

Les sanction administratif et les sanction pénales en droit fiscal français

Philippe Marchessou* Bruno Trescher**

Octobre 2019

Abstract

The French tax legislation uses the word « sanctions » to qualify at once tax penalties, applied by the administration, and the penal sanctions, pronounced by the criminal judge. The French courts consider that both have in common a dimension of punishment, which requires that they be motivated, and the deep contemporary dilemma lies in the possibility of making a cumulative application of them. European and French courts had to give an interpretation of the principle *ne bis in idem*. If the tax penalties respect a unified regulation, the penal sanctions try to punish the different contemporary manifestations of tax evasion.

Les sanctions applicables en matière fiscale en France se subdivisent en deux grandes catégories : les sanctions fiscales, également dénommées sanctions administratives, et les sanctions pénales. Les sanctions fiscales sont les sanctions pécuniaires appliquées par l'administration en vertu de la loi sous le contrôle du juge. Les sanctions pénales consistent en des peines correctionnelles appliquées par les tribunaux de l'ordre judiciaire pour réprimer les infractions d'une gravité particulière. Toutes deux obéissent pourtant à des règles communes analysées dans cette présentation.

SOMMAIRE : 1. Les règles communes gouvernant les sanction — 2. Les caractérisitqes propres des sanction fiscales — 3. Les caractérisitques propres des sanction pénales

1. Les regles commune gouvernant les sanction

Ces deux familles de sanctions sont soumises à des exigences communes. Toutes les sanctions intègrent une connotation de punition, il est par conséquent normal qu'un certain nombre de principes du droit pénal soient venus imprégner les sanctions fiscales.

1.1. Une assimilation des deux catégories

Le principe de cette assimilation des sanctions fiscales aux sanctions pénales a été posé par le Conseil constitutionnel, dès sa décision du 30 décembre 1982.¹ Sur son fondement, les deux juges de l'impôt (Cour de cassation et Conseil d'Etat) se sont montrés d'accord pour exiger une motivation de la sanction, dans le droit fil d'ailleurs du principe posé par l'article L 211-1 du code des

* Université de Strasbourg (France) ; ✉ philippe.marchessou@gmail.com

** Université de Strasbourg (France)

1. Cons. const., 30 déc. 1982, n° 82-155 DC, cons. 34 : Dr. fisc. 1983, n° 2-3, comm. 57.

relations entre le public et l'administration. En effet, l'article L 80D du Livre des Procédures Fiscales (LPF) oblige l'administration à motiver d'emblée chacune des sanctions qu'elle prononce. Le contribuable dispose d'un délai de trente jours pour présenter ses observations. Cette formalité doit être renouvelée par l'administration si, pour quelque motif que ce soit, elle modifie, avant leur mise en recouvrement, la base légale, la qualification ou les motifs des pénalités qu'elle se propose d'appliquer au contribuable.² La pénalisation des sanctions fiscales implique également pour le juge l'application immédiate de la loi répressive plus douce.³ S'agissant des sanctions contenues dans une loi fiscale d'effet rétroactif, le Conseil d'Etat considère bien entendu qu'un tel texte ne peut pas prévoir de sanctions pour la période antérieure à son édicition,⁴ autrement dit la partie répressive d'une norme fiscale ne saurait rétroagir. Pour déterminer le régime de sanction le moins sévère, le juge estime qu'il faut comparer le montant des majorations présentant un caractère de sanction, à l'exclusion des sommes dues au titre des intérêts de retard.⁵ Mais si la loi vient valider des impositions antérieures, la Haute assemblée considère que les sanctions qui y étaient attachées sont aussi validées, dans la mesure où cette loi n'introduit pas de novation dans la situation des contribuables concernés.⁶ La Cour de cassation est plus homogène dans sa jurisprudence : elle n'admet pas qu'une sanction fiscale puisse être rendue applicable par une loi qui institue une taxe de manière rétroactive⁷ ; mais elle considère également qu'une telle loi ne peut pas rendre applicable une pénalité en cas de non-paiement de la taxe constaté avant l'entrée en vigueur de cette loi.⁸

La divergence la plus vigoureuse entre les deux juridictions fiscales est apparue sur la possibilité pour le juge de moduler lesdites sanctions. La Cour de cassation, à partir de son arrêt Ferreira,⁹ s'est reconnue le pouvoir de moduler le taux des pénalités. Autrement dit, la Cour avait décidé de mettre à l'écart une disposition législative, dans la mesure et dans la mesure seulement, où sa formulation était trop rigide pour permettre au juge de l'impôt de moduler le taux de la sanction fiscale ; la sanction édictée par ladite loi était conservée pour être considérée simplement comme un montant maximum que le juge avait latitude de réduire. Ainsi la Cour de cassation a précisé, dans un arrêt du 1^{er} juillet 2003 relatif à une majoration de 40 % pour absence de déclaration d'un don manuel, que « l'article 6 § 1 (...) ouvre un recours de pleine juridiction pour que la sanction fiscale appliquée par l'administration puisse être proportionnée au comportement du contribuable dans les circonstances de l'espèce » et de poursuivre que « le juge du fond ne peut exercer le pouvoir qui lui est ainsi conféré qu'en étant mis en mesure par la partie qui conteste l'application de la sanction, d'apprécier le principe et le montant de celle-ci ».¹⁰ Ce faisant, la Cour tirait les conséquences de la supériorité de l'article 6 de la Convention par rapport à la loi et elle en faisait le fondement du pouvoir judiciaire de modulation. Autrement dit, l'article 6 § 1 de la Convention européenne est respecté par l'exercice d'un plein contrôle sur les faits invoqués par l'administration, tandis que le pouvoir de modulation est impossible, au-delà du vote législatif en la matière, parce que ce même article 6 ne l'a pas prévu.

2. CE, 19 déc. 2008, n° 292286, M. Flament, concl. C. Legras, Droit fiscal n° 4, 22 Janvier 2009, comm. 92

3. CE, sect., avis, n° 176611, 5 avr. 1996, Houdmond : Dr. fisc. 1996, n° 25, comm. 765, concl. J. Arrighi de Casanova ; Procédures 1996, comm. 318, note J.-L. Pierre ; RJF 5/1996, n° 607, chron. S. Austray, p. 478
Cass. com., 21 mars 2000, n° 97-21.894, de Noailles de Mouchy de Poix : RJF 6/2000 n° 863

4. CE Sec. 11 décembre 1987, n°61532, SCI Rudel, RJF 2/1988, n°190, concl. B. Martin Laprade, Dr. Fisc. 1988, n°12, comm. 924

5. CE, 28 oct. 2002, n° 227610, SARL Lobelle ; Dr. fisc. 2003, n° 5, comm. 67, concl. L. Vallée ; RJF 2003, n° 66, concl. L. Vallée ; RJF 1/2003, n° 66.

6. CE, 17 juin 1998, n° 179443, Paco Rabanne : Dr. fisc. 1998, n° 41, comm. 868, concl. G. Goulard ; RJF 1998, n° 902 ; BDCF 1998, n° 93, concl. G. Goulard.

7. Cass. com. 24 mars 1992, n° 90-1483, M. Corbeau : Droit fiscal 1992, n° 28, comm. 1414 ; RJF 6/92, n° 910.

8. Cass. com., 26 mars 1996, n° 95-11.592, Sté Reneric : RJF 1996, n° 952

9. Cass. com., 29 avr. 1997, n° 95-20.001, Ferreira : Dr. fisc. 1997, n° 20-21, comm. 594 ; JCP E 1997, II, 990, note Y. Brard ; JCP G 1997, II, 22935, note F. Sudre ; RJF 1997, n° 641.

10. Cass. com., 1er juill. 2003, n°00-13.966, Gallotte, Procédures 2003, n°11, p. 18 à 19, obs. J.L. Pierre

Le Conseil d'Etat s'est montré plus réticent et a mis au point un édifice jurisprudentiel complexe qui lui a permis d'attendre une clarification par la Cour européenne des droits de l'Homme. Par un avis du 5 avril 1996, Houdmond,¹¹ le Conseil d'Etat a refusé de s'emparer d'un pouvoir de modulation, au double motif que le législateur français ne le lui avait pas expressément conféré et qu'aucune jurisprudence de la Cour de Strasbourg n'imposait explicitement cette solution. Pour la haute juridiction, dès lors que le législateur a lui-même organisé une échelle de sanctions en modulant le montant de la pénalité en fonction de la gravité de l'infraction, le juge n'a pas besoin de s'arroger une telle prérogative. Le Conseil d'Etat a statué dans un arrêt du 8 mars 2002, SARL Clinique médicale de Mazargue¹² à propos des pénalités pour défaut ou retard de déclaration de 10%, 40% et 80% : après un rappel de l'applicabilité de l'article 6 § 1 de la Conv. EDH à ces majorations d'imposition issues de l'article 1728 du Code général des impôts (CGI), le Conseil d'Etat maintient avec force son refus de reconnaître au juge tout pouvoir de modulation du barème des sanctions fiscales. Cette analyse du Conseil d'Etat était cependant hasardeuse en présence de dispositifs législatifs instaurant des pénalités à taux unique. Confronté à cette hypothèse, il a étendu son raisonnement initial de modulation des sanctions par le législateur en regroupant ces pénalités isolées.¹³ Le Conseil a en quelque sorte « marié » des pénalités avec d'autres pour construire un ensemble répressif cohérent.¹⁴ Ainsi, par sa décision du 26 mai 2008, Sté Norelec,¹⁵ le Conseil d'Etat a remplacé la pénalité de l'ancien article 1740 ter du CGI, sanctionnant le travestissement ou la dissimulation de l'identité d'un fournisseur ou d'un client, dans le contexte des pénalités variées réprimant des comportements différents en matière de facturation. Cette pratique, certes astucieuse, ne pouvait cependant être appliquée en cas d'impossibilité de combiner une pénalité avec d'autres sanctions et d'en déduire l'existence d'un ensemble répressif cohérent faisant la part belle à une modulation. Confronté à la question de la compatibilité avec l'article 6, § 1 de l'article 1761 du CGI (qui prévoit une amende de 25 % des droits éludés en cas de non-versement de la taxe sur les métaux précieux, les bijoux, les objets d'art et de collection) qu'il est trop artificiel de « marier » avec d'autres sanctions pour en déduire une quelconque modulation voulue par le législateur, le Conseil d'Etat s'est borné à relever d'une part, que le montant de la pénalité était proportionnel à l'infraction et d'autre part, que le juge de l'impôt disposait d'un pouvoir de pleine juridiction¹⁶ pour en déduire la compatibilité avec la Convention.

Entre les deux approches des juridictions judiciaire et administrative, la Cour européenne des droits de l'homme s'est prononcée en faveur du Conseil d'Etat dans un arrêt Segame¹⁷ du 7 juin 2012. Après avoir rappelé que le respect de l'article 6 § 1 de la Convention suppose que la décision d'une autorité administrative ne remplissant pas elle-même les conditions de cet article subisse le contrôle ultérieur d'un organe judiciaire de pleine juridiction¹⁸ et que ce dernier doit notamment avoir compétence pour se pencher sur toutes les questions de fait et de droit pertinentes, la Cour observe que 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. En effet, une législation qui impose un taux proportionnel crée un lien entre le montant de l'amende et la gravité de la faute du contribuable. C'est ce lien qui dispense le juge d'exercer son pouvoir de modulation, sous réserve toutefois qu'il n'y ait pas disproportion du taux appliqué. Saisi de quatre questions

11. CE, sect., avis, 5 avr. 1996, n° 176611, Houdmond : Rec. CE 1996, p. 116 ; Dr. fisc. 1996, n° 25, comm. 765, concl. J. Arrighi de Casanova ; RJF 5/1996, n° 607, chron. S. Austray, p. 478

12. CE, 8 mars 2002, n° 224304, SARL Clinique médicale de Mazargues : Dr. fisc. 2002, n° 30-35, comm. 64, concl. G. Goulard ; RJF 6/2002, n° 671 ; BDCF 6/2002, n° 82, concl. G. Goulard

13. CE, 30 nov. 2007, n° 292705, Sté Sideme ; Dr. fisc. 2008, n° 7, comm. 178, concl. L. Olléon ; RJF 2/2008, n° 172, chron. J. Burguburu, p. 83 ; BDCF 2/2008, n° 25, concl. L. Olléon.

14. CE, 17 déc. 2010, n° 331113, M. et Mme Bertrand, concl. P. Collin, Dr. fisc. 2011, n° 3, comm. 118

15. CE, 26 mai 2008, n° 288583, Sté Norelec : Dr. fisc. 2008, n° 28, comm. 411, concl. F. Séners, note J.-L. Pierre ; RJF 9/2008, n° 981 ; BDCF 8-9/2008, n° 109 concl. F. Séners

16. CE, 27 juin 2008, n° 301342, M. Melki et n° 301343, Sté Segame : Dr. fisc. 2008, n° 38, comm. 501, concl. L. Olléon

17. CEDH, 5e sect., 7 juin 2012, n° 4837/06, Segame SA c/ France : Dr. fisc. 2012, n° 29, comm. 387

18. CEDH, 23 oct. 1995, n° 15523/89, Schmutz c/ Autriche

prioritaires de constitutionnalité (QPC) relatives à la conformité aux principes de nécessité, de proportionnalité et d'individualisation des peines des dispositions des articles 1728 et 1729 du CGI en tant qu'ils instituent une pénalité dont le montant ne peut pas être modulé par le juge (40% en cas de non-dépôt de la déclaration après mise en demeure, ainsi qu'en cas d'établissement de la mauvaise foi du contribuable, et 80% en cas de découverte d'une activité occulte), le Conseil constitutionnel s'est prononcé par trois décisions le 17 mars 2011¹⁹ en suivant largement le raisonnement appliqué par le Conseil d'État. Il a donc déclaré ces dispositions conformes à la Constitution, en estimant que la nature des sanctions qu'elles instituaient étant directement liée à celle de l'infraction, la loi a elle-même assuré la modulation des peines en fonction de la gravité des comportements réprimés. Le juge constitutionnel note également que le juge a la faculté de cumuler ces sanctions ou de n'en conserver aucune, ce qui lui permet de proportionner les pénalités selon la gravité des agissements commis par le contribuable.²⁰

1.2. La vision française de l'articulation entre les deux catégories

Par ailleurs, l'articulation entre les deux catégories de sanctions, dans le respect de la tradition juridique française, repose sur le principe de non-cumul entre des sanctions de même nature.²¹ Il s'agit là d'un principe ancien, notamment pour les sanctions pénales. Mais la question soulevée ici est celle du cumul entre des sanctions différentes, d'une part les sanctions pénales des articles 1741 et suivants du CGI, qui répriment le délit de fraude fiscale, et d'autre part les sanctions fiscales posées par les articles 1725 et suivants du même code. Les deux ordres de juridiction qui interviennent en qualité de juge fiscal admettent le principe du cumul. Il s'agit d'une jurisprudence qui tire sa justification de la finalité différente des deux catégories de sanction : « Les poursuites pénales du chef de fraude fiscale, qui visent à réprimer des comportements délictueux tendant à la soustraction à l'impôt, ont une nature et un objet différents de ceux des poursuites exercées par l'administration dans le cadre du contrôle fiscal, qui tendent au recouvrement des impositions éludées ».²² Cette jurisprudence est constante et le cumul qu'elle permet n'est considéré en France comme n'étant que faiblement limité par l'existence de traités internationaux ; ceux-ci réaffirment parfois la règle *non bis in idem*, laquelle n'interdit pas le cumul aux yeux du juge ; celui-ci se montre unanime pour considérer que la nature punitive des sanctions fiscales, si elle exige que celles-ci soient motivées par l'administration, n'aboutit pas à les ranger dans la même catégorie que les sanctions pénales.

S'agissant tout d'abord de l'article 4 du protocole 7 de la Convention européenne des Droits de l'Homme, selon lequel « nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement par les juridictions du même Etat en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de cet Etat », la France, comme notamment l'Autriche, l'Italie et le Portugal, a posé une réserve. Aux termes de celle-ci, « seules les infractions relevant en droit français de la compétence des tribunaux en matière pénale doivent être regardées comme des infractions au sens des articles 2 et 4 du présent Protocole ».²³ Les juridictions françaises ont utilisé cette réserve pour s'opposer à toute invocation utile de l'article 4 du

19. Cons. const., déc. 17 mars 2011, n° 2010-103 QPC, Sté Seras II, - Cons. const., déc. 17 mars 2011, n° 2010-105/106 QPC, M. Soares. et a. : Dr. fisc. 2011, n° 27, comm. 416, note F. Subra et M. Le Tacon ; Procédures 2011, n° 6, comm. 216, note L. Ayrault ; RJF 6/2011, n° 731.

20. Cons. const., déc. 10 févr. 2012, n° 2011-220 QPC, M. Ardouin : Dr. fisc. 2012, n° 7-8, act. 87 : Procédures 2012, n° 3, comm. 100, note L. Ayrault

21. CE, sect., 22 avr. 2005, n° 257254, Sté Limelight Boys : Dr. fisc. 2005, n° 24, comm. 481, concl. P. Collin, note O. Fouquet ; RJF 7/2005, n° 724, chron. F. Berezziat, p. 463 à 468.

22. Cass. crim., 6 nov. 1997, Pini : Dr. fisc. 1998, comm. 521, note M. Cliquennois ; RJF 1998, n° 1467 ; Bull. crim. 1997, n° 379 ; Dr. fisc. 1999, n° 10, comm. 210

23. Décret n° 89-37 du 24 janvier 1989 portant publication du protocole n° 7 à la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, fait à Strasbourg le 22 novembre 1984, ainsi que des déclarations et réserves accompagnant l'instrument français de ratification et de la déclaration française du 1er novembre 1988

protocole 7. Ainsi dans l'arrêt Gonzales-Castrillo du 26 décembre 2008,²⁴ le Conseil d'Etat a estimé que la règle contenue dans cette stipulation « ne trouve à s'appliquer, selon les réserves faites par la France en marge de ce protocole, 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 sanctions infligées par le juge répressif ». Pareille analyse est partagée par la Cour de cassation, qui affirme avec constance que la règle énoncée par le Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, n'est applicable qu'en matière pénale et ne fait pas obstacle, notamment, au cumul des poursuites et des sanctions pénales et douanières, pénales et administratives, pénales et disciplinaires, et surtout pénales et fiscales.²⁵ En d'autres termes la règle *non bis in idem* ne trouve à s'appliquer 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 sanctions infligées par le juge répressif. Bien que clairement consacrée par les deux ordres de juridiction français cette position doit être nuancée au regard de jurisprudences de la Cour de Strasbourg concernant des situations d'autres Etats ayant émis des réserves similaires à la France. Aux termes de l'article 57 de la Convention, si « tout Etat peut... formuler une réserve au sujet d'une disposition particulière de la Convention, dans la mesure où une loi alors en vigueur sur son territoire n'est pas conforme à cette disposition », il est précisé par le même article que « les réserves de caractère général ne sont pas autorisées » et par ailleurs que « toute réserve émise conformément au présent article comporte un bref exposé de la loi en cause ». C'est sur le fondement de cette dernière disposition que la Cour a invalidé des réserves formulées par l'Autriche et surtout par l'Italie, qui a émis une réserve similaire à la réserve française. Ainsi dans l'affaire Gradinger, la Cour reconnaît qu'il résulte du libellé de la « déclaration » que l'Autriche a entendu exclure l'application des articles 3 et 4 du protocole 7 à toutes les procédures qui ne seraient pas « pénales dans le sens du Code pénal autrichien », mais elle relève l'absence de tout « bref exposé » et conclut à l'invalidation de la « déclaration ». ²⁶ Plus récemment, la Cour de Strasbourg a jugé à propos de l'Italie qu'une réserve qui « n'invoque ni ne mentionne les dispositions spécifiques de l'ordre juridique italien excluant des infractions ou des procédures du champ d'application de l'article 4 du Protocole 7, n'offre pas à un degré suffisant la garantie qu'elle ne va pas au-delà des dispositions explicitement écartées par l'Etat contractant ». ²⁷ Du fait de la très forte ressemblance entre la réserve italienne et la réserve française, une invalidation de celle-ci ne saurait être écartée. ²⁸ Mais dans un arrêt du 12 octobre 2018, SARL Super Coiffeur, ²⁹ le Conseil d'Etat s'est prudemment estimé incompétent pour contrôler la validité de ces réserves : considérant qu'elles ne sont pas détachables de la conduite des relations internationales, il assimile ces réserves à un acte de gouvernement. Quoi qu'il en soit, les juridictions françaises ne pourront probablement plus à terme se retrancher derrière cette réserve et il leur faudra envisager la réception de la jurisprudence de la Cour de Strasbourg.

D'ailleurs le Conseil constitutionnel a déjà été confronté à la question de ce cumul de sanctions fiscales et pénales à raison des mêmes faits dans des décisions très médiatiques rendues le 24 juin

24. CE, 9e et 10e ss-sect., 26 déc. 2008, n° 282995, M. Gonzales-Castrillo ; Dr. fisc. 2009, n° 10, comm. 231, concl. P. Collin ; RJF 3/2009, n° 237.

25. Cass. crim., 20 juin 1996, n° 94-85.796, M. Ponsetti, Bull. crim. n° 268 ; D. 1997, p. 249, note G. Tixier et Th. Lamulle ; Dr. fisc. 1997, n° 15-16, comm. 427, obs. P. Schiele.

Cass. crim., 6 novembre 1997, n° 96-86.127, M. Pini ; Dr. fisc. 1998, n° 24, comm. 521 ; RJF 1998, n° 1467

26. CEDH, 23 oct. 1995, n° 15963/90, Gradinger c/ Autriche : Rec. CEDH 1995, série A, n° 328-C.

27. CEDH, 4 mars 2014, n° 18640/10, n° 18647/10, n° 18663/10, n° 18668/10 et n° 18698/10, Grande Stevens et a. c/ Italie ; Dr. sociétés 2014, comm. 87, note S. Torck ; RJF 7/2014, n° 750 ; Rev. sc. crim. 2014, p. 110, obs. F. Stasiak.

28. Toutefois, la Cour n'a pas, pour le moment, remis en cause la réserve française : CEDH 2 juill. 2002, Gökten c. France, Req n°33402/96

29. CE, ass., 12 oct. 2018, n° 408567, SARL Super Coiffeur, Droit fiscal n° 46, 15 Novembre 2018, act. 490, note J. Lepoutre ; Droit Adm. n° 2, Février 2019, comm. 7, Comm. G. EVEILLARD

2016. Dans les décisions Cahuzac³⁰ et Wildenstein,³¹ le Conseil confirme la constitutionnalité de l'article 1729 du CGI et de l'article 1741 du CGI et estime que le cumul des pénalités fiscales et de peines pénales est conforme à l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen. Il considère que les deux sanctions répondent à des objectifs différents ; les sanctions fiscales visent à garantir la perception, à préserver les intérêts financiers de l'Etat et à assurer le bon fonctionnement du système fiscal, tandis que les sanctions pénales répriment la dissimulation frauduleuse, avec « un caractère public qui leur confère une exemplarité et une portée dissuasive supplémentaire ». Leur application conjointe est donc possible, sous une triple limite. Tout d'abord, un contribuable déchargé de l'impôt par une décision juridictionnelle devenue définitive pour un motif de fond, ne peut pas être condamné pour fraude fiscale.³² Ensuite, le cumul n'est possible que dans les cas graves de dissimulation frauduleuse, et en tout état de cause, le principe de proportionnalité implique que le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues. Le cadre ainsi rappelé préserve l'équilibre entre les intérêts en présence et ne contredit frontalement pas la position de la Cour européenne des droits de l'homme sur la question.

En effet, dans son arrêt du 15 novembre 2016 A. et B. c. Norvège, la Grande Chambre de la Cour européenne des droits de l'homme, (confrontée au cumul d'une sanction fiscale prenant la forme d'une majoration de 30 % et d'une peine d'emprisonnement) a rendu un arrêt très pédagogique destiné à servir de grille de lecture. Il en résulte que le principe *non bis in idem* ne prohibe pas en soi des « procédures mixtes » à la fois administratives ou fiscales et pénales mais les encadre. Pour la Cour, « les États devraient pouvoir légitimement opter pour des réponses juridiques complémentaires face à certains comportements socialement inacceptables [...] 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 ». Dès lors, si l'article 4 du Protocole n°7 a pour objet d'empêcher l'injustice résultant pour une personne d'être poursuivie ou punie deux fois pour le même comportement délictueux, il ne prohibe pas les systèmes juridiques qui traitent de manière « intégrée » un méfait néfaste pour la société. Ce système intégré suppose que les procédures mixtes, administratives et pénales sont unies par un lien matériel et temporel suffisamment étroit pour former un ensemble répressif cohérent, c'est-à-dire qu'il doit pouvoir être démontré, 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. Malgré ces conditions très précises subordonnant le cumul de sanctions fiscale et pénale et notamment l'exigence d'un lien étroit entre procédures administratives et pénales, il apparaît que la Cour rejoint largement la position des juridictions françaises et s'inscrit dans une conception compréhensive de la règle *ne bis in idem*.

En se rapprochant notamment du Conseil constitutionnel, la Cour européenne des Droits de l'Homme s'est exposée à un risque de grave divergence avec la CJUE lorsque cette dernière met en œuvre l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux, disposition sœur de l'article 4 du protocole n° 7. En effet, dans l'affaire Hans Åkerberg Fransson,³³ les juges de la Cour de Justice avaient, certes, jugé que l'article 50 de la Charte ne s'oppose pas à ce qu'un État membre impose une combinaison de sanctions fiscales et pénales. En revanche, la Cour de Justice de l'Union avait arrêté une limite plus drastique au cumul en précisant que lorsque la sanction fiscale revêt un caractère pénal et est devenue définitive, l'article 50 s'oppose à ce que des poursuites pénales pour

30. Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, M. Jérôme C (affaire Cahuzac) JCP G 2016, act. 847, Aperçu rapide M. Collet et P. Collin ; JCP G 2016, 1042, note S. Detraz

31. Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, M. Alec W. et a. (affaire Wildenstein)

32. Crim 28 juin 2017, n° 16-81.697

33. CJUE, 26 févr. 2013, aff. C-617/10, Åklagaren c/ Hans Åkerberg Fransson : Dr. fisc. 2013, n° 40, comm. 460, note C. Brokelind ; JCP G 2013, 312, obs. F. Picod ; Europe 2013, comm. 154, obs. D. Simon

les mêmes faits soient diligentées contre une même personne. Pour les juges de Luxembourg, s'il est envisageable de prononcer simultanément des sanctions fiscales et pénales, il n'est pour autant pas possible d'infliger à la fois une sanction nominalement administrative, qui est en réalité de nature répressive, et une sanction pénale. L'arrêt Åkerberg Fransson encadrerait donc davantage le recours par les Etats à des régimes mixtes de répression au nom du principe *non bis in idem*. Toutefois, la Cour de Justice a nuancé sa position dans plusieurs arrêts intéressant l'Italie³⁴ malgré des conclusions contraires de l'avocat général, M. Campos Sanchez-Bordona, qui rejetant l'idée d'un alignement sur la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'Homme, a milité au contraire pour une protection plus élevée du principe non bis in idem en droit de l'Union. Pour la Cour de Justice, il est possible d'engager des poursuites pénales contre une personne qui s'est déjà vu infliger, pour les mêmes faits, une sanction administrative définitive de nature pénale. A l'image des conditions posées par la Cour EDH, ce cumul de sanctions administratives et pénales est subordonné à l'exigence que la réglementation nationale réponde à un objectif d'intérêt général (comme notamment la lutte contre la fraude), qu'il soit limité au strict nécessaire pour la réalisation de cet objectif et enfin que la gradation des sanctions en fonction de la gravité des comportements incriminés respecte le principe de proportionnalité. Cet alignement entre les deux juridictions européennes sur une position commune proche de celle du Conseil constitutionnel a permis à ce dernier de confirmer sa jurisprudence traditionnelle : ainsi dans l'affaire Thomas Thévenoud, le Conseil constitutionnel estime conforme à la constitution le cumul de sanction provenant de la combinaison des article 1728 et 1741 du CGI.³⁵

Le développement de ces règles communes contribue à étoffer le statut protecteur du contribuable, chaque catégorie de sanction conservant bien entendu ses spécificités.

2. Les caractéristiques propres des sanction fiscales

Les sanctions fiscales sont des majorations de droits ou des amendes fiscales. Elles sont toujours établies par des agents de la DGFIP³⁶ et correspondent à des infractions le plus souvent relevées par eux. Elles connaissent une particularité remarquable dans la mesure où elles peuvent faire l'objet de réductions.

2.1. L'établissement des sanction fiscales

L'établissement des sanctions oppose une typologie variée à un régime juridique et des règles de procédure unifiées.

L'unification du régime des sanctions date de 1987 ; il ne s'applique pas à l'intérêt de retard, qui doit être distingué, celui-ci s'applique en cas de paiement tardif de l'impôt et se cumule avec les amendes ou majorations sanctionnant des infractions spécifiques ; il n'est que le loyer de l'argent élué. La typologie des sanctions distingue entre celles qui sont appliquées pour insuffisances de déclarations et celles qui punissent des manquements à des obligations formelles. Les premières sont prévues par les articles 1728 et suivants du CGI. Les suppléments d'impôts découlant de la rectification de ces insuffisances sont soumis à des procédures différentes. S'il s'agit d'insuffisances commises en l'absence de manquement délibéré, la bonne foi du contribuable est présumée, sauf preuve contraire apportée par l'administration. Dans ce cas il n'encourra que l'intérêt de retard, au taux de 0,2% par mois mais il en sera dispensé s'il a eu recours à la procédure dite de la « mention expresse » : par une indication portée en marge de sa déclaration il a fait connaître les motifs pour lesquels il omet certains éléments d'imposition, ou leur donne une qualification justiciable d'une imposition atténuée. En cas de manquement délibéré établi par l'administration, dans ce cas l'intérêt

34. CJUE, gde ch., 20 mars 2018, aff. C-524/15, Menci, C-537/16, Garlsson Real Estate ea, C-596/16 et C-597/16, Di Puma et Zecca : Dr. fisc. 2018, act. 139 obs. M. Pelletier ; Europe 2018, comm. 159, obs. D. Simon

35. Cons. const. 23 nov. 2018 n° 2018-745 QPC 187 et n° 2018-746 QPC 185

36. Direction générale des Finances publiques

de retard est accompagné d'une majoration de 40%. En cas de manœuvres frauduleuses (émission de fausses factures, passation d'écritures comptables fictives, tenue d'une double comptabilité), la majoration ajoutée à l'intérêt de retard est de 80%. Les manquements à des obligations formelles font encourir d'autres sanctions. Le défaut de déclaration ou la déclaration tardive entraîne l'application de l'intérêt de retard, auquel s'ajoute une majoration de 10%. Ce taux de majoration est porté à 40% lorsque la déclaration n'est pas déposée dans le délai de trente jours d'une première mise en demeure, et à 80% dans les trente jours d'une seconde mise en demeure. Le défaut de paiement ou le paiement tardif donne lieu, en ce qui concerne les impôts recouvrés par voie de rôle, à une majoration de 10% assise sur les sommes non réglées. Pour les autres impôts, le paiement tardif est passible de l'intérêt de retard et d'une majoration de 5%. Le défaut de production ou la production tardive d'un document pour le contrôle de l'impôt est passible d'une amende de 150 € par document. En cas d'opposition à contrôle fiscal, outre l'amende prononcée par le tribunal correctionnel, les suppléments de droits sont passibles de l'intérêt de retard et d'une majoration de 150%. Ce cumul ne méconnaît pas le principe *non bis in idem* prévu par le premier alinéa de l'article 4 du Protocole n° 7 de la Convention européenne des droits de l'homme.³⁷

Les règles de procédure concernent pour l'essentiel la motivation des sanctions. En application de l'article L 80 D du LPF, les sanctions fiscales doivent être motivées. Deux hypothèses doivent être envisagées. D'abord celle où la sanction découle d'une vérification de comptabilité ou d'un ESFP.³⁸ Dans ce cas, la nature, le montant et la motivation des pénalités figurent sur la proposition de rectification. Dans les autres cas, la motivation de la sanction doit être indiquée au plus tard lors de la notification de l'avis d'imposition ou de l'avis de mise en recouvrement selon l'impôt concerné. De surcroît, toujours en vertu de l'article L 80 D, la motivation doit être portée à la connaissance du contribuable au moins trente jours avant la notification du titre exécutoire lorsque la pénalité n'est pas l'accessoire d'une imposition ou lorsqu'elle sanctionne une infraction dont la qualification est fondée sur l'appréciation du comportement du contribuable. Pendant ce délai de trente jours, le contribuable peut présenter des observations, ce qui permet le respect des droits de la défense. La motivation constitue une condition de régularité de la sanction, celle-ci pouvant être annulée si elle n'est pas motivée ou insuffisamment motivée. L'administration peut procéder à une substitution du fondement légal de cette sanction, et ce à tout moment de la procédure contentieuse, à la double condition, cependant, que le contribuable ne soit pas privé des garanties de procédure prévues par la loi et que les faits invoqués à l'appui de la demande de substitution soient identiques à ceux retenus pour motiver la pénalité initialement appliquée.³⁹ En revanche, l'intérêt de retard n'étant pas une sanction, il n'a pas à être motivé.

2.2. La possibilité de réduction des sanctions

La possibilité de réduction des sanctions est prévue par l'article L 247 du LPF. Le contribuable peut solliciter la bienveillance de l'administration pour obtenir une réduction des pénalités qui le frappent.

L'administration dispose, pour répondre à ces demandes, d'un délai de deux mois, au terme duquel le silence gardé par elle vaut décision de rejet. Ce délai passe à quatre mois lorsque la complexité de la demande le justifie. Cette réduction peut prendre la forme soit d'une remise soit d'une transaction, dont les notions et les modalités d'octroi sont proches. La distinction entre les deux est claire, la remise est un acte unilatéral, tandis que la transaction est un contrat. La remise peut être totale ou partielle, elle constitue un acte unilatéral d'abandon de créance pur et simple ou conditionnel. Elle est accordée par l'administration pour tenir compte de circonstances particulières telles que les conditions dans lesquelles l'infraction a été commise, ou la situation financière du contribuable :

37. CE, 9e et 10e ss-sect., 26 déc. 2008, n° 282995, M. Gonzales-Castrillo ; Dr. fisc. 2009, n° 10, comm. 231, concl. P. Collin ; RJF 3/2009, n° 237.

38. Examen de la situation fiscale personnelle

39. CE, sect., 1er oct. 1999, n° 170598, Assoc. pour l'unification du christianisme mondial ; Dr. fisc. 2000, n° 12, comm. 240, concl. G. Bachelier

contribuable en chômage, nouveau chef d'entreprise,... Une remise ne peut intervenir qu'autant que la pénalité est devenue définitive, c'est-à-dire non contestée ou validée par un jugement définitif. Elle peut alors porter sur la sanction proprement dite et sur l'intérêt de retard. La transaction, au sens de l'article 2044 du Code civil, est une convention comportant des concessions réciproques. Elle ne peut porter que sur des pénalités ne présentant pas un caractère définitif. Lorsque la transaction est devenue définitive,⁴⁰ elle fait obstacle à l'engagement ou à la poursuite d'une procédure contentieuse qui aurait pour but de remettre en cause les pénalités, alors même que l'illégalité de l'imposition serait établie. La transaction peut donc avoir des conséquences graves pour le contribuable et peut constituer une atteinte au principe de la légalité de l'impôt puisque le contribuable, en acceptant une réduction des pénalités, peut se voir contraint d'acquitter une imposition principale illégale. Bien plus, si elle établit la reconnaissance d'une dissimulation, elle autorisera l'administration à utiliser ce document pour affirmer la perception de l'impôt sur la somme dissimulée, alors même que cette imposition n'était pas visée dans la transaction.⁴¹

Les modalités d'octroi de ces mesures s'enclenchent avec une lettre que le contribuable adresse au service des impôts territorialement compétent. La décision de l'administration est prise par une autorité qui varie en fonction des sommes en jeu.⁴² La décision administrative refusant une remise ou une transaction est susceptible d'être déférée au juge administratif par la voie du recours en excès de pouvoir, mais celui-ci apparaît d'une portée limitée car il s'agit d'un contrôle minimum.

3. Les caractéristiques propres des sanction pénales

Les sanctions pénales correspondent à la répression d'un délit pénal, qui est menée par les tribunaux correctionnels, mais à l'initiative de la seule administration fiscale. Pour mesurer la portée de ces sanctions, il faut successivement analyser les infractions punissables et les peines encourues.

3.1. L'étendue du concept du fraude fiscale

Les infractions punissables correspondent au vocable de fraude fiscale, concept qui recouvre des phénomènes socio-économiques et des techniques extrêmement hétérogènes et qui n'ont en commun que l'objectif d'échapper à l'impôt en violant la loi.

Dès lors le législateur répressif s'est efforcé d'appréhender cette réalité multiforme en définissant six catégories d'infractions. Le délit général de fraude fiscale est défini à l'article 1741 du CGI en des termes très généraux, puisqu'il punit « quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel » de l'impôt. Le délit général de passation d'écritures fictives et d'entremise, prévu par l'article 1743 du CGI, punit celui qui a sciemment omis de passer des écritures comptables ou qui a passé des écritures inexactes ou fictives. La dimension intentionnelle est claire dans les deux cas. Ainsi, le contribuable qui n'a pas déposé sa déclaration de TVA au seul motif qu'il n'avait pas les moyens de régler l'impôt correspondant ne devrait pas être poursuivi pour fraude fiscale. La Cour de cassation a pourtant tendance à considérer que le non-dépôt constitue un moyen efficace de dissimuler à l'administration ses obligations fiscales ; l'élément intentionnel est ici quasiment préjugé. Le délit de flagrante fiscale, depuis 2008,⁴³ permet à l'administration d'effectuer des saisies conservatoires, de dresser procès-verbal mais aussi d'infliger une amende spécifique lorsqu'elle détecte une activité occulte, l'utilisation de logiciels permettant la fraude ou le non-respect réitéré de l'obligation de déclaration mensuelle de la TVA. D'autres délits sont spécifiques à un impôt, visant le comptable qui a aidé à

40. LPF, art. L 251

41. Cass. com., 18 janv. 2011, n° 10-11.962, M. Duburcq : Dr. fisc. 2011, n° 27, comm. 418, note J.-P. Maublanc

42. Le directeur départemental des finances publiques jusqu'à 150 000 €, le Ministre du budget au-delà, après avis du comité du contentieux fiscal, douanier et des changes

43. LPF, art. L 16-0 BA

établir de faux-bilans (art. 1772 du CGI) ou le déclarant insincère de l'impôt sur la fortune immobilière. Les actes de rébellion à l'égard de l'impôt sont aussi réprimés, pour opposition à contrôle fiscal⁴⁴ et pour opposition au paiement de l'impôt.⁴⁵ Enfin, les actes de blanchiment de fraude fiscale représentent la forme la plus contemporaine de fraude. La répression résulte ici de l'application combinée des articles 324-1 du code pénal et L 561-45-II du code monétaire et financier relatif au champ d'application de la déclaration de soupçon de blanchiment en matière de fraude fiscale. La loi oblige ici chaque opérateur économique à déposer une déclaration de soupçon de blanchiment en matière de fraude fiscale auprès de l'organisme public Tracfin, dès lors que, dans le cadre de son activité professionnelle, il se trouve en présence de l'un des seize critères posés par un décret du 16 juillet 2009.⁴⁶ Il s'agit de l'utilisation de sociétés-écran, de la réalisation d'opérations financières par des sociétés changeant fréquemment de statut, de la progression forte et inexplicée, sur une courte période, des sommes créditées sur les comptes nouvellement ouverts ou jusque-là peu actifs ou inactifs, de la constatation d'anomalies dans les factures ou bons de commande présentés comme justifications d'opérations financières, du recours inexplicé à des comptes de passage, du retrait fréquent d'espèces d'un compte professionnel, de la difficulté d'identifier les bénéficiaires effectifs des fonds, du refus du client de produire des pièces justificatives quant à la provenance des fonds reçus ou de la réalisation d'une transaction immobilière à un prix manifestement sous-évalué. Contrairement aux infractions précédemment invoquées, ce délit est un délit de droit commun, il échappe en conséquence à la maîtrise de l'administration fiscale (appelée en l'espèce « le verrou de Bercy »⁴⁷), il n'entre pas dans la compétence de la commission des infractions fiscales et l'appréciation des poursuites relève du seul parquet.

Dans la mesure où il peut donner lieu à la réparation du préjudice, le juge pénal est en mesure d'ordonner l'indemnisation de l'Etat à raison du préjudice subi par l'Etat. Les conditions de la répression se veulent à la mesure du phénomène de la fraude.

3.2. Les peines encourues

Les peines encourues sont posées par le CGI, qui distingue entre peines principales et peines accessoires et complémentaires.

Les peines principales sont posées par l'article 1741, qui prévoit une amende de 500 000 € et un emprisonnement de cinq ans. Ces peines sont portées à cinq ans et 3 millions d'euros d'amende lorsque la fraude a été réalisée ou facilitée au moyen de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger, ou de l'usage d'une fausse identité, ou d'une domiciliation fiscale fictive à l'étranger. Bien entendu, le juge pénal détient le pouvoir de moduler ces peines, en reconnaissant des circonstances atténuantes au prévenu, qui lui permettront de moduler la condamnation et aussi de l'assortir du sursis si le prévenu n'est pas en état de récidive. Les complices encourrent les mêmes peines.⁴⁸

44. CGI, art. 1746

45. CGI, art. 1747

46. Décret n° 2009-874 du 16 juillet 2009 pris pour application de l'article L. 561-15-II du code monétaire et financier

47. Instauré dans les années 1920, le « verrou de Bercy » est une exception au droit commun de la procédure pénale dérogeant à l'opportunité des poursuites car subordonnant toute poursuite pénale en matière de fraude fiscale à une plainte préalable de l'administration. La loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude a largement fait « sauter » ce verrou puisque dorénavant, les agents de l'administration fiscale seront contraints de transmettre au Parquet les dossiers conduisant à des rehaussements d'impôt en principal supérieurs à 100 000 € et donnant lieu à l'application de sanctions graves (majorations de 100 % pour opposition à contrôle fiscal, de 80 % pour abus de droit, dissimulation de prix, manœuvres frauduleuses ou activité occulte et de 40 % en cas de défaut de déclaration après mise en demeure). L'administration fiscale n'est donc plus en mesure d'arbitrer de l'opportunité d'engager des poursuites pénales dans les cas de fraude fiscale les plus importantes : c'est désormais au Procureur de la République de choisir d'engager ou non des poursuites pénales à l'égard des fraudeurs. En revanche, l'administration fiscale conserve son rôle de filtre de l'opportunité des poursuites pour les dossiers qui ne satisfont pas les nouveaux critères légaux.

48. CGI, art. 1742

Les peines accessoires et complémentaires forment une palette complexe, dont le juge n'a pas une maîtrise totale. Les peines accessoires présentent un caractère automatique, telle l'interdiction d'être membre d'une commission départementale. Ce fut le cas pour la publication du jugement mais le Conseil constitutionnel a estimé que cette disposition était contraire au principe d'individualisation de la peine, en raison de l'étendue insuffisante des pouvoirs du juge pénal.⁴⁹ C'est dorénavant une peine facultative. Le juge recouvre sa liberté de fixation pour interdire temporairement au condamné d'exercer une profession industrielle, commerciale ou libérale, pour suspendre son permis de conduire, pour l'exclure de l'accès aux marchés publics ou pour prononcer une peine de privation des droits civiques, civils et de famille. Enfin, l'article 1745 permet au tribunal d'ordonner la solidarité du prévenu condamné avec la société qui a échappé à l'impôt par les manœuvres qu'il a déployées, et qui se trouve peut-être en liquidation judiciaire.

En conclusion, il apparaît que le régime des sanctions et la vision qu'en développent les juges français, suivent fidèlement l'évolution du cadre européen, lui-même marqué par une relation subtile entre la Cour de justice de l'Union et la Cour européenne des Droits de l'Homme.

Philippe Marchessou : Université de Strasbourg (France)

✉ philippe.marchessou@gmail.com

Professeur honoraire à la Faculté de Droit de l'Université de Strasbourg. Ancien Professeur au Collège d'Europe de Bruges

Bruno Trescher : Université de Strasbourg (France)

Maître de conférences à la Faculté de Droit de l'Université de Strasbourg ; Responsable des formations suivantes : Master Droit notarial et immobilier et Master Gestion et droit des énergies et développement durable

49. Cons. const., déc. 10 déc. 2010, n° 2010-72/75/82 QPC, M. D. et a. : Dr. fisc. 2010, n° 50, act. 477