

Procédures fiscales

628 Indispensable prescription

Jérôme TUROT,
avocat, cabinet Turot



Au cours des années récentes, le législateur a repoussé progressivement les bornes du droit de reprise de l'Administration, d'abord dans des cas exceptionnels qui ont paru justifier des dérogations au droit commun de la prescription, mais ensuite dans toutes sortes de situations qui ne le justifient pas. Le législateur semble vouloir réserver la prescription aux non fraudeurs – alors que la prescription est aussi faite pour les assassins – et suspecter de fraude de plus en plus de catégories de citoyens. Le Conseil d'État a heureusement manifesté sa volonté de ne pas laisser dériver le délai de reprise, en rendant un arrêt qui laisse espérer que voici venu le temps du resserrement : par son arrêt *Polynésie Française c/ M. Zannier*, il affirme de façon prétorienne le droit à la prescription, y compris pour les fraudeurs. À la lumière de ce grand arrêt, on peut se demander si les prescriptions dérogatoires ne pourraient pas être censurées par le juge constitutionnel et par les juges européens.

« *Quieta non movere*. Il faut savoir oublier et laisser les gens en paix »¹

1 - La chasse aux fraudeurs est dangereuse, parce qu'elle rapporte trop. Elle incite aux présomptions, aux inquisitions, et particulièrement aux reports de prescription, depuis que la lutte contre la fraude fiscale prime toute autre considération, notamment de sécurité juridique.

« Il faut permettre à l'administration fiscale d'avoir toujours le temps pour allié, et non plus pour ennemi », déclara un ministre des finances au début de la désintégration des règles traditionnelles de prescription, en 2011². C'est oublier que le temps qui passe, surtout lorsqu'on atteint des durées de dix ans, voire plus, désarme tout autant le contribuable que l'Administration : le temps se fera certes l'allié de l'Administration mais aussi de l'erreur et de l'iniquité.

Car en matière fiscale, la première sécurité juridique, ce n'est pas la non-rétroactivité des lois, ce n'est pas la garantie contre les changements de doctrine, aussi important tout cela soit-il ; la première sécurité juridique, c'est la prescription. C'est une considération de sécurité juridique qui a motivé le législateur civil lorsqu'il a très vigoureusement réduit les délais de la prescription en droit privé, qui

dans beaucoup de cas ont été ramenés de 30 ans à cinq ans. Le législateur a pris acte de ce qu'il est très difficile aux particuliers et aux entreprises de conserver la mémoire et la preuve de choses plus anciennes que de cinq ans ; pourtant, s'agissant de fiscalité, il leur sera demandé, dans plus en plus de cas, de justifier de leur innocence fiscale pour des opérations remontant à dix ans, et parfois encore plus loin.

Les délais de reprise sont susceptibles d'être prorogés ou allongés dans certains cas dont le nombre ne cesse de s'accroître, et qui sont de plus en plus vastes et indéfinis. Paradoxalement, l'allongement des délais de reprise va de pair avec une diminution sans précédent des droits du citoyen ainsi recherché (saisine secrète de la CIF, recours, de plus en plus banalisé, sans véritable contrôle juridictionnel, à des moyens d'investigation portant atteinte au secret des communications et de la vie privée et à l'inviolabilité du domicile, etc.) : nous traversons un hiver procédural particulièrement rigoureux.

Heureusement, le Conseil d'État se montre depuis longtemps conscient du risque pour la sécurité juridique que constitue cette tendance au report de la prescription, comme en témoigne la formule prononcée par Philippe Martin dans l'affaire *Ferrari* indiquant que l'article L. 170 du LPF doit être interprété strictement eu égard au « caractère exorbitant du pouvoir de reprise qu'il institue »³. On en veut pour confirmation le fait, relevé malicieusement par Vincent

1. Ph. Blanc, *concl. sous CAA Paris, plén.*, 13 oct. 2011, n° 09PA01620, M. Zannier : *Dr. fisc.* 2012, n° 13, *comm.* 234. – V. S. Austry, *Le principe de sécurité juridique et le juge de l'impôt : de nouvelles perspectives pour les contribuables ?* : *Dr. fisc.* 2012, n° 13, 208. La locution proverbiale *quieta non movere* peut être traduite littéralement par « ne pas agiter ce qui est paisible ».

2. V. « Bercy relance la lutte contre la grande fraude fiscale » : <http://www.lefigaro.fr/conjoncture/2011/11/24/04016-20111124ARTFIG00545-bercy-relance-la-lutte-contre-la-grande-fraude-fiscale.php>

3. CE, *sect.*, 29 avr. 1987, n° 39998, M. Ferrari : *Dr. fisc.* 1987, n° 40, *comm.* 1734, *concl.* Ph. Martin ; RJF 6/1987, n° 659 ; RJF 8-9/1987, *chron.* M^{me} M. Liébert-Champagne, p. 446.

Daumas dans une très intéressante chronique, que dans les affaires mettant en œuvre cet article, la proportion de décisions rendues par le Conseil d'État contrairement aux conclusions de ses commissaires du Gouvernement était inhabituelle⁴.

Plus nettement encore au cours des deux dernières années, le Conseil d'État a lancé à l'Administration – voire au législateur – un signal de modération, au moment même – coïncidence ? – où le législateur achevait de renverser, par la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la fraude fiscale et à la grande délinquance économique et financière dont on reparlera, les bornes traditionnelles du délai de reprise.

Telle semble être en effet la signification de l'arrêt *Patenôtre*, rendu en plénière fiscale⁵, dans lequel le Conseil d'État refuse à l'Administration la possibilité de soutenir que des insuffisances ou omissions d'imposition ont été révélées par une instance devant les tribunaux au sens de l'ancien article L. 170 du LPF, repris à l'article L. 188 C du LPF, lorsque le service disposait d'éléments suffisants lui permettant, par la mise en œuvre de ses procédures d'investigation, d'établir ces insuffisances ou omissions d'imposition dans le délai normal de reprise.

Ce coup de barre vers le droit à la prescription était salutaire, car il visait un cas de ce qui risquait de devenir une « prescription potestative », en ce sens qu'il n'était pas exclu que l'Administration se fonde sur sa propre plainte pour revendiquer la réouverture de son délai de reprise écoulé, sur le fondement de l'article L. 188 C du LPF (ex-article L. 170), dès lors que malheureusement la jurisprudence ne fait pas obstacle à ce que l'Administration soit elle-même à l'origine de l'instance dont elle invoque ultérieurement le bénéfice. C'est le danger que relevait Édouard Crépey dans ses conclusions dans l'affaire *Patenôtre* lorsqu'il évoquait le risque que pour contourner la tardiveté de son contrôle, le service ne provoque l'instance par une plainte contre le contribuable ou un signalement au procureur de la République ; l'éminent rapporteur public invitait le Conseil d'État à conjurer ce risque en jugeant que le dispositif de l'article L. 170 ne doit pas s'appliquer à des faits dont l'Administration a pris connaissance entre l'expiration du délai de reprise et l'instance judiciaire. La plénière fiscale du Conseil d'État a suivi, heureusement, la proposition de son rapporteur public. Mais le risque évoqué par Édouard Crépey subsiste ailleurs, car d'autres dispositifs offrent à l'Administration la même possibilité de rouvrir aisément son droit de reprise⁶. Or une disposition en vertu de laquelle la prescription de l'impôt peut, dans certains cas, dépendre de la seule volonté de l'Administration doit être considérée comme contraire à la sécurité juridique.

La volonté du Conseil d'État de protéger les contribuables contre des prescriptions trop longues a reçu une récente confirmation par un arrêt censurant sur un autre point une application laxiste de l'article L. 170 (devenu article L. 188 C) à laquelle s'étaient laissées entraîner plusieurs cours administratives d'appel⁷. « Voici venu le temps du resserrement » commente le professeur Olivier Debat, dans

sa note précitée, s'appuyant sur les termes employés par Aurélie Bretonneau dans ses conclusions sur l'affaire *Rigail* : « la jurisprudence relative à l'article L. 170 du LPF la plus récente porte en germe un certain resserrement de sa portée dérogatoire. Ainsi, dans l'affaire de plénière fiscale *M. Patenôtre* [que l'on peut] interpréter, à la lumière des conclusions d'Édouard Crépey, comme le signe d'une volonté de porter un coup d'arrêt à l'extension du champ de la réouverture du délai de reprise (...) ».

Cette orientation libérale a enfin culminé récemment dans l'affirmation prétorienne d'un véritable droit à la prescription, par l'arrêt *Polynésie française c/ M. Zannier*⁸. Cet arrêt sera publié intégralement au recueil *Lebon*, honneur rare en contentieux fiscal, et signe que la solution est de principe.

Le rappel des faits est nécessaire pour saisir la portée de ce grand arrêt. Un contribuable de Polynésie française avait bénéficié d'un crédit d'impôt prévu par le code des impôts de ce territoire, à raison du financement d'un projet de construction immobilière. S'apercevant que le contribuable ne remplissait pas les conditions requises, l'Administration a remis en cause tardivement le bénéfice de ce crédit d'impôt. L'article en cause du code des impôts prévoyait que ce crédit d'impôt pouvait être retiré en cas de non-respect des conditions requises pour y prétendre « nonobstant le cas échéant l'expiration des délais de prescription ». Le Conseil d'État juge, par un considérant de principe, que « le pouvoir réglementaire ne saurait, sans méconnaître le principe de sécurité juridique, instituer au profit de l'administration fiscale un droit de reprise excluant, de façon générale et absolue, l'application de toute prescription ». On remarquera particulièrement la réfutation apportée ensuite à l'argument de l'Administration qui soutenait que l'existence d'une fraude peut justifier des règles de prescription spécifiques : elle soutenait qu'il y a lieu de traiter différemment le simple manquement fiscal, faisant courir une prescription, et la fraude fiscale, pour laquelle la prescription ne s'appliquerait pas. Insensible heureusement à cette rhétorique répressive, le Conseil d'État énonce qu'« aucun principe constitutionnel ni aucun principe général du droit ne font obstacle à l'application d'un délai de prescription lorsque le bénéfice d'un dispositif a été obtenu par fraude ». La fraude ne justifie pas l'oubli du droit à la prescription.

Stéphane Austry a consacré deux remarquables commentaires prospectifs à cette affaire, analysant d'abord l'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris⁹, puis celui du Conseil d'État confirmant la solution¹⁰. Nous voudrions ici suivre la piste qu'il a ouverte dans ses commentaires lorsqu'il écrivait qu'« on peut se demander si, au regard du rappel de ce principe, les prescriptions plus étendues désormais prévues par certaines dispositions du CGI précisément en cas de comportement frauduleux sont parfaitement cohérentes avec les principes constitutionnels ».

Cette tendance récente, et qui s'accélère, à remettre en cause les délais normaux de prescription nous paraît appeler trois questions essentielles.

4. V. Daumas, *Délai spécial de reprise en cas d'omissions ou insuffisances d'imposition révélées par une instance : la difficile exégèse de la révélation* : RJF 7/2009, p. 547.

5. CE, plén. fisc., 23 déc. 2013, n° 350967, *M. Patenôtre* : *JurisData* n° 2013-030525 ; Dr. fisc. 2014, n° 17-18, comm. 295, concl. É. Crépey, note J.-L. Pierre ; RJF 3/2014, n° 262.

6. Le risque existe au regard de l'enquête judiciaire fiscale, car, comme le souligne le professeur Dussart, « Il ne faudrait pas, en effet, que certains agents de l'Administration soient tentés de déclencher des PEJF [procédures d'enquête judiciaire fiscale] pour bénéficier indûment d'une prolongation du délai de reprise ou une extension du temps de contrôle d'un contribuable ou encore du droit de renouveler un contrôle fiscal », V. V. Dussart, *La police fiscale* : Dr. fisc. 2014, n° 51-52, 695.

7. Concl. A. Bretonneau sous CE, 10^e et 9^e ss-sect., 30 déc. 2014, n° 371652, *M. Rigail* : *JurisData* n° 2014-032950 ; BDCF 2/2015, n° 35. – sur cet arrêt, V. la note vigoureuse d'Olivier Debat s'alarmant de l'effritement du droit à la

prescription, O. Debat, *Délai décennal de reprise et notion d'instance devant les tribunaux* : Dr. fisc. 2015, n° 18, comm. 298.

8. CE, 9^e et 10^e ss-sect., 23 juin 2014, n° 355801, *Polynésie française c/ M. Zannier* : *JurisData* n° 2014-014741 ; Dr. fisc. 2014, n° 41, comm. 582, concl. F. Aladjidi, note S. Austry ; *Procédures* 2014, comm. 258, note O. Négrin ; RJF 2014, n° 934.

9. S. Austry, *Le principe de sécurité juridique et le juge de l'impôt : de nouvelles perspectives pour les contribuables ?*, préc.

10. S. Austry, *Sécurité juridique et délai de prescription : précisions complémentaires*, note sous CE, 9^e et 10^e ss-sect., 23 juin 2014, n° 355801, *Polynésie française c/ M. Zannier*, préc.

1. Le franchissement de nos frontières peut-il faire présumer une fraude fiscale, et exposer les citoyens qui circulent à des délais de reprise discriminatoires ?

2 - Certains cas de prescriptions dérogatoires visent spécifiquement les situations transfrontalières. On en fera un inventaire, avant de se demander si le droit de l'Union européenne peut s'en satisfaire.

A. - Certains cas de prescriptions dérogatoires visent spécifiquement les situations transfrontalières

3 - Si l'allongement de la prescription fiscale est une tendance générale du législateur depuis quelques années, force est de remarquer qu'elle vise particulièrement les contribuables ayant une activité ou des intérêts économiques au-delà des frontières, de sorte que, comme l'écrit Hugues Rabault dans une excellente analyse¹¹, un même comportement peut se trouver sanctionné de façon différente selon que la banque/compagnie d'assurances dont le citoyen est client est établie en France ou hors de France. Ainsi le caractère international de l'activité ou de la fortune d'un Français devient facteur de l'allongement de la prescription.

En effet, plusieurs dispositions du LPF étendent le délai de reprise dans des cas de figure qui ciblent spécifiquement les citoyens qui franchissent nos frontières, soit physiquement, soit juridiquement (en concluant à l'étranger des contrats, en y souscrivant des assurances, en y créant des sociétés, etc.), soit encore financièrement (par leurs investissements ou leurs placements).

Ces citoyens sont soumis de ce fait à des formes de contrôle de plus en plus rigoureuses et à des prorogations du délai de reprise de l'administration fiscale, même si le pays étranger concerné est pleinement coopératif, et quand bien même le contribuable a déclaré ce qu'il était tenu de déclarer, les revenus de ses comptes et ses contrats, et tout son patrimoine étranger sur sa déclaration d'ISF.

Dans une économie mondialisée comme l'est devenue la nôtre, on peut s'étonner d'une politique de législation fiscale stigmatisant ce que l'on pourrait appeler les situations non hexagonales. On peut notamment se demander si cette inégalité devant la prescription n'est pas de nature à dissuader les contribuables français d'exercer la liberté d'établissement ou de prestation, ainsi que la liberté de placement et d'investissement de leurs capitaux, qui sont l'alpha et l'oméga de l'Union européenne. Vue du dehors, cette discrimination peut par ailleurs être de nature à décourager les entreprises étrangères, notamment financières et d'assurance, d'offrir leurs prestations à des ressortissants français.

En voici les principaux cas.

1° Non-respect des obligations concernant la déclaration des avoirs à l'étranger (LPF, art. L. 169, al. 5)

4 - Un premier dispositif de report de prescription est prévu en cas de non-respect des obligations concernant la déclaration des avoirs à l'étranger ou des revenus provenant de l'étranger. Aux termes de l'article L. 169, alinéa 5 du LPF, le droit de reprise de l'Administration s'exerce jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due, lorsque les obligations déclaratives prévues aux articles 123 bis, 209 B, 1649 A, 1649 AA et 1649 AB du CGI n'ont pas été respectées¹².

11. H. Rabault, *La fraude fiscale aggravée : vers une criminalisation de l'évitement de l'impôt ?*, LPA 12 et 13 août 2014, n° 160-161, p. 5.

12. Thomas Jacquemont a démontré dans un article remarquablement argumenté que ce dispositif pose une très délicate et intéressante question

Ce dispositif a connu une extension considérable de son champ d'application¹³. Il est issu de l'article 52 de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008¹⁴ mais il ne s'appliquait qu'aux avoirs détenus dans les États ou territoires n'ayant pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales permettant l'accès aux renseignements bancaires. Depuis la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011, il n'est plus limité aux seuls avoirs détenus dans les États ou territoires précités, ce qui en a considérablement démultiplié les cas d'application, et en a changé la philosophie : il s'agissait initialement d'un dispositif de lutte contre les paradis fiscaux, qui est devenu un dispositif discriminatoire à l'égard des personnes qui détiennent des avoirs dans une banque située à l'étranger plutôt que dans une banque en France. Autant la lutte contre les paradis fiscaux n'appelle aucune réserve, autant la stigmatisation des personnes qui travaillent ou qui vivent à cheval sur plusieurs pays est hautement discutable. On peut présumer qu'une personne qui ouvre un compte dans une île tropicale inatteignable cherche à dissimuler des avoirs ; mais on peut difficilement appliquer la même présomption, aux personnes qui détiennent des comptes dans des États qui coopèrent avec l'administration fiscale française, et a fortiori dans des États de l'Union européenne.

Lors des débats parlementaires, cette généralisation à l'ensemble des pays de mesures jusque-là cantonnées aux paradis fiscaux a été justifiée par la difficulté de mettre en œuvre l'assistance administrative internationale même avec les pays coopératifs : selon un rapport parlementaire, il s'agissait de tirer les conséquences du fait que le critère de conclusion de conventions d'assistance administrative n'est pas réellement opérant pour apprécier la coopération d'un État¹⁵. Ce fut vrai dans un passé déjà lointain, mais ce ne l'est plus : tous les verrous ont été progressivement levés, y compris celui des recours suspensifs dans l'État requis (par exemple au Luxembourg récemment), et l'assistance administrative internationale fonctionne parfaitement et rapidement avec nos principaux partenaires économiques. Il est aujourd'hui au moins aussi facile d'obtenir des renseignements sur une société ou un compte bancaire de Bruxelles, de Berne ou de New York, que de Carpentras, d'Hazebrouck ou de Pointe-à-Pitre : les autorités fiscales des principaux pays mettent en œuvre, pour répondre à nos demandes d'assistance administrative internationale, des moyens souvent plus importants que ceux dont dispose l'Administration en France même.

2° Recours à l'assistance administrative internationale (LPF, art. L. 188 A)

5 - Le recours à l'assistance administrative internationale a pour effet automatique de proroger le délai de reprise. Cette prolongation a elle-même été prolongée plusieurs fois. Initialement de deux ans en 1996, cette prorogation a été considérablement durcie par la loi précitée du 6 décembre 2013, qui en a étendu le champ d'application, et la durée.

d'opposabilité de la doctrine administrative. Le dispositif initial 2008 avait été commenté dans une instruction de 2010. La loi de finances rectificative pour 2011 a considérablement élargi le champ d'application du dispositif initial. Pourtant, lors de la mise en ligne du BOFIP le 12 septembre 2012, le contenu de l'instruction de 2010 a été repris à l'identique, et ce n'est qu'en 2015 qu'a été publié au BOFIP un extrait venant commenter la législation de 2011. La question se pose dès lors de savoir si la doctrine publiée au BOFIP entre le 12 septembre 2012 et cette mise à jour tardive de 2015 est opposable à l'Administration (V. T. Jacquemont, *Une doctrine publiée au BOFIP le 12 septembre 2012 peut-elle être regardée comme caduque dès cette publication ?*, Dr. fisc. 2015, n° 42, act. 559).

13. C'est un exemple de plus de ces dispositifs fiscaux qui sont présentés à l'origine comme d'application exceptionnelle et que le législateur banalise ultérieurement, une fois qu'on s'est accoutumé à leur existence.

14. V. Dr. fisc. 2009, n° 5, comm. 141.

15. AN, comm. fin., rapp. n° 1125, préparatoire à la loi du 6 décembre 2013.

Depuis cette loi, le délai de reprise est prorogé quelle que soit la nature du renseignement demandé, alors que dans le dispositif initial cette prorogation était cantonnée à quelques hypothèses limitativement énumérées, portant notamment sur les articles 57 et 209 B du CGI.

En outre, la durée de cette prorogation a été étendue. Lorsque le délai de reprise est de six ans ou de dix ans, l'Administration bénéficie d'une prorogation réelle de 3 ans, puisque ce délai peut s'étendre jusqu'au 31 décembre de la troisième année suivant « celle au titre de laquelle le délai initial de reprise est écoulé »¹⁶, alors qu'auparavant elle ne bénéficiait d'aucune prorogation. Le délai de dix ans, déjà impressionnant, et qui constituait auparavant une limite absolue, peut, depuis la loi précitée du 6 décembre 2013, être porté à treize ans¹⁷. On est pris de vertige.

3° Enquête judiciaire fiscale (LPF, art. L. 188 B)

6 - La procédure d'enquête judiciaire fiscale constitue une révolution en matière de contrôle fiscal, puisqu'elle donne aux agents de l'Administration fiscale habilités à cet effet les mêmes pouvoirs que des officiers de police judiciaire (CPP, art. 28-2) : possibilité de garde à vue fiscale, de perquisitions fiscales, d'écoutes téléphoniques, d'interception de correspondances, notamment.

Cette procédure d'enquête judiciaire fiscale s'accompagne, c'est ce qui nous occupe dans le cadre de cette étude, d'une extension du délai de reprise formulée à l'article L. 188 B du LPF qui prévoit que « Lorsque l'Administration a, dans le délai de reprise, déposé une plainte ayant abouti à l'ouverture d'une enquête judiciaire pour fraude fiscale dans les cas visés aux 1° à 5° de l'article L. 228, les omissions ou insuffisances d'imposition afférentes à la période couverte par le délai de reprise peuvent, même si celui-ci est écoulé, être réparées jusqu'à la fin de l'année qui suit la décision qui met fin à la procédure et, au plus tard, jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due ».

Cette procédure marque un tournant dans l'histoire des procédures fiscales : depuis toujours, le contrôle fiscal précédait la mise en œuvre de moyens de police judiciaire tels que les écoutes, les gardes à vue, les perquisitions et ce qu'on appelle les techniques spéciales d'enquête. Jusqu'ici, l'administration fiscale devait constater une fraude, par une démonstration écrite et motivée, à l'issue d'un contrôle généralement soumis au débat contradictoire, avant de pouvoir porter plainte, et de déclencher alors seulement l'enquête policière ou l'instruction. Désormais, la séquence entre le pénal et le fiscal est inversée : les contribuables sont exposés à des mesures de police sans qu'une omission soit préalablement identifiée, ni encore moins discutée contradictoirement. Avec la nouvelle procédure dite de « police fiscale », le pénal précède le fiscal. Un haut représentant de l'administration fiscale résumait cette révolution par une formule frappante, au cours de l'intéressante table ronde organisée par le professeur Florence Deboissy à Bordeaux : « Surtout, l'Administration n'est désormais

mais plus contrainte de démontrer la fraude pour pouvoir la poursuivre pénalement »¹⁸.

Ajoutons (car c'est un élément que la Cour de justice de l'Union européenne devrait prendre en considération pour apprécier ce dispositif, et notamment la prorogation du délai de reprise qu'il entraîne, au regard des libertés communautaires, dont on discutera plus loin) que le recouvrement des « futures impositions », comme le disait joliment M^c Ève Obadia¹⁹, peut être assuré préventivement, avant même la perquisition pénale, sur autorisation du juge des libertés et de la détention, par la saisie pénale des biens du contribuable, depuis l'instauration, par la loi n° 2012-409 du 27 mars 2012, de la confiscation en valeur, qui permet la confiscation – et donc la saisie conservatoire au stade de l'enquête – de biens n'ayant pas de lien avec l'infraction, mais dont la valeur correspond au montant du profit généré par l'infraction (C. pén., art. 131-21)²⁰. Bien entendu, le juge ne peut disposer à ce stade des éléments lui permettant de vérifier concrètement, à supposer qu'il ait une connaissance du droit fiscal, la probabilité de ces « futures impositions ». C'est en définitive l'Administration qui décide de la mise en recouvrement préalable des impositions qu'elle attend, estimées par elle sans contrôle, à titre conservatoire certes mais cette saisie peut durer plusieurs années. Lorsque le recouvrement précède le contrôle, force est de se dire que notre procédure fiscale a véritablement muté.

Initialement, cette procédure redoutable était limitée à des cas de fraude fiscale caractérisés et ciblaient les paradis fiscaux : utilisation de faux (fausse identité ou faux documents), de comptes détenus directement ou indirectement dans des États non coopératifs, ou « interposition » de personnes ou d'organismes situés dans de tels États. Mais, selon un processus législatif bien connu²¹, l'évolution législative ultérieure²² a dilaté le champ d'application de cette procédure, qui n'est plus cantonnée aux paradis fiscaux et atteint tout élément d'extranéité fiscale, puisque le législateur a :

– réécrit le 1° et le 2° de l'article L. 228, pour en étendre le champ à tous les pays étrangers, au lieu des seuls paradis fiscaux : tous les pays, même les plus coopératifs, y compris les pays membres de l'Union européenne, avec lesquels existent des instruments et des pratiques d'assistance administrative très efficaces, sont confondus dans le champ d'application du dispositif ;

– ajouté deux autres cas, qui constituent les 4° et 5° insérés à l'article L. 228 du LPF, qui visent la « domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger » qui en constitue le 4°, ou encore, comble d'imprécision, « toute autre manœuvre destinée à égarer l'Administration » qui en constitue le 5°.

Quand on sait avec quelle facilité les services fiscaux inclinent à penser qu'un particulier ou une société sont fictivement ou artificiellement domiciliés à l'étranger, on réalise que tout citoyen ou toute

16. Par cette curieuse formulation, le législateur a sans doute voulu désigner l'année au cours de laquelle le délai initial est écoulé.

17. En outre, il est étrange que l'absence de réponse ait pour effet de prolonger au maximum le délai de reprise, puisque par hypothèse le service de contrôle disposait par lui-même des informations nécessaires au redressement. Si le service redresse sans avoir reçu la réponse à sa demande, il démontre par là même qu'aucune prorogation du délai de reprise n'était nécessaire à cette rectification. Le juge devrait dans ce cas exiger de l'Administration qu'elle redresse dans le délai de reprise les insuffisances connues d'elle, et réserver la prorogation de son délai aux seules rectifications révélées par la réponse à sa demande de renseignements.

18. V. G. El Karoui in *La détection des fraudes : table ronde sur les nouvelles armes de l'administration fiscale*, Actes du colloque Lutte pénale contre la fraude fiscale : Dr. fisc. 2014, n° 46, 619.

19. V. sa courageuse intervention soulignant les implications concrètes de cette nouvelle procédure in *La détection des fraudes : table ronde sur les nouvelles armes de l'administration fiscale*, Actes du colloque Lutte pénale contre la fraude fiscale, préc.

20. Stéphane Detraz a émis des doutes sur l'applicabilité de la peine de confiscation (et donc de la saisie conservatoire des biens du contribuable) au délit général de fraude fiscale, car il n'est pas certain que les sommes non déclarées ou dissimulées constituent l'objet ou le produit de la fraude fiscale, V. S. Detraz, *Les sanctions de la fraude fiscale à l'épreuve des principes constitutionnels et européens*, Actes du colloque Lutte pénale contre la fraude fiscale : Dr. fisc. 2014, n° 46, 625. Mais l'administration fiscale ne partage pas ces doutes.

21. Processus analogue à ce que les psychosociologues appellent la technique du foot in the door.

22. L. n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 11, VIII : Dr. fisc. 2013, n° 5, 135 ; Procédures 2013, comm. 134, note O. Négrin.

entreprise qui s'établit à l'étranger encourt le risque de subir une enquête judiciaire fiscale, ce qui concrètement signifie qu'il risque d'être écouté, ses correspondances interceptées, son domicile ou ses locaux perquisitionnés ou sonorisés, sans oublier le risque de se trouver placé en garde à vue pour être interrogé au poste de police par un inspecteur des impôts qui lui aura fait retirer ses lacets et sa ceinture, ainsi que l'évoquait concrètement M^e Ève Obadia²³. Il en est de même pour le fait d'y avoir ouvert un compte ou conclu un contrat (1^{er} réécrit dudit article L. 228) ou d'y disposer d'une société ou d'un trust (2^e réécrit). Soulignons que le fait d'avoir déclaré le compte ou le contrat ne met pas le citoyen à l'abri de cette procédure exorbitante, ni non plus le fait que ce compte ou ce contrat est situé dans un État parfaitement coopératif.

Quant au 5^e, il atteint le comble de l'insécurité, car on pouvait difficilement imaginer une incrimination plus vague que celle de « toute autre manœuvre destinée à égarer l'Administration » : les paragraphes 1^{er} à 4^e peuvent disparaître, le 5^e suffit à tout. Dans la mesure où (comme nous allons le soutenir *infra* n° 8) le report de la prescription qui accompagne l'ouverture de cette enquête peut s'analyser comme une sanction, on doit se demander si cette sanction respecte le principe de légalité des peines, selon lequel on ne peut être puni qu'en vertu d'un texte précis et clair, consacré par l'article 8 de la Déclaration de 1789 et par l'article 7-1 de la Convention EDH. En ce qui concerne la première de ces normes, l'espoir n'est plus permis, puisque le Conseil constitutionnel a, dans sa décision n° 2012-661 du 29 décembre 2012²⁴, déclaré conforme à la Constitution l'autorisation de recourir à la procédure judiciaire d'enquête fiscale (article 11, VIII de la loi) lorsque le risque de déperissement des preuves de l'infraction résulte de « toute manœuvre destinée à égarer l'Administration » : le juge constitutionnel n'y a pas trouvé l'atteinte au principe de légalité des peines qui était dénoncé, à juste titre, par la saisine. Mais la CEDH pourrait avoir une appréciation plus soucieuse des libertés publiques.

En outre, dans ces mêmes cas, le contribuable sera privé de la possibilité de se défendre devant la Commission des infractions fiscales (CIF). En effet, l'article L. 228 du LPF prévoit que le contribuable n'a pas à être informé de la saisine de la CIF lorsque le ministre fait valoir qu'il existe des présomptions caractérisées qu'une infraction fiscale pour laquelle il existe un risque de déperissement des preuves résulte de l'un des cinq cas visés à l'article L. 228. La CIF ne se voit même pas reconnaître le droit d'apprécier si ces présomptions, qui justifient selon le ministre que le contribuable ne soit ni informé ni entendu, sont véritablement caractérisées : autrement dit, la Commission, en dépit de sa composition comportant des représentants des plus hautes juridictions françaises, n'est pas libre de décider si elle a besoin de recueillir les observations du contribuable.

On sait, de nombreux brocards juridiques en avertissent, que celui qui n'écoute qu'une partie est porté à la croire. Si bien que la CIF qui avait été conçue à l'origine comme une garantie pour les contribuables devient au contraire un moyen pour l'Administration de se faire délivrer plus facilement un blanc-seing qui va lui permettre, fortifiée par cette apparence de contrôle que constitue l'avis de la CIF, de mener toutes sortes d'inquisitions dans la vie privée du contribuable : comment ne pas prévoir que le parquet, ou bien le juge d'instruction, qui sera saisi d'une plainte de l'administration fiscale assortie d'un avis favorable de la CIF sera déjà plus qu'à moitié convaincu de la culpabilité du présumé fraudeur et porté à ouvrir une enquête judiciaire fiscale. Ainsi un contribuable peut se voir appliquer des procédés policiers au terme d'une procédure au cours de

laquelle personne n'aura jamais pu efficacement contrôler la réalité des présomptions de fraude fiscale, puisque la CIF n'aura pu entendre que l'Administration, et que le parquet ou le juge d'instruction ne peut que faire confiance à la CIF, composée de si hauts magistrats²⁵.

Le déclenchement d'une enquête judiciaire fiscale aura des effets d'autant plus rigoureux pour le contribuable que cette fraude pourra être qualifiée, dans les mêmes cas, de fraude fiscale aggravée. En effet, la loi précitée du 6 décembre 2013 (article 9, I) a vigoureusement étendu les circonstances aggravantes du délit de fraude fiscale. Ces circonstances, telles que réécrites par cette loi, ressemblent fortement aux circonstances, qui, en vertu de l'article L. 228 du LPF, permettent l'ouverture de l'enquête judiciaire fiscale, et qui comportent notamment, on l'a vu, la simple ouverture d'un compte ou la souscription d'un contrat auprès d'organismes établis à l'étranger, même si ces comptes et contrats ont été déclarés, et même si les avoirs correspondant ont été déclarés et imposés. Et la même loi (article 66) prévoit l'extension du régime procédural de la délinquance organisée à ces infractions de fraude fiscale considérée comme aggravée par l'utilisation, par exemple de comptes ou d'organismes étrangers. Cela signifie que le contribuable se trouvant dans l'un de ces cinq cas pourra se voir appliquer les « techniques spéciales d'enquête » créées initialement par la loi Perben II en 2004 pour la criminalité organisée et étendues à la fraude fiscale dite aggravée : surveillance, infiltration, interception de correspondances, sonorisation et fixation d'images, captation de données informatiques. Seule la garde à vue dérogatoire de 96 heures adoptée par le Parlement a été déclarée contraire à la Constitution, le Conseil constitutionnel ayant relevé, c'est le moins qu'on pouvait espérer, que les infractions de fraude fiscale ne sont pas susceptibles de porter atteinte à la sécurité, à la dignité ou à la vie des personnes²⁶.

La prise en considération, pour déclencher une enquête judiciaire fiscale, du pays dans lequel le contribuable détient ses intérêts économiques, paraît mal compatible avec la liberté que ce citoyen tient du droit de l'Union européenne de s'établir dans un autre État et d'y transférer ses capitaux, ou d'y créer un « organisme », selon le terme très compréhensif employé par le législateur, lequel peut être tout simplement une entreprise. Il est prévisible qu'il sera dissuadé d'user de ces libertés, tout au moins s'il est correctement informé des risques auxquels il s'expose, ou bien à l'inverse, s'agissant d'une personne qui tient à conserver des activités ou des intérêts économiques dans plusieurs pays, qu'elle sera incitée à quitter la France ou à ne pas s'y établir.

Ne nous accuse pas de digression, ami lecteur, si nous avons souligné avec quelle facilité peut se déclencher une enquête judiciaire fiscale pour fraude fiscale et même, hélas aussi facilement, pour fraude

23. V. La détection des fraudes : table ronde sur les nouvelles armes de l'administration fiscale, Actes du colloque Lutte pénale contre la fraude fiscale, préc.

24. Cons. const., déc. 29 déc. 2012, n° 2012-661 DC, Loi de finances rectificative pour 2012 (III) : RIF 2013, n° 336.

25. La loi du 6 décembre 2013 a considérablement élargi la composition de la CIF, qui comporte désormais, outre des conseillers d'État et conseillers maîtres à la Cour des comptes, des magistrats honoraires à la Cour de cassation et des personnalités qualifiées représentant la société civile désignées par les présidents de l'Assemblée nationale et du Sénat. Cet élargissement renforce l'autorité de la Commission, mais il est paradoxal de renforcer son autorité tout en la rendant sourde au contribuable. En pratique, c'est renforcer le poids de l'administration fiscale vis-à-vis du procureur et du juge, et non les garanties du contribuable que cette commission était censée assurer.

26. Cons. const., déc. 4 déc. 2013, n° 2013-679 DC, Loi n° 2013-1117 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière : Dr. fisc. 2013, n° 51, comm. 563, note Ch. de la Mardière ; RIF 2014, n° 173. Dans son commentaire subtilement critique, le professeur de la Mardière se montre dubitatif sur l'encadrement judiciaire de cette procédure, sur lequel le Conseil constitutionnel a fait fond pour laisser promulguer cette extension du régime de la délinquance organisée à la fraude fiscale aggravée, et il souligne le danger que représentent ces procédures pour les libertés individuelles. S'agissant de l'invalidation de la garde à vue de 96 heures que le Parlement n'avait pas craint de voter, on ne pouvait faire un plus juste commentaire que Christophe de la Mardière : « Nous voilà rassurés : le fraudeur de l'impôt n'est pas un terroriste ».

fiscale aggravée : c'était nécessaire au regard du sujet qui nous occupe, puisque l'ouverture d'une enquête judiciaire fiscale a pour effet, depuis la loi du 30 décembre 2009 qui a créé l'article L. 188 B du LPF, de proroger le délai de reprise de l'administration fiscale, qui peut alors s'exercer jusqu'à la fin de l'année qui suit la décision qui met fin à la procédure et, au plus tard, jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due. Le champ d'application de cette prorogation a été étendu, par la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012, aux cas visés aux 4° et 5° de l'article L. 228, ce qui discrimine encore un peu plus les activités et les transferts internationaux, puisque cela vise désormais également la « domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ».

Il convient maintenant de se demander si la CJUE ne s'opposera pas à ce que les personnes qui exercent les libertés communautaires se voient exposées de ce fait à une prescription fiscale discriminatoire.

B. - Leur conformité au droit de l'Union prête à interrogation

7 - On a constaté que plusieurs cas de prorogation du droit de reprise visent spécifiquement les citoyens qui franchissent nos frontières avec leurs pieds, leur entreprise ou leur portefeuille, sans réserver le cas dans lequel le pays étranger est un pays membre de l'Union. La question de la compatibilité de ces dispositifs avec le droit de l'Union (liberté d'établissement et liberté de circulation des capitaux, au premier chef, mais aussi parfois liberté de prestation de service) a commencé à se poser dans d'autres pays, et elle sera posée nécessairement en France.

Deux de nos dispositifs encourent une critique particulièrement vive, en ce qu'ils instituent une **présomption** de fraude, ce que la CJUE regarde comme une atteinte disproportionnée aux libertés communautaires : il s'agit du dispositif de l'article L. 169, alinéa 5, prévoyant le report à dix ans de la prescription en cas de non-respect des obligations concernant la déclaration des avoirs à l'étranger ou des revenus provenant de l'étranger, et de celui de la fraude fiscale ou de la fraude fiscale aggravée lorsque ce régime est déclenché par l'existence de comptes dans des banques situées dans d'autres États de l'UE.

La Cour de justice de l'Union européenne juge que si l'objectif de lutte contre la fraude fiscale est légitime, l'instauration des présomptions générales n'est pas nécessaire et porte ainsi une atteinte disproportionnée aux droits et libertés européennes. La Cour précise que la qualification d'un comportement frauduleux ou abusif doit résulter d'une appréciation au cas par cas, fondée sur des éléments objectifs²⁷.

Toutefois, le vif débat contentieux qui a eu lieu en France sur l'article 155 A du CGI a enseigné qu'une telle présomption n'est prohibée que si le contribuable, ou son contractant établi dans l'UE, a fait un usage réel, et non fictif ou artificiel, d'une liberté communautaire. En effet, alors que les cours d'appel étaient partagées sur cette compatibilité, le Conseil d'État a jugé, par un raisonnement qui doit être approuvé, que les dispositions de l'article 155 A du CGI ne sont pas contraires à la liberté d'établissement²⁸, car elles visent uniquement l'imposition des services pour lesquels la facturation par une personne établie hors de France ne trouve aucune contrepartie réelle dans une intervention propre de cette personne : en l'absence d'une telle contrepartie permettant de regarder les services concernés comme rendus pour le compte de cette dernière personne, sa liberté de s'établir hors de France n'a été ni employée ni entravée.

Selon un parallélisme qui ne serait qu'apparent, on pourrait être tenté de considérer que les prescriptions dérogatoires instituées par l'article L. 188 B en cas d'enquête judiciaire fiscale n'entravent pas ces libertés dans la mesure où elles ne s'appliquent qu'à des domiciliations étrangères fictives ou artificielles, cas visé au 4° de l'article L. 228 du LPF. Mais le raisonnement de l'arrêt *Piazza* en faveur de la compatibilité n'est pas transposable, s'agissant d'une simple présomption qui peut s'avérer infondée, et non du constat d'un abus, comme dans l'arrêt *Piazza*. La présomption d'une fraude résultant d'une domiciliation elle-même présumée fictive ou artificielle à l'étranger ne nous paraît pas suffire à proroger le délai de reprise, et on s'attend à ce que le juge subordonne cette prorogation à la démonstration que la domiciliation fiscale à l'étranger était effectivement fictive ou artificielle.

Quant aux autres cas d'ouverture de la procédure d'enquête judiciaire fiscale (utilisation de comptes ouverts à l'étranger, « interposition » de sociétés non fictives ni artificielles, etc.), ils ne peuvent assurément pas bénéficier de ce moyen de les rendre compatibles avec le droit de l'Union, ni non plus les délais dérogatoires prévus par les articles L. 188 A et L. 169, alinéa 5 : les présomptions qu'ils instituent risquent de se dissoudre dans le droit de l'Union.

Outre qu'ils reposent sur une présomption, les délais de reprise dérogatoires froissent les libertés d'établissement, de circulation et de libre prestation. La Cour de justice de l'Union européenne a été interrogée sur la compatibilité avec les libertés communautaires d'un dispositif hollandais assez analogue à certains des dispositifs français sus-analysés. La législation hollandaise prévoyait, en cas de dissimulation aux autorités fiscales d'avoirs ou de revenus, que le délai de redressement est de cinq ans lorsque lesdits avoirs sont détenus dans l'État de résidence, et de douze ans lorsqu'ils sont détenus dans un autre État membre.

La Cour n'a pas manqué de relever que, alors que la législation néerlandaise accorde aux contribuables résidant aux Pays-Bas une sécurité juridique quant à leurs obligations fiscales, cette sécurité n'est par contre acquise, pour ce qui concerne les avoirs et les revenus provenant d'un autre État membre, qu'après douze ans, au lieu de cinq ans²⁹, et qu'il s'ensuit qu'une telle réglementation constitue une restriction à la fois à la libre prestation des services et à la libre circulation des capitaux, prohibée, en principe, par les articles 49 CE et 56 CE³⁰.

La Cour examine alors dans quelle mesure la lutte contre la fraude fiscale peut justifier une telle restriction, et répond que les articles 49 et 56 du traité CE ne s'opposent pas à l'application par un État membre d'un délai de redressement plus long lorsque ces avoirs sont détenus dans un autre État que lorsqu'ils sont détenus dans le premier État membre, lorsque ces avoirs et ces revenus sont dissimulés aux autorités fiscales et que celles-ci ne disposent d'aucun indice quant à leur existence permettant de déclencher l'enquête. Ils ne s'opposent pas non plus à ce que, dans un tel cas, l'amende soit calculée sur une période plus longue.

Cet arrêt, qui selon certains commentaires aurait avalisé les dispositifs français analogues, nous paraît en réalité de bon augure pour le respect des garanties des contribuables français, car la Cour subordonne la compatibilité d'un tel dispositif avec le droit de l'Union à la circonstance que l'État membre ne dispose d'aucun indice sur l'existence de ces avoirs dissimulés. À cet égard, elle distingue deux cas de figure³¹.

Le premier cas de figure est celui dans lequel les autorités fiscales ne disposent d'aucun indice quant à l'existence des avoirs ou des revenus

27. CJCE, 9 mars 1999, aff. C-212/97, *Centros Ltd c/ Erhvervs- og Selskabsstyrelsen*, pts 24 et 25 ; Rec. CJCE 1999, I, p. 1459 ; Dr. fisc. 1999, n° 19, act. 100170 ; RJDA 7/1999, n° 786, concl. A. La Pergola, p. 603.

28. CE, 9^e et 10^e ss-sect., 20 mars 2013, n° 346642, M. et M^{me} Piazza : JurisData n° 2013-005593 ; Dr. fisc. 2013, n° 20, comm. 282, concl. F. Aladjidi, note Ch. de la Mardière ; RJF 6/2013, n° 578.

29. CJCE, 4^e ch., 11 juin 2009, aff. C-155/08, X et aff. C-157/08, E. H. A. Passenheim-van Schoot, pt 35 ; Dr. fisc. 2009, n° 29, comm. 424, note E. J. Van Brumst.

30. Ibidem, pt 40.

31. Ibidem, pts 62 et 63.

permettant de déclencher une enquête ; dans ce cas le prolongement de la prescription est justifié par la lutte contre la fraude fiscale.

En revanche, second cas de figure, lorsque les autorités fiscales disposent d'indices sur des éléments imposables situés dans un autre État membre qui permettent de déclencher une enquête, la Cour considère que n'est pas justifiée l'application d'un délai de redressement prolongé « qui ne viserait pas spécifiquement à permettre aux autorités fiscales de cet État membre de recourir utilement à des mécanismes d'assistance mutuelle entre États membres et qui se déclencherait dès que les éléments imposables concernés se situent dans un autre État membre »³². La Cour ajoute que lorsque les autorités fiscales « disposaient d'indices qui leur auraient permis de s'adresser aux autorités compétentes d'autres États membres, que ce soit au moyen de l'assistance mutuelle prévue par la directive n° 77/799 ou de celle prévue par des conventions bilatérales, afin que ces dernières autorités leur communiquent les renseignements nécessaires pour établir le montant correct de l'impôt, le simple fait que les éléments imposables concernés se situent dans un autre État membre ne justifie pas l'application générale d'un délai de redressement supplémentaire qui n'est aucunement fonction du laps de temps nécessaire pour recourir utilement à ces mécanismes d'assistance mutuelle ».

La jurisprudence de la CJUE ne semble permettre l'application d'un dispositif comme celui de l'article L. 188 A, c'est-à-dire la prolongation du délai de reprise lorsque l'Administration a demandé des renseignements à une autorité étrangère dans le cadre de l'assistance administrative internationale, que dans des cas particuliers. Hors de ces cas, la discrimination ne trouve plus de justification.

Tel qu'il est devenu, le champ d'application de cet article est hors de proportion avec les besoins de la lutte contre la fraude : la loi du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale a considérablement durci le dispositif initial institué par la loi du 12 avril 1996, par la disparition de toute limite au champ d'application de l'article L. 188 A, dilaté jusqu'à s'étendre à tout renseignement concernant un contribuable, alors même qu'il porterait sur une activité, un revenu ou un actif déclaré régulièrement en France.

Cette appréciation est confortée par un arrêt plus récent qui, cette fois, a condamné la législation nationale en cause. La Cour a jugé que l'article 63 du TFUE s'oppose à la législation d'un État membre qui prévoit, en matière de droits de succession, un délai de prescription de dix ans pour l'évaluation d'actions d'une société dont le siège est établi dans un autre État membre, alors que ce même délai est de deux ans lorsque ce siège est situé dans le premier État membre³³.

La Cour affirme que l'application d'un tel délai de prescription supérieur aux héritiers détenant des actions dans une société dont le siège de la direction effective est établi dans un État membre est « susceptible d'avoir pour conséquence de dissuader les résidents belges d'investir ou de conserver des investissements dans des actifs situés en dehors de cet État membre, étant donné que leurs héritiers se trouveront plus longtemps dans l'incertitude quant à la possibilité de faire l'objet d'un redressement fiscal », et constitue donc une restriction à la libre circulation des capitaux au sens de l'article 63, § 1 TFUE.

La Cour examine les justifications invoquées par la Belgique relatives à la nécessité de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux et à la lutte contre la fraude fiscale. De façon adroite, la Belgique faisait observer qu'une demande de renseignements présentée sur le fondement de l'article 2 de la directive n° 77/799/CEE concernant l'assistance mutuelle, ne saurait être introduite par un État membre que dans le cas précis où ce dernier dispose déjà d'éléments suffisants au départ, pour en déduire qu'une prescription allongée est néces-

saire pour remédier à l'absence de possibilité réelle d'obtenir des informations sur les avoirs détenus dans un État membre. Mais la Cour refuse d'admettre cette justification trop générale. Elle réaffirme qu'il convient de distinguer deux cas de figure, le premier correspondant à la situation où les autorités fiscales ne disposent d'aucun indice permettant de déclencher une enquête, et le second concernant une situation dans laquelle lesdites autorités disposent des informations relatives à ces éléments imposables dissimulés. En l'espèce les éléments imposables avaient été mentionnés dans les déclarations de succession, de sorte que l'affaire relevait du second cas de figure, dans lequel ne saurait être justifiée l'application d'un délai de redressement prolongé qui ne vise pas spécifiquement à permettre aux autorités fiscales de cet État de recourir utilement à des mécanismes d'assistance mutuelle entre États membres, et qui se déclenche dès que les éléments imposables concernés se situent dans un autre État membre.

Peu importe en outre que la directive n° 77/799 relative à l'assistance mutuelle s'applique ou non, si l'État dispose d'autres moyens d'enquête : la Cour précise que, s'il est vrai que la directive ne s'applique pas aux droits de succession, les autorités fiscales belges auraient néanmoins pu recourir à d'autres instruments d'assistance mutuelle, tels que la convention fiscale bilatérale entre la France et la Belgique. La Cour conclut que l'application d'un délai de dix ans n'est pas justifiée dans la mesure où l'application générale d'un tel délai n'est aucunement fonction du laps de temps nécessaire pour recourir utilement à des mécanismes d'assistance mutuelle ou à d'autres moyens permettant d'enquêter sur ces avoirs dissimulés.

Au regard des critères d'appréciation de la CJUE, le dispositif de l'article L. 188 A est peu respectueux de la liberté de circulation des capitaux, puisqu'il ne soumet à aucune condition la prorogation du délai de reprise, et ne distingue pas entre les deux cas de figure qu'analyse la CJUE. S'il était saisi de tels moyens, le Conseil d'État pourrait soit écarter l'application de ce dispositif, soit décider de donner de l'article L. 188 A du LPF une interprétation qui le rendrait compatible avec les libertés de circulation et d'établissement.

Par ailleurs, indépendamment de ces exigences tirées des libertés communautaires, peut-on espérer que le juge exerce un contrôle sur la motivation du recours par le vérificateur à l'assistance administrative internationale ? Bien des raisons, que l'on peut tirer de la rédaction de la directive relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ainsi que des clauses équivalentes des conventions fiscales, plaident en ce sens. Faute de ce contrôle, l'Administration pourrait trop facilement utiliser cet article pour parvenir au « contournement du jeu normal des règles de la prescription », selon les termes de Vincent Daumas dans sa chronique précitée³⁴, repris par Édouard Crépey dans ses conclusions précitées sur l'affaire *Patenotre*³⁵.

Il importe d'abord que le recours à ce mode d'investigation soit recevable. La demande d'assistance administrative internationale doit être motivée. Il a été jugé, de façon discutable, que le contribuable n'a pas droit à obtenir, au stade de la procédure d'imposition, communication de la demande d'assistance administrative internationale³⁶ ; mais il peut en obtenir communication devant le juge de l'impôt, s'il conteste la recevabilité de cette demande, dès lors

32. *Ibid.*, pt 74.

33. CJUE, 2^e ch., 15 sept. 2011, aff. C-132/10, *Halley* : Dr. fisc. 2011, n° 38, act. 283.

34. V. Daumas, *Délai spécial de reprise en cas d'omissions ou insuffisances d'imposition révélées par une instance : la difficile exégèse de la révélation, préc.*

35. É. Crépey, *concl. sous CE, plén. fisc.*, 23 déc. 2013, n° 350967, M. Patenotre, *préc.*

36. Il a été jugé que l'Administration n'est pas tenue, alors qu'elle y est invitée sur le fondement de la loi n° 78-753 du 17 juillet 1978 relative à l'accès aux documents administratifs, de communiquer à l'intéressé la lettre par laquelle les autorités françaises ont demandé aux autorités italiennes, en

que l'Administration se prévaut de cette demande pour proroger son droit de reprise³⁷.

Le juge devrait contrôler le sérieux des motifs pour lesquels l'Administration a mis en œuvre l'assistance administrative internationale. Au regard de l'atteinte au droit à la prescription que constitue ce dispositif, l'Administration doit justifier devant le juge que la demande de renseignements était justifiée par des éléments permettant de penser que le contribuable a pu disposer de revenus à l'étranger ou en provenance de l'étranger.

Ceci a été admis par plusieurs cours administratives d'appel³⁸. En revanche, le Conseil d'État se montre réticent sur ce contrôle, à en juger par un arrêt³⁹. On peut espérer qu'il s'agit d'une solution d'espèce. Le rapporteur public avait réservé le principe de ce contrôle, en indiquant : « il est dans la logique de l'article L. 12 du LPF que l'Administration ne puisse obtenir la prorogation du délai d'un an qu'il prévoit pour recueillir des renseignements auprès d'administrations étrangères que lorsque sa demande d'assistance est justifiée, et le juge de l'impôt contrôle cet aspect des choses ». Mais le Conseil d'État décide en l'espèce qu'il importe peu qu'une partie des justifications avancées par l'Administration s'avère fautive, dès lors qu'il ressort des pièces du dossier que celle-ci pouvait estimer que le contribuable était susceptible de percevoir des revenus à l'étranger et d'y détenir des actifs.

Doit-on comprendre qu'il en irait autrement si aucune des informations n'était de nature à justifier la demande ? ou même, ce qui serait préoccupant, que le juge ira chercher dans les pièces du dossier les indices justifiant la demande, se substituant à l'Administration si celle-ci n'a pas motivé correctement la demande adressée aux autorités fiscales étrangères ? Un tel sauvetage ferait bon marché des stipulations des conventions fiscales qui, pour celles qui suivent la rédaction de l'article 26 du modèle OCDE, limitent l'échange de renseignements à ceux qui sont « vraisemblablement pertinents ». La notion de « renseignements vraisemblablement pertinents », issue de la révision du modèle de l'OCDE de 2005, fait l'objet de commentaires qui peuvent servir à la protection des contribuables, du moins jusqu'à la révision de ces commentaires en 2012⁴⁰.

application de la clause d'assistance administrative prévue par la convention franco-italienne, des renseignements sur ses comptes bancaires éventuellement détenus en Italie, dès lors que cette lettre, envoyée en cours d'ESFP, constitue un document préparatoire (CE (na), 3 déc. 1999, n° 199338, *Mawart* : RJE 2000, n° 806).

37. Puisqu'il est interdit au juge, conformément aux principes généraux de la procédure, de prendre en considération une pièce qui n'a pas été communiquée aux parties, et que l'assistance administrative internationale n'échappe pas à ce principe (CE, 8^e et 9^e ss-sect., 13 oct. 1999, n° 191191, *Diebold Courtage* : *JurisData* n° 1999-051277 ; Dr. fisc. 1999, n° 52, comm. 948, concl. G. Bachelier, note C. Acard ; RJE 12/1999, n° 1492 ; Bull. Joly Sociétés 1/2000, n° 10, p. 54, note Ph. Derouin ; RJE 12/1999, n° 1492, chron. E. Mignon, p. 931. — V. J.-P. Le Gall, *Fiscalité internationale des sociétés de personnes. L'arrêt Diebold : un incident ou un cataclysme ?* : Dr. fisc. 2000, n° 15, 100122. — CE, 8^e et 3^e ss-sect., 11 déc. 2009, n° 300733, M. et M^{me} Lebard : *JurisData* n° 2009-081572 ; Dr. fisc. 2010, n° 10, comm. 221, concl. L. Olléon ; RJE 3/2010, n° 19).

38. CAA Bordeaux, 3^e ch., 2 févr. 1999, rec. n° 96BX00945, M. Bégué : *JurisData* n° 1999-106256 ; Dr. fisc. 1999, n° 43, comm. 790 ; RJE 1999, n° 1130. — CAA Paris, 2^e ch. B, 18 janv. 2000, n° 96PA01853, M. Danenza : Dr. fisc. 2000, n° 12, act. 100102 ; RJE 2000, n° 743.

39. CE, 8^e et 3^e ss-sect., 14 janv. 2008, n° 292379, M. Mawart : *JurisData* n° 2008-081264 ; Dr. fisc. 2008, n° 16, comm. 280, concl. L. Olléon, note M. Guichard et R. Grau ; RJE 4/2008, n° 397.

40. Selon les commentaires de l'article 26, « la norme de "pertinence vraisemblable" a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible tout en indiquant clairement qu'il n'est pas loisible aux États contractants "d'aller à la pêche aux renseignements" ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé ». Ce commentaire de la notion de « renseignements vraisemblablement pertinents » a été substantiellement édulcoré par la mise à jour de

Soulignons que de nombreuses conventions fiscales anciennes utilisent les termes « nécessaires » ou « utiles », ce qui devrait conduire le juge à être particulièrement exigeant sur la motivation du recours à l'assistance administrative internationale.

En outre, les conventions fiscales prévoient généralement que les stipulations relatives à l'assistance administrative internationale ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un État contractant l'obligation de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre État contractant. Cette dernière restriction ne semble avoir jamais été invoquée au contentieux alors qu'elle est d'importance, quand on sait qu'il arrive à l'administration fiscale française de demander à ses homologues étrangères des renseignements qu'elle ne pourrait pas obtenir en France : ainsi par exemple des renseignements détenus par des tiers, et qui ne relèveraient pas, en France, du droit de communication⁴¹.

À cet égard, on peut souhaiter une transposition en matière d'assistance administrative internationale de la jurisprudence *Aubry*⁴² rendue à propos de l'ancien article L. 170 du LPF. Le Conseil d'État a posé le principe salvateur qu'il ne suffit pas, pour qu'une omission puisse être regardée comme révélée par une instance pénale, et donc que l'Administration puisse se prévaloir du délai de reprise dérogatoire prévu par l'article L. 170 du LPF, que les renseignements recueillis par l'administration fiscale, avant la saisine des autorités judiciaires, n'aient pas été suffisants pour redresser les omissions présumées ; il faut encore vérifier, prescrit le Conseil d'État, que les informations initialement portées à la connaissance de l'administration fiscale n'auraient pas permis aux services du contrôle fiscal de procéder, dans le délai de reprise, aux investigations nécessaires, plutôt que de choisir d'attendre les résultats de l'instruction pénale et d'exercer alors leur droit de communication auprès de l'autorité judiciaire. Par le même raisonnement, on devrait refuser à l'Administration une prorogation du délai de reprise lorsque les renseignements qu'elle aurait pu recueillir par ses moyens propres auraient été suffisants pour établir les redressements.

La directive n° 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal comporte également la norme de pertinence raisonnable, et elle contient une condition originale, plus protectrice sur ce point que la convention modèle OCDE : la directive prévoit (article 17) que l'autorité requérante doit avoir « déjà exploité les sources habituelles d'information auxquelles elle peut avoir recours pour obtenir les informations demandées sans risquer de nuire à la réalisation de ses objectifs ». Cette clause s'apparente à la clause d'épuisement des voies de recours nationales que l'on trouve dans le système de recours de la Convention EDH : on ne doit pas réclamer au dehors ce que l'on peut trouver chez soi. Le contribuable devrait donc pouvoir contester le recours à l'assistance administrative internationale si les renseignements demandés étaient disponibles en France. Le juge doit refuser à l'Administration

l'article 26 adoptée par le Conseil de l'OCDE en 2012, avec pour objectif d'autoriser les demandes portant sur les groupes de contribuables ; mais cette version des commentaires n'est pas applicable aux conventions anciennes.

41. Il est notable que le commentaire OCDE, qui est pourtant systématiquement en faveur de la recevabilité des demandes de renseignements, est tout de même sur ce point soucieux d'éviter les abus (§ 15) : « l'État requis n'a pas à prendre des mesures administratives qui ne seraient pas autorisées par la législation ou les pratiques de l'État requérant, ni à communiquer des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de la législation ou dans le cadre de la pratique administrative normale de l'État requérant. Il s'ensuit qu'un État contractant ne pourra se prévaloir du système de renseignements de l'autre État contractant si ce système est plus étendu que le sien propre ».

42. CE, 3^e et 8^e ss-sect., 29 avr. 2009, n° 299949, M. et M^{me} Aubry : *JurisData* n° 2009-081473 ; Dr. fisc. 2009, n° 27, comm. 398, concl. E. Glaser, note J.-L. Pierre ; RJE 7/2009, n° 669, chron. V. Daumas, p. 547.

le moyen de s'accorder une extension de son délai de reprise par une demande d'assistance inutile.

On peut se demander quelle norme appliquer, lorsque l'Administration est en mesure d'invoquer à la fois une convention fiscale et la directive. Il a été jugé que l'administration française pouvait fonder une demande de renseignements à la fois sur la convention fiscale applicable et sur la directive concernant l'assistance mutuelle⁴³, mais dans un cas particulier où cette dualité de fondement était nécessaire : le Conseil d'État relève que, la convention franco-allemande ne visant pas la TVA, l'administration française était dans la nécessité, pour obtenir les informations qu'elle souhaitait recueillir de son homologue allemand en matière d'impôts directs et de TVA, de se fonder aussi sur la directive, qui prévoit expressément la mise en œuvre d'une assistance mutuelle dans le domaine de la TVA. Ce double fondement était en l'espèce indispensable.

Doit-on en déduire que, dans le cas général où la convention fiscale offre à la demande d'assistance un fondement suffisant, l'Administration peut choisir entre les deux fondements celui qui est le moins conditionné, et que seules s'appliquent les conditions afférentes au fondement invoqué dans la demande, celles de la convention ou bien de la directive ? Pour notre part, il nous semble que le contribuable doit pouvoir invoquer les garanties de la norme la plus protectrice, quel que soit le fondement invoqué par l'Administration (qui d'ailleurs, dans sa pratique actuelle, vise systématiquement les deux fondements dans les demandes qu'elle envoie aux autorités fiscales des pays de l'Union européenne). Il devrait pouvoir, par exemple, invoquer à la fois la condition d'épuisement des voies internes d'investigation (condition posée par la directive) et la règle selon laquelle un État n'est pas en droit de demander des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre État contractant (restriction prévue dans un certain nombre de conventions).

Ceci nous amène à quelques interrogations sur la question encore peu défrichée de savoir si les clauses d'échange de renseignements contenues dans les conventions fiscales internationales sont invocables par les particuliers devant les tribunaux, lorsqu'elles contiennent des conditions et des limites à l'échange de renseignements. Certes, toutes les normes conventionnelles ne sont pas invocables par les particuliers devant les juridictions : le droit international n'exige pas que les stipulations conventionnelles produisent nécessairement un effet direct en droit interne, « comme en témoigne d'ailleurs l'éloquent silence de la convention de Vienne sur le droit des traités de 1969 » écrit perfidement le professeur Marie Gautier⁴⁴.

Cependant, il existe une présomption en ce sens, d'après le commissaire du Gouvernement Rony Abraham⁴⁵, qui indique qu'« en droit français (...) les traités internationaux (...) sont généralement présumés produire des effets directs en droit interne, c'est-à-dire créer des droits subjectifs dont les particuliers peuvent se prévaloir devant le juge national ». Cette présomption ne cède, en ce qui concerne la question qui nous occupe, que si la convention n'a pour objet que les relations entre États et non de créer des droits au profit des particuliers.

Selon le Conseil d'État, la stipulation qui a « pour objet exclusif de régir les relations entre États » est dépourvue d'effet direct « eu égard

à l'intention exprimée des parties et à l'économie générale du traité invoqué », mais l'absence d'effets à l'égard des particuliers « ne saurait être déduite de la seule circonstance que la stipulation désigne les États parties comme sujets de l'obligation qu'elle définit »⁴⁶.

Au regard de ces critères de l'intention des parties et de l'économie générale de la convention, on peut penser que l'ensemble des clauses des conventions fiscales internationales sont d'applicabilité directe, y compris les clauses relatives à l'échange de renseignements et à l'assistance administrative. En effet, l'objet de ces conventions est de créer un climat de sécurité juridique favorable au développement des échanges internationaux. Cet objet ne serait pas atteint si ces conventions conduisaient à soumettre les ressortissants des États signataires à un pouvoir d'inquisition fiscale qui échapperait à tout contrôle juridictionnel. Pensons en particulier à la clause importante qui réserve le droit au secret, et qui stipule, lorsqu'elle est conforme au paragraphe 3 de l'article 26 du modèle OCDE, que le dispositif d'échange de renseignements ne peut en aucun cas obliger un État à fournir des renseignements qui « révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dans la communication seraient contraires à l'ordre public ». C'est bien dans l'intérêt des particuliers et des entreprises que cette limite est stipulée, et elle perdrait son efficacité à défaut de pouvoir être invoquée devant les tribunaux.

Telle est bien la pratique de certains États, qui admettent l'invocabilité des stipulations organisant l'échange de renseignements, puisque certaines législations prévoient une procédure de notification aux personnes concernées, et notamment au contribuable faisant l'objet de l'enquête avant la communication des renseignements, afin de permettre la mise en œuvre des droits procéduraux des personnes concernées (droit d'être entendu, droit de participer à l'élaboration, et surtout droit de recourir)⁴⁷. Et on soulignera que ces procédures ne sont nullement condamnées par le commentaire OCDE, qui précise seulement qu'elles « ne doivent pas être appliquées d'une manière qui, compte tenu des circonstances particulières de la demande, entrave les efforts de l'État requérant », par exemple si la notification peut compromettre les chances de succès de l'enquête. Ce commentaire admet bien, implicitement, que les clauses de l'article 26 sont d'applicabilité directe et invocables devant les tribunaux.

En ce qui concerne la directive concernant l'assistance mutuelle, la CJUE a simplement jugé que la directive ne donne pas au contribuable le droit d'être informé de la demande d'assistance, ni de participer à la formulation de la demande adressée à l'État membre requis ou de participer aux auditions de témoins ; le juge communautaire a ajouté que la contestation de l'exactitude des informations transmises relève de la compétence des États membres⁴⁸. La Cour établit ainsi une claire distinction entre la phase de **collecte** des renseignements et la phase de leur **exploitation**. Si elle refuse au contribuable le droit d'être informé de la demande d'assistance, c'est au motif que le principe général du respect des droits de la défense ne trouve pas à s'appliquer à toutes les décisions d'une autorité, mais uniquement à celles qui « affectent de manière sensible des intérêts d'une

43. CE, 9^e et 10^e ss-sect., 23 déc. 2010, n° 309331, min. c / Sté Princesse de Provence GmbH & Co KG : RJF 4/2011, n° 465.

44. V. JCl. Administratif, Fasc. 20, Applicabilité des normes internationales, n° 60.

45. R. Abraham, concl. sous CE, sect., 23 avr. 1997, n° 163043, Groupe d'information et de soutien des travailleurs immigrés (GISTI) : JurisData n° 1997-050137 ; Rec. CE 1997, p. 142 ; RGDI publ. 1998, p. 208, note D. Alland ; AJDA 1997, p. 482, chron. D. Chauvaux et F.-X. Girardot.

46. CE, ass., 11 avr. 2012, n° 322326, GISTI et Fédération des associations pour la promotion et l'insertion par le logement (FAPIL) : JurisData n° 2012-006952 ; Rec. CE 2012, p. 142, concl. M^{me} G. Dumortier ; RFDA 2012 p. 547, chron. X. Domino et A. Bretonneau ; AJDA 2012 p. 936, note B. Bonnet ; D. 2012 p. 1712, note T.-X. Girardot ; AJDA 2014 p. 125.

47. V. sur ce point, les indications données dans l'excellent commentaire du modèle de convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, R. Danon, D. Gutmann, X. Ouberson et P. Pistone, *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune : Commentaire* : EFL, 2014, p. 827 et s.

48. CJUE, gde ch., 22 oct. 2013, aff. C-276/12, Jiri Sabou : Dr. fisc. 2013, n° 45, art. 589 ; RJF 1/2014, n° 112. – V. L. Ayrault et O. Peiffert, *Jurisprudence de la CJUE : fiscalité directe* (juill./déc. 2013) : Dr. fisc. 2014, n° 6, 150, n° 4.

personne », et qu'il y a lieu de distinguer entre la phase d'enquête à laquelle appartient la demande d'information d'une administration fiscale à une autre, et la phase contradictoire, entre l'administration fiscale et le contribuable, qui débute par l'envoi à ce dernier d'une proposition de rectification.

De cet arrêt on peut déduire que la directive n'accorde au contribuable visé aucun droit pendant l'échange de renseignements (contrairement au droit national de certains États comme la Suisse et le Luxembourg qui prévoient un recours suspensif contre la décision de l'État requis de répondre à la demande de renseignements), mais qu'il appartient au juge national de connaître des contestations portant sur l'exactitude des renseignements transmis et, nous semble-t-il, sur la régularité de la mise en œuvre de la directive concernant l'assistance fiscale.

Et il nous semble que l'effectivité de ce contrôle par le juge national, qu'impose le principe universel du respect des droits de la défense, sera nécessairement une préoccupation de la CJUE qui ne se résignera pas à ce que la directive puisse être mise en œuvre sans que soient respectés les droits reconnus par la Charte des droits fondamentaux (ils n'étaient pas invoqués devant la Cour dans l'affaire *Jiri Sabou* précitée) : il s'agit bien en effet d'une situation où les États membres ont mis en œuvre le droit de l'Union⁴⁹.

Les garanties instituées par la Charte ne sont pas cantonnées aux droits et obligations de caractère civil : cette restriction, que l'article 6 de la Convention EDH traite comme un boulet, est en effet absente de l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux du 7 décembre 2000. L'article 47 intègre le chapitre VI consacré à la justice, lequel reprend la substance des articles 6 et 7 de la Convention EDH⁵⁰. La Charte peut être invoquée non seulement pour contester la régularité de la procédure en plein contentieux fiscal, mais aussi comme fondement d'un recours pour excès de pouvoir contre une doctrine administrative, pourvu que cette doctrine ait été publiée postérieurement à l'entrée en vigueur du Traité de Lisbonne le 1^{er} décembre 2009⁵¹, ce qui est le cas du BOFiP.

Il est permis de conclure sur ce point en affirmant que la justification originelle de ces dispositifs dérogatoires, visant les situations non purement domestiques, à savoir la lenteur des échanges et la longueur

des délais nécessaires pour obtenir des réponses, a fondu comme neige au soleil de la directive n° 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal. Cette directive impartit aux États un délai maximum pour répondre aux demandes de renseignements (article 7), délai qui est de 6 mois dans tous les cas, et de deux mois lorsque l'autorité requise est déjà en possession des informations concernées. Or ces prescriptions sont en pratique bien respectées : une demande d'assistance administrative n'est plus cette bouteille jetée à la mer qu'elle était il y a une dizaine d'années.

Ce n'est sans doute pas se montrer excessivement soupçonneux que de penser que les procédures et les délais dérogatoires de reprise, visant particulièrement les contribuables qui investissent à l'étranger ou qui y détiennent des contrats ou des placements, s'expliquent davantage par le souci de préservation des recettes fiscales nationales que par la lutte contre la fraude fiscale. Le professeur Martin Collet a parfaitement souligné la distinction que le législateur doit ou devrait faire, à l'égard des affaires internationales, entre les comportements qui doivent être sanctionnés et ceux qu'on peut seulement décourager⁵² : or bien souvent le législateur traite les seconds comme les premiers.

Comment comprendre, sinon, que la domiciliation fictive ou artificielle dans un État étranger justifie le déclenchement de procédures redoutables, accompagnées éventuellement de saisies du patrimoine du contribuable et de sa mise en garde à vue, tandis la domiciliation fictive ou artificielle en France dans une zone aidée ouvrant droit à des exonérations fiscales (ZFU, ZAFR, ZRR, ZRD, etc.), assurément tout aussi frauduleuse, ne déclenche ni procédure particulière ni prorogation du délai de reprise ? Les Français sont davantage dissuadés d'investir à Athènes qu'en Mayenne, à Bonn que dans l'Yonne ou à Dublin que dans l'Ain.

2. L'allongement du délai de reprise de l'Administration n'est-il pas assimilable dans certains cas à une sanction ?

A. - Une prescription dérogatoire constitue-t-elle une sanction ?

8 - On peut se demander si dans certains cas l'allongement de la prescription n'aurait pas le caractère d'une sanction fiscale, tant ces allongements obéissent manifestement, dans l'esprit du législateur, à une logique dissuasive et punitive.

Le professeur Daniel Gutmann avait appelé à un élargissement de la notion de sanction il y a quelques années⁵³. Après avoir analysé les débats qui ont eu lieu aux États-Unis sur la question de savoir si un impôt peut être regardé comme une sanction, il soulignait les inconvénients d'une interprétation stricte de la notion de sanction, et concluait : « Pour remédier à ces inconvénients du droit actuel, les principes suivants pourraient être suivis :

- lorsque le fait générateur d'un impôt est le non-respect d'une obligation préexistante, quelle qu'en soit la nature, cet impôt doit être qualifié de sanction ;

- la qualification d'impôt (ou de supplément d'impôt, ou de refus de déduction) donnée par le législateur n'exclut pas forcément celle de sanction pour les besoins du droit constitutionnel. »

Cet appel a été entendu, non pas à ce jour par le Conseil constitutionnel auquel il s'adressait, mais par le Conseil d'État, qui a récem-

49. Telle est la condition posée par l'article 51 de la Charte, interprété par CJUE, *gde ch.*, 15 nov. 2011, aff. C-256/11, *Dereci et a.* : *JurisData* n° 2011-025497 ; *Europe* 2011, comm. 402, obs. A. Rigaux. - CJUE, *gde ch.*, 26 févr. 2013, aff. C-617/10, *Aklagaren c/ Hans Akerberg Fransson* : *Dr. fisc.* 2013, n° 40, comm. 460, note C. Brokelind ; *JCP G* 2013, 312, obs. F. Picod ; *Europe* 2013, comm. 154, obs. D. Simon ; *RJF* 6/2013, n° 681 ; *AJP* 2013, p. 270, obs. C. Copain. - V. L. Bernardreau et O. Peiffert, *Jurisprudence de la CJCE : fiscalité directe* (janv./juin 2013) : *Dr. fisc.* 2013, n° 36, 396, n° 3 à 6. Cette condition est toutefois moins restrictive que ne l'ont pensé certains commentateurs, car la Charte s'applique également dans une situation dans laquelle l'action des États membres n'est pas entièrement déterminée par le droit de l'Union, cf. CJUE, *gde ch.*, 26 févr. 2013, aff. C-617/10, *Aklagaren c/ Hans Akerberg Fransson*, *préc.* La Cour juge avec force (puisqu'elle refuse de suivre les conclusions de son Avocat général) que certes les dispositions de la Charte s'imposent aux États uniquement lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'Union (CJUE, *gde ch.*, 26 févr. 2013, aff. C-617/10, *Aklagaren c/ Hans Akerberg Fransson*, *préc.*, pt 17), mais que les droits fondamentaux garantis dans l'ordre juridique de l'Union ont vocation à être appliqués dans toutes les situations régies par le droit de l'Union et qu'il ne saurait exister de cas de figure qui relèvent du droit de l'Union sans que lesdits droits fondamentaux trouvent à s'appliquer, CJUE, *gde ch.*, 26 févr. 2013, aff. C-617/10, *Aklagaren c/ Hans Akerberg Fransson*, *préc.*, pt 21 : il suffit donc qu'une disposition affecte aussi, même partiellement, une situation régie par le droit de l'Union.

50. L'article 47, alinéa 2, de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne stipule que toute personne dont les droits et libertés garantis par le droit de l'Union ont été violés a droit à un recours effectif devant un tribunal dans le respect des conditions prévues à cet article.

51. CE, 8^e et 3^e ss-sect., 9 juill. 2010, n° 339398, *Mme Momont et Assoc. Je ne parlerai qu'en présence de mon avocat* : *Dr. fisc.* 2010, n° 42, comm. 536, concl. L. Olléon ; *RJF* 7/2011, n° 877.

52. M. Collet, *Droit fiscal* : PUF, coll. *Thémis*, 5^e éd., 2015, p. 221.

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

ment reconnu que des modalités d'imposition exorbitantes du droit commun doivent être qualifiées de sanctions dès lors qu'elles ont été instituées dans un but répressif : dans ce cas c'est l'imposition elle-même qui prend les couleurs d'une sanction.

Le Conseil d'État a en effet initié, très récemment, un « élargissement discret » de la qualification de sanction fiscale, selon la fine analyse de Marc Pelletier⁵⁴.

Traditionnellement, une sanction fiscale se définit comme une obligation nouvelle visant à punir le contribuable ayant manqué à une obligation initiale tout en ayant un effet dissuasif : la sanction est ainsi, selon l'image de Marc Pelletier, une réaction « urticante » de l'ordre juridique à l'égard de l'auteur d'un manquement⁵⁵.

En outre, la qualification de sanction ne pouvait être retenue qu'à l'égard d'une **majoration** de la dette fiscale s'ajoutant à l'imposition proprement dite. Or le Conseil d'État a progressivement admis que l'imposition elle-même peut constituer une sanction si elle procède de la remise en cause de la déductibilité de certaines charges ou d'un abattement.

L'évolution de la façon dont le Conseil d'État identifie une sanction à caractère pénal⁵⁶, fut une longue marche. Le Conseil d'État a tout d'abord abandonné le critère « subjectif » tiré de l'appréciation du comportement du contribuable pour retenir un critère « finaliste », fondé sur la dimension répressive du dispositif⁵⁷.

Mais les efforts taxinomiques de la jurisprudence se sont longtemps focalisés sur la distinction entre sanction et réparation. Ce n'est que plus récemment que la doctrine, dont l'article précité de Daniel Gutmann semble le précurseur, s'est demandée si certaines impositions dérogatoires ne devraient pas être qualifiées de sanctions, en distinguant, à l'intérieur de la catégorie des impositions, au regard de l'intention du législateur, entre imposition-ressource et imposition-dissuasion.

La distinction entre les deux est subtile comme l'a montré la question de la qualification qu'il convenait de donner au retrait de l'abattement de 20 % prévu en cas d'adhésion à un centre de gestion agréé en application de l'article 158, 4 bis du CGI. Il a été jugé que la suppression de cet abattement constituait une sanction, au motif qu'elle impliquait une appréciation par l'administration fiscale du comportement du contribuable, ce qui constituait le motif pertinent au regard de la jurisprudence à l'époque⁵⁸.

Cette qualification de sanction a été confirmée par une décision *Choppy*⁵⁹, avec une motivation modifiée pour tenir compte de l'abandon entre-temps du critère tiré de l'appréciation du comportement du contribuable. Ce critère est celui par lequel un arrêt de plénitude *Grisoni* du 9 novembre 1988⁶⁰ avait choisi de caractériser une sanction, par opposition à la majoration automatique ; depuis le revirement de l'arrêt *Vermeersch*, le critère de la sanction est à rechercher dans l'objet même de la pénalité⁶¹.

En revanche, le refus d'accorder un abattement au motif que ne sont pas réunies les conditions auxquelles cet abattement est subordonné ne constitue pas une sanction. Instructive sur ce point est la différence entre la solution appliquée dans la décision *Dervillez*⁶² et celle appliquée dans les décisions *Delaere* et *Chopy* précitées. Les conclusions du rapporteur public Laurent Olléon sont subtiles mais claires :

« Nous vous proposons de retenir la solution inverse de celle que vous aviez adoptée dans vos décisions *Delaere* et *Chopy*, sans que cela constitue pour autant un revirement de jurisprudence. La raison en est que la rédaction du texte a évolué. Ces deux décisions ont été rendues sous l'empire d'un texte qui prévoyait la "perte" du bénéfice de l'abattement en cas de remise en cause des éléments fournis par le contribuable (...). En revanche, dans sa rédaction applicable au litige, le 4 bis de l'article 158 du CGI ne parle plus de "perte" de l'abattement que dans l'hypothèse de la mauvaise foi du contribuable, révélée à l'occasion d'un redressement. Il prévoit, comme nous l'avons dit, deux cas de "non-application" de l'abattement par l'Administration »⁶³.

Ainsi une imposition peut-elle constituer une sanction, si elle n'est pas établie dans le seul but de répartir les charges publiques mais aussi et surtout de punir, et – le mot est en vogue au Parlement – dans un objectif moralisateur. La distinction est une question d'accent, et il nous semble que le caractère rétroactif de l'obligation fiscale aggravée est un indice important de son caractère punitif. Dans ses conclusions sur l'affaire *Matallah*, Claire Legras indique : « 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 »⁶⁴ (souligné par nous). On constate précisément que dans un certain nombre de cas (insuffisance d'imposition révélée par une instance, fraude fiscale, découverte de comptes étrangers non déclarés, ouverture d'une enquête fiscale judiciaire, etc.), un nouveau délai de reprise est ouvert à l'administration fiscale à l'égard d'années ou d'exercices qui étaient prescrits.

Le Conseil d'État a récemment réaffirmé que des modalités d'imposition dérogatoires poursuivant un but répressif peuvent être qualifiées de sanctions, à propos de l'article 238 du CGI prévoyant la perte du droit de déduire les commissions qui n'ont pas été déclarées. Les auteurs de la question de constitutionnalité soutenaient que cette perte du droit de déduire une charge constituait une punition, infligée en méconnaissance des garanties qui s'attachent aux sanctions. Si le Conseil d'État a refusé de transmettre la question au Conseil constitutionnel, c'est après avoir vérifié que le dispositif respectait le principe de la proportionnalité des peines et celui de leur individualisation : la Haute assemblée n'a pas disconvenu qu'il s'agissait d'une sanction⁶⁵. Dans ses conclusions le rapporteur public émettait au rejet d'une charge le raisonnement précédemment tenu à l'égard du refus d'un abattement :

« 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

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

55. *Ibidem*.

56. Qui a été parfaitement analysée par Ludovic Ayraut, V. JCL. Procédures fiscales, Fasc. 398, *Sanctions fiscales*.

57. CE, 7^e et 9^e 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.

58. CE, 7^e et 8^e ss-sect., 14 juin 1989, n° 64630, *Delaere* ; Rec. CE 1989, tables p. 577 ; Dr. fisc. 1989, n° 42, comm. 1928 ; RJF 8-9/1989, n° 992.

59. CE, 9^e et 8^e ss-sect., 2 avr. 1993, n° 89508, *Chopy* ; RJF 6/1993, n° 652.

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

61. CE, 7^e et 9^e 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. – 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. Sèners, 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.

62. CE, 8^e et 3^e ss-sect., 27 oct. 2009, n° 312302, min. c/ *Dervillez* ; JurisData n° 2009-081558 ; Rec. CE 2009, tables p. 697 et 720 ; Dr. fisc. 2010, n° 3, comm. 86, concl. L. Olléon ; RJF 1/2010, n° 8.

63. Concl. L. Olléon sous CE, 8^e et 3^e ss-sect., 27 oct. 2009, n° 312302, min. c/ *Dervillez*, préc.

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

65. 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.

jugé un arrêt du 12 juin 2008 (CAA Marseille, 3^e 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. »

Il en a fait une nouvelle application en jugeant que lorsque l'administration fiscale met à la charge du contribuable des impositions supplémentaires résultant de la perte de l'abattement dont ce contribuable avait bénéficié, elle ne se borne pas à tirer les conséquences de ce que le contribuable ne remplissait pas les conditions ouvrant droit à cet abattement, mais prononce une sanction au sens de l'article 1^{er} de la loi du 11 juillet 1979, et que sa décision doit alors être motivée⁶⁶.

Ne nous cachons pas que, pour assimiler l'allongement du délai de reprise à une sanction, il faut avancer un pas plus loin que la jurisprudence actuelle, puisque cet allongement ne produit un effet punitif qu'indirect. Le contribuable frappé par cette prolongation ne paye pas plus d'impôt qu'il n'en devait. Toutefois cet impôt pourra lui être réclamé au-delà du délai après lequel tout contribuable est libéré de l'obligation de se justifier, en raison du risque de ne pas parvenir à se justifier, par exemple s'il n'a pas archivé avec soin (pendant 10, voire 13 ans) les justificatifs de ses opérations. Par cette perte de sécurité, voire cette perte de chance d'échapper à un redressement, il est traité différemment et plus durement que la généralité des contribuables : c'est ce « mauvais traitement », et la rupture d'égalité devant la prescription, qui constitue selon nous une sanction.

On peut en conclure que l'ensemble des garanties qui entourent les sanctions sont dès lors applicables aux impositions qui ne sont exigibles qu'en vertu d'un délai de reprise allongé, lorsque cet allongement intervient à titre de sanction.

B. - Les conséquences de l'assimilation d'un allongement du droit de reprise à une sanction

9 - Si l'application d'une prescription dérogatoire devait être qualifiée par le Conseil d'État et le Conseil constitutionnel de sanction fiscale, il en résulterait des conséquences importantes et notamment que cette sanction d'un type particulier doit respecter les garanties qui s'attachent à toute sanction.

La plus simple de ces garanties, résultant du droit administratif le plus classique, est l'exigence d'une motivation spécifique, ancrée dans les circonstances de l'espèce, laquelle n'est jamais donnée actuellement : lorsque l'Administration établit des impositions grâce à une prorogation de son droit de reprise, elle ne motive pas cette prorogation par des considérations propres aux circonstances de l'espèce.

Au-delà de cette exigence de motivation, cette imposition-sanction doit subir l'épreuve des principes constitutionnels et de ceux de la Convention EDH. On s'intéressera ici au contrôle de constitutionnalité, et à certaines seulement de ses virtualités, car le sujet est immense et déjà bien traité⁶⁷.

Dans un monde parfait, c'est le principe de sécurité juridique qui constituerait le principe architectonique pour l'appréciation des règles régissant la prescription fiscale, comme le montre du côté du Conseil d'État l'arrêt *Polynésie française c/ M. Zannier* précité. Ce n'est pas encore le cas du côté du Conseil constitutionnel, qui consi-

dère qu'aucune règle constitutionnelle ne garantit un tel principe, tout en déduisant progressivement de l'article 16 de la Déclaration de 1789, des solutions qui s'en inspirent. Si les mots « sécurité juridique » sont proscrits dans les décisions du Conseil constitutionnel, et si chaque décision qui marque un petit pas vers cette reconnaissance est assortie d'un commentaire autorisé faisant itérative interdiction de croire que le Conseil s'est rallié à ce principe, il est cependant permis de prévoir qu'il y viendra. Ainsi que le notait Proust, il est bien rare qu'un jour ou l'autre on ne finisse par céder sur ce qui nous avait paru l'essentiel, « comme finissent ceux qui en ont été le plus adversaires par faire poser chez eux le téléphone, par recevoir les Léna, ou par acheter chez Potin ».

En attendant ce jour, plusieurs principes constitutionnels se prêtent à ce contrôle. On se limitera aux suivants :

- l'inconstitutionnalité des peines accessoires ;
- l'interdiction des présomptions irréfragables ;
- et le principe de proportionnalité.

On omettra donc, en particulier, la question du cumul de sanctions, soit entre sanction fiscale et sanction pénale, soit entre différentes sanctions fiscales⁶⁸.

1° Inconstitutionnalité des peines accessoires au regard du principe d'individualisation des peines

10 - Dans bien des cas, la prorogation du droit de reprise apparaît comme une sanction accompagnant de plein droit le redressement d'un manquement fiscal, donc comme ce que les pénalistes appellent une peine accessoire. Il en est ainsi dans les cas suivants :

- le contribuable s'est livré à des **agissements frauduleux** (LPF art. L. 187) : l'Administration, en cas de découverte d'agissements frauduleux entraînant le dépôt d'une **plainte**, peut opérer des contrôles et procéder à des rehaussements au titre des deux années qui excèdent le délai ordinaire de prescription ;

- le contribuable a exercé une **activité occulte ou illicite** (LPF art. L. 169, al. 3, L. 174 et L. 176) : le droit de reprise de l'Administration s'exerce pendant dix ans (ce délai spécial de reprise a été initialement fixé à six ans, puis porté à dix ans pour les délais de reprise venant à expiration postérieurement au 31 décembre 2008) ;

- le contribuable a commis l'une des infractions bien caractérisées pouvant donner lieu à un procès-verbal de **flagrance fiscale** (activité illicite, factures fictives, ventes ou prestations non comptabilisées, travail dissimulé, non-déclaration de la TVA) : le constat d'une flagrance porte le délai de reprise ouvert à l'Administration de trois à dix ans, pour la période antérieure au procès-verbal de flagrance fiscale (LPF art. L. 169, al. 6).

Reconnaissons que le principe d'individualisation des peines a jusqu'ici déçu les espoirs placés en lui par les fiscalistes, mais c'était au regard du pouvoir de modulation des sanctions du juge. Deux décisions rendues le 17 mars 2011 au sujet de la constitutionnalité de la majoration de 40 % pour mauvaise foi prévue par l'article 1729 du CGI, et de la majoration de 80 % applicable lorsqu'un document n'a pas été déposé après mise en demeure, ont explicité qu'aux yeux du Conseil constitutionnel, il suffit que la loi prévoit une gradation des pénalités pour que soit satisfait le principe d'individualisation des peines. Mais la décision relève cependant que « le juge décide, dans chaque cas, après avoir exercé son plein contrôle sur les faits invoqués et la qualification retenue par l'Administration, soit de maintenir ou d'appliquer la majoration effectivement encourue au taux prévu par la loi, soit de ne laisser à la charge du contribuable que des intérêts de retard s'il estime que l'Administration n'établit pas que ce dernier se

66. CE, 9^e et 10^e ss-sect., 28 mai 2014, n° 351935, M. et M^{me} Matallah, préc. - V. M. Pelletier, *Vers un élargissement discret de la qualification de sanction fiscale*, préc.

67. Pour une analyse très complète et vigilante de la façon dont le droit constitutionnel pourrait apporter des garanties au contribuable en matière de sanctions, on se reportera à D. Gutmann, *Le contrôle du Conseil constitutionnel sur les sanctions fiscales* : Dr. fisc. 2015, n° 13, 233.

68. Sur cette question, on renvoie aux excellentes analyses de M. Pelletier, *La résurrection du principe non bis in idem ?* : Dr. fisc. 2014, n° 19, act. 276.

serait rendu coupable de manœuvres frauduleuses ni qu'il aurait agi de mauvaise foi »⁶⁹.

Mais précisément, dans les cas de prorogation du droit de reprise qui nous occupent, le juge n'a pas le pouvoir de juger de la bonne ou de la mauvaise foi du contribuable qui, par exemple, a omis de déclarer un compte étranger. L'Administration n'est d'ailleurs nullement tenue de motiver la mise en œuvre du délai dérogatoire de reprise de dix ans. Pas davantage le juge ne peut-il contrôler la proportionnalité de cette sanction par rapport à la gravité du manquement commis, ou de l'avantage que le contribuable en a retiré. La solution devrait donc, dans notre cas, s'avérer favorable aux droits des contribuables.

On peut d'autant plus le penser que, en vertu de la même idée, le Conseil constitutionnel a déjà fait une application positive du principe d'individualisation des peines à l'endroit d'une peine accessoire encourue de plein droit. Il s'agit de solutions rendues dans des matières autres que le droit de l'impôt, mais la transposition fiscale en est permise. Selon le Conseil constitutionnel, le principe d'individualisation des peines, qui découle de l'article 8 de la Déclaration de 1789, exige qu'une peine complémentaire « ne puisse être appliquée que si le juge l'a expressément prononcée, en tenant compte des circonstances propres à chaque espèce ». On peut citer comme particulièrement didactique la décision rendue par le Conseil constitutionnel à propos de la disposition de l'article L. 7 du Code électoral qui disposait que ne devaient pas être inscrits sur la liste électorale, pendant un délai de cinq ans à compter de la date à laquelle la condamnation était devenue définitive, les personnes condamnées pour l'une des infractions énumérées par le texte. Reconnue conforme à la Convention européenne des droits de l'homme⁷⁰, la disposition a toutefois été déclarée contraire à la Constitution en ce qu'elle méconnaît le principe d'individualisation des peines⁷¹.

Le Conseil constitutionnel avait suivi un raisonnement analogue, sans employer explicitement la notion de peine accessoire dans une décision antérieure, dans laquelle il avait censuré, comme contraire au principe, cette fois, de nécessité des peines, l'article 194 de la loi n° 85-98 du 25 janvier 1985 qui prévoyait que le jugement prononçant la faillite personnelle emportait de plein droit l'incapacité temporaire d'exercer une fonction publique élective⁷².

Enfin, une censure analogue a été prononcée en droit fiscal, à propos du quatrième alinéa de l'article 1741 du CGI qui, avant 2010, faisait de la publication des décisions de condamnation pour fraudes fiscales une peine complémentaire obligatoire, que le juge était tenu de prononcer « dans tous les cas ». Le Conseil constitutionnel a décidé que ce dispositif ne permettait pas, au regard de son **automatisme**, d'assurer « le respect des exigences qui découlent du principe d'individualisation des peines »⁷³.

C'est le caractère automatique de la sanction que censure le juge constitutionnel, indépendamment de la question de savoir si elle est proportionnée.

Aussi peut-on douter que la prorogation automatique du droit de reprise, dans les hypothèses décrites ci-dessus, soit conforme à l'article 8 de la Déclaration de 1789. Le législateur devrait retirer à cette prorogation du droit de reprise son caractère automatique, et confier à l'Administration le pouvoir de prononcer cette peine lorsque les circonstances de l'espèce le justifient, « en tenant compte des circonstances propres à chaque espèce ».

2° Interdiction des présomptions irréfragables

11 - Le Conseil constitutionnel juge que les présomptions irréfragables portent atteinte à l'égalité devant les charges publiques. Cette prohibition est apparue, sans que le mot présomption soit encore prononcé, dans une décision du 21 janvier 2011, par laquelle le Conseil a déclaré l'essentiel de l'article 168 du CGI conforme au regard du principe d'égalité devant les charges publiques, mais en l'assortissant d'une réserve d'interprétation : alors que le contribuable n'avait pas la possibilité de rapporter la preuve de ce que ses revenus étaient en fait inférieurs à ceux déterminés en application de l'article 168 du CGI, le Conseil constitutionnel juge que « ces dispositions ne sauraient toutefois, sans porter une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques, faire obstacle à ce que le contribuable soit admis à prouver que le financement des éléments de patrimoine qu'il détient n'implique pas la possession des revenus définis forfaitairement »⁷⁴.

Il l'a réaffirmé avec plus de netteté à propos d'une disposition⁷⁵ qui prévoyait un mécanisme permettant de vider les donations de titres sociaux avant cession de leur effet de purge de l'impôt afférent à la plus-value, lorsque la stratégie était mise en œuvre sur une courte période, arrêtée à 18 mois. Le Conseil constitutionnel la censure au motif, notamment, que le critère de la durée séparant la donation de la cession est à lui seul insuffisant pour présumer de manière irréfragable que la succession de ces deux opérations est intervenue à la seule fin d'échapper au paiement de l'imposition des plus-values⁷⁶.

Il l'a enfin rappelé récemment dans sa décision du 20 janvier 2015⁷⁷, dont on reparlera à propos du contrôle de proportionnalité, émettant une réserve visant l'imposition des plus-values de cession de titres et des dividendes de sociétés implantées dans un ETNC : le Conseil constitutionnel juge qu'un dispositif discriminatoire, destiné à lutter contre la fraude fiscale, n'est légitime au regard du principe d'égalité devant les charges publiques que si le contribuable a la possibilité d'apporter la preuve que ces investissements ne constituent pas une fraude fiscale.

Les présomptions sont contraires au principe d'égalité devant l'impôt dès lors qu'elles peuvent conduire certains citoyens à payer plus que leur part des dépenses communes de la nation, puisque, selon la parfaite formule de Marc Baltus, l'application des présomptions irréfragables conduit le contribuable à payer l'impôt « non pas

69. Cons. const., déc. 17 mars 2011, n° 2010-104 QPC, M. et M^{me} Bertrand, n° 2010-103 QPC, Sté SERAS II et n° 2010-105/106 QPC, M. Soares et a. : Dr. fisc. 2011, n° 27, comm. 416, note F. Subra et M. Le Tacon ; Procédures 2011, comm. 216, note L. Ayrault ; RJF 6/2011, n° 731.

70. Cass. 2^e civ., 18 déc. 2003, n° 03-60.315, M. Michel X c/ Institut national de la statistique et des études économiques (INSEE) : JurisData n° 2003-021575 ; Bull. civ. 2003, II, n° 396.

71. Cons. const., déc. 11 juin 2010, n° 2010-6/7 QPC, Stéphane A. et a., consid. 6 : JurisData n° 2010-030606. – V. J.-M. Brabant, La chasse aux peines accessoires est ouverte ! : JCP A 2010, 2231. – J.-H. Robert, Les peines accessoires sur le gril des QPC, note sous Cass. QPC, 7 mai 2010, n° 09-86.425, P+B : JurisData n° 2010-005984 ; Dr. pén. 2010, comm. 84.

72. Cons. const., déc. 15 mars 1999, n° 99-410 DC, Loi organique relative à la Nouvelle-Calédonie : JurisData n° 1999-765182 ; D. 2000, somm. 116, obs. G. Roujou de Boubée ; AJDA 1999, p. 324, obs. J.-E. Schoettl ; Dr. pén. 1999, p. 68 ; JCP G 1999, I, n° 5, obs. J.-H. Robert ; JCP G 1999, I, n° 19, obs. Ph. Pétel ; Rev. sc. crim. 1999, p. 851, obs. J.-F. Seuvic ; RTD civ. 1999, p. 724, obs. N. Molfessis.

73. Cons. const., déc. 10 déc. 2010, n° 2010-72/75/82 QPC, M. Alain D. et a. : Dr. fisc. 2010, n° 50, act. 477 ; Dr. fisc. 2010 n° 50, act. 405 ; Procédures 2011,

comm. 80, note L. Ayrault ; RJF 2/2011, n° 211. – V. R. Salomon, Droit pénal fiscal : Dr. fisc. 2011, n° 15, 296.

74. Cons. const., déc. 21 janv. 2011, n° 2010-88 QPC, M^{me} Boisselier, consid. 8 : JurisData n° 2011-015702 ; Dr. fisc. 2011, n° 7, comm. 219, note M. Pelletier.

75. L. n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 19.

76. Cons. const., déc. 29 déc. 2012, n° 2012-661 DC, préc., consid. 20, 23 à 25 : RJF 2013, n° 336.

77. Cons. const., déc. 20 janv. 2015, n° 2014-437 QPC, Assoc. français des entreprises privées (AFEP) et a. : Dr. fisc. 2015, n° 12, comm. 223, note P. Kouraleva-Cazals. – V. F. Laffaille, Fraude fiscale et opérations réalisées avec des ETNC. De la présomption (ir)réfutable de culpabilité selon le Conseil constitutionnel : Dr. fisc. 2015, n° 12, act. 169.

parce que cet impôt est dû, mais parce qu'il n'arrive pas à prouver qu'il ne l'est pas »⁷⁸.

Or, en matière de prescription, le simple manquement à une obligation déclarative suffit à déclencher la prorogation du délai de reprise. Ce dispositif doit s'interpréter comme instituant une présomption de fraude fiscale à l'encontre des personnes qui ont méconnu l'une de ces obligations déclaratives, et l'intention du législateur ne laisse pas de doute si l'on se souvient que cette disposition ne s'appliquait, initialement, qu'aux avoirs détenus dans les paradis fiscaux : le fait de détenir un compte ou un contrat dans un paradis fiscal, et de ne pas le déclarer, peut effectivement faire présumer une intention frauduleuse. Déjà à l'époque où ce dispositif était cantonné aux paradis, il eut fallu, pour respecter l'interdiction des présomptions irréfragables, que cette présomption puisse être combattue (on voit le cas de personnes qui ignorent que leurs parents ont mis à leur nom des comptes ou des contrats d'assurance-vie). A fortiori, maintenant que le dispositif, depuis 2011, n'est plus limité aux seuls avoirs détenus dans les États ou territoires non coopératifs, et qu'il frappe même des avoirs détenus dans un pays de l'UE, cette présomption irréfragable ne se justifie plus.

3° Principe de proportionnalité et prorogation du délai de reprise

12 - Enfin, les délais de prescription devraient subir de la part du juge constitutionnel un contrôle de proportionnalité. Le principe de proportionnalité trouve une double application, en matière répressive, dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel : l'exigence de proportionnalité des peines consacrée à l'article 8 de la Déclaration de 1789, et, plus récemment et de façon plus prétorienne, l'interdiction faite au législateur de porter au principe d'égalité devant les charges publiques une atteinte disproportionnée par rapport à l'objectif de lutte contre la fraude fiscale. Dans le premier cas, c'est la sanction qui doit être proportionnée, tandis que dans le second cas c'est le régime d'imposition.

Le Conseil constitutionnel a ainsi jugé qu'en prescrivant que l'amende fiscale encourue en cas de divulgation de revenus sera, en toute hypothèse, égale au montant des revenus divulgués, la loi de finances pour 1988 édictait une sanction qui pourrait, dans nombre de cas, revêtir un caractère manifestement disproportionné⁷⁹.

Jugé également que la sanction du défaut de présentation de factures ou de documents par une amende de 10 000 F par document non présenté pouvait, dans nombre de cas, être manifestement hors de proportion avec la gravité de l'omission ou de l'inexactitude constatée, comme d'ailleurs avec l'avantage qui en a été retiré⁸⁰.

Une autre application positive, particulièrement intéressante, du principe de proportionnalité, a concerné l'amende sanctionnant le défaut de réponse à une mise en demeure en matière de contrôle des prix de transfert⁸¹. La loi prévoyait que le maximum de l'amende, qui était fonction jusqu'ici du montant des bénéfices transférés, serait désormais fonction du chiffre d'affaires. Le Conseil constitutionnel juge que la fixation du montant de la peine encourue en fonction du chiffre d'affaires est sans lien avec les infractions et revêt un caractère

manifestement hors de proportion avec leur gravité⁸². Il semble que le Conseil constitutionnel prenne en considération, outre la gravité de l'infraction, l'avantage qui en a été retiré, lorsqu'il reproche au législateur d'avoir retenu un critère de calcul du maximum de la peine sans lien avec les infractions réprimées. De même, à l'occasion de l'examen de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale, le Conseil a été amené à juger, à propos de l'article 3 de cette loi qui modifiait le maximum des peines encourues par les personnes morales, « qu'en prévoyant que, pour tout crime ou délit puni d'au moins cinq ans d'emprisonnement commis par une personne morale, dès lors que l'infraction a procuré un profit direct ou indirect, le maximum de la peine est établi en proportion du chiffre d'affaires de la personne morale prévenue ou accusée, le législateur a retenu un critère de fixation du montant maximum de la peine encourue qui ne dépend pas du lien entre l'infraction à laquelle il s'applique et le chiffre d'affaires ».

Transposée au contrôle des prescriptions-sanctions, cette exigence de lien entre le montant de la sanction et le profit procuré par l'infraction constituera une borne salvatrice, car dans certains cas la prorogation du délai de reprise n'a aucun lien avec l'impôt éludé : ainsi, la détention d'un compte ou d'un contrat étranger non déclaré déclenche une telle prorogation alors que ce compte ou ce contrat peut n'avoir produit aucun revenu et ne représenter qu'un avoir faible par rapport aux rappels que va permettre le refus de la prescription.

Le principe de proportionnalité ne s'applique pas qu'en matière de sanctions, mais aussi en présence de régimes d'imposition portant atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques, que le Conseil tire de l'article 13 de la Déclaration de 1789. Suite au renvoi d'une QPC par le Conseil d'État⁸³, le Conseil constitutionnel s'est prononcé sur un dispositif instituant une présomption implicite de fraude : il s'agissait des dispositions prévoyant l'exclusion, d'une part, des dividendes provenant de filiales établies dans un ETNC du bénéfice du régime des sociétés mères, et d'autre part, de l'application du régime du long terme aux plus-values de cession de titres de sociétés implantées dans un ETNC. Le juge constitutionnel déclare que ces dispositions ne sauraient, sans porter une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques, interdire au contribuable d'apporter la preuve qu'il ne poursuivait pas un but de fraude fiscale⁸⁴.

On remarque que ce dispositif fiscal n'est pas qualifié de sanction par le Conseil constitutionnel (il aurait mérité cette qualification à notre avis, mais tel n'était pas le terrain sur lequel il était critiqué par les auteurs de la QPC). Mais le principe de proportionnalité s'applique aussi bien à l'égard d'un régime fiscal dérogatoire, au visa de l'article 13, qu'à l'égard d'une sanction fiscale, au visa de l'article 8 de la Déclaration de 1789, comme le souligne M^{me} Kouraleva-Cazals dans son commentaire⁸⁵.

Il n'échappe à personne que bien des cas de prorogation du délai de reprise reposent, ici aussi, sur une présomption implicite de fraude : tel est le cas des dispositifs cités *supra* étendant la durée du droit de reprise dans certains cas de figure, tels que la détention d'un

78. M. Baltus, *Morale fiscale et renversement du fardeau de la preuve, in Réflexions offertes à Paul Sibille, Études de fiscalité* : Bruylant, Bruxelles, 1981, p. 130.

79. Cons. const., déc. 30 déc. 1987, n° 87-237 DC, Loi de finances pour 1988, consid. 16 et 17 ; Dr. fisc. 1988, n° 43, comm. 1228, note L. Philip ; GAJF, th. n° 54.

80. Cons. const., déc. 30 déc. 1997, n° 97-395 DC, Loi de finances pour 1998, consid. 39 ; Rec. Cons. const. 1997, p. 333 ; AJDA 1998, p. 118, chron. J.-E. Schoettl ; RFD const. 1998, p. 160, chron. L. Philip ; RJF 2/1998, n° 182.

81. L. fin. 2014, n° 2013-1278, 29 déc. 2013, art. 97 ; Dr. fisc. 2014, n° 1-2, comm. 70, modifiant l'article 1735 ter du CGI.

82. Cons. const., déc. 29 déc. 2013, n° 2013-685 DC ; Dr. fisc. 2014, n° 1-2, comm. 70.

83. CE, 10^e et 9^e ss-sect., 20 oct. 2014, n° 383259, Assoc. française des entreprises privées (AFEP) et a. ; Dr. fisc. 2014, n° 47, comm. 643, concl. É. Crépey.

84. Cons. const., déc. 20 janv. 2015, n° 2014-437 QPC, Assoc. français des entreprises privées (AFEP) et a. ; Dr. fisc. 2015, n° 12, comm. 223, note P. Kouraleva-Cazals. – V. F. Lafaille, *Fraude fiscale et opérations réalisées avec des ETNC. De la présomption (ir)réfragable de culpabilité selon le Conseil constitutionnel* ; Dr. fisc. 2015, n° 12, act. 169.

85. V. P. Kouraleva-Cazals, *Conformité à la Constitution, avec réserve, de l'imposition des plus-values de cession de titres et des dividendes de sociétés implantées dans un ETNC*, note sous Cons. const., déc. 20 janv. 2015, n° 2014-437 QPC, Assoc. français des entreprises privées (AFEP) et a. ; Dr. fisc. 2015, n° 12, comm. 223, préc.

compte ou d'un avoir à l'étranger. Les citoyens devraient être admis à prouver que la détention de ces comptes, ou la souscription de ces contrats ne poursuivait pas un but de fraude fiscale, ce qui est particulièrement évident lorsque les avoirs et les revenus en ont été déclarés.

3. Les prescriptions dérogatoires sont-elles compatibles avec le principe d'égalité ?

13 - La constitutionnalité des prescriptions fiscales allongées doit être appréciée au regard du principe d'égalité en général (DDHC, art. 6), et d'égalité devant les charges publiques (DDHC, art. 13).

S'agissant du contrôle d'une inégalité devant la prescription pénale, le Conseil constitutionnel a par exemple censuré une différence trop importante de délai de prescription selon que le délit visé est commis sur support papier ou sur support électronique : la **prescription allongée** instaurée en matière de communication au public en ligne dépassait manifestement ce qui serait nécessaire pour prendre en compte la situation particulière des messages exclusivement disponibles sur un support informatique⁸⁶. On peut de même douter que certaines prescriptions fiscales allongées soient nécessaires pour prendre en compte les situations auxquelles elles s'appliquent.

Nous nous rapprochons de la prescription fiscale avec une décision jugeant que la contribution financière mise à la charge d'une personne qui a hébergé un étranger en situation irrégulière rompt de façon caractérisée l'égalité des citoyens devant les charges publiques en ce que, notamment, le législateur n'a pas fixé un **délai de prescription adapté**⁸⁷. Il ne s'agissait pas dans cette décision de la prescription d'un impôt proprement dit, mais de ce que le Conseil appelle une charge particulière imposée à certaines catégories de personnes pour un motif d'intérêt général. Les charges publiques ne doivent pas être imprescriptibles, et la prescription doit en être « adaptée ».

Il semble que le Conseil constitutionnel ait même déjà affirmé l'existence d'un droit à l'égalité devant la prescription fiscale. Ainsi les contribuables et leurs conseils n'ont peut-être pas tiré tout le parti qu'offre la très importante décision du Conseil constitutionnel qui a censuré une disposition de la loi n° 89-935 du 29 décembre 1989 de finances pour 1990 relative à la prescription. Cette disposition prévoyait de faire sauter le verrou de la prescription afin de permettre à l'Administration de régulariser, sans limite dans le temps, des vices de procédure commis lors des opérations de contrôle fiscal et de redressement⁸⁸.

La loi votée ouvrait à l'Administration la faculté de demander au juge la rectification de ces erreurs de procédure, et cette autorisation pouvait être accordée à tout moment, nonobstant l'expiration éventuelle des délais de prescription. Le Conseil a jugé que le principe d'égalité se trouvait méconnu, dès lors que l'Administration pouvait, à sa seule initiative et à l'occasion de la rectification d'une erreur dont elle était l'auteur, interdire à un contribuable de bénéficier d'une pres-

cription déjà acquise selon la loi existante, alors que ce dernier était en droit de s'en prévaloir à l'égal de tout autre contribuable.

La censure prononcée met l'accent sur le droit à la prescription, puisque, ainsi que le relève Loïc Philip dans son commentaire, au lieu de déclarer non conforme à la Constitution l'ensemble de la disposition relative à la rectification des erreurs non substantielles, comme il l'avait fait dans le passé à propos d'une précédente tentative de blanchiment des vices de procédure, le Conseil se borne à déclarer inconstitutionnels les mots « nonobstant l'expiration éventuelle des délais de prescription » et « à tout moment ». Le résultat est le même que celui d'une censure globale puisque l'Administration avait déjà la faculté de réparer elle-même ses propres erreurs dans le délai de reprise ; mais le Conseil souligne ainsi que ce qui est censuré est l'inégalité devant la prescription et non le droit de l'Administration à rectifier ses erreurs⁸⁹.

C'est selon la même problématique que devrait être discutée la constitutionnalité des prescriptions dérogatoires en matière fiscale : ne créent-elles pas d'inégalités entre citoyens devant la prescription des charges publiques⁹⁰ ?

Conclusion

14 - Le Conseil constitutionnel s'est d'ores et déjà donné les moyens d'être le juge de la prescription fiscale, jusqu'au contrôle de l'adéquation de la sanction à l'infraction dans lequel le Conseil constitutionnel exerce un contrôle de l'erreur manifeste. Seule l'occasion, pensons-nous, lui a manqué à ce jour.

Dans un État de droit, des limites infranchissables doivent être mises au délai dans lequel l'Administration peut exiger des citoyens qu'ils justifient de leurs ressources et aux entreprises de leurs charges ou de leurs opérations. Ce sera soit au Conseil constitutionnel, soit à la Cour européenne des droits de l'homme de fixer cette borne. Face à la propension déraisonnable du législateur d'allonger sans discernement la durée du droit de reprise, il faut que se fasse entendre la voix salutaire de l'un de nos grands juges, qui dise au législateur : « Jusque-là, et pas plus loin ».

MORS-CLÉS : Prescription de l'action de l'Administration - Délai - Délais dérogatoires

86. Cons. const., déc. n° 2004-496 DC, 10 juin 2004, Loi pour la confiance dans l'économie numérique, consid. 14 : RJF 11/2004, n° 1148.

87. Cons. const., déc. n° 2003-484 DC, 20 nov. 2003, consid. 11 et 12 : JO 27 nov. 2003 ; Rec. Cons. const. 2003, p. 438.

88. Cons. const., déc. 29 déc. 1989, n° 89-268 DC, Loi de finances pour 1990 : Rec. Cons. const. 1989, p. 110 ; Dr. fisc. 1990, n° 3, comm. 57 ; RJF 2/1990, n° 195. — V. L. Philip, Le principe constitutionnel d'égalité en matière fiscale : Dr. fisc. 1990, n° 12, 100009.

89. Certes, dans cette décision le Conseil constitutionnel a relevé qu'il s'agissait de réparer des erreurs dont l'Administration était l'auteur. Est-ce à dire que la prescription pourrait être écartée lorsque l'omission procède non d'une erreur de l'Administration mais d'une erreur ou d'une dissimulation du contribuable ? Un tel *contrario* ne s'impose pas car le fait par l'Administration de ne pas contrôler un contribuable, ou bien le contrôlant de ne pas déceler l'omission ou l'insuffisance d'imposition, constitue tout autant une erreur : il n'y a pas de différence métaphysique entre un contrôle négligent et un contrôle irrégulier. Ainsi la jurisprudence n'hésite pas à qualifier de fautes les erreurs et omissions commises par les services fiscaux dans l'établissement de l'assiette des impôts locaux, lorsque les collectivités locales en demandent réparation à l'État.

90. Souhaitons que le Conseil constitutionnel examine non pas seulement la durée du délai de prescription, mais aussi parfois son point de départ. Dans certains dispositifs « anti-fraude », le point de départ de la prescription est différé jusqu'à la révélation de la fraude, ce qui vide largement la prescription de son sens. Ainsi, s'agissant des transferts de capitaux non déclarés entre la France et l'étranger, l'article 1649 quater A du CGI permet à l'Administration d'imposer des transferts quelle que soit leur ancienneté, car le fait générateur de l'impôt dû au titre des sommes transférées est constitué par la constatation de ce transfert et non par le transfert lui-même. Il s'agit dès lors d'une prescription « glissante » comme disent les civilistes, et même d'une prescription flottante sur l'océan du temps, qui jamais ne sombre dans l'oubli.