

6

## Le droit européen encadre les cumuls de poursuites et de sanctions que peut subir un contribuable

À propos de CJUE 5-5-2022 aff. 570/20

Un contribuable peut subir une double procédure fiscale et pénale et une double sanction, et n'est protégé contre ce cumul que par quelques faibles garanties. La CJUE vient de juger que le système français ne respecte pas le principe « non bis in idem » inscrit à l'article 50 de la charte des droits fondamentaux de l'UE, en vertu duquel nul ne peut être poursuivi ou puni en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été sanctionné.



Jérôme Turot  
Cabinet TUROT

**1** Monsieur BV, expert-comptable, a fait l'objet d'une procédure de redressement fiscal ayant donné lieu à des pénalités de mauvaise foi de 40 %. L'administration fiscale a déposé plainte, et le tribunal correctionnel d'Annecy l'a condamné à douze mois d'emprisonnement. Le contribuable soutenait en cassation que cette condamnation violait le **principe « non bis in idem »** garanti à l'article 50 de la charte européenne des droits fondamentaux, puisque, pour les mêmes faits, il avait déjà fait l'objet de pénalités fiscales devenues définitives. La chambre criminelle de la Cour de cassation a saisi la CJUE de deux questions, dont la plus sensible tenait aux **modalités de plafonnement du cumul** des peines entre sanctions fiscales et sanctions pénales : elle relevait que, si le Conseil constitutionnel, par sa décision Cahuzac et Wildenstein (Cons. const. 24-6-2016 n° 2016-546 QPC : RJF 10/16 n° 862), a interdit de dépasser le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues, cette garantie ne concerne toutefois que les sanctions de même nature, à savoir concrètement les sanctions pécuniaires. Comment en serait-il autrement puisque, si le juge peut facilement comparer les amendes administratives et pénales, et les additionner pour vérifier qu'elles ne dépassent pas le plafond, il est impossible en revanche de comparer et d'additionner **une peine de prison avec une amende** ? Paradoxalement donc, aucune limite au cumul des peines ne s'applique dans les cas les plus graves, où le juge pénal prononce une peine de prison.

La Cour de justice répond qu'un plafonnement ainsi limité n'est pas de nature à assurer l'adéquation entre la gravité de l'infraction et la sévérité des sanctions, lorsqu'une sanction pécuniaire se cumule avec une peine privative de liberté. La Cour prononce une censure catégorique : « la seule circonstance que les autorités compétentes aient l'intention d'imposer des sanctions de natures différentes

ne saurait les exempter de l'obligation de s'assurer que la sévérité de l'ensemble des sanctions imposées n'excède pas la gravité de l'infraction constatée, sous peine de méconnaître le principe de proportionnalité » (CJUE 5-5-2022 aff. 570/20, point 50 : à paraître à la RJF 7/22 n° 690).

### Seuls certains redressements peuvent bénéficier de la Charte

**2** Soulignons tout d'abord que la Charte ne sera pas invocable contre tout redressement. Dans cette affaire, où les poursuites portaient aussi bien sur la fraude à la TVA que sur la minoration du bénéficiaire, la Cour de justice prend soin de préciser que seul le **redressement de TVA** ouvre à Monsieur BV le droit d'invoquer l'article 50 de la Charte, du fait que la TVA est régie par le droit de l'UE. Un contribuable qui ne serait redressé qu'en matière d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés serait donc privé de cette garantie, de façon curieusement discriminatoire.

A priori, en effet, un **redressement d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés** ne permet pas d'invoquer la Charte. Cependant, la CJUE a reconnu qu'une restriction à une liberté fondamentale garantie par le TFUE constitue une mise en œuvre du droit de l'Union et doit à ce titre s'accompagner du respect des droits fondamentaux garantis par la Charte (CJUE 30-4-2014 aff. 390/12, Pflieger, point 36). Les contribuables noteront qu'ils sont incités à se placer dans des situations transfrontalières à l'intérieur de l'UE pour avoir droit à une application pleine du principe « non bis ».

### Incitation des contribuables à accepter les pénalités fiscales ?

**3** La CJUE n'indique pas les **conséquences** à tirer de son arrêt. Il nous semble que, dans le cas où une **décision pénale définitive** a prononcé une peine de prison, l'administration ou le juge fiscal devrait mettre fin à la procédure de sanctions fiscales, et le cas échéant les dégrever ; à défaut, le cumul de toute sanction fiscale avec la peine de prison prononcée par le juge correctionnel risque de violer le principe de proportionnalité. Dans le cas inverse, où des **sanctions administratives** sont devenues **définitives** avant l'issue de la poursuite pénale, il conviendrait, pour respecter la logique de l'arrêt BV, de mettre fin aux poursuites pénales, susceptibles d'aboutir au prononcé d'une peine de prison et ainsi de violer le principe de proportionnalité.

4 Une solution plus timide serait de laisser se poursuivre la procédure pénale moyennant l'**interdiction** faite au **juge correctionnel** de prononcer une **peine autre que d'amende** (dans la limite du plafonnement prévu par la réserve constitutionnelle) : la chambre criminelle pourrait juger que, désormais, le juge pénal ne peut plus prononcer de peine de prison lorsque le contribuable a fait l'objet d'une sanction fiscale définitive. Ce serait un certain soulagement pour les contribuables, notamment les dirigeants d'entreprise pour lesquels une peine de prison, même avec sursis, ruine leur vie professionnelle. Mais cette sécurité aurait un coût inadmissible : il faut pour cela accepter sans discuter les pénalités fiscales, afin qu'elles deviennent rapidement définitives. Autrement dit, l'arrêt BV pourrait avoir pour effet d'inciter les contribuables à se priver eux-mêmes du droit de contester une pénalité fiscale devant le juge de l'impôt, pour ne pas s'exposer à des peines de prison. Ce serait une atteinte au droit d'accéder à un tribunal.

### La nécessité d'une procédure d'aiguillage entre répression administrative et répression pénale

5 Aucune de ces conséquences possibles n'est pleinement satisfaisante et cohérente, et nos juges, tant au Conseil d'État qu'à la Cour de cassation, hésiteront devant un tel bouleversement : il conviendrait donc d'explorer d'autres moyens d'atténuer les défauts du système actuel. C'est la **dualité des poursuites** qui crée le risque de subir une punition disproportionnée, et elle impose par elle-même un grave préjudice au contribuable (redoublement des actes d'enquête, des demandes de justifications et de productions, générant préjudices professionnels, accumulation des honoraires d'avocat...). Pour cette raison, la Cour de justice juge depuis longtemps que le principe « non bis in idem » exige une coordination des procédures, pour limiter au strict nécessaire la charge supplémentaire pour le justiciable, en termes de troubles personnels et professionnels, résultant de la dualité des poursuites (CJUE 20-3-2018 aff. 524/15, Luca Menci, point 53 : RJF 6/18 inf. 704).

6 La solution n'est-elle pas qu'une **coordination** intervienne, dans chaque affaire, entre les acteurs de la répression fiscale, c'est-à-dire **entre l'administration fiscale et le juge pénal** ? Les deux gendarmes de l'impôt ne peuvent plus continuer à camper sur leur indépendance. Au début de chaque affaire susceptible de mener à des sanctions, ils devraient se concerter pour décider, en fonction notamment de la gravité des faits, si la procédure de sanctions sera menée par l'administration fiscale sous le contrôle du juge de l'impôt ou par le juge pénal.

La procédure fiscale pourrait s'inspirer de la **procédure d'infraction boursière** : la loi du 21 juin 2016 a institué une procédure d'aiguillage des dossiers qui impose désormais à l'Autorité des marchés financiers (AMF) et au Parquet national financier (PNF) de dialoguer pour décider qui traitera le dossier, de l'autorité administrative ou de l'autorité judiciaire.

### Divergence entre la CJUE et la CEDH ?

7 La grande insuffisance de l'arrêt BV de la CJUE est de ne s'interroger que sur la façon de plafonner le cumul entre les sanctions administratives et les sanctions pénales. La Cour continue à admettre sans état d'âme, en matière fiscale, le **cumul de poursuites** et le **cumul de jugement**, tandis que seul le cumul de peines poserait un problème.

8 L'arrêt BV de la CJUE apparaît timide par rapport à la **jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'Homme**, notamment avec les arrêts Franz Fischer c/ Autriche (CEDH 29-5-2001 n° 37950/97) et A et B c/ Norvège (CEDH 15-11-2016 n°s 24130/11 et 29758/11 : RJF 2/17 inf. 210), tous deux rendus en matière fiscale. Lorsque **différentes infractions** fondées sur **un seul acte** entraînent des poursuites parallèles, le juge doit examiner si ces infractions ont ou non les mêmes éléments essentiels. Dans l'affaire « Franz Fischer », la CEDH a observé que le requérant avait été jugé et sanctionné par deux fois sur la base d'un seul acte, puisque l'infraction administrative et le délit pénal ne différaient pas dans leurs éléments essentiels. Remarquons que la Cour n'a pas jugé suffisant, pour effacer cette violation, le fait que la peine de prison ait été réduite d'un mois, par l'effet d'une grâce partielle visant à compenser l'amende administrative : elle a répondu que cette réduction ne changeait rien au fait que le requérant avait été jugé deux fois pour ce qui était essentiellement la même infraction. La Cour a dès lors conclu à la violation du principe « non bis in idem » inscrit dans le protocole n° 7 à la convention européenne des droits de l'Homme. Une réserve française à ce protocole (dont la validité pourrait être rejetée par la CEDH) interdit pour le moment d'invoquer ce protocole devant la Cour de cassation en matière de sanctions administratives ; mais ce principe est invocable par le biais de la charte de l'UE chaque fois qu'on se trouve dans le champ du droit de l'Union.

La CEDH juge que la Convention consacre donc non seulement le droit à ne pas être puni deux fois, mais aussi le droit à ne pas être poursuivi ou jugé deux fois pour les mêmes faits (Franz Fischer c/ Autriche, précité, points 25 et 29). Plus récemment, la Cour a mis les points sur les i en précisant que cette disposition renferme **trois garanties distinctes** selon lesquelles nul i) ne peut être poursuivi, ii) jugé ou iii) puni deux fois pour les mêmes faits (CEDH 23-6-2015 n° 8516/07, Butnaru et Bejan-Piser c/ Roumanie).

9 Certes, par exception, la CEDH admet que soient menées de front plusieurs procédures concomitantes dans le cadre de ce qu'elle appelle des **procédures « mixtes »** ; mais, pour respecter l'interdiction de cumul de poursuites, les procédures « mixtes » menées à l'encontre d'un contribuable doivent former un tout cohérent. Ce lien fait défaut quand les deux procédures visent un but identique, qui est de réprimer une fraude fiscale, car l'identité des buts visés par deux procédures exclut la complémentarité exigée (CEDH 6-6-2019 n° 47342/14, Nodet c/ France, point 48 ; A et B c/ Norvège, précité, point 132).

En outre, quand bien même il est admis que soient menées de front les deux procédures (ce qui ne serait probablement pas admis pour le système français de doubles poursuites, car elles poursuivent les mêmes buts), la CEDH exige que la clôture de l'une des procédures entraîne la clôture de l'autre à bref délai. Ainsi, lorsque la décision clôturant la procédure fiscale relative à des majorations est devenue définitive, la procédure pénale ne devrait plus pouvoir être ouverte et, si elle est déjà en cours, elle devrait être abandonnée, sans quoi il y a répétition des poursuites (CEDH 27-11-2014 n° 7356/10, Lucky Dev c/ Suède, points 60 et 63 ; CEDH 18-5-2017 n° 22007/11, Jóhannesson c. Islande, point 54).

La CJUE reste timorée dans sa conception du « non bis in idem », loin derrière la fermeté de la CEDH.

### L'application des majorations fiscales pourrait être confiée à une commission indépendante des services de contrôle

10 L'administration fiscale, comme toutes les autorités administratives dotées de pouvoirs de sanctions, doit respecter les **garanties du procès équitable** lorsqu'elle prononce des sanctions. Le fait que ces sanctions puissent être contestées ultérieurement devant un tribunal, qui a été invoqué un temps pour dispenser ces administrations de respecter ces garanties, n'est plus jugé pertinent ni par la CEDH ni par la CJUE : le contribuable a droit à ces garanties dès le stade de la procédure administrative.

11 Dans cet esprit, la Cour de cassation a jugé à propos du **Conseil de la concurrence**, dans un remarquable arrêt Campenon-Bernard (Cass. com. 5-10-1999 n° 97-15.617 P), que les sanctions administratives ne doivent pas être décidées par le service qui a mené l'enquête et instruit l'affaire, mais revenir à un collège distinct. Le législateur s'est rangé à cette jurisprudence en instituant au sein de cette autorité administrative une **séparation** entre l'**instruction** des affaires et le **prononcé d'une sanction** : les agents ayant exercé des fonctions d'instruction (rapporteurs, qui sont les homologues des contrôleurs dans l'administration fiscale) ne participent ni même n'assistent au délibéré sur les sanctions. La jurisprudence Campenon-Bernard a incité à réviser les règles de fonctionnement de plusieurs autorités administratives dotées d'un pouvoir de sanction ; mais l'administration fiscale a été préservée de cette évolution, alors que le prononcé des sanctions y est particulièrement expéditif : le contrôleur inflige lui-même la sanction, avec pour seule retenue de faire viser sa proposition de rectification par son chef de brigade. Pourtant, l'idée que le même agent ne peut à la fois contrôler et sanctionner devrait être d'application générale.

Dans cette logique, l'application des majorations fiscales ne devrait pas être laissée à la brigade de contrôle, mais réservée à une commission des sanctions placée auprès du chef de service. Cela réduirait sans doute la proportion de dossiers où sont appliquées des sanctions fiscales, et donc les risques de double sanction.

### Malheur au contribuable déchargé d'un redressement pour violation des droits de la défense

12 Plusieurs affaires avaient donné lieu à une contrariété inadmissible de décisions, résultant de ce que le juge pénal ne se considérait aucunement lié par la décision du juge de l'impôt, lorsqu'elle est rendue antérieurement au jugement pénal. Ainsi, dans l'affaire Smart City, le dirigeant d'une société de droit suisse avait été condamné pénalement alors que le juge fiscal avait auparavant conclu à l'absence d'établissement stable en France de cette société suisse (Cass. crim. 13-6-2012 n° 11-84.092, Smart City).

Pour mettre fin à cette volonté de splendide isolement du juge pénal, le Conseil constitutionnel a jugé, dans une des réserves assortissant sa décision précitée du 24 juin 2016 (paragraphe 13), qu'un **contribuable** qui a été **déchargé de l'impôt** par une décision juridictionnelle devenue définitive « **pour un motif de fond** » ne saurait être condamné pénalement pour fraude fiscale. La Cour de cassation retient d'ailleurs une lecture aussi restrictive que possible de cette réserve, en autorisant le juge pénal à vérifier, même en cas de décharge au fond, si l'administration n'aurait pas pu sauver le redressement par d'autres motifs (Cass. crim. 28-6-2017 n° 16-81.149 F-PB : RJF 11/17 n° 1121).

13 La réserve s'imposait mais, par cette réserve dans la réserve (« pour un motif de fond »), le Conseil constitutionnel tolère que le contribuable, l'entreprise ou ses dirigeants puissent faire l'objet de poursuites pénales alors que le redressement a été définitivement annulé pour des motifs autres que « de fond », estimant sans doute que cette annulation ne vaut pas alors « acquittement fiscal ». Cette position revient à considérer que, lorsqu'un redressement est annulé **pour violation des droits de la défense** (non-respect du contradictoire, utilisation de documents d'origine illicite...), le contribuable est un fraudeur qui a eu la chance de bénéficier d'une sorte d'aubaine imméritée.

Mais les droits de la défense ne sont pas un boulet inutile mis au pied du vérificateur ni une loterie permettant à certains contribuables d'échapper par chance à un redressement. Ils sont indispensables pour une bonne application de l'impôt, afin que le vérificateur prenne de bonnes décisions, éclairées par le contradictoire, sans lequel l'administration aura une mauvaise compréhension des faits et infligera des redressements indus. Un redressement annulé pour violation des droits de la défense est un redressement mal instruit et donc mal fondé. Dans bien des cas, si cette violation des droits de la défense n'avait pas été commise, le juge aurait examiné le fond du dossier et déchargé le contribuable pour un motif de fond : paradoxalement, la violation par le vérificateur des garanties du contribuable aura pour effet de permettre des poursuites pénales contre le contribuable qui n'aura pas été déchargé « au fond ».

### Le juge pénal devrait surseoir à statuer jusqu'à la décision du juge de l'impôt

14 Le principe « non bis in idem » implique notamment que soient évitées les **contrariétés de décisions** entre juges. La dualité des poursuites a plusieurs fois conduit à des contrariétés de décisions **entre le juge de l'impôt et le juge pénal**. Ainsi, dans l'affaire du Laboratoire Puresentiel, la Cour de cassation a refusé de surseoir à statuer sur la condamnation pénale en dépit du fait que le redressement fiscal était soumis au contrôle de cassation du Conseil d'État : les dirigeants de la société ont ainsi été condamnés à deux ans d'emprisonnement (Cass. crim. 8-4-2021 n° 19-87.905 F-PI : RJF 7/21 n° 754). Quelques mois plus tard, le redressement était totalement dégrevé, le Conseil d'État ayant constaté que l'administration et donc le juge pénal à sa suite avaient fait une fausse lecture de l'article 155 A du CGI (CE 5-11-2021 n° 433367 : RJF 1/22 n° 22). Il n'y a pas lieu de s'étonner de l'erreur commise par le juge pénal, puisque le juge judiciaire n'est pas compétent en matière d'impôts directs, mais il est regrettable que le juge pénal refuse presque toujours d'attendre l'arrêt du Conseil d'État avant de statuer sur la culpabilité.

15 Selon la Cour de cassation, le juge pénal n'a pas à **surseoir à statuer** jusqu'à la décision définitive du juge de l'impôt, sinon de façon très exceptionnelle (Cass. crim. 11-1-2006 n° 05-82.674), c'est-à-dire de façon très aléatoire et... rare. Ce sursis devrait cependant être systématique.

Ce sursis à statuer donne la **prépondérance à la décision du juge fiscal**, ce qui explique les réticences du juge judiciaire à l'accorder. Pourtant, cette prépondérance est naturelle : point de fraude fiscale s'il n'y a point d'impôt éludé, de même qu'il n'y a point de meurtre sans cadavre et, en matière d'impôts directs, c'est le juge administratif qui trouve les cadavres.

## Conclusion

**16** À défaut d'être imposées par l'arrêt de la CJUE, les réformes évoquées vont dans le sens du respect de l'article 50 de la Charte. Une chose est certaine : le système actuel de cumul des sanctions fiscales et pénales, reposant sur les réserves insuffisantes émises par le Conseil constitutionnel dans sa décision Cahuzac, doit être réexaminé.

Une simple inflexion jurisprudentielle n'y suffira pas, car, prend soin de préciser la Cour – et c'est peut-être le point le plus important de l'arrêt – l'obligation de veiller à ce que la sévérité de l'ensemble des sanctions imposées n'excède pas la gravité de l'infraction constatée doit « ressortir, de manière claire et précise, de la réglementation nationale en cause » (point 53). C'est un appel au législateur.

7

# Le contrôle d'un fournisseur ne constitue pas une prolongation de la vérification du contribuable

CE 9<sup>e</sup>-10<sup>e</sup> ch. 20-5-2022 n° 446817, Sté Trade Invest

Sous peine de nullité de l'imposition, la vérification sur place de la comptabilité ne peut pas, sauf exceptions, s'étendre sur plus de trois mois pour les entreprises dont le montant annuel du chiffre d'affaires ou des recettes n'excède pas la limite d'admission au régime simplifié d'imposition (LPF art. L 52).

Le Conseil d'État précise qu'il n'y a pas lieu, pour **apprécier la durée de la vérification** de comptabilité d'une entreprise, de tenir compte de l'exploitation, à l'issue de cette vérification, d'éléments recueillis à l'occasion de la vérification de comptabilité d'un tiers (en l'espèce, un prestataire de services).

### À NOTER

L'article L 52 du LPF a pour objet de limiter les contraintes que fait peser le contrôle fiscal sur la gestion des PME. Or, comme l'a relevé la rapporteure publique, les **opérations de contrôle effectuées auprès de tiers** ne se confondent pas avec la vérification de comptabilité du contribuable, qui consiste à contrôler sur place la sincérité des déclarations en les comparant avec les écritures comptables ou les pièces justificatives dont l'administration prend alors connaissance, et ne font peser aucune sujétion sur l'intéressé.

La décision infirme la jurisprudence de la cour de Nancy (CAA Nancy 16-11-2016 n° 15NCO1155 : BF 4/17 inf. 378).



CF-V-8500 s. ; MF n°s 79460 s.

## Recouvrement

8

# Le paiement, sans contrainte, d'une imposition ne vaut pas forcément renonciation à la prescription

CE 9<sup>e</sup>-10<sup>e</sup> ch. 20-5-2022 n° 449038

Les contribuables peuvent renoncer, expressément ou tacitement, à la prescription de l'action en recouvrement. Aux termes de l'article 2251 du Code civil, la renonciation tacite résulte de circonstances établissant sans équivoque la volonté de ne pas se prévaloir de la prescription.

Le Conseil d'État juge qu'un contribuable ne saurait être regardé comme ayant renoncé tacitement à la prescription du seul fait du **règlement, en l'absence d'acte de poursuite, d'une imposition**.

En l'espèce, à défaut de paiement des impositions en litige, le comptable public avait fait inscrire des hypothèques sur des biens immobiliers appartenant au contribuable,

privant par suite celui-ci de la libre disponibilité de ces biens. L'intéressé avait alors procédé au règlement des sommes en cause et saisi le juge de l'impôt aux fins de contester le bien-fondé de l'obligation de payer. Jugé que le contribuable ne pouvait être regardé comme ayant tacitement renoncé à la prescription dès lors, d'une part, qu'il avait, avant le paiement des sommes en cause, demandé par voie de réclamation la décharge de l'obligation de payer en se prévalant de la prescription et, d'autre part, que le paiement est intervenu aux fins d'obtenir la mainlevée des hypothèques.



REC-II-13400 s. ; MF n° 76530