessité des délits et des peines, posé à l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, et celui de lutte contre la fraude fiscale, posé à l'article 13, qui permet donc au Conseil constitutionnel de valider la constitutionnalité du cumul des sanctions fiscales et pénales.

Cela a aussi permis au Conseil constitutionnel de ne pas avoir à recourir à l'approche qu'il avait retenue à l'occasion des décisions QPC du 18 mars 2015 en droit boursier citées ci-dessus consistant à faire appel à une grille d'analyse comprenant plusieurs conditions cumulatives. Il a d'ailleurs rappelé cette approche au § 8 des deux QPC du 24 juin 2016, mais en faisant disparaître qu'une des conditions cumulatives (celle tenant à ce que les poursuites sont exercées devant le même ordre de juridiction) :

« Le principe de nécessité des délits et des peines ne fait pas obstacle à ce que les mêmes faits commis par une même personne puissent faire l'objet de poursuites différentes aux fins de sanctions de nature administrative ou pénale en

application de corps de règles distincts. » § 8 des deux décisions QPC.

Mais, ici-aussi, le Conseil constitutionnel assortit sa validation d'une réserve d'interprétation :

« 21. Le principe de nécessité des délits et des peines ne saurait interdire au législateur de fixer des règles distinctes permettant l'engagement de procédures conduisant à l'application de plusieurs sanctions afin d'assurer une répression effective des infractions. Ce principe impose néanmoins que les dispositions de l'article 1741 ne s'appliquent qu'aux cas les plus graves de dissimulation frauduleuse de sommes soumises à l'impôt. Cette gravité peut résulter du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention.

22. La combinaison des exigences constitutionnelles découlant de l'article 8 de la Déclaration de 1789 et de celles découlant de son article 13 permet que, dans les conditions énoncées aux paragraphes 20 à 21, les contribuables auteurs des manquements les plus graves puissent faire l'objet de procédures complémentaires et de sanctions proportionnées en application de l'article 1729 et des dispositions contestées de l'article 1741. »

Le cumul des sanctions fiscales et pénales est donc conforme à la Constitution, à condition qu'il ne s'applique qu'aux cas les plus graves de dissimulation frauduleuse de sommes soumises à l'impôt, cette gravité pouvant résulter du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention.

Il faut noter, par ailleurs, que le Conseil constitutionnel a rappelé sa position constante sur le plafonnement du cumul des deux sanctions :

« 24. 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. Sous cette réserve, l'application combinée des dispositions de l'article 1729 et des dispositions contestées de l'article 1741 du code général des impôts ne méconnaît pas le principe de proportionnalité des peines. »

En conclusion, nous pouvons retenir de ces deux décisions quatre points importants :

1. Le cumul des sanctions fiscales et pénales est constitutionnel car ces sanctions résultent non

pas de l'engagement de deux procédures différentes, mais de procédures complémentaires.

2. 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 pour fraude fiscale.

Cette réserve ne concerne que les décharges de l'impôt prononcées pour un motif de fond, et non pour un motif de procédure, par exemple.

Son application ne pose pas de problème, lorsque la procédure devant le juge de l'impôt a été plus rapide que celle devant le juge pénal. Mais, comment l'appliquer lorsque, ce qui est le cas le plus fréquent, la procédure devant le juge pénal va plus vite que celle devant le juge de l'impôt ? Le juge pénal devra-t-il surseoir à statuer en attendant que le juge fiscal ait statué en dernier ressort ? Et cela en contradiction avec la jurisprudence traditionnelle de la Cour de cassation sur l'indépendance des procédures ?

3. Le cumul des sanctions ne peut s'appliquer qu'aux cas les plus graves de dissimulation frauduleuses de sommes soumises à l'impôt, sachant que cette gravité peut résulter du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention.

Il est difficile d'apprécier l'importance de cette réserve d'interprétation. Et ce d'autant plus que seuls les cas les plus graves font aujourd'hui l'objet de poursuites pénales, du fait du double filtre exercé, d'une part, par l'administration centrale de la DGFIP et, d'autre part, par la Commission des infractions fiscales.

Cela pourrait-il signifier que les redressements fiscaux qui ne seraient assortis que de la pénalité de 40% pour manquement délibéré ne pourraient plus donner lieu à des poursuites pénales et qu'il faudrait, pour que le cumul des sanctions soit constitutionnel, qu'ils soient, assortis de la pénalité de 80% pour abus de droit ou pour manœuvres frauduleuses ? La réponse est non puisque, si M. Jérôme C. s'était vu infliger la pénalité de 80% pour manœuvres frauduleuses, MM. Alec et Guy W. ne s'étaient vu infliger que la pénalité de 40% pour manquement délibéré.

4. À aucun moment de ses décisions le Conseil constitutionnel ne se réfère au principe *non bis in idem*, alors que les requérants avaient fondé leurs demandes, certes sur l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, mais aussi sur ce principe.

La valeur constitutionnelle de ce principe n'est donc toujours pas reconnue.

Décidément *non bis in idem* n'est pas français ! ■