Revue de DROIT FISCAL

17 DÉCEMBRE 2015, HEBDOMADAIRE, N° 51-52 - ISSN 1279-8436

Le prochain numéro de la revue paraîtra le jeudi 7 janvier 2016

Directeurs scientifiques :
Florence DEBOISSY
Alexandre MAITROT DE LA MOTTE
Jean-Luc PIERRE

Rédacteur en chef :
Thomas JACQUEMONT

735 **ÉTUDE**

Non-déduction des sanctions étrangères et garanties fondamentales

Par Roland POIRIER

742 **COMMENTAIRES**

Donation avant cession, convention de quasi-usufruit et abus de droit (suite)

CE, 14 oct. 2015, Mme Barrier, concl. Emmanuelle CORTOT-BOUCHER, note Florence DEBOISSY et Guillaume WICKER

743 **L'établissement payeur : un nouveau bureau des réclamations pour les retenues à la source**

CE, 27 juill. 2015, Sté Aubépar, concl. Émilie BOKDAM-TOGNETTI, note Régis TORLET

Également cette semaine

744 **Procédures fiscales** - L'autorité de la chose jugée au pénal s'impose s'agissant de la procédure d'imposition (CE, 14 oct. 2015, concl. É. BOKDAM-TOGNETTI)

745 Commentaires administratifs de la réforme des procédures collectives (BOI-REC-EVTS-10-20-10-30, 1er juill. 2015, obs. R. VABRES)

LexisNexis®

Procédures fiscales

735

La non-déduction des sanctions étrangères *(CGI, art. 39, 2)* confrontée aux garanties fondamentales

Roland Poirier,
avocat associé,
Brandford-Griffith & Associés

Nous tentons d'explorer dans cette étude la conformité des dispositions de l'article 39, 2 du CGI, en ce qu'elles interdisent la déduction des sanctions étrangères, avec les garanties offertes par la Constitution, la Convention EDH et les principes de l'ordre public international français.

1 - L'article 39, 2 du CGI, issu d'une loi du 23 février 1942, prévoyait initialement la non-déduction par les entreprises de certaines catégories de sanctions. En matière fiscale, le périmètre de l'article 39, 2 distinguait entre les sanctions fiscales constituant des pénalités d'assiette dont il excluait par principe la déduction [1] et les pénalités de recouvrement qui n'étaient pas visées [2]. Concernant les sanctions non fiscales, notamment les sanctions financières infligées par des autorités administratives indépendantes, la question se posait de savoir i) si l'on était en présence d'une sanction « pénale », auquel cas elle n'était pas déductible en vertu d'une jurisprudence constante, et ii) à défaut, si elle entrait dans le périmètre restreint de l'article 39, 2 ou bien relevait du principe général de déduction de toutes les charges de l'article 39, 1. Coupant court à toute discussion, la loi de finances pour 2008 a institué un principe général de non-déduction des *« sanctions pécuniaires et pénalités de toute nature mises à la charge des contrevenants* ***à des obligations légales*** *»* [3]. Le terme « *sanctions* » recouvre notamment les « *transactions, amendes et confiscations* » tandis que le mot « *pénalités* » vise les intérêts et majorations de retard qui n'ont pas juridiquement le caractère de sanctions.

À notre connaissance, la question de la conformité de la non-déduction des sanctions et pénalités instituée par l'article 39, 2 aux garanties fondamentales n'a jamais été soulevée. Cette question paraît aujourd'hui d'une actualité brûlante, alors que plusieurs grands établissements financiers français sont soumis, pour avoir enfreint certaines lois et réglementations des États-Unis en participant à des transactions en dollars concernant des pays soumis à embargo, des amendes d'un montant colossal. La question du traitement fiscal de cette charge fait débat en France et génère des incertitudes, même s'il semble que les amendes soient parfoismises à la charge des filiales étrangères qui ont conduit les opérations incriminées.

Trois catégories de normes nous semblent pouvoir être invoquées, le cas échéant en les combinant entre elles : l'ordre public international français (OPIF), invocable dans certaines circonstances à l'encontre de décisions de justice étrangères ou émanant d'autorités administratives étrangères, les principes constitutionnels tirés de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, et la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (Convention EDH), qui consacre notamment le droit à un procès équitable.

NdA : L'auteur remercie la *Revue de droit fiscal* pour ses conseils dans la préparation de cette étude et son analyse du principe d'égalité.

1. Cette distinction ne recoupait d'ailleurs pas la distinction entre « *sanctions fiscales* » et « *sanctions pénales* » opérée dans le plan du CGI. L'ancien article 39, 2 interdisait la déduction des amendes et pénalités mises à la charge des contribuables qui ont contrevenu aux dispositions régissant l'assiette des impôts.
2. Le chapitre II du Livre II du CGI consacré au « *Recouvrement de l'impôt* » opère un classement qui distingue entre les « *pénalités* » qui revêtent le caractère de « *sanctions fiscales* » et celles qui revêtent le caractère de « *sanctions pénales* » parfois assorties de peines d'emprisonnement. Les « *sanctions pénales* » sont celles qui ont vocation à punir ou à dissuader un comportement traduisant une intention fautive, comme par exemple la fraude, les manœuvres frauduleuses (ex., *CGI, art. 1772*), la récidive (ex., *CGI, art. 1789*), le mensonge (ex., *CGI, art. 1837*).
3. *L. n° 2007-1822, 24 déc. 2007, art. 23 : Dr. fisc. 2008, n° 1-2, comm. 24.*

1. Si elle n'est pas régulière au regard de l'OPIF, la sanction étrangère est hors du champ de l'article 39, 2, et donc déductible en application du droit commun de l'article 39, 1

2 - L'irrégularité de la décision étrangère au regard de l'OPIF, en plaçant la sanction étrangère en dehors du champ de l'article 39, 2, devrait permettre de la déduire dans les conditions de droit commun sous réserve de l'acte anormal de gestion (**A**). L'irrégularité de la décision étrangère au regard de l'OPIF doit s'apprécier au regard des droits de la défense et des principes de proportionnalité des peines et d'égalité (**B**).

A. - La sanction étrangère, si elle ne respecte pas l'OPIF, ne résulte pas d'une « *obligation légale* », ce qui la place hors du champ d'application de l'article 39, 2 du CGI

3 - Selon l'Administration, l'interdiction de non-déduction de l'article 39, 2 s'applique aux sanctions infligées par des juges ou des autorités étrangères sur le fondement de lois étrangères mais liées à des opérations imposables en France [4]. L'exigence de régularité des décisions étrangères au regard de l'ordre public international français découle du texte même de l'article 39, 2 qui vise les contrevenants « ***à des obligations légales*** », expression qui implique selon nous la conformité de ces « *obligations* » aux garanties fondamentales. L'exigence de « légalité » intéresse aussi les obligations étrangères conformément à l'article 16 de Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : « ***Toute*** *Société dans laquelle la garantie des Droits n'est pas assurée, si la séparation des Pouvoirs déterminée, n'a point de Constitution* ». Or, si le contribuable qui a été sanctionné par une juridiction ou une autorité administrative française est en mesure d'invoquer les garanties tirées de la Constitution et de la Convention EDH, il n'en va pas de même si la sanction émane d'une juridiction étrangère.

Deux cas de figure peuvent se présenter.

a) Si **l'entreprise refuse d'acquitter le montant de la sanction et le créancier demande au juge de prononcer l'*exequatur* pour procéder à une saisie.** Les décisions de justice étrangères, à l'exception de celles rendues au sein de l'Union européenne, subissent en effet un contrôle particulier lorsqu'il s'agit de leur faire produire effet en France : il convient de demander leur *exequatur* ou leur reconnaissance. L'article 509 du Code de procédure civile prévoit ainsi que « *les jugements rendus par les tribunaux étrangers et les actes reçus par les officiers étrangers sont exécutoires sur le territoire de la République de la manière et dans les cas prévus par la loi* ». La Cour de cassation [5] a énoncé les trois conditions qu'un jugement étranger doit satisfaire pour obtenir l'*exequatur* en France, sous réserve des conditions propres prévues par une convention internationale ou un règlement européen : il ne peut produire des effets en France que s'il constitue une décision ayant force de chose jugée rendue par un tribunal compétent notamment au regard du rattachement du litige au juge saisi, s'il n'a pas été obtenu par la fraude, et **s'il n'est pas contraire à l'ordre public international français** (OPIF).

L'OPIF au respect duquel la reconnaissance ou l'*exequatur* des décisions étrangères est subordonné se réfère au droit international de l'État où la décision est invoquée [6]. L'article 14 du Préambule de la Constitution énonce en effet que « *La République française, fidèle à ses traditions, se conforme aux règles du droit public international* » sans le définir. La jurisprudence des chambres civiles de la Cour de cassation ne fournit pas de définition précise de la conception française de l'ordre public [7]. Cependant, les arrêts rendus permettent de circonscrire la notion. Une décision célèbre l'a définie comme « l'ensemble des principes de justice universelle considérés dans l'opinion française comme doués de valeur internationale absolue (...) » [8]. Ainsi, le juge français accueille l'exception d'ordre public lorsque le résultat de l'application de la disposition étrangère est inconciliable avec la conception actuelle de l'ordre public du for au jour où il statue. Encore faut-il pour justifier l'intervention de l'OPIF qu'il existe des liens de rattachement suffisants entre le for et la situation juridique considérée, par exemple la résidence en France de l'une des parties, ou l'incidence de la décision juridique étrangère contestée sur sa situation fiscale en France. L'OPIF se distingue cependant du droit interne. La Cour de cassation a par exemple approuvé la décision d'*exequatur* d'un jugement d'un tribunal espagnol fixant rétroactivement les effets de la faillite à une date remontant au-delà des dix-huit mois retenus en France pour fixer la date maximale de cessation des paiements, dès lors qu'elle entraîne un résultat admissible au regard de la sécurité du commerce telle qu'elle est conçue dans l'OPIF [9]. Si les principes protecteurs énoncés par la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 et de la Convention EDH inspirent nécessairement l'action du juge qui examine la régularité d'une décision étrangère au regard de l'OPIF, ces principes ne sont donc pas automatiquement transposables tels quels.

b) Si **l'entreprise acquitte le montant de la sanction étrangère**, il n'est prévu aucune intervention du juge français. Dans ce cas de figure, le jugement émanant de l'autorité étrangère compétente produit des effets en France en tant que tel. Il modifie par exemple la situation juridique des personnes en les instituant débitrices d'une amende envers l'État étranger sans avoir besoin d'être reçu dans l'ordre juridique national par un juge français pour y jouir de l'autorité de chose jugée. La Cour de cassation a ainsi reconnu qu'un jugement étranger qui avait ordonné la saisie et la vente d'un navire aux enchères publiques en faveur d'un créancier constituait un fait juridique que les juridictions françaises devaient prendre en considération pour écarter la demande de saisie d'un autre créancier postérieure à ce jugement « **indépendamment d'une vérification de sa régularité internationale par une procédure de reconnaissance**

4. *BOI-BIC-CHG-60-20-20, 12 sept. 2012, § 40. – Rép. min. n° 60863 à M. Alain Rousset : JOAN Q 3 mars 2015.*

5. *Cass. 1re civ., 20 févr. 2007, n° 05-14.082, Cornelissen : JurisData n° 2007-037466 ; JCP G 2007, act. 107, obs. C. Bruneau ; RJDA 8-9 2007, n° 924.*

6. *Cass. com., 5 févr. 2002, n° 98-22.683 : Ju isData n° 2002-012829 ; Bull. civ. 2002, IV, n° 24 ; JCP E 2003, 854, note M. Raimon ; D. 2002, p. 957, obs. A. Lienhard ; JDI 2003, p.476.* – V. également *Cass. 1re civ., 11 ma s 1997, n° 95-15.124, SARL Copraf c/ Sté Savict : JurisData n° 1997-001037 ; JCP G 1997, IV, 957* : « Mais attendu que les conditions de respect de l'ordre public de l'État requis (« (...) s'entend de l'ordre public international ; que dès lors la cour d'appel a pu retenir que la conception française de l'OPIF ne s'opposait pas en France a l'effet du droit, consacré par le juge étranger, au paiement d'une somme d'argent assortie des intérêts et d'une indexation ».

7. *Rapp. Cour de cassation, Conception française de l'ordre public international, V. https ://www.courdecassation.fr/publications_26/rapport_annuel_36/rapport_2013_6615/etude_ordre_6618/sources_ordre_6624/titre_1_sources_internationales_6625/conception_fran_29035.html.*

8. *Cass. 1re civ., 25 mai 1948, n° 37.414 : Bull. civ. 1948, I, n° 163 ; RDIP 1949, p. 89, note H. Batiffol.* – V. aussi la définition donnée par *CA Paris, 1re ch., sect. C, 14 juin 2001, n° 1999/23515, Sté Cargill France c/ Sté Tradigrain France : JurisData n° 2001-163510 ; Dr. sociétés 2002, comm. 101, note T. Bonneau ; Banque et droit n° 80, nov.-déc. 2001, 28, obs. H. de Vauplane et J.-J. Daigre* : « l'OPIF s'entend de la conception française de l'ordre public international, c'est-à-dire de l'ensemble des règles et valeurs dont l'ordre juridique français ne peut souffrir la méconnaissance, même dans des situations à caractère international ; son appréciation doit être concrète, le contrôle de la cour devant porter sur a solution donnée au litige ».

9. *Cass. com., 5 févr. 2002, n° 98-22.683, FS+P et n° 98-22.682, FS+ P, Sté SEB c/Larrea Angulo : RJ com. 2002, p. 162 et s, note M. Menjucq.*

ou d'*exequatur* » [10]. Elle a aussi admis qu'un jugement étranger pouvait être invoqué pour demander une condamnation pécuniaire [11] ou pour mesurer le dommage dont l'indemnisation est demandée [12]. Il est également reconnu que les décisions émanant d'une autorité administrative étrangère sont susceptibles de produire des effets en France si cette autorité est compétente selon la loi étrangère [13].

Cette situation n'est pas satisfaisante car la décision de sanction étrangère peut ne pas être régulière au regard de l'ordre public français alors même qu'elle déclenche l'application de règles fiscales dérogatoires. **Or la régularité de la sanction étrangère reçoit une forme de reconnaissance « passive » car la mise en œuvre de l'article 39, 2 laisse présumer que l'infraction a porté sur une obligation « légale »**. Il est choquant que le traitement fiscal soit le même, que la sanction respecte les principes de l'OPIF ou qu'elle les viole. Sur ce point, la loi semble incomplète [14]. Elle devrait prévoir des garanties appropriées aux sanctions étrangères. Une modification de l'article 39, 2 instituant une réserve de conformité de la sanction étrangère à l'ordre interne sous le contrôle du juge pourrait être envisagée pour rendre les libertés publiques effectives.

4 - Si la sanction se révèle irrégulière au regard de l'OPIF, elle devrait logiquement sortir du champ d'application de l'article 39, 2 qui est limité aux « *obligations légales* ». Le droit commun devrait alors s'appliquer et la charge tomber sous le coup du principe général de déduction de l'article 39, 1, sous réserve de l'acte anormal de gestion.

Le fait que la charge soit une sanction n'implique nullement qu'elle résulte d'un acte anormal de gestion. Il n'existe pas de corrélation entre le caractère de sanction et le caractère normal ou anormal de l'acte qui l'a entraînée. L'acte normal de gestion se mesure par rapport à l'activité économique [15] c'est-à-dire aux fins « de satisfaire les besoins, ou de manière générale, les intérêts de l'entreprise » sans être étrangers à cette activité [16], et non par rapport à la conformité à l'ordre public. Par exemple, dans l'arrêt *Épx Philippe*, le Conseil d'État a cassé l'arrêt de la cour administrative d'appel qui avait refusé la déduction des condamnations civiles prononcées à l'encontre d'un chef d'entreprise individuelle à raison de son activité délictueuse au motif que cette sanction traduisait une prise de risque excédant manifestement ceux que qu'un chef d'entreprise peut être conduit à prendre pour améliorer les résultats de son exploitation [17]. Le commissaire du Gouvernement Léger a souligné l'absence de lien automatique entre illicéité et acte anormal de gestion dans ses conclusions sous l'arrêt du 11 juillet 1983 [18].

L'appréciation de l'acte de gestion a évolué avec la notion de « risque manifestement excessif » comme élément d'analyse de la normalité de la gestion [19]. Selon la distinction opérée par Olivier Fouquet, la théorie du risque excessif vise, d'une part, les conséquences d'une mauvaise gestion interne, d'autre part la prise d'options commerciales constituant un risque manifestement excessif. Dans le premier cas, la non-déduction de la charge ne sanctionne que les opérations, jusqu'ici limitées aux détournements de fonds par un salarié, **qui ont été rendues possibles par la carence manifeste des dirigeants dans leurs missions d'organisation et de contrôle de l'entreprise**. Dans le second cas, la non-déduction sanctionne la **prise de risques manifestement exagérés résultant de décisions prises par les dirigeants** d'une entreprise [20]. Saisie pour avis par le ministre du Budget à une époque coïncidant avec la déduction par une grande banque française des pertes monumentales provoquées par un *trader* indélicat, la Section des finances du Conseil d'État a émis l'avis, selon sa jurisprudence traditionnelle, que « peuvent seulement ne pas être pris en compte dans la détermination du résultat fiscal les actes ou opérations qui ont été réalisés à d'autres fins que de satisfaire les besoins, ou, de manière générale, les intérêts de l'entreprise (...). Par suite, sous réserve de circonstances exceptionnelles, une opération accomplie conformément à l'objet social de l'entreprise et dont le dénouement se traduirait par des pertes importantes, ne saurait, par elle-même, caractériser un acte anormal de gestion ». Ne relève dès lors d'une gestion anormale que le dysfonctionnement du contrôle interne des entreprises qui s'accompagnent d'une absence totale d'encadrement et de contrôle de l'activité du salarié et de la pleine conscience et acceptation par les dirigeants du risque manifestement excessif qui en résulte [21]. Le Conseil d'État eut l'occasion depuis de réaffirmer la prééminence du principe de la liberté de gestion

10. *Cass. com., 4 oct. 2005, n° 02-18.201, FS-P+B+R+I, Sté Coopérative du lamage des Ports de Marseille et du golfe de Fos : JurisData n° 2005-030084 ; RDIP 2006, p. 405, note H. Muir Watt ; JDI 2006, p. 601, note G. Cuniberti.*
11. *Cass. 1re civ., 3 nov. 1983, n° 82-14.003, SA Editions Hermann : JurisData n° 1983-702154 ; Bull. civ. 1983, I, n° 252 ; Defrénois 1984, p. 1014, obs. J.-L. Aubert ; RTD civ. 1985, p. 166, obs. J. Mestre ; RDIP 1984, p. 336.*
12. *CA Paris, 9 mai 1978 : D. 1978, inf. rap. p. 371.*
13. V. *JCl. Procédure pénale, Fasc. 40, par A. Huet et R. Koering-Joulin, Effets en France des décisions répressives étrangères. Autorité de chose jugée, n° 5.*
14. L'absence dans la loi, si nécessaire, de garanties appropriées à la protection des droits et libertés que la Constitution garantit est censurée par le Conseil constitutionnel sur le fondement de l'article 34 de la Constitution relatif à la compétence du législateur en matière de libertés publiques (incompétence négative). Loïc Philip cite l'exemple d'une loi incomplète quant aux modalités de recouvrement de l'impôt qu'elle instituait, V. *L. Philip, L'évolution de la jurisprudence fiscale constitutionnelle : Dr. fisc. 2015, n° 13, 229.*
15. *CE, 8e et 9e ss-sect., 7 janv. 2000, n° 186108, Épx Philippe : JurisData n° 2000-060004 ; Dr. fisc. 2000, n° 11, comm. 204, concl. G. Bachelier ; RJF 2/2000, n° 162 ; BGFE 2000, n° 1, p. 1, obs. J. Turot ; RTD com. 2000, p. 760, obs. F. Deboissy.* – V. *P. Losappio, Déductibilité fiscale des sanctions pécuniaires ? (À propos des arrêts CE, 7 janvier 2000, req. n° 186 108, M. et M. Philippe et req. n° 187 802, Sté Entreprise Jean François) : Dr. fisc. 2000, n° 28, 100203.*
16. *CE, 7e et 8e ss-sect., 14 févr. 1979, n° 10812 : JurisData n° 1979-600288 ; Dr. fisc. 1979, n° 21, comm. 1069 ; RJF 4/1979, n° 220.*
17. *CE, 8e et 9e ss-sect., 7 janv. 2000, n° 186108, Épx Philippe, préc.*
18. *CE, 7e et 9e ss-sect., 11 juill. 1983, n° 33942 : Dr. fisc. 1984, n° 16, comm. 813, concl. D. Léger ; RJF 1983, n° 1109.* – sur ce point, *P. Losappio, Déductibilité fiscale des sanctions pécuniaires ? (À propos des arrêts CE, 7 janvier 2000, req. n° 186 108, M. et M. Philippe et req. n° 187 802, Sté Entreprise Jean François), préc.* Il n'existait d'ailleurs pas non plus de corrélation entre l'exclusion par l'article 39, 2 de la déduction de certaines sanctions (parce que tombant dans son champ d'application) et le caractère normal ou anormal de l'acte de gestion qui les avait entraînées. Dans l'arrêt *Sté Entreprise Jean François*, le Conseil d'État écarte le reproche d'erreur de droit dans l'arrêt de la cour administrative d'appel qui a jugé inopérant, au regard de la portée de l'article 39, 2 le moyen tiré de ce que la société sanctionnée pour entente contraire au droit de la concurrence n'avait pas commis un acte anormal de gestion.
19. *CE, 7e et 8e ss-sect., 14 févr. 1979, n° 10812, préc.* – *CE, 7e et 8e ss-sect., 17 oct. 1990, n° 83310, M. Loiseau : Rec. CE 1990, p. 282 ; D'. fisc. 1991, n° 48, comm. 2281, concl. O. Fouquet ; RJF 11/1990, n° 1317.* – V. *J. Turot, L'entrepreneur, le risque et le fisc : RJF 11/1990, p. 735.* – *CE, 8e et 3e ss-sect., 5 oct. 2007, n° 291049, Sté Alcatel CIT : JurisData n° 2007-081175 ; Dr. fisc. 2008 n° 6, comm. 165, concl. N. Escaut, note A. de Bissy ; JCP E 2008, 1280, obs. J.-J. Caussain, F. Deboissy et G. Wicker ; RJF 12/2007, n° 1381.* – *CE, 8e et 3e ss-sect., 6 juin 2008 n° 285629, SA Gustave Muller : JurisData n° 2008-081343 ; Rec. CE 2008, tables p. 717 ; Dr. fisc. 2008, n° 39, comm. 507, concl. L. Olléon, note P. Fumenier ; RJF 10/2008, n° 1058.* – *CE, 8e et 3e ss-sect., 27 avr. 2011, n° 319472, M. Ferrand : Dr. fisc. 2011, n° 26, comm. 403 ; RJF 7/2011, n° 806 ; BDCF 7/2011, n° 84, concl. L. Olléon.* – *CE, 8e et 3e ss-sect., 27 avr. 2011, n° 327764, Sté Legeps : Dr. fisc. 2011, n° 25, comm. 399, concl L. Olléon, n'te O. Fouquet ; RJF 7/2011, n° 783, chron. C. Raquin, p. 699.*
20. *O. Fouquet, L'immixtion de l'administration dans la gestion des entreprises : halte au feu : Rev. adm. 2014, p. 485.*
21. *CE, sect. fin., avis, 24 mai 011, n° 385088 : Dr. fisc. 2012, n° 27, act. 298 ; RJF 2012, n° 800,* repris dans *Rép. min. n° 40388 à M. Benoist Apparu : JOAN Q 22 oct. 2013.*

reconnue aux entreprises. Le juge se refuse à sanctionner de simples accidents d'exploitation [22].

Le fait qu'une entreprise effectue un acte à l'étranger qui s'avère contraire à la législation du pays ne devrait constituer un acte anormal de gestion que dans des circonstances exceptionnelles. Soit qu'il révèle une négligence manifeste dans l'encadrement des salariés qui ont commis cet acte, faute de les avoir suffisamment informés ou alertés sur le droit applicable. Soit qu'elle révèle une prise de risque manifestement excessive par le dirigeant qui a pris une décision qu'il savait contraire à la loi.

Il existe donc des arguments permettant de soutenir que la non-déduction de sanctions étrangères prononcées en méconnaissance des garanties fondamentales offertes par le droit français et la Convention EDH est contestable en ce qu'elle ne respecte pas l'OPIF. Nous allons maintenant nous attacher à explorer en quoi la sanction étrangère peut méconnaître l'OPIF.

B. - L'examen de régularité à l'OPIF

5 - La régularité des décisions étrangères au regard des principes de l'OPIF devrait porter principalement sur le respect des droits de la défense (**1°**), sur la proportionnalité des peines (**2°**) et sur l'égalité des contribuables devant la loi ou les charges publiques (**3°**).

1° Le respect des droits de la défense

6 - Le fait que le jugement étranger prononçant une sanction reçoive une application concrète en France par la mise en œuvre des dispositions dérogatoires de l'article 39, 2 du CGI, en dehors de tout raisonnement, indépendamment de la vérification de sa régularité internationale par une procédure de reconnaissance ou d'*exequatur*, nous semble contraire au respect des droits de la défense. Ces droits sont garantis par la Constitution [23] et la Convention EDH [24]. Le respect des droits de la défense (exposé clair des griefs, délais de présentation d'une défense, traduction, motivation du jugement, voies de recours, impartialité des juges, etc.) est assuré par le contrôle du juge. Il lui appartient de s'assurer que l'exercice de son pouvoir de sanction par l'autorité qui a infligé la sanction ne méconnaît pas les principes d'indépendance et d'impartialité, et d'absence de confusion entre les fonctions de poursuite et d'instruction et les pouvoirs de sanction [25]. Une sanction ayant le caractère d'une punition ne peut être infligée à une personne sans que celle-ci ait été mise à même de présenter ses observations sur les faits qui lui sont reprochés.

Les juges mettent en œuvre les principes découlant de la Constitution et de la Convention EDH pour vérifier la conformité des décisions de justice étrangères à l'OPIF. Ils s'assurent que les règles applicables à la procédure et à l'instruction des dossiers conduisant à une décision de sanction garantissent un procès équitable [26]. Dans le cadre de l'OPIF, la Cour de cassation veille au respect des droits de la défense au travers de nombreuses décisions relatives aux garanties fondamentales de la procédure, de la motivation du jugement, et du principe du droit d'accès au juge. Elle a par exemple accordé l'*exequatur* à un jugement rendu par un tribunal russe au terme d'une longue et soigneuse motivation, en observant que le requérant n'avait pas contesté la compétence de la juridiction russe ; qu'il avait été représenté au cours des procédures litigieuses ; qu'il avait bénéficié des délais nécessaires pour exercer sa défense et qu'il avait pu former un recours contre les décisions motivées litigieuses ; enfin qu'il ne démontrait pas en quoi la circonstance que Gazprombank soit sous le contrôle de l'État russe aurait affecté l'indépendance et l'impartialité des juridictions russes [27]. À l'inverse, elle a jugé contraire à l'ordre public international de procédure le jugement d'un tribunal malien car l'acte introductif d'instance était muet sur l'objet de la demande [28].

S'agissant de la vérification de la régularité des sanctions étrangères, la première tâche du juge devrait être de s'assurer que la procédure a été conduite dans le respect des droits de la défense. Pour prendre un exemple, les procédures menées aux États-Unis par certaines agences de régulation comme l'*Office of Foreign Assets Control* (OFAC), la *Securities and Exchange Commission* (SEC) relayées par le *Department of Justice* (DOJ) qui aboutissent généralement à une auto-incrimination ou une transaction assortie de la renonciation à un certain nombre de garanties fondamentales en l'absence de tout contrôle du juge, sont-elles admissibles au regard des droits de la défense garantis par la Constitution et la Convention EDH ?

On peut s'interroger sur l'utilisation faite par certains États étrangers de l'arme de la sanction financière pour assurer la domination de leurs intérêts économiques et géopolitiques, parfois divergents des intérêts français. Enfin, les pratiques singulières de certains procureurs qui construisent leur notoriété à la faveur de procédures médiatisées pour faire évoluer leur carrière vers les affaires ou la politique posent de graves questions que l'on aimerait pouvoir soumettre au juge de l'OPIF.

Le fait qu'une entreprise ait transigé avec l'administration étrangère compétente pour éviter l'aléa d'un procès n'écarte pas ces interrogations. D'une part, une transaction est bien une sanction au sens de l'article 39, 2 [29]. D'autre part, le fait que les parties transigent ne supprime pas le caractère pénal de la sanction.

22. *CE, 9e et 10e ss-sect., 23 janv. 2015, n° 369214, SAS Rottapharm : JurisData n° 2015-005730 ; Dr. fisc. 2015, n° 16, comm. 268, concl. A Nicolazo de Barmon, note A. de Massiac et R. Bagdassarian ; RJF 2015, n° 300.*

23. L'article 8 de la Déclaration de 1789 prévoit que « *(...) nul ne peut être puni qu'en vertu d'une Loi (...) légalement appliquée* » et l'article 9 institue une présomption d'innocence.

24. L'article 6 de la Convention EDH prévoit que « *Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial (...)* » et l'article 16 que « *toute société dans laquelle la garantie des droits n'es' pas assurée, ni la séparation des pouvoirs déterminée, n'a point de constitution* ».

25. *Cons. const., déc. 12 oct. 2012, n° 2012-280 QPC, Sté Groupe Canal Plus : JurisData n° 2012-022856 ; JO 13 oct. 2012 : RJDA 2012, n° 1107.* Le Conseil constitutionnel a construit une jurisprudence protectrice des garanties fondamentales au fil des années « avec les matériaux de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 et de tous les grands principes (...) depuis la révolution ». S'agissant de sanctions, les reproches visent souvent la violation de l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 car, même si aucune disposition de la Constitution ne garantit expressément les droits de la défense, le Conseil constitutionnel a rattaché les droits de la défense à la garantie des droits visée à cet article : séparation des pouvoirs, droit à un recours juridictionnel effectif, droit à un procès équitable, exigence d'indépendance et d'impartialité des juridictions, V. *Discours de Jean-Louis Debré, Président du conseil constitutionnel, devant l'École du Barreau, Paris 3 janv. 2011.*

26. V. par ex. *CE, 10e et 9e ss-sect., 19 oct. 2011, n° 342405, French Data Network : JurisData n° 2011-022463.*

27. *Cass. 1re civ., 30 janv. 2013, n° 11-10.588, Bensadon c/Sté Gazprombank : JurisData n° 2013-001095 ; Bull. civ. 2013, I, n° 9 ; JCP G 2013, act. 165, obs. D. Akchoti ; RJDA 7/2013, n° 682.*

28. *Cass. 1re civ., 5 avr. 1993, n° 590 P, Banque Internationale pour l'Afrique Occidentale.*

29. *Rapp. AN n° 276, t. II (XIIIe législature), 11 oct. 2007, p. 157, par G. Carrez :* article 10 sur la suppression de la déduction de certaines sanctions et pénalités : Modification du 2 de l'article 39 du CGI visant à fixer un principe de non-déductibilité des sanctions pécuniaires de toutes natures en substituant « *les sanctions pécuniaires et pénalités de toute nature mises à la charge des contrevenants à des obligations légales ne sont pas admises en déduction des bénéfices soumis à l'impôt* » au précédent texte « ***les transactions**, amendes, confiscations, pénalités de toute nature, mises à la charge des contrevenants aux dispositions légales régissant la liberté des prix et de la concurrence, le ravitaillement, la répartition des divers produits, l'assiette et le recouvrement des impôts, contributions et taxes ne sont pas admis en déduction des bénéfices soumis à l'impôt* ».

2° Le respect du principe de proportionnalité des peines

7 - Aux termes de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, *« la loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires (...) »*. Le contrôle de proportionnalité exercé par le Conseil constitutionnel est particulièrement approfondi :

– le Conseil constitutionnel **s'attache à examiner l'objectif poursuivi par la loi et s'assurer d'un lien suffisant avec la sanction.** Il a ainsi relevé que l'amende pour défaut de déclaration d'un compte bancaire ouvert à l'étranger est liée à l'objectif de lutte contre l'évasion fiscale internationale, et que la sanction peut être liée à l'objectif du législateur de lutter contre la fraude [30]. **L'objectif poursuivi doit avoir un intérêt général.** Le Conseil d'État a par exemple considéré que les sanctions infligées par l'Autorité de la concurrence en application de l'article L. 430-8 du Code de commerce (sanction pour absence de notification pouvant aller jusqu'à 5 % du chiffre d'affaires) étaient justifiées par la préservation de l'ordre public économique [31], tel le maintien d'une concurrence suffisante [32]. Il a retenu que le principe et l'importance des pénalités financières infligées en raison de l'inexécution par un employeur de ses obligations d'emploi de travailleurs handicapés s'appréciait eu égard à l'objectif d'intérêt général d'emploi et d'insertion professionnelle de ces travailleurs [33] ;

– **les critères de fixation du montant de la sanction doivent être en rapport avec l'infraction commise.** Le Conseil constitutionnel a affirmé à plusieurs reprises l'exigence d'un lien clair entre l'infraction et le mode de fixation de la sanction. Il a admis que le montant d'une amende pouvait être fixé en pourcentage du corps de l'infraction, par exemple de l'avantage fiscal indûment obtenu [34], du montant d'une fausse facture [35], d'une prime à l'emploi [36], de l'impôt dû en cas de défaut de paiement de la redevance pour création de bureaux en Île-de-France [37], du chiffre d'affaires [38]. *A contrario*, le Conseil constitutionnel a jugé sans lien avec les infractions commises (outre son caractère manifestement hors de proportion avec les infractions) l'amende égale à 1 % du chiffre d'affaires ou des recettes pour défaut de communication de certains documents à l'administration fiscale dans l'exercice de son droit de contrôle qu'avait prévu l'article 44 de la loi n° 2013-117 du 6 décembre 2013 relative à la fraude fiscale [39]. Dans la même décision, il a écarté l'instauration d'une peine sans lien avec l'infraction à laquelle elle s'applique consistant, pour les personnes morales ayant commis un crime ou un délit passible de cinq ans d'emprisonnement, dès lors que l'infraction a procuré un profit direct ou indirect, à permettre qu'on leur inflige en outre une peine d'un montant maximum soit de un million d'euros, soit du cinquième du chiffre d'affaires. La variété des infractions potentiellement visées ne permettait pas de garantir l'individualisation et la proportionnalité des peines en tenant compte des circonstances propres à chaque espèce, une exigence découlant de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 ;

– le Conseil constitutionnel s'assure de **l'absence de disproportion manifeste entre l'infraction et la peine encourue.** Lorsque le principe de proportionnalité est violé ou susceptible de l'être, le Conseil constitutionnel n'hésite pas à assortir l'application de la sanction à certaines conditions. Il a par exemple considéré, s'agissant des outils de défiscalisation attachés à l'investissement outre-mer, que si l'amende de l'article 1756 quater peut être égale à 100 % de l'avantage fiscal indûment obtenu, c'est, au regard du risque qu'elle puisse revêtir un caractère manifestement hors de proportion avec la gravité des manquements réprimés, à la condition que soit établi le caractère intentionnel des manquements [40] ;

– la Cour de cassation a reconnu que **le principe de proportionnalité fait partie de l'OPIF.** Si le fait pour une décision étrangère de condamner une partie à des dommages-intérêts punitifs n'est pas en principe contraire à l'OPIF, le juge saisi doit s'assurer que le montant alloué n'est pas disproportionné au regard du préjudice subi et au manquement de ses obligations par le requérant. C'est à lui qu'il revient d'apprécier si les condamnations prononcées à l'étranger sont proportionnées et non au requérant de démontrer en quoi les condamnations prononcées à son encontre heurtent l'ordre public international de fond [41]. La Cour de cassation a par exemple rejeté le moyen contestant l'*exequatur* accordée à un jugement d'un tribunal américain qui avait condamné le dirigeant établi en France d'une société américaine à payer une astreinte de 13 M$ en décidant qu'elle n'était pas contraire au principe de proportionnalité découlant de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 au regard des détournements reprochés d'un montant de 200 m$ [42]. L'*exequatur* a en revanche été refusée à la décision de la Cour suprême de Californie qui avait condamné le vendeur d'un navire, en plus du remboursement de son prix, à des dommages-intérêts qui excédaient très largement cette somme [43] ;

– la sanction encourue ne doit pas faire peser sur le redevable une **charge manifestement excessive au regard de la gravité des faits [44] ou des capacités contributives du contrevenant [45].** À notre connaissance, la jurisprudence du Conseil d'État ou de la Cour de cassation n'a pas fixé de critère précis pour apprécier quand une imposition devient « confiscatoire », mais ces juridictions se sont prononcées sur certains seuils dont il semble résulter qu'une imposition deviendrait confiscatoire si elle absorbe près de l'intégralité du revenu. La Cour de cassation s'est penchée sur cette question notamment au sujet du

30. *Cons. const., déc. 8 oct. 2014, n° 2014-418 QPC, Sté SGI : Dr. fisc. 2014, n° 42, act. 531.*
31. *CE, ass., 21 déc. 2012, n° 353856, Sté Groupe Canal Plus, pt 49 : JurisData n° 2012-030181 ; JCP E 2013, 1094 ; Dr. adm. 2013, comm. 27, note M. Bazex ; RFD adm. 2013, p. 55.*
32. *Ibidem, pt 50.*
33. *CE, 10e et 9e ss-sect., 30 mai 2012, n° 351551, Sté Vera : JurisData n° 2012-011585,* publié au recueil Lebon.
34. *Cons. const., déc. 8 oct. 2014, n° 2014-418 QPC, Sté SGI, préc.*
35. *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.*
36. *Cons. const., déc. 29 déc. 2003, n° 2003-489 DC, Loi de finances pour 2004 : Rec. Cons. const. 2004, p. 487 ; RJF 3/2004, n° 28.*
37. *Cons. const., déc. 30 mars 2012, n° 2012-225 QPC, Sté Unibail-Rodamco : Dr. fisc. 2012, n° 14, act. 178 ; RJF 6/2012, n° 636.*
38. *Cons. const., déc. 12 oct. 2012, n° 2012-280 QPC, Sté Groupe Canal Plus, préc.*
39. *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, consid. 1, 3° et 4° : Dr. fisc. 2013, n° 51, comm. 563, note Ch. de la Mardière ; RJF 2014, n° 173.* – cf. également, *Cons. const., déc. 29 déc. 2013, n° 2013-685 DC, Loi de finances pour 2014 : Dr. fisc. 2014, n° 1-2, comm. 70.*
40. *Cons. const., déc. 8 oct. 2014, n° 2014-418 QPC, Sté SGI, préc.*
41. *Cass. 1re civ., 7 nov. 2012, n° 11-23.871, FS-P+B+I, Henin c/ Lee : JurisData n° 2012-024875 ; Bull. civ. 2012, I, n° 228 ; JCP G 2012, act. 1231, obs. É. Cornut ; JCP G 20 3, 170, A. Piacitelli-Guedj ; JDI 2013, comm. 18, note Ch. Chalas.*
42. *Cass. 1re civ., 28 janv. 2009, n° 07-11.729, P+B, D. Martel : JurisData n° 2009-046749 ; JCP G 2009, act. 80, obs. E. Cornut.*
43. *Cass. 1re civ., 1er déc. 2010, n° 09-13.303 : JurisData n° 2010-022675 ; JCP G 2011, 140, J. Juvénal ; Gaz. Pal. 24 mars 2011, p. 13, note F. de Bérard ; RTD civ. 2011, p. 122, obs. B. Fages ; D. 2011, p. 1374, obs. F. Jault-Seseke ; D. 2011, p. 2434, obs. L. d'Avout et S. Bollée ; RDIP 2011, p. 93, note H. Gaudemet-Tallon.*
44. *Cons. const., déc. 30 déc. 1987, n° 87-237 DC, Loi de finances pour 1988 : Dr. fisc. 1988, n° 43, comm. 1228, note L. Philip ; GAJF, th. n° 54.*
45. Les garanties liées aux principes de nécessité et de proportionnalité déduits de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 s'appliquent même si le législateur a laissé le soin de la prononcer à une autorité administrative non judiciaire, V. *Cons. const., déc. 30 déc. 1987, n° 87-237 DC, Loi de finances pour 1988, préc.*

cumul de l'ISF et d'autres impositions, mais elle s'est bornée à relever au cas particulier que l'ISF n'avait pas entraîné de prélèvements d'impôt supérieurs aux revenus dont les redevables disposaient [46]. Le commentaire sous l'arrêt de la Cour de cassation, *Imbert de Tremiolles*, souligne que « sur le plan des principes, la position de la Cour implique que le caractère confiscatoire aurait été établi si le calcul retenu comme pertinent avait révélé un cumul d'impôts supérieur aux revenus annuels » ; le Conseil constitutionnel opère quant à lui un contrôle du caractère manifestement excessif de l'impôt, dont le taux ne pourrait dépasser un certain seuil, proche des 70 % [47] ;

– enfin, la peine doit être infligée en tenant compte des circonstances propres à chaque espèce (individualisation des peines). Le principe de **l'individualisation de la peine** découle de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 [48]. Par exemple, il a été jugé que la peine de perte de grade qui entraîne automatiquement la cessation de l'état de militaire par suite de condamnation pénale, sans prendre en compte la personnalité du militaire ni la gravité de son comportement, contrevient aux garanties de l'article 8 précité et est contraire à la Constitution [49].

Le respect de ces différents principes devrait pouvoir être vérifié au regard de l'OPIF. C'est particulièrement vrai de l'importance des sanctions infligées dans certains pays où l'échelle des peines est décuplée par rapport à la France. Le lien de proportion pourrait s'analyser en comparant le montant de la sanction au chiffre d'affaires ou au profit que l'entreprise a retiré de ses activités illégales, en tenant compte de l'intention délictuelle de l'entreprise appréciée au regard des critères français de la fraude, et du montant des sanctions appliquées par les tribunaux français dans des situations analogues.

3° Le respect du principe d'égalité

8 - Le juge pourrait également s'interroger sur l'éventuelle violation du principe d'égalité devant la loi fiscale sur le fondement de l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 (« *La loi doit être la même, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse* ») [50].

En application de ce principe, « il n'est pas possible d'instaurer un traitement différent à des situations identiques sauf si des raisons d'intérêt général le justifient et ici encore dans la mesure où cela s'avère conforme à l'objet de la loi » [51].

Deux hypothèses nous semblent envisageables, selon le niveau d'appréciation auquel on se place.

• On pourrait tout d'abord considérer que face à une situation identique, à savoir un contribuable français sanctionné, l'article 39, 2 peut conduire à une différence de traitement injustifiée : le contribuable qui se voit appliquer une sanction émanant d'une autorité étrangère subira la non-déduction alors qu'il n'aura peut-être pas joui des mêmes droits pour se défendre que le contribuable sanctionné par une autorité française. Cette inégalité de traitement n'est pas en rapport avec l'objet de l'article 39, 2, qui est d'interdire la déduction des sanctions résultant d'infractions à des « *obligations légales* », ce qui implique de pouvoir vérifier dans tous les cas que cette condition est satisfaite.

À titre de comparaison, le Conseil constitutionnel a déclaré la mesure relative au régime fiscal des opérations réalisées avec les ETNC conforme à la Constitution avec une réserve d'interprétation demandant que « le contribuable soit admis à apporter la preuve de ce que la prise de participation dans une société établie dans un [État ou territoire non coopératif] correspond à des opérations réelles qui n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre dans un but de fraude fiscale la localisation de bénéfices dans un tel État ou territoire » [52]. Il conviendrait également de reconnaître au contribuable la possibilité de représenter au juge que la décision de sanction étrangère n'est pas régulière au regard de l'OPIF. Combiné avec le respect des droits de la défense, le principe d'égalité pourrait justifier que les modalités d'application de l'article 39, 2 diffèrent selon que la sanction a été prononcée par une juridiction française ou étrangère : dans ce dernier cas, une voie de recours visant à vérifier la régularité de la sanction serait ouverte au stade de la détermination du résultat fiscal de la société.

• On pourrait à l'inverse considérer que les contribuables français, selon qu'ils sont sanctionnés par une autorité française ou étrangère, sont dans des situations différentes, dans la mesure où ils n'auront pas forcément bénéficié des mêmes droits de la défense. Dans ce cas, la jurisprudence actuelle du Conseil constitutionnel autorise le législateur à traiter de manière identique des situations différentes, ce que fait l'article 39, 2 en interdisant la déduction dans tous les cas. Il convient alors de se demander s'il ne conviendrait pas d'adopter une position conforme à celle de la Cour de justice de l'Union européenne, qui considère que le principe d'égalité interdit des situations différentes soient traitées de manière égale, à moins que ces traitements soient objectivement justifiés [53]. Le principe d'égalité implique donc de traiter différemment des contribuables qui se trouvent dans une situation objectivement différente au regard de la loi sur le fondement de laquelle a été prononcée la sanction. Tel est le cas avec l'article 39, 2 puisque le contribuable sanctionné à l'étranger qui n'a pas bénéficié des garanties minimales qui lui auraient été accordées si la sanction avait été prononcée en France se trouve dans une situation différente qui justifie qu'un traitement différent lui soit appliqué. Au demeurant, le président Fouquet observe que le principe d'égalité devant la loi fiscale ne fait pas obstacle à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général pourvu que dans l'un et l'autre cas la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qu'il établit, et qu'elle n'entraîne pas une rupture d'égalité devant les charges publiques [54].

46. *Cass. com., 13 nov. 2003, n° 01-15.611, F-D, M. et M^me^ Binet : JurisData n° 2003-025394 ; Dr. fisc. 2004, n° 53, comm. 940. – Cass. com., 25 janv. 2005, n° 03-10.068, Imbert de Tremiolles : JurisData n° 2005-026587 ; Dr. fisc. 2005, n° 17, comm. 391, note J. Grosclaude.*

47. V. *F. Pezet, Le caractère confiscatoire de l'impôt et les exigences constitutionnelles françaises : Dr. fisc. 2013, n° 22, 300.*

48. *Cons. const., déc. 22 juill. 2005, n° 2005-520 DC, consid. 3 : Rec. Cons. const. 2005, p. 118.*

49. *Cons. const., 3 févr. 2012, n° 2011-218 QPC : JurisData n° 2012-002034.* – V. *V. Peltier, L'individualisation de la peine dans les décisions liées aux QPC : Dr. pén. 2011, étude 4.*

50. Plus précisément, le principe d'égalité devant l'impôt comporte deux branches : d'une part, le principe d'égalité devant la loi fiscale (précité) et d'autre part le principe d'égalité devant les charges publiques (article 13 de la même déclaration).

51. *R. Torlet et M. Valeteau, La jurisprudence du Conseil constitutionnel relative au principe d'égalité depuis l'institution de la QPC : Dr. fisc. 2015, n° 13, 231.* – V. par ex., *Cons. const., déc. 28 janv. 2014, n° 2013-361 QPC, Cts P de : Dr. fisc. 2014, n° 6, act. 96.*

52. *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)réfragable de culpabilité selon le Conseil constitutionnel : Dr. fisc. 2015, n° 12, act. 169.*

53. Par ex., *CJCE, 5 oct. 1994, aff. C-280/93, Allemagne c/ Conseil, pt 67 : Rec. CJCE, I, p. 4973.* – *CJUE, gde ch., 3 mai 2007, aff. C-303/05, Advocaten voor de Wereld VZW, pt 56 : Rec. CJUE 2007, I, p. 3633 ; Europe 2007, comm. 181, obs. F. Kauff-Gazin.* – *CJUE, gde ch., 16 déc. 2008, aff. C-127/07, Arcelor Atlantique et Lorraine et a., pt 23 : Rec. CJUE 2008, I, p. 9895 ; Europe 2009, comm. 56, obs. D. Simon.* – *CJUE, 4^e^ ch., 26 sept. 2013, aff. C-195 12, Industrie du bois de Vielsalm (IBV & Cie), pts 50, 52 et 53 : JurisData n° 2013-031495.*

54. *O. Fouquet, Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt : Nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel, n° 33, Dossier : le Conseil constitutionnel et l'impôt, oct. 2011.*

2. La non-déduction analysée en tant que sanction pénale entraîne l'application des garanties fondamentales

9 - À supposer que la décision de sanction étrangère soit régulière au regard de l'OPIF, il n'en reste pas moins possible d'examiner le bien-fondé de la non-déduction en tant que sanction. Il existe en effet des arguments pour soutenir que la non-déduction prévue à l'article 39, 2 du CGI constitue une sanction pénale (**A**), ce qui obligerait à vérifier que les garanties offertes par la Constitution et la Convention EDH ont été respectées (**B**). Si tel n'a pas été le cas, l'article 39, 2 serait alors contraire à ces garanties.

Nous observons en préambule que la non-déduction augmente la charge fiscale du contribuable, qui est en principe assise sur le résultat comptable, par le biais d'une réintégration extra-comptable. Elle majore le total des sommes décaissées par l'entreprise, qui comprennent la sanction payée à l'étranger et 33,1/3 % d'IS payés au Trésor français [55].

A. - La non-déduction de l'article 39, 2 est-elle une sanction pénale ?

10 - L'article 39, 2 ne qualifie pas la non-déduction de sanction pénale. Des arguments existent dans le sens d'une telle qualification au regard (**1°**) de l'évolution de la jurisprudence administrative, qui tend vers une extension de la notion de sanction et du traitement des sanctions administratives comme des sanctions pénales, (**2°**) de l'objectif punitif poursuivi par le législateur en 2007, et (**3°**) de la jurisprudence des juridictions françaises et de la CEDH favorables à la reconnaissance du caractère pénal de certaines sanctions.

1° L'extension de la notion de sanction dans la jurisprudence administrative et l'assimilation des sanctions administratives aux sanctions pénales

11 - Nous avons vu que l'article 39, 2 avait un périmètre restreint avant la réforme de 2007. Au regard du principe général de déduction de toutes les charges figurant à l'article 39, 1 du CGI, les tribunaux admettaient initialement la déduction des sanctions financières, qu'il s'agisse de sanctions et amendes civiles et administratives, à l'exception de celles que visaient l'article 39, 2. La juridiction administrative a par exemple admis la déductibilité d'amendes civiles dans le cas d'un entrepreneur individuel à raison de son activité délictueuse pénalement sanctionnée [56], d'une amende infligée par la Commission des communautés européennes au groupement des cartes bancaires [57], d'une sanction infligée par le Conseil de la concurrence [58].

En revanche, une jurisprudence constante refusait la déduction des sanctions financières à caractère pénal bien qu'elles ne soient pas visées par l'article 39, 2. Il en allait de même des provisions constituées pour assurer le règlement de ces amendes pénales [59]. La jurisprudence traditionnelle écartait la déduction des amendes pénales tantôt au motif qu'il s'agissait de condamnations personnelles [60], tantôt au motif qu'il ne s'agit pas d'une charge mais un emploi du bénéfice [61]. Puis des décisions ont étendu le champ des sanctions administratives pouvant être qualifiées d'amendes pénales [62]. La tendance à la « pénalisation » des sanctions administratives [63] s'est accentuée dans la jurisprudence récente [64]. Il est intéressant de noter que **le Conseil d'État a reconnu dans l'affaire *EBC Pharmexport* que la non-déduction de sommes non déclarées constitue une sanction** [65].

Cette évolution jurisprudentielle est le fruit d'une doctrine divergente où l'application d'un traitement fiscal indifférencié aux amendes pénales et aux sanctions administratives l'a emporté. Dans ses conclusions sous l'arrêt *Radio Free Dom*, le commissaire du Gouvernement Guillaume Goulard justifiait la non-déduction par le fait que « si les amendes pénales étaient déductibles, **la charge nette qui en résulterait s'en trouverait allégée**, ce qui reviendrait à remettre partiellement en cause l'autorité qui s'attache aux décisions du juge répressif » [66]. Élargissant la réflexion à l'ensemble des sanctions administratives, le commissaire du Gouvernement Bachelier concluait dans l'affaire *Épx Philippe* en 2000 : « L'article 39, 2 a un champ d'ap-

55. Prenons l'exemple d'une entreprise dont le seul bénéfice (+ 100) est l'opération étrangère qui a entraîné une sanction égale au bénéfice (- 100). Le résultat comptable est de 0. Le résultat fiscal est de 100 auquel s'applique l'IS. L'entreprise a bien décaissé 100 à l'étranger et 33,1/3 en France, soit plus que le bénéfice de l'opération.

56. *CE, 8e et 9e ss-sect., 7 janv. 2000, n° 186108, Épx Philippe, préc.*

57. *CAA Nantes, 1re ch., 24 mars 2004, n° 01NT01800, Caisse régionale du Crédit agricole mutuel Val-de-France : RJF 8-9/2004, n° 860.*

58. *CE, sect., avis, 29 déc. 2004, n° 269992, min. c/ SA Joseph Perasso et ses fils : JurisData n° 2004-080628 ; Dr. fisc. 2005, n° 47, comm. 750, concl. L. Olléon ; RJF 3/2005, n° 216.* – V. *F. Bereyziat, Déductibilité des sanctions : on peine à comprendre : RJF 4/2005, p. 211.*

59. *CE, 9e et 8e ss-sect., 8 juill. 1998, n° 158891, Assoc. Radio Free Dom : JurisData n° 1998-047225 ; Rec. CE 1998, tables p. 866 ; Dr. fisc. 1998, n° 49, comm. 1084, concl. G. Goulard ; RJF 10/1998, n° 1093.*

60. *CE, 8e et 7e ss-sect., 23 juin 1986, n° 48466 : JurisData n° 1986-600847 ; Dr. fisc. 1986, n° 49, comm. 2188, concl. M. de Guillenchmidt ; RJF 1986, n° 892.*

61. *CE, 24 févr. 1964, n° 58941, La Presse régionale de l'Ouest : Dr. fisc. 1964, comm. 477 ; Dupont 1964, p. 349.* – pour des amendes douanières assumées par une entreprise condamnée solidairement avec son président, V. *CAA Paris, 3e ch., 29 mai 1990, n° 89PA01075, SA Mondial Tele Show : Dr. fisc. 1991, n° 44, comm. 2080 ; RJF 8-9/1990, n° 962.*

62. *CE, 9e et 8e ss-sect., 8 juill. 1998, n° 158891, Assoc. Radio Free Dom : JurisData n° 1998-047225 ; Rec. CE 1998, tables p. 866 ; Dr. fisc. 1998, n° 49, comm. 1084, concl. G. Goulard ; RJF 10/1998, n° 1093,* à propos d'une amende pour avoir déduit des rémunérations qui n'avaient pas été portées sur la déclaration exigée par l'article 240 du CGI.

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

64. *CE, 9e et 10e ss-sect., 28 mai 2014, n° 351935, M. et Mme Matallah : JurisData n° 2014-011804 ; Dr. fisc. 2014, n° 29, comm. 448, concl. C. Legras ; RJF 8-9/2014, n° 771,* à propos de sanctions fiscales infligées à un contribuable de mauvaise foi. – *CE, 9e et 10e 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.* Les rapporteurs publics insistent dans leurs conclusions sous ces deux affaires sur la dimension **punitive** des dispositifs qui, bien que ne constituant ni des majorations ni des amendes, pourraient être regardées comme des mesures répressives. Pour le rapporteur public dans l'affaire *Matallah* « on est en présence d'une sanction lorsque le bénéfice de l'abattement est perdu dans le cas où la mauvaise foi (...) est établie ». La cour administrative d'appel de Marseille a jugé que les redevances prévues par le Code du travail sanctionnant le non-respect par l'employeur de l'obligation d'utiliser le nombre prescrit de bénéficiaires d'emplois réservés avait le caractère d'une « *pénalité de toute nature* » au sens du 2 de l'article 39, *CAA Marseille, 3e ch, 16 nov. 1999, n° 97-5490, SA GSF Jupiter : Dr. fisc. 2000, n° 42, comm. 787 ; RJF 6/2000, n° 758.* Le Conseil d'État a étendu très loin la non-déductibilité en l'appliquant à de simples astreintes, tout en reconnaissant qu'elles ne peuvent être assimilées à une « pénalité au sens de l'article 39, 2, dès lors qu'elles ne peuvent être assimilées à des frais généraux puisque leur finalité est de contraindre la personne qui se refuse à exécuter ses obligations légales ».

65. *A contrario,* le Conseil d'État a ainsi jugé que la décision par laquelle l'Autorité des marchés financiers rend publique la sanction prononcée, a le caractère d'une **sanction complémentaire**, qui dès lors n'a pas à faire l'objet d'une motivation spécifique distincte de la motivation d'ensemble de la sanction, *CE, 6e et 1re s-sect., 20 mai 2011, n° 316522, Euroland Finance : JurisData n° 2011-008886.*

66. L'argument selon lequel la non-déduction préserve la portée de la sanction et l'autorité de la chose jugée, car si la sanction était déductible l'entreprise ne décaisserait que 100-33,1/3 %, se retourne (V. *supra* n° 9).

plication bien délimité et il est clair que devant de telles sanctions vous êtes devant un **vide législatif** dans la mesure où il paraît difficile d'étendre le domaine d'opposabilité de ce texte. Vous devrez donc, le moment venu, vous interroger sur le point de savoir s'il y a lieu de tenir compte du fait que les **sanctions administratives relèvent du droit répressif** dans votre jurisprudence générale ou fiscale et s'il convient dès lors de **transposer à ce régime de sanctions les règles que vous retenez pour les amendes pénales** ». Après avoir reconnu que la transposition pure et simple des règles appliquées par la jurisprudence en matière pénale aux sanctions « quasi pénales » infligées par certaines autorités administratives n'était « pas évidente », le haut magistrat a recommandé « l'exclusion de la déductibilité des sanctions » car « car **cela reviendrait à atténuer le quantum d'une sanction** qu'une autorité à seule compétence pour fixer ». Le commentateur de l'arrêt *Épx Philippe* à la *Revue de droit fiscal* [67] appelait également de ses vœux une évolution législative du traitement fiscal des amendes administratives. L'« orientation plus radicale » prônée par Gilles Bachelier ne recueillait pas une adhésion générale. Le commissaire du Gouvernement Olléon concluait ainsi sous l'affaire *Perasso* : « la ligne jurisprudentielle que vous avez affirmée avec constance depuis plus de vingt ans s'oppose à ce que vous étendiez aux sanctions administratives à caractère répressif ce que vous avez jugé en matière d'amendes pénales » [68]. Néanmoins, la tendance à l'alignement du traitement fiscal des sanctions administratives sur celui des sanctions pénales a fourni l'occasion au législateur de supprimer la déduction de l'ensemble des sanctions, ce qu'il a fait dans la loi de finances pour 2008.

2° L'objectif punitif du législateur lors de la réforme de l'article 39, 2

12 - Sous couvert de rendre « la loi plus claire et plus équitable » au motif que la distinction entre les sanctions et pénalités déductibles et celles qui ne le sont pas « repos(ait) sur des critères peu satisfaisants s'expliquant par (...) les décisions rendues par le juge dans chaque cas d'espèce » [69], le législateur a voulu préserver la portée de la sanction car « du fait de la déductibilité de ces sanctions des bénéfices soumis à l'impôt, la charge nette qui en résulte pour le contrevenant s'en trouve allégée ». Le législateur n'a d'ailleurs fait qu'emboîter le pas à l'administration fiscale qui réclamait au Conseil d'État dans l'affaire *Perasso* « d'étendre la jurisprudence (qu'il) avait développée au sujet des amendes pénales en jugeant, par principe, non déductibles les sanctions administratives de nature pécuniaire » [70]. Désormais non déductibles, les sanctions administratives devenaient *de facto* assimilées à des sanctions pénales, traduisant une conception moraliste dans laquelle tout manquement à une règle administrative doit être « puni » plutôt que réparé. En permettant de maintenir la portée financière de la sanction, qui n'est pas une charge mais un emploi du revenu, la non-déduction a fini par absorber son caractère punitif.

La coloration pénale donnée à la non-déduction n'est pas justifiée dans le cas d'une peine étrangère, car il lui manque l'articulation entre l'atteinte à l'ordre public français et la non-déduction de l'amende qui en garantit la portée. **Dans le cas d'une peine étrangère, l'ordre public français n'est pas en cause. La non-déduction n'est pas le corollaire d'une sanction infligée par un juge ou une autorité française. Elle devient dès lors une sanction fiscale autonome, dont rien ne justifie qu'elle serve à garantir la portée de la sanction étrangère.**

3° Une jurisprudence favorable à la reconnaissance de la sanction pénale

13 - Il n'existe pas de définition française de la « punition », mais le Conseil constitutionnel qui, saisi d'une QPC, examine s'il existe bien une « sanction » justifiant la mise en œuvre des différentes garanties offertes par la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, a forgé un « droit de la punition » qui permet de cerner la notion [71]. Il a par exemple observé que l'amende sanctionnant l'absence de déclaration de compte à l'étranger avait bien la nature d'une sanction avant de procéder à l'analyse de sa conformité aux principes constitutionnels. Il a reconnu que la sanction de publication et d'affichage de la condamnation pénale du chef de fraude fiscale constituait une peine [72]. Il considère généralement les sanctions fiscales comme des sanctions ayant le caractère d'une punition relevant du champ d'application des articles 8 et 9 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 [73]. Mais il a également écarté la qualification de punition à de nombreuses reprises [74].

67. *CE, 8e et 9e ss-sect., 7 janv. 2000, n° 186108, Épx Philippe, préc.*

68. Le fisc français n'était pas le dernier à entretenir le trouble sur la notion de sanction pénale en fonction de ses intérêts : afin de priver le contribuable des garanties offertes par l'article 6, § 1 de la Convention EDH, il a par exemple soutenu devant la CEDH que les majorations d'impôt pour absence de bonne foi *(CGI, art. 1729, 2)* ne portaient pas sur une « *accusation en matière pénale* » mais présentaient les traits d'une sanction administrative au sens de la jurisprudence de la CEDH, V. *CEDH, 24 févr. 1994, n° 12547/86, Bendenoun c/ France : JurisData n° 1994-620008 ; Dr. fisc. 1994, n° 21-22, comm. 989 ; JCP G, 1995, II, 22372, note S. Frommel ; RJF 4/1994, n° 503 ; RJF 6/1994, chron. G. Goulard, p. 383 et s. ; D. 1996, p. 385 et s., note J. Lamarque ; AJDA 1994, chron. J.-F. Flauss, p. 511 et s. ; RFDA 1995, note J.-P. Maublanc et L. Fernandez, p. 1181 et s.* – V. *J.-P. Le Gall et L. Gérard, Les recours des contribuables sur le fondement de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales. À propos de l'arrêt de l'arrêt Bendenoun : Dr. fisc. 1994, n° 21, 100027.*

69. Le rapport de la Commission des finances esquive la discussion sur le bien fondé et les critères de distinction entre amende pénale et amende non pénale. Il se borne à présenter la réforme comme une mesure technique : « le champ de l'article 39, 2 paraît peu clair et la distinction entre les sanctions actuellement déductibles et celle qui demeurent déductibles parce qu'elles ne sont pas visées ne semble pas rationnelle ».

70. *Concl. L. Olléon sous CE, sect., avis, 29 déc. 2004, n° 269992, SA Joseph Perasso et Fils, préc.*

71. *J.-H. Robert, La punition selon le Conseil constitutionnel : Cah. cons. const. 2009.* – *Cons. const., déc. 10 déc. 2010, n° 2010-7282 QPC.* – *Cons. const., déc.17 sept. 2015, n° 2015-481 QPC, M. et Mme Bessis : JO 19 sept. 2015 ; Dr. fisc. 2015, n° 39, act. 540.*

72. *R. Salomon, Droit pénal fiscal : Dr. fisc. 2012, n° 43, 493, n° 6.*

73. *Cons. const., déc. 30 déc. 1982, n° 82-155 DC, Loi de finances rectificative pour 1982, consid. 33 et 34 : Rec. Cons. const. 1982, p. 88 ; Dr. fisc. 1983, n° 2-3, comm. 47.* – *Cons. const., déc. 17 mars 2011, n° 2010-104 QPC, M. et Mme Bertrand (majoration de 80 % pour activité occulte), n° 2010-103 QPC, Sté SERAS II (majoration de 40 % pour mauvaise foi) et n° 2010-105/106 QPC, M. Soares et a. (majoration fiscale de 40 % après mise en demeure) : 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.* – V. commentaire du Conseil constitutionnel sous *Cons. const., 10 févr. 2012, n° 2011-220 QPC, M. Ardouin.* – V. également *Dr. fisc. 2012, n° 7-8, act. 87 ; Procédures 2012, n° 3, comm. 100, note L. Ayrault ; RPDP 2012, p. 742 ; RJF 4/2012, n° 400.*

74. Le Conseil constitutionnel a jugé que la solidarité du donneur d'ordre avec l'auteur de travail dissimulé pour le paiement des impôts et des cotisations n'était pas une sanction ayant le caractère d'une punition à laquelle les principes de l'article 8 et 9 pouvaient s'appliquer mais constituait une simple garantie pour le recouvrement des créances du Trésor public et des organismes de sécurité sociale, *Cons. const., déc. n° 2015-479 QPC, 1 juill. 2015, Sté Gecop : Dr. fisc. 2015, n° 36, act. 485.* Il a jugé le licenciement d'un assistant maternel par suite de retrait de l'agrément accordé à son employeur n'était qu'une conséquence directe du retrait d'agrément et ne pouvait dès lors être regardé comme une sanction ayant le caractère d'une punition, *Cons. const., déc. 2 avr. 2011, n° 2011-119 QPC : JO 2 avr. 2011 ; JCP S 2011, act. 168.* Le caractère de punition n'a pas été non plus reconnu au retrait d'une réduction de peine pénale pour mauvaise conduite car il a seulement pour effet de faire exécuter la peine prononcée par le juge, *Cons. const., déc. 11 juill. 2014, n° 2014-408 QPC : JurisData n° 2014-016583 ; Dr. pén. 2014, comm. 134, note É. Bonis-Garçon.* Le Conseil constitutionnel a encore nié que la majoration de 10 % de l'article 1730 du CGI avait le caractère de « punition », au motif qu'elle a pour seul objet de compenser le préjudice subi par l'État du fait du paiement tardif des impôts directs, *Cons.*

La juridiction judiciaire a élargi le champ de la protection des droits de la défense, par exemple en assimilant certaines sanctions infligées par les autorités administratives à des sanctions pénales ou en qualifiant de sanction la remise en cause d'une déduction. La Cour de cassation a par exemple qualifié la solidarité de paiement avec le fraudeur de « peine complémentaire facultative » [75].

La Convention EDH ne définit pas non plus ce qu'est la « matière pénale » à laquelle s'adresse l'article 6, § 1. Mais la CEDH a entrepris de définir cette notion au fil de ses décisions, de manière autonome car elle a rappelé à plusieurs reprises qu'elle n'est pas liée par les qualifications données par le droit interne des États, lesquelles n'ont qu'une valeur relative. Tout en écartant le caractère pénal de la mesure de retrait de points du permis de conduire prise isolément, la CEDH lui a reconnu un caractère punitif et dissuasif dès lors qu'elle **résultait de plein droit de la condamnation principale** [76]. Parmi les différents critères mis en œuvre par la CEDH pour déterminer si l'on est en présence d'une sanction pénale, en l'absence de qualification juridique, le but, la nature et la gravité de la sanction encourue revêtent une importance particulière. Dans l'affaire *Bendenoun*, elle a assimilé les majorations infligées aux contribuables de mauvaise foi sur le fondement de l'article 1729 du CGI à une « accusation en matière pénale » ouvrant droit à application des dispositions de l'article 6, § 1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales des droits de l'homme [77] en se fondant sur quatre éléments :

– l'article 1729 concerne tous les citoyens en leur qualité de contribuable ;

– la majoration ne tend pas à la réparation pécuniaire d'un préjudice ;

– elle se fonde sur une norme de caractère général dont le but est à la fois préventif et répressif ;

– ses conséquences financières sont considérables et le défaut de paiement entraîne une contrainte par corps.

La CEDH a cependant admis que le contentieux fiscal revêtait un caractère particulier impliquant une exigence d'efficacité nécessaire pour préserver les intérêts des États, et que dès lors que ce contentieux ne fait pas partie du noyau dur du droit pénal au sens de la Convention EDH [78], cela implique un moindre degré de protection. Toutefois, le particularisme du contentieux fiscal doit être nuancé [79].

B. - Les garanties fondamentales qui s'appliquent en présence d'une sanction pénale ont-elles été respectées ?

14 - Toute sanction ayant le caractère d'une punition ouvre l'accès aux garanties offertes par la Constitution et l'article 6, § 1 de la Convention EDH en cas de procès. La qualification de la non-déduction comme une « punition » permet d'adresser de nombreuses critiques à l'article 39, 2 du CGI :

• le **caractère automatique de la non-déduction :**

– **prive le contribuable du droit d'accès à un tribunal**. Or, l'article 6, § 1 de la Convention EDH énonce le droit à un procès équitable *« Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue (...) par un tribunal (...) qui décidera du bien fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle »* lorsque le litige ressortit à la matière pénale. La CEDH a interprété l'article 6, § 1 comme garantissant, outre le droit à un procès équitable, le **droit à l'existence même d'un procès**, c'est-à-dire la possibilité, en toute matière civile ou pénale, d'accéder à un juge [80]. La CEDH a jugé le « système français de majoration d'impôt » compatible avec l'article 6, § 1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales des droits de l'homme si « chaque contribuable peut saisir de toute décision ainsi prise à son encontre un tribunal offrant les garanties de ce texte » [81] ;

– **ne permet pas de moduler la sanction** en fonction de la gravité de l'infraction commise, et n'a pas égard aux circonstances de l'infraction ni à la bonne foi du contribuable, ce qui paraît contraire au principe de nécessité et d'individualisation des peines. Si la CEDH a jugé que le droit à un procès équitable n'impliquait pas que le juge de l'impôt puisse moduler le montant d'une pénalité, c'est au vu du fait que le contribuable a été en mesure de former un recours de plein contentieux devant le tribunal administratif contre le rappel de taxe en cause [82] ;

• la critique tient encore à l'existence d'un **cumul de sanctions**, la sanction résultant de l'article 39, 2 s'ajoutant à la sanction étrangère, ce qui paraît contraire à la règle *non bis in idem* [83] ;

• l'article 39, 2 aboutit enfin, en punissant le contribuable par la non-déduction de la charge, à **réprimer une infraction commise à l'étranger**, ce qui n'est possible que dans les cas particuliers où le droit français ou des accords internationaux le prévoient ; la non-déduction d'une peine étrangère est marquée par **l'absence de motif d'intérêt général en France**, exigence pourtant présente dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel [84]. Les débats parlementaires montrent que le législateur de 2007 s'est exclusivement soucié d'harmoniser des règles de déduction divergentes entre différents types de

const., déc. 29 avr. 2011, n° 2010-124 QPC, M^me Boitel : Dr. fisc. 2011, n° 18-19, act. 139 ; RJF 7/2011, n° 867.

75. *Cass. crim., 12 sept. 2012, n° 12-80.574 : JurisData n° 2012-020793 ; Dr. sociétés 2012, comm. 146, note R. Salomon.* – V. *R. Salomon, Droit pénal fiscal Dr. fisc. 2012, n° 43, 493.* – *Cass. crim., 12 sept. 2012, n° 12-80.574 : JurisData n° 2012-020793 ; Dr. sociétés 2012, comm. 146, note R. Salomon.* – V. *R. Salomon, Droit pénal fiscal : Dr. fisc. 2012, n° 43-44, 493. A contrario,* les intérêts de retard de l'article 1727 du CGI, dès lors qu'ils sont destinés à compenser le préjudice financier subi par le Trésor public du fait de l'encaissement tardif de sa créance, n'ont pas été reconnus avoir le caractère d'une sanction permettant d'accorder au contribuable la mise en œuvre des garanties résultant de l'article 6 de la Convention EDH, *Cass. com., 17 mars 2004, n° 02-14.711, FS-P+B, Sté Kervilly : JurisData n° 2004-022974 ; JCP E 2004, 822 ; RJF 2004, n° 797.*

76. *CEDH, 23 sept. 1998, aff. C-68/1997/852/1059, Malige c/ France : JurisData n° 1998-993469 ; RJF 11/1998, n° 1384 ; RD publ. 1999, p. 883 et s., note F. Sudre ; AJDA 1997 p. 981.*

77. *CEDH, 24 févr. 1994, n° 12547/86, Bendenoun c/ France, préc.*

78. *CEDH, gde ch., 23 nov. 2006, n° 73053/01, Jussila c/ Finlande, pt 43 : Dr. fisc. 2007, n° 46, 946, É. J. Van Brustem ; RJF 4/2007, n° 527.* – V. *L. Ayrault, Droit fiscal répressif : Dr. fisc. 2007, suppl. au n° 25, 632.*

79. V. *L. Ayrault, L'absence de modulation des sanctions fiscales par le juge et la Convention EDH : sens et conséquences de la décision Segame de la CEDH, note sous CEDH, 5^e sect., 7 juin 2012, n° 4837/06, Segame SA c/ France : Dr. fisc. 2012, n° 29, comm 387.*

80. *CEDH, 21 févr. 1975, n° 4451/70, Golder c/ Royaume-Uni : Rec. CEDH 1975, série A, n° 18, pt 26.* – *CEDH, 1^re sect., 4 mars 2004, n° 47650/99, Silvester's Horeca service c/ Belgique.*

81. *CEDH, 24 févr. 1994, n° 12547/86, Bendenoun c/ France, préc.*

82. *CEDH, 5^e sect., 7 juin 2012, n° 4837/06, Segame SA c/ France : JurisData n° 2012-028601 ; Dr. fisc. 2012, n° 29, comm. 387, note L. Ayrault ; JCP G 2012, 922, note L. Milano ; RJF 8-9/2012, n° 888, chron. É. Bokdam-Tognetti p. 699 ; FR Lefebvre 32/2012, p. 33, note B. Hatoux.* – V. *L. Ayrault, Droit fiscal européen des droits de l'homme : chronique de l'année 2012 : Dr. fisc. 2013, n° 9, 177.*

83. V. en ce sens, la QPC transmise au Conseil constitutionnel par la Cour de cassation le 17 décembre 2014 à propos du cumul de sanctions en matière de délit d'initié, *Cass. com., 17 déc. 2014, n° 14-90.043, F-D, Sté Daimler et a. : Dr. fisc. 2015, n° 4, act. 54.*

84. Par ex., *Cons. const., déc. 31 déc. 1995, n° 95-369 DC, Loi de finances pour 1996 : Rec. Cons. const. 1995, p. 257 ; Dr. fisc. 1996, n° 1-2, comm. 3 ; RJF 2/1996, n° 209.* – sur les différentes expressions visant l'intérêt général dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel, du Conseil d'État et de la CEDH : « but d'intérêt général suffisant » « motif impérieux d'intérêt général », etc. V. *J. Lamarque, L'article 16 de la déclaration de 1789 : Dr. fisc. 2015, n° 13, 232, n° 5.*

sanctions résultant de la loi française ou infligées par des autorités administratives françaises. Il ne s'est pas préoccupé des sanctions étrangères. La loi paraît ici sans but précis : la préservation de l'ordre public français n'est pas en jeu puisque l'infraction a été commise à l'étranger, et les recettes fiscales procurées au Trésor public par la non-déduction pourraient s'apparenter à un enrichissement sans cause.

Plus largement, il est permis de se demander si l'existence de l'infraction étrangère qui entraîne l'application de l'article 39,2 ne devrait pas être analysée au regard du droit français plutôt qu'au regard du droit étranger. Ainsi par exemple, en matière pénale, lorsqu'un acte a été commis à l'étranger, c'est au regard du droit français que le juge examine si les faits constituent un délit avant de poursuivre, du chef de blanchiment, l'utilisation en France des fonds provenant de ce délit. L'application du droit français découle de l'article 113-2 du Code pénal qui confère une autonomie au délit de blanchiment par rapport à l'infraction principale, et justifie qu'il soit compétent pour qualifier les faits commis à l'étranger [85]. Il en découle par exemple qu'on peut réprimer en tant que blanchiment l'utilisation en France de fonds provenant du trafic d'organes dans un pays étranger où il n'est pas pénalement réprimé. Réciproquement, on ne devrait pas pouvoir poursuivre en France du chef de blanchiment l'utilisation de fonds provenant du commerce d'alcools dans un pays où sa consommation est totalement interdite alors qu'il est légal en France à certaines conditions. Par symétrie de raisonnement, si l'on accepte de considérer que l'article 39, 2 constitue une peine autonome par rapport à la sanction étrangère, le droit français devrait s'appliquer pour apprécier si les faits commis à l'étranger constituent une infraction.

Conclusion

15 - Au terme de cette analyse prospective, il nous semble que l'article 39, 2 du CGI doit être questionné pour plusieurs raisons, qui, si elles ne reposent pas de manière évidente sur le droit positif, sont conformes à l'exigence de respect des garanties offertes par le droit constitutionnel français et la Convention EDH.

Mots-Clés : *Frais et charges (BIC-IS) - Sanctions - Non-déduction des sanctions étrangères (CGI, art. 39, 2) - Confrontation aux garanties fondamentales*

85. *C. Cutajar, Autonomie du blanchiment dans un contexte international, note sous Cass. crim., 24 févr. 2010, n° 09-82.857, FS P+F : JurisData n° 2010-000779 ; JCP G 2010, 629.*