Le tribunal, après en avoir délibéré, a statué en ces termes :

En application de l'article 61-1 de la Constitution : *«lorsque, à l'occasion d'une instance en cours devant une juridiction, il est soutenu qu'une disposition législative porte atteinte aux droits et libertés que la Constitution garantit, le Conseil constitutionnel peut être saisi de cette question sur renvoi du Conseil d'État ou de la Cour de cassation qui se prononce dans un délai déterminé».*

L'article R.49-25 du code de procédure pénale prévoit pour sa part que : *"La juridiction statue sans délai, selon les règles de procédure qui lui sont applicables, sur la transmission de la question prioritaire de constitutionnalité, après que le ministère public et les parties, entendues ou appelées, ont présenté leurs observations sur la question prioritaire de constitutionnalité".*

En l'espèce, aux termes des conclusions écrites versées aux débats le 4 janvier 2016 et développées à l'audience du même jour, Guy WILDENSTEIN et Alec WILDENSTEIN, qui reconnaissent présenter la même question, demandent tout deux que soit adressée la question prioritaire de constitutionnalité suivante :

> *«En matière de droits d'enregistrement, et plus particulièrement de droits de succession, les articles 1729 et 1741 du code général des impôts dans leur version applicable à la date de prévention, en ce qu'ils autorisent, à l'encontre de la même personne et en raison des mêmes faits, le cumul de procédures ou de sanctions pénales et fiscales, portent-ils atteinte aux principes constitutionnels de nécessité et de proportionnalité des délits des peines découlant de l'article 8 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen ?»*

Les demandeurs font valoir que cet article est bien en lien avec le litige et avec les poursuites, que le Conseil constitutionnel ne s'est jamais prononcé sur sa constitutionnalité et qu'en conséquence, la demande est recevable.

Ils soutiennent que cette question prioritaire de constitutionnalité présente un caractère sérieux dans la mesure où les dispositions critiquées seraient contraires à l'article 8 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789 qui dispose que : *"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 établie".*

Le procureur de la République a exposé dans des réquisitions écrites et à l'audience qu'il n'y avait pas lieu de transmettre cette question prioritaire de constitutionnalité à la Cour de cassation au motif que la question ne serait pas nouvelle et serait dépourvue de caractère sérieux.

La partie civile a également soutenu, dans des conclusions écrites et à l'audience, qu'il n'y avait pas lieu de transmettre cette question prioritaire de constitutionnalité à la Cour de cassation au motif que la question serait dépourvue de caractère sérieux.

SUR LA RECEVABILITÉ FORMELLE DE LA QUESTION PRIORITAIRE DE CONSTITUTIONNALITE

Il résulte des dispositions de l'article 23-1 alinéa 1er de l'ordonnance du 7 novembre 1958 qu'une question prioritaire de constitutionnalité est, «*à peine d'irrecevabilité, présenté dans un écrit distinct et motivé*». L'exigence de motivation impose nécessairement de préciser la disposition législative arguée d'inconstitutionnalité, le droit ou la liberté garanti par la Constitution auquel il serait porté atteinte et les éléments caractérisant cette atteinte. L'article R.49-21 du code de procédure pénale précise que la juridiction saisie de la question a l'obligation de relever d'office l'irrecevabilité, sans qu'il soit besoin d'en avoir au préalable informé les parties.

En l'espèce, la demande de transmission d'une question prioritaire de constitutionnalité a bien fait l'objet d'un écrit distinct et motivé.

Il y a donc lieu de considérer que la question prioritaire de constitutionnalité, qui est bien soutenue par l'une des parties à l'instance, en l'espèce deux des prévenus, est recevable sur un plan formel.

SUR LA TRANSMISSION DE LA QUESTION PRIORITAIRE DE CONSTITUTIONNALITÉ À LA COUR DE CASSATION

L'article 23-2 de l'ordonnance précitée du 7 novembre 1958 prévoit que la juridiction statue sans délai par une décision motivée sur la transmission de la question prioritaire de constitutionnalité à la Cour de cassation si les conditions suivantes sont remplies :

- la disposition contestée est applicable au litige et à la procédure, ou constitue le fondement des poursuites ;
- elle n'a pas déjà été déclarée conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel, sauf changement des circonstances ;
- la question n'est pas dépourvue de caractère sérieux.

1 l'applicabilité au litige

La défense fait valoir que les articles incriminés constituent, au sens de l'article 23-2 de l'ordonnance du 7 novembre 1958, le fondement des poursuites.

Il apparait effectivement que plusieurs des prévenus sont poursuivis soit comme auteur, soit comme complice, de l'infraction de fraude fiscale définie et réprimée par l'article 1741 du code général des impôts.

L'article contesté est donc bien en lien avec le litige et ce point n'est d'ailleurs contesté ni par le ministère public ni la partie civile.

2 le caractère sérieux de la question posée

Guy WILDENSTEIN et Alec WILDENSTEIN soutiennent qu'en matière de droits d'enregistrement, et plus particulièrement de droits de succession, l'application combinée des articles 1729 et 1741 du code général des impôts, en ce qu'ils autorisent, à l'encontre de la même personne et en raison des mêmes faits, le cumul de procédures ou de sanctions pénales et fiscales, porterait atteinte aux principes constitutionnels de nécessité et de proportionnalité des délits des peines découlant de l'article 8 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789 et seraient, de ce fait, contraire à la constitution.

Dans sa décision n°2014-453/454 QPC et 2015-462 QPC du 18 mars 2015, le Conseil constitutionnel a, en matière boursière, considéré que la possible application cumulée des dispositions prévoyant des poursuites devant l'autorité des marchés financiers et des dispositions prévoyant des poursuites devant la juridiction pénale était contraire au principe de nécessité des délits et des peines, prévu par l'article 8 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789 parce que quatre critères étaient cumulativement réunis :

- les dispositions contestées réprimaient les mêmes faits qualifiés de manière identique ;
- les deux incriminations protégeaient les mêmes intérêts sociaux ;
- les deux incriminations aboutissaient au prononcé de sanctions qui n'étaient pas de nature différente ;
- les poursuites et sanctions prononcées relevaient toutes deux des juridictions de l'ordre judiciaire.

Il a, sur ce fondement, déclaré inconstitutionnelles les dispositions législatives relatives au manquement et au délit d'initié.

Il résulte des dispositions du troisième alinéa de l'article 62 de la Constitution, que les décisions du Conseil constitutionnel s'imposent aux pouvoirs publics et à toutes les autorités administratives et juridictionnelles. Dès lors la décision précitée du Conseil constitutionnel pose des principes généraux à l'aune desquels il convient d'analyser la question posée par Guy WILDENSTEIN et Alec WILDENSTEIN.

2-1 l'identité des faits réprimés

2-1-1 les faits visés par les sanctions fiscales

L'article 1729 du code général des impôts, qui édicte des pénalités fiscales venant majorer les droits éludés, disposait, en sa version issue de la loi n° 2007-211 du 19 février 2007, applicable à l'époque des faits reprochés à Guy WILDENSTEIN, soit au 31 décembre 2008 date de la deuxième déclaration de la succession de Daniel WILDENSTEIN, que :

- «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 ou d'abus de droit au sens de l'article L.64 du livre des procédures fiscales ou de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat ou en cas d'application de l'article 792bis».

Il dispose, dans sa version actuelle, également applicable à l'époque des faits reprochés à Alec WILDENSTEIN, soit au 23 février 2009 date de la déclaration de la succession de Alec WILDENSTEIN senior que :

- «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 ou 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 792bis».

Guy WILDENSTEIN fait spécifiquement valoir que l'administration fiscale a initié, à son encontre, une procédure contradictoire de rectification de l'assiette des droits de succession et qu'il a reçu le 11 août 2011, en sa qualité d'héritier de Daniel WILDENSTEIN, une proposition de rectification de la Direction générale des finances publiques aux termes de laquelle il s'est vu notifier personnellement un rappel de droits de 112.803.957 euros, auxquels il est ajouté 67.456.766 euros d'intérêts de retard et une majoration de 40% sanctionnant les «*manquements délibérés*» commis, pour un montant additionnel de 45.121.582 euros.

Cette pénalité pour manquement délibéré a été prononcée sur le fondement de l'article 1729 du code général des impôts, au motif, notamment, que : *«s'agissant des Sylvia trust, Delta trust et 1989 David trust, il est avéré que l'intégration des biens dans ces trusts constituait un mode de gestion habituel du patrimoine de la famille WILDENSTEIN depuis plusieurs générations. La Cour, elle-même, dans son arrêt du 1er octobre 2008, confirme l'existence de ces trusts et leur usage, perpétuant une "tradition familiale", depuis plusieurs générations, afin de préserver l'unité du patrimoine familial et d'organiser sa transmission ; Par ailleurs, les procédures judiciaires engagées entre les héritiers ayant débuté en 2003, ces derniers ne pouvaient ignorer les éléments sur lesquels portaient leurs différends, cinq ans après le début de la procédure. Enfin, compte tenu de votre rôle avéré dans la gestion de l'actif du défunt, vous ne pouviez non plus ignorer ni l'existence ni la consistance des biens situés à l'étranger, mais non déclarés, et dont certains avaient une très grande valeur. A cet égard, les distributions de liquidités et de tableaux dans le Delta Trust, pour plus de 73,6 M€ établissent de façon évidente que vous en connaissiez l'existence».*

Après que Guy WILDENSTEIN eut contesté cette proposition de rectification, puis eut formé une réclamation contentieuse le 24 décembre 2014, l'administration fiscale est demeurée sur sa position. Guy WILDENSTEIN a alors saisi le tribunal de grande instance de Paris, le 2 octobre 2015, d'un recours par lequel il conteste le principe et le montant du rehaussement fiscal et sollicite, notamment, la décharge de l'intégralité des rappels de droits de succession, d'intérêts et de majorations.

Il ressort du dossier d'instruction que l'administration fiscale a également adressé, le 8 décembre 2014, une proposition de rectification à Alec WILDENSTEIN (D1475) et Diane WILDENSTEIN (D1476) fixant à 61 428 000 € les droits dûs, à 18 674 000 € les intérêts de retard et à 24 571 000 € la majoration pour manquement délibéré. Cette proposition est motivée de manière identique à celle adressée à Guy WILDENSTEIN.

2-1-2 les faits visés par les sanctions pénales

L'article 1741 du code général des impôts, qui incrimine la fraude fiscale, disposait, en sa version applicable à l'époque des faits reprochés à Guy WILDENSTEIN et Alec WILDENSTEIN que :

> *«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».

Guy WILDENSTEIN fait spécifiquement valoir que, dans le même temps qu'elle notifiait aux héritiers de Daniel WILDENSTEIN la proposition de rectification, la Direction générale des finances publiques, après avoir recueilli l'avis de la commission des infractions fiscales déposait, le 22 juillet 2011, notamment à son encontre, une plainte pour fraude fiscale. Cette plainte visait les : (...) «*soupçons de minoration de la déclaration de succession souscrite le 31 décembre 2008*», au motif qu'elle «*ne mentionnait pas l'existence des nombreux biens détenus notamment au sein ou par l'interposition d'entités (trusts ou sociétés précités)* [à savoir le Sons Trust, le David Trust et le Delta Trust], *sis dans des paradis fiscaux. Compte tenu des informations présentées ci-dessus relatives à l'existence notamment à Guernesey, dans les îles Caïmans et dans les îles Vierges britanniques, de trusts et d'une société détenant des biens ayant appartenu à Daniel Léopold WILDENSTEIN et omis dans sa déclaration de succession, il existe une présomption caractérisée que M. Guy Nathan Michel WILDENSTEIN, en sa qualité d'héritier, et M. Alec Daniel Armand WILDENSTEIN, Mlle Diane Liliane Martine WILDENSTEIN et Mme Lioubov Evguenievna STOUPAKOVA WILDENSTEIN, en leur qualité d'héritiers d'Alec Nathan Marcel WILDENSTEIN aient reçu, en franchise de droits de mutation à titre gratuit, des biens ayant appartenu à Daniel Léopold WILDENSTEIN*».

Par ordonnance en date du 9 avril 2015, Guy WILDENSTEIN a été renvoyé devant le tribunal correctionnel notamment d'un chef de fraude fiscale ainsi caractérisée : «P*our avoir à Paris et à New York, à compter d'octobre 2001, et notamment en décembre 2008 lors de la deuxième déclaration de succession de Daniel Wildenstein, dissimulé volontairement une part des sommes sujettes à l'impôt sur la succession de Daniel Wildenstein, en l'espèce notamment les propriétés immobilières du Kenya, des Iles Vierges Britanniques, de la 740 Madison Avenue, de la 19th East 64 Street à New York, les parts de la Wildenstein & Co Inc., diverses galeries d'art et les œuvres d'art, le tout logé dans le Sons Trust, le David Trust, le Delta Trust, le Sylvia Trust et le GW Trust, faits prévus et réprimés par les articles 1741 et 1745 du Code général des impôts*».

Alec WILDENSTEIN est lui poursuivi d'une part : *"Pour avoir, à Paris ou ailleurs, à compter du 17 février 2008, et notamment en décembre 2008 lors de la deuxième déclaration de succession de Daniel Wildenstein, dissimulé volontairement une part des sommes sujettes à l'impôt français sur la succession de Daniel Wiidenstein, en l'espèce notamment les propriétés immobilières du Kenya, des Iles Vierges Britanniques, de la 740 Madison Avenue, de la 19East 64th à New-York, les parts de la Wildenstein and Co Inc, diverses galeries d'art et les oeuvres d'art logées dans le Sons trust, le David Trust, le Delta Trust, le Sylvia trust et le GW Trust"* et d'autre part : *"Pour avoir à Paris, à New-York, à compter du 17 février 2008, et notamment en février 2009 lors de la déclaration de succession de Alec senior Wildenstein, dissimulé volontairement une part des sommes sujettes à l'impôt français sur la succession, en l'espèce notamment la quote-part des biens issus de la succession de Daniel Wildenstein et des tableaux et la contrepartie des parts de la galerie de New-York logés dans le Louve et le Drawdale Trust"*.

2-1-3 l'identité des faits poursuivis

Le ministère public ainsi que la partie civile soutiennent que les faits poursuivis dans les procédures administratives et pénales se seraient pas identiques.

Il est exact que la procédure pénale ne vise que la non déclaration d'un certain nombre de biens mis en trust alors que les procédures fiscales visent également des minorations de valeurs.

Par ailleurs la procédure pénale vise expressément en ce qui concerne la succession de Daniel WILDENSTEIN, les biens placés dans le GW Trust, le 1989 Sons Trust, le 1989 David Trust, le Delta Trust et le Sylvia Trust et en ce qui concerne la succession de Alec WILDENSTEIN, les biens placés dans ces trust ainsi que dans le Lawdale Trust et le Louve Trust.

De son côté, la procédure fiscale menée à l'encontre de Guy WILDENSTEIN ne vise que le Sylvia Trust, le Delta Trust et le 1989 David Trust. En revanche, la procédure fiscale menée à l'encontre de Alec

WILDENSTEIN vise non seulement ces trois trusts mais également le 1989 Sons Trust, le Louve Trust et le Drawdale Trust.

Il apparait donc que si les procédures administratives et pénales ne sont pas strictement homothétiques, l'ensemble des faits poursuivis sur le plan pénal se retrouve dans l'une ou l'autre des procédures fiscales menées à l'encontre de Guy WILDENSTEIN et d'Alec WILDENSTEIN.

En tout état de cause, s'agissant de l'appréciation de l'identité des faits poursuivis, la décision précitée du Conseil constitutionnel exige que les dispositions contestées répriment les mêmes faits qualifiés de manière identique, ce qui est le cas en l'espèce. Elle n'exige nullement que les procédures administratives et pénales de l'espèce menées concurremment concernent "exclusivement" des faits identiques.

Il apparait donc que le premier des critères posé par le Conseil constitutionnel est réalisé.

2-2 les intérêts sociaux protégés

L'article 1729 du code général des impôts sanctionne : "L*es 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",* tandis que l'article 1741 incrimine : *"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...".*

Le Conseil constitutionnel a d'ailleurs précisé, dans une décision en date du 17 mars 2011 : «Q*u'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".*

Le ministère public et la partie civile font valoir que les intérêts sociaux protégés et la finalité des deux types de procédure ne seraient pas identiques.

Il est indiscutable que la procédure fiscale a pour finalité, comme l'indique le ministère public : *"de rétablir le périmètre des actifs non déclarées et de les valoriser afin de redresser les impôts éludés, de calculer les intérêts de retard à caractère indemnitaire...".* Cependant ce n'est pas l'objet de l'article 1729 qui ne concerne que les majorations dûes en raison de manquements délibérés, d'abus de droit et de manœuvres frauduleuses.

De surcroit, et contrairement à la Cour de cassation, le Conseil constitutionnel, dans sa décision du 18 mars 2015 ne parle pas d'une identité *"de l'objet et des finalités de la procédure administrative et de la procédure pénale"* mais *"d'incriminations protégeant les mêmes intérêts sociaux"*.

Il convient donc d'apprécier non pas la nature des procédures menées parallèlement mais la finalité des incriminations que chacune d'entre elles est amenée à examiner à l'occasion de leur déroulement.

Or, il apparait clairement que la finalité poursuivie par l'article 1729 est, tout comme celle de l'article 1741, la volonté non pas de rétablir le montant de l'impôt dû mais de sanctionner le comportement du contribuable qui, dans des impôts de nature déclarative, minore ou omet un certain nombre d'informations nécessaires au calcul de cet impôt.

Dans les deux cas, l'intérêt protégé est celui de l'État, et plus particulièrement de l'administration chargée du calcul et du recouvrement de l'impôt. Il s'agit pour l'une et pour l'autre des incriminations de protéger l'ordre public fiscal.

Cette identité d'intérêts sociaux s'illustre notamment par le fait qu'une enquête pénale ne peut être ordonnée par le ministère public que sur plainte préalable de l'administration fiscale qui peut, seule, se constituer partie civile devant le tribunal correctionnel. L'administration fiscale dispose donc, dans les deux cas, du pouvoir d'initiative.

Il apparaît donc que les articles contestés protègent effectivement le même intérêt social.

2-3 la nature des sanctions encourues

2-3-1 la nature des majorations fiscales

L'article 1729 du Code général des impôts prévoit en cas d'omission de certains éléments d'une déclaration fiscale une majoration de 40 % de l'impôt dû en cas de manquement délibéré du contribuable, et une majoration de 80 % de l'impôt dû en cas de manœuvres frauduleuses ou de dissimulation du prix stipulé dans un contrat. Cette sanction pécuniaire infligée par l'administration fiscale est versée au Trésor public.

L'article L80 du livre des procédures fiscales dispose que : *«Les décisions mettant à la charge des contribuables des sanctions fiscales sont motivées au sens de la loi n°79-587 du 11 juillet 1979 relative à la motivation des actes administratifs et à l'amélioration des relations entre l'administration et le public, quand un document ou une décision adressés au plus tard lors de la notification du titre exécutoire ou de son extrait en a porté la motivation à la connaissance du contribuable».*

Le Conseil d'Etat a reconnu, notamment dans un arrêt du 22 février 1989, que les majorations pour mauvaise foi prévues à l'article 1729 du code général des impôts *«sont au nombre des sanctions auxquelles s'appliquent les dispositions de l'art. 1er de la loi du 11 juillet 1979 relative à la motivation des actes administratifs»*. Plus généralement il a indiqué dans un avis du 31 mars 1995 que sont des sanctions fiscales, les pénalités, majorations ou amendes *«qui présentent le caractère d'une punition tendant à empêcher la réitération des agissements qu'elles visent et n'ont pas pour objet la seule réparation pécuniaire d'un préjudice»*.

De son côté, la Cour Européenne des Droits de l'Homme, dans un arrêt du 24 février 1994, *Bendenoun c/ France,* a estimé que l'article 6, § 1, de la Convention européenne des droits de l'homme s'appliquait à la majoration d'impôt au cas de mauvaise foi prévue par l'article 1729 du code général des impôts, lui reconnaissant ainsi le caractère d'une sanction de nature répressive et non pas celui de la réparation pécuniaire d'un préjudice. Dans un arrêt du 30 juillet 2010, le Conseil d'Etat a, à son tour, estimé que les pénalités pour manœuvres frauduleuses avaient pour objectif de sanctionner des agissements destinés à égarer ou à restreindre le pouvoir de contrôle de l'administration et ne constituaient pas la réparation du préjudice subi par le Trésor public du fait du défaut d'acquittement par le redevable des impositions au paiement desquelles il était tenu.

Enfin le Conseil constitutionnel, dans sa décision du 17 mars 2011, analysée plus particulièrement ci-après, appréhende les sanctions prévues par l'article 1729 comme *"une sanction financière dont la nature est directement liée à celle de l'infraction"*.

Les majorations fiscales prévues par l'article 1729 du code général des impôts constituent donc bien des sanctions punitives au sens de la jurisprudence du Conseil constitutionnel.

2-3-2 les sanctions pénales

Pour les mêmes omissions délibérées ou manœuvres, l'auteur de la fraude fiscale prévue et réprimée à l'article 1741 du code général des impôts s'exposait, à l'époque des faits, à une peine d'emprisonnement de cinq années et une amende de 37 500 euros. Le montant de cette amende a été successivement porté à 500 000 euros par la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012, puis, dans certaines circonstances, à 2 000 000 euros par la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013. Cette amende pénale tend également à un paiement au profit du Trésor public.

2-3-3 l'identité de nature des sanctions encourues

Seul le juge pénal peut condamner l'auteur d'une fraude fiscale à une peine d'emprisonnement. Néanmoins il résulte de la décision précitée du

Conseil constitutionnel que cette exclusivité ne suffit pas à caractériser l'existence de sanction de nature différente puisque cette différence existait déjà dans le cas d'espèce ayant abouti à la décision du 18 mars 2015.

Par ailleurs, il apparaît que les sanctions pécuniaires prononcées par l'administration fiscale peuvent être d'une très grande sévérité. Ainsi dans le cas d'espèce, Guy WILDENSTEIN s'est vu notifié une pénalité sanctionnant des «*manquements délibérés*» pour un montant additionnel de 45.121.582 euros soit 1200 fois l'amende encourue sur le plan pénal à l'époque des faits, tandis que Alec WILDENSTEIN se voyait notifié une majoration de 24 571 000€.

Ce critère de la très grande sévérité est l'un des deux critères utilisés par le Conseil constitutionnel pour apprécier de l'existence, ou non, d'une identité de nature des sanctions encourues tant sur le plan administratif que pénale.

Le Conseil constitutionnel, dans sa décision précitée, a, cependant relevé, pour retenir que les sanctions encourues tant devant l'autorité des marchés financiers que devant le tribunal correctionnel étaient de nature identique que : *«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»*. Dans le communiqué accompagnant la décision, le Conseil constitutionnel explique ainsi que : *«La commission des sanctions de l'autorité des marchés financiers doit, comme cela est imposé au juge pénal par l'article 132-26 du Code pénal, fixer le montant des sanctions qu'elle prononce en fonction de la gravité des manquements commis»*.

Or, en l'espèce, il résulte des dispositions de l'article 1729 du code général des impôts que la pénalité pour manquement délibéré est de nature forfaitaire et que l'administration fiscale semble ne pas avoir à tenir compte *"des circonstances de fait, de la gravité du comportement et de la personnalité de l'auteur"*.

Il pourrait dès lors sembler que les sanctions encourues sont de nature différente au sens de la jurisprudence du Conseil constitutionnel, l'ensemble des critères de similitude n'étant pas réunis.

Néanmoins le Conseil d'État considère, dans un arrêt du 27 juillet 2009, que *«les dispositions.... de l'article 1729 du code général des impôts proportionnent la majoration qu'elle institue au montant des sommes sur lesquelles portait l'infraction que la majoration vise à réprimer et au comportement du contribuable ; que la loi elle-même a ainsi assuré, dans une certaine mesure, la modulation des peines en fonction de la gravité des comportements réprimés»*. Il a d'ailleurs considéré, à plusieurs reprises, que, nonobstant les dispositions contraires des lois de finances modifiant les

majorations répressives, il appartenait au juge de l'impôt d'appliquer *«en vertu du principe de nécessité des peines issu de l'art. 8 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789, aux agissements commis avant leur entrée en vigueur et n'ayant pas donné lieu à des décisions passées en force de chose jugée, les dispositions plus douces»*, en l'espèce la réduction législative du taux des pénalités.

Par ailleurs, dans une décision en date du 29 juin 1998, la Commission des Droits de l'Homme de la Convention européenne des droits de l'homme a, de son côté, relevé que s'il est exact que les juridictions françaises ne peuvent moduler le taux des pénalités infligées pour mauvaise foi, tel qu'il est fixé par l'article 1729 du code général des impôts, *«il n'en reste pas moins que cet article prévoit que le montant des pénalités est calculé sur la base et en pourcentage du montant des redressements infligés, selon qu'il y a mauvaise foi ou manœuvres frauduleuses»*. Elle a donc considéré que , ce faisant, *«la loi elle-même prévoit et permet d'assurer la proportionnalité de la sanction aux faits reprochés ainsi qu'aux circonstances particulières de l'espèce»*.

Surtout depuis une arrêt FERREIRA du 29 avril 1997 rendu par sa chambre commerciale, la Cour de cassation reconnaît au juge de l'impôt de l'ordre judiciaire un pouvoir de modulation du montant des pénalités fiscales et ce y compris lorsque la loi fiscale instituant la pénalité a elle-même prévu une modulation en fonction du comportement du contribuable. Elle a ainsi indiqué, dans un arrêt du 22 février 2000, *"qu'il résulte de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme qu'un système de majorations d'impôt ne se heurte pas à l'article 6 de la Convention pour autant que le contribuable puisse saisir de toute décision ainsi prise à son encontre un tribunal offrant les garanties de ce texte ; que la majoration prévue par l'article 1728-3 du code général des impôts constitue une sanction ayant le caractère d'une punition ; que, dès lors, bien que cette disposition n'ait pas institué à l'encontre de la décision de l'administration un recours de pleine juridiction permettant au tribunal de se prononcer sur le principe et le montant de l'amende, il résulte de l'article 6, paragraphe 1,susvisé que l'application de l'article 1728-3 doit être dans cette mesure écartée et qu'il appartenait dès lors au tribunal, sur le fondement de l'article 6, paragraphe 1, précité, de se prononcer en l'espèce sur le principe et le montant de l'amende"*.

Le Conseil constitutionnel lui même, dans sa décision du 17 mars 2011, précise, concernant les sanctions prévues par l'article 1729 que *" la loi a elle-même assuré la modulation des peines en fonction de la gravité des comportements réprimés"*.

Il apparait donc que les sanctions fiscales et pénales sont bien de nature similaire.

2-3-4 l'absence de décision définitive

La partie civile fait valoir que dans le cas d'espèce, et contrairement à celui qui a donné lieu à la décision du 18 mars 2015, il n'existe à ce jour aucune décision définitive rendue soit sur un plan fiscal soit sur un plan pénal.

Il est exact que l'absence de décision définitive semble permettre, en l'état actuel de la jurisprudence conventionnelle, d'écarter l'application de la règle du non bis in idem prévu par la Convention européenne des droits de l'homme, son protocole additionnel n°7 et la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme.

Néanmoins à aucun moment la décision du 18 mars 2015 n'exige l'existence d'une décision définitive dans l'une des deux procédures menées parallèlement pour constater l'inconstitutionnalité du cumul des poursuites concerné par cette décision.

Bien au contraire le Conseil constitutionnel prend soin d'organiser la période transitoire en interdisant une double poursuite non pas simplement dans le cas ou l'autre procédure aurait abouti à une décision définitive, mais dès lors que des poursuites auront été engagées soit sur le plan administratif soit sur le plan pénal.

L'argument est donc sans incidence sur le caractère sérieux de la question posée.

2-4 l'ordre de juridiction compétent.

Aux termes de l'article L199 du Livre des procédures fiscales :

-«En matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires ou de taxes assimilées, les décisions rendues par l'administration sur les réclamations contentieuses et qui ne donnent pas entière satisfaction aux intéressés peuvent être portées devant le tribunal administratif. Il en est de même pour les décisions intervenues en cas de contestation pour la fixation du montant des abonnements prévus à l'article 1700 du code général des impôts pour les établissements soumis à l'impôt sur les spectacles.
En matière de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière, de droits de timbre, de contributions indirectes et de taxes assimilées à ces droits, taxes ou contributions, le tribunal compétent est le tribunal de grande instance. Les tribunaux de grande instance statuent en premier ressort. Un décret en Conseil d'État fixe les modalités d'application.»

Ainsi, conformément au second alinéa de ce texte, le recours contre les rectifications d'imposition édictées par l'administration fiscale en matière de droits d'enregistrement, tels les droits de succession, est porté devant le tribunal de grande instance. Les poursuites du chef de fraude fiscale liée à un défaut ou une insuffisance de déclaration de succession sont quant à elles portées devant le tribunal correctionnel.

Il apparaît donc que la sanction encourue par l'auteur d'un manquement délibéré ou d'une manœuvre frauduleuse dans l'établissement d'une déclaration de succession, et la sanction encourue par l'auteur d'une fraude fiscale liée à une déclaration de succession relèvent toutes deux des juridictions de l'ordre judiciaire.

Il ressort donc de l'analyse de la législation et de la jurisprudence que les sanctions du manquement délibéré et de la fraude fiscale, en ce qu'elles concernent les droits d'enregistrement semblent ne pas pouvoir être regardées comme de nature différente en application de corps de règles distincts devant leur propre ordre de juridiction.

Il existe donc un doute sérieux que ces dispositions respectent le principe de la nécessité des délits et des peines au sens de la jurisprudence du Conseil constitutionnel.

3 l'absence de déclaration de conformité par le Conseil constitutionnel des dispositions contestées

Une question prioritaire de constitutionnalité ne peut être transmise à la Cour de cassation que si l'article de loi contestée n'a pas déjà été déclaré conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel.

Contrairement à ce que soutiennent les prévenus, les articles 1729 et 1741 du code général des impôts ont déjà eu l'occasion d'être examinés, au moins partiellement, par le Conseil constitutionnel.

Ainsi, à l'occasion d'une précédente question prioritaire de constitutionnalité, le Conseil constitutionnel a été amené à dire, dans une décision rendue le 17 mars 2011, que l'article 1729 du code général des impôts n'était pas contraire à l'article 8 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 et, plus généralement : *"que la disposition contestée n'est contraire à aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit"*.

De même, dans une décision du 4 décembre 2013, concernant l'examen de la conformité à la constitution de la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, le Conseil constitutionnel a été amené à déclaré non conforme une modification de l'article 1741 du code général des impôts. Cependant, le Conseil constitutionnel ne s'est jamais prononcé sur la constitutionnalité générale de cet article.

En revanche, la chambre criminelle de la Cour de cassation a, à deux reprises, le 25 juin 2014 et le 3 décembre 2014, tout en reconnaissant que l'article 1741 n'a jamais été déclaré conforme à la Constitution dans une décision du Conseil constitutionnel, refusé de transmettre une question prioritaire de constitutionnalité portant sur la conformité de l'article 1741 du code général des impôts à l'article 8 de la Déclaration des Droits de l'Homme et

du Citoyen de 1789 au motif que : *"La question posée ne présente pas, à l'évidence, un caractère sérieux, dès lors que, d'une part, la procédure administrative et la procédure pénale sont indépendantes l'une de l'autre et ont des objets et finalités différents, d'autre part, en cas de cumul entre une sanction administrative et une sanction pénale, le juge judiciaire est tenu de respecter le principe, posé par le Conseil constitutionnel, selon lequel le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne doit pas dépasser le montant le plus élevé de l'une de celles encourues".*

Ces décisions empêchent-elles cependant de transmettre la question prioritaire de constitutionnalité soutenue par Guy WILDENSTEIN et Alec WILDENSTEIN ?

S'agissant des décisions de refus de transmission de la Cour de cassation, elles n'empêchent pas, procéduralement parlant, la transmission de la question par le tribunal correctionnel.

S'agissant de la décision du Conseil constitutionnel du 17 mars 2011, elle s'impose bien évidemment au tribunal correctionnel.

Néanmoins, l'article 23-2 de l'ordonnance précitée du 7 novembre 1958 réserve le cas où une disposition législative a déjà été déclarée conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel mais où serait survenu un *"changement des circonstances"*.

Dans une décision du 20 septembre 2013, le Conseil constitutionnel a considéré que l'inteprétation restrictive d'une disposition législative par le Conseil d'Etat, en l'espèce l'article 80 duodecies du code général des impôts, constituait un changement de circonstances rendant une question prioritaire recevable alors même que le Conseil constitutionnel avait déjà, antérieurement, jugé cette même disposition législative conforme à la Constitution.

Il apparait donc sérieux de considérer qu'une évolution jurisprudentielle du Conseil constitutionnel constitue, à son tour, un *"changement des circonstances"* rendant possible un réexamen d'une disposition législative pourtant déjà déclarée conforme à la constitution.

En l'espèce, il ressort de l'analyse de la jurisprudence combinée du Conseil constitutionnel, de la Cour de cassation et du Conseil d'Etat que la question de la coexistance des sanctions administratives et pénales, qui est au coeur de la question posée dans le présent litige, était abordée jusqu'à la décision du Conseil constitutionnel du 18 mars 2015, sous l'angle exclusif du cumul de ces sanctions.

La décision du 18 mars 2015 a, pour la première fois, abordé cette question sous l'angle non pas du cumul des sanctions mais sous l'angle du cumul des poursuites en posant les critères ci-dessus rappelés pour qu'un tel cumul soit constitutionnellement possible.

Il apparait donc que cette décision constitue bien un changement de circonstances qui autorise à considérer que les dispositions litigieuses n'ont jamais été déclarées conformes à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel à la lumière de cette jurisprudence nouvelle.

Compte tenu de l'ensemble de ces éléments, il convient de transmettre la question prioritaire de constitutionnalité telle qu'elle est rédigée, de manière quasiment similaire, par Guy WILDENSTEIN et Alec WILDENSTEIN à la Cour de cassation pour une éventuelle saisine du Conseil constitutionnel.

SUR LES SUITES A DONNER A LA PROCEDURE AU FOND

Il résulte de l'article 23-3 de la loi organique sur le Conseil constitutionnel que : *"Lorsque la question est transmise, la juridiction sursoit à statuer jusqu'à réception de la décision du Conseil d'État ou de la Cour de cassation ou, s'il a été saisi, du Conseil constitutionnel"*.

Ce même article prévoit qu'il peut être passé outre au sursis à statuer *"lorsqu'une personne est privée de liberté à raison de l'instance, ni lorsque l'instance a pour objet de mettre fin à une mesure privative de liberté"*, lorsque *"la loi ou le règlement prévoit qu'elle statue dans un délai déterminé ou en urgence"* et *"lorsque le sursis à statuer risquerait d'entraîner des conséquences irrémédiables ou manifestement excessives pour les droits d'une partie". Dans ce dernier cas cependant, la juridiction ne peut statuer que "sur les points qui doivent être immédiatement tranchés"*.

En l'espèce, il n'apparait pas que l'un ou l'autre des cas rendant possible de passer outre au sursis à statuer soit constitué.

Dès lors, et nonobstant la situation qui en résulte tant en terme de gestion des audiences de la chambre correctionnelle qu'en ce qui concerne les prévenus poursuivis pour d'autres faits, il apparait nécessaire de sursoir à statuer sur le fond jusqu'à ce que la Cour de cassation et, éventuellement, le Conseil constitutionnel, se soient prononcé sur la question prioritaire de constitutionnalité posée par Guy WILDENSTEIN et Alec WILDENSTEIN.