Actualités

Aperçu rapide

41 La constitutionnalité du délit de fraude fiscale bientôt mise à nue ?

Nicolas Jacquot,
avocat associé, Arsene Taxand

Paul Mispelon,
collaborateur doctorant, Arsene Taxand

1 – Le début de l'année 2016 met sous le feu des projecteurs le délit de fraude fiscale : affaire *Wildenstein* en janvier, affaire *Cahuzac* en février, affaire *Ricci* en juin.

Nos confrères ont obtenu dans la première affaire, le 6 janvier 2016, la transmission à la Cour de cassation d'une question prioritaire de constitutionnalité relative à la conformité de l'application cumulée des articles 1729 et 1741 du CGI au principe de nécessité des peines *(aff. n° 16-90.001, 11 janv. 2016)*, dans la droite ligne des décisions du Conseil constitutionnel du 18 mars 2015, dite *EADS (Cons. const., 18 mars 2015, n° 2014-453/454 QPC et n° 2015-462 QPC : Dr. fisc. 2015, n° 13, act. 198 ; AJP 2015, n° 4, 172, note C. Mauro et le dossier spécial consacré au principe non bis in idem.* – V. également *D. Gutmann, Le contrôle du Conseil constitutionnel sur les sanctions fiscales : Dr. fisc. 2015, n° 13, 233* et *L. Ayrault, Encadrement de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale : Dr. fisc. 2015, n° 39, 582, n° 4)* et du 14 janvier 2016 *(Cons. const., 14 janv. 2016, n° 2015-513/514/526 QPC, M. Alain D. et a. [Cumul des poursuites pénales pour délit d'initié avec des poursuites devant la commission des sanctions de l'AMF pour manquement d'initié – II])*.

Dans ces décisions, le Conseil constitutionnel a jugé contraire à la Constitution le cumul de sanctions en cas d'identité des faits poursuivis, des intérêts sociaux protégés, des sanctions encourues et des ordres de juridictions. Dans la première décision, il a censuré les dispositions contestées ; dans la seconde, il a considéré que les sanctions encourues étaient de nature différente et que le principe de nécessité des peines ne se trouvait donc pas atteint.

Il semblerait que ces différents critères soient susceptibles d'être remplis dans l'affaire *Wildenstein*, ce qui pourrait conduire à la censure du Conseil constitutionnel (V. notamment *M. Babonneau, Affaire Wildenstein : vers un non bis in idem fiscal ? : Dalloz actualité, 7 janv. 2016*). Il convient néanmoins d'être prudent.

Tout d'abord car la Cour de cassation a déjà refusé la transmission d'une question prioritaire de constitutionnalité sur cette même question *(Cass. crim., 25 juin 2014, n° 13-87.692 : JurisData n° 2014-014235.* – *V. R. Salomon, Droit pénal fiscal : Dr. fisc. 2014, n° 30, 460)*, certes avant les décisions du Conseil constitutionnel précitées. Ensuite, car la plus récente décision du Conseil constitutionnel démontre que l'identité entre les sanctions encourues, nécessaire pour aboutir à une censure, peut poser des difficultés. Enfin, comme le relèvent certains auteurs, l'application du principe *non bis in idem* (à savoir l'interdiction du cumul de répressions pour les mêmes faits) en matière fiscale ne produira pas nécessairement une révolution et pourrait conduire à « un effet inattendu pour ceux qui souhaitent son application : une plus grande sévérité du juge pénal » *(L. Ayrault, Non bis in idem : les enjeux en matière fiscale, AJP 2015, p. 185)*.

Au-delà de ce sujet, la définition que donne l'article 1741 du CGI de l'infraction de fraude fiscale conduit à s'interroger sur la conformité de celui-ci au principe de légalité des délits et des peines résultant de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, à l'article 34 de la Constitution et au principe d'égalité devant la loi pénale consacré par l'article 6 de ladite déclaration.

1. L'article 1741 et le principe de légalité des délits et des peines

2 – Le Conseil constitutionnel juge de façon constante que « le législateur tient de l'article 34 de la Constitution, ainsi que du principe de légalité des délits et des peines qui résulte de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, 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 » *(Cons. const., n° 2006-540 DC, 27 juill. 2006, considé. 11 : JCP G 2006, act. 393, obs. C. Caron ; Cons. const., 11 juill. 2014, n° 2014-408 QPC : JurisData n° 2014-016583 ; Dr. pén. 2014, comm. 134, note É. Bonis-Garçon ; Cons. const., 22 sept. 2015, n° 2015-484 QPC, Sté UBER France SAS et a. : JurisData n° 2015-020700)*. Ce principe a pour but de « donner aux citoyens la possibilité de savoir ce qui est

interdit et ce qui est permis » *(C. Porteron, Rép. de droit pénal et de procédure pénale, Infraction, 2013, n° 32).*

Selon ce principe, le législateur doit donc définir clairement les actes réprimés par les délits qu'il institue. Le Conseil constitutionnel a appliqué ce principe à plusieurs reprises pour censurer des définitions d'infractions trop imprécises. À titre d'exemple, l'infraction de malversation visait « tout administrateur, représentant des créanciers, liquidateur ou commissaire à l'exécution du plan qui se rend coupable de malversation dans l'exercice de sa mission » *(Cons. const., 18 janv. 1985, n° 84-183 DC)*, ou le délit de harcèlement sexuel entendait condamner « le fait de harceler autrui dans le but d'obtenir des faveurs de nature sexuelle » *(Cons. const., 4 mai 2012, n° 2012-240 QPC : JurisData n° 2012-009007 ; Dr. pén. 2012, comm. 83, note M. Véron).* Dans ces deux décisions, le Conseil constitutionnel exige une définition stricte des éléments constitutifs de l'infraction et prohibe dans celle-ci l'utilisation du même terme que le comportement qu'elle réprime : le « harcèlement sexuel » ne peut être défini par le fait de « harceler » ni les « malversations » comme le fait de réaliser des « malversations ».

3 – L'application de cette exigence à l'article 1741 du CGI soulève ainsi une interrogation quant à la clarté et à la précision de la définition de la fraude fiscale. En effet, cette infraction est constituée, selon l'article 1741, lorsque « *quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse* ».

Le législateur a donc choisi de définir la fraude comme le fait de se soustraire « *frauduleusement* » à une ou plusieurs obligations. La redondance des termes conduit à s'interroger sur la clarté et la précision de la définition du délit. Certes, le législateur a décrit partiellement les moyens puisqu'il entend réprimer l'auteur qui a, soit dissimulé des sommes, soit organisé son insolvabilité, soit mis obstacle au recouvrement de l'impôt, mais il ajoute, à la fin de cette énumération des moyens qu'il entend réprimer, celui qui consiste à agir « *de toute autre manière frauduleuse* ».

Il nous semble que le caractère non exhaustif de cette liste est susceptible de poser la question de la constitutionnalité de l'infraction au regard du principe de légalité des délits et des peines. Il est en effet impossible de connaître exactement les comportements réprimés par ce texte, le Conseil des prélèvements obligatoires n'hésitant d'ailleurs pas à relever que « l'ampleur du champ d'application de l'article 1741 du CGI (...) permet en théorie de faire sanctionner une très grande variété et un très grand nombre de comportements indélicats » *(CPO, La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle, rapp. 25 mars 2007, p. 197).*

Pour être complet, il convient de noter que la Cour de cassation n'a pas été réceptive à ces arguments puisqu'elle a refusé, à deux reprises, de transmettre une QPC qui contestait l'imprécision de l'article 1741 du CGI *(Cass. crim., 26 janv. 2011, n° 10-90.120 et Cass. crim., 22 sept. 2010, n° 10-82.148 : V. R. Salomon, Droit pénal fiscal : Dr. fisc. 2011, n° 15, 296).*

Néanmoins, dans une décision postérieure du 23 avril 2013 *(Cass. crim., 23 avr. 2013, n° 13-90003)*, la Cour a transmis une QPC portant sur l'ancien article L. 135-1 du Code de l'action sociale et des familles qui incriminait « *le fait de percevoir frauduleusement ou de tenter de percevoir frauduleusement des prestations au titre de l'aide sociale* ». La Cour a alors estimé « que la définition de la perception frauduleuse pourrait être considérée comme insuffisamment claire et précise ».

Comme nous le verrons ci-dessous, le Conseil constitutionnel a finalement censuré cette disposition sur le fondement du principe d'égalité devant la loi pénale. Cet arrêt de la Cour de cassation renforce néanmoins l'idée selon laquelle la question de la constitutionnalité de la définition de l'article 1741 du CGI mériterait d'être posée au Conseil constitutionnel.

2. L'article 1741 et le principe d'égalité devant la loi pénale

4 – Le Conseil constitutionnel juge de façon constante que « le principe d'égalité devant la loi pénale [issu de l'article 6 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen] ne fait pas obstacle à ce qu'une différenciation soit opérée par le législateur entre agissements de nature différente » *(Cons. const., 19 déc. 1980, n° 80-125 DC ; Cons. const., 5 août 2010, n° 2010-612 DC).*

Dans la décision du 28 juin 2013 portant sur l'article L. 135-1 du Code de l'action sociale et des familles, il est venu préciser l'application de ce principe en affirmant que, « la loi pénale ne saurait, pour une même infraction, instituer des peines de nature différente, sauf à ce que cette différence soit justifiée par une différence de situation en rapport direct avec l'objet de la loi » *(Cons. const., 28 juin 2013, n° 2013-328 QPC, Assoc. Emmaüs Forbach : JurisData n° 2013-014412).*

Le commentaire officiel de cette décision précise que « ce qui est en cause, dans le cas d'espèce, n'est donc pas la situation assez courante en droit pénal, dans laquelle les mêmes faits peuvent recevoir plusieurs qualifications pénales (...) mais l'existence d'incriminations définies de façon identique par différentes dispositions législatives qui, toutefois, les répriment très différemment ».

Le Conseil constitutionnel considère donc qu'il y a une atteinte au principe d'égalité devant la loi pénale dès lors que plusieurs infractions ayant des éléments constitutifs identiques répriment les mêmes faits selon des procédures ou des peines différentes.

5 – En ce qui concerne l'article 1741 du CGI, la question de la répression de mêmes faits par différents textes avec des éléments constitutifs identiques peut se poser.

À titre d'exemple, l'article 1789 du CGI réprime le « *contrevenant ayant fait l'objet depuis moins de trois ans d'une des amendes fiscales ou d'une majoration prévues aux articles 1729, 1729 B et 1734* [qui] *commet intentionnellement une nouvelle infraction prévue par l'un de ces textes* ». La peine encourue est alors de six mois d'emprisonnement. Cette infraction présente des éléments constitutifs identiques à ceux de l'article 1741. Les amendes fiscales des articles 1729, 1729 B ou 1734 du CGI répriment en effet les éléments matériels de l'article 1741. L'élément intentionnel est lui exigé par l'article 1789 ce qui pourrait permettre de considérer que les éléments constitutifs de l'infraction de l'article 1789 sont identiques à ceux de l'article 1741.

L'ancienne doctrine administrative, non reprise au BOFiP, précisait d'ailleurs à propos de l'article 1789 que « cette procédure, d'un intérêt minime et d'une application difficile actuellement est pratiquement tombée en désuétude. En effet, les conditions nécessaires à l'existence du délit de récidive spéciale sont rarement réunies alors que les faits constitutifs de ce délit peuvent également être poursuivis dans le cadre de l'article 1741 du CGI qui prévoit par ailleurs des sanctions plus lourdes que celles de l'article 1789 » *(Doc. adm. DGI, 13 N-4232, 14 juin 1996, § 1).* Selon l'Administration, donc, les faits réprimés sous l'article 1789 peuvent être poursuivis sur le fondement de l'article 1741 du même code. Or, les peines sont bien différentes puisque, pour l'article 1741, elles s'élèvent, en l'absence de circonstances aggravantes, à cinq années d'emprisonnement et 500 000 euros d'amende tandis que pour

l'article 1789, il s'agit uniquement d'une peine d'emprisonnement de six mois.

Même si l'article 1789 n'est quasiment plus appliqué, le Conseil constitutionnel opère un contrôle *in abstracto* de la constitutionnalité des dispositions dont il est saisi. Il pourrait ainsi considérer qu'il existe bien deux textes avec des éléments constitutifs identiques, à savoir la répétition de manœuvres frauduleuses pour échapper à l'impôt, pour y trouver, du fait des différences relatives aux peines applicables, une atteinte au principe d'égalité devant la loi pénale.

Il est également possible d'évoquer l'article 1791 du CGI qui dispose que « *toute infraction aux dispositions du titre III de la première partie du livre Ier, et des lois régissant les contributions indirectes, ainsi que des décrets et arrêtés pris pour leur exécution, toute manœuvre ayant pour but ou pour résultat de frauder ou de compromettre les droits, taxes, redevances, soultes et autres impositions établies par ces dispositions sont punies d'une amende de 15 € à 750 €, d'une pénalité dont le montant est compris entre une et trois fois celui des droits, taxes, redevances, soultes ou autres impositions fraudés ou compromis, sans préjudice de la confiscation des objets, produits ou marchandises saisis en contravention, ainsi que de la confiscation des biens et avoirs qui sont le produit direct ou indirect de l'infraction* ». Cet article réprime les manœuvres ayant pour but de frauder les droits prévus au titre III de la première partie du livre Ier du CGI. Il possède donc des éléments constitutifs identiques à ceux de l'article 1741, son champ d'application étant cependant plus réduit.

On rappellera que, comme dans le cadre des circonstances de la décision précitée de juin 2013 du Conseil constitutionnel, une même autorité est à l'initiative de l'application des deux sanctions, en l'espèce l'administration fiscale : en tant que sanction fiscale, l'article 1791 est mis en œuvre par l'Administration. En ce qui concerne les poursuites fondées sur l'article 1741 du CGI, l'article L. 228 du LPF ne les rend possible que si l'Administration fait la démarche de saisir la Commission des infractions fiscales. Le Conseil des prélèvements obligatoires précise à ce titre que « la sélection opérée par l'administration apparaît, dans certains cas, discutable » *(CPO, La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle, rapp. 25 mars 2007, p. 197)*.

Au-delà de ces exemples, l'article 1741 du CGI conduit à réprimer des faits pour lesquels des sanctions sont prévues par le CGI et pour lesquels la peine encourue est très inférieure. Cette différence ne semble pas pouvoir s'expliquer par l'objet des lois qui ont pour but, nous semble-t-il, de lutter à chaque fois contre la fraude fiscale.

6 – En conclusion, il nous semble que les interrogations sur la constitutionnalité de l'article 1741 du CGI ne doivent pas se limiter au principe *non bis in idem*. Dès lors que l'Administration a annoncé vouloir intensifier la lutte contre la fraude fiscale et renforcer sa répression *(Circ. 22 mai 2014 relative à la lutte contre la fraude fiscale : Dr. fisc. 2014, n° 24, act. 329)*, il serait opportun de s'assurer de la conformité à la norme juridique suprême de droit interne du délit de fraude fiscale.