

Décision n° 2018-745 QPC

Code général des impôts

- Article 1728, 1.a et 1.b

- Article 1741 : les mots « soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits »

Dossier documentaire

Services du Conseil constitutionnel - 2018

Sommaire

I. Dispositions législatives.....	5
II. Constitutionnalité de la disposition contestée	44

Table des matières

I. Dispositions législatives.....	5
A. Dispositions contestées	5
- Article 1728 (<i>Version issue de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005</i>).....	5
- Article 1741 (<i>Version issue de Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013</i>).....	6
B. Évolution des dispositions.....	7
1. Article 1728 du code général des impôts	7
a. Loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 modifiant les procédures fiscales et douanières - Article 2-II.....	7
- Article 2-II	7
b. Décret du 20 octobre 1988, portant incorporation au code général des impôts de divers textes -.....	8
- Article 1er	8
c. Loi n° 99-1172 du 30 décembre 1999 de finances pour 2000 – Article 103.....	8
- Article 103	8
d. Ordonnance n° 2004-281 du 25 décembre 2004 relative à des mesures de simplification en matière fiscale	9
- Article 27	9
e. Ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 – article 13	9
f. Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière	10
g. Loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018.....	11
2. Article 1741 du code général des impôts	13
a. Loi du 22 mars 1924 ayant pour objet la réalisation d'économies la création de nouvelles ressources fiscales et diverses mesures d'ordre financier.....	13
- Article 52	13
b. Loi du 4 avril 1926 portant création de nouvelles ressources fiscales.....	14
- Article 8	14
c. Décret n° 50-478 du 6 avril 1950 portant règlement d'administration publique pour la refonte des codes fiscaux et la mise en harmonie de leurs dispositions avec celles du décret n° 48-1986 du 9 décembre 1948 et des lois subséquentes	14
- Article 1835	14
a. Loi n° 52-401 du 14 avril 1952 de finances pour l'exercice 1952	15
- Article 48	15
b. Loi n° 54-404 du 10 avril 1954 portant réforme fiscale	15
- Article 36 I et II.....	15
- Article 37	15
c. Ordonnance n° 58-1372 du 29 décembre 1958 relative à diverses dispositions d'ordre fiscal et douanier :.....	17
- Article 47	17
d. Loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959 portant réforme du contentieux fiscal et divers aménagement fiscaux	18
- Article 76	18
- Article 79	18
e. Décret n° 65-1060 du 3 décembre 1965 apportant aux dispositions du code général des impôts les compléments et adaptations rendus nécessaires par la loi n°63-1316 du 27 décembre 1963 portant unification ou harmonisation des procédures, délais et pénalités en matière fiscale	18
- Article 1 ^{er}	18
f. Loi n° 77-1468 du 30 décembre 1977 instaurant la gratuité des actes de justice devant les juridictions civiles et administratives	18
- Article 18 :	18
- Article 1741 tel que modifié par la loi n° 77-1468	19
g. Décret n° 81-866 du 15 septembre 1981 portant incorporation dans le code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code.....	20

- Article 1 ^{er}	20
- Article 1741 tel que modifié par le décret n° 81-866.....	20
h. Loi n° 82-1126 du 29 décembre 1982 de finances pour 1983	21
- Article 74	21
- Article 1741 tel que modifié par la loi n° 82-1126	21
i. Loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 modifiant les procédures fiscales et douanières.....	21
- Article 7	21
- Article 1741 tel que modifié par la loi n° 87-502	22
j. Loi n° 92-1336 du 16 décembre 1992 relative à l'entrée en vigueur du nouveau code pénal et à la modification de certaines dispositions de droit pénal et de procédure pénale rendue nécessaire par cette entrée en vigueur	22
- Article 322	22
- Article 323	22
- Article 330	22
- Article 1741 tel que modifié par la loi n° 92-1336 :	23
k. Loi n° 94-1163 de finances rectificative pour 1994	23
- Article 33	23
- Article 1741 tel que modifié par la loi n° 94-1163	23
l. Ordonnance n°2000-916 du 19 septembre 2000 portant adaptation de la valeur en euros de certains montants exprimés en francs dans les textes législatifs.....	25
- Article 3	25
- Article 7	25
- Article 1741 tel que modifié par l'ordonnance n°2000-916	25
m. Loi n° 2009-526 de simplification et de clarification du droit et d'allègement des procédures.....	25
- Article 123	25
- Article 1741 tel que modifié par la loi n° 2009-526	26
n. Loi n°2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificatives pour 2010	26
- Article 63	26
- Article 1741 tel que modifié par la loi n° 2010-1658	26
o. Loi n°2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012.....	27
- Article 15	27
- Article 1741 tel que modifié par la loi n° 2012-354	27
p. Loi n° 2013-907 du 11 octobre 2013 relative à la transparence de la vie publique.....	28
- Article 27	28
- Article 1741 tel que modifié par la loi n° 2013-907	28
q. Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière	28
- Article 9	29
- Article 1741 tel que modifié par la loi n° 2013-907	29

C. Jurisprudence relative au *non bis in idem* 30

1. Jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme..... 30

- CEDH, 15 novembre 2016, AFFAIRE A ET B c. NORVÈGE, Requêtes nos 24130/11 et 29758/11
30
- CEDH, 18 May 2017, JÓHANNESON AND OTHERS v. ICELAND, (Application no. 22007/11)
36

2. Jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne 39

- CJUE, 6 février 2013, affaire C-617/10, *Åkerberg Fransson* 39
- CJUE, 20 mars 2018, affaire C-524/15, *Luca Menci* 40

3. Cour de cassation..... 42

- Cass. crim., 22 février 2017, n° 14-82526 42

II. Constitutionnalité de la disposition contestée 44

A. Normes de référence..... 44

1. Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 44

- Article 6
- Article 8

B. Jurisprudence du Conseil constitutionnel.....	44
1. Sur le principe de nécessité des délits et des peines.....	44
- Décision n° 82-143 DC du 30 juillet 1982, Loi sur les prix et les revenus, notamment ses articles 1 ^{er} , 3 et 4.	44
- Décision n° 82-155 DC du 30 décembre 1982, Loi de finances rectificative pour 1982.....	44
- Décision n° 89-260 DC du 28 juillet 1989, Loi relative à la sécurité et à la transparence du marché financier.....	45
- Décision n° 2011-199 QPC du 25 novembre 2011, M. Michel G. [Discipline des vétérinaires]	45
- Décision n° 2012-289 QPC du 17 janvier 2013, M. Laurent D. [Discipline des médecins]	45
- Décision n° 2014-453/454 QPC et 2015-462 QPC du 18 mars 2015, M. John L. et autres (Cumul des poursuites pour délit d'initié et des poursuites pour manquement d'initié)	46
- Décision n° 2015-513/514/526 QPC du 14 janvier 2016 - M. Alain D. et autres [Cumul des poursuites pénales pour délit d'initié avec des poursuites devant la commission des sanctions de l'AMF pour manquement d'initié - II]	47
- Décision n° 2016-545 QPC du 24 juin 2016, M. Alec W. et autre [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale.....	48
- Décision n° 2016-546 QPC du 24 juin 2016, M. Jérôme C. [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale].....	51
- Décision n° 2016-550 QPC du 1er juillet 2016, M. Stéphane R. et autre [Procédure devant la cour de discipline budgétaire et financière].....	52
- Décision n° 2016-556 QPC du 22 juillet 2016, M. Patrick S. [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale II].....	53
- Décision n° 2016-621 QPC du 30 mars 2017, Société Clos Teddi et autre [Cumul des poursuites pénales et administratives en cas d'emploi illégal d'un travailleur étranger].....	54
2. Sur le principe de proportionnalité des peines	54
- Décisions n° 86-215 DC du 3 septembre 1986, Loi relative à la lutte contre la criminalité et la délinquance.....	54
- Décision n° 97-395 DC du 30 décembre 1997, Loi de finances pour 1998.....	54
- Décisions n° 99-410 DC du 15 mars 1999, Loi organique relative à la Nouvelle-Calédonie.....	55
- Décision n° 99-424 DC du 29 décembre 1999, Loi de finances pour 2000.....	55
- Décision n° 2010-105/106 QPC du 17 mars 2011, M. César S. et autre [Majoration fiscale de 40 % après mise en demeure]	55
- Décision n° 2010-103 QPC du 17 mars 2011 - Société SERAS II [Majoration fiscale de 40 % pour mauvaise foi]	56
- Décision n° 2012-267 QPC du 20 juillet 2012, Mme Irène L. [Sanction du défaut de déclaration des sommes versées à des tiers].....	57
- Décision n° 2013-679 DC du 4 décembre 2013, Loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière.....	57
- Décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, <i>Loi de finances pour 2014</i>	58
- Décision n° 2013-679 DC du 4 décembre 2013, Loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière.....	59
- Décision n° 2014-418 QPC du 8 octobre 2014 Société SGI [Amende pour contribution à l'obtention, par un tiers, d'un avantage fiscal indu]	59
- Décision n° 2016-564 QPC du 16 septembre 2016, M. Lucas M. [Non imputation des déficits et réductions d'impôt pour l'établissement de l'impôt sur le revenu en cas d'application de certaines pénalités fiscales].....	61

I. Dispositions législatives

A. Dispositions contestées

Code général des impôts

Livre II : Recouvrement de l'impôt

Chapitre II : Pénalités

Section I : Dispositions communes

B : Sanctions fiscales

1 : Infractions relatives aux déclarations et actes comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt

a : Défaut ou retard de déclaration

- **Article 1728** (*Version issue de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005*)

Ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités, art. 13¹

1. Le défaut de production dans les délais prescrits d'une déclaration ou d'un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt entraîne l'application, sur le montant des droits mis à la charge du contribuable ou résultant de la déclaration ou de l'acte déposé tardivement, d'une majoration de :

a. 10 % en l'absence de mise en demeure ou en cas de dépôt de la déclaration ou de l'acte dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à le produire dans ce délai ;

b. 40 % lorsque la déclaration ou l'acte n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à le produire dans ce délai ;

c. 80 % en cas de découverte d'une activité occulte.

2. Pour les déclarations prévues à l'article 800, la majoration de 10 % est applicable à partir du premier jour du septième mois suivant celui de l'expiration des délais de six mois et de vingt-quatre mois prévus respectivement aux articles 641 et 641 bis.

La majoration de 40 % s'applique lorsque cette déclaration n'a pas été déposée dans les quatre-vingt-dix jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé d'avoir, à la produire dans ce délai.

3. En cas de retard dans l'exécution de la formalité fusionnée prévue à l'article 647, il n'est pas tenu compte de la période comprise entre le dépôt de l'acte refusé et la nouvelle présentation à la formalité si celle-ci intervient dans le mois de la notification du refus.

4. Lorsque la déclaration d'ensemble des revenus prévue à l'article 170 déposée hors délai comporte des éléments provenant d'une ou plusieurs déclarations de revenus catégoriels également déposées hors délai et que plusieurs majorations de taux différents sont encourues, ces dernières sont appliquées à l'impôt sur le revenu réparti proportionnellement aux revenus représentatifs de chaque infraction. Toutefois, le taux de la majoration encourue au titre de la déclaration d'ensemble des revenus s'applique à la totalité de l'impôt lorsqu'il est supérieur à celui applicable au titre des autres déclarations.

¹ Art. 13 :

II. - Les articles 1728 à 1731 sont remplacés par les dispositions suivantes : (...)

C : Sanctions pénales

- **Article 1741** (Version issue de Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013)

Loi n°2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière - art. 9²

Sans préjudice des dispositions particulières relatées dans la présente codification, 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, est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'une amende de 500 000 € et d'un emprisonnement de cinq ans.

Les peines sont portées à 2 000 000 € et sept ans d'emprisonnement lorsque les faits ont été commis en bande organisée ou réalisés ou facilités au moyen :

1° Soit de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ;

2° Soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiduciaire ou institution comparable établis à l'étranger ;

3° Soit de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents, au sens de l'article 441-1 du code pénal, ou de toute autre falsification ;

4° Soit d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ;

5° Soit d'un acte fictif ou artificiel ou de l'interposition d'une entité fictive ou artificielle.

Toutefois, cette disposition n'est applicable, en cas de dissimulation, que si celle-ci excède le dixième de la somme imposable ou le chiffre de 153 €.

Toute personne condamnée en application des dispositions du présent article peut être privée des droits civiques, civils et de famille, suivant les modalités prévues aux articles 131-26 et 131-26-1 du code pénal.

La juridiction peut, en outre, ordonner l'affichage de la décision prononcée et la diffusion de celle-ci dans les conditions prévues aux articles 131-35 ou 131-39 du code pénal.

La durée de la peine privative de liberté encourue par l'auteur ou le complice d'un des délits mentionnés au présent article est réduite de moitié si, ayant averti l'autorité administrative ou judiciaire, il a permis d'identifier les autres auteurs ou complices.

Les poursuites sont engagées dans les conditions prévues aux articles L. 229 à L. 231 du livre des procédures fiscales.

² I. — L'article 1741 du code général des impôts est ainsi modifié :

1° Les deux dernières phrases du premier alinéa sont supprimées ;

2° Après le premier alinéa, sont insérés six alinéas ainsi rédigés :

« Les peines sont portées à 2 000 000 € et sept ans d'emprisonnement lorsque les faits ont été commis en bande organisée ou réalisés ou facilités au moyen :

« 1° Soit de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ;

« 2° Soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiduciaire ou institution comparable établis à l'étranger ;

« 3° Soit de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents, au sens de l'[article 441-1 du code pénal](#), ou de toute autre falsification ;

« 4° Soit d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ;

« 5° Soit d'un acte fictif ou artificiel ou de l'interposition d'une entité fictive ou artificielle. » ;

3° Avant le dernier alinéa, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :

« La durée de la peine privative de liberté encourue par l'auteur ou le complice d'un des délits mentionnés au présent article est réduite de moitié si, ayant averti l'autorité administrative ou judiciaire, il a permis d'identifier les autres auteurs ou complices. »

B. Évolution des dispositions

1. Article 1728 du code général des impôts

a. Loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 modifiant les procédures fiscales et douanières - Article 2-II

- Article 2-II

II. – Lorsqu'une personne physique ou morale ou une association tenue de souscrire une déclaration ou de présenter un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'un des impôts, droits, taxes, redevances ou sommes visés au paragraphe I s'abstient de souscrire cette déclaration ou de présenter cet acte dans les délais, le montant des droits mis à la charge du contribuable ou résultant de la déclaration ou de l'acte déposé tardivement est assorti :

1° De l'intérêt de retard visé au paragraphe I ; toutefois, son décompte est arrêté soit au dernier jour du mois de la notification de redressement, soit au dernier jour du mois au cours duquel la déclaration ou l'acte a été déposé ;

2° Et d'une majoration de 10 p. 100.

Cette majoration est portée :

- à 40 p. 100 lorsque le document n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure notifiée par pli recommandé d'avoir à le produire dans ce délai ; ce délai est fixé à quatre-vingt-dix jours pour la présentation à l'enregistrement de la déclaration mentionnée à l'article 641 du code général des impôts ;

- à 80 p. 100 lorsque le document n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une deuxième mise en demeure notifiée dans les mêmes formes que la première.

Toutefois, cette majoration n'est applicable qu'à partir du premier jour du septième mois suivant celui de l'expiration du délai de six mois prévu à l'article 641 du code général des impôts.

En vigueur du 9 juillet 1987 au 31 mars 2000

1. Lorsqu'une personne physique ou morale ou une association tenue de souscrire une déclaration ou de présenter un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'un des impôts, droits, taxes, redevances ou sommes établis ou recouverts par la direction générale des impôts s'abstient de souscrire cette déclaration ou de présenter cet acte dans les délais, le montant des droits mis à la charge du contribuable ou résultant de la déclaration ou de l'acte déposé tardivement est assorti de l'intérêt de retard visé à l'article 1727 et d'une majoration de 10 p. 100.

2. Le décompte de l'intérêt de retard est arrêté soit au dernier jour du mois de la notification de redressement, soit au dernier jour du mois au cours duquel la déclaration ou l'acte a été déposé.

3. La majoration visée au 1 est portée à :

40 p. 100 lorsque le document n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure notifiée par pli recommandé d'avoir à le produire dans ce délai ;

80 p. 100 lorsque le document n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une deuxième mise en demeure notifiée dans les mêmes formes que la première.

b. Décret du 20 octobre 1988, portant incorporation au code général des impôts de divers textes -

Décret n° 88-1001 du 20 octobre 1988, portant incorporation du CGI de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code

- Article 1er

- Le code général des impôts est, à la date du 15 juillet 1988, modifié et complété comme suit:

Au livre II, chapitre II, section I, les articles 1727 à 1734 sont remplacés par les articles 1727, 1727 A, 1728, 1728 A, 1729, 1730, 1731, 1732 et 1733 ainsi rédigés:

«Art. 1728. -- 1. Lorsqu'une personne physique ou morale ou une association tenue de souscrire une déclaration ou de présenter un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'un des impôts, droits, taxes, redevances ou sommes établis ou recouvrés par la direction générale des impôts s'abstient de souscrire cette déclaration ou de présenter cet acte dans les délais, le montant des droits mis à la charge du contribuable ou résultant de la déclaration ou de l'acte déposé tardivement est assorti de l'intérêt de retard visé à l'article 1727 et d'une majoration de 10 p. 100.

«2. Le décompte de l'intérêt de retard est arrêté soit au dernier jour du mois de la notification de redressement, soit au dernier jour du mois au cours duquel la déclaration ou l'acte a été déposé.

«3. La majoration visée au 1 est portée à:

«40 p. 100 lorsque le document n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure notifiée par pli recommandé d'avoir à le produire dans ce délai;

80 p. 100 lorsque le document n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure notifiée par pli recommandé d'avoir à le produire dans ce délai;

«80 p. 100 lorsque le document n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une deuxième mise en demeure notifiée dans les mêmes formes que la première.»

c. Loi n° 99-1172 du 30 décembre 1999 de finances pour 2000 – Article 103

- Article 103

I. - Le 3 de l'article 1728 du code général des impôts est complété par un alinéa ainsi rédigé :

« 80 % en cas de découverte d'une activité occulte. »

- Les dispositions du I s'appliquent aux infractions commises à compter du 1er janvier 2000

Version en vigueur du 31 mars 2000 au 1^{er} juin 2004

Article 1728

1. Lorsqu'une personne physique ou morale ou une association tenue de souscrire une déclaration ou de présenter un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'un des impôts, droits, taxes, redevances ou sommes établis ou recouvrés par la direction générale des impôts s'abstient de souscrire cette déclaration ou de présenter cet acte dans les délais, le montant des droits mis à la charge du contribuable ou résultant de la déclaration ou de l'acte déposé tardivement est assorti de l'intérêt de retard visé à l'article 1727 et d'une majoration de 10 p. 100.

2. Le décompte de l'intérêt de retard est arrêté soit au dernier jour du mois de la notification de redressement, soit au dernier jour du mois au cours duquel la déclaration ou l'acte a été déposé.

3. La majoration visée au 1 est portée à :

40 p. 100 lorsque le document n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure notifiée par pli recommandé d'avoir à le produire dans ce délai ;

80 p. 100 lorsque le document n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une deuxième mise en demeure notifiée dans les mêmes formes que la première.

80 p. 100 en cas de découverte d'une activité occulte. (1)

(1) Ces dispositions s'appliquent aux infractions commises à compter du 1er janvier 2000.

d. Ordonnance n° 2004-281 du 25 décembre 2004 relative à des mesures de simplification en matière fiscale

- **Article 27**

(...)

II. - Le code général des impôts est ainsi modifié :

1° Au cinquième alinéa de l'article 199 quater C, au premier alinéa du 5 de l'article 200, au deuxième alinéa de l'article 235 ter XA, au 3 de l'article 1727 A, au 2 de l'article 1728, au 2 de l'article 1729 et au a du 2 de l'article 1756 sexies, les mots : « notification de redressement » sont remplacés par les mots : « proposition de rectification » ;

Article 1728

1. Lorsqu'une personne physique ou morale ou une association tenue de souscrire une déclaration ou de présenter un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'un des impôts, droits, taxes, redevances ou sommes établis ou recouvrés par la direction générale des impôts s'abstient de souscrire cette déclaration ou de présenter cet acte dans les délais, le montant des droits mis à la charge du contribuable ou résultant de la déclaration ou de l'acte déposé tardivement est assorti de l'intérêt de retard visé à l'article 1727 et d'une majoration de 10 p. 100.

2. Le décompte de l'intérêt de retard est arrêté soit au dernier jour du mois de la proposition de rectification, soit au dernier jour du mois au cours duquel la déclaration ou l'acte a été déposé.

3. La majoration visée au 1 est portée à :

40 p. 100 lorsque le document n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure notifiée par pli recommandé d'avoir à le produire dans ce délai ;

80 p. 100 lorsque le document n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une deuxième mise en demeure notifiée dans les mêmes formes que la première.

80 p. 100 en cas de découverte d'une activité occulte.

e. Ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 – article 13

Ordonnance n°2005-1512 du 7 décembre 2005 relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités

- **Article 13**

(...)II. - Les articles 1728 à 1731 sont remplacés par les dispositions suivantes :

« 1. Infractions relatives aux déclarations et actes comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt.

« a. Défaut ou retard de déclaration.

« Art. 1728. - 1. Le défaut de production dans les délais prescrits d'une déclaration ou d'un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt entraîne l'application, sur le montant des droits mis à la charge du contribuable ou résultant de la déclaration ou de l'acte déposé tardivement, d'une majoration de :

« a. 10 % en l'absence de mise en demeure ou en cas de dépôt de la déclaration ou de l'acte dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à le produire dans ce délai ;

« b. 40 % lorsque la déclaration ou l'acte n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à le produire dans ce délai ;

« c. 80 % en cas de découverte d'une activité occulte.

« 2. Pour les déclarations prévues à l'article 800, la majoration de 10 % est applicable à partir du premier jour du septième mois suivant celui de l'expiration des délais de six mois et de vingt-quatre mois prévus respectivement aux articles 641 et 641 bis.

« La majoration de 40 % s'applique lorsque cette déclaration n'a pas été déposée dans les quatre-vingt-dix jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé d'avoir, à la produire dans ce délai.

« 3. En cas de retard dans l'exécution de la formalité fusionnée prévue à l'article 647, il n'est pas tenu compte de la période comprise entre le dépôt de l'acte refusé et la nouvelle présentation à la formalité si celle-ci intervient dans le mois de la notification du refus.

« 4. Lorsque la déclaration d'ensemble des revenus prévue à l'article 170 déposée hors délai comporte des éléments provenant d'une ou plusieurs déclarations de revenus catégoriels également déposées hors délai et que plusieurs majorations de taux différents sont encourues, ces dernières sont appliquées à l'impôt sur le revenu réparti proportionnellement aux revenus représentatifs de chaque infraction. Toutefois, le taux de la majoration encourue au titre de la déclaration d'ensemble des revenus s'applique à la totalité de l'impôt lorsqu'il est supérieur à celui applicable au titre des autres déclarations.

« b. Insuffisance de déclaration.

Version en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2006

Article 1728

1. Le défaut de production dans les délais prescrits d'une déclaration ou d'un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt entraîne l'application, sur le montant des droits mis à la charge du contribuable ou résultant de la déclaration ou de l'acte déposé tardivement, d'une majoration de :

- a. 10 % en l'absence de mise en demeure ou en cas de dépôt de la déclaration ou de l'acte dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à le produire dans ce délai ;
- b. 40 % lorsque la déclaration ou l'acte n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à le produire dans ce délai ;
- c. 80 % en cas de découverte d'une activité occulte.

2. Pour les déclarations prévues à l'article 800, la majoration de 10 % est applicable à partir du premier jour du septième mois suivant celui de l'expiration des délais de six mois et de vingt-quatre mois prévus respectivement aux articles 641 et 641 bis.

La majoration de 40 % s'applique lorsque cette déclaration n'a pas été déposée dans les quatre-vingt-dix jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé d'avoir, à la produire dans ce délai.

3. En cas de retard dans l'exécution de la formalité fusionnée prévue à l'article 647, il n'est pas tenu compte de la période comprise entre le dépôt de l'acte refusé et la nouvelle présentation à la formalité si celle-ci intervient dans le mois de la notification du refus.

4. Lorsque la déclaration d'ensemble des revenus prévue à l'article 170 déposée hors délai comporte des éléments provenant d'une ou plusieurs déclarations de revenus catégoriels également déposées hors délai et que plusieurs majorations de taux différents sont encourues, ces dernières sont appliquées à l'impôt sur le revenu réparti proportionnellement aux revenus représentatifs de chaque infraction. Toutefois, le taux de la majoration encourue au titre de la déclaration d'ensemble des revenus s'applique à la totalité de l'impôt lorsqu'il est supérieur à celui applicable au titre des autres déclarations.

f. Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière

Article 60

1° L'article 1728 est complété par un 5 ainsi rédigé :

« 5. Pour les obligations déclaratives prévues à l'article 885 W, la majoration de 10 % prévue au a du 1 du présent article est portée à 40 % lorsque le dépôt fait suite à la révélation d'avoirs à l'étranger qui n'ont pas fait l'objet des obligations déclaratives prévues aux articles 1649 A, 1649 AA et 1649 AB. » ;

2° Au 2 de l'article 1731 bis, après les références : « aux b et c du 1 », est insérée la référence : « et au 5 » ;

3° Au dernier alinéa de l'article 1840 C, après les références : « aux a et b du 1 », est insérée la référence : « et au 5 ».

Article 1728

1. Le défaut de production dans les délais prescrits d'une déclaration ou d'un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt entraîne l'application, sur le montant des droits mis à la charge du contribuable ou résultant de la déclaration ou de l'acte déposé tardivement, d'une majoration de :

- a. 10 % en l'absence de mise en demeure ou en cas de dépôt de la déclaration ou de l'acte dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à le produire dans ce délai ;
- b. 40 % lorsque la déclaration ou l'acte n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à le produire dans ce délai ;
- c. 80 % en cas de découverte d'une activité occulte.

2. Pour les déclarations prévues à l'article 800, la majoration de 10 % est applicable à partir du premier jour du septième mois suivant celui de l'expiration des délais de six mois et de vingt-quatre mois prévus respectivement aux articles 641 et 641 bis.

La majoration de 40 % s'applique lorsque cette déclaration n'a pas été déposée dans les quatre-vingt-dix jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé d'avoir, à la produire dans ce délai.

3. En cas de retard dans l'exécution de la formalité fusionnée prévue à l'article 647, il n'est pas tenu compte de la période comprise entre le dépôt de l'acte refusé et la nouvelle présentation à la formalité si celle-ci intervient dans le mois de la notification du refus.

4. Lorsque la déclaration d'ensemble des revenus prévue à l'article 170 déposée hors délai comporte des éléments provenant d'une ou plusieurs déclarations de revenus catégoriels également déposées hors délai et que plusieurs majorations de taux différents sont encourues, ces dernières sont appliquées à l'impôt sur le revenu réparti proportionnellement aux revenus représentatifs de chaque infraction. Toutefois, le taux de la majoration encourue au titre de la déclaration d'ensemble des revenus s'applique à la totalité de l'impôt lorsqu'il est supérieur à celui applicable au titre des autres déclarations.

5. Pour les obligations déclaratives prévues à l'article 885 W, la majoration de 10 % prévue au a du 1 du présent article est portée à 40 % lorsque le dépôt fait suite à la révélation d'avoirs à l'étranger qui n'ont pas fait l'objet des obligations déclaratives prévues aux articles 1649 A, 1649 AA et 1649 AB.

g. Loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018

Article 31

29° Au 5 de l'article 1728, la référence : « 885 W » est remplacée par la référence : « 982 » ;

Version en vigueur le 1er janvier 2018

Article 1728

1. Le défaut de production dans les délais prescrits d'une déclaration ou d'un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt entraîne l'application, sur le montant des droits mis à la charge du contribuable ou résultant de la déclaration ou de l'acte déposé tardivement, d'une majoration de :

- a. 10 % en l'absence de mise en demeure ou en cas de dépôt de la déclaration ou de l'acte dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à le produire dans ce délai ;
- b. 40 % lorsque la déclaration ou l'acte n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à le produire dans ce délai ;
- c. 80 % en cas de découverte d'une activité occulte.

2. Pour les déclarations prévues à l'article 800, la majoration de 10 % est applicable à partir du premier jour du septième mois suivant celui de l'expiration des délais de six mois et de vingt-quatre mois prévus respectivement aux articles 641 et 641 bis.

La majoration de 40 % s'applique lorsque cette déclaration n'a pas été déposée dans les quatre-vingt-dix jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé d'avoir, à la produire dans ce délai.

3. En cas de retard dans l'exécution de la formalité fusionnée prévue à l'article 647, il n'est pas tenu compte de la période comprise entre le dépôt de l'acte refusé et la nouvelle présentation à la formalité si celle-ci intervient dans le mois de la notification du refus.

4. Lorsque la déclaration d'ensemble des revenus prévue à l'article 170 déposée hors délai comporte des éléments provenant d'une ou plusieurs déclarations de revenus catégoriels également déposées hors délai et que plusieurs majorations de taux différents sont encourues, ces dernières sont appliquées à l'impôt sur le revenu réparti proportionnellement aux revenus représentatifs de chaque infraction. Toutefois, le taux de la majoration encourue au titre de la déclaration d'ensemble des revenus s'applique à la totalité de l'impôt lorsqu'il est supérieur à celui applicable au titre des autres déclarations.

5. Pour les obligations déclaratives prévues à l'article 982, la majoration de 10 % prévue au a du 1 du présent article est portée à 40 % lorsque le dépôt fait suite à la révélation d'avoirs à l'étranger qui n'ont pas fait l'objet des obligations déclaratives prévues aux articles 1649 A, 1649 AA et 1649 AB.

2. Article 1741 du code général des impôts

a. Loi du 22 mars 1924 ayant pour objet la réalisation d'économies la création de nouvelles ressources fiscales et diverses mesures d'ordre financier

- Article 52

Art. 52. — S'il est établi que le contribuable a agi dans le but de se soustraire frauduleusement au paiement total ou partiel des impôts, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits par la loi concernant l'impôt général sur le revenu, les impôts cédulaires et l'impôt de mutation par décès, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, il sera passible, indépendamment des sanctions fiscales établies par les lois en vigueur, d'une amende de 1.000 fr. à 5.000 fr., à la condition, en cas de dissimulation, que l'insuffisance atteigne au moins 10 p. 100. Le tribunal pourra, dans tous les cas ordonner que le jugement sera publié intégralement ou par extraits dans les journaux qu'il désignera et qu'il sera affiché dans les lieux qu'il indiquera, le tout aux frais du condamné, sans toutefois que les frais de la publication et de l'affichage puissent dépasser 5.000 fr. Les dispositions des six derniers alinéas de l'article 7 de la loi du 1^{er} août 1905 seront applicables. L'article 463 du code pénal pourra être appliqué.

Préalablement à toutes poursuites, le contribuable sera mis en demeure, par lettre recommandée, de faire ou de compléter sa déclaration dans un délai qui ne pourra être moindre de quinze jours ni excéder un mois.

En cas d'accord, le redevable ne sera passible que de l'amende fiscale. En cas de contestation, il sera statué par la juridiction compétente.

Les poursuites correctionnelles pourront, s'il y a lieu, être engagées, soit dès l'expiration du délai supplémentaire plus haut visé, soit, en cas de déclaration contestée, dès la décision de la juridiction compétente.

b. Loi du 4 avril 1926 portant création de nouvelles ressources fiscales

- Article 8

Art. 8. — Il est inséré, après le deuxième alinéa de l'article 52 de la loi du 22 mars 1924, un alinéa nouveau ainsi conçu :

« En cas de récidive dans le délai de cinq ans, le contribuable, sera puni d'une amende de 1.000 à 100.000 fr. et d'un emprisonnement de un mois à six mois. L'affichage et la publicité du jugement pourront être ordonnés dans les conditions du deuxième alinéa du présent article.

c. Décret n° 50-478 du 6 avril 1950 portant règlement d'administration publique pour la refonte des codes fiscaux et la mise en harmonie de leurs dispositions avec celles du décret n° 48-1986 du 9 décembre 1948 et des lois subséquentes

Article 1^{er}

Les dispositions du code général des impôts directs, le code fiscal des valeurs mobilières, du code des taxes sur le chiffre d'affaires, du code des contributions indirectes, du code de l'enregistrement et du code du timbre sont mises en harmonie avec les dispositions du décret n° 48-1986 du 9 décembre 1948 et des lois subséquentes qui les ont modifiées ou complétées et sont refondues en un code unique intitulé : « Code général des impôts », annexé au présent décret.

- Article 1835

Art. 1835. — Sans préjudice des dispositions particulières relatives dans la présente codification, quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement 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, est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'une amende de 120.000 à 600.000 F et d'un emprisonnement de deux mois à deux ans ou de l'une de ces deux peines seulement.

Toutefois, cette disposition n'est applicable, en cas de dissimulation, que si celle-ci excède le dixième de la somme imposable ou le chiffre de 100.000 F.

Le tribunal peut, dans tous les cas, ordonner que le jugement soit publié intégralement ou par extraits dans les journaux désignés par lui, le tout aux frais du condamné, sans toutefois que les frais de la publication et de l'affichage puissent dépasser 10.000 F. Les dispositions des six derniers alinéas de l'article 7 de la loi du 1^{er} août 1905 sur la répression des fraudes dans les ventes de marchandises et des falsifications des denrées alimentaires et des produits agricoles sont applicables.

En cas de récidive dans le délai de cinq ans, le contribuable est puni d'une amende de 120.000 F à 12 millions de francs et d'un emprisonnement de deux ans à cinq ans et peut être privé en tout ou en partie, pendant cinq ans au moins et dix ans au plus, des droits civiques énumérés par l'article 42 du code pénal. L'affichage et la publicité du jugement peuvent être ordonnés dans les conditions de l'alinéa précédent.

L'article 463 du code pénal peut être appliqué.

Les poursuites sont engagées sur la plainte de l'administration chargée de l'assiette ou du recouvrement de l'impôt, sans qu'il y ait lieu, le cas échéant, de mettre, au préalable, l'intéressé en demeure de faire ou de compléter sa déclaration. Elles sont portées devant le tribunal correctionnel dans le ressort duquel l'impôt aurait dû être acquitté. Cette plainte peut être déposée jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au cours de laquelle l'infraction a été commise.

a. Loi n° 52-401 du 14 avril 1952 de finances pour l'exercice 1952

- Article 48

Art. 48. — § 1^{er}. — L'article 1749 du code général des impôts est remplacé par les dispositions suivantes :

« Art. 1749. — En ce qui concerne les infractions visées aux articles 1744 à 1748 ci-dessus, le tribunal ordonne dans tous les cas que le jugement soit publié intégralement ou par extraits dans les journaux désignés par lui et affiché pendant trois mois sur les panneaux réservés à l'affichage des publications officielles de la commune où le condamné a son domicile, à la porte extérieure de l'immeuble de ce domicile et du ou des établissements professionnels du condamné.

« Les dispositions des six derniers alinéas de l'article 7 de la loi du 1^{er} août 1905 sont applicables dans la mesure où elles ne sont pas contraires à celles du présent article. »

§ 2. — Le troisième alinéa de l'article 1835 du code général des impôts est remplacé par l'alinéa suivant :

« Le tribunal ordonnera dans tous les cas la publication intégrale ou par extraits des jugements dans les journaux désignés par lui et leur affichage intégral ou par extraits pendant trois mois sur les panneaux réservés à l'affichage des publications officielles de la commune où les contribuables ont leur domicile ainsi que sur la porte extérieure de l'immeuble du ou des établissements professionnels de ces contribuables. »

§ 3. — Il est inséré à l'article 1840 du code général des impôts, entre le deuxième et le troisième alinéa, un alinéa ainsi rédigé :

« Un extrait de cette liste sera également affiché, dans les mêmes conditions, à la porte extérieure de l'immeuble du domicile et, s'il y a lieu, du ou des établissements professionnels des contribuables en cause. »

b. Loi n° 54-404 du 10 avril 1954 portant réforme fiscale

- Article 36 I et II

**Dispositions relatives aux sanctions et mesures
tendant à faciliter la rentrée des impôts.**

Art. 36. — I. — Les limites minimum et maximum des peines d'emprisonnement prévues aux articles 1745 et 1835 du code général des impôts sont portées à un an au moins et cinq ans au plus.

II. — Les peines de même nature prévues en cas de récidive par l'article 1747 et le quatrième alinéa de l'article 1835 du code général des impôts sont doublées.

- Article 37

Art. 37. — I. — Le premier alinéa de l'article 1749 du code général des impôts est remplacé par l'alinéa suivant :

« En ce qui concerne les infractions visées aux articles 1744 à 1748 ci-dessus, le tribunal ordonne dans tous les cas que le jugement soit publié intégralement ou par extraits dans le *Journal officiel* de la République française ainsi que dans les journaux désignés par lui et affichés pendant trois mois sur les panneaux réservés à l'affichage des publications officielles de la commune où le condamné a son domicile, à la porte extérieure de l'immeuble de ce domicile et du ou des établissements professionnels du condamné. »

II. — Le troisième alinéa de l'article 1835 du code général des impôts est remplacé par l'alinéa suivant :

« Le tribunal ordonnera dans tous les cas la publication intégrale ou par extraits des jugements dans le *Journal officiel* de la République française ainsi que dans les journaux désignés par lui, et leur affichage intégral ou par extraits pendant trois mois sur les panneaux réservés à l'affichage des publications officielles de la commune où les contribuables ont leur domicile ainsi que sur la porte extérieure de l'immeuble du ou des établissements professionnels de ces contribuables. »

IV. — Les frais des publications et de l'affichage visés aux paragraphes qui précèdent seront intégralement à la charge du condamné.

(...)

c. Ordonnance n° 58-1372 du 29 décembre 1958 relative à diverses dispositions d'ordre fiscal et douanier :

- Article 47

Art. 47. — I. — Les dispositions des premier et quatrième à sixième alinéas de l'article 1835 du code général des impôts sont modifiées et complétées comme suit :

« 1^{er} alinéa. — Sans préjudice des dispositions particulières relatées dans la présente codification, 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, est passible... » (le reste sans changement).

« 4^e alinéa, 2^e phrase. — L'affichage et la publicité du jugement sont ordonnés dans les conditions de l'alinéa précédent ».

« 5^e alinéa. — L'article 463 du code pénal peut être appliqué, sauf en ce qui concerne les peines prévues au troisième alinéa et à la deuxième phrase du quatrième alinéa du présent article ».

« 6^e alinéa, 2^e phrase. — Elles sont portées devant le tribunal correctionnel dans le ressort duquel l'un quelconque des impôts en cause aurait dû être établi ou acquitté, sans préjudice de l'application des articles 226 et 227 du code d'instruction criminelle ».

II. — Le premier alinéa de l'article 1749 du code général des impôts est modifié comme suit :

« En ce qui concerne les infractions visées aux articles 1741 à 1748 ci-dessus, le tribunal ordonne, à la requête de l'administration, que le jugement soit publié... » (le reste sans changement).

(...)

d. **Loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959 portant réforme du contentieux fiscal et divers aménagement fiscaux**

- **Article 76**

Art. 76. — L'amende de 360.000 à 1.800.000 F prévue par l'article 1835 du Code général des impôts est portée au taux de 500.000 à 3 millions de francs. Le minimum de l'amende prévue au quatrième alinéa du même article est porté à 1.500.000 F.

- **Article 79**

Art. 79. — Le premier alinéa de l'article 1835 du Code général des impôts est complété comme suit : « Lorsque les faits ont été réalisés ou facilités au moyen soit d'achats ou de ventes sans facture, soit de factures ne se rapportant pas à des opérations réelles, ou qu'ils ont eu pour objet d'obtenir de l'Etat des remboursements injustifiés, leur auteur est passible d'une amende de 500.000 à 10 millions de francs et d'un emprisonnement de deux à cinq ans ou de l'une de ces deux peines seulement. Les dispositions de l'article 463 du code pénal sont applicables. »

e. **Décret n° 65-1060 du 3 décembre 1965 apportant aux dispositions du code général des impôts les compléments et adaptations rendus nécessaires par la loi n°63-1316 du 27 décembre 1963 portant unification ou harmonisation des procédures, délais et pénalités en matière fiscale**

- **Article 1^{er}**

(...)

CHAPITRE II

Pénalités.

SECTION I. — DISPOSITIONS COMMUNES

B. — *Sanctions pénales.*

Article 1741, reprend sans modification l'article 1835 ancien.

(...)

f. **Loi n° 77-1468 du 30 décembre 1977 instaurant la gratuité des actes de justice devant les juridictions civiles et administratives**

- **Article 18 :**

Le taux maximum des amendes instituées par l'article 1741 du Code général des Impôts réprimant certaines fraudes fiscales est porté respectivement :

1° A 250.000 F pour l'infraction prévue à la première phrase du premier alinéa dudit article ;

2° A 500.000 F pour l'infraction prévue à la deuxième phrase du premier alinéa du même article ;

3° A 700.000 F pour le cas de récidive prévu à l'alinéa 4 du même article.

- **Article 1741 tel que modifié par la loi n° 77-1468**

Sans préjudice des dispositions particulières relatées dans la présente codification, 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, est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'une amende de 5.000 F à **250.000 F** et d'un emprisonnement d'un an à cinq ans ou de l'une de ces deux peines seulement. Lorsque les faits ont été réalisés ou facilités au moyen soit d'achats ou de ventes sans facture, soit de factures ne se rapportant pas à des opérations réelles, ou qu'ils ont eu pour objet d'obtenir de l'Etat des remboursements injustifiés, leur auteur est passible d'une amende de 5.000 F à **500.000 F** et d'un emprisonnement de deux à cinq ans ou de l'une de ces deux peines seulement. Les dispositions de l'article 463 du code pénal sont applicables.

Toutefois, cette disposition n'est applicable, en cas de dissimulation, que si celle-ci excède le dixième de la somme imposable ou le chiffre de 1.000 F.

Le tribunal ordonnera dans tous les cas la publication intégrale ou par extraits des jugements dans le Journal officiel de la République française ainsi que dans les journaux désignés par lui et leur affichage intégral ou par extraits pendant trois mois sur les panneaux réservés à l'affichage des publications officielles de la commune où les contribuables ont leur domicile ainsi que sur la porte extérieure de l'immeuble du ou des établissements professionnels de ces contribuables. Les frais de la publication et de l'affichage dont il s'agit sont intégralement à la charge du condamné.

En cas de récidive dans le délai de cinq ans, le contribuable est puni d'une amende de 15.000 F à **700.000 F** et d'un emprisonnement de quatre ans à dix ans et peut être privé en tout ou partie, pendant cinq ans au moins et dix ans au plus, des droits civiques énumérés par l'article 42 du code pénal. L'affichage et la publicité du jugement sont ordonnés dans les conditions prévues à l'alinéa précédent.

L'article 463 du code pénal peut être appliqué, sauf en ce qui concerne les peines prévues au troisième alinéa et à la deuxième phrase du quatrième alinéa du présent article.

Les poursuites sont engagées sur la plainte du service chargé de l'assiette ou du recouvrement de l'impôt, sans qu'il y ait lieu, le cas échéant, de mettre, au préalable, l'intéressé en demeure de faire ou de compléter sa déclaration. Elles sont portées devant le tribunal correctionnel dans le ressort duquel l'un quelconque des impôts en cause aurait dû être établi, ou acquitté, sans préjudice de l'application des articles 203 et 210 du code de procédure pénale. Cette plainte peut être déposée jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au cours de laquelle l'infraction a été commise.

g. Décret n° 81-866 du 15 septembre 1981 portant incorporation dans le code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code

- **Article 1^{er}**

Article 1741, sixième alinéa, modifié comme suit :

« Les poursuites sont engagées dans les conditions prévues aux articles L. 229 à L. 231 du livre des procédures fiscales. »

(Décret de codification concernant les procédures fiscales.)

- **Article 1741 tel que modifié par le décret n° 81-866**

Sans préjudice des dispositions particulières relatées dans la présente codification, 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 manoeuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse, est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'une amende de 5.000 F à 250.000 F et d'un emprisonnement d'un an à cinq ans ou de l'une de ces deux peines seulement. Lorsque les faits ont été réalisés ou facilités au moyen soit d'achats ou de ventes sans facture, soit de factures ne se rapportant pas à des opérations réelles, ou qu'ils ont eu pour objet d'obtenir de l'Etat des remboursements injustifiés, leur auteur est passible d'une amende de 5.000 F à 500.000 F et d'un emprisonnement de deux à cinq ans ou de l'une de ces deux peines seulement. Les dispositions de l'article 463 du code pénal sont applicables.

Toutefois, cette disposition n'est applicable, en cas de dissimulation, que si celle-ci excède le dixième de la somme imposable ou le chiffre de 1.000 F.

Le tribunal ordonnera dans tous les cas la publication intégrale ou par extraits des jugements dans le Journal officiel de la République française ainsi que dans les journaux désignés par lui et leur affichage intégral ou par extraits pendant trois mois sur les panneaux réservés à l'affichage des publications officielles de la commune où les contribuables ont leur domicile ainsi que sur la porte extérieure de l'immeuble du ou des établissements professionnels de ces contribuables. Les frais de la publication et de l'affichage dont il s'agit sont intégralement à la charge du condamné.

En cas de récidive dans le délai de cinq ans, le contribuable est puni d'une amende de 15.000 F à 700.000 F et d'un emprisonnement de quatre ans à dix ans et peut être privé en tout ou partie, pendant cinq ans au moins et dix ans au plus, des droits civiques énumérés par l'article 42 du code pénal. L'affichage et la publicité du jugement sont ordonnés dans les conditions prévues à l'alinéa précédent.

L'article 463 du code pénal peut être appliqué, sauf en ce qui concerne les peines prévues au troisième alinéa et à la deuxième phrase du quatrième alinéa du présent article.

~~Les poursuites sont engagées sur la plainte du service chargé de l'assiette ou du recouvrement de l'impôt, sans qu'il y ait lieu, le cas échéant, de mettre, au préalable, l'intéressé en demeure de faire ou de compléter sa déclaration. Elles sont portées devant le tribunal correctionnel dans le ressort duquel l'un quelconque des impôts en cause aurait dû être établi, ou acquitté, sans préjudice de l'application des articles 203 et 210 du code de procédure pénale. Cette plainte peut être déposée jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au cours de laquelle l'infraction a été commise.~~

Les poursuites sont engagées dans les conditions prévues aux articles L 229 à L 231 du livre des procédures fiscales.

h. Loi n° 82-1126 du 29 décembre 1982 de finances pour 1983

- Article 74

Article 74.

I. — Dans les deux premières phrases du premier alinéa de l'article 1741 du code général des impôts, les mots : « ou de l'une de ces deux peines seulement » sont supprimés. La dernière phrase du premier alinéa et le cinquième alinéa du même article sont supprimés.

- Article 1741 tel que modifié par la loi n° 82-1126

Sans préjudice des dispositions particulières relatées dans la présente codification, 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 manoeuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse, est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'une amende de 5.000 F à 250.000 F, et d'un emprisonnement d'un an à cinq ans ~~ou de l'une de ces deux peines seulement~~. Lorsque les faits ont été réalisés ou facilités au moyen soit d'achats ou de ventes sans facture, soit de factures ne se rapportant pas à des opérations réelles, ou qu'ils ont eu pour objet d'obtenir de l'Etat des remboursements injustifiés, leur auteur est passible d'une amende de 5.000 F à 500.000 F et d'un emprisonnement de deux à cinq ans ~~ou de l'une de ces deux peines seulement~~. ~~Les dispositions de l'article 463 du code pénal sont applicables.~~

Toutefois, cette disposition n'est applicable, en cas de dissimulation, que si celle-ci excède le dixième de la somme imposable ou le chiffre de 1.000 F.

Le tribunal ordonnera dans tous les cas la publication intégrale ou par extraits des jugements dans le Journal officiel de la République française ainsi que dans les journaux désignés par lui et leur affichage intégral ou par extraits pendant trois mois sur les panneaux réservés à l'affichage des publications officielles de la commune où les contribuables ont leur domicile ainsi que sur la porte extérieure de l'immeuble du ou des établissements professionnels de ces contribuables. Les frais de la publication et de l'affichage dont il s'agit sont intégralement à la charge du condamné.

En cas de récidive dans le délai de cinq ans, le contribuable est puni d'une amende de 15.000 F à 700.000 F et d'un emprisonnement de quatre ans à dix ans et peut être privé en tout ou partie, pendant cinq ans au moins et dix ans au plus, des droits civiques énumérés par l'article 42 du code pénal. L'affichage et la publicité du jugement sont ordonnés dans les conditions prévues à l'alinéa précédent.

~~L'article 463 du code pénal peut être appliqué, sauf en ce qui concerne les peines prévues au troisième alinéa et à la deuxième phrase du quatrième alinéa du présent article.~~

Les poursuites sont engagées dans les conditions prévues aux articles L 229 à L 231 du livre des procédures fiscales.

i. Loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 modifiant les procédures fiscales et douanières

- Article 7

**Art. 7. – I. – Le premier alinéa de l'article 1741 du code général des impôts est complété par la phrase suivante :
« Les dispositions de l'article 463 du code pénal sont applicables. »**

- **Article 1741 tel que modifié par la loi n° 87-502**

Sans préjudice des dispositions particulières relatées dans la présente codification, 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 manoeuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse, est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'une amende de 5.000 F à 250.000 F et d'un emprisonnement d'un an à cinq ans. Lorsque les faits ont été réalisés ou facilités au moyen soit d'achats ou de ventes sans facture, soit de factures ne se rapportant pas à des opérations réelles, ou qu'ils ont eu pour objet d'obtenir de l'Etat des remboursements injustifiés, leur auteur est passible d'une amende de 5.000 F à 500.000 F et d'un emprisonnement de deux à cinq ans. **Les dispositions de l'article 463 du code pénal sont applicables.**

Toutefois, cette disposition n'est applicable, en cas de dissimulation, que si celle-ci excède le dixième de la somme imposable ou le chiffre de 1.000 F.

Le tribunal ordonnera dans tous les cas la publication intégrale ou par extraits des jugements dans le Journal officiel de la République française ainsi que dans les journaux désignés par lui et leur affichage intégral ou par extraits pendant trois mois sur les panneaux réservés à l'affichage des publications officielles de la commune où les contribuables ont leur domicile ainsi que sur la porte extérieure de l'immeuble du ou des établissements professionnels de ces contribuables. Les frais de la publication et de l'affichage dont il s'agit sont intégralement à la charge du condamné.

En cas de récidive dans le délai de cinq ans, le contribuable est puni d'une amende de 15.000 F à 700.000 F et d'un emprisonnement de quatre ans à dix ans et peut être privé en tout ou partie, pendant cinq ans au moins et dix ans au plus, des droits civiques énumérés par l'article 42 du code pénal. L'affichage et la publicité du jugement sont ordonnés dans les conditions prévues à l'alinéa précédent.

Les poursuites sont engagées dans les conditions prévues aux articles L 229 à L 231 du livre des procédures fiscales.

j. Loi n° 92-1336 du 16 décembre 1992 relative à l'entrée en vigueur du nouveau code pénal et à la modification de certaines dispositions de droit pénal et de procédure pénale rendue nécessaire par cette entrée en vigueur

- **Article 322**

Dans tous les textes prévoyant qu'un crime ou un délit est puni d'une peine d'amende, d'emprisonnement, de détention ou de réclusion, les mentions relatives aux minima des peines d'amende ou des peines privatives de liberté encourues sont supprimées.

- **Article 323**

Sont abrogées toutes les dispositions faisant référence à l'article 463 du code pénal.

- **Article 330**

Toute référence à l'article 42 du code pénal est remplacée par la référence à l'article 131-26 du code pénal.

- **Article 1741 tel que modifié par la loi n° 92-1336 :**

Sans préjudice des dispositions particulières relatées dans la présente codification, 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 manoeuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse, est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'une amende de ~~5.000 F~~ à 250.000 F et d'un emprisonnement ~~d'un an à~~ de cinq ans. Lorsque les faits ont été réalisés ou facilités au moyen soit d'achats ou de ventes sans facture, soit de factures ne se rapportant pas à des opérations réelles, ou qu'ils ont eu pour objet d'obtenir de l'Etat des remboursements injustifiés, leur auteur est passible d'une amende de ~~5.000 F~~ à 500.000 F et d'un emprisonnement de ~~deux à~~ cinq ans. ~~Les dispositions de l'article 463 du code pénal sont applicables.~~

Toutefois, cette disposition n'est applicable, en cas de dissimulation, que si celle-ci excède le dixième de la somme imposable ou le chiffre de 1.000 F.

Le tribunal ordonnera dans tous les cas la publication intégrale ou par extraits des jugements dans le Journal officiel de la République française ainsi que dans les journaux désignés par lui et leur affichage intégral ou par extraits pendant trois mois sur les panneaux réservés à l'affichage des publications officielles de la commune où les contribuables ont leur domicile ainsi que sur la porte extérieure de l'immeuble du ou des établissements professionnels de ces contribuables. Les frais de la publication et de l'affichage dont il s'agit sont intégralement à la charge du condamné.

En cas de récidive dans le délai de cinq ans, le contribuable est puni d'une amende de 15.000 F à 700.000 F et d'un emprisonnement de quatre ans à dix ans et peut être privé en tout ou partie, pendant cinq ans au moins et dix ans au plus, des droits civiques énumérés par l'article 42 **131-26** du code pénal. L'affichage et la publicité du jugement sont ordonnés dans les conditions prévues à l'alinéa précédent.

~~L'article 463 du code pénal peut être appliqué, sauf en ce qui concerne les peines prévues au troisième alinéa et à la seconde phrase du quatrième alinéa du présent article.~~

Les poursuites sont engagées dans les conditions prévues aux articles L 229 à L 231 du livre des procédures fiscales.

k. Loi n° 94-1163 de finances rectificative pour 1994

- **Article 33**

Art. 33. - I. - L'article 1741 du code général des impôts est ainsi modifié:

1o Après le deuxième alinéa, il est inséré un alinéa ainsi rédigé:

<< Toute personne condamnée en application des dispositions du présent article peut être privée des droits civiques, civils et de famille, suivant les modalités prévues par l'article 131-26 du code pénal. >>

2o Au quatrième alinéa, les mots: << et peut être privé en tout ou partie, pendant cinq ans au moins et dix ans au plus, des droits civiques énumérés par l'article 131-26 du code pénal >> sont supprimés.

(...)

- **Article 1741 tel que modifié par la loi n° 94-1163**

Sans préjudice des dispositions particulières relatées dans la présente codification, 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 manoeuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse, est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'une amende de 250.000 F et d'un emprisonnement de cinq ans. Lorsque les faits ont été réalisés ou facilités au moyen soit d'achats ou de ventes sans facture, soit de factures ne se rapportant pas à des opérations réelles, ou

qu'ils ont eu pour objet d'obtenir de l'Etat des remboursements injustifiés, leur auteur est passible d'une amende de 500.000 F et d'un emprisonnement de cinq ans.

Toutefois, cette disposition n'est applicable, en cas de dissimulation, que si celle-ci excède le dixième de la somme imposable ou le chiffre de 1.000 F.

Toute personne condamnée en application des dispositions du présent article peut être privée des droits civiques, civils et de famille, suivant les modalités prévues par l'article 131-26 du code pénal.

Le tribunal ordonnera dans tous les cas la publication intégrale ou par extraits des jugements dans le Journal officiel de la République française ainsi que dans les journaux désignés par lui et leur affichage intégral ou par extraits pendant trois mois sur les panneaux réservés à l'affichage des publications officielles de la commune où les contribuables ont leur domicile ainsi que sur la porte extérieure de l'immeuble du ou des établissements professionnels de ces contribuables. Les frais de la publication et de l'affichage dont il s'agit sont intégralement à la charge du condamné.

En cas de récidive dans le délai de cinq ans, le contribuable est puni d'une amende de 700.000 F et d'un emprisonnement de dix ans ~~et peut être privé en tout ou partie, pendant cinq ans au moins et dix ans au plus, des droits civiques énumérés par l'article 131-26 du code pénal.~~ L'affichage et la publicité du jugement sont ordonnés dans les conditions prévues à l'alinéa précédent.

Les poursuites sont engagées dans les conditions prévues aux articles L 229 à L 231 du livre des procédures fiscales.

1. **Ordonnance n°2000-916 du 19 septembre 2000 portant adaptation de la valeur en euros de certains montants exprimés en francs dans les textes législatifs**

- **Article 3**

Dans tous les textes législatifs prévoyant des amendes ou d'autres sanctions pécuniaires ou y faisant référence, les montants exprimés en francs sont remplacés par des montants exprimés en euros conformément au tableau figurant en annexe I.

Les montants en francs d'amendes et de sanctions pécuniaires qui ne figurent pas dans ce tableau sont convertis aux montants en euros correspondant aux montants en francs mentionnés dans ce tableau et immédiatement inférieurs.

- **Article 7**

Dans les articles mentionnés à l'annexe IV et pour assurer le respect du principe exprimé à l'article 3 de la loi du 15 juin 2000 susvisée, les montants figurant dans les articles du code général des impôts mentionnés dans la première colonne du tableau de l'annexe IV et exprimés en francs dans la deuxième colonne du même tableau sont remplacés par les montants en euros figurant dans la troisième colonne de ce tableau.

- **Article 1741 tel que modifié par l'ordonnance n°2000-916**

Sans préjudice des dispositions particulières relatées dans la présente codification, 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 manoeuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse, est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'une amende de **37 500 euros** et d'un emprisonnement de cinq ans. Lorsque les faits ont été réalisés ou facilités au moyen soit d'achats ou de ventes sans facture, soit de factures ne se rapportant pas à des opérations réelles, ou qu'ils ont eu pour objet d'obtenir de l'Etat des remboursements injustifiés, leur auteur est passible d'une amende de **75 000 euros** et d'un emprisonnement de cinq ans.

Toutefois, cette disposition n'est applicable, en cas de dissimulation, que si celle-ci excède le dixième de la somme imposable ou le chiffre de **153 euros**.

Toute personne condamnée en application des dispositions du présent article peut être privée des droits civiques, civils et de famille, suivant les modalités prévues par l'article 131-26 du code pénal.

Le tribunal ordonnera dans tous les cas la publication intégrale ou par extraits des jugements dans le Journal officiel de la République française ainsi que dans les journaux désignés par lui et leur affichage intégral ou par extraits pendant trois mois sur les panneaux réservés à l'affichage des publications officielles de la commune où les contribuables ont leur domicile ainsi que sur la porte extérieure de l'immeuble du ou des établissements professionnels de ces contribuables. Les frais de la publication et de l'affichage dont il s'agit sont intégralement à la charge du condamné.

En cas de récidive dans le délai de cinq ans, le contribuable est puni d'une amende de **100 000 euros** et d'un emprisonnement de dix ans. L'affichage et la publicité du jugement sont ordonnés dans les conditions prévues au quatrième alinéa.

Les poursuites sont engagées dans les conditions prévues aux articles L. 229 à L. 231 du livre des procédures fiscales.

m. **Loi n° 2009-526 de simplification et de clarification du droit et d'allègement des procédures**

- **Article 123**

(...)

IV. – Le code général des impôts est ainsi modifié :

1° L'avant-dernier alinéa de l'article 1741 est supprimé ;

2° Le second alinéa de l'article 1774 est supprimé ;

3° Le c de l'article 1813 est ainsi rédigé :

« c) En cas de récidive des infractions prévues aux a et b du présent article, une peine d'emprisonnement d'un an peut en outre être prononcée. »

(...)

- **Article 1741 tel que modifié par la loi n° 2009-526**

Sans préjudice des dispositions particulières relatées dans la présente codification, 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 manoeuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse, est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'une amende de 37 500 euros et d'un emprisonnement de cinq ans. Lorsque les faits ont été réalisés ou facilités au moyen soit d'achats ou de ventes sans facture, soit de factures ne se rapportant pas à des opérations réelles, ou qu'ils ont eu pour objet d'obtenir de l'Etat des remboursements injustifiés, leur auteur est passible d'une amende de 75 000 euros et d'un emprisonnement de cinq ans.

Toutefois, cette disposition n'est applicable, en cas de dissimulation, que si celle-ci excède le dixième de la somme imposable ou le chiffre de 153 euros.

Toute personne condamnée en application des dispositions du présent article peut être privée des droits civiques, civils et de famille, suivant les modalités prévues par l'article 131-26 du code pénal.

Le tribunal ordonnera dans tous les cas la publication intégrale ou par extraits des jugements dans le Journal officiel de la République française ainsi que dans les journaux désignés par lui et leur affichage intégral ou par extraits pendant trois mois sur les panneaux réservés à l'affichage des publications officielles de la commune où les contribuables ont leur domicile ainsi que sur la porte extérieure de l'immeuble du ou des établissements professionnels de ces contribuables. Les frais de la publication et de l'affichage dont il s'agit sont intégralement à la charge du condamné.

~~En cas de récidive dans le délai de cinq ans, le contribuable est puni d'une amende de 100 000 euros et d'un emprisonnement de dix ans. L'affichage et la publicité du jugement sont ordonnés dans les conditions prévues au quatrième alinéa.~~

Les poursuites sont engagées dans les conditions prévues aux articles L. 229 à L. 231 du livre des procédures fiscales.

n. Loi n°2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificatives pour 2010

- **Article 63**

(...)

IV. - Le quatrième alinéa de l'article 1741 du même code est ainsi rédigé :

« La juridiction peut, en outre, ordonner l'affichage de la décision prononcée et la diffusion de celle-ci dans les conditions prévues aux articles 131-35 ou 131-39 du code pénal. »

(...)

- **Article 1741 tel que modifié par la loi n° 2010-1658**

Sans préjudice des dispositions particulières relatées dans la présente codification, 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, est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'une amende de 37 500 euros et d'un emprisonnement de cinq ans. Lorsque les faits ont été réalisés ou facilités au moyen soit d'achats ou de ventes sans facture, soit de factures ne se rapportant pas à des opérations réelles, ou qu'ils ont eu pour objet d'obtenir de l'Etat des remboursements injustifiés, leur auteur est passible d'une amende de 75 000 euros et d'un emprisonnement de cinq ans.

Toutefois, cette disposition n'est applicable, en cas de dissimulation, que si celle-ci excède le dixième de la somme imposable ou le chiffre de 153 euros.

Toute personne condamnée en application des dispositions du présent article peut être privée des droits civiques, civils et de famille, suivant les modalités prévues par l'article 131-26 du code pénal.

~~Le tribunal ordonnera dans tous les cas la publication intégrale ou par extraits des jugements dans le Journal officiel de la République française ainsi que dans les journaux désignés par lui et leur affichage intégral ou par extraits pendant trois mois sur les panneaux réservés à l'affichage des publications officielles de la commune où les contribuables ont leur domicile ainsi que sur la porte extérieure de l'immeuble du ou des établissements professionnels de ces contribuables. Les frais de la publication et de l'affichage dont il s'agit sont intégralement à la charge du condamné.~~

La juridiction peut, en outre, ordonner l'affichage de la décision prononcée et la diffusion de celle-ci dans les conditions prévues aux articles 131-35 ou 131-39 du code pénal.

Les poursuites sont engagées dans les conditions prévues aux articles L. 229 à L. 231 du livre des procédures fiscales.

o. Loi n°2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012

- Article 15

Le premier alinéa de l'article 1741 du code général des impôts est ainsi modifié :

1° A la première phrase, le montant : « 37 500 euros » est remplacé par le montant : « 500 000 € » ;

2° A la seconde phrase, le montant : « 75 000 euros » est remplacé par le montant : « 750 000 € » ;

3° Est ajoutée une phrase ainsi rédigée :

« Lorsque les faits mentionnés à la première phrase ont été réalisés ou facilités au moyen soit de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis dans un Etat ou un territoire qui n'a pas conclu avec la France, depuis au moins cinq ans au moment des faits, une convention d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale française, soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis dans l'un de ces Etats ou territoires, les peines sont portées à sept ans d'emprisonnement et à 1 000 000 € d'amende. »

- Article 1741 tel que modifié par la loi n° 2012-354

Sans préjudice des dispositions particulières relatées dans la présente codification, 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, est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'une amende de **500 000 €** et d'un emprisonnement de cinq ans. Lorsque les faits ont été réalisés ou facilités au moyen soit d'achats ou de ventes sans facture, soit de factures ne se rapportant pas à des opérations réelles, ou qu'ils ont eu pour objet d'obtenir de l'Etat des remboursements injustifiés, leur auteur est passible d'une amende de **750 000 €** et d'un emprisonnement de cinq ans. **Lorsque les faits mentionnés à la première phrase ont été réalisés ou facilités au moyen soit de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis dans un Etat ou un territoire qui n'a pas conclu avec la France, depuis au moins cinq ans au moment des faits, une convention d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale française, soit de l'interposition de personnes physiques ou morales**

ou de tout organisme, fiduciaire ou institution comparable établis dans l'un de ces Etats ou territoires, les peines sont portées à sept ans d'emprisonnement et à 1 000 000 € d'amende.

Toutefois, cette disposition n'est applicable, en cas de dissimulation, que si celle-ci excède le dixième de la somme imposable ou le chiffre de 153 €.

Toute personne condamnée en application des dispositions du présent article peut être privée des droits civiques, civils et de famille, suivant les modalités prévues par l'article 131-26 du code pénal.

La juridiction peut, en outre, ordonner l'affichage de la décision prononcée et la diffusion de celle-ci dans les conditions prévues aux articles 131-35 ou 131-39 du code pénal.

Les poursuites sont engagées dans les conditions prévues aux articles L. 229 à L. 231 du livre des procédures fiscales.

p. Loi n° 2013-907 du 11 octobre 2013 relative à la transparence de la vie publique

- Article 27

(...)

IV. — Le code général des impôts est ainsi modifié :

1° Au troisième alinéa de l'article 1741 et à l'article 1774, la référence : « par l'article 131-26 » est remplacée par les références : « aux articles 131-26 et 131-26-1 » ;

(...)

- Article 1741 tel que modifié par la loi n° 2013-907

Sans préjudice des dispositions particulières relatées dans la présente codification, 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, est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'une amende de 500 000 € et d'un emprisonnement de cinq ans. Lorsque les faits ont été réalisés ou facilités au moyen soit d'achats ou de ventes sans facture, soit de factures ne se rapportant pas à des opérations réelles, ou qu'ils ont eu pour objet d'obtenir de l'Etat des remboursements injustifiés, leur auteur est passible d'une amende de 750 000 € et d'un emprisonnement de cinq ans. Lorsque les faits mentionnés à la première phrase ont été réalisés ou facilités au moyen soit de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis dans un Etat ou un territoire qui n'a pas conclu avec la France, depuis au moins cinq ans au moment des faits, une convention d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale française, soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiduciaire ou institution comparable établis dans l'un de ces Etats ou territoires, les peines sont portées à sept ans d'emprisonnement et à 1 000 000 € d'amende.

Toutefois, cette disposition n'est applicable, en cas de dissimulation, que si celle-ci excède le dixième de la somme imposable ou le chiffre de 153 €.

Toute personne condamnée en application des dispositions du présent article peut être privée des droits civiques, civils et de famille, suivant les modalités prévues aux **articles 131-26 et 131-26-1 du code pénal.**

La juridiction peut, en outre, ordonner l'affichage de la décision prononcée et la diffusion de celle-ci dans les conditions prévues aux articles 131-35 ou 131-39 du code pénal.

Les poursuites sont engagées dans les conditions prévues aux articles L. 229 à L. 231 du livre des procédures fiscales.

q. Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière

- **Article 9**

I. — L'article 1741 du code général des impôts est ainsi modifié :

1° Les deux dernières phrases du premier alinéa sont supprimées ;

2° Après le premier alinéa, sont insérés six alinéas ainsi rédigés :

« Les peines sont portées à 2 000 000 € et sept ans d'emprisonnement lorsque les faits ont été commis en bande organisée ou réalisés ou facilités au moyen :

« 1° Soit de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ;

« 2° Soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis à l'étranger ;

« 3° Soit de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents, au sens de l'article 441-1 du code pénal, ou de toute autre falsification ;

« 4° Soit d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ;

« 5° Soit d'un acte fictif ou artificiel ou de l'interposition d'une entité fictive ou artificielle. » ;

3° Avant le dernier alinéa, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :

« La durée de la peine privative de liberté encourue par l'auteur ou le complice d'un des délits mentionnés au présent article est réduite de moitié si, ayant averti l'autorité administrative ou judiciaire, il a permis d'identifier les autres auteurs ou complices. »

(...)

- **Article 1741 tel que modifié par la loi n° 2013-907**

Sans préjudice des dispositions particulières relatées dans la présente codification, 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 manoeuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse, est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'une amende de 500 000 € et d'un emprisonnement de cinq ans. ~~Lorsque les faits ont été réalisés ou facilités au moyen soit d'achats ou de ventes sans facture, soit de factures ne se rapportant pas à des opérations réelles, ou qu'ils ont eu pour objet d'obtenir de l'Etat des remboursements injustifiés, leur auteur est passible d'une amende de 750 000 € et d'un emprisonnement de cinq ans. Lorsque les faits mentionnés à la première phrase ont été réalisés ou facilités au moyen soit de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis dans un Etat ou un territoire qui n'a pas conclu avec la France, depuis au moins cinq ans au moment des faits, une convention d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale française, soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis dans l'un de ces Etats ou territoires, les peines sont portées à sept ans d'emprisonnement et à 1 000 000 € d'amende.~~

Les peines sont portées à 2 000 000 € et sept ans d'emprisonnement lorsque les faits ont été commis en bande organisée ou réalisés ou facilités au moyen :

1° Soit de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ;

2° Soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis à l'étranger ;

3° Soit de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents, au sens de l'article 441-1 du code pénal, ou de toute autre falsification ;

4° Soit d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ;

5° Soit d'un acte fictif ou artificiel ou de l'interposition d'une entité fictive ou artificielle. ;

Toutefois, cette disposition n'est applicable, en cas de dissimulation, que si celle-ci excède le dixième de la somme imposable ou le chiffre de 153 €.

Toute personne condamnée en application des dispositions du présent article peut être privée des droits civiques, civils et de famille, suivant les modalités prévues aux articles 131-26 et 131-26-1 du code pénal.

La juridiction peut, en outre, ordonner l'affichage de la décision prononcée et la diffusion de celle-ci dans les conditions prévues aux articles 131-35 ou 131-39 du code pénal.

La durée de la peine privative de liberté encourue par l'auteur ou le complice d'un des délits mentionnés au présent article est réduite de moitié si, ayant averti l'autorité administrative ou judiciaire, il a permis d'identifier les autres auteurs ou complices.

Les poursuites sont engagées dans les conditions prévues aux articles L. 229 à L. 231 du livre des procédures fiscales.

C. Jurisprudence relative au *non bis in idem*

1. Jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme

- **CEDH, 15 novembre 2016, AFFAIRE A ET B c. NORVÈGE, Requêtes nos 24130/11 et 29758/11**

4. Appréciation de la Cour

101. La Cour passera tout d'abord en revue sa jurisprudence pertinente pour l'interprétation et l'application du principe non bis in idem énoncé à l'article 4 du Protocole no 7 (parties a) à c) ci-dessous). Elle s'attachera à en tirer les conclusions et critères utiles et à apporter les éclaircissements nécessaires à l'analyse de la présente affaire (partie d) ci-dessous). Enfin, elle appliquera ce principe, dans l'interprétation qu'elle aura dégagée, aux faits dénoncés par les requérants (partie e) ci-dessous).

a) Questions générales d'interprétation

102. La Cour constate que, dans les observations des parties et des tiers intervenants, il n'y a guère de désaccord quant à la principale contribution qu'apporte l'arrêt de Grande Chambre Sergueï Zolotoukhine, à savoir la clarification des critères à l'aune desquels il faut évaluer si l'infraction pour laquelle un requérant a été jugé ou puni au cours de la seconde procédure était la même (*idem*) que celle pour laquelle une décision avait été rendue au cours de la première procédure (voir les paragraphes 70 à 84 de cet arrêt). Il n'y a pas non plus de désaccord majeur quant aux critères permettant de déterminer quand une décision « définitive » a été rendue qui sont énoncés dans cet arrêt.

103. En revanche, les avis divergent quant à la méthode à employer afin de déterminer si la procédure se rapportant à l'application de majorations d'impôt était « pénale » aux fins de l'article 4 du Protocole no 7, sachant que cette question est susceptible d'avoir une incidence sur l'applicabilité de l'interdiction, posée par cette disposition, de la double incrimination.

104. En outre, il y a des divergences d'approche (notamment entre, d'une part, les requérants et, d'autre part, le gouvernement défendeur et les gouvernements intervenants) sur la question de la répétition des poursuites, en particulier sur la mesure dans laquelle les procédures parallèles ou mixtes sont permises au titre de l'article 4 du Protocole no 7.

b) Critères pertinents pour déterminer si la première procédure est « pénale » : divergences d'approche dans la jurisprudence

105. Dans l'arrêt Sergueï Zolotoukhine (précité), la Cour a appliqué, afin de déterminer si les procédures en question pouvaient être regardées comme « pénales » sur le terrain de l'article 4 du Protocole no 7, les trois critères Engel précédemment élaborés pour les besoins de l'article 6 de la Convention, à savoir 1) « la qualification juridique de l'infraction en droit interne », 2) « la nature même de l'infraction », et 3) le degré de sévérité de la sanction dont l'intéressé est passible, les deuxième et troisième critères étant alternatifs et pas nécessairement cumulatifs, mais sans exclure une approche cumulative. L'arrêt Sergueï Zolotoukhine n'a donc pas repris – alors qu'il aurait pu le faire – le raisonnement suivi dans une série d'affaires antérieures (voir, par exemple, la décision précitée *Storbråten*), où avait été retenue une liste plus large et non exhaustive de facteurs, sans que la Cour ait précisé quel était leur poids respectif ni s'il fallait les appliquer alternativement ou cumulativement. Les gouvernements français et norvégien invitent à présent la Cour à saisir cette occasion pour dire si ce sont ces derniers critères, plus nombreux, qui s'appliquent (paragraphes 66 à 68 et 90-91 ci-dessus).

106. Il existe un certain nombre d'arguments en faveur d'une telle interprétation, en particulier le fait que l'article 4 du Protocole no 7 a apparemment été conçu par ses auteurs pour viser les procédures pénales au sens strict et la circonstance que – à l'inverse de l'article 6 mais à l'instar de l'article 7 – il n'est pas susceptible de dérogation au titre de l'article 15. Si l'article 6 se contente d'énoncer des garanties d'équité procédurales notamment en matière pénale, l'interdiction de la double incrimination posée à l'article 4 du Protocole no 7 a certaines conséquences – qui peuvent être importantes – sur les modalités d'application des règles de droit national régissant les sanctions pénales et administratives dans de nombreux domaines. Cette dernière disposition implique une analyse plus poussée du droit pénal matériel puisqu'il s'agit d'établir si les infractions respectives visent le même comportement (*idem*). Ces différences, ainsi que l'absence de convergence entre les

systèmes nationaux des États contractants, le degré variable de volonté de la part desdits États d'être tenus par le Protocole no 7 et la marge d'appréciation étendue dont ils jouissent généralement dans le choix de leurs systèmes et politiques en matière pénale (Nykänen, précité, § 48, et, mutatis mutandis, Achour c. France [GC], no [67335/01](#), § 44, CEDH 2006-IV), sont tout à fait propres à justifier un groupe plus vaste de critères d'applicabilité, davantage axés sur le droit national, sur le modèle de ceux retenus pour les besoins de l'article 7 et auparavant de l'article 4 du Protocole no 7 (c'est-à-dire avant l'arrêt Sergueï Zolotoukhine), et donc un champ d'application plus étroit que sous l'empire de l'article 6.

107. Cependant, si, ainsi qu'il a été souligné, l'arrêt Sergueï Zolotoukhine n'est pas explicite sur ce point, il faut supposer que la Cour a délibérément choisi dans cet arrêt de retenir les critères Engel comme le modèle à suivre pour déterminer si la procédure en cause est « pénale » pour les besoins de l'article 4 du Protocole no 7. Aux yeux de la Cour, il ne paraît pas justifié qu'elle s'écarte de cette analyse en l'espèce, car des considérations de poids militent vraiment en faveur d'un tel choix. Le principe non bis in idem vise principalement l'équité procédurale, qui est l'objet de l'article 6, et s'intéresse moins au droit pénal matériel que l'article 7. La Cour estime préférable, dans un souci de cohérence de l'interprétation de la Convention considérée globalement, que l'applicabilité de ce principe soit régie par les critères, plus précis, définis dans l'arrêt Engel. Cela étant dit, ainsi qu'il a déjà été admis ci-dessus, dès lors que le principe non bis in idem est jugé applicable, une approche modulée s'impose à l'évidence pour évaluer la manière dont il est mis en œuvre s'agissant de procédures mêlant sanctions administratives et sanctions pénales.

c) Jurisprudence de la Convention en matière de procédures mixtes

i. L'apport de l'arrêt Sergueï Zolotoukhine

108. L'affaire Sergueï Zolotoukhine concernait deux procédures qui avaient chacune pour objet des actes perturbateurs à l'encontre d'un agent public et dans le cadre desquelles l'issue de la procédure administrative était devenue définitive avant même le début de la procédure pénale (Sergueï Zolotoukhine, précité, §§ 18 à 20 et 109). L'apport le plus notable de l'arrêt Sergueï Zolotoukhine est d'avoir dit que le point de savoir si les infractions en question étaient les mêmes (idem) dépendait d'une analyse axée sur les faits (ibidem, § 84) plutôt que par exemple d'un examen formel consistant à comparer les « éléments essentiels » des infractions. L'interdiction vise l'inculpation ou le jugement pour une seconde « infraction » pour autant que celle-ci a pour origine des faits identiques ou des faits qui sont en substance les mêmes (ibidem, § 82).

109. De plus, en rappelant que le but de l'article 4 du Protocole no 7 était d'interdire la répétition de procédures pénales tranchées par une décision « définitive », c'est-à-dire « passée en force de chose jugée », l'arrêt Sergueï Zolotoukhine a précisé que les décisions susceptibles d'un recours ordinaire ne bénéficiaient pas de la garantie que renfermait cette disposition tant que le délai de recours n'était pas expiré.

110. En outre, la Cour a dit sans ambiguïté que l'article 4 du Protocole no 7 visait non pas seulement le cas d'une double condamnation, mais aussi celui des doubles poursuites et que, dans le cas contraire, il n'aurait pas été nécessaire de mettre le terme « poursuivi » avant le terme « puni », car il ne pourrait qu'en constituer un doublon. La Cour a ajouté que cette disposition s'appliquait même si l'individu concerné n'avait fait l'objet que de simples poursuites n'ayant pas abouti à une condamnation. Elle a souligné que l'article 4 du Protocole no 7 renfermait trois garanties distinctes et disposait que nul i. ne pouvait être poursuivi, ii. jugé ou iii. puni deux fois pour les mêmes faits (ibidem, § 110).

111. Il faut toutefois souligner que l'arrêt Sergueï Zolotoukhine ne donne guère d'indications lorsque les procédures, en réalité, ne se répètent pas mais sont plutôt combinées et intégrées de manière à former un tout cohérent.

ii. La jurisprudence sur les procédures mixtes antérieurement et postérieurement à l'arrêt Sergueï Zolotoukhine

112. Depuis l'arrêt Sergueï Zolotoukhine, et comme c'était déjà le cas auparavant, il est admis par la Cour que l'imposition par des autorités différentes de sanctions différentes pour le même comportement est permise dans une certaine mesure au titre de l'article 4 du Protocole no 7, nonobstant l'existence d'une décision définitive. Cette conclusion peut se comprendre comme étant fondée sur l'idée que le cumul de sanctions dans les affaires de ce genre doit s'analyser comme un tout, en conséquence de quoi il serait artificiel d'y voir une répétition de procédures impliquant que l'intéressé a été « poursuivi ou puni pénalement (...) en raison d'une infraction pour laquelle il a[vait] déjà été (...) condamné par un jugement définitif », au mépris de l'article 4 du Protocole no 7. La question s'est posée dans quatre types de situations.

113. À l'origine de cette analyse interprétative de l'article 4 du Protocole no 7 se trouve une première catégorie d'affaires, qui remonte à la décision R.T. c. Suisse (décision précitée). Dans cette affaire, l'Office fédéral suisse des routes avait retiré son permis de conduire au requérant, en mai 1993, pour une durée de quatre mois pour conduite en état d'ébriété. Cette mesure avait finalement été confirmée par la Commission des recours administratifs puis par le Tribunal fédéral (en décembre 1995). Parallèlement, en juin 1993, les autorités cantonales de Gossau avaient délivré à l'encontre du requérant une ordonnance pénale qui le condamnait à une

peine d'emprisonnement avec sursis et à une amende de 1 100 francs suisses. N'ayant pas fait l'objet de recours, cette ordonnance passa en force de chose jugée.

La Cour a conclu que les autorités suisses n'avaient fait que retenir les trois types de sanctions cumulables, prévues par la loi, pour une telle infraction, à savoir une peine d'emprisonnement, une amende et le retrait du permis de conduire. Elle a constaté que ces sanctions avaient été prononcées parallèlement par deux autorités différentes, l'une administrative et l'autre pénale. Selon elle, on ne pouvait donc pas y voir, eu égard à sa jurisprudence, une répétition de poursuites pénales contraire à l'article 4 du Protocole no 7.

De la même manière, si la décision Nilsson (précitée) concernait elle aussi une sanction pénale (50 heures de travail d'intérêt général) et le retrait du permis de conduire (pour une durée de dix-huit mois) à raison d'une infraction routière, le grief a été rejeté sur la base d'un raisonnement plus élaboré, qui a introduit pour la première fois le critère du « lien matériel et temporel suffisamment étroit ».

La Cour a jugé que le retrait du permis de conduire était une conséquence directe et prévisible de la condamnation antérieure du requérant pour les mêmes délits de conduite en état d'ébriété avancé et de conduite sans permis et que, faisant suite à une condamnation pénale, il relevait de la matière « pénale » pour les besoins de l'article 4 du Protocole no 7. Elle a ajouté que, indépendamment de la condamnation pénale antérieure, un retrait de permis d'une durée de dix-huit mois constituait en soi, par sa sévérité, une mesure pouvant ordinairement passer pour une sanction pénale. Elle a conclu que, quand bien même les différentes sanctions avaient été prononcées par deux autorités différentes à l'issue de procédures différentes, il existait entre ces sanctions un lien matériel et temporel suffisamment étroit pour que l'on pût considérer le retrait de permis comme l'une des mesures prévues par le droit suédois pour la répression des délits de conduite en état d'ébriété avancé et de conduite sans permis. On ne pouvait donc pas selon elle déduire du retrait litigieux que le requérant avait été « poursuivi ou puni pénalement (...) en raison d'une infraction pour laquelle il a[vait] déjà été (...) condamné par un jugement définitif », au mépris de l'article 4 § 1 du Protocole no 7.

De même, dans l'arrêt Boman (précité), la Cour a jugé qu'il existait un lien matériel et temporel suffisant entre, d'une part, la procédure pénale à l'issue de laquelle le requérant avait été reconnu coupable et condamné à 75 jours-amende (soit 450 EUR) ainsi qu'à une interdiction de conduire (d'une durée de quatre mois et trois semaines) et, d'autre part, la procédure administrative ultérieure, qui s'était soldée par la prolongation de l'interdiction de conduire (d'une durée d'un mois).

114. Dans une deuxième série d'affaires, la Cour a confirmé que les procédures parallèles ne sont pas exclues dans les affaires combinant majorations d'impôt dans une procédure administrative, et poursuites, condamnations et sanctions pour fraude fiscale dans une procédure pénale, tout en concluant qu'il n'avait pas été satisfait au critère du « lien matériel et temporel suffisamment étroit » au vu des circonstances particulières propres à chaque cas. Il s'agit d'affaires concernant la Finlande (notamment Glantz, précité, § 57, et Nykänen, précité, § 47) et la Suède (Lucky Dev c. Suède, no [7356/10](#), § 58, 27 novembre 2014). Dans l'arrêt Nykänen, où est exposée l'approche suivie dans les autres affaires dirigées contre la Finlande et la Suède, la Cour a conclu au vu du dossier que, dans le système finlandais, les sanctions pénales et administratives avaient été infligées par des autorités différentes sans que les procédures aient le moindre lien entre elles : elles avaient chacune suivi leur propre cheminement et avaient pris fin indépendamment l'une de l'autre. De plus, chaque juridiction ou autorité avait fixé le quantum de la peine sans tenir compte de la sanction prononcée par l'autre et elles n'avaient eu aucun échange entre elles. Surtout, dans le système finlandais, les majorations d'impôt étaient appliquées à l'issue d'un examen du comportement du contrevenant et de l'applicabilité à son égard de la législation fiscale pertinente, indépendamment de l'appréciation au pénal. La Cour a donc conclu à la violation de l'article 4 du Protocole no 7 au motif que le requérant avait été condamné deux fois pour les mêmes faits dans le cadre de deux procédures distinctes.

On peut trouver un raisonnement et des conclusions identiques (ou quasiment identiques) à propos de faits analogues dans les arrêts Rinas c. Finlande (no [17039/13](#), 27 janvier 2015), et Österlund c. Finlande (no [53197/13](#), 10 février 2015).

Il faut noter que si, dans certaines de ces affaires (Nykänen, Glantz, Lucky Dev, Rinas, Österlund), les deux procédures avaient été conduites dans une large mesure simultanément, le lien temporel a été manifestement jugé insuffisant à lui seul pour exclure l'application de la règle non bis in idem. Il ne semble pas déraisonnable de déduire de ces arrêts concernant la Finlande et la Suède que, les deux procédures ayant à chaque fois été menées dans une large mesure simultanément, c'est l'absence de lien matériel qui, au vu des circonstances propres à chaque affaire, a provoqué la violation de l'article 4 du Protocole no 7.

115. Dans une troisième série d'affaires, où les procédures avaient été conduites en parallèle pendant un certain temps, la Cour a conclu à la violation mais sans se référer au critère, tiré de la décision Nilsson, du « lien matériel et temporel suffisamment étroit ».

Dans l'affaire précitée Tomasović (§§ 5-10 et 30-32), le requérant avait été poursuivi et condamné deux fois pour la même infraction de possession de stupéfiants, d'abord en tant qu'« infraction mineure » (jugée « pénale » au vu des deuxième et troisième critères Engel – ibidem, §§ 22-25) puis en tant qu'« infraction pénale ». Faute

pour la seconde procédure d'avoir été abandonnée à la conclusion de la première, la Cour a estimé évident qu'il y avait eu une répétition de procédures pénales contraire à l'article 4 du Protocole no 7 (voir, de la même manière, *Muslija*, précité, §§ 28-32 et 37, s'agissant de coups et blessures aggravés).

De même, dans l'affaire *Grande Stevens et autres c. Italie* (nos [18640/10](#), [18647/10](#), [18663/10](#), [18668/10](#) et [18698/10](#), 4 mars 2014), la Cour a constaté qu'il y avait eu une double procédure relative au même comportement frauduleux, en l'occurrence une manipulation du marché par la diffusion de fausses informations : d'une part, une procédure administrative (du 9 février 2007 au 23 juin 2009), qualifiée de « pénale » à l'aune des critères Engel, conduite devant la Commission nationale des sociétés et de la bourse (Commissione Nazionale per le Società e la Borsa) puis devant la cour d'appel et la Cour de cassation, conclue par l'imposition d'une amende de 3 000 000 EUR assortie d'une interdiction d'exercer certaines activités professionnelles et, d'autre part, une procédure pénale (du 7 novembre 2008 au 28 février 2013 et au-delà, toujours en cours à la date de l'arrêt) conduite devant le tribunal de première instance, la Cour de cassation et la cour d'appel. Son constat que la nouvelle instance concernait une seconde « infraction » née de faits identiques à ceux qui avaient donné lieu à la première condamnation, devenue définitive, lui a suffi à conclure à la violation de l'article 4 du Protocole no 7.

116. Quatrièmement, l'arrêt *Kapetanios et autres* (précité), confirmé par l'arrêt *Sismanidis et Sitaridis c. Grèce*, nos [66602/09](#) et [71879/12](#), 9 juin 2016, constitue un autre exemple distinct d'absence de lien matériel ne faisant pas explicitement référence à ce critère tiré de la décision *Nilsson* (précitée). Dans ces affaires, les requérants furent tout d'abord acquittés d'infractions douanières à l'issue de procédures pénales. Par la suite, malgré les acquittements, les juridictions administratives leur infligèrent de lourdes amendes administratives pour le même comportement. Convaincue que ces dernières procédures étaient « pénales » pour les besoins de l'article 4 du Protocole no 7, la Cour a conclu à la violation de cette disposition (voir les paragraphes 73 et 47 de ces arrêts, respectivement).

d) Conclusions à tirer de la jurisprudence

117. Si les États contractants ont le devoir particulier de protéger les intérêts spécifiques du justiciable que l'article 4 du Protocole no 7 entend sauvegarder, il est aussi nécessaire, ainsi que cela a déjà été indiqué au paragraphe 106 ci-dessus, de laisser aux autorités nationales le choix des moyens à utiliser pour y parvenir. Il ne faut pas oublier à cet égard que le droit de ne pas être jugé ou puni deux fois n'était pas inscrit dans la Convention adoptée en 1950 mais qu'il a été ajouté dans un septième protocole, adopté en 1984 et entré en vigueur en 1988, soit près de 40 années plus tard. Quatre États (l'Allemagne, les Pays-Bas, le Royaume-Uni et la Turquie) n'ont pas ratifié le Protocole no 7 et l'un d'entre eux (l'Allemagne) ainsi que quatre États qui l'ont ratifié (l'Autriche, la France, l'Italie et le Portugal) ont émis des réserves ou des déclarations interprétatives précisant que le mot « pénalement » devait leur être appliqué selon le sens donné à cette notion dans leurs lois nationales respectives. (Signalons que les réserves formulées par l'Autriche et l'Italie ont été jugées non valables parce qu'elles n'étaient pas accompagnées d'un bref exposé de la loi en cause comme le veut l'article 57 § 2 (voir, respectivement, *Gradinger c. Autriche*, 23 octobre 1995, § 51, série A no 328-C, et *Grande Stevens*, précité, §§ 204-211), contrairement à la réserve émise par la France (*Göktaş c. France*, no [33402/96](#), § 51, CEDH 2002-V).)

118. La Cour souligne également l'observation formulée par l'avocat général près la CJUE dans l'affaire *Fransson* (paragraphe 51 ci-dessus), selon laquelle l'imposition de sanctions sur la base tant du droit administratif que du droit pénal pour la même infraction est une pratique très répandue dans les États membres de l'Union européenne, surtout dans des domaines tels que la fiscalité, les politiques environnementales ou la sécurité publique. L'avocat général a ajouté que les modalités relatives au cumul des sanctions variaient énormément selon les ordres juridiques et revêtaient des caractéristiques spécifiques propres à chaque État membre et que, dans la plupart des cas, ces spécificités visaient à atténuer les effets d'une double réaction punitive de la part des pouvoirs publics.

119. Par ailleurs, pas moins de six États parties au Protocole no 7 sont intervenus en la présente instance, exprimant surtout des opinions et des préoccupations sur des points d'interprétation que partage aussi, dans une large mesure, le gouvernement défendeur.

120. Dans ces conditions, il faut souligner à titre liminaire que, comme la Cour le reconnaît dans une jurisprudence constante, c'est aux États contractants qu'il revient au premier chef de décider de l'organisation de leur système juridique, y compris de leurs procédures pénales (voir, par exemple, *Taxquet c. Belgique* [GC], no [926/05](#), § 83, CEDH 2010). Par exemple, rien dans la Convention n'interdit dans tel ou tel cas de séparer en différentes phases ou parties le processus de fixation de la peine, de sorte que différentes peines peuvent être prononcées, successivement ou parallèlement, pour une infraction qu'il convient de qualifier de « pénale » au sens autonome que revêt ce mot sur le terrain de la Convention (voir, par exemple, *Phillips c. Royaume-Uni*, no [41087/98](#), § 34, CEDH 2001-VII, affaire qui concernait des griefs tirés, sur le terrain de l'article 6, d'une procédure de confiscation des recettes issues d'infractions à la législation sur les stupéfiants dirigée contre un individu et intervenant à la suite d'une condamnation du même individu pour ces mêmes infractions).

121. Aux yeux de la Cour, les États devraient pouvoir légitimement opter pour des réponses juridiques complémentaires face à certains comportements socialement inacceptables (par exemple le non-respect du code de la route, le non-paiement des impôts ou l'évasion fiscale) au moyen de différentes procédures formant un tout cohérent de manière à traiter sous ses différents aspects le problème social en question, pourvu que ces réponses juridiques combinées ne représentent pas une charge excessive pour la personne en cause.

122. Dans les affaires où l'article 4 du Protocole no 7 entre en jeu, la Cour a pour tâche de déterminer si la mesure nationale spécifique dénoncée constitue, dans sa substance ou dans ses effets, une double incrimination portant préjudice au justiciable ou si, au contraire, elle est le fruit d'un système intégré permettant de réprimer un méfait sous ses différents aspects de manière prévisible et proportionnée et formant un tout cohérent, en sorte de ne causer aucune injustice à l'intéressé.

123. L'article 4 du Protocole no 7 ne saurait avoir pour effet d'interdire aux États contractants d'organiser leur système juridique de manière à permettre la majoration à un taux standard d'impôts illégalement impayés – quand bien même une telle mesure serait qualifiée en elle-même de « pénale » pour les besoins des garanties d'équité du procès prévues dans la Convention – aussi dans les cas plus graves où il y aurait peut-être lieu de poursuivre l'auteur du méfait parce qu'un élément non retenu dans la procédure « administrative » en recouvrement des impôts, par exemple un comportement frauduleux, s'ajouterait au défaut de paiement. L'article 4 du Protocole no 7 a pour objet d'empêcher l'injustice que représenterait pour une personne le fait d'être poursuivie ou punie deux fois pour le même comportement délictueux. Il ne bannit toutefois pas les systèmes juridiques qui traitent de manière « intégrée » le méfait néfaste pour la société en question, notamment en réprimant celui-ci dans le cadre de phases parallèles menées par des autorités différentes à des fins différentes.

124. La Cour estime que la jurisprudence précitée portant sur les procédures parallèles ou mixtes, créée avec les décisions R.T. c. Suisse et Nilsson c. Suède puis reprise dans l'arrêt Nykänen et une série d'autres affaires, donne des indications utiles qui aident à définir où se trouve le juste équilibre entre la préservation nécessaire des intérêts de l'individu protégés par le principe non bis in idem, d'une part, et la prise en compte de l'intérêt particulier pour la société de pouvoir réglementer de manière calibrée le domaine en question, d'autre part. Cela dit, avant de se pencher plus avant sur les critères pertinents à l'aune desquels l'équilibre voulu peut être ménagé, la Cour juge souhaitable de préciser les conclusions à tirer de la jurisprudence existante.

125. Premièrement, il faut conclure de l'application du critère du « lien matériel et temporel suffisamment étroit » dans les affaires finlandaises et suédoises récentes qu'il ne sera pas satisfait à ce critère si l'un ou l'autre des deux éléments – matériel ou temporel – fait défaut (paragraphe 114 ci-dessus).

126. Deuxièmement, dans certaines affaires, la Cour a d'abord recherché si et, dans l'affirmative, à quel moment l'une des procédures avait fait l'objet d'une décision « définitive » (faisant potentiellement obstacle à la poursuite de l'autre procédure), avant d'appliquer le critère du « lien suffisamment étroit » et de répondre par la négative à la question du respect de la condition de « bis », c'est-à-dire de conclure à l'absence de répétition (Boman, précité, §§ 36 à 38). Pour la Cour, cependant, la question du caractère « définitif » ou non d'une décision ne se pose pas dès lors qu'il y a non pas une répétition des poursuites à proprement parler mais plutôt une combinaison de procédures dont on peut considérer qu'elles forment un tout intégré.

127. Troisièmement, le point précédent a aussi une incidence sur les préoccupations exprimées par certains des gouvernements intervenants, à savoir qu'il ne faudrait pas exiger que les procédures connexes deviennent « définitives » au même moment, faute de quoi la personne concernée pourrait utiliser le principe non bis in idem à des fins de manipulation et d'impunité. Sur ce point, la conclusion figurant au paragraphe 51 de l'arrêt Nykänen (précité) et dans un certain nombre d'arrêts postérieurs, à savoir que « l'une et l'autre des procédures suivent leur propre cheminement et prennent fin indépendamment l'une de l'autre », doit être considérée comme un constat de fait : dans le régime finlandais examiné, il n'existait pas de lien suffisant d'un point de vue matériel entre la procédure administrative et la procédure pénale, alors qu'elles avaient été conduites de manière plus ou moins simultanée. L'arrêt Nykänen est un exemple de cas où l'application du critère du « lien matériel et temporel suffisant » va dans une certaine direction en fonction des faits.

128. Quatrièmement, pour des raisons similaires à celles exposées ci-dessus, l'ordre dans lequel les procédures sont conduites ne saurait être un élément décisif pour se prononcer sur le point de savoir si l'article 4 du Protocole no 7 permet des procédures mixtes ou multiples (comparer avec les décisions précitées R.T. c. Suisse, où un permis de conduire avait été retiré avant l'ouverture du procès pénal, et Nilsson c. Suède, où le retrait était intervenu après).

129. Enfin, il ressort de certaines des affaires susmentionnées (Sergueï Zolotoukhine, Tomasović et Muslija, évoquées au paragraphes 108 et 115 ci-dessus), pour autant que celles-ci concernaient une répétition de procédures dans lesquelles les objectifs et moyens employés n'étaient pas complémentaires (paragraphe 130 ci-dessus), que la Cour n'était pas disposée à les examiner comme si elles avaient concerné des procédures parallèles ou mixtes susceptibles d'être compatibles avec le principe non bis in idem, comme dans les affaires R.T. c. Suisse, Nilsson et Boman (paragraphe 113 ci-dessus).

130. Il ressort à l'évidence de cette analyse de la jurisprudence de la Cour que, s'agissant de faits punissables aussi bien sur le terrain du droit pénal que sur celui du droit administratif, la manière la plus sûre de veiller au respect de l'article 4 du Protocole no 7 consiste à prévoir, à un stade opportun, une procédure à un seul niveau permettant la réunion des branches parallèles du régime légal régissant l'activité en cause, de façon à satisfaire dans le cadre d'un seul et même processus aux différents impératifs poursuivis par la société dans sa réaction face à l'infraction. Toutefois, ainsi qu'il a été expliqué ci-dessus (notamment aux paragraphes 111 et 117 à 120), l'article 4 du Protocole no 7 n'exclut pas la conduite de procédures mixtes, même jusqu'à leur terme, pourvu que certaines conditions soient remplies. En particulier, pour convaincre la Cour de l'absence de répétition de procès ou de peines (bis) proscrite par l'article 4 du Protocole no 7, l'État défendeur doit établir de manière probante que les procédures mixtes en question étaient unies par un « lien matériel et temporel suffisamment étroit ». Autrement dit, il doit être démontré que celles-ci se combinaient de manière à être intégrées dans un tout cohérent. Cela signifie non seulement que les buts poursuivis et les moyens utilisés pour y parvenir doivent être en substance complémentaires et présenter un lien temporel, mais aussi que les éventuelles conséquences découlant d'une telle organisation du traitement juridique du comportement en question doivent être proportionnées et prévisibles pour le justiciable.

131. S'agissant des conditions à satisfaire pour que des procédures mixtes, administratives et pénales, puissent être regardées comme présentant un lien matériel et temporel suffisant et donc comme compatibles avec le critère de « bis » découlant de l'article 4 du Protocole no 7, la Cour résume de la manière suivante les considérations pertinentes tirées de sa jurisprudence telle qu'examinée ci-dessus.

132. Les éléments pertinents pour statuer sur l'existence d'un lien suffisamment étroit du point de vue matériel sont notamment les suivants :

- le point de savoir si les différentes procédures visent des buts complémentaires et concernent ainsi, non seulement in abstracto mais aussi in concreto, des aspects différents de l'acte préjudiciable à la société en cause ;
- le point de savoir si la mixité des procédures en question est une conséquence prévisible, aussi bien en droit qu'en pratique, du même comportement réprimé (idem) ;
- le point de savoir si les procédures en question ont été conduites d'une manière qui évite autant que possible toute répétition dans le recueil et dans l'appréciation des éléments de preuve, notamment grâce à une interaction adéquate entre les diverses autorités compétentes, faisant apparaître que l'établissement des faits effectué dans l'une des procédures a été repris dans l'autre ;
- et, surtout, le point de savoir si la sanction imposée à l'issue de la procédure arrivée à son terme en premier a été prise en compte dans la procédure qui a pris fin en dernier, de manière à ne pas faire porter pour finir à l'intéressé un fardeau excessif, ce dernier risque étant moins susceptible de se présenter s'il existe un mécanisme compensatoire conçu pour assurer que le montant global de toutes les peines prononcées est proportionné.

133. À cet égard, il est également instructif de tenir compte de la manière dont l'article 6 de la Convention est appliqué dans le type d'affaire aujourd'hui examinée (Jussila, précité, § 43) :

« (...) il va de soi que certaines [procédures pénales] ne comportent aucun caractère infamant pour ceux qu'elles visent et que les « accusations en matière pénale » n'ont pas toutes le même poids. De surcroît, en adoptant une interprétation autonome de la notion d'« accusation en matière pénale » par application des critères Engel, les organes de la Convention ont jeté les bases d'une extension progressive de l'application du volet pénal de l'article 6 à des domaines qui ne relèvent pas formellement des catégories traditionnelles du droit pénal, telles que les contraventions administratives (...), les punitions pour manquement à la discipline pénitentiaire (...), les infractions douanières (...), les sanctions pécuniaires infligées pour violation du droit de la concurrence (...) et les amendes infligées par des juridictions financières (...). Les majorations d'impôt ne faisant pas partie du noyau dur du droit pénal, les garanties offertes par le volet pénal de l'article 6 ne doivent pas nécessairement s'appliquer dans toute leur rigueur (...). »

Le raisonnement ci-dessus permet de dégager les éléments pertinents lorsqu'il faut déterminer si l'article 4 du Protocole no 7 a été respecté dans les affaires de procédures mixtes (administratives et pénales). De plus, comme la Cour l'a déjà dit à de nombreuses reprises, la Convention doit se lire comme un tout et s'interpréter de manière à promouvoir sa cohérence interne et l'harmonie entre ses diverses dispositions (Klass et autres c. Allemagne, 6 septembre 1978, § 68, série A no 28 ; voir aussi Maaouia c. France [GC], no [39652/98](#), § 36, CEDH 2000-X, Kudła c. Pologne [GC], no [30210/96](#), § 152, CEDH 2000-XI, et Stec et autres c. Royaume-Uni (déc.) [GC], nos [65731/01](#) et [65900/01](#), § 48, CEDH 2005-X).

La mesure dans laquelle la procédure administrative présente les caractéristiques d'une procédure pénale ordinaire est un élément important. Des procédures mixtes satisferont plus vraisemblablement aux critères de complémentarité et de cohérence si les sanctions imposables dans la procédure non formellement qualifiée de « pénale » sont spécifiques au comportement en question et ne font donc pas partie du « noyau dur du droit pénal ».

» (pour reprendre les termes de l'arrêt Jussila précité). Si, à titre additionnel, cette procédure n'a pas de caractère véritablement infamant, il y a moins de chances qu'elle fasse peser une charge disproportionnée sur l'accusé. À l'inverse, plus la procédure administrative présente de caractéristiques infamantes la rapprochant dans une large mesure d'une procédure pénale ordinaire, plus les finalités sociales poursuivies par la punition du comportement fautif dans des procédures différentes risquent de se répéter (bis) au lieu de se compléter. L'issue des affaires mentionnées au paragraphe 129 ci-dessus peut passer pour des illustrations de la concrétisation d'un tel risque.

134. De plus, ainsi qu'il a déjà été dit implicitement ci-dessus, même lorsque le lien matériel est suffisamment solide, la condition du lien temporel demeure et doit être satisfaite. Il ne faut pas en conclure pour autant que les deux procédures doivent être menées simultanément du début à la fin. L'État doit avoir la faculté d'opter pour la conduite des procédures progressivement si ce procédé se justifie par un souci d'efficacité et de bonne administration de la justice, poursuit des finalités sociales différentes et ne cause pas un préjudice disproportionné à l'intéressé. Toutefois, ainsi qu'il a déjà été précisé, il doit toujours y avoir un lien temporel. Ce lien doit être suffisamment étroit pour que le justiciable ne soit pas en proie à l'incertitude et à des lenteurs, et pour que les procédures ne s'étalent pas trop dans le temps (voir, comme exemple de lacune de ce type, *Kapetanios et autres*, précité, § 67), même dans l'hypothèse où le régime national pertinent prévoit un mécanisme « intégré » comportant un volet administratif et un volet pénal distincts. Plus le lien temporel est ténu, plus il faudra que l'État explique et justifie les lenteurs dont il pourrait être responsable dans la conduite des procédures.

- **CEDH, 18 May 2017, JÓHANNESSON AND OTHERS v. ICELAND, (Application no. 22007/11)**

2. The Court's assessment

(a) Whether the imposition of tax surcharges was criminal in nature

43. In comparable cases involving the imposition of tax surcharges, the Court has held, on the basis of the Engel criteria, that the proceedings in question were “criminal” in nature, not only for the purposes of Article 6 of the Convention but also for the purposes of Article 4 of Protocol No. 7 (see *A and B v. Norway*, cited above, §§ 107, 136 and 138, with further references).

44. Noting that the parties did not dispute this, the Court concludes that both sets of proceedings in the present case concerned a “criminal” matter within the autonomous meaning of Article 4 of Protocol No. 7

(b) Whether the criminal offences for which the applicants were prosecuted and convicted were the same as those for which the tax surcharges were imposed (*idem*)

45. The notion of the “same offence” – the *idem* element of the *ne bis in idem* principle in Article 4 of Protocol No. 7 – is to be understood as prohibiting the prosecution or conviction of a second “offence” in so far as it arises from identical facts or facts which are substantially the same (see *Sergey Zolotukhin*, cited above, §§ 78-84)

46. In the criminal proceedings in the present case, the applicants were indicted and convicted for aggravated tax offences. Both parties submitted, and the domestic courts found, that the facts underlying the indictment and conviction were the same or substantially the same as those leading to the imposition of tax surcharges.

47. The Court agrees with the parties. The applicants' conviction and the imposition of tax surcharges were based on the same failure to declare income. Moreover, the tax proceedings and the criminal proceedings concerned the same period of time and essentially the same amount of evaded taxes. Consequently, the *idem* element of the *ne bis in idem* principle is present.

(c) Whether there was a final decision

48. Before determining whether there was a duplication of proceedings (*bis*), in some cases the Court has first undertaken an examination whether and, if so, when there was a “final” decision in one set of proceedings (potentially barring the continuation of the other set). However, the issue as to whether a decision is “final” or not is devoid of relevance if there is no real duplication of proceedings but rather a combination of proceedings considered to constitute an integrated whole. In the present case, the Court does not find it necessary to determine whether and when the first set of proceedings – the tax proceedings – became “final” as this circumstance does not affect the assessment given below of the relationship between them (see *A and B v. Norway*, cited above, §§ 126 and 142).

(d) Whether there was a duplication of proceedings (*bis*)

49. In the recent Grand Chamber judgment in the case of *A and B v. Norway* (cited above), the Court stated (§ 130):

“On the basis of the foregoing review of the Court's case-law, it is evident that, in relation to matters subject to repression under both criminal and administrative law, the surest manner of ensuring compliance with Article 4 of Protocol No. 7 is the provision, at some appropriate stage, of a single-track procedure enabling the parallel

strands of legal regulation of the activity concerned to be brought together, so that the different needs of society in responding to the offence can be addressed within the framework of a single process. Nonetheless, as explained above (see notably paragraphs 111 and 117-120), Article 4 of Protocol No. 7 does not exclude the conduct of dual proceedings, even to their term, provided that certain conditions are fulfilled. In particular, for the Court to be satisfied that there is no duplication of trial or punishment (bis) as proscribed by Article 4 of Protocol No. 7, the respondent State must demonstrate convincingly that the dual proceedings in question have been “sufficiently closely connected in substance and in time”. In other words, it must be shown that they have been combined in an integrated manner so as to form a coherent whole. This implies not only that the purposes pursued and the means used to achieve them should in essence be complementary and linked in time, but also that the possible consequences of organising the legal treatment of the conduct concerned in such a manner should be proportionate and foreseeable for the persons affected.”

The Court exemplified what should be taken into account when evaluating the connection in substance and in time between dual criminal and administrative proceedings. In regard to the substance connection, the Court stated (§§ 132-133):

“Material factors for determining whether there is a sufficiently close connection in substance include:

- whether the different proceedings pursue complementary purposes and thus address, not only in abstracto but also in concreto, different aspects of the social misconduct involved;
- whether the duality of proceedings concerned is a foreseeable consequence, both in law and in practice, of the same impugned conduct (*idem*);
- whether the relevant sets of proceedings are conducted in such a manner as to avoid as far as possible any duplication in the collection as well as the assessment of the evidence, notably through adequate interaction between the various competent authorities to bring about that the establishment of facts in one set is also used in the other set;
- and, above all, whether the sanction imposed in the proceedings which become final first is taken into account in those which become final last, so as to prevent that the individual concerned is in the end made to bear an excessive burden, this latter risk being least likely to be present where there is in place an offsetting mechanism designed to ensure that the overall amount of any penalties imposed is proportionate.

In this regard, it is also instructive to have regard to the manner of application of Article 6 of the Convention in the type of case that is now under consideration (see *Jussila v. Finland* [GC], no. [73053/01](#), § 43, ECHR 2006-XIV):

“[I]t is self-evident that there are criminal cases which do not carry any significant degree of stigma. There are clearly ‘criminal charges’ of differing weight. What is more, the autonomous interpretation adopted by the Convention institutions of the notion of a ‘criminal charge’ by applying the Engel criteria have underpinned a gradual broadening of the criminal head to cases not strictly belonging to the traditional categories of the criminal law, for example administrative penalties ..., prison disciplinary proceedings ..., customs law ..., competition law ..., and penalties imposed by a court with jurisdiction in financial matters Tax surcharges differ from the hard core of criminal law; consequently, the criminal-head guarantees will not necessarily apply with their full stringency ...”.

The above reasoning reflects considerations of relevance when deciding whether Article 4 of Protocol No. 7 has been complied with in cases concerning dual administrative and criminal proceedings. Moreover, as the Court has held on many occasions, the Convention must be read as a whole, and interpreted in such a way as to promote internal consistency and harmony between its various provisions. ...

The extent to which the administrative proceedings bear the hallmarks of ordinary criminal proceedings is an important factor. Combined proceedings will more likely meet the criteria of complementarity and coherence if the sanctions to be imposed in the proceedings not formally classified as “criminal” are specific for the conduct in question and thus differ from “the hard core of criminal law” (in the language of *Jussila* cited above). The additional factor that those proceedings do not carry any significant degree of stigma renders it less likely that the combination of proceedings will entail a disproportionate burden on the accused person. Conversely, the fact that the administrative proceedings have stigmatising features largely resembling those of ordinary criminal proceedings enhances the risk that the social purposes pursued in sanctioning the conduct in different proceedings will be duplicated (bis) rather than complementing one another. The outcome of the cases mentioned in paragraph 129 above may be seen as illustrations of such a risk materialising.”

With respect to the time connection between the two proceedings, the Court noted (§ 134):

“... [W]here the connection in substance is sufficiently strong, the requirement of a connection in time nonetheless remains and must be satisfied. This does not mean, however, that the two sets of proceedings have to be conducted simultaneously from beginning to end. It should be open to States to opt for conducting the proceedings progressively in instances where doing so is motivated by interests of efficiency and the proper administration of justice, pursued for different social purposes, and has not caused the applicant to suffer

disproportionate prejudice. However, ... the connection in time must always be present. Thus, the connection in time must be sufficiently close to protect the individual from being subjected to uncertainty and delay and from proceedings becoming protracted over time ..., even where the relevant national system provides for an “integrated” scheme separating administrative and criminal components. The weaker the connection in time the greater the burden on the State to explain and justify any such delay as may be attributable to its conduct of the proceedings.”

50. In the present case, the Directorate of Tax Investigations initiated a tax audit on the applicants on 17 November 2003. It was finalised with the issuing of reports on 27 October 2004 (as regards the first applicant) and 24 November 2005 (as regards the second applicant) (see paragraphs 9-10 above). On 12 November 2004 the Directorate reported the matter to the police for criminal investigation. The Directorate forwarded to the police its reports and the documents collected during the tax audit. In August 2006 the police questioned the applicants and other witnesses for the first time and, apparently, informed the applicant about their status as suspects in the criminal investigation (see paragraph 14 above). The State Internal Revenue Board’s decisions in the tax proceedings were issued on 29 August 2007 (in respect of the second applicant) and 26 September 2007 (in respect of the first applicant) and became final six months thereafter (see paragraph 13 above). On 18 December 2008, about two years and four months after the applicants had been informed about the criminal investigation and their status as suspects and approximately nine months after the decisions in the tax proceedings had become final, the indictments in the criminal case were issued. By a judgment of 9 December 2011 the District Court convicted the applicants for aggravated tax offences. On 7 February 2013, the Supreme Court upheld the applicants’ convictions for the most part, and convicted the first applicant on two further charges for which he had been acquitted by the District Court. Thus, the overall length of the two proceedings, from the start of the Directorate’s investigation until the Supreme Court gave its final ruling, was almost nine years and three months which, as noted by the Supreme Court, was not the applicants’ fault.

51. Assessing the connection in substance between the tax and criminal proceedings in the present case – as well as the different sanctions imposed on the applicants – at the outset the Court accepts that they pursued complementary purposes in addressing the issue of taxpayers’ failure to comply with the legal requirements relating to the filing of tax returns. Furthermore, the consequences of the applicants’ conduct were foreseeable: both the imposition of tax surcharges and the indictment and conviction for tax offences form part of the actions taken and sanctions levied under Icelandic law for failure to provide accurate information in a tax return.

52. The Supreme Court sentenced the applicants to a suspended sentence of respectively 12 and 18 months, which included earlier suspended sentences for different offences (see paragraph 19 above) and ordered them to pay fines. In fixing the fines, the court had regard to the excessive length of proceedings and tax surcharges that had already been imposed on the applicants, albeit without providing any details on the calculation in this respect. However, in determining the prison sentence the court only considered the excessive length of the proceedings. Nevertheless, the Court concludes that, given that the tax surcharges were offset against the fines, the sanctions already imposed in the tax proceedings were sufficiently taken into account in the sentencing in the criminal proceedings.

53. As has been noted above (paragraph 14), the police in charge of the criminal investigation had access to the reports issued by the Directorate of Tax Investigations and the documents collected during the tax audit. Nevertheless, the police proceeded by conducting their own independent investigation, which resulted in the applicants’ conviction by the Supreme Court more than eight years after the Directorate had reported the matter to the police. The applicants’ conduct and their liability under the different provisions of tax and criminal law were thus examined by different authorities and courts in proceedings that were largely independent of each other.

54. Turning to the connection in time between the two proceedings, the Court reiterates that the overall length was about nine years and three months. During that period, the proceedings were in effect progressing concurrently between August 2006, when the first interviews were held by the police, and 29 August 2007 (in the second applicant’s case) or 26 September 2007 (in the first applicant’s case), when the Internal Revenue Board issued its decisions upon the applicants’ tax appeals, confirming their obligation to pay tax surcharges. The proceedings were thus conducted in parallel for just a little more than a year. Moreover, the applicants were indicted on 18 December 2008, 15 and 16 months after the mentioned tax decision had been taken and nine and ten months after they had acquired legal force. The criminal proceedings then continued on their own for several years: the District Court convicted the applicants on 9 November 2011, more than four years after the decisions of the State Internal Revenue Board, and the Supreme Court’s judgment was not pronounced until more than a year later, on 7 February 2013. This, again, stands in contrast to the case of *A and B v. Norway* (cited above), where the total length of the proceedings against the two applicants amounted to approximately five years and the criminal proceedings continued for less than two years after the tax decisions had acquired legal force, and where the integration between the two proceedings was evident through the fact that the indictments against the applicants were issued before the tax authorities’ decisions to amend their tax assessments were taken and the District Court convicted them only months after those tax decisions. Furthermore, in the present case the

Government have failed to explain and justify the delay which occurred in the domestic proceedings and which, as the Supreme Court held, had not been the applicants' fault (see A. and B., cited above, § 134).

55. Having regard to the above circumstances, in particular the limited overlap in time and the largely independent collection and assessment of evidence, the Court cannot find that there was a sufficiently close connection in substance and in time between the tax proceedings and the criminal proceedings in the case for them to be compatible with the bis criterion in Article 4 of Protocol No. 7.

56. Consequently, the applicants suffered disproportionate prejudice as a result of having been tried and punished for the same or substantially the same conduct by different authorities in two different proceedings which lacked the required connection.

For these reasons, there has been a violation of Article 4 of Protocol No. 7 to the Convention.

2. Jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne

- CJUE, 6 février 2013, affaire C-617/10, Åkerberg Fransson

Sur les deuxième, troisième et quatrième questions

32 Par ces questions, auxquelles il convient de répondre de manière conjointe, le Haparanda tingsrätt demande, en substance, à la Cour s'il convient d'interpréter le principe ne bis in idem énoncé à l'article 50 de la Charte en ce sens qu'il s'oppose à ce que des poursuites pénales pour fraude fiscale soient diligentées contre un prévenu, dès lors que ce dernier a déjà fait l'objet d'une sanction fiscale pour les mêmes faits de fausse déclaration.

33 S'agissant de l'application du principe ne bis in idem énoncé à l'article 50 de la Charte à des poursuites pénales pour fraude fiscale telles que celles qui sont l'objet du litige au principal, elle suppose que les mesures qui ont déjà été adoptées à l'encontre du prévenu au moyen d'une décision devenue définitive revêtent un caractère pénal.

34 À cet égard, il convient de relever, tout d'abord, que l'article 50 de la Charte ne s'oppose pas à ce qu'un État membre impose, pour les mêmes faits de non-respect d'obligations déclaratives dans le domaine de la TVA, une combinaison de sanctions fiscales et pénales. En effet, afin de garantir la perception de l'intégralité des recettes provenant de la TVA et, ce faisant, la protection des intérêts financiers de l'Union, les États membres disposent d'une liberté de choix des sanctions applicables (voir, en ce sens, arrêts du 21 septembre 1989, Commission/Grèce, 68/88, Rec. p. 2965, point 24; du 7 décembre 2000, de Andrade, C-213/99, Rec. p. I-11083, point 19, et du 16 octobre 2003, Hannl-Hofstetter, C-91/02, Rec. p. I-12077, point 17). Celles-ci peuvent donc prendre la forme de sanctions administratives, de sanctions pénales ou d'une combinaison des deux. Ce n'est que lorsque la sanction fiscale revêt un caractère pénal, au sens de l'article 50 de la Charte, et est devenue définitive que ladite disposition s'oppose à ce que des poursuites pénales pour les mêmes faits soient diligentées contre une même personne.

35 Ensuite, il y a lieu de rappeler que, aux fins de l'appréciation de la nature pénale de sanctions fiscales, trois critères sont pertinents. Le premier est la qualification juridique de l'infraction en droit interne, le deuxième la nature même de l'infraction et le troisième la nature ainsi que le degré de sévérité de la sanction que risque de subir l'intéressé (arrêt du 5 juin 2012, Bonda, C-489/10, point 37).

36 Il appartient à la juridiction de renvoi d'apprécier, à la lumière de ces critères, s'il y a lieu de procéder à un examen du cumul de sanctions fiscales et pénales prévu par la législation nationale par rapport aux standards nationaux au sens du point 29 du présent arrêt, ce qui pourrait l'amener, le cas échéant, à considérer ce cumul comme contraire auxdits standards, à condition que les sanctions restantes soient effectives, proportionnées et dissuasives (voir en ce sens, notamment, arrêts Commission/Grèce, précité, point 24; du 10 juillet 1990, Hansen, C-326/88, Rec. p. I-2911, point 17; du 30 septembre 2003, Inspire Art, C-167/01, Rec. p. I-10155, point 62; du 15 janvier 2004, Penycoed, C-230/01, Rec. p. I-937, point 36, ainsi que du 3 mai 2005, Berlusconi e.a., C-387/02, C-391/02 et C-403/02, Rec. p. I-3565, point 65).

37 Il découle des considérations qui précèdent qu'il convient de répondre aux deuxième, troisième et quatrième questions que le principe ne bis in idem énoncé à l'article 50 de la Charte ne s'oppose pas à ce qu'un État membre impose, pour les mêmes faits de non-respect d'obligations déclaratives dans le domaine de la TVA, successivement une sanction fiscale et une sanction pénale dans la mesure où la première sanction ne revêt pas un caractère pénal, ce qu'il appartient à la juridiction nationale de vérifier.

Sur la justification de la limitation du droit garanti à l'article 50 de la Charte

40 Il convient de rappeler que, dans son arrêt du 27 mai 2014, Spasic (C-129/14 PPU, EU:C:2014:586, points 55 et 56), la Cour a jugé qu'une limitation du principe ne bis in idem garanti à l'article 50 de la Charte peut être justifiée sur le fondement de l'article 52, paragraphe 1, de celle-ci.

41 Conformément à l'article 52, paragraphe 1, première phrase, de la Charte, toute limitation de l'exercice des droits et libertés reconnus par celle-ci doit être prévue par la loi et respecter le contenu essentiel de ces droits et libertés. Selon la deuxième phrase dudit paragraphe, dans le respect du principe de proportionnalité, des limitations ne peuvent être apportées auxdits droits et libertés que si elles sont nécessaires et répondent effectivement à des objectifs d'intérêt général reconnus par l'Union ou au besoin de protection des droits et libertés d'autrui.

42 En l'occurrence, il est constant que la possibilité de cumuler des poursuites et des sanctions pénales ainsi que des poursuites et des sanctions administratives de nature pénale est prévue par la loi.

43 En outre, une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, respecte le contenu essentiel de l'article 50 de la Charte, dès lors que, selon les indications figurant dans le dossier dont dispose la Cour, elle ne permet un tel cumul de poursuites et de sanctions qu'à des conditions limitativement fixées, assurant ainsi que le droit garanti à cet article 50 ne soit pas remis en cause en tant que tel.

44 En ce qui concerne la question de savoir si la limitation du principe ne bis in idem résultant d'une réglementation nationale telle que celle en cause au principal répond à un objectif d'intérêt général, il ressort du dossier à la disposition de la Cour que cette réglementation vise à garantir la perception de l'intégralité de la TVA due. Eu égard à l'importance que la jurisprudence de la Cour accorde, aux fins de réaliser cet objectif, à la lutte contre les infractions en matière de TVA (voir, en ce sens, arrêt du 5 décembre 2017, M.A.S. et M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, point 34 ainsi que jurisprudence citée), un cumul de poursuites et de sanctions de nature pénale peut se justifier lorsque ces poursuites et ces sanctions visent, en vue de la réalisation d'un tel objectif, des buts complémentaires ayant pour objet, le cas échéant, des aspects différents du même comportement infractionnel concerné, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

45 À cet égard, en matière d'infractions à la TVA, il paraît légitime qu'un État membre veuille, d'une part, dissuader et réprimer tout manquement, qu'il soit intentionnel ou non, aux règles de déclaration et de perception de la TVA en infligeant des sanctions administratives fixées, le cas échéant, de manière forfaitaire et, d'autre part, dissuader et réprimer des manquements graves à ces règles, qui sont particulièrement néfastes pour la société et qui justifient l'adoption de sanctions pénales plus sévères.

46 S'agissant du respect du principe de proportionnalité, celui-ci exige que le cumul de poursuites et de sanctions prévu par une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, ne dépasse pas les limites de ce qui est approprié et nécessaire à la réalisation des objectifs légitimes poursuivis par cette réglementation, étant entendu que, lorsqu'un choix s'offre entre plusieurs mesures appropriées, il convient de recourir à la moins contraignante et que les inconvénients causés par celle-ci ne doivent pas être démesurés par rapport aux buts visés (voir, en ce sens, arrêts du 25 février 2010, Müller Fleisch, C-562/08, EU:C:2010:93, point 43 ; du 9 mars 2010, ERG e.a., C-379/08 et C-380/08, EU:C:2010:127, point 86, ainsi que du 19 octobre 2016, EL-EM-2001, C-501/14, EU:C:2016:777, points 37 et 39 ainsi que jurisprudence citée).

47 À cet égard, il y a lieu de rappeler que, selon la jurisprudence citée au point 20 du présent arrêt, les États membres disposent d'une liberté de choix des sanctions applicables afin de garantir la perception intégrale des recettes provenant de la TVA. En l'absence d'harmonisation du droit de l'Union en la matière, les États membres sont ainsi en droit de prévoir aussi bien un régime dans lequel des infractions en matière de TVA ne peuvent faire l'objet de poursuites et de sanctions qu'une seule fois qu'un régime autorisant un cumul de poursuites et de sanctions. Dans ces conditions, la proportionnalité d'une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, ne saurait être mise en doute par le seul fait que l'État membre concerné a fait le choix de prévoir la possibilité d'un tel cumul et ce, sous peine de priver cet État membre de cette liberté de choix.

48 Cela étant précisé, il convient de relever qu'une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, qui prévoit une telle possibilité de cumul est apte à réaliser l'objectif visé au point 44 du présent arrêt.

49 Quant à son caractère strictement nécessaire, une réglementation nationale telle que celle en cause au principal doit, tout d'abord, prévoir des règles claires et précises permettant au justiciable de prévoir quels actes et omissions sont susceptibles de faire l'objet d'un tel cumul de poursuites et de sanctions.

50 En l'occurrence, ainsi qu'il ressort des éléments figurant dans le dossier dont dispose la Cour, la réglementation nationale en cause au principal, notamment l'article 13, paragraphe 1, du décret législatif n° 471/97, prévoit les conditions dans lesquelles l'omission de verser la TVA due dans les délais légaux peut

donner lieu à l'infliction d'une sanction administrative de nature pénale. Conformément à cet article 13, paragraphe 1, et dans les conditions visées à l'article 10 bis, paragraphe 1, et à l'article 10 ter, paragraphe 1, du décret législatif n° 74/2000, une telle omission peut également, si elle se rapporte à une déclaration fiscale annuelle portant sur un montant de TVA supérieur à cinquante mille euros, faire l'objet d'une peine d'emprisonnement de six mois à deux ans.

51 Il apparaît ainsi, sous réserve de vérification par la juridiction de renvoi, que la réglementation nationale en cause au principal prévoit, de manière claire et précise, dans quelles circonstances l'omission de verser la TVA due peut faire l'objet d'un cumul de poursuites et de sanctions de nature pénale.

52 Ensuite, une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, doit assurer que les charges résultant, pour les personnes concernées, d'un tel cumul soient limitées au strict nécessaire afin de réaliser l'objectif visé au point 44 du présent arrêt.

53 S'agissant, d'une part, du cumul de procédures de nature pénale qui, ainsi qu'il ressort des éléments figurant dans le dossier, sont conduites de manière indépendante, l'exigence rappelée au point précédent implique l'existence de règles assurant une coordination visant à réduire au strict nécessaire la charge supplémentaire que comporte un tel cumul pour les personnes concernées.

54 En l'occurrence, si la réglementation nationale en cause au principal permet d'engager des poursuites pénales même après l'infliction d'une sanction administrative de nature pénale clôturant définitivement la procédure administrative, il ressort des éléments figurant dans le dossier et résumés au point 50 du présent arrêt que cette réglementation semble limiter les poursuites pénales aux infractions présentant une certaine gravité, à savoir celles portant sur un montant de TVA impayée supérieur à cinquante mille euros, pour lesquelles le législateur national a prévu une peine d'emprisonnement, dont la sévérité paraît justifier la nécessité d'engager, aux fins d'imposer une telle peine, une procédure de poursuites indépendante de la procédure administrative de nature pénale.

55 D'autre part, le cumul de sanctions de nature pénale doit être assorti de règles permettant de garantir que la sévérité de l'ensemble des sanctions imposées corresponde à la gravité de l'infraction concernée, une telle exigence découlant non seulement de l'article 52, paragraphe 1, de la Charte, mais aussi du principe de proportionnalité des peines inscrit à l'article 49, paragraphe 3, de celle-ci. Ces règles doivent prévoir l'obligation pour les autorités compétentes, en cas d'infliction d'une seconde sanction, de veiller à ce que la sévérité de l'ensemble des sanctions imposées n'excède pas la gravité de l'infraction constatée.

56 En l'occurrence, il semble ressortir de l'article 21 du décret législatif n° 74/2000 que celui-ci ne se limite pas à prévoir la suspension de l'exécution forcée des sanctions administratives de nature pénale au cours de la procédure pénale, mais qu'il fait définitivement obstacle à cette exécution après la condamnation pénale de la personne concernée. En outre, selon les indications figurant dans la décision de renvoi, le paiement volontaire de la dette fiscale, pour autant qu'il porte également sur la sanction administrative infligée à la personne concernée, constitue une circonstance atténuante spéciale à prendre en compte dans le cadre de la procédure pénale. Il apparaît ainsi que la réglementation nationale en cause au principal prévoit des conditions propres à assurer que les autorités compétentes limitent la sévérité de l'ensemble des sanctions imposées à ce qui est strictement nécessaire par rapport à la gravité de l'infraction commise.

57 Partant, il apparaît, sous réserve de vérification par la juridiction de renvoi, qu'une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, permet d'assurer que le cumul de poursuites et de sanctions qu'elle autorise n'excède pas ce qui est strictement nécessaire aux fins de la réalisation de l'objectif visé au point 44 du présent arrêt.

58 Il convient encore de relever que, si une réglementation nationale satisfaisant aux exigences énoncées aux points 44, 49, 53 et 55 du présent arrêt paraît, en principe, susceptible d'assurer la conciliation nécessaire entre les différents intérêts en cause, elle doit également être appliquée par les autorités et les juridictions nationales de manière à ce que la charge résultant, dans le cas d'espèce et pour la personne concernée, du cumul des poursuites et des sanctions ne soit pas excessive par rapport à la gravité de l'infraction commise.

59 Il appartient, en définitive, à la juridiction de renvoi d'apprécier le caractère proportionné de l'application concrète de ladite réglementation dans le cadre de la procédure au principal, en mettant en balance, d'une part, la gravité de l'infraction fiscale en cause et, d'autre part, la charge résultant concrètement pour la personne concernée du cumul des poursuites et des sanctions en cause au principal.

60 Enfin, dans la mesure où la Charte contient des droits correspondant à des droits garantis par la CEDH, l'article 52, paragraphe 3, de la Charte prévoit que leur sens et leur portée sont les mêmes que ceux que leur confère ladite convention. Il convient donc de tenir compte de l'article 4 du protocole n° 7 à la CEDH en vue de l'interprétation de l'article 50 de la Charte (voir, en ce sens, arrêts du 15 février 2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, point 77, et du 5 avril 2017, Orsi et Baldetti, C-217/15 et C-350/15, EU:C:2017:264, point 24).

61 À cet égard, la Cour européenne des droits de l'homme a jugé qu'un cumul de poursuites et de sanctions fiscales et pénales réprimant une même infraction à la loi fiscale ne viole pas le principe ne bis in idem consacré

à l'article 4 du protocole n° 7 à la CEDH, lorsque les procédures fiscales et pénales en cause présentent un lien matériel et temporel suffisamment étroit (Cour EDH, 15 novembre 2016, A et B c. Norvège, CE :ECHR :2016 :1115JUD 002413011, § 132).

62 Ainsi, les exigences auxquelles l'article 50 de la Charte, en combinaison avec l'article 52, paragraphe 1, de celle-ci, soumet un éventuel cumul de poursuites et de sanctions pénales ainsi que de poursuites et de sanctions administratives de nature pénale, ainsi qu'il ressort des points 44, 49, 53, 55 et 58 du présent arrêt, assurent un niveau de protection du principe ne bis in idem qui ne méconnaît pas celui garanti à l'article 4 du protocole n° 7 à la CEDH, tel qu'interprété par la Cour européenne des droits de l'homme.

63 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la question posée que l'article 50 de la Charte doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation nationale en vertu de laquelle des poursuites pénales peuvent être engagées contre une personne pour omission de verser la TVA due dans les délais légaux, alors que cette personne s'est déjà vu infliger, pour les mêmes faits, une sanction administrative définitive de nature pénale au sens de cet article 50, à condition que cette réglementation

- vise un objectif d'intérêt général qui est de nature à justifier un tel cumul de poursuites et de sanctions, à savoir la lutte contre les infractions en matière de TVA, ces poursuites et ces sanctions devant avoir des buts complémentaires,
- contienne des règles assurant une coordination limitant au strict nécessaire la charge supplémentaire qui résulte, pour les personnes concernées, d'un cumul de procédures, 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.

64 Il appartient à la juridiction nationale de s'assurer, compte tenu de l'ensemble des circonstances au principal, que la charge résultant concrètement pour la personne concernée de l'application de la réglementation nationale en cause au principal et du cumul des poursuites et des sanctions que celle-ci autorise n'est pas excessive par rapport à la gravité de l'infraction commise.

3. Cour de cassation

- Cass. crim., 22 février 2017, n° 14-82526

Sur le quatrième moyen de cassation, pris de la violation des articles 4 du protocole n° 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, 14, § 7, du Pacte international relatif aux droits civils et politiques, 54 de la Convention de Schengen, 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, L. 228 du livre des procédures fiscales, 1741 et 1743 du code général des impôts, préliminaire, 591 et 593 du code de procédure pénale, défaut et contradiction de motifs, manque de base légale ;

" en ce que l'arrêt attaqué a rejeté les exceptions de nullité, a déclaré M. X..., en qualité de représentant de la société Kenjee, coupable de soustraction frauduleuse à l'établissement ou au paiement de l'impôt par dissimulation de sommes, omission d'écriture dans un document comptable, et, en son nom propre, de soustraction frauduleuse à l'établissement ou au paiement de l'impôt par dissimulation de sommes, l'a condamné à huit mois d'emprisonnement avec sursis et au paiement d'une amende de 30 000 euros, a rejeté la demande de dispense d'inscription au bulletin n° 2 du casier judiciaire, a prononcé sur les intérêts civils ;

" aux motifs que le prévenu prétend faire l'objet d'une double poursuite puisqu'il fait l'objet à la fois de pénalités prévues par les articles 1717 et 1729 du code général des impôts et de poursuites pénales ; que la règle non bis in idem ne s'applique que dans l'hypothèse d'une double poursuite pénale pour des mêmes faits, ce qui n'est pas le cas en l'espèce ;

" alors que le principe de l'interdiction d'une double condamnation pour les mêmes faits s'oppose à ce qu'une juridiction pénale prononce une sanction à l'encontre d'un prévenu pour des faits pour lesquels il a déjà été sanctionné ; que ce principe s'applique pour tous faits identiques, quelle que soit leur qualification, pénale ou administrative ; que ce principe fait obstacle à ce que M. X..., déjà condamné pour les mêmes faits à des sanctions fiscales, soit poursuivi et condamné devant la juridiction répressive ; qu'en décidant le contraire, la cour d'appel a méconnu les dispositions susvisées " ;

Attendu qu'en condamnant le demandeur pour des faits de fraude à la TVA pour lesquels il avait déjà fait l'objet de sanctions fiscales, l'arrêt n'a méconnu aucune des dispositions conventionnelles invoquées au moyen ;

Que, d'une part, l'interdiction d'une double condamnation en raison de mêmes faits, prévue par l'article 4 du protocole n° 7, additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, ne trouve à s'appliquer, selon la réserve émise par la France, que pour les infractions relevant en droit français de la compétence des tribunaux statuant en matière pénale et n'interdit pas le prononcé de sanctions fiscales parallèlement aux peines infligées par le juge répressif ; que contrairement à ce que soutient le demandeur, cette réserve n'est pas remise en cause

par la Cour européenne des droits de l'homme (cf. en dernier lieu l'arrêt CEDH du 15 novembre 2016, A et B c. Norvège, n° 24130/ 11 et 29758/ 11 § 117) ;

Que, d'autre part, l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux n'a pas en lui-même pour effet d'interdire par principe tout cumul entre des sanctions fiscales et pénales ; qu'en l'espèce le demandeur n'invoque aucun élément de nature à faire obstacle à un tel cumul ;

D'où il suit que le moyen doit être écarté ;

II. Constitutionnalité de la disposition contestée

A. Normes de référence

1. Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789

- **Article 6**

La loi est l'expression de la volonté générale. Tous les citoyens ont droit de concourir personnellement, ou par leurs représentants, à sa formation. Elle doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse. Tous les citoyens étant égaux à ses yeux sont également admissibles à toutes dignités, places et emplois publics, selon leur capacité, et sans autre distinction que celle de leurs vertus et de leurs talents.

- **Article 8**

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.

B. Jurisprudence du Conseil constitutionnel

1. Sur le principe de nécessité des délits et des peines

- **Décision n° 82-143 DC du 30 juillet 1982, Loi sur les prix et les revenus, notamment ses articles 1^{er}, 3 et 4.**

12. Considérant, d'une part, qu'en vertu du paragraphe VII de cet article : "A compter de l'entrée en vigueur de la présente loi et jusqu'au 31 octobre 1982, tout employeur qui aura procédé à une augmentation des rémunérations ou maintenu une augmentation contraire aux dispositions des paragraphes I à V ci-dessus sera puni d'une amende de 300 à 8000 F qui sera appliquée autant de fois qu'il y aura eu de salariés concernés et pour chaque mois de cette période" ; qu'il résulte des termes mêmes de cette disposition que le fait délictueux doit avoir été commis après l'entrée en vigueur de la loi, qu'il s'agisse d'une augmentation nouvelle des rémunérations ou du maintien d'une augmentation antérieure qui ne satisfait pas aux prescriptions de la loi ; que le paragraphe VII de l'article 4 n'a donc pas effet rétroactif.

13. Considérant, d'autre part, que, si les députés auteurs de la saisine reprochent à cette même disposition de porter atteinte à la règle du non-cumul des peines en matière de crimes et délits, cette règle n'a que valeur législative et qu'il peut donc toujours y être dérogé par une loi ;

- **Décision n° 82-155 DC du 30 décembre 1982, Loi de finances rectificative pour 1982**

33. Considérant que le principe de non-rétroactivité ainsi formulé ne concerne pas seulement les peines appliquées par les juridictions répressives, mais s'étend nécessairement 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 ;

34. Considérant, dès lors, que la validation régulièrement opérée de la délibération susvisée par le paragraphe II de l'article 22 de la loi soumise à l'examen du Conseil constitutionnel ne saurait avoir pour effet de soustraire au principe de non-rétroactivité les dispositions de ladite délibération édictant des sanctions, sans distinction entre celles dont l'application revient à une juridiction et celles dont l'application revient à l'administration ; que, toutefois, cette limitation des effets de la validation ne s'étend pas aux majorations de droits et aux intérêts de retard ayant le caractère d'une réparation pécuniaire ; qu'il appartiendra aux autorités chargées de l'application de la présente loi de veiller à ce qu'aucune amende ne soit prononcée sur le fondement de la validation législative en raison de faits antérieurs à la date de mise en vigueur de la loi validant la délibération susvisée ;

- **Décision n° 89-260 DC du 28 juillet 1989, Loi relative à la sécurité et à la transparence du marché financier.**

15. Considérant que les auteurs de la saisine font encore valoir que les sanctions pécuniaires infligées par la Commission des opérations de bourse sont susceptibles de se cumuler avec des sanctions pénales, ce qui méconnaît le principe selon lequel une même personne ne peut pas être punie deux fois pour le même fait ;

16. Considérant que, sans qu'il soit besoin de rechercher si le principe dont la violation est invoquée a valeur constitutionnelle, il convient de relever qu'il ne reçoit pas application au cas de cumul entre sanctions pénales et sanctions administratives ;

17. Considérant toutefois que l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen dispose notamment que " la loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires " ;

18. Considérant que le principe ainsi énoncé ne concerne pas seulement les peines prononcées par les juridictions répressives mais s'étend à toute sanction ayant le caractère d'une punition même si le législateur a laissé le soin de la prononcer à une autorité de nature non juridictionnelle ;

19. Considérant qu'à l'encontre des auteurs des pratiques contraires aux règlements qu'elle établit et qui sont soumis à homologation, la Commission des opérations de bourse, pour autant que lesdites pratiques tombent sous le coup de l'incrimination prévue par l'article 9-2 de l'ordonnance du 28 septembre 1967, est habilitée à prononcer, soit une sanction pécuniaire qui ne peut excéder dix millions de francs, soit, lorsque des profits ont été réalisés, une sanction pécuniaire qui peut atteindre le décuple de leur montant ; qu'il résulte du texte de l'article 9-2 ajouté à l'ordonnance par l'article 5-III de la loi déferée que sont susceptibles d'être sanctionnées les pratiques qui ont pour effet de " porter atteinte à l'égalité d'information et de traitement des investisseurs ou à leurs intérêts " ou de " faire bénéficier les émetteurs et leurs investisseurs des agissements d'intermédiaires contraires à leurs obligations professionnelles " ;

20. Considérant que ces incriminations sont susceptibles de recouvrir des agissements qui sont eux-mêmes constitutifs de délits boursiers ; qu'au nombre de ces délits il y a lieu de mentionner le délit d'initié, prévu et réprimé par l'alinéa 1 de l'article 10-1 de l'ordonnance du 28 septembre 1967 tel qu'il est modifié par l'article 7 de la loi déferée, le délit de fausse information, prévu et réprimé par le dernier alinéa de l'article 10-1 précité tel qu'il est modifié par l'article 8-II de la loi déferée, ainsi que le délit de manipulation des cours, prévu et réprimé par l'article 10-3 ajouté à l'ordonnance du 28 septembre 1967 par l'article 17 de la loi n° 88-70 du 22 janvier 1988 ; que chacun de ces délits est passible " d'un emprisonnement de deux mois à deux ans et d'une amende de 6 000 F à 10 millions de francs, dont le montant pourra être porté au-delà de ce chiffre, jusqu'au décuple du montant du profit éventuellement réalisé, sans que l'amende puisse être inférieure à ce même profit " ;

21. Considérant sans doute que l'article 9-2 de l'ordonnance du 28 septembre 1967 prévoit que le montant de la sanction pécuniaire prononcée par la Commission des opérations de bourse " doit être fonction de la gravité des manquements commis et en relation avec les avantages ou les profits tirés de ces manquements " ;

22. Considérant que la possibilité n'en est pas moins reconnue à la Commission des opérations de bourse de prononcer une sanction pécuniaire pouvant aller jusqu'au décuple du montant des profits réalisés par l'auteur de l'infraction et qui est susceptible de se cumuler avec des sanctions pénales prononcées à raison des mêmes faits et pouvant elles-mêmes atteindre un montant identique ; que, si l'éventualité d'une double procédure peut ainsi 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 ; qu'il appartiendra donc aux autorités administratives et judiciaires compétentes de veiller au respect de cette exigence dans l'application des dispositions de l'ordonnance du 28 septembre 1967 modifiée ;

- **Décision n° 2011-199 QPC du 25 novembre 2011, M. Michel G. [Discipline des vétérinaires]**

6. Considérant que l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 dispose : « 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 ;

- **Décision n° 2012-289 QPC du 17 janvier 2013, M. Laurent D. [Discipline des médecins]**

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 la nécessité 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 disciplinaire ou administrative en application de corps de règles distincts devant leurs propres ordres de juridictions ; que, si l'éventualité que soient engagées deux procédures peut ainsi conduire à un cumul des 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 ;

- **Décision n° 2014-453/454 QPC et 2015-462 QPC du 18 mars 2015, M. John L. et autres (Cumul des poursuites pour délit d'initié et des poursuites pour manquement d'initié)**

19. 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 ;

20. Considérant qu'en vertu de l'article 9 de la Déclaration de 1789, tout homme est présumé innocent jusqu'à ce qu'il ait été déclaré coupable ; qu'il en résulte qu'en principe le législateur ne saurait instituer de présomption de culpabilité en matière répressive ;

21. Considérant, d'une part, que l'article L. 621-20-1 du code monétaire et financier prévoit les modalités selon lesquelles l'Autorité des marchés financiers communique au procureur de la République des informations sur les faits dont elle a connaissance lorsque ceux-ci sont susceptibles de constituer des délits et la possibilité pour le procureur de la République d'obtenir la communication de renseignements détenus par l'Autorité des marchés financiers ; que ces dispositions ne portent aucune atteinte aux exigences constitutionnelles précitées ;

22. Considérant, d'autre part, en premier lieu, que l'article L. 465-1 du code monétaire et financier définit le délit d'initié comme le fait, pour toute personne, de réaliser ou de permettre de réaliser, soit directement soit indirectement, une ou plusieurs opérations en utilisant des informations privilégiées sur les perspectives ou la situation d'un émetteur dont les titres sont négociés sur un marché réglementé ou sur les perspectives d'évolution d'un instrument financier admis sur un marché réglementé, dès lors que cette personne a acquis ces informations à l'occasion de l'exercice de sa profession ou de ses fonctions ou qu'elle avait connaissance de leur caractère privilégié ; que ce même article incrimine également le fait de communiquer à un tiers les informations susmentionnées avant que le public en ait connaissance ;

23. Considérant que les dispositions contestées de l'article L. 621-15 du même code définissent le manquement d'initié comme le fait, pour toute personne, de se livrer ou de tenter de se livrer à une opération d'initié dès lors que ces actes concernent un instrument financier admis aux négociations sur un marché réglementé ou sur certains systèmes multilatéraux de négociation ; qu'en vertu de l'article 622-1 du règlement de l'Autorité des marchés financiers susvisé, pris en application de l'article L. 621-6 du code monétaire et financier, toute personne disposant d'une information privilégiée doit s'abstenir d'utiliser celle-ci en acquérant ou en cédant, ou en tentant d'acquérir ou de céder, pour son propre compte ou pour le compte d'autrui, soit directement soit indirectement, les instruments financiers auxquels se rapporte cette information ; qu'en vertu de ce même article 622-1, toute personne disposant d'une information privilégiée doit également s'abstenir de communiquer cette information à une autre personne en dehors du cadre normal de son travail, de sa profession ou de ses fonctions ou à des fins autres que celles à raison desquelles elle lui a été communiquée et de recommander à une autre personne d'acquérir ou de céder, ou de faire acquérir ou céder par une autre personne, sur la base d'une information privilégiée, les instruments financiers auxquels se rapporte cette information ; qu'en vertu de l'article 622-2 du même règlement ces obligations d'abstention s'appliquent à toute personne détenant une information privilégiée en raison de certaines fonctions ou qualités ainsi qu'à toute personne détenant une information privilégiée et « qui sait ou qui aurait dû savoir » qu'il s'agit d'une information privilégiée ;

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 ;

28. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que les sanctions du délit d'initié et du manquement d'initié ne peuvent, pour les personnes autres que celles mentionnées au paragraphe II de l'article L. 621-9 du code monétaire et financier, être regardées comme de nature différente en application de corps de règles distincts devant leur propre ordre de juridiction ; que, ni les articles L. 465-1 et L. 621-15 du code monétaire et financier, ni aucune autre disposition législative, n'excluent qu'une personne autre que celles mentionnées au paragraphe II de l'article L. 621-9 puisse faire l'objet, pour les mêmes faits, de poursuites devant la commission des sanctions de l'Autorité des marchés financiers sur le fondement de l'article L. 621-15 et devant l'autorité judiciaire sur le fondement de l'article L. 465-1 ; que, par suite, les articles L. 465-1 et L. 621-15 méconnaissent le principe de nécessité des délits et des peines ; que, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres griefs, l'article L. 465-1 du code monétaire et financier et les dispositions contestées de l'article L. 621-15 du même code doivent être déclarés contraires à la Constitution ; qu'il en va de même, par voie de conséquence, des dispositions contestées des articles L. 466-1, L. 621-15-1, L. 621-16 et L. 621-16-1 du même code, qui en sont inséparables ;

- **Décision n° 2015-513/514/526 QPC du 14 janvier 2016 - M. Alain D. et autres [Cumul des poursuites pénales pour délit d'initié avec des poursuites devant la commission des sanctions de l'AMF pour manquement d'initié - II]**

En ce qui concerne le fond :

11. 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 ;

12. Considérant qu'en vertu du premier alinéa de l'article L. 465-1 du code monétaire et financier dans sa rédaction résultant de la loi du 26 juillet 2005 susvisée, demeurée en vigueur jusqu'au 24 octobre 2010, 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 c) du paragraphe III de l'article L. 621-15 dans sa rédaction résultant de la loi du 30 décembre 2006, 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 1 500 000 euros, qui peut être portée au décuple du montant des profits éventuellement réalisés ; qu'ainsi, d'une part, les sanctions pécuniaires pouvant être prononcées par la commission des sanctions de l'Autorité des marchés financiers pour le manquement d'initié à l'encontre d'une personne physique sont identiques à celles encourues devant la juridiction pénale pour le délit d'initié ; qu'en revanche, 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 ; que, d'autre part, lorsque l'auteur d'un délit d'initié est une personne morale, le juge pénal peut prononcer sa dissolution et une amende cinq fois supérieure à celle pouvant être prononcée par la commission des sanctions de l'Autorité des marchés financiers ; qu'il résulte de ce qui précède que les faits prévus et réprimés par les articles précités doivent être regardés comme susceptibles de faire l'objet de sanctions de nature différente ;

13. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que les mots « s'est livrée ou a tenté de se livrer à une opération d'initié ou » figurant au c) et au d) du paragraphe II de l'article L. 621-15 du code monétaire et financier dans sa rédaction résultant de la loi du 30 décembre 2006, qui ne méconnaissent ni la garantie des droits proclamée par l'article 16 de la Déclaration de 1789 ni aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent être déclarées conformes à la Constitution ;

- **Décision n° 2016-545 QPC du 24 juin 2016, M. Alec W. et autre |Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale**

1. Saisie d'une question prioritaire de constitutionnalité portant sur « les articles 1729 et 1741 du code général des impôts dans leur version applicable à la date de prévention », la Cour de cassation a jugé que cette question portait sur l'article 1729 du code général des impôts « dans sa rédaction actuellement en vigueur, issue de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 » et sur l'article 1741 du même code « dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 ». Toutefois, l'ordonnance du 7 décembre 2005 mentionnée ci-dessus n'a pas modifié la rédaction de l'article 1741 du code général des impôts. Par conséquent, la question prioritaire de constitutionnalité dont le Conseil constitutionnel est saisi porte sur l'article 1729 du code général des impôts dans sa rédaction résultant de la loi du 30 décembre 2008 mentionnée ci-dessus et sur l'article 1741 du même code dans sa rédaction résultant de l'ordonnance du 19 septembre 2000 mentionnée ci-dessus.
2. L'article 1729 du code général des impôts dans sa rédaction résultant de la loi du 30 décembre 2008 prévoit : « Les inexactitudes ou les omissions relevées dans une déclaration ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt ainsi que la restitution d'une créance de nature fiscale dont le versement a été indûment obtenu de l'État entraînent l'application d'une majoration de : « a. 40 % en cas de manquement délibéré ; « b. 80 % en cas d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales ; elle est ramenée à 40 % lorsqu'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire ; « c. 80 % en cas de manœuvres frauduleuses ou de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat ou en cas d'application de l'article 792 bis ».

3. L'article 1741 du code général des impôts dans sa rédaction résultant de l'ordonnance du 19 septembre 2000 prévoit : « Sans préjudice des dispositions particulières relatées dans la présente codification, 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, est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'une amende de 37 500 euros et d'un emprisonnement de cinq ans. Lorsque les faits ont été réalisés ou facilités au moyen soit d'achats ou de ventes sans facture, soit de factures ne se rapportant pas à des opérations réelles, ou qu'ils ont eu pour objet d'obtenir de l'État des remboursements injustifiés, leur auteur est passible d'une amende de 75 000 euros et d'un emprisonnement de cinq ans.» Toutefois, cette disposition n'est applicable, en cas de dissimulation, que si celle-ci excède le dixième de la somme imposable ou le chiffre de 153 euros. « Toute personne condamnée en application des dispositions du présent article peut être privée des droits civiques, civils et de famille, suivant les modalités prévues par l'article 131-26 du code pénal. « Le tribunal ordonnera dans tous les cas la publication intégrale ou par extraits des jugements dans le Journal officiel de la République française ainsi que dans les journaux désignés par lui et leur affichage intégral ou par extraits pendant trois mois sur les panneaux réservés à l'affichage des publications officielles de la commune où les contribuables ont leur domicile ainsi que sur la porte extérieure de l'immeuble du ou des établissements professionnels de ces contribuables. Les frais de la publication et de l'affichage dont il s'agit sont intégralement à la charge du condamné. « En cas de récidive dans le délai de cinq ans, le contribuable est puni d'une amende de 100 000 euros et d'un emprisonnement de dix ans. L'affichage et la publicité du jugement sont ordonnés dans les conditions prévues au quatrième alinéa. « Les poursuites sont engagées dans les conditions prévues aux articles L. 229 à L. 231 du livre des procédures fiscales ».
4. Les requérants, l'autre partie au litige et les intervenants soutiennent 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.
5. Est ainsi contestée la constitutionnalité des articles 1729 et 1741 du code général des impôts en cas d'insuffisance volontaire de déclaration. Compte tenu du champ d'application respectif de ces deux articles, la question prioritaire de constitutionnalité porte, d'une part, sur l'article 1729 du code général des impôts et, d'autre part, sur les mots « soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt » figurant dans la première phrase du premier alinéa de l'article 1741 du même code.

- Sur la recevabilité :

6. Dans les considérants 5 à 8 de sa décision du 17 mars 2011 mentionnée ci-dessus, le Conseil constitutionnel a spécialement examiné les mots « de 40 % si la mauvaise foi de l'intéressé est établie » figurant au 1 de l'article 1729 du code général des impôts dans sa rédaction antérieure au 1er janvier 2006. Il les a déclarés conformes à la Constitution dans les motifs et le dispositif de cette décision.
7. Toutefois, d'une part, l'ordonnance du 7 décembre 2005, entrée en vigueur le 1er janvier 2006, a modifié l'article 1729 en remplaçant les mots « de 40 % si la mauvaise foi de l'intéressé est établie » par les mots « 40 % en cas de manquement délibéré ». D'autre part, depuis cette déclaration de conformité à la Constitution, le Conseil constitutionnel a jugé, dans sa décision du 18 mars 2015 mentionnée ci-dessus, que le cumul de l'application de dispositions instituant des sanctions, lorsque celles-ci sont infligées à l'issue de poursuites différentes en application de corps de règles distincts, peut méconnaître le principe de nécessité des délits et des peines si différentes conditions sont réunies. Les sanctions doivent réprimer les mêmes faits, ne pas être d'une nature différente et relever du même ordre de juridiction et les intérêts sociaux protégés doivent être les mêmes. La modification des dispositions de l'article 1729 et la décision du 18 mars 2015 constituent un changement des circonstances de droit. Ce changement justifie, en l'espèce, le réexamen des dispositions de l'article 1729 du code général des impôts.

- Sur le fond :

8. Selon 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 ». 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. 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. 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.

9. Il appartient au Conseil constitutionnel, au regard de ces exigences, d'examiner la constitutionnalité de l'article 1729 et des dispositions contestées de l'article 1741 du code général des impôts puis d'examiner la constitutionnalité de la combinaison de ces mêmes dispositions.

. En ce qui concerne l'article 1729 et les dispositions contestées de l'article 1741 du code général des impôts pris isolément :

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.
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.
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.

. En ce qui concerne l'application combinée de l'article 1729 et des dispositions contestées de l'article 1741 du code général des impôts :

15. Les insuffisances volontaires de déclaration d'éléments servant à la détermination de l'assiette de l'impôt et à sa liquidation sont réprimées par l'article 1729 et par les dispositions contestées de l'article 1741. Ce dernier article 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 ».
16. Par conséquent, une personne sanctionnée sur le fondement de l'article 1729 du code général des impôts est susceptible de faire également l'objet de poursuites pénales sur le fondement de l'article 1741 du même code.
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.
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.
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.
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.
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.
25. Sous les réserves énoncées aux paragraphes 13, 21 et 24, l'article 1729 et les dispositions contestées de l'article 1741 du code général des impôts ne sont contraires à aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit. Dans ces conditions, ils doivent être déclarés conformes à la Constitution.

- **Décision n° 2016-546 QPC du 24 juin 2016, M. Jérôme C. [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale]**

. En ce qui concerne l'application combinée de l'article 1729 et des dispositions contestées de l'article 1741 du code général des impôts :

15. Les insuffisances volontaires de déclaration d'éléments servant à la détermination de l'assiette de l'impôt et à sa liquidation sont réprimées par l'article 1729 et par les dispositions contestées de l'article 1741. Ce dernier article précise que les sanctions qu'il prévoit s'appliquent « sans préjudice des dispositions particulières relatées dans la présente codification » et « indépendamment des sanctions fiscales applicables ».
16. Par conséquent, une personne sanctionnée sur le fondement de l'article 1729 du code général des impôts est susceptible de faire également l'objet de poursuites pénales sur le fondement de l'article 1741 du même code.

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.
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.
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.
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.
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.
25. Sous les réserves énoncées aux paragraphes 13, 21 et 24, l'article 1729 et les dispositions contestées de l'article 1741 du code général des impôts ne sont contraires à aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit. Dans ces conditions, ils doivent être déclarés conformes à la Constitution.

- **Décision n° 2016-550 QPC du 1er juillet 2016, M. Stéphane R. et autre [Procédure devant la cour de discipline budgétaire et financière]**

- Sur le fond :

6. Selon 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 ». 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. 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 différente en application de corps de règles distincts. 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.
7. En premier lieu, les dispositions contestées permettent qu'une personne visée à l'article L. 312-2 du code des juridictions financières, poursuivie devant la cour de discipline budgétaire et financière pour l'une des infractions édictées par les articles L. 313-1 à L. 313-8 du même code, soit également poursuivie devant une juridiction pénale pour une infraction pénale. Si les dispositions contestées n'instituent pas, par elles-mêmes, un mécanisme de double poursuite et de double sanction, elles le rendent toutefois possible. Ces cumuls éventuels de poursuites et de sanctions doivent, en tout état de cause, respecter le principe de nécessité des délits et des peines, qui implique qu'une même personne ne puisse faire l'objet de poursuites différentes conduisant à des sanctions de même nature pour les mêmes faits, en application de corps de règles protégeant les mêmes intérêts sociaux.
8. En second lieu, lorsque plusieurs 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. Il appartient donc aux autorités juridictionnelles compétentes de veiller au respect de cette exigence et de tenir compte, lorsqu'elles se prononcent, des sanctions de même nature antérieurement infligées.
9. Sous les réserves énoncées aux paragraphes 7 et 8, les mots : « de l'action pénale et » figurant au premier alinéa de l'article L. 314-18 du code des juridictions financières, qui ne sont pas contraires aux principes de nécessité des délits et des peines et de proportionnalité des peines, ne sont contraires à aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit. Ils doivent être déclarés conformes à la Constitution.

- Décision n° 2016-556 QPC du 22 juillet 2016, M. Patrick S. [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale II]

- Sur le fond :

10. Selon 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 ». 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. 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. 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.
11. Dans les paragraphes 12 à 25 de sa décision n° 2016-545 QPC du 24 juin 2016, le Conseil constitutionnel a jugé que les mots contestés de l'article 1741 du code général des impôts dans sa rédaction résultant de l'ordonnance du 19 septembre 2000 ne méconnaissent ni le principe de nécessité des délits et des peines ni le principe de proportionnalité des peines.
12. La seule modification apportée à l'article 1741 par la loi du 12 mai 2009 a consisté en la suppression de l'alinéa de cet article prévoyant l'alourdissement des sanctions en cas de récidive dans le délai de cinq ans.
13. Dès lors, pour les mêmes motifs et sous les mêmes réserves que ceux énoncés dans les paragraphes 12 à 25 de sa décision n° 2016-545 QPC, les mots « soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des

sommes sujettes à l'impôt » figurant dans la première phrase du premier alinéa de l'article 1741 du code général des impôts dans sa rédaction résultant de la loi du 12 mai 2009, qui ne méconnaissent ni le principe de nécessité des délits et des peines ni le principe de proportionnalité des peines ni aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent être déclarés conformes à la Constitution.

- **Décision n° 2016-621 QPC du 30 mars 2017, Société Clos Teddi et autre [Cumul des poursuites pénales et administratives en cas d'emploi illégal d'un travailleur étranger]**

4. Selon 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 ». 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. 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 différente en application de corps de règles distincts. 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.

2. Sur le principe de proportionnalité des peines

- **Décisions n° 86-215 DC du 3 septembre 1986, Loi relative à la lutte contre la criminalité et la délinquance**

5. Considérant que l'article 1er de la loi rétablit l'article 266 du code pénal et par là même l'incrimination de participation à une association de malfaiteurs au cas où une telle association tend à la réalisation de délits limitativement énumérés ; que cette infraction est passible d'une peine d'emprisonnement d'un à cinq ans et d'une amende de 5 000 F à 100 000 F ; que les articles 2 et 3 de la loi modifient les articles 267 et 268 du code pénal à l'effet d'étendre à l'association de malfaiteurs en matière délictuelle les dispositions législatives applicables en matière criminelle et qui ont respectivement pour objet d'incriminer les complices de l'infraction et d'exempter de peine ceux qui, avant toute poursuite, ont révélé l'association de malfaiteurs et permis l'identification des coupables ;

6. Considérant que l'article 4 de la loi complète l'article 311 du code pénal afin de renforcer la répression des violences volontaires ayant entraîné la mort sans intention de la donner, lorsqu'on se trouve en présence des circonstances aggravantes énumérées par l'article 309 du code pénal, ou lorsque les violences ont été commises sur la personne d'un magistrat ou d'un juré dans l'exercice ou à l'occasion de l'exercice de ses fonctions ; que de tels agissements sont passibles d'une peine de cinq à vingt ans de réclusion criminelle ;

7. Considérant qu'en l'absence de disproportion manifeste entre l'infraction et la peine encourue, il n'appartient pas au Conseil constitutionnel de substituer sa propre appréciation à celle du législateur en ce qui concerne la nécessité des peines attachées aux infractions définies par celui-ci ; qu'aucune disposition du titre premier de la loi n'est manifestement contraire au principe posé par l'article 8 de la Déclaration de 1789 ;

- **Décision n° 97-395 DC du 30 décembre 1997, Loi de finances pour 1998**

39. Considérant, en deuxième lieu, qu'aux termes du nouvel article 1740 ter A, inséré dans le code général des impôts par le IV de l'article 85 de la loi déferée : "Toute omission ou inexactitude constatée dans les factures ou documents en tenant lieu mentionnés aux articles 289 et 290 quinquies donne lieu à l'application d'une amende de 100 F par omission ou inexactitude. Le défaut de présentation de ces mêmes documents entraîne l'application d'une amende de 10 000 F par document non présenté. Ces amendes ne peuvent être mises en recouvrement avant l'expiration d'un délai de trente jours à compter de la notification du document par lequel l'administration a fait connaître au contrevenant la sanction qu'elle se propose d'appliquer, les motifs de celle-ci et la possibilité dont dispose l'intéressé de présenter dans ce délai ses observations. Les amendes sont recouvrées suivant les procédures et sous les garanties prévues pour les taxes sur le chiffre d'affaires. Les réclamations sont instruites et jugées comme pour ces taxes." ; que, nonobstant les garanties de procédure dont il est ainsi assorti, ce nouvel article pourrait, dans nombre de cas, donner lieu à l'application de sanctions manifestement hors de proportion avec la gravité de l'omission ou de l'inexactitude constatée, comme d'ailleurs avec l'avantage qui en a été retiré ;

qu'il y a lieu, dès lors, de déclarer contraire à la Constitution le IV de l'article 85 et, par voie de conséquence, les mots "et 1740 ter A" au III du même article ;

40. Considérant, en revanche, qu'en modifiant l'article 1740 ter du code général des impôts afin de sanctionner la délivrance d'une facture ne correspondant pas à une livraison ou à une prestation de service réelle d'une amende égale à 50 % du montant de la facture, le législateur n'a pas établi une amende fiscale manifestement disproportionnée au manquement ; qu'il n'a pas méconnu, ce faisant, les exigences de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen ;

- **Décisions n° 99-410 DC du 15 mars 1999, Loi organique relative à la Nouvelle-Calédonie**

40. Considérant qu'aux termes de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen : "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." ;

41. Considérant que le principe de nécessité des peines implique que l'incapacité d'exercer une fonction publique élective ne peut être appliquée que si le juge l'a expressément prononcée, en tenant compte des circonstances propres à l'espèce ; que la possibilité ultérieurement offerte au juge de relever l'intéressé, à sa demande, de cette incapacité, au cas où il a apporté une contribution suffisante au paiement du passif, ne saurait à elle seule assurer le respect des exigences qui découlent du principe de nécessité énoncé à l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen ;

42. Considérant que, dès lors, en instituant une incapacité d'exercer une fonction publique élective d'une durée en principe au moins égale à cinq ans, applicable de plein droit à toute personne physique à l'égard de laquelle a été prononcée la faillite personnelle, l'interdiction prévue à l'article 192 de la loi du 25 janvier 1985 ou la liquidation judiciaire, sans que le juge qui décide de ces mesures ait à prononcer expressément ladite incapacité, l'article 194 de cette loi méconnaît le principe de nécessité des peines ; que doivent être également déclarées contraires à la Constitution, comme en étant inséparables, les dispositions de l'article 195 de ladite loi faisant référence à l'incapacité d'exercer une fonction publique élective ; qu'en conséquence, les dispositions du 5° du I de l'article 195 de la loi organique soumise à l'examen du Conseil constitutionnel doivent être regardées comme contraires à la Constitution ;

- **Décision n° 99-424 DC du 29 décembre 1999, Loi de finances pour 2000**

59. Considérant que ces dispositions tendent à permettre l'application, à l'issue de la mise en oeuvre du droit d'enquête, d'amendes adaptées à la nature des contrôles exercés ; que le droit d'enquête prévu par les articles L. 80 F et suivants du livre des procédures fiscales a pour objet de " rechercher les manquements aux règles de facturation auxquelles sont soumis les assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée... " ; qu'il n'a ni pour objet, ni pour effet, d'établir des suppléments d'imposition ; qu'en fixant à 100 francs par erreur ou omission le montant forfaitaire de l'amende et en la plafonnant au quart du montant de chaque facture, le législateur n'a pas prévu une sanction manifestement disproportionnée à la gravité des manquements constatés

- **Décision n° 2010-105/106 QPC du 17 mars 2011, M. César S. et autre [Majoration fiscale de 40 % après mise en demeure]**

2. Considérant qu'aux termes de l'article 1728 du code général des impôts dans sa rédaction en vigueur avant le 1er janvier 2006 : « 1. Lorsqu'une personne physique ou morale ou une association tenue de souscrire une déclaration ou de présenter un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'un des impôts, droits, taxes, redevances ou sommes établis ou recouvrés par la direction générale des impôts s'abstient de souscrire cette déclaration ou de présenter cet acte dans les délais, le montant des droits mis à la charge du contribuable ou résultant de la déclaration ou de l'acte déposé tardivement est assorti de l'intérêt de retard visé à l'article 1727 et d'une majoration de 10 %.

« 2. Le décompte de l'intérêt de retard est arrêté soit au dernier jour du mois de la proposition de rectification, soit au dernier jour du mois au cours duquel la déclaration ou l'acte a été déposé.

« 3. La majoration visée au 1 est portée à :

« 40 % lorsque le document n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure notifiée par pli recommandé d'avoir à le produire dans ce délai ;

« 80 % lorsque le document n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une deuxième mise en

demeure notifiée dans les mêmes formes que la première.

« 80 % en cas de découverte d'une activité occulte » ;

3. Considérant que, selon les requérants, cet article en tant qu'il prévoit une majoration du montant des droits de 40 % en cas de retard ou de défaut de dépôt du document requis par une mise en demeure, porte atteinte aux 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 ;

4. Considérant que la question prioritaire de constitutionnalité porte sur le deuxième alinéa du 3 de l'article 1728 du code général des impôts dans sa rédaction en vigueur avant le 1er janvier 2006 ;

5. Considérant qu'aux termes de l'article 8 de la Déclaration 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 le principe d'individualisation des peines qui découle de cet article implique que la majoration des droits, lorsqu'elle constitue une sanction ayant le caractère d'une punition, ne puisse être appliquée que si l'administration, sous le contrôle du juge, l'a expressément prononcée en tenant compte des circonstances propres à chaque espèce ; qu'il ne saurait toutefois interdire au législateur de fixer des règles assurant une répression effective des infractions ;

6. Considérant qu'en instituant, dans le recouvrement de l'impôt, une majoration fixe de 40 % du montant des droits attachée au comportement du contribuable, le deuxième alinéa du 3 de l'article 1728 du code général des impôts vise, pour assurer l'égalité devant les charges publiques, à améliorer la prévention et à renforcer la répression des défauts ou retards volontaires de déclaration de base d'imposition ou des éléments retenus pour la liquidation de l'impôt ; que le même article prévoit une majoration de 80 % lorsque le document demandé n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une deuxième mise en demeure notifiée dans les mêmes formes que la première ou en cas de découverte d'une activité occulte ;

7. Considérant 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 la majoration effectivement encourue au taux prévu par la loi, soit de lui substituer un autre taux parmi ceux prévus par les autres dispositions de l'article 1728 s'il l'estime légalement justifié, soit de ne laisser à la charge du contribuable que les intérêts de retard, s'il estime que ce dernier ne s'est pas abstenu de souscrire une déclaration ou de déposer un acte dans le délai légal ; 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 ;

- **Décision n° 2010-103 QPC du 17 mars 2011 - Société SERAS II [Majoration fiscale de 40 % pour mauvaise foi]**

4. Considérant qu'aux termes de l'article 8 de la Déclaration 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 le principe d'individualisation des peines qui découle de cet article implique que la majoration des droits, lorsqu'elle constitue une sanction ayant le caractère d'une punition, ne puisse être appliquée que si l'administration, sous le contrôle du juge, l'a expressément prononcée en tenant compte des circonstances propres à chaque espèce ; qu'il ne saurait toutefois interdire au législateur de fixer des règles assurant une répression effective des infractions ;

5. Considérant qu'en instituant, dans le recouvrement de l'impôt, une majoration fixe de 40 % du montant des droits en cas de mauvaise foi du contribuable, l'article 1729 du code général des impôts vise, pour assurer l'égalité devant les charges publiques, à améliorer la prévention et à renforcer la répression des insuffisances volontaires de déclaration de base d'imposition ou des éléments servant à la liquidation de l'impôt ; que le même article prévoit une majoration de 80 % si le contribuable s'est rendu coupable de manœuvres frauduleuses ou d'abus de droit ;

6. Considérant 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 ;

- **Décision n° 2012-267 OPC du 20 juillet 2012, Mme Irène L. [Sanction du défaut de déclaration des sommes versées à des tiers]**

3. Considérant que l'article 8 de la Déclaration de 1789 dispose : « La loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires » ; que l'article 61-1 de la Constitution ne confère pas au Conseil constitutionnel un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement, mais lui donne seulement compétence pour se prononcer sur la conformité des dispositions législatives soumises à son examen aux droits et libertés que la Constitution garantit ; que, si la nécessité des peines attachées aux infractions relève du pouvoir d'appréciation du législateur, il incombe au Conseil constitutionnel de s'assurer de l'absence de disproportion manifeste entre l'infraction et la peine encourue ; qu'en outre, le principe d'individualisation des peines qui découle de l'article 8 de la Déclaration de 1789 implique qu'une amende fiscale ne puisse être appliquée que si l'administration, sous le contrôle du juge, l'a expressément prononcée en tenant compte des circonstances propres à chaque espèce ; qu'il ne saurait toutefois interdire au législateur de fixer des règles assurant une répression effective de la méconnaissance des obligations fiscales ;

4. Considérant qu'en réprimant le manquement aux obligations, prévues à l'article 240, au 1 de l'article 242 ter et à l'article 242 ter B du code susvisé, de transmettre à l'administration fiscale des informations relatives aux sommes versées à d'autres contribuables, la disposition contestée sanctionne le non respect d'obligations déclaratives permettant à l'administration fiscale de procéder aux recoupements nécessaires au contrôle du respect, par les bénéficiaires des versements qui y sont mentionnés, de leurs obligations fiscales ;

5. Considérant qu'en fixant l'amende encourue par l'auteur des versements en proportion des sommes versées, le législateur a poursuivi un but de lutte contre la fraude fiscale qui constitue un objectif de valeur constitutionnelle ; qu'il a proportionné la sanction en fonction de la gravité des manquements réprimés appréciée à raison de l'importance des sommes non déclarées ; que le taux de 50 % retenu n'est pas manifestement disproportionné ; que, par suite, le grief tiré de la méconnaissance de l'article 8 de la Déclaration de 1789 doit être écarté ;

- **Décision n° 2013-679 DC du 4 décembre 2013, Loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière.**

41. Considérant que l'article 44 est relatif à la prise de copie de documents soumis au droit de communication de l'administration fiscale ; que son paragraphe II introduit au sein de la section 1 du chapitre I du titre II de la première partie du livre des procédures fiscales un nouveau 2° ter comprenant un nouvel article L. 13 F en vertu duquel les agents de l'administration peuvent, sans que le contribuable puisse s'y opposer, prendre copie des documents dont ils ont connaissance dans le cadre des procédures d'examen contradictoire de la situation fiscale des personnes physiques et des procédures de vérification de la comptabilité ; que son paragraphe I a pour objet de compléter l'article 1734 du code général des impôts, relatif à l'amende de 1 500 euros applicable à l'absence de tenue ainsi qu'à la destruction avant les délais prescrits des documents soumis au droit de communication de l'administration fiscale ou au refus de communiquer ces documents ; qu'il prévoit que cette amende est applicable, en cas d'opposition à la prise de copie des documents prévue par le nouvel article L. 13 F du livre des procédures fiscales, pour chaque document, sans que le total des amendes puisse être supérieur à 10 000 euros ou, si ce montant est supérieur, à 1 % du chiffre d'affaires déclaré par exercice soumis à contrôle ou à 1 % du montant des recettes brutes déclaré par année soumise à contrôle ;

42. Considérant que les requérants invoquent la méconnaissance des exigences de l'article 8 de la Déclaration de 1789 résultant de la disproportion manifeste entre l'infraction et la peine encourue ;

43. Considérant qu'en instaurant, au paragraphe I de l'article 44, une amende en cas d'opposition à la prise de copie des documents soumis au droit de communication de l'administration fiscale s'élevant à 1 500 euros « pour chaque document, sans que le total des amendes puisse être supérieur à 10 000 euros ou, si ce montant est supérieur, à 1 % du chiffre d'affaires déclaré par exercice soumis à contrôle ou à 1 % du montant des recettes brutes déclaré par année soumise à contrôle », le législateur a entendu réprimer les agissements faisant obstacle au droit de l'administration d'obtenir copie de documents en vertu du paragraphe II de l'article 44 ; qu'en prévoyant une amende de 1 500 euros par document dont la copie serait refusée, dans la limite d'un total des amendes ne pouvant être supérieur à 10 000 euros, le législateur n'a pas établi une amende fiscale manifestement disproportionnée au regard du manquement ; qu'en revanche, pour l'instauration d'un

plafonnement global du montant des sanctions pouvant être encourues, le législateur a retenu des critères de calcul, alternatifs au seuil de 10 000 euros, en proportion du chiffre d'affaires ou du montant des recettes brutes déclaré, sans lien avec les infractions, et qui revêtent un caractère manifestement hors de proportion avec la gravité des infractions réprimées ; qu'il y a lieu, dès lors, de déclarer contraires à la Constitution les mots : « ou, si ce montant est supérieur, à 1 % du chiffre d'affaires déclaré par exercice soumis à contrôle ou à 1 % du montant des recettes brutes déclaré par année soumise à contrôle » au deuxième alinéa du paragraphe I de l'article 44 ;

(...)

56. Considérant, en second lieu, qu'en prévoyant de réprimer le défaut de réponse ou la réponse partielle à une mise en demeure de produire certains documents d'une amende de 1 500 euros ou 10 % des droits rappelés si ce dernier montant est plus élevé, pour chaque manquement constaté au titre d'un exercice, le législateur n'a pas établi une amende fiscale manifestement disproportionnée au regard du manquement et des conséquences qui peuvent en résulter au regard des impôts à acquitter par le contribuable ;

- **Décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, Loi de finances pour 2014**

93. Considérant que l'article 1735 ter du code général des impôts réprime le défaut de réponse ou la réponse partielle à une mise en demeure adressée par l'administration en application du paragraphe III de l'article L. 13 AA du livre des procédures fiscales en matière de contrôle des prix de transfert entre des entreprises qui sont en situation de dépendance ou de contrôle ou lorsque l'une de ces entreprises est établie ou constituée dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du code général des impôts ; qu'il prévoit, pour chaque exercice vérifié, une amende d'un montant de 10 000 euros ou, si le montant correspondant est supérieur à cette dernière somme, et compte tenu de la gravité des manquements, d'un montant pouvant atteindre 5 % des bénéfices transférés ;

94. Considérant que l'article 97 modifie cet article 1735 ter pour remplacer la référence à « 5 % des bénéfices transférés » par une référence à « 0,5 % du chiffre d'affaires » ;

95. Considérant que, selon les requérants, ces dispositions portent atteinte au principe de proportionnalité des peines ;

96. Considérant que l'article 8 de la Déclaration de 1789 dispose : « La loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires. . . » ; qu'aux termes de l'article 34 de la Constitution : « La loi fixe les règles concernant. . . la détermination des crimes et délits ainsi que les peines qui leur sont applicables » ; que l'article 61 de la Constitution ne confère pas au Conseil constitutionnel un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement ; que, si la nécessité des peines attachées aux infractions relève du pouvoir d'appréciation du législateur, il incombe au Conseil constitutionnel de s'assurer de l'absence de disproportion manifeste entre l'infraction et la peine encourue ;

97. Considérant qu'en réprimant d'une peine dont le montant peut atteindre 0,5 % du chiffre d'affaires le défaut de réponse ou la réponse partielle à une mise en demeure adressée par l'administration en matière de contrôle des prix de transfert, le législateur a, s'agissant du manquement à une obligation documentaire, retenu un critère de calcul du maximum de la peine encourue sans lien avec les infractions réprimées et qui revêt un caractère manifestement hors de proportion avec leur gravité ; que, par suite, l'article 97 doit être déclaré contraire à la Constitution ;

(...)

108. Considérant que la conformité à la Constitution d'une loi déjà promulguée peut être appréciée à l'occasion de l'examen des dispositions législatives qui la modifient, la complètent ou affectent son domaine ; que les dispositions contestées du paragraphe II de l'article 99 de la loi déferée introduisent un nouvel article 1729 E dans le code général des impôts prévoyant une amende établie par renvoi à l'amende prévue à l'article 1729 D du même code ; que les dispositions de l'article 1729 E, qui répriment ainsi le défaut de présentation de la comptabilité analytique ou des comptes consolidés conformément aux paragraphes II et III de l'article L. 13 du livre des procédures fiscales, ont pour effet de compléter les dispositions de l'article L. 1729 D relatives à la répression des manquements aux obligations de présentation de la comptabilité à l'administration fiscale dans le cadre d'un contrôle ;

109. Considérant qu'en vertu des dispositions de l'article 1729 D du code général des impôts : « Le défaut de présentation de la comptabilité selon les modalités prévues au I de l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales est passible d'une amende égale :

« 1° en l'absence de rehaussement, à 5 pour mille du chiffre d'affaires déclaré par exercice soumis à contrôle ou à 5 pour mille du montant des recettes brutes déclaré par année soumise à contrôle ;

« 2° en cas de rehaussement, à 5 pour mille du chiffre d'affaires rehaussé par exercice soumis à contrôle ou à 5 pour mille du montant des recettes brutes rehaussé par année soumise à contrôle ;

« 3° à 1 500 euros lorsque le montant de l'amende mentionnée aux 1° et 2° est inférieur à cette somme » ;

110. Considérant, qu'en prévoyant à l'article 1729 D du code général des impôts une amende en cas de défaut de présentation de la comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés selon les modalités prévues par l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales, le législateur a entendu réprimer l'absence de respect de règles de présentation des documents comptables dans le cadre d'un contrôle par l'administration fiscale ;

qu'en prévoyant à l'article 1729 E du code général des impôts introduit par le paragraphe II de l'article 99 de la loi déferée, l'application de l'amende prévue à l'article 1729 D, le législateur a entendu réprimer l'absence de respect des nouvelles obligations de présentation de documents dans le cadre de la procédure de vérification des comptabilités ; qu'en fixant le montant de ces amendes, en l'absence de rehaussement, à 5 pour mille du chiffre d'affaires déclaré par exercice soumis à contrôle ou à 5 pour mille du montant des recettes brutes déclaré par année soumise à contrôle et, en cas de rehaussement, à 5 pour mille du chiffre d'affaires rehaussé par exercice soumis à contrôle ou à 5 pour mille du montant des recettes brutes rehaussé par année soumise à contrôle, le législateur a, s'agissant d'un manquement à une obligation documentaire, retenu des critères de calcul en proportion du chiffre d'affaires ou du montant des recettes brutes déclaré sans lien avec les infractions et qui revêtent un caractère manifestement hors de proportion avec la gravité des infractions réprimées ; qu'il y a lieu, dès lors, de déclarer contraires à la Constitution les 1° et 2° de l'article 1729 D du code général des impôts et, au 3° du même article, les mots : « lorsque le montant de l'amende mentionnée aux 1° et 2° est inférieur à cette somme » ;

- **Décision n° 2013-679 DC du 4 décembre 2013, Loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière**

9. Considérant que l'article 8 de la Déclaration de 1789 dispose : « La loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires. . . » ; qu'aux termes de l'article 34 de la Constitution : « La loi fixe les règles concernant. . . la détermination des crimes et délits ainsi que les peines qui leur sont applicables » ; que l'article 61 de la Constitution ne confère pas au Conseil constitutionnel un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement ; que, si la nécessité des peines attachées aux infractions relève du pouvoir d'appréciation du législateur, il incombe au Conseil constitutionnel de s'assurer de l'absence de disproportion manifeste entre l'infraction et la peine encourue ;

10. Considérant qu'en prévoyant que, pour tout crime ou délit puni d'au moins cinq ans d'emprisonnement commis par une personne morale, dès lors que l'infraction a procuré un profit direct ou indirect, le maximum de la peine est établi en proportion du chiffre d'affaires de la personne morale prévenue ou accusée, le législateur a retenu un critère de fixation du montant maximum de la peine encourue qui ne dépend pas du lien entre l'infraction à laquelle il s'applique et le chiffre d'affaires et est susceptible de revêtir un caractère manifestement hors de proportion avec la gravité de l'infraction constatée ; que, par suite, les dispositions de l'article 3 méconnaissent les exigences de l'article 8 de la Déclaration de 1789 ; que, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres griefs, elles doivent être déclarées contraires à la Constitution ;

- **Décision n° 2014-418 QPC du 8 octobre 2014 Société SGI [Amende pour contribution à l'obtention, par un tiers, d'un avantage fiscal indu]**

7. Considérant, en second lieu, que l'article 61-1 de la Constitution ne confère pas au Conseil constitutionnel un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement, mais lui donne seulement compétence pour se prononcer sur la conformité des dispositions législatives soumises à son examen aux droits et libertés que la Constitution garantit ; que, si la nécessité des peines attachées aux infractions relève du pouvoir d'appréciation du législateur, il incombe au Conseil constitutionnel de s'assurer de l'absence de disproportion manifeste entre l'infraction et la peine encourue ; qu'en outre, le principe d'individualisation des peines qui découle de l'article 8 de la Déclaration de 1789 implique que l'amende, lorsqu'elle constitue une sanction ayant le caractère d'une punition, ne puisse être appliquée que si l'administration, sous le contrôle du juge, l'a expressément prononcée en tenant compte des circonstances propres à chaque espèce ; qu'il ne saurait toutefois interdire au législateur de fixer des règles assurant une répression effective des infractions ;

8. Considérant qu'en fixant l'amende en lien avec l'avantage fiscal indûment obtenu, le législateur a entendu favoriser les investissements réalisés outre-mer en garantissant leur sécurité, tout en poursuivant un but de lutte contre la fraude fiscale qui constitue un objectif de valeur constitutionnelle ; qu'en prévoyant que le montant de l'amende fiscale est fixé en proportion de l'importance des sommes indûment obtenues, il a proportionné le montant de cette amende à la gravité des manquements réprimés ; que le taux de 100 % retenu n'est pas manifestement disproportionné ;

9. Considérant, toutefois, que l'amende prévue par l'article 1756 quater peut être appliquée soit si la personne a fourni « volontairement » de fausses informations, soit si elle « n'a pas respecté les engagements qu'elle avait pris envers l'administration », soit, dans le cas où un agrément n'est pas exigé, si elle s'est livrée à des agissements, manœuvres ou dissimulations ayant conduit à la remise en cause de ces aides pour autrui ; que, compte tenu des modalités de fixation de son montant en proportion de l'avantage obtenu par un tiers, cette amende pourrait revêtir un caractère manifestement hors de proportion avec la gravité des manquements réprimés si elle était appliquée sans que soit établi l'élément intentionnel de ces manquements ; que, par suite, les dispositions contestées doivent être interprétées comme prévoyant une amende applicable aux personnes qui ont agi sciemment et dans la connaissance soit du caractère erroné des informations qu'elles ont fournies, soit de la violation des engagements qu'elles avaient pris envers l'administration, soit des agissements, manœuvres ou dissimulations précités ;

10. Considérant que, d'autre part, l'amende prévue par l'article 1756 quater du code général des impôts s'applique « sans préjudice des sanctions de droit commun » ; 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 ; que, sous ces réserves, le grief tiré de la méconnaissance de l'article 8 de la Déclaration de 1789 doit être écarté ;

- **Décision n° 2016-564 QPC du 16 septembre 2016, M. Lucas M. [Non imputation des déficits et réductions d'impôt pour l'établissement de l'impôt sur le revenu en cas d'application de certaines pénalités fiscales]**

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL S'EST FONDÉ SUR CE QUI SUIT :

1. Le 1 de l'article 1731 bis du code général des impôts dans sa rédaction issue de la loi du 14 mars 2012 mentionnée ci-dessus prévoit : « Pour l'établissement de l'impôt sur le revenu, les déficits mentionnés aux I et I bis de l'article 156 et les réductions d'impôt ne peuvent s'imputer sur les rehaussements et droits donnant lieu à l'application de l'une des majorations prévues aux b et c du 1 de l'article 1728, à l'article 1729 et au a de l'article 1732 ».
2. Le requérant soutient que les dispositions contestées instituent une sanction, qui méconnaît le principe de proportionnalité des peines dès lors qu'elle n'est pas corrélée au manquement sanctionné mais aux déficits ou réductions d'impôt dont dispose le contribuable. Selon lui, cette sanction méconnaît également le principe d'individualisation des peines dès lors qu'elle n'est pas en lien avec le comportement du contribuable. Enfin, cette sanction méconnaîtrait le principe d'égalité devant la loi dès lors qu'elle ne s'applique qu'au contribuable disposant de déficits ou de réductions d'impôt.

- **Sur la méconnaissance des exigences de l'article 8 de la Déclaration de 1789 :**

3. Selon 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 ». L'article 61-1 de la Constitution ne confère pas au Conseil constitutionnel un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement, mais lui donne seulement compétence pour se prononcer sur la conformité des dispositions législatives soumises à son examen aux droits et libertés que la Constitution garantit. Si la nécessité des peines attachées aux infractions relève du pouvoir d'appréciation du législateur, il incombe au Conseil constitutionnel de s'assurer de l'absence de disproportion manifeste entre l'infraction et la peine encourue. En outre, le principe d'individualisation des peines qui découle de l'article 8 de la Déclaration de 1789 implique qu'une pénalité fiscale ne puisse être appliquée que si l'administration, sous le contrôle du juge, l'a expressément prononcée en tenant compte des circonstances propres à chaque espèce. Il ne saurait toutefois interdire au législateur de fixer des règles assurant une répression effective de la méconnaissance des obligations fiscales.
4. Les dispositions des b et c du 1 de l'article 1728, de l'article 1729 et du a de l'article 1732 du code général des impôts instituent des pénalités qui sanctionnent respectivement le défaut de déclaration après une mise en demeure, l'exercice d'une activité occulte, l'insuffisance déclarative intentionnelle et l'opposition à contrôle fiscal. Ces pénalités sont calculées sur la base des droits éludés. Les dispositions contestées privent le contribuable, par dérogation aux règles de droit commun relatives à l'établissement de l'impôt sur le revenu, de la possibilité d'imputer, sur les rehaussements d'assiette consécutifs aux manquements donnant lieu à l'application de ces pénalités, les déficits prévus par les paragraphes I et I bis de l'article 156 du même code. Elles le privent également de la possibilité d'imputer les réductions d'impôt sur les droits rappelés. Dans les deux cas, il en résulte une majoration des droits rappelés et, par voie de conséquence, de l'ensemble des pénalités.
5. En adoptant les dispositions contestées, le législateur a entendu priver le contribuable disposant de déficits ou bénéficiant de réductions d'impôt de la possibilité de les utiliser ou de les faire valoir pour diminuer l'impôt rappelé et les pénalités correspondantes. Il a ainsi entendu conférer une effectivité renforcée à la répression des manquements mentionnés ci-dessus. Ce faisant, il a, par une sanction ayant le caractère d'une punition, poursuivi l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.
6. La sanction instituée par les dispositions contestées s'applique uniquement lorsque sont encourues les pénalités qui répriment les manquements particulièrement graves mentionnés ci-dessus. Compte tenu des dispositions contestées, les pénalités prononcées sur le fondement des b et c du 1 de l'article 1728, de l'article 1729 et du a de l'article 1732 du code général des impôts sont proportionnées aux manquements réprimés.
7. Pour chaque pénalité prononcée sur le fondement des b et c du 1 de l'article 1728, de l'article 1729 et du a de l'article 1732 du code général des impôts, le juge décide, après avoir exercé son plein contrôle sur les faits invoqués et la qualification retenue par l'administration, soit de maintenir la pénalité, soit d'en dispenser le contribuable s'il n'a pas commis les manquements réprimés. En outre, les dispositions contestées assurent l'effectivité des pénalités mentionnées ci-dessus, en faisant obstacle à ce qu'un contribuable échappe, de fait, au moyen des déficits et réductions d'impôt dont il dispose ou bénéficie, aux sanctions prévues par le législateur pour les manquements réprimés.
8. Par conséquent, les griefs tirés de la méconnaissance des exigences de l'article 8 de la Déclaration de 1789 doivent être écartés.

- **Sur la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi :**

9. Selon l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, la loi « doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse ». Le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit.
10. Les contribuables encourant les pénalités prévues aux b et c du 1 de l'article 1728, à l'article 1729 et au a de l'article 1732 du code général des impôts ne sont pas placés dans la même situation selon qu'ils disposent ou non de déficits ou qu'ils bénéficient ou non de réductions d'impôt. En outre, la différence de traitement qui résulte de l'application des dispositions contestées est en rapport direct avec l'objet de la loi, qui confère une effectivité renforcée à la répression des manquements visés aux b et c du 1 de l'article 1728, à l'article 1729 et au a de l'article 1732 du code général des impôts. Dès lors, le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi doit être écarté.