



Le rôle du juge en cas de cumul de sanctions fiscales et pénales.

Commentaire d'arrêt publié le 19/02/2024, vu 418 fois, Auteur : [Maître Arnaud SOTON](#)

Le rôle du juge en cas de cumul de sanctions fiscales et pénales.

Il appartient au juge de l'impôt, de s'assurer, le cas échéant d'office, que le montant cumulé des sanctions de même nature prononcées à l'encontre d'un contribuable, à raison des deux sanctions, n'excède pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues et, si tel est le cas, de prononcer en conséquence la réduction, dans la mesure nécessaire, ou la décharge des pénalités fiscales demeurant en litige devant lui.

D'une part, le 1 de l'article 1728 du CGI prévoit que le défaut de production, dans les délais prescrits, d'une déclaration, entraîne l'application, sur le montant des droits mis à la charge du contribuable, d'une majoration de 40 % lorsque la déclaration n'a pas été déposée dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à le produire dans ce délai. La majoration est de 80 % en cas de découverte d'une activité occulte. Il s'agit d'une sanction fiscale.

D'autre part, l'article 1741 du CGI prévoit que quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel de l'impôt, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'un emprisonnement de cinq ans et d'une amende de 500 000 €, dont le montant peut être porté au double du produit tiré de l'infraction. Il s'agit d'une sanction pénale.

Le Conseil d'Etat a jugé qu'il appartient au juge de l'impôt, saisi d'une contestation relative à des sanctions fiscales infligées, en application du 1 de l'article 1728 du code général des impôts, à un contribuable ayant par ailleurs fait l'objet, sur le fondement de l'article 1741 du même code, à raison des mêmes faits, d'une condamnation pénale devenue définitive de s'assurer, le cas échéant d'office, que le montant cumulé des sanctions de même nature prononcées à l'encontre de ce contribuable à raison de ces deux procédures n'excède pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues et, si tel est le cas, de prononcer en conséquence la réduction, dans la mesure nécessaire, ou la décharge des pénalités fiscales demeurant en litige devant lui.

Au cas particulier, à la suite d'une vérification de comptabilité de son entreprise individuelle d'un examen contradictoire de sa situation fiscale personnelle portant sur les années 2009, 2010 et 2011, l'administration a assujéti un contribuable et son partenaire liés par le PACS, à des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu au titre de ces trois années, assorties, notamment, de la majoration de 40 % prévue par les dispositions du b du 1 de l'article 1728 du code général des impôts, au motif que les contribuables n'avaient pas déposé de déclaration d'ensemble de leurs revenus pour les années 2009, 2010 et 2011 dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure.

Les contribuables ont saisi le juge de l'impôt pour demander la décharge de ces impositions et pénalités, notamment de la pénalité de 40%, car le juge pénal avait condamné le contribuable exploitant, pour l'ensemble de ces faits, à quatre ans d'emprisonnement, dont trois ans avec sursis, cinq ans d'exclusion des marchés publics, cinq ans d'interdiction des droits civiques ainsi qu'à une peine de confiscation. La Cour de cassation avait confirmé cette condamnation, sauf en ce qui concerne la peine d'exclusion des marchés publics.

Le contribuable a demandé au juge de l'impôt la décharge de la pénalité de 40 %, faisant notamment valoir que son cumul avec les peines pour fraude fiscale méconnaissait le principe de proportionnalité des peines.

Le Conseil d'Etat a d'abord rappelé la position du Conseil constitutionnel sur les cas de cumul de sanctions fiscales et pénales. Le Conseil constitutionnel avait déclaré conforme à la Constitution l'application combinée des pénalités fiscales pour omission déclarative et des sanctions pénales pour fraude fiscale en formulant toutefois des réserves d'interprétation, dans sa décision 2018-745 QPC du 23 novembre 2018.

En effet, il résulte des réserves d'interprétation dont le Conseil constitutionnel a assorti sa décision que lorsqu'un contribuable fait l'objet, à raison des mêmes faits, d'une part, d'une procédure de rectification pouvant conduire à l'application des sanctions pour omission déclarative prévues par les dispositions du 1 de l'article 1728 du code général des impôts et, d'autre part, de poursuites pénales sur le fondement des dispositions de l'article 1741 du même code, qui prévoit et réprime le délit de fraude fiscale, le montant global des sanctions éventuellement prononcées au titre de ces deux procédures ne saurait, sauf à méconnaître le principe de proportionnalité des peines, excéder le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues.

Le Conseil d'Etat en a déduit qu'il appartient au juge de l'impôt, saisi d'une contestation relative à des sanctions fiscales infligées, en application du 1 de l'article 1728 du code général des impôts, à un contribuable ayant par ailleurs fait l'objet, sur le fondement de l'article 1741 du même code, à raison des mêmes faits, d'une condamnation pénale devenue définitive de s'assurer, le cas échéant d'office, que le montant cumulé des sanctions de même nature prononcées à l'encontre de ce contribuable à raison de ces deux procédures n'excède pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues et, si tel est le cas, de prononcer en conséquence la réduction, dans la mesure nécessaire, ou la décharge des pénalités fiscales demeurant en litige devant lui.

Dans le cas d'espèce, le Conseil d'État a estimé que le contribuable a été condamné pour un concours d'infractions de fraude fiscale, et non à raison des seuls faits pour lesquels les cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu ont été assorties de la majoration de 40 %, laquelle majoration revêt d'ailleurs une nature différente de la peine de confiscation prononcée par le juge pénal. Ainsi, le cumul de ces deux sanctions ne saurait méconnaître les réserves d'interprétations formulées par le Conseil constitutionnel.

Dans tous les cas, au-delà du rejet de la demande du contribuable, il est important de retenir que le juge de l'impôt doit s'assurer, le cas échéant d'office, que le montant cumulé des sanctions de même nature prononcées à l'encontre d'un contribuable à raison des deux sanctions n'excède pas

le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues et, si tel est le cas, de prononcer en conséquence la réduction, dans la mesure nécessaire, ou la décharge des pénalités fiscales demeurant en litige devant lui.

C'est ainsi qu'en s'abstenant de répondre au moyen que le contribuable soulevait devant elle, qui n'était pas inopérant, tiré de ce que les majorations prévues au b du 1 de l'article 1728 du code général des impôts qui lui avait été appliquées par l'administration fiscale ne pouvaient, sans méconnaître le principe de proportionnalité des peines, être maintenues, dès lors qu'elles se cumulaient avec les peines pour fraude fiscale prononcées à raison des mêmes faits à l'encontre du contribuable par le juge pénal, la cour a entaché son arrêt d'irrégularité.

Il faut rappeler que le ministre des finances avait précisé dans une réponse ministérielle du 21/11/2023 au Parlement, que l'administration veille à ne pas cumuler deux sanctions, mais à appliquer uniquement celle dont le montant est le plus élevé, lors d'une question relative à la découverte d'activités illicites.

En effet, l'article 1740 B du CGI prévoit l'application d'une amende, allant de 5 000 à 30 000 €, en cas de découverte d'activités illicites sanctionnées par l'article 1649 quater-0 B bis du même code et constatés par un procès-verbal de flagrante fiscale. Parallèlement à cette amende, l'article 1758 du CGI prévoit une majoration de 80 % du montant des droits dus à raison des mêmes faits.

Une parlementaire avait attiré attention du ministre de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique sur le cumul possible de ces deux sanctions relatives à la découverte d'activités illicites, considérant que le législateur a omis d'ajouter à la liste prévue au II de l'article 1740 B du CGI l'article 1758 du même code, évitant ainsi que le contribuable ne soit sanctionné deux fois pour les mêmes faits.

La parlementaire souhaitait savoir s'il est prévu de combler cette omission par l'ajout de l'article 1758 au II de l'article 1740 B.

Le Ministre avait répondu de la façon suivante : *« l'article 1649 quater-0 B bis du code général des impôts (CGI) prévoit un dispositif de présomption de revenus lorsque l'administration fiscale a connaissance de la libre disposition par un contribuable de biens ou sommes d'argent en lien avec certaines infractions pénales. La mise en œuvre de cette présomption de revenus entraîne l'application de la majoration de 80 % prévue à l'article 1758 du CGI. Par ailleurs, l'administration peut mettre en œuvre de façon autonome, la procédure de flagrante fiscale définie à l'article L. 16-0 BA du livre des procédures fiscale en cas de découverte d'activités illicites entrant dans le champ d'application de la présomption de revenus prévue par les dispositions de l'article 1649 quater-0 B bis du CGI. La notification d'un procès-verbal de flagrante fiscale a pour effet de permettre l'application de l'amende prévue au I de l'article 1740 B du CGI dont le montant peut aller de 5 000 euros à 30 000 euros. L'administration fiscale peut donc mettre en œuvre à la fois la procédure de flagrante fiscale en cas de découverte d'activités illicites puis appliquer ultérieurement les dispositions prévues à l'article 1649 quater-0 B bis du CGI. Si la mise en œuvre de ces deux procédures peut théoriquement conduire à l'application conjointe de l'amende prévue à l'article 1740 B du CGI et de la majoration de 80 % prévue à l'article 1758 du même code pour des mêmes faits et au titre de la même période, l'administration veille dans les faits à ne pas cumuler ces deux sanctions mais à appliquer uniquement celle dont le montant est le plus élevé »*. Il n'y aura donc pas de cumul possible de ces deux sanctions (Rép. min. n° 8219 : JOAN 21 nov. 2023, p. 10496, Mme N. Moutchou).

On peut ajouter aussi que la CJUE avait retenu une interdiction du cumul de sanctions en l'absence de procédures coordonnées. Selon la CJUE en effet, une réglementation nationale prévoyant une mesure de sanction pécuniaire et une mesure de mise sous scellés d'un local commercial, pour une même infraction à une obligation fiscale, et à l'issue de procédures distinctes et autonomes, est contraire au droit de l'Union en raison de l'absence de coordination

des procédures permettant de réduire au strict nécessaire la charge supplémentaire que comporte le cumul desdites mesures et ne permet pas de garantir que la sévérité de l'ensemble des sanctions imposées corresponde à la gravité de l'infraction concernée (CJUE, 1re ch., 4 mai 2023, aff. C-97/21, MV-98).

La Cour de cassation, avait quant à elle, indiqué les conditions d'application du principe de proportionnalité des peines en cas de cumul des sanctions fiscales et pénales dans un arrêt Cass. crim., 22 mars 2023, n° 19-81.929).

Aux termes de cet arrêt de la Cour de cassation, lorsque le prévenu de fraude fiscale justifie avoir fait l'objet, à titre personnel, d'une sanction fiscale définitivement prononcée pour les mêmes faits, il appartient au juge pénal, après avoir constaté le montant des pénalités fiscales appliquées, d'une part, s'il prononce une peine de même nature, de vérifier que le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues, d'autre part, de s'assurer que la charge finale résultant de l'ensemble des sanctions prononcées, quelle que soit leur nature, ne soit pas excessive par rapport à la gravité de l'infraction qu'il a commise.

Lorsque le prévenu de fraude fiscale justifie avoir fait l'objet, à titre personnel, d'une sanction fiscale pour les mêmes faits, il appartient au juge pénal, d'une part, s'il est saisi d'un moyen en ce sens, de vérifier qu'il était raisonnablement prévisible, au moment où l'infraction a été commise, que celle-ci était susceptible de faire l'objet d'un cumul de poursuites et de sanctions de nature pénale, le cas échéant en tenant compte de la profession du prévenu et des conseils juridiques auxquels il pouvait recourir.

Il lui appartient, d'autre part, après avoir caractérisé les éléments constitutifs de l'infraction au regard de l'article 1741 du code général des impôts, et préalablement au prononcé de sanctions pénales, de vérifier que les faits retenus présentent le degré de gravité de nature à justifier la répression pénale complémentaire. Le juge est tenu de motiver sa décision, la gravité pouvant résulter du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention dont celles notamment constitutives de circonstances aggravantes.

Conseil d'État, 8ème - 3ème chambres réunies, 05/02/2024, 472284, Publié au recueil Lebon.

Arnaud Soton

Avocat fiscaliste

Professeur de droit fiscal