

Procédures fiscales

491 Doutes sur la constitutionnalité et la conventionalité de l'amende fiscale contre les professionnels permettant la commission de fraude fiscale

Par

Clarisse SAND,

Présidente de l'Institut de droit pénal fiscal et financier,
avocat associé, Sand avocats



1 – L'article 19 de la loi relative à la lutte contre la fraude (L. n° 2018-898, 23 oct. 2018, art. 19, I, II et IV. – V. *comm.* 464 ; *Dr. fisc.* 2018, n° 46, *comm.* 464) vient d'instaurer une amende à l'encontre des professionnels qui proposent à leurs clients ou réalisent à leur demande des montages abusifs ou frauduleux leur permettant de se soustraire à leurs obligations fiscales (CGI, art. 1740 A bis nouveau).

2 – Depuis son entrée en vigueur le 25 octobre 2018, cette nouvelle sanction administrative n'a de cesse d'animer les débats au sein des organisations des professionnels du chiffre et du droit.

Quel que soit le tiers conseil contre lequel cette sanction administrative sera infligée, il est très probable qu'un débat constitutionnel et conventionnel s'engagera très rapidement.

La naissance de cette sanction administrative à caractère répressif s'inscrit dans un mouvement très ancien de développement des sanctions administratives pénales diffusé dans bons nombres de domaines du droit (concurrence, environnement, audiovisuel, etc.).

Toutefois, la sanction administrative ressort d'un système autonome de répression fondé sur des principes fondamentaux (tels que le droit de la défense, le principe de nécessité des délits et des peines) encadré par un contrôle juridictionnel important.

3 – C'est le juge administratif, juge de droit commun des sanctions administratives, qui devra dans les prochains mois s'interroger sur la conformité de la nouvelle sanction des tiers conseils aux principes constitutionnels et conventionnels.

Le conseil pourra user des procédures d'urgence pour contester immédiatement l'application de cette amende (tel que la procédure de référé suspension régie par l'article L. 521-1 du Code de justice administrative).

4 – Ceci étant précisé, l'analyse immédiate de la loi pose d'ores et déjà d'importantes questions compte tenu des caractéristiques singulières qu'elle a données à cette sanction :

– tout d'abord en raison de son **fondement** qui est liée à la sanction administrative d'un autre redevable (application de la pénalité de 80 %) ;

– puis, en raison de sa **mise en œuvre** : une sanction infligée dès la mise en recouvrement de l'imposition et de la pénalité de la société ou de la personne physique sujette à la procédure de contrôle, sans attendre la reconnaissance du caractère définitif de la pénalité appliquée au redevable ;

– enfin, l'**absence d'indication légale de mesures particulières permettant de contrôler l'exercice du pouvoir de sanction** de l'administration fiscale.

Si l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale a pu justifier, ces dernières années, des atteintes aux libertés individuelles ou aux droits-garanties, il n'en demeure pas moins que le texte législatif relatif à cette sanction, dans sa rédaction actuelle, viendra s'entrechoquer avec les dispositions constitutionnelles mais également conventionnelles et en particulier avec l'article 6, § 1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales.

Il est en effet utile de rappeler qu'en 2008 le Conseil d'État a souligné que l'invocation de l'article 6 dans le cadre d'une sanction administrative est possible si « l'absence de garantie de la phase administrative est telle qu'elle emporte des conséquences à porter atteinte de manière irréversible du caractère équitable d'une procédure ultérieurement engagée devant le juge » (CE, 3^e et 8^e ch., 26 mai 2008, n° 288583, *Sté Norelec* : *JurisData* n° 2008-081339 ; *Dr. fisc.* 2008, n° 28, *comm.* 411, *concl.* F. Séners, *note* J.-L. Pierre ; *RJF* 9/2008, n° 981 ; *BDCF* 8-9/2008, n° 109 *concl.* F. Séners ; *BGFE* 2008, n° 4, *obs.* R. Beauvais, p. 10).

Or, immédiatement se pose la question fondamentale de l'exercice du pouvoir de sanction par l'administration fiscale.

Celui-ci est-il assorti par la loi de mesures à sauvegarder les droits et libertés constitutionnellement garanties ?

1. Premier examen au titre du principe de séparation des pouvoirs

5 – À la question de l'existence de modalités d'exercice du contrôle de l'exercice du pouvoir de sanction par l'administration fiscale en amont du juge administratif, la loi demeure muette. Là où la loi a prévu l'intervention de la Commission des infractions fiscales dans le contrôle de la sanction administrative de publication (CGI, art. 1729 bis A. – V. *comm.* 465 : *Dr. fisc.* 2018, n° 46, *comm.* 465), il n'est prévu l'intervention d'aucune commission indépendante pour contrôler l'exercice du pouvoir de sanction.

Ainsi, c'est l'attribution sans garde-fou d'un pouvoir de sanction entre les mains de l'administration fiscale à l'instar de son pouvoir d'application des pénalités fiscales.

Cette situation a ceci d'ironique que là où le législateur a souhaité rendre à la juridiction judiciaire son pouvoir d'appréciation de l'opportunité des poursuites pour l'auteur du délit de fraude fiscale (V. *comm.* 460 : *Dr. fisc.* 2018, n° 46, *comm.* 460), il abandonne entre les mains de l'administration fiscale la répression du présumé tiers complice professionnel au détriment de l'article 1742 du CGI.

L'arsenal répressif est pourtant depuis longtemps utilisé à l'encontre des conseils qui ont aidé l'auteur principal dans la perpétration du délit permettant, par l'application de l'article précité, de sanctionner pénalement les conseils complices tels que le comptable (*Cass Crim.*, 24 nov. 1980, n° 80-90.469, *Bachikian Claude* : *Dr. fisc.* 1981, n° 50, *comm.* 2271), l'expert-comptable (*Cass Crim.*, 24 sept. 1987, n° 86-95.480, *Visconti*), le notaire (*Cass crim.*, 22 déc. 1986, n° 85-91.140, *JurisData* n° 1986-002682) et l'avocat (*CA Paris, pôle 5, 13^e ch.*, 19 mai 2017, n° 15/03218, *Ricci*).

Il s'agit donc d'un choix déterminé par la plus grande simplicité procédurale des sanctions administratives : en effet, l'utilisation de la sanction administrative des tiers professionnels complices permet d'éviter les difficultés inhérentes au recours au juge tels que les délais de jugement ou l'effet suspensif de l'appel.

Selon nous, ce choix effectué par le législateur semble difficilement compatible avec le principe de séparation des pouvoirs tant que celui-ci n'aura pas instauré un réel contrôle du pouvoir de sanction de l'administration fiscale.

2. Deuxième examen au titre du respect des droits de la défense du tiers professionnel

6 – Dès lors, que la sanction administrative du conseil tiers dépend de celle appliquée au contribuable dans le cadre de son contrôle, il convient de s'interroger sur la mise en place des moyens pour le conseil tiers soupçonné de complicité d'être tenu informé de la procédure diligentée à l'encontre du contribuable et de l'issue procédurière ou contentieuse de l'application de la pénalité.

La loi est là encore silencieuse.

Or il est évident que dès l'application de la sanction, le conseil tiers soupçonné devra s'organiser pour assurer sa propre défense, et s'il était jusqu'alors le conseil du contribuable, le conflit d'intérêt qui résultera de la nécessité d'organiser sa défense l'obligera à se déporter du dossier et n'aura plus accès à la procédure diligentée à l'encontre du contribuable.

7 – Comment, dans ces conditions, organiser sa défense ?

Dès lors qu'il n'est pas prévu pour le conseil un droit de communication lui permettant d'obtenir les éléments de la procédure diligentée à l'encontre du contribuable et qui seraient utilisés contre lui, la loi, dans sa rédaction actuelle, porte inévitablement atteinte au respect des droits de la défense.

Pourtant le législateur aurait pu raisonner par analogie avec la situation de l'auteur de la fraude fiscale et accorder au tiers professionnel un droit de communication à l'instar de celui de l'article L. 76 B du LPF.

8 – Aussi, devant le silence de la loi, comment le conseil peut-il être sûr d'avoir l'information du dégrèvement partiel ou total éventuel de la pénalité de 80 % obtenu par le redevable qui a poursuivi la contestation de la pénalité devant les juridictions administratives postérieurement à l'application de sa propre sanction ? La même question se pose lorsque le redevable aura eu recours à la faculté offerte par l'article L. 247 du LPF et obtenu une remise gracieuse partielle de la pénalité.

Autant de questions qui blessent les principes constitutionnels et conventionnels, et d'autres encore, qui devront alerter le législateur qui ne pourra rester insensible malgré l'objectif à valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale.