

Sanctions fiscales et Constitution

Daniel GUTMANN - Professeur à l'Ecole de droit de la Sorbonne (Université Paris I)

NOUVEAUX CAHIERS DU CONSEIL CONSTITUTIONNEL N° 33 (DOSSIER : LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL ET L'IMPÔT) - OCTOBRE 2011 [\(1\)](#)

Résumé : Les sanctions fiscales font l'objet d'un contrôle constitutionnel dont les principes directeurs ont été progressivement dégagés par le Conseil constitutionnel. Le présent article examine les problèmes constitutionnels encore irrésolus ou qui méritent une nouvelle réflexion. Il s'interroge notamment sur la distinction qu'il convient d'opérer entre sanction et réparation, ainsi qu'entre sanction et impôt. Il propose également certaines réflexions sur les moyens de mieux respecter le principe de légalité des délits et des peines, d'encadrer plus efficacement le pouvoir sanctionnateur de l'administration et de limiter le cumul entre sanctions fiscales et pénales.

Pour comprendre la nécessité d'un contrôle constitutionnel des sanctions fiscales, il suffit de partir d'un double constat. Premièrement, les sanctions fiscales sont en nombre très élevé, en dépit du toilettage opéré par l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 (il en existait plus de deux cent avant l'adoption de ce texte) [\(2\)](#). Deuxièmement, leur rendement budgétaire est très substantiel : en 2010, les droits nets réclamés au terme d'un peu moins de 52 000 de contrôles sur place (incluant les vérifications de comptabilité et les examens de situation fiscale personnelle) s'élèvent à environ 7,9 Md i [\(3\)](#), étant précisé que les pénalités additionnelles recouvrées à cette occasion se chiffrent à environ 2,4 Md i. Si l'on compare ces 52 000 procédures administratives au petit millier annuel de procédures pénales au sens strict, il apparaît que la sanction fiscale constitue le moyen privilégié d'inciter les contribuables au respect de leurs obligations fiscales et d'éviter, par ailleurs, le recours au juge pénal.

Au vu de cette première approche quantitative du phénomène de la sanction fiscale, il apparaît évident qu'une protection particulière du contribuable s'impose. Mais c'est aussi la nature punitive de la sanction fiscale qui l'exige, nature progressivement reconnue au cours de l'histoire récente [\(4\)](#). L'évolution se fit en plusieurs temps et culmina avec l'affirmation par le Conseil constitutionnel que les principes constitutionnels en matière répressive s'appliquent « à toute sanction ayant le caractère d'une punition même si le législateur a cru devoir laisser le soin de la prononcer à une autorité de nature non judiciaire » [\(5\)](#). Le juge administratif devait alors préciser que les sanctions fiscales ayant un caractère répressif s'entendent de celles qui tendent à empêcher la réitération des agissements qu'elles visent et n'ont pas pour objet la seule réparation d'un préjudice pécuniaire [\(6\)](#). Les sanctions fiscales, sortant de leur sphère d'autonomie, donnaient alors nécessairement prise au contrôle sur la base de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme [\(7\)](#).

En parallèle, le régime juridique des pénalités fiscales et des mesures de sanction a subi une évolution dans le sens de l'alignement sur celui des sanctions administratives ordinaires. L'obligation de motivation des sanctions, la nécessité d'une procédure contradictoire préalablement à l'établissement de la sanction, la reconnaissance de l'applicabilité aux sanctions ayant un caractère répressif des principes de non-rétroactivité de la loi pénale plus sévère et de la rétroactivité *in mitius* au cas inverse, constituent autant d'illustrations de la banalisation des sanctions fiscales et de leur soumission progressive au corpus juridique des règles gouvernant tant les sanctions administratives que les sanctions pénales. On peut y ajouter les principes de nécessité, de proportionnalité et d'individualisation des peines qui découlent de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

Il est impossible de décrire en une dizaine de pages l'ensemble des principes et des décisions qui forment le droit constitutionnel de la sanction fiscale. Il apparaît plus intéressant d'arrêter le curseur à l'instant où s'écrit cet article et de se poser quelques questions simples : avons-nous atteint la « fin de l'histoire » en matière de contrôle constitutionnel des sanctions fiscales ? Les quelques décisions récentes rendues dans le cadre procédural de la question prioritaire de constitutionnalité ont-elles dissipé tous les doutes qui subsistaient sur notre système de sanctions fiscales et purgé le droit de tous les vices potentiels qui l'affectaient ? Est-il souhaitable que la jurisprudence constitutionnelle subisse certains infléchissements, au vu notamment des développements récents de la jurisprudence de la Cour de Strasbourg ? Voici les questions clés qui se posent à l'heure actuelle, et que l'on examinera en deux temps : on se demandera tout d'abord quel est le domaine du contrôle constitutionnel en la matière, autrement dit quelles sont les « sanctions » fiscales qui donnent prise à ce contrôle ; le regard se portera ensuite sur le régime des sanctions fiscales dégagé par le Conseil constitutionnel et sur les perspectives d'évolution qu'il recèle.

I. Le domaine du contrôle constitutionnel

Pour qu'une sanction fiscale rentre dans le champ d'application des principes constitutionnels évoqués ci-dessus, encore faut-il qu'il s'agisse d'une sanction. L'exercice de qualification est désormais classique, du moins lorsqu'il s'agit d'opposer sanction et réparation (A). Il est cependant appelé à se renouveler au vu de l'évolution des formes de la sanction en matière fiscale conduisant notamment à l'obscurcissement de la frontière entre sanction et impôt (B).

A. La distinction entre sanction et réparation

Comme on l'a vu plus haut, la qualification d'une obligation pécuniaire au profit de l'administration fiscale s'opère traditionnellement au moyen d'une distinction entre la sanction présentant un caractère punitif et le versement constitutif d'une indemnisation : ne sont donc pas assimilés à des sanctions fiscales les majorations de droits et les intérêts de retard ayant le retard d'une réparation pécuniaire (8). Pour qu'une sanction présente un caractère punitif, il faut en outre qu'elle tende à empêcher la réitération des agissements qu'elle vise (9). Cette dernière exigence a certes prévalu pour les besoins de l'application de l'article 6 paragraphe 1 de la Convention européenne des droits de l'homme, mais il n'existe pas de raison de raisonner différemment sous l'angle constitutionnel.

En dépit de son apparente clarté, la distinction entre sanction et réparation laisse subsister certaines doutes. A titre d'illustration tirée de la jurisprudence récente, considérons le cas de la majoration de 10 % pour retard de paiement des impôts directs figurant aujourd'hui à l'article 1730 du code général des impôts. Alors qu'on aurait pu s'attendre à ce que le Conseil constitutionnel y voie une sanction punitive, il estima au contraire dans une décision n° 2011-124 QPC du 29 avril 2011 (*Constitutions* 2011. 380, obs. C. de la Mardière) que cette majoration « qui ne revêt pas le caractère d'une punition, a pour objet la compensation du préjudice subi par l'Etat du fait du paiement tardif des impôts directs ». Une telle décision semble procéder, si l'on en croit le commentaire publié aux Cahiers du Conseil constitutionnel, de la combinaison entre l'article 1730 et d'autres dispositions (10) d'où il résulte que la majoration de 10 % se substitue aux intérêts de retard et aux intérêts moratoires pendant les 12 mois qui suivent la date limite de paiement. C'est ce phénomène de substitution qui, semble-t-il, a permis de procéder à la qualification de réparation plutôt que de sanction.

Une telle méthode d'analyse a ses limites, ainsi qu'on l'a bien montré (11). En effet, une analyse de la nature d'une obligation pécuniaire par référence au contexte législatif dans lequel elle s'insère ne vaut que lorsque le contexte est envisagé dans toutes ses composantes. Or, en l'espèce, le Conseil constitutionnel n'a pas distingué selon que le contribuable soumis à l'obligation d'acquitter la majoration avait ou non demandé le bénéfice du sursis de paiement ; omission d'autant plus regrettable qu'en l'absence d'une telle demande, la majoration peut s'avérer singulièrement élevée pour un retard en définitive négligeable.

En outre et surtout, on peut s'interroger, sur un plan théorique, sur le raisonnement qui consiste à déduire la nature d'une obligation pécuniaire d'une analyse contextuelle. Elle conduit en effet, pour des sanctions visant des comportements identiques, à des qualifications différentes dépendant d'éléments extérieurs : c'est ainsi que Stéphane Austry a pu souligner qu'en bonne logique, la majoration pour paiement tardif prévue par l'article 1731 du code général des impôts devrait être considérée comme une sanction dans la mesure où elle ne se substitue pas mais s'ajoute aux intérêts applicables en cas de retard au cas prévu à l'article 1727. IV. 5 du code général des impôts (12).

Ces observations conduisent à penser que, faute pour le législateur de prévoir qu'une sanction est directement proportionnée à l'écoulement du temps, l'obligation pécuniaire découlant du non-respect d'un délai ou d'une obligation quelconque devrait être considérée comme une sanction pour les besoins de la mise en oeuvre des garanties constitutionnelles. Un tel raisonnement, poussé à son extrémité, pourrait bien conduire à reconsidérer la frontière entre sanction et impôt.

B. La distinction entre sanction et impôt

Au début des années 90, le Président Clinton proposa une nouvelle législation destinée à encadrer les hauts salaires dans les entreprises privées. La règle envisagée consistait à interdire en partie la déduction fiscale des sommes versées aux dirigeants concernés. Cette limitation à la déduction s'analyse-t-elle en un supplément d'imposition ou en une sanction ? La question, on en conviendra, n'est pas dépourvue d'une certaine actualité en France... Elle est prise très au sérieux par les juristes américains dont certains n'hésitent pas à affirmer que la non-déductibilité d'une somme dans des conditions dérogeant au droit commun s'analyse comme une dépense fiscale « négative » (13) ou comme une véritable sanction fiscale (14), d'autres soulignant que la qualification dépend en réalité d'un exercice de rhétorique politique (15).

D'autres questions de même nature viennent à l'esprit, si l'on s'interroge sur le traitement fiscal défavorable réservé à certains contribuables : le fait d'assujettir à un impôt spécial ou plus élevé les entreprises exerçant certaines activités jugées nocives (polluantes, par exemple) ou n'exerçant pas certaines activités fortement encouragées peut-il être considéré comme une sanction ? Peut-on qualifier de sanction punitive le fait d'élever le taux d'imposition d'un revenu au seul motif que le paiement est fait dans un Etat ou territoire non coopératif ? N'est-on pas en

présence d'une sanction lorsque le fait d'être constituant d'un trust justifie, sous certaines conditions, une imposition plus élevée que celle qui se serait appliquée si les biens avaient été détenus directement ?

De telles difficultés de qualification sont la conséquence naturelle d'une politique fiscale qui conçoit l'impôt comme le bras armé de l'éthique ou de la politique économique. Lorsque l'impôt se transforme en instrument de dissuasion apparaît un problème central : distinguer impôt et sanction [\(16\)](#).

Pour y procéder, certains se prononcent en faveur d'une interprétation large de la notion de sanction incluant toute disposition légale destinée à augmenter le coût d'une activité donnée. C'est ce que certains auteurs outre-Atlantique qualifient de « regulatory tax penalty » [\(17\)](#). Cela revient à accepter que l'impôt puisse, dans certains cas, être considéré comme une sanction.

Au vu de l'état actuel de la jurisprudence constitutionnelle, il faut toutefois s'en tenir à une interprétation restrictive de la notion de sanction fiscale ayant un caractère punitif. Cela ressort clairement, notamment, de la décision n° 2010-84 QPC [\(18\)](#) statuant sur la nature de la cotisation de 2 % des rémunérations versées par les employeurs qui n'ont pas procédé ou insuffisamment procédé aux investissements prévus par l'article L. 313-1 du code de la construction et de l'habitation pour développer l'effort de construction [\(19\)](#). Le Conseil constitutionnel décide que cette cotisation, dont l'absence de paiement est elle-même passible des sanctions applicables aux taxes sur le chiffre d'affaires, ne constitue pas une sanction ayant le caractère d'une punition au sens de l'article 8 de la Déclaration de 1789, mais plutôt une imposition. La décision est d'autant plus instructive que le Conseil d'Etat avait dans sa décision de renvoi estimé que la cotisation était « susceptible d'être regardée comme une sanction ayant pour objet de réprimer le non-respect par l'employeur de ses obligations ».

La leçon est simple : comme l'indiquent les commentaires de la décision aux Cahiers du Conseil constitutionnel, celui-ci « a une interprétation stricte de la notion de sanction, en particulier en matière fiscale : le caractère répressif est indispensable et son objet principal doit tendre à empêcher la réitération des agissements qu'elle réprime. Ainsi, toute mesure qui sanctionne le manquement à une obligation ou la violation d'une règle de droit ne revêt pas pour autant le caractère d'une punition ». Il est par ailleurs clair que la fonction incitative de la cotisation a joué un rôle important dans la décision du Conseil constitutionnel : c'est parce que la cotisation a pour objet de développer l'effort de construction des employeurs que la notion d'impôt est privilégiée par rapport à celle de sanction à caractère punitif.

L'interprétation stricte de la notion de sanction est confirmée par plusieurs décisions relatives, notamment, à la solidarité des dirigeants dans le paiement de la pénalité due en cas de distribution de revenus à des personnes dont l'identité n'est pas dévoilée à l'administration [\(20\)](#), à l'article 155 A du code général des impôts [\(21\)](#) ou à l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales [\(22\)](#), toutes dispositions considérées comme n'édicant pas une sanction ayant un caractère punitif.

L'état actuel de la jurisprudence constitutionnelle permet-il d'affronter de façon satisfaisante les problèmes évoqués plus haut ? Cela n'est pas certain. En adoptant une conception très restrictive de la notion de sanction, le Conseil se condamne à exclure de son contrôle un certain nombre de règles fiscales défavorables qui fustigent l'adoption par le contribuable de comportements licites mais jugés socialement répréhensibles. La seule issue laissée au contribuable consiste alors à contester la norme sur le terrain de la rupture du principe d'égalité en s'appuyant sur le fait que le traitement différencié qui s'applique à lui n'est pas justifié par une réelle différence de situation. Le contribuable court cependant un risque élevé d'échec compte tenu de l'existence de motifs d'intérêt général dont on sait qu'ils sont largement laissés à l'appréciation du législateur. Une telle situation n'est pas heureuse dans la mesure où l'accroissement de la charge fiscale au seul motif que le contribuable s'est livré à des agissements non encouragés mais licites devrait pouvoir donner lieu à un contrôle, notamment de proportionnalité, par le Conseil constitutionnel.

Pour remédier à ces inconvénients du droit actuel, les principes suivants pourraient être suivis :

- lorsque le fait générateur d'un impôt est le non-respect d'une obligation préexistante, quelle qu'en soit la nature, cet impôt doit être qualifié de sanction ;
- la qualification d'impôt (ou de supplément d'impôt, ou de refus de déduction) donnée par le législateur n'exclut pas forcément celle de sanction pour les besoins du droit constitutionnel. Certes, il est de la nature de l'impôt de rendre plus onéreuses certaines transactions ou activités ; tout impôt ne peut donc être considéré comme une sanction du seul fait qu'il existe, et l'on ne peut manifestement sonder les motifs qui se cachent derrière chacun d'eux [\(23\)](#) ; mais lorsque le législateur édicte un impôt dans le but explicite de dissuader un comportement donné, il en va autrement car la stigmatisation fiscale de certains actes a pour fonction d'empêcher la commission ou la réitération de certains actes, ce qui constitue précisément la définition de la sanction au sens du droit constitutionnel.

Le Conseil constitutionnel n'a donc peut-être pas fini d'écrire l'histoire de la notion de sanction. Qu'en est-il du régime des sanctions fiscales ?

II. Le régime des sanctions fiscales

Les principes applicables aux sanctions, ayant été rappelés brièvement en introduction de cet article, sont connus et n'appellent pas ici un exposé détaillé. On s'intéressera en revanche aux questions qui méritent à notre sens un examen plus approfondi, à savoir celle de la portée du principe de légalité des délits et des peines (A), de l'étendue du pouvoir de modulation reconnu au juge (B) et du cumul entre sanctions pénales et fiscales (C).

A. La portée du principe de légalité des délits et des peines

Certaines pénalités frappent des comportements définis en termes très flous. C'est le cas notamment de la pénalité d'abus de droit prévue à l'article 1729 du code général des impôts. Que cette majoration ait un caractère punitif n'est plus discuté. Qu'elle ne puisse être modulée ne heurte aucun principe constitutionnel puisque, comme on le reverra, l'article 1729 établit lui-même une échelle de pénalités. Qu'elle respecte le principe de légalité des délits et des peines est nettement plus douteux.

Il faut en effet confronter la majoration encourue en cas d'abus de droit à la jurisprudence du Conseil constitutionnel selon laquelle « le législateur tient de l'article 34 de la Constitution, ainsi que du principe de légalité des délits et des peines, l'obligation de fixer lui-même le champ d'application de la loi pénale et de définir les crimes et délits en termes suffisamment clairs et précis ; (...) cette exigence s'impose non seulement pour exclure l'arbitraire dans le prononcé des peines, mais encore pour éviter une rigueur non nécessaire lors de la recherche des auteurs d'infractions » (24). Cette exigence de clarté de la loi pénale dérive à la fois de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et de l'article 34 de la Constitution de 1958.

La formulation floue de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, qui retient de l'abus de droit une définition ambiguë et source d'insécurité juridique, n'est-elle pas de nature à priver de fondement constitutionnel toute sanction ayant un caractère punitif ? La réponse à cette question n'est certes pas évidente, car le principe de légalité des délits et des peines entre ici en conflit avec le principe d'égalité devant l'impôt, fondement de la lutte contre l'évasion fiscale. Il nous semble toutefois que l'examen du droit comparé comme de la jurisprudence constitutionnelle interne débouche sur l'idée que si la théorie de l'abus de droit doit effectivement permettre de rétablir l'égalité entre contribuables en faisant peser sur chacun l'obligation fiscale qui correspond à sa situation réelle, l'application d'une pénalité ne se justifie pas dans tous les cas. Il conviendrait ainsi de distinguer l'abus de droit par fictivité (qui pourrait effectivement donner prise à la pénalité de l'article 1729) et l'abus de droit par recherche d'un but exclusivement fiscal en contrariété avec les objectifs des auteurs des textes (dont l'indéterminabilité laisse planer un doute sérieux sur le caractère punissable). Le fait est que de nombreux États se sont gardés, pour des raisons constitutionnelles clairement assumées, de conférer à la sanction de cette seconde dimension de l'abus de droit une dimension punitive (25).

B. Le pouvoir de modulation des sanctions fiscales

L'étendue du pouvoir reconnu au juge de moduler les sanctions fiscales constitue un sujet de débat récurrent dont les termes sont supposés connus. On rappellera seulement que la jurisprudence constitutionnelle n'est pas exempte de toute ambiguïté, en dépit d'une certaine clarification au cours des derniers mois. On sait en effet qu'il résulte de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen que « la loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires » et que ce principe s'applique à toute sanction ayant le caractère d'une punition (26). Le Conseil constitutionnel a par ailleurs déjà considéré comme inconstitutionnelles des pénalités fiscales instituées par le législateur lorsqu'elles pourraient, « dans nombre de cas, donner lieu à l'application de sanctions manifestement hors de proportion avec la gravité de l'omission (...) constatée, comme d'ailleurs avec l'avantage qui en a été retiré » (27).

Le principe de nécessité des peines est complété par le principe de l'individualisation des peines, ainsi qu'en témoigne l'intéressante décision rendue par le Conseil constitutionnel à propos de la publication et l'affichage du jugement de condamnation pour fraude fiscale prévus par l'article 1741 du CGI (28). Cette décision réaffirme en son point 3 que « le principe d'individualisation des peines qui découle de [l'article 8 de la Déclaration de 1789] implique que la peine de publication et d'affichage du jugement ne puisse être appliquée que si le juge l'a expressément prononcée, en tenant compte des circonstances propres à chaque espèce ». Le Conseil constitutionnel, constatant que l'article 1741, alinéa 4 du CGI ne permet au juge, ni de faire varier la durée de l'affichage, ni de modifier ses modalités, en déduit que ce texte ne respecte pas les exigences qui découlent du principe d'individualisation des peines.

Dans ce contexte, il n'est pas évident d'évaluer la portée exacte des deux décisions QPC rendues par le Conseil constitutionnel le 17 mars 2011 au sujet de la compatibilité avec l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, d'une part de la majoration de 40 % pour mauvaise foi prévue par l'article 1729 du CGI (29), et d'autre part de la majoration de 80 % applicable lorsqu'un document n'a pas été déposé par le contribuable dans les trente jours suivant la réception d'une deuxième mise en demeure notifiée dans les mêmes formes que la première (30).

Le Conseil constitutionnel adopté dans ces deux décisions la même approche fondée sur l'idée que l'existence dans la loi d'une gradation des pénalités permet de conclure au respect du principe d'individualisation des peines. La décision relève ainsi que « la disposition contestée institue une sanction financière dont la nature est directement liée à celle de l'infraction ; que la loi a elle-même assuré la modulation des peines en fonction de la gravité des comportements réprimés ; que le juge décide, dans chaque cas, après avoir exercé son plein contrôle sur les faits invoqués et la qualification retenue par l'administration, soit de maintenir ou d'appliquer la majoration effectivement encourue au taux prévu par la loi, soit de ne laisser à la charge du contribuable que des intérêts de retard s'il estime que l'administration n'établit pas que ce dernier se serait rendu coupable de manœuvres frauduleuses ni qu'il aurait agi de mauvaise foi ; qu'il peut ainsi proportionner les pénalités selon la gravité des agissements commis par le contribuable ; que le taux de 40 % n'est pas manifestement disproportionné » (31).

Ceci étant dit, la décision du Conseil constitutionnel laisse subsister une certaine ambiguïté lorsqu'aucune échelle n'est prévue par la loi. Le Conseil constitutionnel serait-il prêt à reconnaître qu'en présence de sanctions non graduées, une norme prévoyant une application mécanique d'une pénalité à taux unique serait inconstitutionnelle faute de permettre une prise en considération des circonstances de l'espèce ? Telle n'est pas, à ce jour, la réponse du Conseil d'Etat (32). La réponse du Conseil constitutionnel n'est pas certaine, mais le débat mérite de rester ouvert, comme en témoigne le fait que dans la décision ayant réputé contraire au principe d'individualisation l'impossibilité de faire varier les modalités d'affichage d'une condamnation pour fraude fiscale, le juge était précisément confronté à une peine non graduée.

L'inspiration viendra peut-être de la Cour de Strasbourg, dont les commentaires des décisions du 17 mars 2011 aux Cahiers du Conseil constitutionnel relèvent de façon instructive qu'elle est actuellement saisie d'un recours contre l'arrêt Segame du Conseil d'Etat intenté sur le fondement de l'article 6 paragraphe 1 de la Convention européenne des droits de l'homme. Une solution favorable au contribuable ne serait pas une surprise dans l'hypothèse où le taux unique serait excessif : la Cour européenne des droits de l'homme a en effet clairement reconnu dans l'arrêt *Mamidakis c/ Grèce* du 11 janvier 2007 (33) que des sanctions disproportionnées sont contraires à l'article 1^{er} du 1^{er} protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme lorsqu'il n'existe pas « un rapport de proportionnalité raisonnable entre les moyens employés et le but recherché ». L'arrêt estime en substance que « l'obligation financière née du paiement d'une amende peut léser la garantie consacrée par cette disposition, si elle impose à la personne en cause une charge excessive ou porte fondamentalement atteinte à sa situation financière ». Une telle approche mesurée pourrait aisément trouver sa place dans le droit constitutionnel français.

C. Le cumul entre sanctions pénales et fiscales

Le cumul entre sanctions pénales et fiscales n'est pas interdit en droit constitutionnel français. Lorsqu'une sanction administrative est susceptible de se cumuler avec une sanction pénale, le principe de proportionnalité implique seulement que le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues (34).

Cet état du droit mérite d'être reconsidéré car il est contraire à l'évolution récente de l'interprétation de l'article 4 du protocole n° 7 de la Convention européenne des droits de l'homme qui affirme que « nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement par les juridictions du même Etat en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de cet Etat ». En effet, depuis l'affaire *Gradinger c/ Autriche* du 23 octobre 1995 (35), la Cour reconnaît qu'un Etat viole le principe *ne bis in idem* lorsque, indépendamment de la qualification juridique donnée à certains faits, il inflige deux sanctions pour des comportements identiques. Cette approche, qui coexistait de façon ambiguë dans la jurisprudence européenne avec d'autres méthodes de raisonnement, s'est vu conférer l'exclusivité dans l'affaire *Sergeï Zolotoukhine c. Russie* du 10 février 2009 (36) et surtout dans l'affaire *Ruotsalainen c. Finlande* du 16 juin 2009 (37). Cette dernière affaire est particulièrement intéressante dans la mesure où elle intéresse la fiscalité : il en ressort qu'il n'est pas conforme à la Convention d'infliger une amende et une majoration fiscale de 300 % à un contribuable pour des faits identiques, alors même que la caractérisation de l'infraction pénale supposait la preuve d'une intention, ce qui n'était pas le cas pour la sanction fiscale. Il n'est donc plus possible de considérer, comme l'avait fait la Cour dans sa jurisprudence antérieure, que les éléments constitutifs de l'infraction de fraude fiscale au sens de l'article 1741 du code général des impôts étant distincts des faits punis par l'article 1728 du même code, aucune question ne saurait se poser sous l'angle de l'article 4 du protocole n° 7 (38). Pour les mêmes raisons, une révision de l'interprétation française du Pacte international relatif aux droits civils et politiques paraît s'imposer en présence d'un cumul entre sanction pénale pour fraude fiscale et sanctions administratives prévues par les articles 1728 et 1729 du code général des impôts (39).

Il existe certes deux objections à la transposition de ce raisonnement dans l'ordre juridique français : la première tient au fait que la France n'est pas tenue par l'article 4 du protocole n° 7 de la Convention car elle a émis une réserve selon laquelle « seules les infractions relevant en droit français de la compétence des tribunaux statuant en matière pénale doivent être regardées comme des infractions au sens des articles 2 à 4 du présent Protocole » (40) ; la seconde tient au fait que la jurisprudence de la Cour européenne, fût-elle applicable en France, n'a pas et ne doit pas avoir d'effet mécanique sur la jurisprudence constitutionnelle interne.

Ces deux objections sont toutefois fragiles. La réserve française, tout d'abord, ne constitue pas un argument dirimant car la Cour européenne des droits de l'homme a déjà eu l'occasion, dans le paragraphe 51 de l'arrêt *Gradinger c. Autriche* précité, d'écarter une réserve comparable existant en droit autrichien [\(41\)](#). Une partie de la doctrine pénaliste estime donc que la réserve française devrait être privée d'effet pour les mêmes raisons [\(42\)](#).

Quant à l'objection tirée du caractère inopérant de la jurisprudence européenne pour raisonner en droit constitutionnel ou pour invoquer un « changement de circonstances » susceptible de justifier une question prioritaire de constitutionnalité, elle a également ses limites. On ne peut que souhaiter, en effet, que les jurisprudences du Conseil constitutionnel et de la Cour européenne des droits de l'homme convergent lorsque cela est techniquement possible et théoriquement opportun. Or, tel est bien le cas ici. Le principe *ne bis in idem* est aisément rattachable au principe constitutionnel de nécessité des peines pour la simple raison que lorsqu'une peine est prononcée, il n'est plus nécessaire d'en infliger une autre relativement aux mêmes faits. Il ne s'agirait donc pas, pour le Conseil constitutionnel, d'abdiquer sa compétence au profit du juge européen mais tout simplement de reconnaître que l'évolution de la jurisprudence de la Cour de Strasbourg appelle une nouvelle approche en droit interne, laquelle pourrait rejaillir sur le traitement de la question sensible de l'indépendance des procédures fiscales et pénales. Il est d'ailleurs significatif que la Cour d'arbitrage belge n'ait pas hésité à considérer que les sanctions administratives ayant une nature punitive ne peuvent se cumuler avec des sanctions pénales procédant des mêmes faits, alors même que la Belgique n'avait pas ratifié le protocole n° 7 à la Convention européenne des droits de l'homme, en s'appuyant sur le fait que le principe *ne bis in idem* était un principe général du droit [\(43\)](#).

En matière de sanctions fiscales, la fin de l'histoire est encore loin.

[\(1\)](#) Les Cahiers du Conseil constitutionnel, dans le n° 33 d'octobre 2011, ont publié un dossier intitulé « Le Conseil constitutionnel et l'impôt » qui, outre la présente contribution, comprend les articles suivant :

Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt, par Olivier Fouquet, p. 7.

Le Conseil constitutionnel mobilise-t-il d'autres principes constitutionnels que l'égalité en matière fiscale ?, par Emmanuel de Crouy-Chanel, p. 15.

Le Conseil constitutionnel, juge de l'impôt en 61 et 61.1 : différences et ressemblances, par Pierre Collin, p. 27.

Le Conseil constitutionnel et l'autonomie fiscale des collectivités territoriales : du quiproquo à la clarification, par Michel Bouvier, p. 55.

QPC fiscale et effets de la décision dans le temps, par Stéphane Austry, p. 69.

[\(2\)](#) Pour une approche comparative de ce phénomène, cf. T. Lambert (dir.), *Les sanctions administratives fiscales : aspects de droit comparé*, L'Harmattan, 2006.

[\(3\)](#) Rapport 2011 de la DGFIP pour 2010, p. 31.

[\(4\)](#) Sur l'évolution de la matière, cf. notamment S. Austry, Les sanctions administratives en matière fiscale, *AJDA* 2001, numéro spécial sur les sanctions administratives du 20 oct. 2001, p. 51 et s. Cf. également les développements plus anciens de A.-M. Le Bos-Le Pourhiet et J. Buisson, La Constitution et la procédure de sanction fiscale, *AJDA* 1991.497 et s., et ceux, plus récents, de M. Collet, *Procédures fiscales*, PUF, coll. « Thémis », 2011, n° 240 et s.

[\(5\)](#) Cons. const., déc. n° 82-155 DC du 30 déc. 1982, Loi de finances rectificative pour 1982, Rec. p. 88.

[\(6\)](#) Avis CE, 31 mars 1995, n° 164008, *Ministre du budget c/ SARL Auto-Industrie Méric et autre*, *Lebon* 154 ; *AJDA* 1995. 480 ; *ibid.* 739, note M. Dreiffuss ; *RFDA* 1995. 1172, chron. H. Labayle et F. Sudre, *RJF* 5/95, n° 623, concl. J. Arrighi de Casanova, p. 326 ; Avis CE, 5 avr. 1996, n° 176611, *Houdmond*, *Lebon* 116 ; *RFDA* 1997. 1, étude F. Moderne ; *ibid.* 843, note J. Petit, *RJF* 5/96, n° 607, chron. S. Austry, p. 31 ; *BDCF* 3/96, concl. J. Arrighi de Casanova, p. 63.

[\(7\)](#) CEDH, 24 févr. 1994, *Bendenoun c France*, *AJDA* 1994. 511, chron. J.-F. Flauss ; *RFDA* 1995. 1172, chron. H. Labayle et F. Sudre ; *Rev. science crim.* 1994. 612, obs. L.-E. Pettiti, *RJF* 4/94, n° 503.

[\(8\)](#) Cons. const., déc. n° 82-155 DC du 30 déc. 1982, cons. 34 ; Cons. const., déc. n° 2010-103 QPC du 17 mars 2011, *Société SERAS II*, *AJDA* 2011. 813 ; *Constitutions* 2011. 377, obs. A. Barilari ; 2010-104 QPC du 17 mars 2011, *Époux B*, *Constitutions* 2011. 377, obs. A. Barilari ; 2010-105/106 du 17 mars 2011, *César S et autres*, *Constitutions* 2011. 377, obs. A. Barilari. Dans le même sens, CE, 4 avr. 1997, n° 144211, *Société Kingroup*, *Lebon* ; *D.*

(9) Cf. CE, avis 31 mars 1995, préc. ; Cass. com., avis, 29 avril 1997, *Ferreira*, n° 95-20.001, *AJDA* 1997. 977, chron. J.-F. Flauss ; *D* 1997. 134.

(10) Art. 1727 CGI et art. L. 209 LPF.

(11) S. Austry, Contrôle fiscal. Constitutionnalité de la majoration de 10 %, *FR* 23/11, p. 23 et s.

(12) Art. préc., § 6.

(13) Stanley S. Surrey, Tax Incentives as a Device for Implementing Government Policy : A Comparison with Direct Government Expenditures, *Harvard Law Review*, vol. 83, 1970, p. 705 et s.

(14) Eric M. Zolt, Deterrence via Taxation : A Critical Analysis of Tax Penalty Provisions, *UCLA Law Review*, vol. 37, 1989, p. 343 et s.

(15) David I. Walker, Suitable for Framing : Business Deductions in a Net Income Tax System, *William and Mary Law Review*, vol. 52, 2011, p. 1247 et s.

(16) Il s'agit d'un problème classique en droit australien, sur lequel v. V. Morabito, Tax or Penalty ?, *Journal of Australian Taxation*, nov.-déc. 1999, p. 391 et s.

(17) David I. Walker, Regulatory Tax Penalties, article publié le 2 nov. 2008 à l'état de projet sur le site internet de l'Université du Texas (<http://www.utexas.edu>).

(18) Déc. n° 2010-84 QPC du 13 janvier 2011, *SNC Eiffage Construction Val de Seine et autre* (Cotisation « 1 % logement »).

(19) Décision à rapprocher de la décision n° 2003-488 DC relative à la TGAP (*D* 2004. 1277, obs. D. Ribes ; v. aussi les autres décisions citées dans le commentaire de la décision n° 2010-84 QPC aux Cahiers du Conseil constitutionnel).

(20) Art. 1754 V 3 CGI ; déc. n° 2010-90 QPC du 21 janv. 2011.

(21) Déc. n° 2010-70 QPC du 26 nov. 2010, *Constitutions* 2011. 245, obs. C. de la Mardière.

(22) Déc. n° 2010-19/27 QPC du 30 juill. 2010, *Constitutions* 2010. 595, obs. C. de La Mardière.

(23) On mentionnera à cet égard une intéressante décision de la Cour suprême des États-Unis du 29 mars 1937 (*US. v. Sonzinsky*, 300 US. 306) où la Cour refusa de qualifier de sanction un impôt sur les transmissions d'armes à feu, quoiqu'il fût apparemment établi que le but de cet impôt était moins de procurer des ressources à l'État que de décourager lesdites armes, au motif que les juges ne sauraient s'engager dans une enquête sur les motifs cachés derrière l'impôt.

(24) Déc. n° 2004-492 DC du 2 mars 2004, § 5, *D* 2004. 2756, obs. B. de Lamy ; *ibid.* 2005. 1125, obs. V. Ogier-Bernaud et C. Severino ; *GDCC*, 15^e éd. 2009, n° 43 ; *Rev. science crim.* 2004. 725, obs. C. Lazerges ; *ibid.* 2005. 122, étude V. Bück ; *RTD civ.* 2005. 553, obs. R. Encinas de Munagorri. La jurisprudence est constante depuis Cons. const., 19-20 janv. 1981, *D* 1982.441, note A. Dekeuwer, *JCP* 1981.II.19701, note Cl. Franck.

(25) Nous nous permettons ici de renvoyer à notre article « Réflexions comparatistes sur la constitutionnalité de la répression de l'abus de droit », *Feuillet rapide Francis Lefebvre*, 56/08, p. 3 et s.

(26) Cons. const., déc. 30 déc. 1997, n° 97-395 DC, cons. 37, *AJDA* 1998. 173 ; *ibid.* 118, note J.-E. Schoettl ; *D* 1999. 235, obs. F. Mélin-Soucramanian ; Rec. Cons. const. 1997, p. 333. - Cons. const., déc. 29 déc. 2003, n° 2003-489 DC, Loi de finances pour 2004, cons. 11 : Rec. Cons. const. 2004, p. 487, *D* 2004. 1276, obs. D. Ribes.

(27) Cons. const., déc. 30 déc. 1997, n° 97-395 DC, préc., cons. 39.

(28) Cons. const., déc. 10 déc. 2010, n° 2010-72/75/82 QPC, *D* 2011. 929, note B. Bouloc ; *ibid.* 1713, obs. V. Bernaud et L. Gay ; *AJ pénal* 2011. 76, obs. J.-B. Perrier ; *Rev. sociétés* 2011. 377, note H. Matsopoulou ; *Rev. science crim.* 2011. 193, chron. C. Lazerges.

(29) Le texte examiné par le Conseil est celui en l'état du droit antérieur à 2006 mais sa substance demeure inchangée à l'heure actuelle.

(30) Cons. const., 17 mars 2011, n° 2010-103 QPC, *AJDA* 2011. 813 ; *Constitutions* 2011. 377, obs. A. Barilari et n° 2010-105/106 QPC, *Constitutions* 2011. 377, obs. A. Barilari.

(31) Cons. 6.

(32) CE, 8^e et 3^e s.-s., 27 juin 2008, *Société Segame*, n° 301343.

(33) CEDH, 1^{re} sect., 11 janv. 2007, n° 35533/04, *Mamidakis c/ Grèce*.

(34) Déc. n° 97-395 DC du 30 déc. 1997, cons. 41, *AJDA* 1998. 173 ; *ibid.* 118, note J.-E. Schoettl ; *D* 1999. 235, obs. F. Mélin-Soucramanien.

(35) CEDH, 23 oct. 1995, n° 15963/90, *AJDA* 1996. 376, chron. J.-F. Flauss ; *RFDA* 1997. 1, étude F. Moderne ; *Rev. science crim.* 1996. 479, obs. R. Koering-Joulin ; *ibid.* 487, obs. R. Koering-Joulin.

(36) CEDH, 10 févr. 2009, n° 14939/03, *Zolotouchine c/ Russie*, *AJDA* 2009. 872, chron. J.-F. Flauss ; *D* 2009. 2014, note J. Pradel ; *Rev. science crim.* 2009. 675, obs. D. Roets.

(37) Req. n° 13079/03.

(38) CEDH, 14 sept. 1999, n° 36855/97, *Ponsetti c. France*, et n° 41731/98, *Chesnel c. France*.

(39) Alors que la France n'a pas formulé de réserve particulière sur la portée de ce texte, les juges en retiennent une interprétation restrictive conforme à celle faite dans la réserve concernant le protocole n° 7 de la Convention européenne des droits de l'homme (Cass. crim. 6 nov. 1997, n° 96-86.127, *Rev. science crim.* 1998. 538, obs. B. Bouloc ; CE, 4 avr. 1997, n° 183658, *Jammet, Lebon* ; *D* 1997. 125, *RJF* 5/97, p. 287, étude S. Austray).

(40) En ce sens, v. Cass. crim. 13 janv. 2010, n° 04-84.977, et CE, 26 déc. 2008, n° 282995, *Gonzales-Castrillo, Lebon*.

(41) Le § 51 de la décision n'est pas lui-même d'une clarté absolue mais on apprend que l'Autriche avait déclaré exclure l'application de l'article 4 à toutes les procédures qui ne seraient pas « pénales dans le sens du code pénal autrichien ».

(42) F. Stasiak, Principes de non-cumul des peines et de non-cumul des poursuites *ne bis in idem*, *Rev. science crim.* 2011, p. 118 et s., M. Nord-Wagner, La double sanction des infractions boursières à l'épreuve du principe *non bis in idem*, *AJ Pénal* 2011, p. 67 et s. ; C. Mauro, The Concept of Criminal Charges in the European Court of Human Rights Case Law, in P. Pistone et G. Kofler (ed.), *Taxation and Human Rights in Europe and Beyond*, IBFD, 2011, cet auteur soulignant en outre que le problème n'est pas propre à la France, puisque l'Allemagne, le Liechtenstein, l'Italie, les Pays-Bas et le Portugal ont fait des réserves similaires.

(43) Cour d'arbitrage, 26 avril 2007, n° 67/2007.