

Table des matières

Remerciements	9
Avant-Propos	11
Liste des abréviations	13
Table des matières	15
Introduction	21
Chapitre 1. Le principe <i>ne bis in idem</i> : un principe ancien à l'acceptation renouvelée	23
Section 1. La définition du principe <i>ne bis in idem</i>	23
§1. La prohibition du cumul des poursuites pour un même fait	23
A. La notion de « poursuite » au sens de la règle <i>ne bis in idem</i>	24
B. L'application aisée de la règle en cas de cumul de poursuites pénales	24
C. L'application délicate de la règle en cas de cumul de poursuites de natures différentes	24
§2. La prohibition du cumul des qualifications pour un même fait	25
A. La controverse entre <i>idem</i> juridique et <i>idem</i> matériel	26
B. Le cumul idéal d'infractions : tempérament à la primauté de l' <i>idem</i> matériel sur l' <i>idem</i> juridique	26
§3. La prohibition du cumul des sanctions pour un même fait	27
A. La notion de « sanction » au sens de la règle <i>ne bis in idem</i>	27
B. L'application de la règle en cas de cumul de sanctions pénales	27
1. Le respect général du principe <i>ne bis in idem</i> en matière pénale	27
2. Les exceptions à l'interdiction du cumul de sanctions	28

C.	L'application de la règle en cas de cumul d'une sanction pénale et d'une sanction de natures différentes	28
Section 2.	Les sources du principe <i>ne bis in idem</i>	29
§1.	Le principe <i>ne bis in idem</i> dans l'Ancien droit	30
A.	Un principe aux origines antiques	30
B.	L'application de ce principe sous l'Ancien droit	30
§2.	Le principe <i>ne bis in idem</i> en droit international	31
A.	Le principe <i>ne bis in idem</i> dans le droit de l'ONU	31
B.	Le principe <i>ne bis in idem</i> dans le droit européen des Droits de l'Homme	32
1.	Les sources textuelles du principe <i>ne bis in idem</i>	32
2.	Les sources prétorienne du principe <i>ne bis in idem</i>	33
C.	Le principe <i>ne bis in idem</i> dans le droit de l'Union européenne	33
1.	Les sources textuelles du principe <i>ne bis in idem</i>	33
2.	Les sources prétorienne du principe <i>ne bis in idem</i>	34
§3.	Le principe <i>ne bis in idem</i> en droit interne	35
A.	Une présence indirecte dans le bloc de constitutionnalité mais sans valeur constitutionnelle	35
B.	Une traduction implicite dans la loi	36
C.	Une règle évoquée dans le droit prétorien	37
1.	La position des juridictions administratives	37
2.	La position des juridictions judiciaires	38
Section 3.	Le renouveau prétorien de la règle <i>ne bis in idem</i>	38
§1.	Un renouveau impulsé par la Cour européenne des Droits de l'Homme dans l'arrêt <i>Grande Stevens</i>	39
A.	Les prémisses de l'arrêt <i>Grande Stevens</i>	39
1.	Une jurisprudence hésitante sur le sens du <i>ne bis in idem</i>	39
2.	L'harmonisation dans l'interprétation du <i>ne bis in idem</i> par l'arrêt <i>Zolothoukine</i>	40
B.	L'affaire <i>Grande Stevens</i>	40
C.	Les conséquences de l'arrêt <i>Grande Stevens</i> sur le droit français	41
§2.	L'extension de la notion sous l'influence de la Cour de Luxembourg par l'arrêt <i>Åklagaren c/ Hans Åkerberg Fransson</i>	42
A.	Faits de l'espèce et questions préjudicielles	42
B.	La question de la compétence de la Cour de Luxembourg	43
C.	Analyse de la Cour et réponse aux questions posées	44
D.	Portée de la décision <i>Åklagaren c/ Hans Åkerberg Fransson</i>	44

§3. L'émergence de critères généraux d'analyse d'une situation d'applicabilité du <i>ne bis in idem</i> posés par le Conseil constitutionnel	45
A. Une jurisprudence historiquement hostile au principe <i>ne bis in idem</i>	45
B. Les quatre critères généraux d'analyse posés par le Conseil constitutionnel dans l'affaire <i>EADS</i>	46
Chapitre 2. La perméabilité croissante du droit fiscal au regard du principe <i>ne bis in idem</i>	51
Section 1. Avant-hier, un principe inapplicable en droit fiscal	51
§1. Les spécificités de la matière fiscale : le cumul de sanctions de nature pénale et de nature administrative	51
A. Typologie des sanctions en droit fiscal	52
1. Les sanctions de nature pénale	52
a. Le délit de fraude fiscale	52
b. Les infractions assimilées à la fraude fiscale	53
c. L'obstacle à contrôle fiscal	54
d. L'escroquerie	54
2. Les sanctions administratives	55
a. Panorama des comportements emportant le prononcé de sanctions fiscales	55
b. Forme des sanctions fiscales	55
B. Les hypothèses de cumul des sanctions en droit fiscal	56
§2. Une hostilité de principe au non cumul de sanctions pénales et fiscales	56
A. Une hostilité générale au non-cumul de sanctions administratives et pénales	56
B. Une hostilité spécifique à la matière fiscale justifiée par le principe d'indépendance des procédures pénales et fiscales	57
§3. La « pénalisation » du droit fiscal	58
A. Une pénalisation sous l'influence de la jurisprudence	59
1. La jurisprudence de la Cour européenne des Droits de l'Homme	59
2. La reconnaissance de ces principes en droit français	60
a. Par le Conseil constitutionnel	60
b. Par le juge administratif	60
c. Par le juge judiciaire	61
B. Les conséquences de cette pénalisation	61
1. Conséquences procédurales	61
a. Application des droits de la défense	61
b. Illustration des droits de la défense en matière de sanctions fiscales	62
2. Conséquences de fond	62

Section 2. Hier, le champ d'application du principe <i>ne bis in idem</i> en fiscalité tel qu'il pouvait ressortir de la décision <i>EADS</i> et ses difficultés conceptuelles	63
§1. Le champ d'application du principe <i>ne bis in idem</i> en fiscalité tel qu'il pouvait ressortir de la décision <i>EADS</i>	64
A. Les critères d'analyse du Conseil constitutionnel relatifs à l'objet de la loi appliqués au cumul de sanctions et de poursuites en droit fiscal	64
1. La répression de faits identiques	64
a. Au regard de la fraude fiscale et des manœuvres frauduleuses (art. 1729 et 1741 du CGI)	64
b. Au regard de l'obstacle à contrôle fiscal	65
2. La protection des mêmes intérêts sociaux	65
a. Au regard de la fraude fiscale et des manœuvres frauduleuses (art. 1729 et 1741 du CGI)	66
b. Au regard de l'obstacle à contrôle fiscal	66
B. Les critères d'analyse du Conseil constitutionnel relatifs à la nature du contentieux fiscal appliqués au cumul de sanctions et de poursuites en droit fiscal	66
1. Les sanctions de même nature	67
a. Au regard de la fraude fiscale et des manœuvres frauduleuses (art. 1729 et 1741 du CGI)	67
b. Au regard de l'obstacle à contrôle fiscal	68
2. Les poursuites et les sanctions qui relèvent du même ordre de juridiction	68
a. La répartition des compétences entre juridiction administrative et juridiction judiciaire s'agissant du contentieux de l'impôt	68
b. Le contentieux répressif de l'impôt	69
c. Les impôts dont les poursuites contentieuses et répressives ressortent du même ordre de juridiction	69
C. Le champ du principe <i>ne bis in idem</i> en fiscalité par application de la jurisprudence <i>EADS</i>	70
1. Réponses aux objections doctrinales sur l'inapplicabilité du <i>ne bis in idem</i> en fiscalité	70
a. La problématique de l'appartenance du juge judiciaire de l'impôt et du juge pénal au même ordre de juridiction malgré leur office distinct	70
b. La problématique de la comparabilité des peines privatives de liberté et des peines pécuniaires	71
2. Poursuites et sanctions concernées par le <i>ne bis in idem</i> en fiscalité selon les critères <i>EADS</i>	73
a. Pour les poursuites fiscales de nature administrative qui se cumulent avec le délit de fraude fiscale	73

b. Cas particulier de l'obstacle à contrôle fiscal	75
3. Impôts concernés par le <i>ne bis in idem</i> en cas de poursuites administratives et de poursuites du chef de fraude fiscale selon la logique de la décision <i>EADS</i>	75
4. Exemple de synthèse pour une personne physique des droits de mutation à titre gratuit	76
§2. Les difficultés conceptuelles associées à une éventuelle reconnaissance du <i>ne bis in idem</i> selon la logique <i>EADS</i>	77
A. Le contrôle du Conseil constitutionnel en matière d'égalité devant l'impôt	77
1. Le principe général d'égalité devant l'impôt	77
2. La différence de traitement peut être justifiée par des situations différentes ou des raisons d'intérêt général	78
3. La différence de traitement doit être conforme à l'objet de la loi	78
B. La question de l'égalité devant l'impôt au regard du <i>ne bis in idem</i>	79
1. Une triple rupture d'égalité devant les charges publiques en cas de reconnaissance du <i>ne bis in idem</i> selon les critères du Conseil constitutionnel de la décision <i>EADS</i>	79
2. L'absence de situations différentes ou de raisons d'intérêt général susceptibles de justifier ces ruptures d'égalité devant les charges publiques	80
C. La saisine du Conseil constitutionnel pour lever ces difficultés	81
1. Conditions de recevabilité d'une question prioritaire de constitutionnalité	81
2. Exemples de question	81
3. Le Conseil constitutionnel reporterait vraisemblablement les effets de sa décision dans le temps	82
Section 3. Aujourd'hui, l'étroitesse du champ d'application du principe <i>ne bis in idem</i> à l'issue des décisions <i>Wildenstein</i> et <i>Cahuzac</i>	83
§1. La nature des questions prioritaires de constitutionnalité posées au Conseil constitutionnel	83
A. La genèse des QPC à l'origine de ces décisions	83
B. Les décisions de transmission des QPC <i>Wildenstein</i> et <i>Cahuzac</i> au Conseil constitutionnel rendues par la Chambre criminelle	84
§2. Le contenu des deux décisions du Conseil constitutionnel	85
§3. La portée des deux décisions du Conseil constitutionnel	86
A. L'affirmation d'une spécificité de la matière fiscale	87

B. Les réserves d'interprétation formulées par le Conseil constitutionnel	88
1. La réserve relative aux sanctions pénales prononcées après la décharge définitive des impositions	88
2. La réserve relative au cumul pour les cas les plus graves	89
Section 4. Demain, un champ d'application qui pourrait avoir vocation à être étendu	90
§1. L'inconventionnalité du droit fiscal français au regard de la Convention EDH	90
A. Raisons de cette inconventionnalité	90
1. Des sanctions fiscales qui entrent dans le champ de l'article 4 du Protocole n° 7	90
2. La réserve française non conforme à l'article 57 de la Convention EDH	91
B. Conditions de recevabilité de la saisine de la Cour européenne des Droits de l'Homme	91
C. Conclusions à présenter devant la Cour européenne des Droits de l'Homme	92
§2. L'inconventionnalité du droit fiscal français au regard du droit de l'Union	92
A. Raisons de cette inconventionnalité	92
1. L'importance de l'article 325 du TFUE pour fonder la compétence de la CJUE	92
2. Le caractère pénal des sanctions fiscales françaises à relever par le juge national selon les critères de la CJUE	93
B. Saisine de la Cour de justice de l'Union européenne	94
C. Contenu de la question préjudicielle	94
Conclusion	95
Bibliographie	97
Annexes	103
Annexe n° 1 : Liste détaillée des principales contributions indirectes, des droits d'enregistrement et des droits de timbre	105
Annexe n° 2 : Exemple de calcul des droits de mutation à titre gratuit	107