

## Procédures fiscales

## 432 Vers un élargissement discret de la qualification de sanction fiscale

Par

Marc PELLETIER,

professeur à l'université Paris VIII,  
avocat associé, Frenkel & Associés

1 – La notion de sanction fiscale est, à présent, fermement établie dans la jurisprudence administrative. S'inspirant du cadre d'analyse, initié notamment par le Conseil constitutionnel au début des années 1980 (*Cons. const.*, *déc. n° 82-155 DC*, 30 *déc. 1982* ; *Dr. fisc.* 1983, n° 2-3, *comm.* 47), le Conseil d'État a abandonné le critère « subjectif » tiré de l'appréciation du comportement du contribuable pour retenir un critère « finaliste », fondé sur la dimension répressive du dispositif (*CE*, 7<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> *ss-sect.*, 17 *févr. 1992*, n° 58299, *M. et Mme Vermeersch* ; *Rec. CE* 1992, p. 62 ; *Dr. fisc.* 1992, n° 45, *comm.* 2117, *concl. Ph. Martin* ; *RJF* 1992, n° 503).

Cette logique répressive conduit à définir la sanction fiscale comme une obligation nouvelle visant à punir le contribuable ayant manqué à une obligation initiale tout en ayant un effet dissuasif (V., par exemple, J. Lamarque, L. Ayrault, O. Négrin, *Droit fiscal général*, 3<sup>e</sup> éd., 2014, n° 330). La sanction est ainsi une réaction « urticante » de l'ordre juridique à l'égard de l'auteur d'un manquement qui se doit d'être proportionnelle à la gravité des faits. Sous cet angle, les fiscalistes se sont le plus souvent focalisés, dans le sillage des juridictions, sur la distinction de la sanction et de la réparation (V. C. Froger, *La sanction fiscale dans les jurisprudences constitutionnelle et européenne* : *RDP* 2013, n° 4, p. 929 et s.). Ce n'est que plus rarement que la doctrine s'est intéressée à la distinction – et à l'opposition – entre sanction et imposition (V. D. Gutmann, *Sanctions fiscales et Constitution* : *Les nouveaux Cah. Cons. const.* 2011, n° 33, p. 41 et s., p. 44 ; J. Lamarque, L. Ayrault, O. Négrin, *préc.*, n° 63 et s.).

2 – Deux décisions récentes, dans lesquelles le Conseil d'État a qualifié les dispositifs applicables de sanctions, contribuent à enrichir la réflexion sur cette question. La première (*CE*, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> *ss-sect.*, 5 *févr. 2014*, n° 371352, *Sté EBC Pharmexport* ; *Dr. fisc.* 2014, n° 12, *comm.* 233, *concl. F. Aladjidi*) concerne l'article 238 du CGI qui prévoyait, jusqu'à son abrogation à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006, la remise en cause de la déductibilité des sommes versées à titre de commissions en cas de manquement à l'obligation déclarative « renforcée » instituée par l'article 240 du CGI. La seconde (*CE*, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> *ss-sect.*, 28 *mai 2014*, n° 351935, *M. et Mme Matallah* ; *JurisData* n° 2014-011804 ; *Dr. fisc.* 2014, n° 29, *comm.* 448, *concl.*

*C. Legras*) concerne la remise en cause – prévue, jusqu'en 2006, à l'article 158, 4 bis du CGI – de l'abattement de 20 % lié à l'adhésion à un organisme de gestion en cas de rectifications assorties de pénalités pour mauvaise foi.

3 – Bien qu'elles insistent – très classiquement – sur la finalité répressive des dispositifs en cause, ces deux décisions procèdent à un élargissement discret de la qualification de sanction, en décalage, notamment, avec la jurisprudence constitutionnelle (V., en dernier lieu en matière non fiscale, *Cons. const.*, *déc. 11 juill. 2014*, n° 2014-408 QPC pour le retrait de crédit de réduction de peine). Jusqu'à présent, la qualification de sanction était retenue à l'égard de majorations ou d'amendes s'ajoutant à l'imposition proprement dite. Dans ces deux affaires, le Conseil d'État qualifie de sanction l'imposition elle-même, dont l'alourdissement – soit par la remise en cause d'une déductibilité de principe, soit par la perte d'un abattement – obéit à une logique punitive. En d'autres termes, des éléments propres à un régime d'imposition peuvent être considérés comme des sanctions s'ils aboutissent à une augmentation de la charge fiscale « normale » ayant pour objet de réprimer un manquement : il n'est pas nécessaire, pour établir une sanction, de recourir à un prélèvement distinct des droits en principal de type majoration ou amende.

4 – Dans ses conclusions sur l'arrêt *Pharmexport*, M. Aladjidi indique, pour justifier cette solution, que « bien que l'article 238 du CGI n'inflige pas une "amende", comme l'article 1736 du CGI, mais fasse seulement obstacle à la déductibilité des sommes non déclarées, il nous semble, contrairement à ce qu'a jugé un arrêt du 12 juin 2008 (*CAA Marseille*, 3<sup>e</sup> *ch.*, 12 *juin 2008*, n° 05MA01062, *M. Bollet* ; *Dr. fisc.* 2008, n° 48, *comm.* 602 ; *RJF* 2008, n° 1163), que le système qu'il met en place était déjà, comme le texte l'indique d'ailleurs, une sanction à caractère punitif car il ne vise pas à réparer un préjudice subi par l'Administration mais à être répressif, dans la mesure où il s'applique même si les conditions de déductibilité avaient été remplies ». M<sup>me</sup> Legras estime, dans ses conclusions sur l'arrêt *Matallah*, qu'« on est en présence d'une sanction lorsque le bénéfice de l'abattement est perdu, rétroactivement, dans le cas où la mauvaise foi d'un adhérent est établie à l'occasion d'un redresse-

ment relatif à l'impôt sur le revenu auquel il est soumis du fait de son activité professionnelle ».

M. Aladjidi précise que « le dispositif est à distinguer de la majoration de la cotisation du 1 % logement dont le Conseil constitutionnel a indiqué, dans sa décision du 13 janvier 2011 (*Cons. const., déc. 13 janv. 2011, n° 2010-84 QPC, SNC Eiffage Construction Val-de-Seine et a. : Dr. fisc. 2011, n° 3, act. 29*) qu'elle ne constituait pas une sanction dès lors qu'elle devait être acquittée spontanément ». M<sup>me</sup> Legras insiste, de son côté, sur la perte rétroactive de l'abattement et la rédaction de l'article 158, 4 bis du CGI pour distinguer cette mesure répressive d'une simple remise en cause des conditions d'obtention de l'abattement. Cette analyse détaillée des dispositifs litigieux, centrée sur l'exégèse des sanctions alors que la terminologie de sanction employée par le législateur n'a qu'un caractère indicatif (*Cons. const., déc. 12 juill. 2013, n° 2013-332 QPC*), permet d'éviter une extension démesurée de la qualification de sanction. Aussi bien M. Aladjidi que M<sup>me</sup> Legras raisonnent sur l'aspect « réaction » des mesures en cause en mettant en avant le manquement à une obligation préexistante à la fois concrète et bien circonscrite et insistent sur la dimension punitive de ces dispositifs.

5 – Si ces précisions permettent d'éviter de qualifier de sanctions des mesures « initiales » de politique fiscale visant à encourager ou

à dissuader l'exercice d'une activité, il n'en demeure pas moins que certains dispositifs qui ne constituent ni des majorations, ni des amendes pourraient être regardés comme des mesures répressives à la lumière de cette évolution jurisprudentielle. À ce titre, la distinction entre la répression et la remise en cause d'un régime en cas de non-respect de ses conditions d'application, qui n'a pas le caractère d'une sanction (*Cons. const., déc. 29 déc. 1984, n° 84-184 DC, cons. n° 29 : Dr. fisc. 1985, n° 2, comm. 56*), mériterait peut-être d'être affinée tant son maniement peut sembler aléatoire.

La Cour de cassation et le Conseil constitutionnel partageront-ils l'analyse du Conseil d'État ? À titre d'exemple, la taxation à 60 % des avoirs détenus à l'étranger, prévue à l'article 755 du CGI, n'est-elle pas une mesure répressive dans la mesure où, par renvoi à l'article L. 23 C du LPF, elle ne concerne que les contribuables pour lesquels « l'obligation prévue au deuxième alinéa de l'article 1649 A ou à l'article 1649 AA du CGI n'a pas été respectée au moins une fois au titre des dix années précédentes » – c'est-à-dire ceux qui ont manqué à l'obligation de déclarer leurs comptes bancaires ou leurs contrats d'assurance vie ouverts ou souscrits à l'étrangers ?