

341 L'identification des sanctions :
des hésitations persistantes

Olivier NÉGRIN,
professeur, université Aix-Marseille

Olivier TEXIDOR,
avocat au Conseil d'État
et à la Cour de cassation,
cabinet Célice Texidor Perier

Jérôme TUROT,
avocat, cabinet Turot



Première table ronde du 35^e colloque du CEFEP tenu le 26 juin 2024 sur le thème « Le pouvoir de sanction de l'administration fiscale ».

1. Les critères généraux d'identification
des sanctions fiscales

1 - Olivier Négrin. – Les critères généraux d'identification des sanctions fiscales seront envisagés, d'abord, à partir de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme (A) avant que Jérôme Turot s'interroge ensuite sur les différents « cercles » de sanctions susceptibles d'être identifiés (B).

A. - Au regard du droit européen

2 - Olivier Négrin. – La définition des sanctions fiscales suscite trois séries de questions qui seront abordées successivement. Il ne s'agit pas, en les évoquant, d'affirmer de quelconques certitudes mais plutôt, et plus modestement, de partager quelques interrogations. Celles-ci seront peut-être de nature à engager une discussion fructueuse sur ce sujet difficile.

Ces trois questions sont extrêmement simples :

- Pourquoi définir les sanctions fiscales ?
- Quels éléments de définition sont usuellement retenus ?
- Quels éléments de définition complémentaires mériteraient d'être retenus ?

On se demandera, en guise de conclusion, s'il ne serait pas opportun de repenser l'approche de cette question et de « restructurer » la perspective de définition des sanctions fiscales.

1^o Pourquoi définir les sanctions fiscales ?

3 - Olivier Négrin. – Une double perspective existe en la matière. La première perspective est strictement juridique. Les sanctions fiscales forment une catégorie juridique à laquelle s'appliquent des principes de droit supérieur¹ et un corpus de règles législatives particulières. Il importe donc de bien définir les sanctions pour respecter le

champ d'application matériel de ce *corpus* normatif. Cette perspective, qui pourrait apparaître un peu étroite et terne, est évidemment de première importance pour des juristes.

Mais il existe une seconde perspective, plus large et moins strictement juridique. Dans la cadre d'une approche davantage tournée vers la politique fiscale, voire la science politique, il ne s'agit ici plus de préciser la sphère d'application d'un régime juridique particulier mais de décrire un système fiscal, d'identifier les valeurs qu'il exprime et leur évolution, de faire ressortir ses caractères, voire de dénoncer ses faiblesses et certains de ses défauts. Cette seconde perspective est intéressante et, même si elle présente un caractère essentiellement descriptif, elle peut utilement compléter et enrichir la première. Elle peut conduire, par exemple, à souligner la multiplication de règles d'assiette et de dispositifs « anti-abus » « punitifs » ou la montée en puissance, au profit de l'Administration, de prérogatives d'ordre procédural marquées par une forme de radicalité. Il est possible de soutenir que ces dispositifs présentent en eux-mêmes, à certains égards, un caractère répressif. Ces réflexions peuvent apparaître comme plus éloignées du droit et directement en prise avec les questions politiques. La période électorale que nous vivons y invite d'ailleurs, où l'on voit apparaître, dans le débat politique, des propositions marquées par une forme de sévérité, voire de brutalité. Nous avons échappé à l'écologie punitive, mais ne risque-t-on pas d'être frappé bientôt par une fiscalité punitive ?

Les deux perspectives sont intéressantes et ne doivent pas être hiérarchisées.

2^o Éléments de définition retenus

4 - Olivier Négrin. – S'agissant des éléments positifs de définition des sanctions fiscales, rien n'est inscrit dans les textes. L'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme (CEDH) évoque l'ac-

1. Au sens où cette expression est utilisée par l'art. L. 190 du LPF.

Ndlr : La période électorale évoquée correspond aux élections législatives suite à la dissolution de l'Assemblée Nationale le 9 juin 2024.

cusation en matière pénale, sans la définir². La Déclaration des droits de l'homme et du citoyen (DDHC) de 1789 évoque un délit, une peine, mais sans définir ces concepts. Il est donc revenu à la jurisprudence de donner une définition de la sanction, étant précisé qu'il a été très rapidement admis que cette notion n'était pas réservée à la matière pénale *stricto sensu*.

La Cour européenne des droits de l'homme a énoncé les critères de l'accusation en matière pénale dans l'arrêt de plénier Engel et autres contre Pays-Bas du 8 juin 1976³ à propos de sanctions qui avaient été infligées à des militaires. Trois éléments généraux qui forment trois critères de l'accusation en matière pénale ressortent de cet arrêt. Avant de les examiner, il importe de souligner un élément essentiel. S'il est possible de déduire des critères de l'« accusation en matière pénale » ceux de la « sanction en matière pénale », il ne faut pas perdre de vue que la première expression comporte, en elle-même, un élément d'ordre procédural découlant, justement, de la notion d'« accusation ». La notion de sanction est plus neutre et ne comporte pas cet élément. Il en résulte que pour identifier correctement un mécanisme répressif à partir de la notion de sanction, il convient de compléter la définition de cette notion pour y introduire cet élément procédural et organique qui semble, en réalité, primordial.

Les **trois critères** ont été constamment réaffirmés. Expressément présenté comme secondaire par la Cour EDH, le premier critère constitue en réalité un point de départ non décisif de la caractérisation d'une sanction. Ce prétendu critère est celui de la **qualification de la mesure en droit interne**. En raison de son absence d'incidence, il pourrait presque être supprimé.

Le deuxième critère, qui a parfois tendance à être oublié, constitue le critère principal et le plus important selon les termes de la Cour européenne des droits de l'homme dans l'arrêt Jussila contre Finlande en 2006⁴. Il tient à la **nature pénale de l'infraction**. En effet, pour que l'on soit en présence d'une sanction, l'intéressé doit se voir appliquer un traitement défavorable lié au fait que lui est reprochée une action ou une omission constitutive de la « *transgression d'une norme juridique* »⁵. Cette idée à laquelle renvoie la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme peut sembler évidente mais mérite d'être rappelée.

Le troisième critère, également qualifié d'important par la Cour, mais toutefois moins que le précédent – cette gradation peut étonner – est le critère de la **sévérité de la peine encourue** par l'intéressé.

Ces critères ont été appliqués en matière fiscale, en particulier dans l'arrêt Bendenoun du 24 février 1994⁶ en matière de « *majorations*

exclusives de bonne foi »⁷, et dans l'arrêt Jussila contre Finlande à propos d'une majoration de 10 % applicable en matière de TVA⁸.

S'inscrivant dans une perspective plus analytique, ces deux arrêts retiennent quatre facteurs permettant de caractériser une sanction fiscale.

- La généralité de la mesure : pour être face à une sanction, on doit être en présence d'un texte qui prévoit des peines qui s'appliquent à tous les citoyens en leur qualité de contribuable.

- La majoration n'est pas destinée à constituer une réparation pécuniaire du préjudice causé au Trésor public, mais tend essentiellement à punir pour empêcher la réitération de l'infraction.

- La majoration a été imposée en vertu d'une règle générale (cela fait écho aux deux premiers critères) dont le but est à la fois dissuasif et répressif.

- La majoration revêt une « ampleur considérable » eu égard à son taux ou à son montant⁹.

3° Réflexion sur des éléments de définition complémentaires

5 - Olivier Négrin. – Deux remarques méritent d'être formulées. La première concerne la persistance ou non d'éléments de définition organiques alors que la seconde tient à l'identification précise des différents éléments matériels de la définition.

Sur le premier point, il faut se garder de ne voir dans la sanction qu'un phénomène purement matériel. Dans une perspective juridique, il faut admettre au contraire que le phénomène répressif comporte nécessairement une **dimension organique**. Quitte à adopter, peut-être, un point de vue trop « conservateur », on doit considérer que, pour revêtir le caractère d'une « sanction authentique », une mesure doit être prononcée ou infligée par l'autorité publique. Cette idée apparaît d'ailleurs en filigrane dans le programme de ce colloque puisqu'il nous propose de réfléchir au thème des pouvoirs de sanction de l'administration.

Il en résulte que, même défavorable, un traitement fiscal appelé à être appliqué spontanément par un contribuable ne peut que difficilement être qualifié de sanction¹⁰. De même, une mesure défavorable prise par l'Administration à la suite d'une demande du contribuable ne semble pouvoir ressortir à la sphère des sanctions. Ce cas de figure trouve une illustration dans la théorie de l'erreur comptable délibérée qui a fait l'objet d'une récente chronique publiée à la Revue de jurisprudence fiscale¹¹. L'auteur s'interroge sur le point de savoir si le contribuable qui, demandant la correction d'une erreur comptable, se voit opposer un refus par l'Administration ne pourrait pas être regardé comme faisant l'objet d'une sanction. Une telle qualification apparaîtrait discutable puisque ce n'est pas l'Administration qui *proprio motu* inflige un traitement défavorable au contribuable. Si le contribuable demande quelque chose et se le voit refuser, il ne semble

2. Sur l'article 6 de la Conv. EDH, V. not. L. Ayrault, *Chronique annuelle de droit fiscal européen des droits de l'homme et, en dernier lieu, Chron. de l'année 2022* : Dr. fisc. 2023, n° 13, étude 150. Et Chron. de l'année 2023 : Dr. fisc. 2024, n° 19, étude 263. – D. Gutmann, *La portée de l'art. 6 de la Convention européenne des droits de l'homme en matière fiscale*, Dr. fisc. 2016, n° 38, étude 501. Sur les sanctions fiscales en général, V. Ch.-H. Hardy (préf. L. Ayrault), *La répression en matière fiscale en France 1978-2019*, Coll. Bibliothèque de l'IRJS – André Tunc, Tome 123, IRJS éd., 2023, p. 809.

3. CEDH, form. plén., 8 juin 1976, n° 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72 et 5370/72, Engel et a. c/ Pays-Bas : JurisData n° 1976-300010 ; Rec. CEDH 1976, série A, n° 22.

4. CEDH, gde ch., 23 nov. 2006, n° 73053/01, Jussila c/ Finlande : Dr. fisc. 2007, n° 46, étude 956, É. J. Van Brusem ; RJF 4/2007, n° 527.

5. CEDH, form. plén., 8 juin 1976, n° 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72 et 5370/72, Engel et a. c/ Pays-Bas, pt 82.

6. CEDH, 24 févr. 1994, n° 12547/86, Bendenoun c/ France : JurisData n° 1994-620008 ; Dr. fisc. 1994, n° 21-22, comm. 989 ; JCP G 1995, II, 22372, note S. Frommel ; RJF 4/ 1994, n° 503 ; RJF 6/ 1994, chron. G. Goulard, p. 383 et s. ; D. 1996, p. 385 et s., note J. Lamarque ; AJDA 1994, p. 511 et s., chron. J.-F. Flauss ; RFDA 1995, p. 1181 et s., note J.-P. Maublanc et L. Fernandez.

7. Ce qui correspond actuellement, pour l'essentiel, aux majorations pour « manquement délibéré » (l'expression est apparue en 2005) ou pour manœuvres frauduleuses.

8. CEDH, gde ch., 23 nov. 2006, n° 73053/01, Jussila c/ Finlande : Dr. fisc. 2007, n° 46, étude 956, É. J. Van Brusem ; RJF 4/2007, n° 527.

9. Passablement imprécis, ce dernier point a donné lieu à des hésitations jurisprudentielles. La question de savoir si une majoration de 10 % peu, eu égard à son taux, revêtir un caractère punitif successivement reçu une réponse positive (CEDH, gde ch., 23 nov. 2006, Jussila c/ Finlande, préc.) puis négative (CEDH, 3 juin 2023, n° 54559/00, Morel c/ France : RJF 11/2003, n° 1337) ce qui peut conduire à relativiser les critiques qui ont pu être formulées à cet égard à l'encontre de la jurisprudence constitutionnelle (Cons. const., 29 avr. 2011, n° 2011-124 QPC : JurisData n° 2011-016586 ; RJF 7/2011, n° 867).

10. Sauf, sans doute, à considérer que ce traitement forme un tout indivisible avec une autre mesure répressive antérieurement prononcée.

11. Ch.-E. Airy, *La « théorie des erreurs comptables délibérées » : fondement, maniement et constitutionnalité*, RJF 6/24, chron. p. 7.

pas exact, sauf à abandonner le critère organique, de se placer dans ce cas sur le terrain de la sanction.

Sur le second point, c'est-à-dire celui de la **dimension substantielle** de la sanction, les deux éléments de définition apparents, fréquemment rappelés, ne doivent pas occulter un troisième élément plus discret.

- Les éléments apparents (qui ne sont pas toujours bien distingués) sont **le but** – c'est-à-dire dissuader – et **l'objet** de la mesure – c'est-à-dire le traitement défavorable. Si la question de l'identification d'un traitement défavorable se pose peu s'agissant des règles fiscales de fond, on peut se demander si l'application de règles de procédure plus strictes mérite d'être regardée comme une sanction.

- L'élément plus discret tient à la **cause** c'est-à-dire au fait générateur de la sanction. Ce fait générateur ne peut être que le manquement individuel à une obligation préexistante¹². Il semble extrêmement difficile de parler de répression fiscale en présence d'un traitement défavorable qui ne serait pas directement lié à la commission d'un tel manquement. Il en résulte que, en l'absence de toute obligation préexistante avérée, la fiscalité « dissuasive » ne semble pouvoir relever de la répression fiscale entendue strictement.

En conclusion, on peut se demander s'il ne faudrait pas repenser la manière d'envisager la définition de la sanction et, spécialement, de la sanction fiscale. En effet, face à la diversité et à la complexité du paysage répressif fiscal, ne serait-il pas opportun de renoncer à une vision binaire qui consiste à opposer radicalement les mesures répressives et les mesures dépourvues de caractère répressif ? Ne faudrait-il pas plutôt voir la répression fiscale comme un ensemble de cercles concentriques¹³ ? Au centre de ce cercle se trouveraient les sanctions fiscales *stricto sensu* qui, répondant à l'ensemble des éléments de définition, se verraient appliquer l'intégralité du régime répressif. En périphérie de ce cercle, se trouveraient les mesures « quasi-répressives » ou « para-répressives » de différents ordres auxquelles ne s'appliqueraient pas tous les éléments de ce régime.

Ainsi, la « gradation de la répression » s'accompagnerait de la « gradation de la protection ». Les éléments les plus protecteurs (et les plus spécifiques) du régime répressif ne s'étendraient pas aux phénomènes « quasi ou para-répressifs ». C'est le cas par exemple du principe de la rétroactivité *in mitius* qui doit, à n'en pas douter, être réservé au « noyau dur » des sanctions fiscales. Mais on peut penser que le principe de non-rétroactivité de la loi répressive plus sévère, l'exigence de motivation de l'acte infligeant une sanction, l'exigence de proportionnalité des mesures répressives ou encore le principe de l'interprétation restrictive de la loi répressive pourraient s'appliquer à des phénomènes identifiés comme « quasi-répressifs » ou « para-répressifs ».

B. - Plusieurs « cercles » de sanctions ?

6 - Jérôme Turot. – Si le sujet pouvait paraître étroit, comme cela a été dit en introduction, ce serait uniquement au regard de la définition jurisprudentielle actuelle de la sanction fiscale, quand bien même cette dernière évolue et s'est élargie. En effet, en nous en tenant à la définition actuelle donnée par la jurisprudence, nous ne nous consacrerions qu'à la partie émergée de l'iceberg, or notre intention est ici de s'intéresser à tout l'iceberg, ce qui suppose de le définir.

Il est difficile de donner une définition au sens large, je dirais presque sociologique de la sanction fiscale : la formule, certes peu élégante, consistant à dire qu'il s'agit de « quelque chose de désa-

gréable qui arrive au contribuable » me semblerait s'approcher au mieux de cette notion. Certains avanceront que cette formule conviendrait également à la notion d'imposition ; mais ce serait méconnaître le fait que l'imposition est par essence la part de chacun à cette « contribution commune » qui est nécessaire à la société comme l'indique l'article 13 de la DDHC. Si le paiement de l'imposition peut paraître désagréable, cela reste quelque chose de « normal ». L'idée de sanction fiscale surgit lorsqu'on est amené à payer plus que la part normale de cette contribution.

Le Professeur Jacques-Henri Robert définit en droit constitutionnel la punition comme « *une mesure afflictive* »¹⁴. Il semble que cette définition pourrait s'appliquer en matière fiscale puisque la sanction fiscale est effectivement une mesure fiscale afflictive, quelque chose qui afflige, au sens moral comme au sens juridique, et qui se distingue ainsi de l'impôt.

Au sein de cette notion large de la sanction fiscale, il y a, comme évoqué par les intervenants qui m'ont précédé, des cercles constitués de sanctions plus ou moins répressives voire même non répressives. Ces différents cercles se doivent d'être distingués :

1° Le noyau dur de la sanction fiscale (le premier cercle)

7 - Le premier cercle, le noyau dur, est « *la sanction ayant le caractère de punition* », formule qui apparaît dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel en 1982 dans le cadre d'une loi de validation¹⁵ de manière assez inattendue puisqu'en l'espèce, le législateur validait rétroactivement une délibération du Parlement de Nouvelle-Calédonie, sans qu'il soit expressément question de sanction fiscale. Dans cette décision, le Conseil constitutionnel confirme que le législateur a pu valider cette délibération mais éprouve le besoin de préciser que cela ne s'appliquera pas à l'« amende fiscale », sans que cette question était évoquée au cours du débat concernant cette validation. Ainsi, *ex nihilo*, le Conseil constitutionnel suscite un débat sur la distinction qu'il convient de faire entre l'imposition et l'amende fiscale¹⁶. Cette décision a constitué pour l'époque un véritable coup de tonnerre dans la mesure où, pour la toute première fois, une juridiction faisait intervenir, au sein du droit fiscal, la batterie des grands principes du droit pénal proclamés aux articles 7, 8 et 9 de la déclaration de 1789 (légalité des peines, non rétroactivité de la loi pénale, présomption d'innocence...) et en l'occurrence le principe de non rétroactivité de la loi pénale, qui s'oppose sur ce point à la loi de validation.

Le ballon lancé par le Conseil constitutionnel va retomber dans le jardin du Conseil d'État, puisque si le Conseil constitutionnel ne sera plus sollicité à ce sujet avant plusieurs années¹⁷, le Conseil d'État va de son côté devoir se prononcer rapidement sur la question de savoir en quoi consistent ces sanctions auxquelles il convient d'appliquer les garanties du droit pénal. Il va alors hésiter et même tergiverser, de façon tout à fait exceptionnelle pour le Conseil d'État, avant d'arriver à une définition stricte (constituant donc ce que nous appelons le premier cercle) de la sanction.

14. J.-H. Robert, *La punition selon le Conseil constitutionnel : Nouveaux cahiers du C. C.*, n° 26, août 2009 (Dossier : la Constitution et le droit pénal).

15. *Cons. const.*, 30 déc. 1982, n° 82-155 DC, § 33.

16. *L'amende fiscale doit relever des articles 7, 8 et 9 de la DDHC qui définissent les grands principes du droit pénal, la non-rétroactivité, la personnalisation des sanctions, la nécessité de la peine, la proportionnalité de la peine.*

17. *Il faut en effet attendre 2016 pour que le Conseil constitutionnel se reprononce sur ce sujet : Cons. const.*, 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC : *JurisData* n° 2016-012236 et n° 2016-546 QPC : *JurisData* n° 2016-012237 ; *Dr. fisc.* 2016, n° 27, comm. 405, note S. Detraz ; *Dr. fisc.* 2016, n° 30-35, chron. 439, R. Salomon ; *RJF* 10/16, n° 862, étude B. Hatoux, p. 1077 ; *JCP G* 2016, 847, note M. Collet et P. Collin.

12. *Obligation posée par la loi fiscale (elles sont, à la vérité, peu nombreuses en dehors des obligations déclaratives et « coopératives ») ou par d'autres législations.*

13. *Sans référence aucune aux neuf cercles de l'Enfer imaginés par Dante dans la Divine comédie (comme a pu malicieusement le relever J. Turot lors de la préparation de cette manifestation).*

Dans un premier temps, le Conseil d'État se prononce en formation de plénière fiscale, dans la décision Grisoni¹⁸, dans le but de limiter les effets de bord de la décision du Conseil constitutionnel de 1982. À cette occasion, la Haute Juridiction précise que les pénalités qui « n'impliquent ainsi aucune appréciation par l'administration fiscale du comportement du contribuable [...] n'ont, dès lors, pas le caractère d'une sanction ». Par conséquent, il existe des pénalités qui ne sont pas des sanctions dans la mesure où ces dernières n'impliquent pas une appréciation du comportement du contribuable, ce à quoi le Huron ami du professeur Rivero¹⁹ rétorquerait que pourtant dans « pénalité », on entend « pénal ». Quoi qu'il en soit, cette jurisprudence enseigne qu'il existe des sanctions considérées comme non répressives, et qui ne font donc pas partie du noyau dur de la notion de sanction fiscale.

Toutefois, en 1992, l'arrêt de sous-sections réunies Époux Vermeersch²⁰, vient renverser la jurisprudence Grisoni. Le Conseil d'État y abandonne ce critère de l'automatisme et le remplace par le critère de l'objet de la majoration, à savoir son caractère répressif. Le rapporteur public, Philippe Martin, démontre au Conseil d'État dans ses conclusions que la définition donnée dans l'arrêt Grisoni n'est tout simplement pas viable, puisqu'il existe des sanctions automatiques et qui, cependant, sont incontestablement des sanctions.

Étaient en cause en l'espèce les majorations prévues en cas de défaut de production de déclaration : ces majorations sont automatiques et n'impliquent pas d'appréciation du comportement du contribuable ; pourtant, incontestablement, il s'agit d'une sanction. Il est à noter l'originalité du procédé, la hardiesse de cet arrêt rendu en formation de sous-sections réunies, à savoir une formation de jugement subalterne, qui abjure, discrètement mais résolument, la jurisprudence d'un arrêt de plénière.

Enfin, une troisième phase va être initiée par deux avis de section du Conseil d'État : l'avis Auto-industrie Méric de 1995²¹ et l'avis Houdmond de 1996²². Ces deux avis fixent de manière définitive, cette fois, la définition de la sanction. Le fait que la formation de section se saisisse de l'affaire, alors que la formation de plénière s'était prononcée, peut étonner et interroger : le Conseil d'État n'a pas l'habitude de jouer ainsi au yo-yo avec ses formations de jugement. N'y est pas étranger le fait que la Cour européenne des droits de l'homme a entre-temps rendu son arrêt Bendenoun, qui indique que les sanctions fiscales peuvent relever de l'article 6 de la CEDH²³.

La Cour européenne des droits de l'homme avait jusque-là toujours refusé d'appliquer l'article 6 de la CEDH en matière fiscale, ce qui laissait penser que la matière se situait en dehors du champ d'application de cet article. Malgré quelques hésitations à Strasbourg, les gouvernements avaient toujours obtenu de la Cour qu'elle juge que

l'intention des rédacteurs de l'article 6 de la CEDH n'était pas de viser toutes les contestations, mais seulement les contestations en matière civile et en matière pénale, et que la matière fiscale se situe dans une sphère totalement autonome, dans laquelle n'entre aucune considération ni civile ni pénale, et peut ainsi échapper au respect des droits fondamentaux. L'arrêt Bendenoun met fin à ce splendide isolement du droit fiscal, en jugeant, comme on sait, que l'article 6 de la Convention, qui garantit le droit à un procès équitable, est applicable aux procédures fiscales comportant des sanctions de nature pénale.

C'est dans ce contexte que le Conseil d'État rend ces deux avis apportant une définition solennelle de la sanction fiscale extrêmement proche de celle donnée par la Cour européenne dans son arrêt Bendenoun : les sanctions sont des pénalités ayant le caractère d'une punition et tendant à empêcher la réitération des agissements. Il y a des pénalités fiscales qui ont le caractère d'une punition. Cette affirmation ouvre la porte à de nombreux arrêts qui vont renforcer les garanties du contribuable confrontés à des sanctions fiscales. Cependant il implique *a contrario* qu'il existe des pénalités qui n'ont pas le caractère de punition, ce qui peut surprendre mais ne fait que confirmer l'arrêt Vermeersch, et donne une définition de la sanction.

2° L'imposition, une sanction ? (le second cercle)

8 - Jérôme Turot. – Abordons maintenant ce qu'on pourrait appeler le second cercle des sanctions fiscales. Ce second cercle apparaît lorsqu'on se pose la question suivante : l'impôt lui-même ne peut-il pas, dans certains cas et certaines conditions, être considéré comme une sanction ? Certaines décisions semblent aller progressivement dans ce sens. Or, une réponse affirmative constituerait une révolution, puisque cela signifierait que la sanction remonte dans l'assiette même de l'imposition, alors que jusqu'ici on considère que la sanction se situe en aval, qu'elle s'ajoute à une imposition préexistante, ce qu'implique le mot même de majoration.

Dans quel cas l'imposition elle-même pourrait-elle être considérée comme une sanction fiscale ? Deux situations peuvent se présenter.

Tout d'abord, en cas d'**alourdissement rétroactif de l'imposition initiale**, soit par retrait d'un avantage fiscal, soit par interdiction de déduire une charge qui aurait été par nature déductible.

Sur cette problématique de l'alourdissement rétroactif de l'imposition, le débat s'est engagé de façon très négative dans une décision du Conseil constitutionnel de 1984 à propos du non-respect d'un engagement de mise en location d'un immeuble²⁴. Les faits étaient les suivants : un dispositif incitatif était conditionné par un engagement de mise en location pendant une longue durée de l'immeuble acquis par le contribuable. En cas de manquement à cet engagement de location, une reprise au titre de l'année de rupture était exercée. Ce dispositif posait la question de savoir si cette reprise rétroactive constituait ou non une sanction. Le Conseil constitutionnel répond de manière très claire par la négative : la remise en cause d'un avantage fiscal, même rétroactivement, ne constitue pas une sanction.

En 2014, dans deux arrêts rendus coup sur coup, l'arrêt EBC Pharmexport du 5 février 2014²⁵ et l'arrêt Matallah du 28 mai 2014²⁶, apparaît une divergence du côté du Conseil d'État tout de suite mise

18. CE, plén., 9 nov. 1988, n° 68965, Grisoni : Dr. fisc. 1989, n° 27, comm. 1360, concl. B. Martin Laprade ; RJF 2/1989, n° 179.

19. « Le Huron au Palais Royal ou réflexions naïves sur le recours pour excès de pouvoir », D. 1962, chron. 37.

20. CE, 7^e et 9^e ss-sect., 17 févr. 1992, n° 58299, M. et M^{me} Vermeersch : Rec. CE 1992, p. 62 ; Dr. fisc. 1992, n° 45, comm. 2117, concl. Ph. Martin ; RJF 1992, n° 503. — CE, ass., avis, n° 239693, 12 avr. 2002, SA Financière Labeyrie : JurisData n° 2002-063750 ; Rec. CE 2002, p. 137 ; Dr. fisc. 2002, n° 26, comm. 55, concl. F. Sénors, note B. Boutemy et E. Meier ; RJF 6/2002, n° 673, chron. L. Olléon, p. 447 ; AJDA 2002, p. 410, chron. P. Collin et M. Guyomar.

21. CE, avis, 31 mars 1995, n° 164008, SARL Auto-industrie Méric et a. : Lebon, p. 154 ; Dr. fisc. 1995, n° 18-19, comm. 1006, note M. Bornhauser ; JCP G 1995, IV, 2719 ; RJF 5/1995, n° 623, concl. J. Arrighi de Casanova, p. 326 à 332.

22. CE, Sect., Avis, 5 avr. 1996, n° 176611, M. Houdmond : Dr. fisc. 1996, n° 25, comm. 765, concl. J. Arrighi de Casanova.

23. CEDH, 24 févr. 1994, n° 12547/86, Bendenoun c/ France : JurisData n° 1994-620008 ; Dr. fisc. 1994, n° 21-22, comm. 989 ; JCP G 1995, II, 22372, note S. Frommel ; RJF 4/1994, n° 503 ; RJF 6/1994, chron. G. Goulard, p. 383 et s. ; D. 1996, p. 385 et s., note J. Lamarque ; AJDA 1994, p. 511 et s., chron. J.-F. Flauss ; RFDA 1995, p. 1181 et s., note J.-P. Maublanc et L. Fernandez.

24. Cons. const., 29 déc. 1984, n° 84-184 DC : Dr. fisc. 1985, comm. 56.

25. CE, 9^e et 10^e ss-sect., 5 févr. 2014, n° 371352, Sté EBC Pharmexport : JurisData n° 2014-018235 ; Dr. fisc. 2014, n° 12, comm. 233, concl. F. Aladjidi ; RJF 2014, n° 373.

26. CE, 9^e et 10^e ss-sect., 28 mai 2014, n° 351935, Matallah : JurisData n° 2014-011804 ; Dr. fisc. 2014, n° 29, comm. 448, concl. C. Legras ; RJF 8-9/2014, n° 771.

en lumière par le Professeur Marc Pelletier sous le concept d'« *élargissement discret de la qualification de sanction fiscale* »²⁷.

L'arrêt EBC Pharmexport concerne la remise en cause de la possibilité de déduire des commissions versées par l'entreprise lorsqu'elles n'ont pas été déclarées, comme l'exige le système déclaratif prévu par l'article 240 du CGI de l'époque. La remise en cause de cette déduction constitue-t-elle une sanction ? Le Conseil d'État juge que cette remise en cause constitue une sanction.

Le second arrêt, Matallah, concerne la perte de l'abattement de 20 % lié à l'adhésion à un organisme de gestion agréée en cas de rectification assortie d'une pénalité de mauvaise foi. Ce système conduisait, en cas de redressement assorti de pénalité de mauvaise foi, le contribuable à subir d'une part les pénalités de mauvaise foi, mais d'autre part la perte de l'abattement de 20 % pour adhésion au centre de gestion agréée. Dans cette décision aussi, le Conseil d'État considère qu'il s'agit d'une sanction, tout en rejetant au fond le recours du contribuable, mais en examinant si cette sanction respecte certains principes, notamment de proportionnalité.

Ce sont deux décisions, retentissantes, qui semblent faire écho à une étude du Professeur Gutmann consacrée aux sanctions²⁸. Le Professeur Gutmann rapportait un débat qui s'était déroulé aux États-Unis : le Président Clinton, souhaitant décourager les sociétés de verser des salaires excessifs à leurs dirigeants, avait institué un mécanisme consistant à refuser aux sociétés la déduction de ces salaires considérés comme excessifs²⁹. Il existe en France un dispositif d'inspiration équivalente, mais purement jurisprudentiel, et sous l'angle de l'acte anormal de gestion, conçu pour protéger l'intérêt social de la société, tandis qu'aux États-Unis, il s'agit d'une mesure dissuasive, voire punitive. Le professeur Gutmann dans cet article relève qu'il existe un vif débat à cette époque aux États-Unis pour déterminer si ce supplément d'imposition qui provient du rejet de la déduction d'une partie du salaire constitue ou non une pénalité. C'est précisément à ce débat que répondent les deux arrêts EBC Pharmexport et Matallah.

Cette mutation est considérable car la sanction n'est plus quelque chose qui s'ajoute à l'imposition, par exemple une majoration, mais l'imposition elle-même peut être une sanction si les règles d'assiette sont modifiées dans un certain contexte. Le non-respect d'une incitation que le législateur a voulu donner peut exposer le contribuable à des mesures « afflictives » pour reprendre le terme très compréhensif du Professeur Jacques-Henri Robert, qui prennent la forme d'une disposition d'assiette.

Mais parfois même (nous abordons ici la seconde situation d'imposition-sanction), c'est l'imposition initiale elle-même qui pourrait s'analyser comme une sanction, quoique dépourvue de toute rétroactivité. Le Conseil constitutionnel a tout d'abord exclu cette possibilité, dans une décision SNC Eiffage Construction³⁰. Dans cette décision, le Conseil a considéré que la mesure qui prévoit que le « 1 % logement » qui devient en quelque sorte un « 2 % logement » lorsque la société ne procède pas à des dépenses suffisantes en matière de construction ne constitue pas une pénalité. La problématique de la sanction, soulevée par la société, est rejetée par le

Conseil constitutionnel qui considère que la disposition est une disposition d'assiette.

Quelques années plus tard, la conclusion reste inchangée mais devient beaucoup plus nuancée, dans une décision de 2015, à propos de l'exclusion du régime mère-fille dans les ETNC³¹. Les requérants contestaient le fait que les sociétés soient privées du régime mère-fille lorsqu'elles sont implantées dans un État ou un territoire non-coopératif, et ils se plaçaient exclusivement sur le terrain de la rupture d'égalité de l'article 13. Le Conseil constitutionnel va procéder à une demi-censure, en validant le système mais avec une réserve. Il admet en effet que les sociétés établies dans un ETNC puissent se voir privées du régime mère-fille, à condition toutefois qu'il existe une clause de sauvegarde, qu'il va lui-même rédiger en prévoyant qu'une société peut bénéficier du régime si elle s'est établie dans un ETNC pour des raisons commerciales valables. Le Conseil constitutionnel, qui a pour habitude de renvoyer au législateur le soin d'édicter plus tard la disposition, prend ici la plume pour rédiger la clause. Le fait de prévoir une telle clause de sauvegarde procède d'un raisonnement familier aux pénalistes, puisqu'en droit pénal, il y a bien des choses qu'il est interdit de faire, sauf si on dispose d'une justification appropriée³².

Si dans cette décision le Conseil juge que nous ne sommes pas en présence d'une sanction, il précise toutefois que l'exclusion du régime fiscal des sociétés mères en vertu des dispositions contestées de l'article 145 du CGI est « pénalisante » pour les sociétés soumises à l'IS³³, ce qui peut laisser penser qu'en l'absence d'une clause de sauvegarde, nous aurions été en présence d'une sanction. L'exigence de cette clause de sauvegarde créée par le Conseil constitutionnel n'est-elle pas précisément ce qui fait basculer le système dans la sanction fiscale ?

La Cour européenne des droits de l'homme se prononcera finalement sur le sujet dans l'arrêt Waldner, dans le cadre de la majoration de 25 %³⁴. Mais le débat sur cette majoration se sera déroulé en trois temps :

- Le Conseil d'État écarte dans un premier temps la qualification de sanction³⁵. Dans cette décision, rendue sur les conclusions contraires de Marie-Astrid Nicolazo de Barmon, il était assez évident, comme analysé dans ses conclusions, que le dispositif consiste à imposer des revenus fictifs. L'arrêt a fait l'objet d'une critique ferme de Daniel Gutmann qui a été l'occasion d'une des premières études générales sur la portée de l'article 6 de la CEDH.³⁶

- Le Conseil constitutionnel écarte lui aussi la qualification de sanction en retenant que la majoration contestée ne constitue pas une sanction ayant un caractère d'une punition et, que par conséquent, les griefs tirés des articles 8 et 9 de la Déclaration des droits de l'homme sont inopérants.³⁷

27. M. Pelletier, *Vers un élargissement discret de la qualification de sanction fiscale* : Dr. fisc. 2014, n° 31-35, act. 432.

28. D. Gutmann, *Sanctions fiscales et Constitution* : Cah. Cons. const. 2011, n° 33, p. 41.

29. L'Omibus Budget Reconciliation Act of 1993 a introduit une « Section 162(m) » qui prévoit que certaines sociétés ne peuvent pas déduire une rémunération supérieure à 1 million de dollars par an versée à certains de leurs employés.

30. Cons. const., 13 janv. 2011, n° 2010-84 QPC, SNC Eiffage Construction Val-de-Seine et a. [cotisation « 1 % logement »], cons. 3 : Dr. fisc. 2011, n° 3, act. 29 ; FR 8/2011, inf. 6, p. 7.

31. Cons. const., 20 janv. 2015, n° 2014-437 QPC, Assoc. française des entreprises privées (AFEP) et a. : Dr. fisc. 2015, n° 12, comm. 223, note P. Kouraleva-Cazals ; RJF 4/15, n° 436.

32. Il est interdit de se promener dans la rue avec un fusil à la main ; toutefois, si vous pouvez expliquer à l'agent de police que vous partez à la chasse, ou bien que vous apportez votre fusil à réparer chez l'armurier, il vous laissera passer. C'est le principe de toute clause de sauvegarde.

33. Comm., p. 12 ss Cons. const., 20 janv. 2015, n° 2014-437 QPC, Assoc. française des entreprises privées (AFEP) et a.

34. CEDH, 7 déc. 2023, n° 26604/16, Waldner c/ France : Dr. fisc. 2024, n° 19, chron. 263, note L. Ayrault ; RJF 2/24, n° 189.

35. CE, 9 nov. 2015, n° 366457, Waldner : Dr. fisc. 2016, n° 6, comm. 166, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon ; RJF 2/16, n° 119.

36. D. Gutmann, *La portée de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme en matière fiscale* : Dr. fisc. 2016, n° 38, étude 501.

37. Cons. const., 28 juin 2019, n° 2019-793 QPC : JurisData n° 2019-011483 ; Dr. fisc. 2019, n° 27, act. 328.

● Enfin, la Cour européenne est saisie de la question³⁸ et les requérants se placent cette fois-ci sur le terrain de l'atteinte aux biens et du caractère excessif que constitue cette imposition sur un revenu qui n'existe pas. La cour non seulement retient le moyen mais enrichit le débat : elle juge qu'avec cette mesure, le contribuable est traité plus sévèrement que tout autre contribuable dont la déclaration d'impôt est inexacte, mais dont la bonne foi est présumée. La Cour européenne sanctionne ce dispositif au motif que le législateur français fait peser sur le non-adhérent une présomption de mauvaise foi. La décision, faisant intervenir la notion de bonne foi et celle de sévérité, me semble ainsi avoir une « odeur » de pénal.

À propos de cet arrêt de la CEDH, il est intéressant de souligner, ainsi que l'a fait Olivier Négrin³⁹, une instrumentalisation de l'A1P1 comme moyen de statuer sur des sanctions qui ne s'avouent pas comme des sanctions : le droit au respect des biens devient une forme instrumentale de la garantie des droits selon ses termes, un ersatz d'article 6, ai-je envie de dire.

Par ailleurs, la Cour de justice de l'Union européenne adopte une approche relativement similaire et développe un raisonnement proche du pénal dans une affaire de 2018⁴⁰. Dans cette décision, la Cour retient que la législation bulgare qui prévoit la confiscation des sommes qui franchissent la frontière sans être déclarées constitue une atteinte au droit de propriété, garanti par l'article 17 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (qui est l'équivalent de l'A1P1 de la CEDH), la confiscation étant jugée comme excessive. Ici encore, le juge ne prononce pas le mot de sanction, mais c'est un principe de proportionnalité qui est mise en œuvre, au regard du droit au respect des biens, et qui permet de sauvegarder les droits du contribuable face à une sanction.

Il est troublant de constater que la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme incite les requérants à se placer sur le terrain de l'A1P1, qui peut s'avérer plus utile que l'article 6. Les deux terrains ont leur efficacité propre, dont l'analyse exige beaucoup de subtilité. C'est ce que montrent les très intéressantes conclusions de Romain Victor sur l'un des arrêts Primopierre (le Conseil d'État a rendu deux arrêts Primopierre ce qui peut créer une confusion) par lequel le Conseil d'État juge incompatible avec l'article 1^{er} du premier protocole à la Convention EDH l'amende prévue au I de l'article 1764 du CGI en cas de rupture de l'engagement de conservation d'un immeuble cédé à une SCPI⁴¹. Romain Victor établit une distinction entre ce que l'on peut demander à l'article 6 et ce que l'on peut demander à A1P1. Il expose que l'article 6, § 1 ne définit qu'une garantie processuelle (le droit de toute personne à ce que « *sa cause soit entendue équitablement...* »), et qu'on ne saurait en tirer un principe de proportionnalité des sanctions qui intéresse le fond et non la procédure.

Si la Cour EDH s'est saisie, sur le terrain de l'article 6, § 1, de la question de la proportionnalité des sanctions administratives, c'est exclusivement sous l'angle du contrôle juridictionnel sur la sanction : la Cour s'intéresse, souligne-t-il, à la capacité du juge à individualiser la sanction. L'exigence de proportionnalité est à ce titre un élément, parmi d'autres, du contrôle suffisant par le juge sur la sanction. L'article 6 n'est donc pas nécessairement le terrain idoine pour invoquer une exigence générale de proportionnalité des sanctions, à

l'identique de l'article 8 DDHC. Pour un tel contrôle de fond, le recours au Protocole qui protège la propriété serait plus efficace.

Nous en arrivons maintenant, en conclusion de cette réflexion sur la notion de sanction fiscale, à un arrêt récent et très commenté du Conseil d'État. Tout dernièrement, l'arrêt de Plénier Jet Foncière⁴² a relancé le débat. L'Administration avait constaté la comptabilisation par une société d'une dette à son passif, qui comportait une erreur puisque l'associé mentionné n'était pas celui qui avait apporté les fonds. La dette était réelle, mais le nom du créancier ne l'était pas. L'Administration rejette du passif la dette dont le titulaire est inexact, en refusant d'admettre en contrepartie la véritable dette au profit du véritable créancier : c'est la sanction d'une « erreur comptable délibérée ». La « saga » de l'erreur comptable délibérée⁴³, synonyme semble-t-il de décision de gestion irrégulière, souvent critiquée et qui semblait un peu oubliée, fait ainsi un retour spectaculaire, et avec elle un certain moralisme en droit fiscal.

Le Conseil d'État décide de confirmer sa jurisprudence, débattue, sur les erreurs comptables délibérées et de sanctionner (ce n'est pas le mot qu'emploie le Conseil d'État mais c'est la réalité) la méconnaissance des prescriptions comptables. Cette méconnaissance autoriserait donc une imposition, manifestement afflictive. Cela entraîne un rehaussement d'imposition qui, selon le Conseil d'État, ne procède que d'une règle d'assiette. Cet arrêt a suscité de vifs débats, y compris au sein du Conseil d'État puisque Émilie Bokdam-Tognetti dans ses conclusions proposait de regarder l'erreur portant sur le titulaire de la créance comme dépourvue d'incidence sur le bénéfice fiscal et donc insusceptible de fonder un rehaussement. Malheureusement le Conseil d'État ne l'a pas suivie.

Le plus frappant peut-être dans cette décision, c'est que les rehaussements d'impôt sur les sociétés ont été assortis de la pénalité pour manquement délibéré. Comme le relève notamment Éric Meier, le Conseil d'État accepte que l'Administration puisse appliquer une majoration à une rectification qui constitue en elle-même une forme de sanction⁴⁴.

Le Conseil d'État a nécessairement dû se poser la question de savoir si le rejet de la dette du passif ne constituait pas déjà une sanction fiscale, puisqu'il est de l'office du juge fiscal de rechercher si une sanction fiscale ne méconnaît pas le principe du *non bis in idem*. S'il avait considéré que le rejet du passif constituait une sanction, le Conseil d'État aurait dû examiner si cette sanction, additionnée à la majoration de 40 %, ne portait pas le total des sanctions à un niveau excessif. L'absence de cette analyse signifie qu'implicitement, mais nécessairement, le Conseil d'État refuse de considérer que le rejet du passif puisse constituer une sanction. Le Conseil d'État jette ainsi un brutal coup de brouillard sur la notion de sanction fiscale.

L'arrêt, pris sur conclusions contraires du rapporteur public, a également fait l'objet de réserves dans la chronique de Charles-Emmanuel Airy qui mentionne que la position de l'Administration conduit « *in fine à retenir un résultat taxable plus élevé que celui auquel aboutirait une mise en œuvre strictement objective de la loi fiscale, au seul motif que le contribuable avait eu l'intention initiale de contourner la réglementation fiscal-comptable* »⁴⁵. Le chroniqueur estime à titre personnel que « *le juge de l'impôt ne saurait normalement se fonder sur le comportement des parties pour déterminer le montant de la dette fiscale* ». S'il le fait, il ne fixe pas l'impôt, il applique une sanction.

38. CEDH, 7 déc. 2023, n° 26604/16, Waldner c/ France : Dr. fisc. 2023, n° 50, act. 441 ; RJF 2/24, n° 189.

39. O. Négrin, « Anti-abattement de 25 % » : la Cour européenne des droits de l'Homme condamne la France, RJF 5/24, n° 189.

40. CJUE, 18 juill. 2018, aff. C-707/17, Daniela Pinzaru et Robert-Andrei Cirstinoiu.

41. CE, 8^e et 3^e ch., 10 mars 2020, n° 437122, SCPI Primopierre : JurisData n° 2020-003012 ; Dr. fisc. 2021, n° 19, comm. 247, concl. R. Victor ; RJF 6/2020, n° 577, concl. R. Victor C 577 ; FR 21/2020, inf. 10, p. 18, note S. Austrey et A. Merchadier.

42. CE, plén. fisc., 22 mars 2024, n° 471089, Sté Jet foncière : Dr. fisc. 2024, n° 20, comm. 230, note A.-G. Hamonic-Gaux ; Dr. fisc. 2024, n° 17-18, act. 167, note J. Pilotin ; JCP G 2024, act. 575, note A. Papagiannoulas.

43. Selon l'expression de L. Erstein, La saga de l'erreur comptable délibérée, la morale du juge fiscal : Dr. fisc. 2024, n° 14, act. 144.

44. É. Meier, R. Torlet et S. Roucher, Erreur comptable délibérée : un créancier ne peut pas en cacher un autre : FR 24/24, inf. 2, p. 5.

45. RJF 6/24, chron. p. 7.

S'ils seront déçus par l'aveuglement délibéré du Conseil d'État sur la notion de sanction fiscale, les commentateurs admireront en revanche la hauteur de vue des conclusions d'Émilie Bokdam-Tognetti et de la chronique de Charles-Emmanuel Airy.

Sans peut-être l'avoir désiré, par un arrêt qui est je le rappelle un arrêt de Plénier fiscale, le Conseil d'État a rouvert le débat, cette fois en son sein, sur ce qu'est une sanction fiscale.

9 - Olivier Texidor. – Le phénomène d'instrumentalisation du droit de propriété aux fins d'atténuer la rigueur de mécanismes qui, sans être tout-à-fait des sanctions, peuvent avoir des conséquences très proches d'une sanction, s'observe également en dehors du champ fiscal.

L'astreinte qui vient assortir une injonction prononcée par un juge ou, plus rarement, par l'administration en donne une bonne illustration. Il est difficile de voir dans l'astreinte une sanction, car sa finalité est d'être un moyen de pression. « *L'astreinte est une mesure comminatoire qui a pour objet de contraindre son débiteur à exécuter une décision juridictionnelle* », dit le Conseil constitutionnel, qui lui refuse, pour cette raison, la qualification de sanction⁴⁶. Toutefois, au moment de la liquidation de l'astreinte, la fonction comminatoire qui était la sienne s'efface pour laisser la place à ce qui ressemble à s'y méprendre à une sanction, puisqu'il s'agit alors de tirer les conséquences de l'inexécution, totale, partielle ou tardive de l'injonction prononcée. Par une série d'arrêts rendus en 2022, constitutifs d'un revirement de jurisprudence, la Cour de cassation a tenu compte de cette ambivalence de l'astreinte. Elle a jugé que « *l'astreinte, en ce qu'elle impose, au stade de sa liquidation, une condamnation pécuniaire au débiteur de l'obligation, est de nature à porter atteinte à un intérêt substantiel de celui-ci* » et « *entre ainsi dans le champ d'application de la protection des biens garantie par [le premier protocole additionnel à la Convention EDH]* ». La Cour de cassation en a déduit que le juge qui statue sur la liquidation d'une astreinte provisoire doit – d'office – apprécier le caractère proportionné de l'atteinte qu'elle porte au droit de propriété du débiteur au regard du but légitime qu'elle poursuit. Elle a fondé cet enrichissement prétorien de l'office du juge sur l'article L. 131-4 du code des procédures civiles d'exécution, qui n'exprime rien de tel, mais qui doit désormais être « *interprété à la lumière de l'article 1 du protocole n° 1 à la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales* »⁴⁷. C'est une manière habile d'introduire un contrôle de proportionnalité, élément classique du régime des sanctions, sans pour autant rendre applicable l'ensemble du corpus, constitutionnel ou conventionnel, des garanties attachées à la matière répressive. La convergence de cette approche avec les décisions des autres cours suprêmes citées par Olivier Négrin et Jérôme Turot est remarquable.

2. Qu'est-ce qu'une sanction, au sens de l'article 39, 2 du CGI ?

10 - Olivier Texidor. – Cette parenthèse refermée, un autre aspect du sujet doit être étudié, celui de la règle de la non-déductibilité des sanctions, dans laquelle il serait tentant, mais peut-être un brin provocateur, de voir une sanction s'ajoutant à la sanction.

La question qui nous retiendra est de rechercher si, lorsqu'elles sont instaurées par la législation fiscale, les « *sanctions pécuniaires et pénalités de toute nature mises à la charge des contrevenants à des obligations légales* » dont l'article 39, 2 du CGI refuse la déduction ont le même contenu que la notion de « sanction ayant le caractère d'une punition ».

La jurisprudence qui s'est construite sur cette question de la déductibilité des sanctions nous donne une réponse très clairement négative.

Pour preuve, le Conseil d'État, depuis des décennies, juge invariablement que les intérêts de retard de l'article 1727 du CGI présentent le caractère de « pénalités fiscales » non-déductibles par application de l'article 39, 2 du CGI.

Pourtant, il y a beau temps que le Conseil d'État a reconnu que ces intérêts de retard ont une nature essentiellement indemnitaire et un caractère d'automatisme qui les rend indépendants de toute appréciation subjective du comportement du contribuable. Dans sa décision de plénier fiscale Cie française Philips de 1989, le Conseil d'État jugeait que ces indemnités de retard (attribuées sous forme d'intérêts), même si elles sont dues de plein droit sur la base de l'imposition à laquelle elles s'appliquent et n'impliquent ainsi aucune appréciation par l'administration fiscale du comportement du contribuable, ont le caractère de pénalités au sens du 2 de l'article 39 du CGI. En 2002, l'avis Sté financière Labeyrie, rendu dans un contexte dans lequel le taux de l'intérêt de retard, de 0,75 % par mois de retard, apparaissait particulièrement élevé, réaffirmait cette nature indemnitaire : « *L'intérêt de retard institué par ces dispositions vise essentiellement à réparer les préjudices de toute nature subis par l'État à raison du non-respect par les contribuables de leurs obligations de déclarer et payer l'impôt aux dates légales* »⁴⁸. Cet avis laissait, certes, ouverte la possibilité d'une révision de ce jugement pour le cas où l'évolution ultérieure du loyer de l'argent ferait apparaître par contraste que le taux des intérêts de retard deviendrait « manifestement excessif » au regard du taux moyen pratiqué par les prêteurs privés pour un découvert non négocié. Toutefois, cette possibilité de révision ne s'est jamais concrétisée.

Comment expliquer que la jurisprudence ait si facilement laissé entrer dans cette notion de « pénalités de toute nature » non-déductibles des versements *a priori* dénués de finalité punitive tels que les intérêts de retard ?

Deux explications peuvent être esquissées.

D'abord, l'ancienneté du texte. Cette jurisprudence s'est construite sur la base d'une version de l'article 39, 2, du CGI qui n'était pas celle que nous connaissons aujourd'hui (depuis la loi de finances pour 2008), mais une version dont le modèle venait d'une loi du 13 février 1942 et qui n'avait elle-même évolué qu'à la marge pendant près de 65 ans. Dans sa rédaction initiale, l'article 39, 2 du CGI disposait que « *les transactions, amendes, confiscations, pénalités de toute nature mises à la charge des contrevenants aux dispositions légales régissant les prix, le ravitaillement, la répartition des divers produits et l'assiette des impôts, contributions et taxes, ne sont pas admises en déduction des bénéfices soumis à l'impôt* ». Nous avons là une énumération assez hétéroclite d'éléments non-déductibles, sans réel ciment commun, sinon d'être des sommes d'argent mises à la charge du contribuable toujours au profit de l'État ou d'une caisse publique, en conséquence du non-respect de dispositions légales appartenant à plusieurs pans de législation économique et fiscale limitativement énumérés.

Avec cette rédaction il était assez logique d'interpréter la notion de « pénalités de toute nature » comme renvoyant à tout ce qui a été mis ultérieurement dans le Code général des impôts, dans le chapitre II du livre II, sous l'intitulé « Pénalités », c'est-à-dire dans la centaine d'articles qui suivent, dans laquelle nous retrouvons des éléments aussi hétéroclites que des majorations pour manquement délibéré et des intérêts de retard.

46. Cons. const. 1^{er} juill. 2016, n° 2016-548 QPC, Société Famille Michaud : JurisData n° 2016-014083 ; Cons. const., 6 mars 2015, n° 2014-455 QPC.

47. Cass. 2^e civ., 20 janv. 2022, n° 20-15.261, n° 19-23.721 et 19-22.435 : JCP G 2022, act. 381, N. Fricero.

48. CE, ass., avis, 12 avr. 2002, n° 239693, SA Financière Labeyrie : JurisData n° 2002-063750 ; Lebon, p. 137 ; Dr. fisc. 2002, n° 26, comm. 55, concl. F. Sénars, note B. Boutemy et É. Meier ; RJF 6/2002, n° 673, chron. L. Olléon, p. 447 ; AJDA 2002, p. 410, chron. P. Collin et M. Guyomar.

Ensuite, en prenant en compte le fait que le dénominateur commun à tous ces éléments non déductibles est le règlement d'une somme entre les mains du Trésor ou d'une caisse publique, la tentation était assez grande de donner un contenu assez vaste à ces pénalités non déductibles pour éviter que le contribuable ne récupère partiellement d'une main ce qu'il avait dû payer de l'autre à l'État ou à une caisse publique.

11 - Olivier Texidor. – Les choses pourraient-elles aujourd'hui changer ?

C'est une question purement prospective qu'il n'est pas interdit de poser à la suite d'une décision de plénière fiscale du 8 décembre dernier, *Sté Alder Paris Holdings*⁴⁹.

Dans cette affaire, le Conseil d'État était invité à se prononcer sur la question – elle-même extérieure au champ de ce colloque – de savoir si des « *punitive damages* » (des dommages-intérêts punitifs donc) qui avaient été infligés à un contribuable dans le cadre d'un procès civil aux États-Unis dans une affaire d'appropriation illicite de secrets d'affaires étaient, ou non, déductibles.

Cette question se posait sous l'empire de la rédaction renouvelée de l'article 39, 2 qui lui a été donnée par la loi de finances pour 2008. L'on se souvient en effet que le législateur a voulu rationaliser la règle de non-déductibilité des sanctions, en substituant au procédé énumératif utilisé auparavant une formule générale et synthétique : « *Les sanctions pécuniaires et pénalités de toute nature mises à la charge des contrevenants à des obligations légales ne sont pas admises en déduction des bénéfices soumis à l'impôt* ».

Le Conseil d'État, dans cette affaire, a jugé que « *n'est pas déductible, en application de ces dispositions, la sanction pécuniaire prononcée par une autorité étrangère à raison de la méconnaissance d'une obligation légale étrangère, sauf si cette sanction a été prononcée en contrariété avec la conception française de l'ordre public international* ».

La solution a été, bien naturellement, accueillie comme une extension du champ d'application de la règle de non-déductibilité des sanctions, inspirée par cette idée que la règle poursuivrait une finalité morale.

Ce diagnostic d'extension est juste, parce qu'il n'allait d'abord pas totalement de soi que le législateur, en parlant de sanctions « *mises à la charge des contrevenants à des obligations légales* » ait entendu y englober les situations dans lesquelles le contribuable est sanctionné pour avoir contrevenu aux prescriptions d'une législation étrangère.

Ensuite, il n'allait pas non plus de soi que le législateur ait entendu englober dans le champ de cette règle de non-déductibilité des sanctions purement privées venant enrichir l'une des parties à un litige civil ou commercial, sanctions qui n'ont aucun équivalent connu en droit français, lequel ne connaît de sanctions pécuniaires qu'au bénéfice de l'État, de personnes publiques ou de personnes poursuivant une mission d'intérêt général. Admettre la non-déductibilité des dommages-intérêts punitifs, comme l'a fait le Conseil d'État, revient donc à nier tout critère organique de la sanction et même, plus largement, à réfuter l'idée selon laquelle seules des sanctions étrangères assimilables à un modèle connu du droit français pourraient être regardées comme des « *sanctions pécuniaires et pénalités de toute nature* » au sens et pour l'application de l'article 39, 2 du CGI.

L'arrêt *Sté Alder Paris Holdings* lève ces deux obstacles et, sous ce rapport, porte incontestablement les germes d'une extension du champ d'application de la règle de la non-déductibilité.

Toutefois, ce n'est pas tant la solution particulière de l'arrêt que sa motivation qui mérite ici réflexion, car, paradoxalement, elle pourrait conduire à fragiliser les fondations de solutions jurisprudentielles que l'on pensait inébranlables, notamment le rattachement des inté-

rêts de retard à la catégorie des sanctions pécuniaires et pénalités de toute nature.

L'arrêt *Sté Alder Paris Holdings* énonce que les dispositions de l'article 39, 2 du CGI « *font obstacle à la déduction de toute somme d'argent mise, aux fins de prévention et de répression, à la charge d'un contribuable qui a méconnu une obligation légale* ».

Il y a là, semble-t-il un effort de clarification du champ d'application de la règle de non-déductibilité, à partir d'une définition concise de la sanction, articulée autour de la finalité de la mesure.

On comprend ici que ce n'est pas la qualité du créancier qui est déterminante de la qualification de « *sanction pécuniaire et pénalité de toute nature* ». Nous le voyons bien au travers des *punitive damages*, qui viennent en principe enrichir la partie privée demanderesse dans le cadre d'un procès civil ou commercial. C'est désormais la finalité de la mesure qui est l'élément déterminant de la qualification : cette finalité doit être répressive ou préventive.

Or, si c'est la finalité consistant à réprimer le comportement du contribuable qui méconnaît une obligation légale ou à prévenir la réitération de ce même comportement qui fixe désormais le champ d'application de la règle de non-déductibilité, il devient beaucoup plus difficile de justifier la non-déductibilité d'un certain nombre de versements, tels que les intérêts de retard de l'article 1727 du CGI, qui n'ont pas de finalité répressive ou préventive.

La question du réexamen de cette solution peut paraître un peu naïve, tant la solution de non-déductibilité est ancienne et constante. Ce réexamen serait pourtant d'autant moins absurde que le Conseil d'État vient, on l'a dit, de réfuter le recours à un critère organique pour fixer le champ des sanctions pécuniaires et pénalités non déductibles. Il n'en devient que plus difficile de justifier que des intérêts de retard ne soient pas déductibles lorsqu'ils sont dus au Trésor, en conséquence d'un retard dans le paiement de l'impôt, alors qu'il n'est simultanément pas douteux que les intérêts moratoires dus à un créancier privé, à titre de dommages-intérêts à raison du retard dans le paiement d'une obligation de somme d'argent (*C. civ.*, art. 1231-6) sont, pour leur part, déductibles. L'identité de leurs finalités devraient dicter une identité de qualification et traitement fiscal.

Voici encore une autre question que pourrait susciter l'arrêt *Sté Alder Paris Holdings* : que décider s'agissant de la question de la déductibilité de certains versements pécuniaires imposés par la loi fiscale lorsque le Conseil constitutionnel leur a explicitement dénié tout caractère de sanction en leur attribuant simultanément une autre nature ?

On pense, en particulier, au mécanisme de solidarité financière du donneur d'ordre pour le paiement des sommes dues par un cocontractant ou sous-traitant au Trésor public et aux organismes de protection sociale en cas de travail dissimulé.

L'on sait que l'article 1724 quater du CGI, qui a son pendant dans le Code du travail, prévoit un mécanisme de solidarité financière du donneur d'ordre pour le paiement des sommes dues par son sous-traitant au Trésor public et aux organismes de Sécurité sociale en cas de travail dissimulé. Une entreprise qui a fait appel à un cocontractant, un sous-traitant par exemple, mais qui a négligé de vérifier périodiquement que ce dernier était à jour de ses obligations fiscales et sociales, peut être rendue solidairement débitrice de l'ensemble des impôts et cotisations sociales qui auront été éludés si le travail dissimulé est établi, sans oublier les pénalités y afférentes.

Dans une décision Gécop de 2015, le Conseil constitutionnel énonce que « *cette solidarité n'a pas le caractère d'une punition au sens des articles 8 et 9 de la Déclaration de 1789* » et en tire la conséquence que l'invocation des principes de nécessité et de proportionnalité des peines est inopérante⁵⁰. Le juge constitutionnel analyse cette solida-

49. CE, 3^e, 8^e, 9^e et 10^e ch., 8 déc. 2023, n° 458968, min. c/ *Sté Alder Paris Holdings* ; Dr. fisc. 2024, n° 4, comm. 169, concl. É. Bokdam-Tognetti, note J.-L. Pierre.

50. Cons. const., 31 juill. 2015, n° 2015-479 QPC, *Sté Gécop* : JurisData n° 2015-017961 ; Dr. fisc. 2015, n° 36, act. 485 ; RJF 11/2015, n° 942, cons. 8.

rité comme un mécanisme *sui generis* de responsabilité du fait d'autrui, fondé sur un défaut de surveillance, dont la finalité est de procurer une garantie de paiement au Trésor et aux organes de sécurité sociale : « le donneur d'ordre, qui n'a pas respecté l'obligation de vérification prévue à l'article L. 8222-1 du code du travail et dont le cocontractant ou un sous-traitant de celui-ci a fait l'objet d'un procès-verbal pour délit de travail dissimulé, ou qui a été condamné pour avoir recouru directement ou par personne interposée aux services de celui qui exerce un travail dissimulé, peut être regardé comme ayant facilité la réalisation de ce travail dissimulé ou ayant contribué à celle-ci »⁵¹.

Cette analyse convainc difficilement et l'on partage volontiers les réserves que M^{me} Bokdam-Tognetti avait préventivement exprimées à l'égard de cette analyse dans ses conclusions sur la décision de renvoi de la QPC. Rendre un donneur d'ordre solidairement responsable du paiement, non pas seulement des impôts et cotisations sociales éludées par le sous-traitant reconnu coupable de travail dissimulé, mais aussi, des pénalités et majorations dues au Trésor et aux organismes de sécurité sociale, ressemble tout de même furieusement à une peine.

Ces réserves à l'égard de l'analyse du Conseil constitutionnel ont peut-être influencé la décision rendue le 15 juillet 2022 par le Conseil d'État dans une affaire Bouygues TP⁵². Le Conseil d'État a refusé de suivre un donneur d'ordre qui, prenant le Conseil constitutionnel au mot, avait fait valoir que ce mécanisme de solidarité financière, parce qu'il n'est qu'un mécanisme de responsabilité civile institué à des fins de garantir le paiement de l'impôt, implique un préjudice pour le Trésor : il ne devrait donc pas jouer s'agissant de la TVA dont son co-contractant était redevable, lorsqu'il l'a lui-même auto-liquidée et acquittée entre les mains du Trésor.

Toutefois, pour discutable qu'elle soit, l'analyse du Conseil constitutionnel ne devrait pas rester sans conséquence. Il serait peu satisfaisant que le contribuable n'en subisse que les effets seuls défavorables, sans bénéficier de ses conséquences favorables.

En particulier, si, comme le juge le Conseil constitutionnel, la solidarité financière n'est qu'un simple mécanisme indemnitaire étranger à toute idée de punition, qui n'exprime que l'obligation de réparer un préjudice dont la survenance a été facilitée par un défaut de surveillance, il devient pour le moins hasardeux de le faire basculer dans le champ des sanctions pécuniaires et pénalités de toute nature. Où serait alors la finalité répressive ou préventive qui justifierait de faire entrer cette solidarité financière dans le champ de la règle de non-déductibilité des sanctions pécuniaires et pénalités de toute nature ?

On conclura prudemment, car seul l'avenir nous dira s'il est réellement permis d'espérer de la décision de plénière Sté Alder Paris Holdings cet effet paradoxal de provoquer un resserrement de la catégorie des sanctions non déductibles.

3. Intervention de l'assistance

12 - Philippe Martin. — Je voudrais remercier les intervenants d'avoir mis l'accent sur un problème très important, celui des « zones périphériques », appelé sous différents noms par les intervenants. Le travail du juge n'est en effet pas binaire et ne consiste pas à répondre à la question de savoir si nous sommes oui ou non en présence d'une sanction ? Les politiques publiques peuvent faire preuve d'une très grande inventivité lorsqu'il s'agit de prendre des mesures variées destinées à inciter les citoyens à faire quelque chose, à les détourner de faire autre chose et à leur infliger des mesures très désagréables s'ils ne font pas ce que souhaite la politique publique en cause. Les juridic-

tions connaissent ce problème permanent de savoir comment traiter ces « zones périphériques ».

Il y a deux manières de les traiter. La première, c'est de les attirer dans la qualification de sanctions. Toutefois, en droit, lorsqu'un problème de qualification se pose, cela signifie qu'il y a un enjeu et un aboutissement. On aboutit à l'application de tout un corpus de règles importées du droit pénal. La complexité du travail se situe ici : les juridictions peuvent être inquiètes à l'idée de trop élargir tout le champ du corpus de règles propres au droit pénal. Or peut-on traiter autrement cette zone périphérique de mesures que l'on pourrait qualifier non pas de désagréables mais de désavantageuses ou gravement désavantageuses ? L'emploi de « désavantageux » ou « gravement désavantageux » est choisi par rapport à « désagréable » qui induit un aspect psychologique. L'impôt peut être perçu comme désagréable, alors que des mesures défavorables ou gravement défavorables permettent un point de comparaison, c'est effectivement ce qu'il est usuel de faire supporter comme contrainte aux citoyens.

En présence de mesures défavorables ou gravement défavorables, que fait-on ? Au-delà d'un degré de gravité, doit-on chercher à basculer dans le champ de la sanction ou doit-on traiter cela autrement ? Pour illustrer cela, trois exemples : les mesures anti-évasion, la fiscalité comportementale, la solidarité. Le dernier sujet a été très justement soulevé par Maître Texidor. Sur les mesures anti-évasion, la question des clauses de sauvegarde est une illustration intéressante du fait que le juge préfère traiter ce genre de problème autrement qu'en utilisant la qualification fiscale.

Autrement dit, il est possible de faire jouer le principe d'égalité à travers l'atteinte aux biens (surtout du côté CEDH) et le principe de proportionnalité. Ce dernier semble être manié en droit français avec une très grande mesure, peut-être avec une certaine timidité par rapport à d'autres systèmes juridiques. Avec le principe d'égalité ou l'atteinte aux biens et un véritable contrôle de proportionnalité, beaucoup de choses deviennent possibles. La jurisprudence sur les clauses de sauvegarde dans les mesures anti-paradis fiscaux semble devoir être lue comme une solution consistant à utiliser la violation du principe d'égalité et utiliser pour une fois « réellement » le principe de proportionnalité, là où les juges français ne sont pas très exigeants sur la proportionnalité, notamment par rapport aux juges européens.

Les nombreuses mesures prises contre les paradis fiscaux posent souvent des problèmes de qualification. En effet, doit-on considérer que nous sommes en présence d'une punition liée au recours à un paradis fiscal ou bien doit-on considérer qu'il s'agit d'une mesure destinée à éviter une atteinte à l'égalité entre contribuables (certains contribuables astucieux échappant à leur charge fiscale légitime via ces paradis fiscaux). Il est légitime de souhaiter éviter ce genre de rupture d'égalité entre contribuables, mais la justification a des limites, donc on a recours au principe de proportionnalité. Si le contribuable est privé de la possibilité de prouver qu'il ne faisait pas de l'évasion fiscale, nous sommes face à une grave violation du principe d'égalité. Le système qui permet de ne pas basculer dans tout le corpus du droit pénal, tout en évitant, par l'application des principes d'égalité et de proportionnalité, la tentation des pouvoirs publics de créer des sanctions sans oser le dire, est un traitement « périphérique » intéressant.

Deuxième exemple, la fiscalité comportementale qui ne permet pas le recours à la contribution commune nécessaire dans la mesure où on se situe hors champ des impôts de rendement. Cela a été résolu par un contrôle renforcé d'égalité en admettant que la fiscalité comportementale poursuit souvent un objectif d'intérêt général, mais en prenant compte le risque renforcé de rupture d'égalité, parce que la fiscalité comportementale consiste parfois à cibler certaines personnes pour les forcer à faire quelque chose. Il faut appliquer le principe de proportionnalité de manière renforcée. Les juges ont bien

51. *Ibid.*, cons. 10.

52. CE, 8^e et 3^e ch., 5 juill. 2022, n° 458293, SA Bouygues TP : Dr. fisc. 2022, n° 48, comm. 410, concl. R. Victor.

conscience qu'on est en zone périphérique, qu'on frôle la notion de sanction, mais se disent que si on élargit trop le champ de la sanction, on embarque tout le corpus du droit pénal, ce qui n'est pas forcément non plus très raisonnable. On cherche donc à trouver des voies pour traiter ce que j'appelle ces « zones périphériques » de manière appropriée pour protéger les contribuables et les citoyens en général.

Troisième exemple, la solidarité qui constitue un véritable enjeu. Depuis des décennies, les pouvoirs publics inventent des formules variées de solidarité avec des mécanismes de quasi-complicité. Il ne

semble pas que les juridictions aient encore trouvé une solution satisfaisante. Faut-il basculer complètement dans le corpus de sanctions ou trouver des traitements que j'appellerais « zones périphériques » par l'atteinte aux biens, en disant que c'est une grave atteinte aux biens que d'obliger quelqu'un à payer une somme qui ne le concerne pas, et cette atteinte aux biens pourrait être contrôlée par un contrôle extrêmement rigoureux de la proportionnalité de l'atteinte aux biens. Ces deux solutions méritent d'être débattues, l'équilibre actuel paraissant difficilement tenable à terme. ■