

## 176 *Non bis in idem* et cumul des sanctions fiscales et pénales : épilogue provisoire ?

À propos de CJUE, 1<sup>re</sup> ch., 5 mai 2022, aff. C-570/20, BV c/ DDFIP de la Haute-Savoie

Marc PELLETIER,

professeur à l'université Paris VIII,  
avocat associé, Frenkel & Associés



1 – Saisie de deux questions préjudicielles posées par la chambre criminelle de la Cour de cassation aux termes d'une décision particulièrement détaillée (Cass. crim., 21 oct. 2020, n° 19-81.929 : Dr. fisc. 2020, n° 47, comm. 445, note C. Cassan et P. Mispelon), la Cour de justice a rendu, le 5 mai 2022, un arrêt d'une grande importance (CJUE, 1<sup>re</sup> ch., 5 mai 2022, aff. C-570/20, BV c/ DDFIP de la Haute-Savoie : Dr. fisc. 2022, n° 19, act. 173).

Émettant un « doute » sur la compatibilité du régime de cumul des sanctions fiscales et pénales issu de la jurisprudence Cahuzac et Wildenstein du Conseil constitutionnel (Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, Jérôme C : JurisData n° 2016-012237. – Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, Alec W et a. : JurisData n° 2016-012236 ; Dr. fisc. 2016, n° 27, comm. 405, note S. Detraz ; Dr. fisc. 2016, n° 30-35, chron. 439, R. Salomon ; RJF 10/2016, n° 862, étude B. Hatoux, p. 1077. – V. N. Jacquot et P. Mispelon, QPC sur le cumul des sanctions pénales et fiscales : une décision sans gravité ? : Dr. fisc. 2016, n° 26, act. 409. – M. Pelletier, De quelques conséquences (inattendues) des décisions Alec W et Jérôme C : Dr. fisc. 2016, n° 30-35, act. 466) avec les exigences du principe *non bis in idem* garanti par l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux, la Cour de cassation cherchait à savoir, pour reprendre les termes de l'avocat général Campos Sanchez-Bordona, « si le droit national satisfait aux conditions de l'arrêt Menci relatives à la clarté, la prévisibilité et la proportionnalité des règles permettant le cumul de poursuites et de sanctions » (concl. C. Sanchez-Bordona ss CJUE, 1<sup>re</sup> ch., 5 mai 2022, aff. C-570/20, BV c/ DDFIP de la Haute-Savoie, pt 36).

Reformulant les questions posées, la Cour considère que « le droit fondamental garanti à l'article 50 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, lu en combinaison avec l'article 52, paragraphe 1, de celle-ci, doit être interprété en ce sens qu'il :

– ne s'oppose pas à ce que la limitation du cumul de poursuites et de sanctions de nature pénale en cas de dissimulations frauduleuses ou d'omissions déclaratives en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) prévu par une réglementation nationale aux cas les plus graves

ne résulte que d'une jurisprudence établie interprétant, de manière restrictive, les dispositions légales définissant les conditions d'application de ce cumul, à la condition qu'il soit raisonnablement prévisible, au moment où l'infraction est commise, que celle-ci est susceptible de faire l'objet d'un cumul de poursuites et de sanctions de nature pénale ; mais qu'il

– s'oppose à une réglementation nationale qui n'assure pas, dans les cas du cumul d'une sanction pécuniaire et d'une peine privative de liberté, par des règles claires et précises, le cas échéant telles qu'interprétées par les juridictions nationales, que l'ensemble des sanctions infligées n'excède pas la gravité de l'infraction constatée ».

2 – Centré sur l'exigence de prévisibilité, le premier temps de l'analyse de la Cour semble avoir une portée relativement réduite.

La Cour choisit de se placer sur le terrain du principe – substantiel – de légalité des délits et des peines, garanti par l'article 49, paragraphe 1, de la Charte pour examiner l'exigence de clarté et de prévisibilité du cumul des poursuites et des sanctions pénales et fiscales. Sous cet angle, elle admet – conformément à sa jurisprudence antérieure – que ces exigences puissent être respectées par le biais d'une interprétation jurisprudentielle et non par la loi elle-même. Autrement dit, la Cour accepte que les modalités de cumul des poursuites et des sanctions fiscales et pénales procèdent, dans le cas de la France, d'une réserve d'interprétation formulée par le Conseil constitutionnel. Le principe étant acquis, la Cour développe ensuite une argumentation assez peu exigeante à l'égard du choix opéré par le Conseil constitutionnel de réserver les hypothèses de cumul aux cas les plus graves. La Cour de justice n'exprime pas de critique directe à l'encontre de l'indétermination de la notion de gravité des faits, la solution retenue par le Conseil constitutionnel n'apparaissant pas, à ses yeux, comme étant « en soi, imprévisible » (CJUE, 1<sup>re</sup> ch., 5 mai 2022, aff. C-570/20, BV c/ DDFIP de la Haute-Savoie, pt 46). Elle invite ensuite la Cour de cassation à s'assurer que la concrétisation de cette notion qu'elle opère dans le cadre de sa propre jurisprudence respecte les exigences de prévisibilité imposées par la Charte (CJUE, 1<sup>re</sup> ch., 5 mai 2022, aff. C-570/20, BV c/ DDFIP de la Haute-Savoie, pt 47) tout en

lui donnant des indications – très générales – pour caractériser cette notion de gravité au cas particulier (CJUE, 1<sup>re</sup> ch., 5 mai 2022, aff. C-570/20, BV c/ DDFIP de la Haute-Savoie, pt 48).

Ce premier temps de l'analyse est d'un maniement délicat. La Cour de justice précise que l'exigence de prévisibilité doit s'apprécier en référence « *au moment où l'infraction est commise* ». Ce faisant, elle refuse que soit prise en compte la rétroactivité qui s'attache aux réserves d'interprétation du Conseil constitutionnel et, au-delà, la rétroactivité de la jurisprudence de la chambre criminelle appelée à la préciser. Il conviendrait donc de distinguer selon que les infractions ont été commises avant ou après le 24 juin 2016, date de lecture des décisions *Cahuzac* et *Wildenstein*. Logiquement, les contribuables ayant commis des infractions avant cette date ne devraient pouvoir bénéficier d'aucune protection sur le terrain du principe de légalité des délits et des peines. Dans la mesure où rien ne faisait obstacle, avant l'intervention du Conseil constitutionnel, à un cumul de poursuites et de sanctions fiscales et pénales, il est aisé d'affirmer qu'il était raisonnablement prévisible que les infractions commises avant le 24 juin 2016 étaient susceptibles de faire l'objet d'un cumul de poursuites et de sanctions. Pour autant, cette affirmation ne règle pas les difficultés puisqu'elle revient à reconnaître qu'il n'y avait alors aucune limitation au cumul de répressions en matière fiscale en méconnaissance du principe *non bis idem*. Pour les infractions commises après le 24 juin 2016, le débat se présente sous un jour différent. Ayant admis le principe d'une réserve d'interprétation émanant du Conseil constitutionnel, la Cour de justice renvoie la Cour de cassation à ses propres responsabilités. Si la notion de gravité des faits retenue par le Conseil constitutionnel n'est pas « *imprévisible* », il appartient en revanche à la Cour de cassation de vérifier que les critères qu'elle utilise pour caractériser cette gravité sont raisonnablement prévisibles pour les contribuables. La nuance entre le « *pas imprévisible* » et le « *raisonnablement prévisible* » n'est pas mince, de sorte que la mise en œuvre de cette exigence par la Cour de cassation ne manquera pas de susciter des débats. Jusqu'à présent, la Cour de cassation n'a guère fourni aux contribuables de fil conducteur suffisamment clair et précis leur permettant d'anticiper un cumul de poursuites. La jurisprudence actuelle de la Cour de cassation – citée dans la décision de renvoi à la Cour de justice – s'est contentée d'identifier après coup des éléments de fait caractérisant la condition de gravité sans pour autant qu'on parvienne à dégager, de manière abstraite, des critères permettant aux contribuables d'envisager, de manière « *raisonnablement prévisible* », s'ils sont susceptibles de faire l'objet d'un cumul de poursuites et de sanctions.

3 – Centré sur l'exigence de proportionnalité, le second temps de l'analyse de la Cour apparaît d'une portée sensiblement plus importante.

Sans surprise, la Cour de justice rappelle que l'exigence de proportionnalité découlant des articles 49, paragraphe 3, et 52 de la Charte « *s'applique, sans exception, à l'ensemble des sanctions imposées cumulativement et, partant, tant au cumul de sanctions de même nature qu'au cumul de sanctions de natures différentes, tel que celui de sanctions pécuniaires et de peines privatives de liberté. La seule circonstance que les autorités compétentes aient l'intention d'imposer des sanctions de natures différentes ne saurait les exempter de l'obligation de s'assurer que la sévérité de l'ensemble des sanctions imposées n'excède pas la gravité de l'infraction constatée, sous peine de méconnaître le principe de proportionnalité* » (CJUE, 1<sup>re</sup> ch., 5 mai 2022, aff. C-570/20, BV c/ DDFIP de la Haute-Savoie, pt 50). La règle du cumul plafonné des sanctions est logiquement considérée comme ne respectant pas l'exigence de proportionnalité dans la mesure où elle ne porte que sur des sanctions de même nature : son champ est limité aux seules sanctions pécuniaires. Selon le Cour, « *une telle limitation n'est pas de nature à assurer la correspondance entre la*

*gravité de l'infraction et la sévérité de l'ensemble des sanctions imposées lorsqu'une sanction pécuniaire est cumulée avec une peine privative de liberté* » (CJUE, 1<sup>re</sup> ch., 5 mai 2022, aff. C-570/20, BV c/ DDFIP de la Haute-Savoie, pt 52).

En dépit des précautions rédactionnelles que contient l'arrêt du 5 mai dernier, la Cour de justice condamne fermement le régime français de cumul des poursuites fiscales et pénales en ce qu'il ne prévoit pas de mécanisme assurant la proportionnalité de l'ensemble des sanctions infligées aux fraudeurs fiscaux. Ce faisant, la CJUE remet directement en cause, dans les situations relevant du droit de l'Union européenne, la réserve d'interprétation du Conseil constitutionnel cantonnant la règle du cumul plafonné des sanctions aux seules sanctions pécuniaires. On voit difficilement comment la chambre criminelle pourrait ne tirer aucune conséquence de l'arrêt de la Cour de justice alors qu'elle a elle-même pointé l'incompatibilité du cadre national tenant au champ d'application limité du cumul plafonné des sanctions – ce que la CJUE n'a d'ailleurs pas manqué de relever (CJUE, 1<sup>re</sup> ch., 5 mai 2022, aff. C-570/20, BV c/ DDFIP de la Haute-Savoie, pt 54).

4 – Plusieurs possibilités s'offrent à la Cour de cassation.

Elle pourrait tout d'abord faire une lecture minimaliste de l'arrêt du 5 mai dernier. Une telle approche se heurterait toutefois à un certain nombre d'obstacles dans la mesure où la Cour de justice et son avocat général ont pris soin d'écarter certains arguments susceptibles d'être invoqués pour restreindre la portée de cette interprétation.

La Cour de cassation pourrait envisager de s'abriter derrière l'office du juge répressif, dont on sait qu'il est tenu, en application de l'article 132-1 du Code pénal, de respecter les principes d'individualisation et de proportionnalité des peines et qui dispose d'un pouvoir de modulation de la sanction pénale. Ainsi pourrait-il être considéré que, par avance, le juge pénal respecte déjà cette exigence en prenant en compte le montant des sanctions pécuniaires déjà infligées aux contribuables. Cet argument a d'ailleurs été avancé par le gouvernement français devant la Cour de justice. Suivant la position de son avocat général qui soulignait les incohérences d'une telle argumentation (concl. C. Sanchez-Bordona ss CJUE, 1<sup>re</sup> ch., 5 mai 2022, aff. C-570/20, BV c/ DDFIP de la Haute-Savoie, pt 98 à 101, spéc. note 45), la CJUE a estimé que ces considérations fondées sur l'office du juge pénal étaient insuffisantes pour justifier de la compatibilité du régime national avec les exigences de la Charte. Ainsi que l'a précisé la Cour, il résulte de sa jurisprudence « *que les autorités compétentes sont soumises à l'obligation de veiller à ce que la sévérité de l'ensemble des sanctions imposées n'excède pas la gravité de l'infraction constatée et, d'autre part, que cette obligation doit ressortir, de manière claire et précise, de la réglementation nationale en cause* » (CJUE, 1<sup>re</sup> ch., 5 mai 2022, aff. C-570/20, BV c/ DDFIP de la Haute-Savoie, pt 53). Les deux exigences sont donc cumulatives. Au demeurant, cet argument tiré de l'office du juge répressif aurait une portée limitée dans la mesure où il ne pourrait s'appliquer que dans les situations où celui-ci se prononce en dernier lieu, une fois les sanctions fiscales devenues définitives. Lorsque le juge pénal se prononce avant le juge de l'impôt – qui, en l'état actuel de la jurisprudence administrative, ne s'estime pas en droit de moduler les sanctions fiscales – cette argumentation ne peut prospérer.

Toujours dans une optique minimaliste, il pourrait être tenté d'établir une passerelle entre les deux temps de l'analyse de la Cour de justice et considérer que la validation de la condition de gravité en termes de prévisibilité emporte quasi mécaniquement une validation du régime français de répression de la fraude fiscale en termes de proportionnalité : un système prévisible mettant clairement en évidence les différents types de sanctions en fonction de la gravité des manquements semble *a priori* ne pas soulever de difficultés en termes de proportionnalité. Également soutenue par le

gouvernement français, une telle position ne peut toutefois être sérieusement défendue. Ainsi que le relevait l'avocat général (*concl. C. Sanchez-Bordona ss CJUE, 1<sup>re</sup> ch., 5 mai 2022, aff. C-570/20, BV c/DDFIP de la Haute-Savoie, pt 88*), les deux conditions ne se situent pas sur le même plan. La référence aux cas les plus graves est employée pour apprécier l'exigence de prévisibilité des règles autorisant la double répression – rattachée au principe de légalité des délits et des peines – alors qu'est en jeu ici l'exigence – distincte – de proportionnalité des sanctions infligées. En réalité, la gradation d'un système de répression prévisible n'apprend rien sur sa proportionnalité. Plus précisément, ce n'est pas parce qu'un contribuable entre dans les prévisions des cas les plus graves de fraude fiscale que l'ensemble des sanctions qui lui sont infligées respectera l'exigence de proportionnalité. Ajoutons que si tel était le cas, on comprendrait difficilement la raison pour laquelle, dans ses décisions *Cahuzac* et *Wildenstein*, le Conseil constitutionnel a traité ces questions dans deux réserves distinctes.

La Cour de cassation pourrait également faire une lecture maximaliste de l'arrêt de la Cour de justice en écartant toute possibilité de cumul d'une peine privative de liberté avec une sanction pécuniaire devenue définitive. Bien que politiquement audacieuse, cette approche présenterait un avantage institutionnel majeur : elle permettrait à la Cour de cassation de ne pas se trouver prise entre le marteau de la Cour de justice et l'enclume du Conseil constitutionnel.

Alors que la Cour de justice a validé, dans le premier temps de son analyse, la réserve d'interprétation sur la condition de gravité – à charge pour la Cour de cassation de rendre sa mise en œuvre raisonnablement prévisible – elle a clairement condamné la limitation du champ d'application du cumul plafonné des sanctions. Il ne faut toutefois pas se méprendre sur la valeur normative de cette limitation : elle ne procède pas de la seule jurisprudence de la Cour de cassation mais, plus fondamentalement, de l'une des réserves d'interprétation du Conseil constitutionnel. La difficulté tient à la signification que l'on doit attribuer à cette réserve. Doit-on considérer que la Cour de cassation est confrontée à une absence de réglementation nationale relative à l'articulation et à la pondération de l'ensemble des sanctions fiscales et pénales ? En d'autres termes, en dehors des situations de cumul de sanctions pécuniaires traitées par la réserve d'interprétation, est-elle confrontée à une forme de « vide juridique » qu'elle pourrait librement combler ? En sens inverse, doit-on considérer que la Cour de cassation est en présence d'une réglementation nationale constituée par une réserve d'interprétation prescrivant aux autorités d'application de la loi de tenir compte pour l'appréciation de la proportionnalité exclusivement des sanctions pécuniaires ? Dans cette optique, la réserve d'interprétation prescrirait implicitement mais

nécessairement de ne pas tenir compte des peines privatives de liberté infligées aux contribuables.

La Cour de cassation a privilégié cette dernière signification – qu'a également retenue la Cour de justice (*CJUE, 1<sup>re</sup> ch., 5 mai 2022, aff. C-570/20, BV c/DDFIP de la Haute-Savoie, pt 54*). Indépendamment des termes employés dans la décision de renvoi, la simple circonstance que la Cour de cassation ait estimé devoir saisir la Cour de justice implique qu'elle considère que la réserve d'interprétation l'empêche de régler elle-même les difficultés au regard du principe de proportionnalité. Ces deux juridictions semblent ainsi considérer que la réserve d'interprétation sur le cumul plafonné fait obstacle au respect des exigences de proportionnalité en privant les autorités d'application de la loi fiscale de toute possibilité de prendre en compte l'ensemble des sanctions. Or, il convient de garder à l'esprit qu'une réserve d'interprétation est revêtue, en application de l'article 62 de la Constitution, d'une autorité absolue et s'impose à l'ensemble des autorités administratives et juridictionnelles.

Pour la Cour de cassation, tenter, par exemple, de déterminer combien « vaut » une peine d'emprisonnement, le cas échéant assortie d'une peine de sursis, ou d'imposer de nouvelles obligations aux juges du fond pour se conformer à l'interprétation de la CJUE reviendrait dans cette perspective à méconnaître l'autorité de la réserve d'interprétation du Conseil constitutionnel. La Cour de cassation ne pourrait, de sa propre initiative, entreprendre de corriger « positivement » une réglementation nationale – constituée par une réserve d'interprétation du Conseil constitutionnel – défailante au regard du droit de l'Union sans remettre en cause l'autorité de cette réserve. Tenu, à la fois, de respecter l'interprétation qu'elle a sollicitée de la Cour de justice et de ne pas méconnaître une décision du Conseil constitutionnel, la Cour de cassation n'aurait ainsi guère d'autre choix que de laisser inappliquée la réglementation actuelle autorisant un cumul des sanctions fiscales et pénales.

5 – L'arrêt du 5 mai 2022 aura une portée significative au-delà du seul juge pénal. Le juge de l'impôt qui, en l'état actuel de la jurisprudence du Conseil d'État, refuse de moduler les sanctions fiscales infligées aux contribuables ne pourra rester indifférent à ce nouvel état du droit. En présence d'une condamnation définitive à une peine privative de liberté dans le cadre d'un litige entrant dans le champ du droit de l'Union, il devrait prononcer la décharge des sanctions fiscales à raison de l'inconventionnalité de la réglementation nationale ne permettant pas de s'assurer que l'ensemble des sanctions infligées aux contribuables n'excède pas la gravité de l'infraction. On attend donc avec intérêt la réaction de l'ensemble des acteurs du système de répression de la fraude fiscale à cette avancée de la Cour de justice...