

[Jurisprudence] De la gravité des faits à la proportionnalité des sanctions : l'histoire continue

Réf. : Cass. crim., 14 juin 2023, n° 22-81.020, F-D [N° Lexbase : A210593D](#)

N6669BZZ



par **Julien Gasbaoui - Avocat au barreau de Paris et Chloé Mazet - Stagiaire**

le 20 Septembre 2023

Mots-clés : cumul de sanctions • fraude fiscale • prévisibilité de la loi pénale • ne bis in idem • critère de gravité de la faute

Alors que l'appréciation du critère de gravité des faits demeure incertaine, la Cour de cassation confirme l'émergence d'un nouveau critère : celui de la proportionnalité des sanctions. Si la question du cumul se caractérise déjà par son imprévisibilité, l'émergence de ce nouveau critère pose celle de l'égalité, sous l'angle du sursis à statuer.

L'histoire du cumul entre sanctions pénales et fiscales est celle d'une véritable saga ; après de multiples rebondissements, l'application du principe *ne bis in idem* semble progressivement se stabiliser et ses contours se préciser [\[1\]](#).

Dans le sillage d'une décision rendue au mois de mars dernier [\[2\]](#), la Cour de cassation s'est de nouveau prononcée sur cette épineuse question. S'il est admis depuis plusieurs années que le principe *ne bis in idem* ne s'oppose pas au cumul entre sanctions pénales et fiscales pour un même fait, c'est « à condition que cette réglementation vise un objectif d'intérêt général qui est de nature à justifier un tel cumul de poursuites [...] et prévoit des règles permettant d'assurer que la sévérité de l'ensemble des sanctions imposées soit limitée à ce qui est strictement nécessaire par rapport à la gravité de l'infraction concernée [\[3\]](#) ».

C'est ainsi que la jurisprudence actuelle reste fondée sur une décision du Conseil constitutionnel en date du 24 juin 2016 aux termes de laquelle le principe *ne bis in idem*, s'il ne s'oppose pas à un tel cumul, « 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 [\[4\]](#) ».

Cette position est d'ailleurs complétée par la jurisprudence de la Cour de cassation qui juge rigoureusement que, « lorsque le prévenu de fraude fiscale justifie avoir fait l'objet, à titre personnel, d'une sanction fiscale pour les mêmes faits, il appartient au juge pénal, après avoir caractérisé les éléments constitutifs de cette infraction au regard de l'article 1741 du Code général des impôts, et préalablement au prononcé de sanctions pénales, **de vérifier que les faits retenus présentent le degré de gravité de nature à justifier la répression pénale complémentaire** ». Ajoutant qu'« à défaut d'une telle gravité, le juge ne peut entrer en voie de condamnation [\[5\]](#) ».

Si cette question de la gravité a déjà amené la doctrine à s'interroger [\[6\]](#), c'est précisément sur ce point que la Chambre criminelle a dû à nouveau se prononcer.

En l'espèce, après avoir fait l'objet d'une perquisition menant à la découverte, à son domicile, d'une somme de 246 000 euros en espèces, une avocate est citée à comparaître devant le tribunal correctionnel du chef de fraude fiscale. Il lui est ainsi reproché de s'être frauduleusement soustraite au paiement partiel de l'impôt sur le revenu et de la TVA, en souscrivant une déclaration fortement minorée.

Le tribunal correctionnel l'a déclarée coupable de ces faits et l'a condamnée à une peine de dix-huit mois d'emprisonnement avec sursis et trois ans d'interdiction professionnelle.

Statuant sur l'appel interjeté par l'ensemble des parties, la cour d'appel de Paris relève que « l'infraction poursuivie présente un degré de gravité analogue à celui retenu par la Cour de justice de l'Union européenne, eu égard au montant dissimulé et à la qualité de la prévenue, rendant nécessaire le cumul des poursuites ».

Elle juge toutefois que si la peine de dix-huit mois d'emprisonnement avec sursis est adaptée et proportionnée, « il convient d'infirmar la peine complémentaire d'interdiction, trop sévère ».

La demanderesse reproche d'abord à la cour d'appel d'avoir écarté le principe *ne bis in idem* au motif que celui-ci « n'était pas applicable en matière de taxe sur la valeur ajoutée » et invoque à l'appui de son pourvoi la violation dudit principe, tel qu'il résulte des articles 50 et 52 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union Européenne [N° Lexbase : L0230LGM](#) ainsi que des décisions du Conseil constitutionnel en date du 24 juin 2016.

Elle reproche ainsi à la cour d'appel de ne pas s'être assurée que le cumul de la peine privative de liberté prononcée à son encontre n'excédait pas la gravité de l'infraction retenue, au regard des sanctions d'ores et déjà infligées par l'administration fiscale.

C'est sur ces deux fondements que la Cour de cassation a censuré les juges du fond.

Reprenant le traitement de cette notion de gravité par les instances européennes et nationales, la Chambre criminelle rend, une fois encore, une décision particulièrement motivée.

De la gravité des faits à la proportionnalité des sanctions.

Pour justifier sa décision, la cour d'appel a pu juger d'une part, que le cumul était prévisible et proportionné au motif que la demanderesse, eu égard à sa profession, ne pouvait ignorer que de telles poursuites étaient susceptibles d'être engagées, et d'autre part que l'infraction présentait un degré de gravité rendant nécessaire le cumul des poursuites.

Pour cela, elle se fonde sur l'appréciation des critères dégagés par le Conseil constitutionnel et ajoute ainsi qu'en l'espèce, « le montant des droits fraudés ne concernait pas une somme mineure, que la nature des agissements de la prévenue consistait dans la mise en place d'un procédé sophistiqué de fraude, que les circonstances de leur intervention sont celles d'une dissimulation de la somme en espèces dans un lieu supposé anodin, la buanderie du domicile, et concluent que dès lors, au moins un des critères de gravité exigés par la Cour de cassation apparaît constitué ».

Si la décision apparaît motivée, la Chambre criminelle censure pourtant les juges du fond au motif qu'il leur appartenait « de s'expliquer concrètement sur la proportionnalité de l'ensemble des sanctions pénales choisies et fiscales déjà prononcées au regard de la gravité des faits commis ».

La Cour de cassation se borne ainsi à réitérer sa décision rendue le 22 mars 2023 aux termes de laquelle elle avait déjà pu juger qu'il appartient aux juges du fond « de s'assurer que la **charge finale résultant de l'ensemble des sanctions prononcées**, quelle que soit leur nature, ne soit pas excessive par rapport à la gravité de l'infraction qu'il a commise [\[7\]](#) ».

Elle censurait alors la cour d'appel au motif que celle-ci « ne s'est pas expliquée concrètement sur la proportionnalité de l'ensemble des sanctions pénales choisies et fiscales déjà prononcées au regard de la gravité des faits commis ».

Pourtant, le sens de la jurisprudence du Conseil constitutionnel est bel est bien d'assurer que seuls les cas les plus graves de fraudes fiscales soient susceptibles de faire l'objet d'un cumul de sanctions. Il est donc bien question de la gravité des faits et non de la proportionnalité des sanctions.

Mais cette solution de la Cour de cassation semble en réalité entériner la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne qui, dans son arrêt de 2022, exige « que l'ensemble des sanctions infligées n'excède pas la gravité de l'infraction constatée [\[8\]](#) ».

Comme elle l'a fait dans son arrêt du 22 mars 2023, la Cour de cassation ne reproche donc pas à la cour d'appel d'avoir manqué à la démonstration de la gravité des faits, mais d'avoir omis de les mettre en perspective avec les peines d'ores et déjà prononcées sur le plan fiscal. En s'abstenant de motiver la proportionnalité du cumul, elle n'a donc pas justifié sa décision.

Il ne suffira désormais plus pour les juges de démontrer, qu'au regard des critères dégagés par le Conseil constitutionnel, les faits apparaissent suffisamment graves. Ils devront s'expliquer sur cette gravité par rapport à l'ensemble des sanctions prononcées, au moyen d'un véritable contrôle de proportionnalité.

Faut-il alors de nouveau s'interroger sur la notion de prévisibilité ? La Cour de cassation s'abstient d'apporter un éclairage sur

la manière dont le critère de gravité doit être appliqué, préférant ajouter un nouveau critère, celui de la proportionnalité, à défaut d'avoir, pour le moment, précisé les contours de cette notion. L'exigence d'un contrôle de proportionnalité *in concreto* n'a donc pas fini de poser de véritables difficultés en pratique, alors que la notion de gravité demeure imprécise. Il sera nécessaire du point de vue de la défense de démontrer non seulement l'insuffisance de gravité des faits, mais aussi le défaut de proportionnalité d'une peine supplémentaire au regard des sanctions déjà prononcées.

Aussi, si elle est rigoureuse sur le plan de la démonstration, cette décision ne semble pourtant pas aller dans le sens que suggère la tournure employée par le Conseil constitutionnel, trop souvent perdue de vue, visant les cas « **les plus graves** » de fraudes fiscales.

Cette décision relance, enfin, la question du sursis à statuer du juge pénal puisque celui-ci, non plus seulement forcé de démontrer la gravité des faits, ne pourra désormais prononcer le cumul qu'après s'être justifié sur le montant total des sanctions prononcées.

Cette question du sursis à statuer s'est en réalité imposée à la Cour de cassation à la suite des arrêts rendus par le Conseil constitutionnel. Bien que celle-ci s'y oppose depuis un arrêt du 11 janvier 2006 [9], affirmant vigoureusement l'absence d'autorité de la chose jugée du fiscal sur le pénal, elle n'a eu d'autre choix que de prendre la mesure des réserves formulées au sujet du cumul entre sanctions pénales et fiscales.

En jugeant, aux termes de ses deux décisions du 24 juin 2016, que « 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 [10] », le Conseil constitutionnel était venu créer un nouveau cas d'autorité de la chose jugée [11].

Alors, à l'occasion d'une série d'arrêts rendus le 11 septembre 2019, la Chambre criminelle opère un revirement de jurisprudence, affirmant que « la jurisprudence prohibant tout sursis à statuer doit être infléchie pour limiter le risque de contrariété de décisions au regard de l'exigence posée par cette réserve [12] ».

Elle s'est ainsi prononcée de manière nuancée, assurant que l'existence d'une procédure pendante devant le juge fiscal n'oblige pas le juge pénal à sursoir à statuer mais, par exception, lui concède cette possibilité en cas de « risque sérieux de contrariété des décisions ».

La Chambre criminelle fonde le caractère exceptionnel de ce sursis à statuer sur plusieurs arguments et juge notamment que la réserve d'interprétation telle que formulée par le Conseil constitutionnel ne s'applique, de toute façon, que lorsqu'une décision définitive a été prononcée par le juge de l'impôt. Il n'y a donc pas lieu pour le juge pénal de sursoir à statuer puisque les réserves formulées ne s'appliquent pas.

Mais, à nouveau, en exigeant du juge qu'il apprécie la proportionnalité globale des sanctions prononcées, la Cour de cassation relance le débat sur cette question du sursis à statuer.

Si la jurisprudence de la Cour de cassation en matière de proportionnalité ne s'applique que « lorsque le prévenu justifie avoir fait l'objet, à titre personnel, d'une sanction fiscale **définitivement** prononcée pour les mêmes faits », demeurent des difficultés du point de vue du principe d'égalité.

Ainsi, le prévenu ayant fait l'objet d'une condamnation fiscale définitive pourra invoquer les arguments tirés de la gravité des faits ou de la disproportion entre les sanctions prononcées devant le juge pénal alors que celui dont l'affaire est pendante devant le juge fiscal devra subir le poids du cumul.

Il serait plus satisfaisant d'admettre le sursis à statuer du juge pénal dès lors qu'une affaire est pendante devant le juge de l'impôt plutôt que d'en faire une exception fondée sur un critère aussi imprécis que « le risque de contrariété ».

[1] J. Gasbaoui, *La fraude fiscale*, in Droit pénal spécial, Lexbase **N° Lexbase : E102603E**.

[2] Cass. crim., 22 mars 2023, n° 19-81.929, FS-B **N° Lexbase : A06869KM**.

[3] CJUE, 20 mars 2018, aff. C-524/15, Luca Menci **N° Lexbase : A3533WRB**.

[4] Cons. const., décisions n° 2016- 545 QPC **N° Lexbase : A0909RU9** et n° 2016-546 QPC **N° Lexbase : A0910RUA**, du 24 juin 2016.

[5] Cass. crim., 23 février 2022, n° 21-81.366, F-D **N° Lexbase : A04717P7** ; Cass. crim., 11 septembre 2019, n° 18-81.067 **N° Lexbase : A9082ZMC**, n° 18-81.040 **N° Lexbase : A9081ZMB** et n° 18-84.144 **N° Lexbase : A9086ZMH**, FS-P+B+R+I.

[6] A. Rousseau, *Cumul des sanctions pénales et fiscales : quel est le poids du critère de gravité ?*, La lettre juridique, octobre 2020, n° 841 **N° Lexbase : N5029BYW**.

[7] Cass. crim., 22 mars 2023, n° 19-80.689, FS-B **N° Lexbase : A06949KW**.

[8] CJUE, 5 mai 2022, aff. C-570/20, BV [N° Lexbase : A11807WM](#).

[9] Cass. crim., 11 janvier 2006, n° 05-82.674, F-P+F [N° Lexbase : A6686DML](#).

[10] Cons. const., n° 2016-545 QPC, du 24 juin 2016 [N° Lexbase : A0909RU9](#).

[11] S. Fucini, *Poursuites fiscales et pénales : conditions du sursis à statuer du juge pénal* Dalloz actualité, 1^{er} octobre 2019 [\[en ligne\]](#).

[12] Cass. crim., 11 septembre 2019, n° 18-81.980, FS-P+B+R+I [N° Lexbase : A9083ZMD](#).

© *Reproduction interdite, sauf autorisation écrite préalable*