

244 La répression de la « complicité fiscale » des conseils (CGI, art. 1740 A bis)

Clarisse SAND,

avocat au Barreau de Paris,
présidente de l'Institut du droit pénal fiscal et
financier

Stéphane DETRAZ,

maître de conférences,
université Paris Sud (Paris Saclay),
faculté Jean Monnet, IDEP



Dans le contexte prochain de la transposition en droit français de l'obligation déclarative des opérations transfrontalières dites « agressives » introduite par la directive européenne n° 2018/822 du 25 mai 2018, la présente étude a pour objet d'analyser les conséquences, en droit fiscal et en droit pénal, de l'instauration, par la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018, d'une amende fiscale à l'encontre des professionnels qui proposent ou réalisent des montages abusifs ou frauduleux permettant aux contribuables de se soustraire à leurs obligations fiscales.

1 - Depuis la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018, la répression de la complicité fiscale des conseils doit être appréhendée sous l'angle à la fois du droit pénal et du droit administratif. En effet, cette loi a introduit dans le CGI un nouvel article 1740 A bis, en vertu duquel est désormais applicable une amende fiscale à l'encontre de certains professionnels (exerçant à titre principal une activité de conseil) qui fournissent aux contribuables des prestations leur permettant de se soustraire à l'impôt¹.

Se structure ainsi, au côté de la « complicité pénale » de la fraude fiscale, une « complicité fiscale » des conseils sanctionnée par voie administrative, au risque d'accroître les difficultés à tracer la frontière entre optimisation fiscale et fraude fiscale, devenue poreuse par l'effet de la multiplication des dispositifs anti-abus.

2 - L'instauration d'une répression administrative à l'égard des conseils pourrait sembler constituer une anomalie, eu égard au renforcement, au fil des années, de la réponse pénale apportée à la soustraction à l'impôt – l'objectif à valeur constitutionnelle de la lutte contre la fraude fiscale aidant. En effet, le législateur a allégé les modalités de mise en œuvre de l'action publique à l'encontre du contribuable, suivant la volonté affichée d'octroyer à l'autorité judiciaire une plus grande maîtrise de l'opportunité des poursuites. Or, voilà que, à l'égard des conseils, le nouvel article 1740 A bis du CGI évince la

répression pénale au profit d'une réponse administrative. Exit désormais le courant de pensée du début du XX^e siècle illustré par le commissaire du Gouvernement Romieu qui, dans ses conclusions sur l'arrêt *Sté immobilière de Saint-Just*², relevait que « le mode d'exécution habituel et normal des actes de la puissance publique est la sanction pénale confiée à la juridiction répressive ».

3 - Quelle finalité est donc sous-jacente à la mise en place d'un pouvoir de « punir sans juger »³ de l'administration fiscale à l'égard des conseils, peu compatible *a priori* avec l'accroissement du risque pénal couru par le contribuable ? Quelle efficacité supplémentaire est recherchée par un tel ajout de la sanction administrative à côté de la sanction pénale, qui, toutes deux, vont désormais devoir cohabiter ? Est-ce un aveu de l'inefficacité de la répression pénale ou tout simplement le moyen de bénéficier de la souplesse d'une réponse administrative répressive, dont la rapidité de mise en œuvre permet de s'affranchir de « l'appareil judiciaire » ?

4 - Ce sont autant de questions qu'il convient de traiter, en examinant, dans un premier temps, les conditions d'application de la nouvelle amende fiscale prévue par l'article 1740 A bis du CGI à l'encontre des conseils (1) et, dans un second temps, la priorité qui demeure accordée au droit pénal pour sanctionner les mêmes agissements (2).

1. Conformément au principe de non-rétroactivité des sanctions à caractère pénal plus sévères, cette amende ne s'applique qu'aux prestations ayant contribué à la commission des manquements fiscaux les plus graves réalisées à compter de l'entrée en vigueur de la loi, soit depuis le 24 octobre 2018.

2. *T. confl.*, 2 déc. 1902 : *Lebon*, p. 713.

3. *M. Delmas-Marty et C. Teitgen-Colly, Punir sans juger ? De la répression administrative au droit administratif pénal : Economica*, 1992.