



HAL
open science

Éditorial – Dossier : Le droit fiscal : entre répressions administrative et pénale

Thierry Lambert

► **To cite this version:**

Thierry Lambert. Éditorial – Dossier : Le droit fiscal : entre répressions administrative et pénale. Revue européenne et internationale de droit fiscal, 2020, 2, pp.149-152. hal-03201984

HAL Id: hal-03201984

<https://amu.hal.science/hal-03201984>

Submitted on 20 Apr 2021

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Éditorial / Editorial



Thierry LAMBERT, *Professeur Aix-Marseille Université*
Président de l'Institut international des sciences fiscales – 2iSF
Rédacteur en chef de la Revue européenne et internationale de droit fiscal

Chacun sait que les sanctions fiscales sont bicéphales : administratives et pénales. Les sanctions administratives sont pécuniaires. Elles sont constituées de majorations de droits, d'amendes et de l'intérêt de retard. Les sanctions pénales, réservées aux infractions les plus graves, sont des peines correctionnelles prononcées par les tribunaux de l'ordre judiciaire. Cette distinction assez simple est remise en cause de multiples manières, à la fois pour saisir des situations devenues plus complexes et à forts enjeux financiers mais aussi pour accroître les sanctions administratives et pénales.

La question du cumul des sanctions fiscales et pénales, admis par le Conseil d'État et la Cour de cassation, est un sujet de préoccupation. Le Conseil constitutionnel, faisant application du principe de proportionnalité, considère que le montant global des sanctions prononcées ne doit pas être supérieur au montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues¹. La Cour de justice a jugé que la Charte des droits fondamentaux de l'Union ne s'oppose pas au cumul des sanctions, en cas de fraude à la TVA, sous réserve que la sanction fiscale ne présente pas un caractère pénal². Concernant la Cour européenne des droits de l'homme, celle-ci admet également le cumul des sanctions s'il existe un lien matériel et temporel entre les procédures fiscales et pénales, justifiant qu'elles soient appréciées comme formant une procédure mixte intégrée³.

Les pénalités fiscales sont relativement importantes, sans pour autant être totalement dissuasives. Par exemple, lorsque le caractère délibéré de l'infraction est établi, il est fait application d'une majoration de 40 %, qui sera portée à 80 % en cas de manœuvres frauduleuses. Mais le terrain sur lequel nous sommes aujourd'hui est celui d'un recours accru aux sanctions pénales et d'une certaine manière à la pénalisation des sanctions administratives.

Il y a tout d'abord une modification du champ d'application de certaines qualifications juridiques. L'utilisation des circonstances aggravantes est à cet égard exemplaire. La loi du 4 décembre 2013⁴ a retenu les circonstances aggravantes pour les fraudes les plus graves, concernant la fraude commise en bande organisée, ou reposant notamment sur le recours à des comptes bancaires ou des entités détenus à l'étranger, tels que les fiduciaires ou les trusts. L'objectif du dispositif est de renforcer la répression des fraudes complexes en élargissant le champ des circonstances aggravantes prévues pour les sanctions pénales du délit de fraude fiscale et du délit d'omission d'écritures ou de passations d'écritures inexactes ou fictives. La palette des circonstances aggravantes est très large, au point que l'on peut se demander ce qui ne doit pas être qualifié ainsi ? Les peines encourues sont portées à sept ans d'emprisonnement et deux millions d'euros d'amendes.

1. Cons. const., n^{os} 2016-545 et 2016-546 QPC du 24 juin 2016, *Revue de jurisprudence fiscale*, 2016, 10, comm. 862.

2. CJUE, 26 février 2013, aff. 617/10, *Revue de jurisprudence fiscale*, 2013, 6, comm. 681.

3. CEDH, 15 novembre 2016, aff. 24130/11 et 29758/11, *Revue de jurisprudence fiscale*, 2017, 2, comm. 210.

4. Loi 2013-1117 du 6 décembre 2013.

La loi du 23 octobre 2018⁵ marque très certainement une étape, réforme la procédure des poursuites pénales de la fraude fiscale, crée une nouvelle police fiscale et met en place des sanctions à l'égard des tiers complices de graves manquements fiscaux. En effet, les professionnels du chiffre et du droit qui fournissent intentionnellement et directement des prestations permettant de réaliser des fraudes fiscales, sanctionnées par une majoration de 80 %, peuvent se voir infliger une amende égale à 50 % du profit tiré de la prestation avec un plancher de 10 000 €. Si beaucoup d'entre eux sont d'ores et déjà prudents, au nom de la déontologie professionnelle, ils vont ériger la suspicion en principe.

Inspiré par le dispositif anglo-saxon du « *name and shame* », l'administration peut rendre publiques, après avoir reçu l'accord de la Commission des infractions fiscales, les sanctions fiscales appliquées aux personnes morales lorsque le montant des droits fraudés est au moins égal à 500 000 € et que les contribuables ont eu recours à des manœuvres frauduleuses ou à l'abus de droit pour échapper à l'impôt. Cette publicité peut être faite alors que les sanctions ne sont pas définitives et peuvent être contestées.

L'administration fiscale a perdu le monopole des poursuites dans les dossiers de fraude fiscale. En effet, la loi prévoit, sans que le Conseil constitutionnel n'y fasse obstacle⁶, que si les droits éludés dépassent 100 000 €, seuil relativement bas pour les entreprises, et si l'application de certaines pénalités a été prononcée, il y a une transmission automatique des dossiers au parquet, qui conserve le pouvoir de l'opportunité des poursuites. À cela s'ajoute les conventions judiciaires d'intérêt public, qui sont des mesures transactionnelles permettant au procureur de la République de proposer des mesures alternatives aux poursuites à une personne mise en cause pour certains délits, sans oublier la comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité, que l'on qualifie de procédure de « plaider – coupable ».

La loi pour un « État au service d'une société de confiance » (ESSOC) du 10 août 2018, qui ouvre la possibilité d'une mise en conformité des entreprises et de leurs dirigeants, afin de régulariser certaines anomalies, moyennant la réduction par voie de transaction, des pénalités et intérêts de retards suivant un barème préétabli, ne gomme pas le fait que la répression administrative et pénale sort renforcée si l'on examine les choses sur une dizaine d'années.

Une tendance lourde semble affecter la France : la pénalisation des sanctions fiscales. Le Portugal préfère l'arbitrage et la Chine gère un contentieux naissant.

Bonne lecture!

*
* *

5. Loi 2018-898 du 23 octobre 2018.

6. Cons. const., n° 2019-804 QPC du 27 septembre 2019; Th. LAMBERT, « Le “Verrou de Bercy” à l'épreuve du Conseil constitutionnel », *Revue française de comptabilité*, 2020, 1, pp. 10-11.

It is well known that tax sanctions are of a dual nature: administrative and criminal. Administrative penalties are monetary. They constitute surcharges, fines and late payment interest. Criminal penalties, reserved for the most serious offences, are correctional sentences imposed by the courts of law. This rather simple distinction is being called into question in many ways, not only to understand situations of increasing complexity and with high financial stakes, but also to increase administrative and criminal penalties.

The question of the cumulation of tax and criminal penalties, allowed by the Council of State and the Court of Cassation, is a matter of concern. The Constitutional Council, applying the principle of proportionality, considers that the total amount of penalties imposed should not exceed the amount of the highest penalty applicable.⁷ The Court of Justice has upheld that the Charter of Fundamental Rights of the Union does not preclude the cumulation of penalties in the case of VAT fraud, provided that the tax sanction is not of a criminal nature.⁸ The European Court of Human Rights for its part also allows the cumulation of penalties if there is a material and temporal connection between tax and criminal proceedings justifying their assessment as one mixed, integrated proceeding.⁹

Tax penalties are relatively high, without being a total deterrent. For example, when the deliberate nature of the offence is established, a 40% surcharge is applied which will be increased to 80% in the case of fraud. But we find ourselves today in a legal context in which there is increased use of criminal sanctions and to some degree, criminalization of administrative sanctions.

Firstly, there is a change in the scope of certain legal qualifications. The use of aggravating circumstances is an example of this. The law of December 4th, 2013¹⁰ retained aggravating circumstances for the most serious cases of fraud, concerning gang fraud or, in particular, fraud based on the use of bank accounts or entities held abroad, such as trusts or trust funds. The aim of the mechanism is to strengthen the repression of complex fraud cases by widening the field of aggravating circumstances allowing for criminal sanctions for the crime of tax fraud and the crime of omission or registering inexact or fictitious entries. The range of aggravating circumstances is very wide, to the point that one could wonder what should not be qualified as such. The penalties applicable have increased to seven years in prison and two million Euros in fines.

The law of October 23rd 2018¹¹ clearly represents a step forward, reforms the procedure of criminal prosecution for tax fraud, creates a new tax policy and sets up sanctions with regard to third-parties complicit in serious tax breaches. Indeed, accounting and legal professionals who intentionally and directly provide services allowing to carry out tax fraud, sanctioned by an 80% surcharge, could find themselves with a fine equal to 50% of the profit made from the service and a minimum amount of 10 000 Euros. If many of them are already careful, for the sake of professional ethics they are going to become very wary.

Inspired by the Anglo-Saxon system of “name and shame”, the administration can make public, after receiving the agreement of the tax offences commission, tax penalties applied to moral persons when the amount of the fraudulent duties is equal to or above 500 000 Euros and taxpayers have used fraudulent action or abuse of rights to avoid tax. This publication can be made when the penalties are not yet definitive and may be contested.

⁷ CC, juin n°2016 545 et 2016 – 546 QPC du 24 juin 2016, Revue de jurisprudence fiscale, 2016, 10, comm. 862.

⁸ CJUE 26 février 2013, aff. 617/10, Revue de jurisprudence fiscale, 2013, 6, comm. 681.

⁹ CEDH 15 novembre 2016, aff. 24130/11 et 29758/11, Revue de jurisprudence fiscale, 2017, 2, comm. 210.

¹⁰ Loi 2013-1117 du 6 décembre 2013.

¹¹ Loi 2018 -898 du 23 octobre 2018.

The tax authorities have lost the monopoly of prosecutions in tax fraud cases. Indeed, with no opposition from the Constitutional Council 6, the law provides that if the taxes evaded exceed 100 000 Euros, a relatively low threshold for companies, and if the application of some penalties has been pronounced, there is automatic transmission of the files to the prosecutor's office which retains the power of discretionary prosecution. To this can be added judicial public interest agreements which are transactional measures enabling the public prosecutor to propose alternative measures to the prosecution of a person implicated for certain crimes, not to mention prior recognition of guilt at first appearance referred to as "entering a guilty plea to the charges".

The law for a "State at the service of a trustworthy society" (ESSOC) of August 10th 2018, which opens up the possibility of bringing companies and their managers into compliance in order to regularize certain anomalies, subject to reduction through transaction, penalties and late payment interests in line with a pre-determined scale, does not erase the fact that administrative and criminal law enforcement emerges strengthened if one looks at things over a decade.

A heavy trend seems to be affecting France: the criminalization of tax sanctions. Portugal prefers arbitration and China is handling emerging litigation.

Wishing you interesting reading.