

Pénalités fiscales : non bis in idem

Lire les conclusions de :

Thierry Besse
Conclusions du rapporteur public

Lire les commentaires de :

Alice Lassale-Jacquemond
La délicate question de la proportionnalité face au cumul de plusieurs sanctions fiscales

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 2ème chambre – N° 15LY02155 – Société European Car Consulting – 07 février 2017 – C+ [↗](#)

INDEX

Mots-clés

Pénalités, Amendes, Cumul, Proportionnalité, Principe non bis indem, Article 6 de la CEDH

Rubriques

Fiscalité

Résumé Conclusions du rapporteur public Note universitaire

Résumé

¹ *Fiscalité - Contributions et taxes - Pénalités - Amendes - Cumul - Conditions du cumul - Proportionnalité - Pénalité pour manquement délibéré de 40 % prévue par les dispositions de l'article 1729 du code général des impôts - Amende de 5 % prévu par les dispositions du 4 de l'article 1788 du code général des impôts*

² L'amende prévue au 4 de l'article 1788 A du code général des impôts sanctionne l'absence de mention sur les déclarations de taxe de l'acquisition de véhicules intra-communautaire, la taxe étant alors immédiatement déductible et l'absence de déclaration n'ayant par elle-même causé aucun préjudice au Trésor français, tandis que la pénalité visée au a de l'article 1729 sanctionnant un défaut de déclaration de la taxe collectée lors de la vente des véhicules et la minoration de son montant, calculé sur la marge au lieu de l'être sur le prix de vente total de ces véhicules.

³ L'application cumulée de cette amende et de cette pénalité ne porte pas atteinte au principe de proportionnalité dès lors qu'elles tendent à réprimer des faits distincts.

⁴ Par suite l'application cumulée de ladite amende n'a pas porté atteinte au principe de proportionnalité et n'a pas méconnu le 1. de l'article 6 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

⁵ Cf. CE 30 novembre 2007 N° 292705, Société Sideme, aux Tables ; CC 18 mars 2015, n° 2014-453/454 QPC ; CC 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC

⁶ Rappr. CAA Paris, 7 mai 2015, SARL BS Com, N° 13PA02166.

⁷ Comp. CE, 20 juillet 2016, SARL Le café des sports, N° 396079.

Conclusions du rapporteur public

Thierry Besse

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.6337](https://doi.org/10.35562/alyoda.6337)

¹ La société European car consulting exerce une activité de négoce de véhicules d'occasion. Elle a fait l'objet de rappels de taxe sur la valeur ajoutée sur la période du 1^{er} novembre 2008 au 30 juin 2010 suite à une vérification de comptabilité.

² Les rappels résultaient de la remise en cause par l'administration fiscale du régime de taxation sur la marge lors de la revente de véhicules d'occasion acquis auprès de fournisseurs situés dans d'autres Etats de l'Union européenne.

³ La société a appliqué le régime de taxe sur la marge, prévu par les dispositions de l'article 259 A du CGI et des articles 297 A et suivants du même code. Mais, l'application de ce régime, qui consiste à asseoir la taxe non pas sur le prix de vente, mais sur la différence entre le prix de vente et le prix d'achat, est limité par ces dispositions aux cas où les biens sont livrés par un non-redevable de la taxe sur la valeur ajoutée ou par une personne qui n'est pas autorisée à facturer la taxe sur la valeur ajoutée au titre de cette livraison.

⁴ Dans une décision CE 4 août 2006 n° 278274, 9e et 10e s.-s., min. c/ SA Warsemann automobiles RJF 2006 n° 1335, le Conseil d'Etat a indiqué qu'une entreprise française assujettie à la TVA a la qualité d'assujetti revendeur et peut appliquer le régime de taxation sur marge lorsqu'elle revend un bien d'occasion acquis auprès d'un fournisseur, situé dans un autre Etat membre, qui lui a délivré une facture conforme aux dispositions de l'article 297 E (mention faite du régime sur la marge) . Toutefois l'administration peut combattre cette présomption et remettre en cause l'application de ce régime lorsque l'entreprise française ne pouvait ignorer la circonstance que son fournisseur n'avait pas la qualité d'assujetti revendeur et n'était pas autorisé à appliquer lui-même le régime de taxation sur marge.

⁵ Mais, l'administration fiscale ne peut faire peser sur un contribuable l'obligation de vérifier la qualité d'assujetti revendeur de ses fournisseurs (CE, 29 octobre 2012, Société Avenir Automobiles, N° 340100).

⁶ Il y a donc une condition objective et une condition subjective.

⁷ En l'espèce, la requérante ne conteste pas que la condition objective pour que puisse s'appliquer le régime de la marge n'était pas remplie.

⁸ Les réponses apportées par les autorités espagnoles dans le cadre de l'assistance administrative internationale démontrent que les sociétés espagnoles avaient acquis les véhicules auprès de fournisseurs

allemands, qui n'avaient pas placé la vente des véhicules en cause sous le régime de la marge.

9 La société European car consulting conteste seulement que puisse lui être opposée sa connaissance du fait que le régime de la marge n'était pas applicable. Ainsi que nous l'avons dit, la charge de la preuve pèse sur l'administration fiscale.

10 Celle-ci relève que la société disposait des certificats d'immatriculation des véhicules qui révélaient que tous les véhicules avaient été acquis auprès de professionnels de l'automobile, que la société assurait elle-même le convoyage des véhicules depuis l'Allemagne, alors que ceux-ci étaient acquis auprès de sociétés espagnoles, de sorte que la société ne pouvait ignorer la provenance véritable des véhicules ni que les sociétés espagnoles n'avaient d'autre rôle que de produire des factures mentionnant la taxe sur la marge. Le vérificateur a également noté que la consultation du site Internet du site des garages allemands permettait de constater que les véhicules étaient venus avec la mention « TVA récupérable ». Enfin, l'administration fiscale fait valoir que la société française n'avait, quel que soit la société espagnole lui facturant les véhicules, qu'un seul et même interlocuteur.

11 La société indique pour sa part que les opérations étaient étalées sur une longue période, de sorte qu'elle n'aurait pu se rendre compte des irrégularités qu'en effectuant des recoupements. Elle précise notamment que les documents d'immatriculation ne lui sont envoyés qu'après la livraison des véhicules, en vue de l'obtention du quitus fiscal, et qu'elle ne dispose lors de l'établissement des factures que des mentions figurant sur les factures des sociétés espagnoles.

12 Mais, nous l'avons dit, l'administration fiscale avance un faisceau d'indices convergent permettant d'établir que la société, dont le gérant était un professionnel du commerce automobile, ne pouvait ignorer que son fournisseur n'était pas autorisé à appliquer lui-même le régime de taxation sur marge.

13 Voyez pour des cas proches, CE, 29 octobre 2012, Société Avenue Automobiles, 340100 ; CAA Lyon, 2 juillet 2015, Société Central garage, 13LY00438 ; CAA Lyon, 6 janvier 2015, SARL Automobiles Doreau Import, 13LY02461 ; CAA Lyon, 2^{ème} chambre, 17 novembre 2016, Société SC Auto, 14LY03645 ; CAA Lyon, 5^{ème} chambre, Ministre des finances c/ SARL Jean-Etienne Boudard Automobiles, 13 octobre 2016, 16LY02100-16LY02110

14 Compte tenu de ces éléments, l'administration fiscale nous paraît établir la participation de la société à un circuit organisé de fraude à la TVA et, à tout le moins, la volonté de la société d'éluder l'impôt, justifiant l'application de majorations de 40% pour manquement délibéré.

15 Dans ces conditions, la société ne saurait se prévaloir des stipulations de l'article 6 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales garantissant la présomption d'innocence.

16 L'administration fiscale a également appliqué, pour les mêmes véhicules, l'amende de 5% prévue par les dispositions de l'article 1788 A du CGI, aux termes duquel « *4. Lorsqu'au titre d'une opération donnée le redevable de la taxe sur la valeur ajoutée est autorisé à la déduire, le défaut de mention de la taxe exigible sur la déclaration prévue au 1 de l'article 287, qui doit être déposée au titre de la période concernée, entraîne l'application d'une amende égale à 5 % de la somme déductible.* »

17 L'administration fiscale indique que les acquisitions des véhicules par la requérante devaient être traitées comme des acquisitions intra-communautaires. La société devait, en vertu des dispositions de l'article 287 du CGI, mentionner le montant des acquisitions sur ses déclarations de TVA, avant de les déduire, puis de déclarer la taxe sur le montant du prix du véhicule lors de sa vente. A défaut, elle était passible de l'amende prévue à l'article 1788 A du CGI.

18 La requérante soutient que, ce faisant, l'administration fiscale a appliqué une sanction automatique, sans appréciation du comportement du contribuable et invoque le principe communautaire de proportionnalité. Dans une décision CE, 30 novembre 2007, Société Sideme, 292705, le CE avait écarté le moyen tiré de l'incompatibilité de l'amende litigieuse avec l'article 6 de la CEDH, alors même que les dispositions ne confèrent aucun pouvoir de modulation au juge, au motif que le législateur avait prévu aux articles 1728, 1729 et 1788 septies (désormais 1788A) du CGI plusieurs sanctions, selon le comportement du contribuable, à des taux différents, le législateur ayant ainsi, dans une certaine mesure, assuré la modulation des peines en fonction de la gravité des comportements réprimés, tandis que le juge, qui exerce un plein contrôle sur les faits invoqués et la qualification retenue par l'administration pour appliquer l'amende, décide, soit de la maintenir, soit d'en prononcer la décharge.

19 La question se pose toutefois de la possibilité de cumuler les deux sanctions (majoration de 40% prévue à l'article 1729 du CGI et amende de 5%).

20 Ainsi que l'a rappelé le Conseil constitutionnel dans sa décision Conseil constit., 18 mars 2015, n° 2014-453/454 QPC, 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 administrative ou pénale en application de corps de règles distincts devant leur propre ordre de juridiction.

²¹ S'agissant plus précisément du cumul des sanctions fiscales et pénales, il a précisé que ce principe 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, le principe de proportionnalité impliquant toutefois 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.

²² Sur ce point, Conseil constitutionnel, 24 juin 2016, n° 2016-546.

²³ Il vous appartient ainsi, si vous considérez le moyen soulevé, de vérifier qu'en pratique, le montant global des sanctions ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues.

²⁴ Ainsi que le rappelait Emmanuelle Cortot-Boucher dans ses conclusions sur CE, 20 juillet 2016, SARL Le café des sports, 396079, il faut que quatre conditions soient remplies pour que la loi permettant le cumul de deux sanctions ayant le caractère de punition soit critiquable au regard de la Constitution : premièrement, que les sanctions en cause tendent à réprimer les mêmes faits qualifiés de manière identique ; deuxièmement, qu'elles protègent les mêmes intérêts sociaux ; troisièmement, qu'elles ne soient pas de nature différente ; enfin, quatrièmement, qu'elles relèvent du même ordre de juridiction.

²⁵ Or, même si les deux séries de pénalités résultent du même constat, selon lequel la société European Car consulting ne pouvait appliquer le régime de la marge, elles ne nous paraissent pas réprimer les mêmes faits. En décomposant l'opération, la société a d'abord acquis les véhicules et omis de mentionner ces acquisitions dans ses déclarations, puis les a vendus sans collecter la taxe sur le prix total. L'amende prévue à l'article 1788 A du CGI sanctionne l'absence de mention sur les déclarations de taxe de l'acquisition de véhicules intra-communautaires. La taxe étant alors immédiatement déductible, l'absence de déclaration n'a par elle-même causé aucun préjudice au Trésor français. Son objet, ainsi que le relevait le CE dans la décision Sideme précitée est d'assurer le bon fonctionnement des procédures d'échanges d'informations entre administrations fiscales des Etats membres de l'Union européenne, prévues par le système communautaire de TVA, et son assiette est le montant que le contribuable est en droit alors de déduire (soit ici le prix d'achat du véhicule).

²⁶ La pénalité prévue à l'article 1729 du CGI sanctionne, elle, un défaut de déclaration de la taxe collectée au moment de la vente du véhicule et son montant est assis sur le montant que le contribuable doit collecter (calculé ici sur le prix de vente du véhicule).

²⁷ Un vendeur revendant des véhicules ayant fait l’objet d’acquisitions intracommunautaires dans les mêmes conditions que la société European Car consulting aurait très bien pu déclarer la taxe collectée sans faire état des acquisitions intracommunautaires dans ses déclarations, et donc s’exposer ainsi au paiement de l’amende.

²⁸ Manque donc la condition tenant à ce que les sanctions répriment les mêmes faits.

²⁹ Voyez pour le cumul des majorations de 40% et de l’amende pour émission de factures fictives, CAA Paris, 7 mai 2015, SARL BS Com, 13PA02166

³⁰ Par ces motifs, nous concluons au rejet de la requête.

Note universitaire

La délicate question de la proportionnalité face au cumul de plusieurs sanctions fiscales

Alice Lassale-Jacquemond

Doctorante contractuelle en droit public à l'Université Jean Moulin Lyon 3

Equipe de droit public de Lyon (EA 666) - Institut d'Etudes administratives

DOI : [10.35562/alyoda.6338](https://doi.org/10.35562/alyoda.6338)

¹ « *La pratique des sanctions administratives est assez grave parce qu'elle contribue, avec les sanctions fiscales, à la création et au développement de ce que l'on pourrait appeler un pseudo-droit pénal* » (M. WALINE, *Traité de droit administratif*, Sirey, 9^e ed., 1963, n° 930), de sorte que leur cumul est aujourd'hui examiné à l'aune des garanties du procès équitable. Ces garanties n'ont pas été violées par l'application de plusieurs sanctions fiscales, selon la cour administrative d'appel de Lyon, dans une espèce jugée le 7 février 2017 ([CAA Lyon, 7 février 2017, n° 15LY02155](#)) .

² Dans cette affaire, la société SARL European Car Consulting, fut assujettie, à la suite d'un contrôle fiscal, au paiement de droits supplémentaires de taxe sur la valeur ajoutée, pour une période de deux ans. Ces rappels étaient assortis d'intérêts de retard, de l'amende prévue à l'article 1788 A du Code général des impôts (CGI) et de la pénalité pour manquement délibéré, visée à l'article 1729 du même code. Afin d'en obtenir la décharge, la société saisit le tribunal administratif de Grenoble, qui, par un jugement du 30 avril 2015 rejette sa demande. La société interjette appel. Au soutien de sa requête, elle se plaint tant de l'irrégularité des procédures de sanctions, au regard des garanties du droit à un procès équitable de l'article 6§1 de la Convention européenne des droits de l'Homme, que de leur impossible cumul au regard du principe de proportionnalité. Argument juridique d'autant plus pesant qu'il sous-tend une autre règle d'équité procédurale qui n'apparaît pas textuellement dans la décision (v. *Infra*, II, B) : celle de *non bis in idem* ou le « *droit de ne pas être jugé ou puni deux fois pour les mêmes faits* », qui est originaire du droit pénal mais dont le rayonnement dépasse largement ce champ.

³ S'il revenait principalement aux juges de déterminer si le droit à un procès équitable de la société requérante ainsi que le principe de proportionnalité avaient été violés par le cumul des mesures fiscales infligées à cette dernière, cette décision s'inscrit dans une problématique, plus vaste et récurrente, d'articulation de tels mécanismes avec les exigences constitutionnelles et européennes.

4

La décision commentée fait preuve d’une grande cohérence en ce sens que la forme du raisonnement qu’elle adopte est le reflet de ce qu’elle avance au fond. En effet, elle procède à une appréciation différenciée des mesures, de sorte que sa conclusion, selon laquelle ce cumul des sanctions, implicitement considérées comme « complémentaires », ne heurte ni le principe de proportionnalité ni celui du droit au procès équitable, apparaît presque comme une évidence (I). Néanmoins, elle s’inscrit dans environnement juridique fait d’incertitudes et de controverses entre les juridictions internes et européennes (II).

I- Un contrôle spécifique à chaque sanction, préalable nécessaire à leur comparaison

5

Les deux sanctions relevant, selon la cour administrative d’appel, de régimes propres, il convenait d’opérer des contrôles distincts pour chacune d’elles. Par un contrôle qualifiable « *d’interniste* », la présente décision soustrait implicitement l’imposition et la majoration du régime des sanctions « à caractère pénal » défini dans le cadre du droit issu de la Convention européenne des droits de l’Homme (A). *A contrario*, la régularité de l’amende infligée est appréciée au terme d’un contrôle *in concreto*, conforme aux exigences de la Cour européenne des droits de l’Homme (B).

A. La soustraction implicite de l’imposition et de la majoration du régime des « sanctions pénales »

6

Le désaccord originel de cette affaire se nouait autour du régime de taxation sur la valeur ajoutée qu’il convenait d’appliquer aux activités d’achat et de revente de véhicules automobiles de la société. Cette dernière soutient qu’elle devrait bénéficier du régime – plus favorable – de taxe sur la valeur ajoutée sur la marge prévu à l’article 297 A du CGI, puisqu’il en est fait mention sur ses factures d’achat.

L’administration, quant à elle, argue que les acquisitions de la société devraient être taxées intégralement sur le prix de revente (CGI, art. 256 bis). A titre liminaire, la décision procède à un bref rappel des règles procédurales « *internes* » en la matière. Elle énonce que dans ces circonstances, « *il incombe à l’administration, si elle s’y croit fondée, de démontrer, d’une part, que les mentions portées sur ces factures sont erronées, d’autre part, que le bénéficiaire de ces achats de véhicules savait ou aurait dû savoir* » quel régime lui était applicable « *sans que pèse sur le contribuable l’obligation de vérifier la qualité d’assujetti revendeur de ses fournisseurs* » (Cons. 4) . La cour administrative d’appel considère que l’Administration s’est

effectivement acquittée de cette tâche puisqu'elle démontre que les informations contenues dans les factures étaient erronées mais aussi la mauvaise foi de la société, sans que cette dernière ne parvienne à contester « *sérieusement les éléments du faisceau d'indices* » (Cons. 7) . Il faut noter que la cour procède ici au contrôle de la régularité de la procédure au regard du seul droit interne (Cons. 4 à 8). Derrière cette démarche, on perçoit la distinction fondamentale entre imposition et sanction, seule cette dernière pouvant éventuellement tomber dans le champ du droit européen au procès équitable.

⁷ Un raisonnement identique est poursuivi sur la question de la pénalité (majoration de 40%) infligée à la société, sur le fondement de l'article 1729 du CGI, pour défaut de déclaration de la taxe collectée lors de la vente des véhicules et la minoration de son montant. Selon la décision, par les motifs ci-dessus exposés, les services fiscaux ont bien apporté la preuve qui leur incombe (LPF, art. 195 A) de la « *mauvaise foi et des manœuvres frauduleuses* » de la société (Cons. 9) . Par un considérant laconique, la décision évacue le moyen tiré de la violation de la présomption d'innocence garantie par l'article 6§2 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales. Alors que la société se plaint d'avoir subi cette majoration sur le fondement d'une « *présomption de culpabilité* », la décision précise qu'elle n'est pas fondée à s'en prévaloir (Cons. 11) . La cour y voit un moyen « *inopérant* » au sens où la norme invoquée n'est applicable qu'en matière « d'accusation pénale », ce qui ne serait donc pas le cas de la majoration contestée. Par ce motif, la décision procède à une qualification tacite de cette majoration en une simple « réparation » du préjudice subi par le Trésor. Ce raisonnement s'inscrit dans la droite lignée des jurisprudences administratives et constitutionnelles qui distinguent bien, les mesures dont l'objet est la simple réparation du préjudice subi par l'Etat (par ex. majoration de l'art. 1730 : CC 29 avril 2011, n° 2011-124 QPC) et celles des sanctions fiscales (Avis CE. Sect., 31 mars 1995, SARL Auto-Industrie Méric, n° 164008) qui entrent, de par leur caractère répressif, dans le champ d'application de l'article 6§2 de la Convention européenne.

⁸ Toute l'argumentation à suivre sur le cumul des sanctions repose implicitement sur cette idée que la majoration n'entre pas dans ce champ car elle n'est pas une sanction, contrairement à l'amende qu'elle « compléterait » dans le présent litige.

B. La qualification explicite de l'amende en sanction soumise au droit de la Convention européenne

9

L'examen du recours se poursuit à travers la réponse à la question de la conformité de la procédure suivie par l'administration pour infliger l'amende de 5% issue de l'article 1788 A 4 du CGI qui sanctionne une erreur ou une absence de déclaration n'ayant pas causé un préjudice au Trésor. Sur ce point, et de façon prévisible, les juges rappellent l'applicabilité de l'article 6§1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales à cette procédure de sanction qui revêt le caractère d'une « *punition* » et procède donc d'une « *accusation en matière pénale* » au sens de ces stipulations (Cons. 12, v. Avis CE. Sect., 31 mars 1995, SARL Auto-Industrie Méric, n° 164008, CE, 30 novembre 2007, Société SIDEME, n° 292705). Cependant, au terme d'un contrôle très concret, la décision commentée conclut à l'absence de violation du principe du contradictoire dans la procédure suivie. En effet, elle énonce « *qu'il résulte de l'instruction* » que la société avait été informée de l'application de cette amende, invitée à rectifier sa déclaration et que l'administration avait bien répondu à ses observations. Ainsi, selon la cour, la société ne peut être regardée comme n'ayant pas été à même de présenter sa défense conformément à la garantie d'une procédure contradictoire de l'article 6§1 de la Convention européenne des droits de l'Homme. Dès lors, la décision écarte le moyen tiré de l'irrégularité de la procédure « *comme manquant en fait* » (Cons. 13), expression particulièrement révélatrice de l'examen *in concreto* que les juges font de la procédure, conformément aux exigences européennes.

10

Le contrôle de l'amende se poursuit sur le fond. La décision énonce que l'administration pouvait légalement infliger cette sanction, au motif que les dispositions qui la prévoient la proportionnent « *à la gravité de l'omission de déclaration commise* » et que le juge dispose d'un large pouvoir de contrôle (Cons. 14). En effet, depuis l'arrêt du Conseil d'Etat, *société ATOM*, la contestation, devant le juge administratif, d'une sanction infligée par l'administration à un contribuable relève du plein contentieux (CE, ass., 16 février 2009, Société ATOM, n° 274000, Dr. fisc. 2009, n° 15, comm. 275, concl. L. Legras ; RJF 2009, n° 470). Par ailleurs, cette solution fait écho à *l'affaire SEGAME* qui fut l'occasion de mettre en lumière la conformité des pouvoirs du juge de l'impôt au regard des exigences européennes. Le Conseil d'Etat avait en effet considéré que « *le juge de l'impôt, après avoir exercé son plein contrôle sur les faits invoqués et la qualification retenue par l'administration, décide, dans chaque cas [...] soit de maintenir la majoration [...] soit d'en prononcer la décharge [...] dispose ainsi d'un pouvoir de pleine juridiction conforme aux stipulations* » de la Convention européenne (CE, 27 juin 2008, SEGAME, n° 301342). La présente décision reprend mot pour mot ce considérant de principe qui fut en quelque sorte approuvé par la Cour de Strasbourg. En effet, interrogée quatre ans plus tard, ladite Cour concluait à la conformité européenne du système français

des pénalités fiscales et de son contrôle par le juge de l'impôt, disposant de larges pouvoirs d'appréciation (CEDH, 7 juin 2012, *SEGAME* c. France, req. n° 4837/06). Elle n'avait pas condamné l'absence de pouvoir de modulation de ce dernier, dans le mesure « *la loi elle-même proportionne dans une certaine mesure l'amende à la gravité du comportement du contribuable, puisque celle-ci est fixée en pourcentage des droits éludés [...]* » (*Ibid.*, §56). Enfin, elle adhérait à l'argumentation du gouvernement selon lequel, à raison de sa particularité, le contentieux fiscal « *ne fait pas partie du noyau dur du droit pénal au sens de la Convention* », avant de concéder que le montant de l'amende ne paraissait pas « *disproportionné* » (*Ibid.*).

11

Telle était la question centrale de cette décision, savoir si le cumul portait atteinte tant au principe de proportionnalité qu'aux garanties du droit à un procès équitable (ce mécanisme aurait pu être également discuté sur le terrain du principe d'individualisation des peines, que le Conseil constitutionnel fait découler de l'article 8 de la DDHC à l'image du principe « proportionnalité » dit aussi de « nécessité » des peines. V. CC 20 janvier 1981, n° 80-127 DC ; CC 3 septembre 1986, n° 86-215 DC). Après les avoir observées indépendamment, les juges ont dû recourir à une analyse comparative des sanctions, pour décider qu'elles avaient légalement pu se cumuler, dans le cas d'espèce, sans violer aucun principe européen.

II- Un cumul autorisé dans un environnement juridique incertain

12

La décision ici commentée semble irréprochable au regard du droit interne et du droit de l'Union, de sorte qu'est peu probable sa censure devant le Conseil d'Etat (A). Néanmoins, une décision confirmative, ne serait pas à l'abri d'une sanction par la Cour de Strasbourg dans le cas où celle-ci jugerait que, dans cette espèce, les faits poursuivis sont identiques et que le cumul des deux sanctions est par conséquent interdit notamment au regard du principe du *non bis in idem* (B).

A. Une solution parfaitement justifiée en droit interne et en droit de l'Union européenne

13

Le débat de la présente affaire se cristallisait principalement autour de l'articulation du cumul de plusieurs sanctions fiscales avec le principe de proportionnalité. Cet objet de grande controverse entre les juridictions européennes et nationales est particulièrement récurrent dans les litiges en matière fiscale pour des cas de cumul d'une sanction pénale et fiscale. En droit interne, le cumul n'est pas interdit dès lors qu'il respecte le principe de proportionnalité en

vertu duquel le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne doit pas dépasser le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues (CC 28 juillet 1989, n° 89-260 DC ; CC 27 septembre 2013, n° 2013-341 QPC) . La position traditionnelle des juges nationaux se caractérise ainsi par une certaine souplesse (v., par ex. Cass., crim., 1^{er} mars 2000, n° 98-96-299 ; CE, 20 mars 2015, M. A, n° 368093) . De son côté, la Cour de Justice de l'Union Européenne, fait également preuve d'une certaine tolérance lorsqu'elle admet que le principe ne s'oppose pas à ce qu'un État membre impose, pour les mêmes faits de fraude fiscale, successivement une sanction fiscale et une sanction pénale lorsque la sanction fiscale ne revêt pas de « *caractère pénal* » (CJUE, 26 février 2013, Åklagaren / Hans Åkerberg Fransson, C-617/10). Appliquée à l'affaire commentée, cette interprétation ne s'oppose donc pas au cumul d'une sanction purement administrative et d'une sanction à caractère pénal. Dans une affaire très proche de celle commentée, le Conseil d'Etat avait même conclu à la conformité de l'amende prévue à l'article 1788 du CGI au principe de proportionnalité, tiré tant du droit communautaire que de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'Homme (CE, 30 novembre 2007, Société SIDEME, n° 292705) . Pour ce faire, il avait comparé l'objet de cette sanction avec celui de la majoration prévue à l'article 1729 du CGI, pour en déduire qu'ils étaient distincts, à l'instar des taux de pénalités prévus.

14

La cour administrative d'appel de Lyon transpose sans difficulté ce raisonnement dans la décision commentée. Elle use de la même méthode de comparaison pour décider *qu'en l'espèce*, le cumul des sanctions n'a pas porté atteinte au principe de proportionnalité et n'a pas méconnu l'article 6§1 de la Convention européenne des droits de l'Homme. En effet, la décision énonce que « *l'amende prévue au 4 de l'article 1788 A du code général des impôts sanctionne l'absence de mention sur les déclarations de taxe de l'acquisition de véhicules intra-communautaire, la taxe étant alors immédiatement déductible et l'absence de déclaration n'ayant par elle-même causé aucun préjudice au Trésor français, tandis que la pénalité visée au a de l'article 1729 sanctionnant un défaut de déclaration de la taxe collectée lors de la vente des véhicules et la minoration de son montant, calculé sur la marge au lieu de l'être sur le prix de vente total de ces véhicules* » (Cons. 15) . Autrement-dit, rien n'interdit à l'administration fiscale de cumuler la pénalité de l'article 1729 qui a le caractère d'une sanction purement administrative avec l'amende de l'article 1788 qui revêt le caractère d'une sanction pénale. Selon les juges de la Cour, dès lors que « *cette amende et cette pénalité tend[aient] à réprimer des faits distincts* », elles pouvaient parfaitement se cumuler sans porter atteinte aux exigences du droit au procès équitable, et, en particulier au principe de proportionnalité (Cons. 15) .

B. Une solution relativement contestable au regard du principe de *non bis in idem*

15

Si la décision commentée est confortablement fondée sur la loi et la jurisprudence en vigueur au niveau interne, elle n'est pas exempte de critique au regard du droit européen. Du point de vue de la qualification juridique d'abord, une partie du raisonnement repose ici sur une interprétation restrictive de la notion « *sanction* ». Or, il a pu être justement relevé que lorsque « *l'impôt se transforme en instrument de dissuasion apparaît un problème central : distinguer impôt et sanction* » (D. GUTMANN, *Sanctions fiscales et Constitution*, N.C.C.C, n° 33, octobre 2011). Il devient alors bien délicat de distinguer les simples mesures de réparation, dans le cas par exemple de majorations pouvant aller jusqu'à 80% (v., par ex. CGI art 1729, pour l'abus de droit), des « véritables » sanctions. C'est précisément le fond du propos de la Cour de Strasbourg qui, depuis 1995, juge qu'un Etat viole le principe de *non bis in idem* lorsque, *indépendamment de la qualification juridique donnée à certains faits*, il inflige deux sanctions pour des comportements identiques (CEDH, 23 octobre 1995, *Gradinger c/ Autriche*, n° 15963/90). Très récemment encore, elle a encore précisé que le principe de *non bis in idem* serait applicable aux sanctions « *de nature pénale* » (CEDH, 15 novembre 2016, A et B c/ Norvège, n°s 24130/11 et 29758/11), entendues selon les critères de son arrêt *Engel* (CEDH, 8 juin 1976, *Engel et a., c/ Pays-Bas*, n° 05100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72) , à savoir la qualification interne de l'infraction, la nature de l'infraction appréciée par la Cour et la gravité de la sanction encourue.

16

Dans cette veine, l'argument implicite de la décision commentée – le plus puissant, parce qu'il permet la soustraction partielle au droit européen, mais aussi le plus fragile – porte sur la question du droit applicable. Il repose sur l'idée qu'il n'y a pas lieu d'appliquer le principe de *non bis in idem*, *tel qu'interprété par la Cour de Strasbourg*, au cumul d'une sanction administrative et d'une sanction pénale. C'est pourquoi le vocable n'apparaît pas dans la décision commentée, étant entendu que seul le respect du principe de proportionnalité est ici contrôlé. Or, le fondement de cette thèse est bien fragile. Il repose sur la réserve interprétative formulée par la France, l'Italie, le Portugal et l'Autriche, à propos l'article 4 du Protocole n° 7 à la Convention européenne des droits de l'Homme qui consacre le principe de *non bis in idem*. Selon cette réserve, le principe ne doit s'appliquer que si est en cause un jugement rendu « *conformément à la loi et à la procédure pénale de l'Etat* » (CEDH, 21 novembre 2001, *Göktan c. France*, n°33402/96) . Autrement dit, ce principe ne devrait s'appliquer qu'à la « *matière pénale* » au sens que le droit interne lui donne, par opposition à l'interprétation extensive qui sert de base à l'application de l'article 6 de la Convention

européenne. Pour autant, ces réserves interprétatives n'ont pas empêché la Cour de Strasbourg de juger recevable le moyen tiré de la violation du *non bis in idem* dans l'affaire *Grande Stevens c. Italie* (CEDH, 4 mars 2014, Grande Stevens et a. c/ Italie, n° 18640/10, 18647/10, 18663/10, 18668/10 et 18698/10). Cet arrêt a été plus loin puisqu'il a condamné, sur le fondement précis de ce principe, la double répression administrative et pénale des abus de marché mise en œuvre par l'Italie (le Conseil constitutionnel y voit également une violation de l'art. 8 de la DDHC. V. CC, 18 mars 2015, n°s 2014-453/454 QPC et 2015-462 QPC) . Dès lors que la Cour qualifie elle-même son interprétation « d'autonome », il est impossible d'exclure catégoriquement l'hypothèse d'une nouvelle condamnation à raison d'un tel cumul entre sanction et mesure fiscale, nonobstant la qualification interne de celle-ci.

17

Force est de constater que ce hiatus juridique laisse planer un climat d'insécurité juridique et fait courir à la France le risque de nouvelles condamnations par la Cour de Strasbourg. Cependant, la Cour de Strasbourg a récemment nuancé sa position en précisant que « *le principe non bis in idem vise principalement l'équité procédurale* » (CEDH, 15 novembre 2016, A et B c/ Norvège, n°s 24130/11 et 29758/11, §107) et que dans cette mesure où il tend principalement à assurer une certaine sécurité juridique au justiciable, le cumul des sanctions est autorisé dès lors qu'il forme « *un tout cohérent* » (CEDH, 15 novembre 2016, A et B c/ Norvège, § 125).