

Université Robert Schuman Strasbourg III  
Faculté de droit et de sciences politiques

Année 2000/2001

# Le Juge Français

## Face Aux Sanctions Fiscales

Mémoire présenté en vue de l'obtention du DEA Droit des  
Affaires

Par Christian Jung

Sous la direction de M. le professeur Philippe Marchessou

# SOMMAIRE

## INTRODUCTION

### PREMIERE PARTIE: LA VOLONTÉ DU JUGE FRANÇAIS D'ÉTENDRE LES GARANTIES D'UN PROCÈS ÉQUITABLE AUX SANCTIONS FISCALES.

#### Titre premier: La motivation des sanctions fiscales

Chapitre premier: La motivation des pénalités ayant un caractère de punition

Chapitre second: L'intérêt de retard est-il une sanction?

#### Titre second: Le respect du principe du contradictoire

Chapitre premier: L'application du principe du contradictoire lors de la procédure administrative

Chapitre second: Le contenu du principe du contradictoire devant le juge

### SECONDE PARTIE: L'APPLICATION NUANCÉE DES PRINCIPES GÉNÉRAUX DE LA NORME PÉNALE AUX SANCTIONS FISCALES

#### Titre premier: Les principes appliqués uniformément par le juge français

Chapitre premier: L'exigence de protection du contribuable due à la coloration pénale des sanctions fiscales

Chapitre second: Le régime applicable aux sanctions fiscales

#### Titre second: Le juge possède-t-il un pouvoir de modération des sanctions fiscales?

Chapitre premier: Les données du problème

Chapitre deuxième: Les positions respectives des deux ordres de juridiction

Chapitre troisième: Analyse de ces solutions

## CONCLUSION

## Liste des principales abréviations utilisées

AN	Assemblée Nationale
AJDA	<i>Actualité juridique de droit administratif</i>
Ass.	Arrêt rendu par l'Assemblée du Contentieux du Conseil d'Etat
Ass. plén.	Arrêt rendu par l'Assemblée plénière de la Cour de cassation
BDCF	<i>Bulletin des conclusions fiscales Francis Lefebvre</i>
BF Lefebvre	<i>Bulletin fiscal Francis Lefebvre</i>
BOI	<i>Bulletin officiel des impôts</i>
CA	Cour d'appel
CAA	Cour administrative d'appel
Cass. crim.	Arrêt de la Chambre criminelle de la Cour de cassation
Cass. com	Arrêt de la Chambre commerciale de la Cour de cassation
Cons. const.	Conseil constitutionnel
CE	Arrêt du Conseil d'Etat
CEDH	Cour européenne des droits de l'homme
CGI	Code général des impôts
D.	<i>Recueil Dalloz</i>
Dr. fisc	<i>Revue de droit fiscal</i>
FR Lefèvre	<i>Feuille rapide Francis Lefebvre</i>
GA	Grands arrêts de la jurisprudence fiscale
GAJA	Grands arrêts de la jurisprudence administrative
GD	Grandes décisions du Conseil constitutionnel
<i>Gaz. Pal</i>	<i>Revue La Gazette du Palais</i>
IS	Impôt sur les sociétés
JCP	<i>Juris-classeur périodique</i>
JO	Journal officiel
LPF	Livre des procédures fiscales
Nouvelles Fiscales	<i>Revue Les Nouvelles fiscales</i>
Plén.	Arrêt des sous-sections fiscales du Conseil d'Etat
Quot. Jur.	<i>Revue Le Quotidien Juridique</i>
PA	<i>Revue Les Petites Affiches</i>
Procédures	<i>Revue Procédures</i>
Recueil DC	Recueil des décisions du Conseil constitutionnel
RFD adm.	<i>Revue française de droit administratif</i>
RFFP	<i>Revue française de finances publiques</i>
RGP	<i>Revue générale des procédures</i>
RJF	<i>Revue de jurisprudence fiscale</i>
RSLF	<i>Revue de science et législation financière</i>
Sec.	Arrêt de Section du Contentieux du Conseil d'Etat
s.-sec.	Sous-section: formation de jugement du Conseil d'Etat
TA	Tribunal administratif
TGI	Tribunal de grande instance

## LE JUGE FRANÇAIS FACE AUX SANCTIONS FISCALES

1- Le système fiscal français repose sur le principe du consentement à l'impôt, qui est une manifestation du pacte social et émane de l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen. Le processus d'imposition met face à face le contribuable et l'administration dans le cadre d'un dialogue entre ces deux protagonistes. Le contribuable, dont la bonne foi est présumée, est débiteur d'obligations diverses envers le fisc. Pour l'essentiel, il s'agit d'obligations déclaratives<sup>1</sup> sur lesquelles va s'exercer le contrôle de l'administration fiscale.

Accompagnant ce droit de contrôle, l'administration dispose d'un arsenal de mesures tendant à sanctionner les contribuables qui n'auraient pas rempli fidèlement et exactement leurs obligations: elle peut ainsi infliger des sanctions fiscales ou sanctions administratives qui peuvent s'accompagner de sanctions pénales. Ces sanctions ont donc pour objectif immédiat de garantir le respect de l'intégrité du système déclaratif par la menace d'une disposition punitive.

2- Pour pouvoir isoler la notion de sanction fiscale à l'intérieur de cet arsenal, il faut nous intéresser à la définition même de sanction, puis à celle de sanction fiscale. La notion de sanction<sup>2</sup> est protéiforme: dans un sens restreint, elle désigne *la peine infligée par une autorité à l'auteur d'une infraction* ; dans un sens large, elle désigne *toute mesure, même réparatrice, justifiée par la violation d'une obligation*. De manière plus spécifique au droit administratif, la sanction administrative est celle que l'administration peut infliger elle-même à une personne fautive. En droit fiscal, les sanctions fiscales sont les *pénalités*<sup>3</sup> qui sanctionnent les infractions à la réglementation fiscale en fonction de leur gravité<sup>4</sup>.

De ces définitions, on peut exclure du champ de cette étude tout d'abord les sanctions pénales pour lesquelles l'administration ne possède que le pouvoir d'initier les poursuites pour les faits incriminés par le Code général des impôts par le dépôt d'une plainte devant les juridictions pénales. Celles-ci sont seules habilitées à prononcer la condamnation. D'autre part, le caractère pécuniaire de la sanction fiscale la distingue des peines complémentaires dont le prononcé revient en principe au juge mais aussi pour certaines à l'administration, notamment celles prévues aux articles 1755 et s. et 1840 et s. du Code général des impôts (ex: fermeture de débit de boisson, saisie de timbre, retrait d'agrément...).

---

<sup>1</sup> Sauf en matière de fiscalité directe locale où l'assiette de l'impôt est fixée par l'administration en fonction de la valeur locative du bien

<sup>2</sup> G. Cornu (sous la direction de) Vocabulaire juridique p.760

<sup>3</sup> Dictionnaire Robert: «Pénalité: sanction à caractère pécuniaire infligée par une autorité publique»

<sup>4</sup> A. Barilari et R. Drapé Lexique fiscal, Ed. Dalloz p.139

3- Une fois circonscrite la notion de sanction fiscale, il faut s'interroger sur la nature juridique de cette dernière, car cette nature est fondamentale pour la détermination du régime applicable. Or, la question de la nature juridique des sanctions fiscales n'avait suscité que peu d'intérêt de la part de la doctrine qui soulignait la difficulté de la question<sup>5</sup>. Seuls quelques auteurs ont apporté leur contributions, certes éclairantes mais souffrant aujourd'hui de leur ancienneté. Pour M. Waline, les sanctions fiscales sont « des mesures ayant pour objet de sanctionner la conduite d'un contribuable ou d'un assujetti portant illégalement préjudice aux intérêts du fisc, mesures qui n'ont exclusivement ni la nature juridique d'une peine du droit pénal, ni celle d'une réparation civile, mais un caractère mixte<sup>6</sup> ». Cette difficulté à donner une qualification précise venait du système de sanction alors en vigueur qui était issu d'une stratification de législations successives. Pour J. Molinier<sup>7</sup>, cette accumulation faisait apparaître le manque de cohérence du système d'où provenait aussi les difficultés de classification: il fallait donc le clarifier. En effet, malgré les efforts de la doctrine, la définition de la nature exacte des sanctions restait obscure et pouvait être une source de difficulté pour l'application du régime des sanctions fiscales. La simplification du système français était donc le premier pas à faire pour éclaircir la nature des sanctions. Cette clarification était un des objectifs de la «Commission pour l'amélioration des rapports entre les citoyens et les administrations fiscale et douanière» présidée par M. Aicardi<sup>8</sup> qui avait qualifié le système en place de «maquis juridique inextricable». Cette commission avait aussi pour mission de proportionner les sanctions à la gravité de l'infraction et aux possibilités réelles des contribuables.

4- Cette réforme attendue du système des sanctions a été opérée par la loi L87-502 du 8 juillet 1987 modifiant les procédures fiscales et douanières<sup>9</sup> qui suit les propositions du rapport de la Commission Aicardi. Les sanctions fiscales font maintenant l'objet du chapitre II du livre II du Code général des impôts. Cette loi simplifie le système des sanctions en adoptant les mesures suivantes:

-Tout d'abord la loi opère une simplification du système des pénalités sanctionnant les infractions à la législation fiscale proprement dites en fonction de leur gravité. On peut classer ces pénalités en deux groupes: les premières sanctionnent des manquements à des obligations formelles (pénalités de recouvrement et majorations en absence de déclaration ou de déclaration tardive) pour assurer le dépôt des déclarations et le recouvrement des sommes dues, les secondes garantissent la sincérité des déclarations et sanctionnent les insuffisances de déclaration en prenant en compte le comportement du contribuable. A ces sanctions communes à toutes les impositions viennent s'ajouter de nombreuses sanctions spécifiques à certains impôts particuliers et qui complètent l'arsenal de sanctions. Elles peuvent revêtir deux formes: il s'agit soit de peines d'amendes, soit de majorations proportionnelles aux droits éludés.

---

<sup>5</sup> M. Waline, «Nature juridique des pénalités fiscales», RSLF 1949 p. 14 et s. : «Il n'est pas commode de discerner une notion synthétique de la pénalité fiscale rendant compte d'une jurisprudence quelquefois contradictoire.»

<sup>6</sup> M. Waline, précité note 5

<sup>7</sup> J. Molinier, «Pour une clarification du droit de la répression fiscale», Dr. fisc. 1980 n° 45 p. 1201

<sup>8</sup> «Relations entre l'administration et les citoyens. Rapport de la Commission Aicardi», BF Lefebvre 8-9/1986 p. 454-464

<sup>9</sup> Loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 modifiant les procédures fiscales et douanières, J.O. p.7040, Dr. fisc. 1987, n°31-32, p. 916-955

-Ensuite il y a l'instauration d'un intérêt de retard au taux unique de 0,75% par mois qui assure la réparation du préjudice pécuniaire de l'Etat et qui se cumule avec les pénalités. Cet intérêt n'est pas une sanction en ce qu'elle réprime un comportement fautif, mais en tant que mesure réparatrice, on peut dire que c'est une «sanction» dans un sens large. Cette assimilation étymologique masque la différence fondamentale de nature entre l'intérêt de retard et les autres pénalités, ce qui est une source de difficulté dans l'application du régime des sanctions.

5- Le régime des sanctions fiscales est marqué par sa rigueur. Tout d'abord, en présence d'une infraction fiscale qui répond à une incrimination, l'administration n'a pas le pouvoir d'apprécier l'opportunité d'infliger une sanction: elle y est tenue par la loi. Sa seule marge réside dans l'appréciation de la qualification de l'infraction; en outre elle a reçu des consignes de rigueur dans le recouvrement des sanctions. De plus, le contribuable n'est susceptible d'échapper aux sanctions fiscales qui ont été prononcées contre lui que dans des cas limitatifs et seulement pour certaines d'entre elles. Il convient de rappeler brièvement ces cas ici.

- Il s'agit tout d'abord du recours à la technique de la mention expresse prévue à l'article 1732 du CGI. Celui-ci prévoit que l'intérêt de retard n'est pas dû si le contribuable fait connaître à l'administration les éléments de droit et de fait qui l'amène à omettre certains éléments d'imposition, ou de leur donner une qualification juridique qui entraînerait une taxation atténuée, ou de pratiquer certaines déductions. Le contribuable doit mettre l'administration en mesure d'apprécier ces explications qui doivent être mises par écrit sur sa déclaration.

- La tolérance légale de l'article 1733 du CGI du dixième pour les impôts indirects et du vingtième pour les impôts directs prévoit que l'intérêt de retard n'est pas dû si les insuffisances de déclaration n'excèdent pas ces taux respectifs. La loi de finances pour 2000<sup>10</sup> a supprimé la tolérance accordée antérieurement aux contribuables passibles des majorations pour mauvaise foi, manoeuvres frauduleuses et abus de droit de l'article 1729 du CGI.

- En cas de mise en redressement ou en liquidation judiciaire, l'article 1740 octies du CGI prévoit la remise automatique de l'ensemble des pénalités fiscales pour permettre la sauvegarde de l'entreprise conformément à l'article 620-1 du Code de commerce (ancien art 1er de la Loi n°85-98 du 25 janvier 1985). L'article 1740 octies réserve le cas des majorations en cas de non-déclaration, des pénalités pour mauvaise foi, manoeuvres frauduleuses et abus de droit, et enfin celles prévues en cas d'évaluation d'office qui ne sont pas remises.

- Le contribuable dispose de deux autres moyens prévus par les articles L 247 et suivants du LPF. Il peut demander à l'administration une modération de ses pénalités par une remise à titre gracieux qui est un acte d'abandon de créance pur et simple ou conditionnel. La remise a pour but de tenir compte des circonstances particulières de l'espèce; elle intervient quand la pénalité est devenue définitive et peut porter sur la pénalité et l'intérêt de retard. Le dernier moyen d'échapper aux pénalités reste la transaction fiscale<sup>11</sup> qui est une convention passée entre l'administration et le contribuable pour

<sup>10</sup> Loi n° 99-1172 du 30 décembre 1999, JO 31 décembre 1999, Dr. fisc. 2000 n°1-2 p.90

<sup>11</sup> Th. Lambert, «La transaction fiscale: une pratique autant qu'un droit» BF Lefebvre 5/1999 p. 271

atténuer les amendes fiscales ou majorations d'impôts lorsque celles-ci et les impositions principales ne sont pas définitives. La transaction porte sur les pénalités à l'exception de l'intérêt de retard et fait obstacle à toutes procédures contentieuses de la part des deux parties, ce qui peut avoir comme conséquence pour le contribuable d'acquiescer une imposition illégale pour obtenir réduction des pénalités. Cependant la transaction reste un moyen de règlement négocié des conflits avec l'administration largement utilisé notamment par les entreprises<sup>12</sup>. La décision gracieuse de l'administration n'est susceptible que d'un recours pour excès de pouvoir où le juge se borne à vérifier la compétence et les formes de la décision dans le cadre d'un contrôle externe.

6- Dès lors, à cause de cette sévérité et des conséquences financières parfois importantes que peuvent occasionner les sanctions fiscales<sup>13</sup>, un besoin de protection se fait d'autant plus pressant que le pouvoir de sanctionner appartient à l'administration<sup>14</sup> et non au juge contrairement au principe de séparation des pouvoirs consacré par l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen. Ce pouvoir s'inscrit dans une tendance qu'a décrite M. Waline en parlant d'un recul du droit pénal au profit d'un droit pseudo-pénal ou droit répressif non pénal<sup>15</sup>. Pour assurer un objectif d'efficacité, l'Etat préfère en effet conférer la régulation de certains secteurs, surtout dans les domaines de l'économie et de l'information, à d'autres institutions que le juge et ce en donnant un pouvoir de sanction soit à l'administration, soit à des autorités administratives indépendantes dont on a assisté au développement récent.

Ce rôle, qu'il soit dévolu à l'administration ou à une autorité administrative indépendante, n'est acceptable dans un état de droit que s'il est encadré notamment en prévoyant l'accès au juge, qui est une garantie accordée par la jurisprudence extensive de la Cour européenne des droits de l'homme (ci-après «la CEDH») en matière de sanctions administratives. En effet, la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (ci-après «la Convention»), signée par la France le 4 novembre 1950 et ratifiée le 3 mai 1974, garantit dans l'article 6 plusieurs droits concernant le caractère équitable du procès: il s'agit du droit de saisir le juge et de trouver sa cause entendue dans un procès loyal en respectant la présomption d'innocence et en accordant au justiciable la possibilité matérielle d'assurer efficacement sa défense. En ce qui concerne les sanctions disciplinaires et administratives, la Cour a admis que ce droit au juge pouvait exister pour éviter des distorsions issues d'un partage arbitraire de compétence entre droit répressif et droit disciplinaire de la part des Etats, ce qui conduirait à une dévaluation de la protection des justiciables<sup>16</sup>. Pour éviter ces distorsions, la Cour met en place des critères d'identification de la norme pénale et n'hésite pas à aller au-delà de la qualification donnée par l'Etat membre.

---

<sup>12</sup> Th. Lambert, précité note 11: selon le Conseil d'Etat, il y aurait eu en 1993 entre 15000 et 20000 transactions fiscales.

<sup>13</sup> J. Paultre de Lamotte, «Les sanctions fiscales dans le système fiscal français», RFFP n° 65 mars 1999, p.5 : l'auteur estime que deux millions de pénalités sont prononcées par an et que les sommes dues sont de l'ordre de 15 milliards de francs par an.

<sup>14</sup> CGI, art.1736: « Les amendes, majorations et intérêts de retard (...) sont constatées par l'administration fiscale.»

<sup>15</sup> M. Waline, précité note 5, p.14

<sup>16</sup> Arrêts Oztürk c/ RFA du 21 février 1984: Série A, n°73 et Lutz c/ RFA du 25 août 1987: Série A, n°123

Mais l'accès au juge est aussi encadré par la jurisprudence du Conseil constitutionnel. Il ressort notamment de deux décisions du Conseil<sup>17</sup> que le pouvoir de sanction attribué au profit d'une autorité administrative (à laquelle on peut assimiler l'administration fiscale) dotée de prérogatives de puissance publique doit être entouré de garanties procédurales destinées à sauvegarder les droits et libertés constitutionnellement garantis.

7- Au regard de ces deux jurisprudences, il appartient donc au juge de contrôler les sanctions fiscales infligées par l'administration afin de faire respecter les libertés publiques. En France, le juge de l'impôt est considéré comme le gardien d'un équilibre entre la protection du contribuable et de ses libertés fondamentales d'une part, et d'autre part la lutte contre la fraude fiscale<sup>18</sup>. Or, en matière de sanctions fiscales, il faut constater que le juge restait peu protecteur des droits du contribuable et ce pour deux séries de raisons:

- Il existe tout d'abord des raisons extrinsèques aux sanctions fiscales tenant à ce que P.-M. Gaudemet a appelé «la faiblesse» du juge fiscal<sup>19</sup>. Cette faiblesse est due pour partie à la dualité organique de juridiction traditionnelle en matière fiscale. En effet, ce sont les deux ordres de juridiction qui se partagent le contentieux fiscal en général<sup>20</sup> et contrôlent à ce titre les sanctions; cette partition peut être la source de divergences de jurisprudence bien qu'un ordre de juridiction tienne largement compte des solutions émises par l'autre<sup>21</sup>. Ces divergences sont néanmoins significatives et peuvent s'expliquer par une différence de sensibilité entre les deux ordres de juridiction: en effet, le juge judiciaire est considéré comme le gardien de la liberté individuelle, alors que le juge administratif serait plus sensible aux rapports entre l'administration et les contribuables, compte tenu de la nécessité d'adapter le prélèvement fiscal aux réalités économiques. Mais cette faiblesse du juge de l'impôt transparaît aussi dans la pratique des transactions fiscales avec l'administration qui mettent fin à toute contestation possible et par-là même empêchent le contrôle du juge.

- Mais il y a aussi des raisons intrinsèques aux sanctions fiscales dues à la conception même de celles-ci qui étaient longtemps considérées uniquement comme des accessoires de l'impôt et étaient soumises à ce titre aux mêmes règles de procédure que les impositions qu'elles accompagnaient. Ainsi les pénalités suivent les mêmes règles de compétence judiciaire et de prescription que les impositions auxquelles elles se rapportent. Cette conception des sanctions fiscales a pu limiter le contrôle du juge sur elles car les moyens propres aux pénalités susceptibles d'être invoqués devant lui étaient réduits au respect du principe de légalité des délits et des peines. Ce principe est d'ailleurs bien respecté du point de vue de la légalité formelle puisqu'en droit français toutes les sanctions fiscales sont prévues par la loi.

---

<sup>17</sup> Décisions 89-248 DC du 17 janvier 1989, CSA, GD n°42 et 89-260 DC du 28 juillet 1989, COB, Recueil DC p.71, RFDA 1989,p.671, note B. Genevois

<sup>18</sup> J. Grosclaude et Ph. Marchessou, Procédures fiscales, Ed. Dalloz, 1998, n°30

<sup>19</sup> P.-M. Gaudemet, «Réflexions sur les rapports du juge et du fisc», Mélanges offerts à Marcel Waline, L.G.D.J. 1974 p. 128 et s.

<sup>20</sup> Cette distinction issue de la Loi des 6-11 septembre 1790 est codifiée à l'article L 199 du LPF: le juge administratif est compétent en matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires et assimilées, alors que le juge judiciaire est compétent en matière de droits d'enregistrement et de contributions indirectes. De plus, le juge répressif peut avoir à statuer sur les sanctions fiscales à l'occasion de l'examen qu'il exécute pour les sanctions pénales.

<sup>21</sup> G. Gest, « La dualité de juridiction fiscale» in «Le juge fiscal», Economica, 1988, p. 51-63

8- Si ce dernier précepte reste vrai, il n'en reste pas moins que les sanctions fiscales ont acquis une certaine autonomie par rapport aux impositions: c'est sous l'angle de cette autonomie qui est génératrice de nouvelles règles que nous nous intéresserons aux sanctions fiscales. Le juge se livre naturellement aussi à un contrôle du champ d'application et de la réunion des conditions de fond des sanctions, mais ce type de contrôle n'a pas de spécificité par rapport à l'office traditionnelle du juge, de sorte qu'il ne sera pas abordé ici. Deux facteurs sont à l'origine de cette évolution de la conception des sanctions fiscales.

- Tout d'abord, il y a la Loi qui est venue simplifier et rationaliser les sanctions fiscales: il s'agit d'un processus ancien puisque la première loi de simplification des pénalités fiscales date du 27 décembre 1963<sup>22</sup> ; la loi 87-502 du 8 juillet 1987 a perpétué et complété ce mouvement. Le législateur continue ponctuellement de le faire au travers des lois de finances, spécialement quand il supprime des pénalités<sup>23</sup> (bien que le législateur ait plus tendance à ajouter des sanctions que d'en retrancher), de sorte que ce mouvement a permis d'effacer sensiblement les différences de régime et donc les différences de traitement. On obtient aujourd'hui un système aux distinctions plus claires, mais dont la complexité et la méconnaissance que les contribuables en ont est encore déplorée par une partie de la doctrine<sup>24</sup> . La loi est venue aussi accorder une plus grande protection au contribuable: il s'agit surtout des lois intervenues pour augmenter l'exigence de motivation des sanctions et de respect du contradictoire.

- Le second facteur ayant entraîné cette autonomie des sanctions fiscales est l'influence du Conseil constitutionnel<sup>25</sup> et de la CEDH qui ont eu l'occasion de se prononcer directement sur les sanctions fiscales en éclaircissant leur nature et dont les jurisprudences se complètent. Tout d'abord, le Conseil s'est prononcé sur la nature des sanctions fiscales dans cinq décisions (n°82-155 DC du 30 décembre 1982, n°87-237 DC du 30 décembre 1987, n° 89-268 DC du 29 décembre 1989, n°90-265 DC du 28 décembre 1990 et n°97-395 DC du 30 décembre 1997<sup>26</sup> ) où il rappelle dans chacune d'elles qu'en vertu de l'article 8 de la DDHC et des principes fondamentaux reconnus par les lois de la République «une peine ne peut être infligée qu'à la condition que soient respectés les principes de légalité des délits et des peines, le principe de nécessité des peines, le principe de non rétroactivité de la loi répressive d'incrimination plus sévère, ainsi que le respect des droits de la défense». Il appréhende le domaine des sanctions fiscales en affirmant que le respect de ces principes s'étend à toute sanction ayant la nature d'une punition même si elle est prononcée par une autorité non juridictionnelle. Ensuite, la CEDH a fait entrer de plain-pied la Convention européenne des droits de l'homme dans le domaine des sanctions fiscales dans un arrêt *Bendenoun c/ France*<sup>27</sup> en les assimilant à la qualification «d'accusations en matière pénale» qui conditionne l'application de l'article 6§1 ainsi rédigé: «Toute personne a le droit à ce

<sup>22</sup> Loi n°-63-1316 du 27 décembre 1963 portant harmonisation des procédures , délais et pénalités fiscales, JO, 29 décembre 1963

<sup>23</sup> Par ex. suppression de la majoration de 3% pour défaut de paiement d'une échéance d'un impôt mensualisé par la loi de finances rectificative pour 2000 du 21 décembre 2000

<sup>24</sup> J. Paultre de Lamotte, précité note 13

<sup>25</sup> L. Philip, « L'évolution récente de la jurisprudence constitutionnelle en matière fiscale», Dr. fisc. 1998, n°23 p. 730

<sup>26</sup> Décision n°82-155 DC du 30 décembre 1982, JO 31 décembre 1982, p. 3995, Recueil DC 1982, p. 88; Décision n°87-237 DC du 30 décembre 1987, Recueil DC p.66, Dr. fisc. 1998 n°1-2 , comm . 5, RJF 3/1988, n°334; Décision n° 89-268 DC du 29 décembre 1989, RJF 2/1990 n°195, Décision n°90-265 DC du 28 décembre 1990, RJF 2/1991 n°213 ; Décision n°97-395 DC du 30 décembre 1997, JO 31 décembre 1997, p. 19313, Procédures 4/1998, n°108, p. 24

<sup>27</sup> CEDH 24 février 1994, n° 3/1993/398/476, aff. *Bendenoun c/France*, RJF 4/1994 n°503, p.279, chron. G. Goulard RJF 6/1994, p.383; Dr. fisc. 1994, n°21-22 comm. 989, chron. J.-P. Le Gall et L. Gérard, p. 878; PA 11 mai 1994, n°56, p.21, note J.-F. Flauss

que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi, qui décidera, soit des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil, soit du bien-fondé de toute accusation en matière pénale, dirigée contre elle». Il résulte de ces deux jurisprudences qu'on reconnaît aux sanctions fiscales une nature particulière qui les rapprochent singulièrement des normes répressives.

9- Le juge a intégré ces dispositions protectrices qu'elles soient d'origine légale ou jurisprudentielle, et va aussi lui-même contribuer à augmenter cette protection car il a lui-même pris conscience de la dimension répressive des sanctions fiscales. Cette prise de conscience a été décrite par Ph. Derouin<sup>28</sup> comme «un bouleversement radical de la conception traditionnelle: dans la pénalité fiscale, ce n'est plus le fiscal qui prédomine, c'est la pénalité». En cela, ce phénomène confirme l'opinion de P. M. Gaudemet qui estimait qu'il appartenait plus généralement au juge d'augmenter la fermeté de son contrôle en matière fiscale, ce qui dépendait largement de sa propre volonté. En ce qui concerne les sanctions fiscales, le juge a tiré les conséquences de la nature de celles-ci et a augmenté la protection du contribuable en suivant deux axes:

- en accordant des garanties de procédure par le respect des droits de la défense aux sanctions fiscales en général, ce qui fera l'objet de la première partie

- en faisant application des principes directeurs des normes pénales, ce qui sera traité en seconde partie.

L'objectif de ce mémoire est d'exposer en suivant ces deux axes l'ensemble des solutions que le juge de l'imposition a dégagées, en appuyant sur les éventuelles divergences qui peuvent exister entre les deux ordres de juridiction, ce qui permettra d'analyser la qualité de la protection offerte ainsi au contribuable, et ainsi examiner d'éventuelles lacunes pour tenter une prospective sur les évolutions possibles.

---

<sup>28</sup> Ph. Derouin, «L'apport du droit pénal au régime juridique des sanctions fiscales» PA 6 octobre 1993 n°120, p. 70-73

## PREMIERE PARTIE: LA VOLONTÉ DU JUGE FRANÇAIS D'ÉTENDRE LES GARANTIES D'UN PROCÈS ÉQUITABLE AUX SANCTIONS FISCALES.

10- Le juge constitutionnel a rappelé la nécessité pour les lois relatives aux sanctions fiscales de respecter les droits de la défense, en particulier en censurant deux lois faisant référence aux règles de recouvrement des sanctions sur des droits de timbre (décisions n°89-268 DC et 90-285 DC précitées) pour violation de ce principe. C'est surtout cette jurisprudence qui a servi de fondement au juge français, la Convention a eu un rôle plus subsidiaire car l'évolution de la question était très avancée quand le juge français a reconnu son applicabilité, ce qui motive le fait que l'étude des problèmes relatifs à l'application de la Convention seront abordés dans la seconde partie où elle a des implications déterminantes. Mais aujourd'hui la Convention apparaît comme un facteur complémentaire de protection des droits de la défense.

Sous l'expression de respect des droits de la défense, on regroupe de nombreux principes qui visent à assurer la garantie d'un procès équitable. La doctrine s'accorde pour dire que cette notion est plus large que le simple respect du contradictoire: selon G. Wiederkehr<sup>29</sup>, ces principes sont divisés en deux catégories qui répondent chacune à un objet différent. Certains ont pour objet direct l'équité dans le procès avec au centre le principe du contradictoire, alors que les autres ouvrent une possibilité de contrôle et constituent ainsi une protection indirecte. Il faut souligner les interactions entre ces deux catégories de principe: en effet, les règles qui donnent une possibilité de contrôle sont de nature à favoriser la discussion par la suite.

Dans le domaine de la fiscalité, plusieurs de ces principes sont déjà garantis par les règles générales d'organisation judiciaire (par exemple: l'impartialité du juge, l'existence de voies de recours contre la décision de l'administration ou du juge, le droit de se faire assister et représenter par un avocat...). Mais force est de constater qu'en matière de sanctions fiscales, l'application du respect des droits de la défense était déficiente, de sorte que J. Turot<sup>30</sup> a pu affirmer qu'elles constituaient depuis longtemps une «zone de transit». Cette carence de protection a suscité une réponse législative sur laquelle s'est greffée une certaine exigence dans le contrôle du juge, qui renforce cette protection mais dont les solutions peuvent parfois apparaître timorées. Ici, le juge a permis l'amélioration du contrôle de la motivation de la sanction (Titre premier) qui se répercute sur l'application du principe du contradictoire (Titre second).

---

<sup>29</sup> G. Wiederkehr, «Droits de la défense et procédure civile» D. 1975, I, p.36

<sup>30</sup> J. Turot, «Pénalités fiscales: une «zone de transit» du droit administratif» RJF 4/92 p.263-267

## Titre premier: La motivation des sanctions fiscales

**11-**De manière générale, la motivation rend possible la mise en lumière des violations des droits des justiciables en ce qu'elle permet tout d'abord au contribuable d'être informé des éléments qui ont été retenus contre lui pour appliquer une sanction, mais elle donne aussi l'occasion au juge d'exercer un contrôle sur la décision défavorable au contribuable. De ce point de vue, la motivation des pénalités donnée par l'administration a le même objet que la motivation des décisions par le juge. Dans sa décision du 17 janvier 1989, le Conseil constitutionnel a mentionné la motivation des décisions de l'autorité administrative parmi les garanties afférentes au respect des droits de la défense. La motivation des sanctions fiscales a une origine légale: effectivement, la loi du 11 juillet 1979<sup>31</sup> impose la motivation des décisions individuelles défavorables aux administrés. Mais pour cela, la question préalable est celle de la nature de sanction de la mesure prise. En effet, le Conseil constitutionnel (décision n°82-155 DC du 30 décembre 1982) et la CEDH dans son arrêt *Bendenoun c/ France* ont posé la nécessité de distinguer les pénalités selon leur objet et ont réservé l'application des règles protectrices relatives à la nature des sanctions fiscales qu'aux mesures ayant un caractère de punition et non aux mesures de réparation, ce qui pose le problème de la nature de l'intérêt de retard (Chapitre second). Mais pour mieux comprendre ce problème, il faut d'abord étudier le régime applicable aux sanctions proprement dites (Chapitre premier).

### Chapitre premier: La motivation des pénalités ayant un caractère de punition

#### Section I: L'unification du régime de la motivation

**12-**Il y a eu unification du régime de la motivation des sanctions fiscales car cette obligation qui est née sous l'impulsion du législateur a été étendue par le juge, avant que le premier ne vienne perfectionner le régime de la motivation par de nouvelles interventions, de sorte qu'aujourd'hui on peut dire que le principe de la motivation des pénalités fiscales possède un contenu très étendu.

#### §1: La soumission des sanctions à l'obligation de motivation

**13-** Le texte fondateur de l'obligation de motiver les sanctions fiscales est la loi du 11 juillet 1979 qui renverse le principe jurisprudentiel selon lequel il n'y a pas de motivation sans texte en droit administratif. Avant cette loi, l'administration n'était obligée de motiver ses décisions que dans le cas où un texte législatif ou réglementaire l'imposait expressément. Ce texte introduit une obligation générale de motivation des décisions défavorables aux administrés dans le cadre d'une politique d'amélioration des relations entre l'administration et les administrés. C'est pourquoi l'article premier de cette loi dispose que « les personnes physiques ou morales ont le droit d'être informées sans délai des motifs des décisions individuelles défavorables qui les concernent. A cet effet, doivent être motivées les décisions qui infligent une sanction.»

Dès lors se pose la question de savoir si les sanctions fiscales entrent dans le champ de cette loi. La volonté du législateur de soumettre les sanctions fiscales à ce texte général ressort clairement des

---

<sup>31</sup> Loi n°79-587 du 11 juillet 1979 relative à la motivation des actes administratifs et à l'amélioration des relations entre l'Administration et le public, J.O. 12 juillet 1979, p.1711

débats parlementaires<sup>32</sup> ce qui est confirmé par une circulaire du Premier ministre du 10 janvier 1980<sup>33</sup> qui précise que les sanctions fiscales sont concernées par la loi. Il faut remarquer que l'administration a alors rapidement intégré cette nouvelle obligation car elle s'y soumet dans une instruction administrative de 1980<sup>34</sup>, en préconisant aux agents de l'administration d'indiquer la motivation des sanctions fiscales dans une lettre jointe à la réponse aux observations du contribuable.

### §2: L'intégration jurisprudentielle de cette nouvelle obligation

**14-** La jurisprudence s'est prononcé pour une application large des dispositions légales en indiquant dans un arrêt SA Pessac Automobiles du 13 octobre 1986<sup>35</sup> que l'avis de mise en recouvrement doit comporter une motivation soit en lui même, soit s'approprier une motivation qui a figuré dans un document précédemment notifié au contribuable. En l'espèce, le juge décide la réduction de pénalités en prononçant l'irrégularité au regard de la loi du 11 juillet 1979 d'un avis de mise en recouvrement qui ne respectait pas ces conditions. Les conclusions du commissaire du Gouvernement qui retiennent l'intention du législateur de soumettre les sanctions fiscales à cette obligation de motivation plaident donc en faveur de l'application de la loi en retenant qu'il serait, au regard de l'instruction administrative de 1980, «mal venu de juger maintenant infondés les efforts louables de l'Administration des impôts pour se plier à la loi». Si la réduction des pénalités a été néanmoins décidée en l'espèce, c'est parce que dans les faits le problème avait surgi entre le moment de la promulgation de la loi et celle de son application effective par les différentes composantes de l'administration qui ont pris connaissance de l'instruction du 6 février 1980 qu'après un certain temps, de sorte que les pénalités n'avait pas été motivées. Pour éviter le spectre des conséquences budgétaires de l'annulation des sanctions intervenues pendant cette période, le législateur a adopté une loi<sup>36</sup> codifiée à l'article L 80 D selon laquelle les décisions notifiées avant le 31 décembre 1986 sont réputées régulièrement motivées, dans la mesure où la motivation des pénalités figure dans une lettre de motivation antérieure au titre d'imposition. Cette validation rétroactive des sanctions a été effectuée sous couvert de combler le «vide juridique» résultant de l'absence effective de mention des sanctions fiscales dans la loi du 11 juillet 1979: l'article L 80 D y fait maintenant clairement référence.

### §3: L'étendue matérielle de la motivation

**15-** Cet arrêt du 13 octobre 1986, s'il accepte bien le principe de la soumission des sanctions fiscales à la loi de 1979, précise aussi l'étendue matérielle de cette obligation, ce qui soulève par ailleurs une controverse sur le critère de distinction des pénalités ayant un caractère de sanction; controverse au centre de laquelle se trouve le problème de l'intérêt de retard et dont les solutions seront abordées par la suite. Il ressort cependant des conclusions du commissaire du Gouvernement que le législateur a entendu donner à l'obligation de motivation la portée la plus large: le juge a eu l'occasion de globaliser la nécessité de motiver les dispositions ayant un caractère de sanction. Ainsi il a été décidé par exemple que doivent être motivées les pénalités de l'article 1729 du CGI (majoration pour mauvaise foi et manoeuvres

<sup>32</sup> Déclaration du Garde des Sceaux JO, Débats AN, 2ème séance du 25 avril 1979, p. 3054

<sup>33</sup> JO, 14-15 janvier 1980, Dr. fisc. 1980 n° 10, comm. 548

<sup>34</sup> Instruction administrative du 6 février 1980, BODGI, 13 L-1-80

<sup>35</sup> CE, 13 octobre 1986, n° 44 193, SA Pessac Automobiles, RJF 12/1986 n° 1141 p. 692, Concl B. Martin Laprade Dr. fisc. 1987, n° 19-20, comm. 996

<sup>36</sup> Loi n° 86-1318 du 30 décembre 1986, art. 42-II

frauduleuses) dans un arrêt Braun du Conseil d'Etat du 22 février 1989<sup>37</sup>, la pénalité pour abus de droit (CE 10 novembre 1993 Gianoli<sup>38</sup>) ou la pénalité de l'article 1728 en cas de taxation d'office pour défaut de déclaration (CE 17 février 1992 M. et Mme Vermeersch<sup>39</sup>). La Cour de cassation ne s'est prononcée que rarement sur l'application de la loi de 1979, mais sa position reprend néanmoins les mêmes solutions que le Conseil d'Etat et vérifie si la sanction a été motivée<sup>40</sup>.

**16-** Il reste que certaines pénalités créent des problèmes originaux de motivation: c'est le cas de la pénalité de 100% de l'article 1763 A du CGI. Quand l'administration procède à un redressement du bénéficiaire d'une société soumise à l'IS, elle doit en vertu de l'article 117 du CGI inviter la société à lui «fournir, dans un délai de trente jours, toute indication complémentaires sur les bénéficiaires» de ces sommes qui sont considérées comme des distributions occultes. En cas de refus ou à défaut de réponse, la pénalité de l'article 1763 A s'applique irrévocablement avec solidarité des dirigeants sociaux. Si le Conseil d'Etat a jugé qu'en tant que sanction, cette pénalité devait être motivée<sup>41</sup>, le moment où cette motivation doit intervenir a été précisée par un arrêt Agostinelli du 26 janvier 2000<sup>42</sup> qui décide que la motivation doit être indiquée après le fait générateur de la pénalité quand l'infraction est constituée, c'est à dire à l'expiration du délai de trente jours pendant lequel la société doit fournir ces renseignements à l'administration. En revanche, il ressort de la jurisprudence du Conseil d'Etat par un arrêt Colomer<sup>43</sup> que la pénalité n'a pas à être motivée envers les personnes solidairement responsables de son paiement après mise en recouvrement: il s'agit ici des dirigeants de la société. En effet, si l'administration n'est tenue de motiver la sanction qu'envers la société et non envers ses dirigeants, c'est parce qu'elle considère que ceux-ci ne se voient pas infliger personnellement une sanction et ne bénéficient donc pas des garanties accordées à la société qui est personnellement touchée par la sanction.

#### §4 Les exigences procédurales

##### A) Les exigences formelles

**17-** La jurisprudence est allée dans le sens de l'augmentation de la protection du contribuable en ce qui concerne la constatation des pénalités. Elle précise ainsi dans l'arrêt Vermeersch que les sanctions ne peuvent être mises en recouvrement que si elles ont été constatées dans un acte interruptif de prescription. L'instruction administrative du 6 février 1980 ne faisait obligation à l'administration de faire connaître la motivation que par lettre au contribuable. Il faut alors se référer à la liste de l'article L 189 du LPF qui énumère les différents moyens d'interrompre la prescription en incluant particulièrement la notification d'un redressement, la notification d'un procès verbal, une reconnaissance du contribuable ou tout moyen issu du droit commun. Cette solution a été rendue conformément à celle donnée par deux arrêts de 1983 et 1984<sup>44</sup> dont la solution constituait un revirement avec la jurisprudence antérieure: elle a pour objectif d'assurer l'administration que le contribuable a bien été en mesure de prendre connaissance

<sup>37</sup> CE 22 février 1989, n°70252, Braun, RJF 4/1989 n°444

<sup>38</sup> CE 10 novembre 1993, n° 62445, Gianoli, RJF 1/1994 n°68 concl. O. Fouquet p.11

<sup>39</sup> CE 17 février 1992, n°58299, Vermeersch, RJF 4/1992 n°503; concl Ph. Martin Dr. fisc. 1992, n° 45, comm.2117

<sup>40</sup> Cass. com., 10 février 1998, n°385, pourvoi n°96-12062 (rejet), Cass. com. 24 mars 1998, n°762, pourvoi n°96-12062 (cassation), inédits

<sup>41</sup> CE 18 décembre 1992, n°81659 et 84596, SARL Manufacture Mézinaise de lièges et bouchons, Dr. fisc. 1990, n°10, comm.1307

<sup>42</sup> CE 9ème et 8ème s.-sec., n° 168923, M. Agostinelli, concl. G. Goulard, Dr. fisc. 2000, n°44, comm.846, p.1472

<sup>43</sup> CE 6 mai 1996, n°134415, M. Colomer, Dr. fisc. 1996, n°38, comm.1130, concl J Arrighi de Casanova, RJF 6/1996 n° 734, chron. S. Austray

<sup>44</sup> CE 5 décembre 1983, n°35478: RJF 2/1984 n°213 (1ère espèce); CE 15 février 1984, n°33643, RJF 4/1984, n°481

des griefs qui ont été retenus contre lui, mais elle est aussi un obstacle à ce que le contribuable puisse éventuellement se prévaloir de l'exception de prescription pour obtenir décharge des pénalités. Cette solution s'est pérennisée depuis et a été réaffirmée en particulier dans un arrêt ministre c/Ruiz du Conseil en date du 29 décembre 1997<sup>45</sup> où il a été jugé qu'une lettre recommandée avec accusé de réception est un acte interruptif de prescription de droit commun et peut donc valablement contenir la motivation de la sanction.

## B) Le moment de la motivation

**18-** Il reste à préciser le moment où la motivation doit intervenir car il est évident que plus celle-ci est portée tôt à la connaissance du contribuable, plus celui-ci est en mesure de se défendre. Elle doit selon l'article L 80D être portée à la connaissance au plus tard lors de la notification du titre exécutoire. Il faut ici distinguer deux situations: si la sanction est issue d'une procédure de vérification contradictoire, la motivation doit figurer sur la notification de redressement, dans les autres cas elle doit être indiquée au plus tard lors de la notification de l'avis d'imposition ou de l'avis de mise en recouvrement de l'impôt concerné.

Ces règles régissent en fait les dispositions minimales auxquelles doit se conformer l'administration. Le législateur est venu augmenter la protection par l'article 112 de la loi n°92-1376 du 30 décembre 1992 portant loi de finances pour 1993 et modifiant l'article L.80 D en instaurant l'obligation de porter la sanction envisagée à la connaissance du contribuable au moins trente jours avant la notification du titre exécutoire, et ce pour qu'il puisse faire ses observations afin de respecter une procédure contradictoire. C'est pourquoi les problèmes afférents à cette loi seront traités dans le titre consacré à ce principe. On se bornera ici à rappeler les solutions applicables à la motivation. Cette disposition ne concerne que les sanctions qui ne constituent pas l'accessoire d'une imposition (c'est à dire qui ne sont pas calculées en proportion de l'impôt mis à la charge du contribuable) ou sanctionnent une infraction dont la qualification est fondée sur l'appréciation du comportement du contribuable.

Ainsi de la rédaction de l'article L 80 D découlait deux régimes: certaines sanctions devaient faire l'objet d'une motivation préalable alors que les autres ne pouvaient être motivées que lors de la mise en recouvrement. Cependant, une modification de l'article L80 D par l'article 26-I de la loi 99-1173 du 30 décembre 1999<sup>46</sup> impose maintenant les mêmes règles pour toutes les sanctions en étendant à toutes les pénalités le bénéfice du délai de trente jours accordé par la loi de 1993, ce qui règle cette distorsion entre pénalités. Un arrêté du 27 décembre 2000<sup>47</sup> fixe l'entrée en vigueur de cette procédure au premier janvier 2001 pour l'ensemble des sanctions fiscales, ce qui veut dire qu'à ce jour toutes les sanctions doivent respecter les mêmes règles quant au moment de la motivation.

## Section II: Le contrôle de la qualité de la motivation

### §1: Les conditions de validité de la motivation stricto sensu

<sup>45</sup> CE 9ème et 8ème s.-sec., 29 décembre 1997, n° 158032, ministre c/Ruiz RJF 2/1998 n°173, p.113

<sup>46</sup> Loi n°99-1173 du 30 Décembre 1999 portant loi de finances rectificative pour 1999, Dr. fisc. 2000, n°4, comm.44

<sup>47</sup> Arrêté du 27 décembre 2000, JO 29 décembre 2000, Dr. fisc. 2001, n°4, comm.48 p.215

19- En adoptant la loi du 11 juillet 1979, les parlementaires ont accordé une grande importance au contenu de la motivation: les sénateurs ont en particulier souligné que «les décisions se contentant d'exprimer des motifs trop généraux ne pourront être considérées comme motivées». Il s'agit dès lors d'étudier les qualités que doit revêtir la motivation, car celles-ci conditionnent la validité de la sanction qui faute de cela serait alors annulée par le juge comme étant irrégulière au regard de la loi du 11 juillet 1979. En ce qui concerne la qualité de la motivation, on peut dire que le juge se livre à un contrôle exigeant. En effet, il ressort de la jurisprudence que la motivation doit être suffisante c'est à dire que l'administration doit préciser les conditions de droit et de fait qui la fonde (CE 5 mars 1997 ministre c/Sté immobilière La Perdrix Rouge<sup>48</sup> ). Le caractère suffisant de la motivation relève de l'appréciation souveraine des juges du fond. Il a été décidé que ne répondent pas à cette exigence une motivation standard des pénalités de mauvaise foi invoquant seulement le caractère grave et répété des infractions (CE 20 novembre 1995 ministre c/Adnet<sup>49</sup> ) sans faire référence aux circonstances particulières de l'affaire (CE 15 octobre 92 Transports J.J. Lefébure<sup>50</sup> ). L'administration ne doit pas donner de motivation stéréotypée qui se bornerait à rappeler les étapes de la procédure: c'est spécialement le cas de la pénalité de l'article 1763 A du CGI pour laquelle l'administration ne peut se contenter de rappeler la procédure de l'article 117 du CGI<sup>51</sup> . Il incombe bel et bien à l'administration de se livrer à une analyse des faits retenus contre le contribuable et en déduire la pénalité adéquate et son fondement textuel, puis de se les approprier pour en faire la motivation de la sanction. Ainsi il a été jugé que la référence à «de graves carences constatées dans la tenue de la comptabilité et des omissions de recettes relevées lors du contrôle» constituait une motivation suffisante (CE 8 novembre 1989 Gruffat<sup>52</sup> ). Ces exigences marquent le souci du juge de pouvoir avoir une pleine appréciation des faits car il doit pouvoir se substituer à l'administration dans cette appréciation lorsqu'il doit contrôler la motivation.

## §2: Les conditions de validité de la motivation par référence

20- On a vu que dans l'arrêt SA Pessac Automobile, le juge administratif a admis la motivation par référence mais celui-ci ne s'était alors pas expressément prononcé sur les conditions de sa validité. Le juge administratif l'a fait dans un arrêt Tournier du 7 décembre 1994<sup>53</sup> en jugeant que la motivation par référence doit comporter certaines qualités. La lecture des conclusions du commissaire du Gouvernement nous apprend que le juge procède par transposition avec les règles du contentieux général qui n'admet la validité de la motivation par référence que si le document de référence est lui même motivé, si l'auteur de la décision déclare s'en emparer et si le document de référence est repris dans la décision ou joint à celle-ci. Une lettre de motivation des pénalités peut donc se borner à se référer à la notification de redressement seulement, mais il faut que celle-ci comporte effectivement l'indication des éléments caractérisant la sanction. En l'espèce, la Cour d'appel commet une erreur de droit si elle relève que la motivation est donnée dans le document de référence mais qu'elle ne recherche pas si ce document est lui-même suffisamment motivé. Ainsi, même si cette technique de motivation par référence est acceptée,

<sup>48</sup> CE 9ème et 8ème s.-sec. 5 mars 1997, n° 80362, ministre c/ Sté immobilière la Perdrix Rouge, RJF 4/1997, n°307, p.231

<sup>49</sup> CE 9ème et 8ème s.-sec., 20 novembre 1995, n°127836 et 127835 ministre c/Adnet, RJF 1/1996 n°66, p.46, concl. F. Loloum, BDCF 1/1996 p. 60

<sup>50</sup> CE 9 octobre 1992, n°95209, Transports J.J. Lefébure, n°95209, RJF 12/92, n° 1678

<sup>51</sup> CE 9ème et 8ème s.-sec., n° 168923, M. Agostinelli, précité note 42

<sup>52</sup> CE 8 novembre 1989, n° 66008, Gruffat, RJF 1/1990 n°48

<sup>53</sup> CE, 8ème et 9ème s.-sec., 7 décembre 1994, n°122147, M et Mme Tournier, concl. J Arrighi de Casanova, Dr. fisc. 1995, n°7 comm.312 p. 363

elle ne peut pas être défavorable au contribuable car l'administration aura quand même dû fournir une motivation conforme à l'ensemble des dispositions qui viennent d'être décrites.

## \_\_\_\_\_ Chapitre second: L'intérêt de retard est-il une sanction?

Section I Le caractère de réparation pécuniaire empêche l'assimilation à une sanction

**21-** Nous étudierons ici le problème de la nature de l'intérêt de retard sous l'angle de l'obligation de motivation des sanctions qui offre un prisme d'étude intéressant, mais ce problème est sous-jacent à l'ensemble des solutions qui seront décrites dans ce mémoire: en effet, c'est la question de sa nature juridique qui conditionne l'application de ces solutions à l'intérêt de retard.

### §1: Les caractéristiques de l'intérêt de retard

**22-** L'intérêt de retard mis en place par la Loi du 8 juillet 1987 se caractérise tout d'abord par sa généralité. En effet, en ce qui concerne les impôts et taxes recouverts par la Direction générale des impôts, les règles de calcul de l'intérêt de retard (Art. 1727-A du CGI) sont les mêmes qu'il s'agisse des intérêts d'assiette (Art. 1727 du CGI<sup>54</sup>) qui sont dus à raison du défaut ou des insuffisances de déclaration, ou des intérêts de recouvrement (Art. 1731 du CGI) qui sont dus en cas de retard dans le paiement. Ceci se retrouve notamment dans le fait que le législateur a retenu un taux d'intérêt unique, quelque soit l'impôt concerné. En revanche, pour les droits recouverts par les comptables du Trésor (Art. 1761 du CGI), le taux d'intérêt est le taux légal et le point de départ de l'intérêt de retard est le douzième mois suivant la date limite du paiement.

**23-** Cependant, l'autre caractéristique remarquable de l'intérêt de retard réside dans le fait qu'il est conçu comme une réparation pécuniaire au profit de l'Etat à raison du préjudice provenant de la non-perception des sommes dues et non comme une sanction. Il représente en quelque sorte le «prix du temps». Cette conception est soulignée par le texte de loi lui-même qui retient que l'intérêt est dû «indépendamment de toute sanction» et affirme bien son caractère réparateur (art 2-1-a). L'administration a fait sienne cette interprétation dans plusieurs instructions administratives<sup>55</sup> pour l'application des règles que l'on va décrire.

### §2: Les conséquences du caractère réparateur de l'intérêt de retard

**24-** Au regard de la loi de 1979 sur la motivation des décisions défavorables aux administrés, cette obligation ne pesant que sur les mesures qui sont des sanctions, le caractère de réparation implique que l'intérêt de retard n'a pas à être motivé. De plus, cette solution entraîne des conséquences au niveau de la prescription des intérêts. Néanmoins certaines incertitudes sont apparues avec l'arrêt SA Pessac Automobiles précité du 13 octobre 1986 qui avait annulé les pénalités pour défaut de motivation. Ces incertitudes étaient dues au système de sanction alors en vigueur qui prévoyait dans l'ancienne rédaction

<sup>54</sup> CGI, art.1727 al 1: « le défaut ou l'insuffisance dans le paiement ou le versement tardif de l'un des impôts, droits, taxe, redevances ou sommes établis ou recouverts par la Direction générale des impôts donnent lieu au versement d'un intérêt de retard qui est du indépendamment de toute sanctions.»

<sup>55</sup> Instruction 6 mai 1988, 13 N-3-88, n°2, Dr. fisc. 1988, n°25, Instr. 9488; Note 20 novembre 2000, BODGI 13 n-7-00, Dr. Fisc. 2000, n°49, Instr. 12534

de l'article 1733-1 du CGI l'application de pénalités de mauvaise foi ou d'une indemnité de retard due non pas pour réparer le préjudice pécuniaire de l'Etat, mais pour à la fois sanctionner le comportement du contribuable et réparer le préjudice. De plus, il s'agissait un intérêt forfaitaire et non calculé *prorata temporis*. Alors qu'en principe le juge qui estimait que la mauvaise foi n'était pas établie décidait normalement la substitution des indemnités de retard, ici la substitution n'avait pas été prononcée par le juge, ce qui pouvait laisser penser qu'elles n'avaient pas été appliquées parce qu'elles n'étaient pas motivées non plus. Il faut rappeler que le commissaire du Gouvernement avait affirmé qu'il n'y avait pas lieu de distinguer entre les pénalités et qu'elles devaient être motivées dans tous les cas. La doctrine s'est donc interrogée sur le point de savoir s'il fallait globaliser cette solution contraire à la jurisprudence antérieure et donc si elle était extensible aux intérêts de retard proprement dits. Mais cette globalisation n'a pas eu lieu car cette solution a été ignorée par les arrêts suivants.

**25-** En ce qui concerne la motivation de l'intérêt de retard, c'est par un arrêt Grisoni de Plénière du Conseil d'Etat du 9 novembre 1988<sup>56</sup> que le Conseil d'Etat semble s'arrêter sur le caractère de réparation de l'intérêt de retard en réaffirmant sa jurisprudence antérieure à l'arrêt Pessac Automobiles et en abandonnant implicitement celle-ci. Le commissaire du Gouvernement retient que la décision du Conseil constitutionnel du 30 décembre 1982 et la loi du 8 juillet 1987 qui reconnaît aux intérêts de retard le caractère de réparation pécuniaire rendent impossible la conception de l'intérêt de retard comme sanction. S'il ne se prononce pas expressément sur le sujet, cet arrêt contient cependant comme solution implicite qu'en tant que réparation pécuniaire, l'intérêt n'a pas à être motivé. Cette solution a été formulée un an plus tard dans un arrêt Urbahn du 25 octobre 1989<sup>57</sup> qui rejette la demande d'un contribuable qui voulait obtenir la décharge de l'intérêt de retard en raison de l'absence de motivation de celui-ci. Depuis le Conseil maintient cette ligne jurisprudentielle (CE 4 avril 1997 Sté Kingroup<sup>58</sup>).

De son coté, la Cour de cassation sembla dans un premier temps ne pas avoir admis le caractère de réparation pécuniaire dans un arrêt de la Chambre commerciale du 10 mars 1998<sup>59</sup> où elle a jugé que les intérêts de retard courent à partir du moment où l'infraction qui motive l'application de l'intérêt est constituée, ce qui semble signifier que la Cour considère que l'intérêt de retard est une sanction car elle réprime un comportement. Mais à présent, la Cour a clairement rejoint l'analyse du Conseil d'Etat en affirmant que l'intérêt de retard n'a pas le caractère d'une sanction<sup>60</sup>. Cette position a été confirmée dans un arrêt du 18 mai 1999<sup>61</sup> où elle reconnaît son caractère de réparation pécuniaire dans un des attendus de l'espèce: «les intérêts de retard ne constituent pas des pénalités mais une dette née du seul fait du retard pris...».

**26-** Une difficulté est née néanmoins du fait que le Conseil a fait référence dans l'arrêt Grisoni à la notion d'appréciation du comportement du contribuable pour discriminer les sanctions et les réparations pécuniaires. Ainsi une partie de la doctrine a pensé que les sanctions fiscales qui n'impliquait pas d'appréciation du comportement du contribuable par l'administration n'avait pas à être motivées, ce

<sup>56</sup> CE Plén. 9 novembre 1988, n° 68965, Grisoni, RJF 2/1989, n°179; concl. B. Martin Laprade, Dr. fisc. 1989, n°27, comm. 1360

<sup>57</sup> CE 9ème et 8ème s.-sec., 25 octobre 1989, n° 64737 Urbahn, RJF 12/1989, n°1427, p. 736

<sup>58</sup> CE 4 avril 1997, n°144211, Sté Kingroup, RJF 5/1997 n°424

<sup>59</sup> Cass. Com. 10 mars 1998 SCI Cauhape, n°96-14481, Dr. fisc. 1998, n°30, comm. 719

<sup>60</sup> Cass. com 6 octobre 1998, n°96-19382, Sofon, Dr. fisc. 1998, n°48, comm.1059

<sup>61</sup> Cass. com 18 mai 1999, n° 97-13661, SA Vidrace, Dr. fisc. 2000, n°13, comm. 276

qui impliquait qu'il fallait reprendre toutes les sanctions du LPF et analyser si elles prenaient en compte ce comportement et de là en déduire leur nature. Cette conception a été abandonnée après que le Conseil dans son arrêt Vermeersch montre que la distinction des sanctions fiscales se fait par l'objet de la sanction c'est à dire par le caractère punitif ou réparateur de la mesure. Le Conseil en déduit que si l'intérêt de retard n'a pas à être motivé, en revanche les majorations de 10 ou 25% de l'ancien article 1733 du CGI ayant un caractère punitif doivent l'être. Les conclusions du Commissaire du gouvernement montrent bien que le maintien du critère fondé sur l'absence d'appréciation du comportement du contribuable pour définir les mesures réparatrices aurait des conséquences étranges, en ce sens que malgré leur caractère objectif, il était inéquitable de laisser certaines pénalités être considérées comme des réparations pécuniaires et abaisser la protection du contribuable alors que ce caractère ne découle que de leur application automatique. A ce jour, le caractère de réparation n'a été reconnu qu'à l'intérêt de retard. Le juge s'est par la suite prononcé par exemple sur le caractère punitif de la pénalité de l'article 1763 A, et ce contrairement à la thèse soutenue par le ministre qui y voyait une réparation pécuniaire<sup>62</sup>.

**27-** Cette solution accompagne celle retenue par la jurisprudence du Conseil d'Etat dans ces différents arrêts relatifs à la prescription des intérêts. En effet, à la différence des pénalités qui ont un caractère de sanction et qui selon l'arrêt Vermeersch ne peuvent être mises en recouvrement que si elles ont été constatées dans un acte interruptif de prescription, l'intérêt de retard ne fait pas l'objet d'une interruption de prescription particulière<sup>63</sup>. En effet, le préjudice de l'Etat subsiste tant que les sommes dues ne sont pas recouvrées. On peut alors résumer l'ensemble de ces solutions en ces termes: l'intérêt de retard étant une réparation pécuniaire n'a pas à être motivé et ne fait pas l'objet de la prescription.

Le caractère de réparation pécuniaire de l'intérêt de retard ne semble pas être remis en cause par la jurisprudence depuis lors. Néanmoins le terrain de la contestation s'est déplacé sur le terrain du taux de l'intérêt de retard en s'appuyant justement sur le caractère de réparation pécuniaire de ce dernier, ce qui suppose son acceptation.

## Section II: La remise en cause du taux de l'intérêt de retard

### §1: La conception administrative du taux d'intérêt de retard

**28-** Afin de comprendre les raisons de cette contestation du taux d'intérêt, il faut tout d'abord voir comment celui-ci est conçu. Lors des débats sur la Loi de 87, une controverse<sup>64</sup> s'était fait jour entre les députés et le gouvernement à propos du taux de l'intérêt de retard. Les députés faisaient valoir les propositions de la commission Aicardi c'est à dire un taux d'intérêt basé sur le taux d'intérêt bancaire majoré de deux points. Le gouvernement imposa le taux fixe de 0,75% par mois, soit 9% par an. A l'époque, le taux d'inflation était plus élevé que le taux d'intérêt légal, de sorte que des députés se sont émus du fait que des contribuables fraudeurs avaient de ce point de vue intérêt à frauder en finançant leur trésorerie aux frais de l'Etat. Le gouvernement se réserva alors la possibilité de changer le taux d'intérêt si cet état de fait devait se perpétuer.

<sup>62</sup> CE 8ème et 9ème s.-sec., n° 184214 et 184215, ministre c/ SARL Clinique Mozart (1ère espèce) et ministre c/ SARL Ambulances centrales (2ème espèce), RJF 8-9/1998, n°942, concl. G. Bachelier, BDCF 4/1998, n°92, p. 95

<sup>63</sup> CE Plén. 9 novembre 1988, n° 68965, Grisoni, précité note 56

<sup>64</sup> JO AN 4 juin 1987, p. 1846 et s.

Néanmoins la doctrine<sup>65</sup> se montra plus critique envers le taux d'intérêt en faisant remarquer qu'avec la baisse de l'inflation et du taux d'intérêt légal<sup>66</sup> survenue au milieu des années 90, le différentiel entre taux d'intérêt de 9% par an et le taux d'intérêt légal constituait une sanction supplémentaire du contribuable. Ainsi en 2000, le taux d'intérêt légal était fixé à 2,74%, ce qui porte la différence avec l'intérêt de retard à 6,26 points: l'intérêt de retard représente donc plus de 3,2 fois le taux d'intérêt légal. Cette différence se révélait d'autant plus choquante qu'en cas de remboursement par l'Etat de sommes indues, l'article L 208 du LPF prévoit que c'est l'intérêt au taux légal qui est appliqué pour réparer le préjudice pécuniaire du contribuable. Des considérations de justice fiscale plaident donc pour l'alignement des taux. Cette contestation a fait écho auprès des députés qui ont activement soumis le problème par l'intermédiaire de questions au gouvernement, dont le nombre reste assez considérable au demeurant<sup>67</sup>. Ces questions dont la rédaction est similaire demandent si en raison des critiques exposées par la doctrine une révision du taux d'intérêt de retard est dès lors prévue.

**29-** Le gouvernement répondit<sup>68</sup> à chaque fois qu'il n'était pas envisagé de réformer le taux de l'intérêt de retard en avançant tout d'abord le coût de l'opération en cette période de faible taux d'intérêt qui s'élèverait à trois milliards de francs. Le gouvernement rappela que l'intérêt de retard est une réparation pécuniaire et non une sanction. Ensuite, deux arguments sont avancés: tout d'abord, il y a la reconnaissance de la part du gouvernement du caractère de mesure préventive par l'adoption d'un taux proche de celui pratiqué par les banques, et ce pour éviter la tentation du contribuable de gérer sa trésorerie au frais de l'Etat. Il reste que cette conception de mesure de dissuasion rapproche étrangement le taux d'intérêt d'une sanction. Le second argument est tiré de la volonté de ne pas compliquer les règles de calcul en adoptant un taux unique plutôt qu'un taux fluctuant, conformément à la politique de simplification des règles de procédure fiscale.

**30-** L'ensemble de cette position est critiquable car cette conception de l'intérêt de retard cadre mal avec celle de réparation pécuniaire. On peut s'étonner tout d'abord que le préjudice qui sous-tend cette réparation soit évalué à 9% par an, alors qu'en cas de contestation, le contribuable peut demander le sursis de paiement en vertu des articles L 277 et suivants du LPF: c'est alors l'intérêt légal qui prend le relais. Or, entre ces deux cas le préjudice pécuniaire de l'Etat n'a pas changé puisque les sommes dues ne sont toujours pas recouvrées. Il apparaît aussi curieux que le gouvernement ne prenne pas en compte que le différentiel entre les deux taux est susceptible de jouer contre lui en cas de remontée de l'inflation et des taux comme cela a été le cas lors de l'adoption de la loi et comme cela s'est produit en 1991 (10,26%), 1992 (9,69%) et 1993 (10,40%), danger qui serait évité avec un taux d'intérêt de retard variable.

---

<sup>65</sup> X., «Il faut baisser le taux de l'intérêt de retard» BF Lefebvre 6/1998, p.344-345

<sup>66</sup> Evolution du taux d'intérêt légal: 1991: 10,26%; 1992: 9,69%; 1993: 10,40%; 1994: 8,40%; 1995: 5,42%; 1996: 6,65%; 1997: 3,87%; 1998: 3,36%; 1999: 3,47%; 2000: 2,47%; 2001: 4,26%

<sup>67</sup> B. Boutemy et E. Meier, «Intérêts de retard: rendez à César ce qui est à César (Matthieu 22,21)... mais pas plus ( TGI Paris, 6 juillet 2000), Dr. fisc. 2001, n°3 p.133, note 2 pour les références citées

<sup>68</sup> Rep. min. n°22611 et 23401 à MM. Boisserie et Paillé, JO AN, 22 février 1999, p. 1064; Rep. min. éco. fin. et ind. n° 19072 à Mme A.-M. Idrac, JO AN 23 novembre 1998, p. 6392, Procédures 6-1999, n° 173, p. 24

On peut ensuite douter de la réalité du danger représenté par des contribuables qui préféreraient éluder leurs obligations fiscales plutôt que de souscrire un crédit bancaire juste en considération du taux de l'intérêt de retard. En effet, le coût du crédit suit celui de l'inflation et du taux d'intérêt légal, de sorte que l'on peut trouver de nos jours des taux inférieurs au taux de 9%. Par contre, il est vrai qu'en cas de forte remontée des taux bancaires, si ceux-ci dépassent le taux d'intérêt de retard et que celui-ci reste fixe, alors les contribuables auront intérêt à frauder. Il faut souligner cependant la dangerosité d'une telle politique car, outre les autres sanctions fiscales, ce comportement est susceptible de tomber sous l'incrimination de fraude fiscale de l'article 1741 du CGI, sans compter les mesures non pécuniaires que l'administration fiscale peut mettre en oeuvre, par exemple, la mise en cessation des paiements d'une entreprise. D'un autre côté, les contribuables de bonne foi doivent aussi acquitter l'intérêt de retard alors qu'ils n'ont pas eu la volonté de frauder: pour eux, le taux de l'intérêt de retard apparaît comme une véritable sanction.

De plus, cette conception de l'intérêt de retard comme mesure préventive apparaît superflue au regard du reste de l'arsenal des sanctions qui sont mieux à même de dissuader la fraude en ce qu'elles visent à prévenir et réprimer un large panel de comportements. Enfin, en ce qui concerne les règles de calcul avec un taux fluctuant, on peut penser qu'elles ne seraient pas d'une complexité extrême au regard d'autres règles du CGI, de sorte qu'on peut dire que seul le coût de l'opération motive réellement le maintien du taux actuel de l'intérêt de retard.

## §2: La position du juge sur le taux d'intérêt

**31-** Cette position reflète toujours l'état d'esprit actuel du gouvernement, de sorte que ne pouvant espérer de réponse légale à ce problème, les contribuables se sont tournés vers le juge. Or de ce côté, il existe à ce jour un jugement du TGI Paris du 6 juillet 2000<sup>69</sup> qui tout en faisant sienne l'argumentation du gouvernement donne satisfaction à son demandeur en permettant la réduction du taux d'intérêt de retard au taux d'intérêt légal. Le raisonnement du tribunal est le suivant: l'intérêt de retard est par nature une réparation pécuniaire dont l'unique but est d'indemniser l'Administration de la non perception de sommes dues par le contribuable. Le préjudice que subit l'Etat du non-recouvrement des sommes qui lui sont dues est fixé par le taux d'intérêt légal dont l'objet est de mesurer ce préjudice, le différentiel entre celui-ci et le taux d'intérêt de retard est donc constitutif d'une sanction. En tant que sanction, ce différentiel doit être motivé comme le prévoit la loi de 1979 et en absence de motivation en l'espèce, il se doit d'être annulé. On retrouve ici un raisonnement similaire à celui qui a été donné dans l'arrêt Vermeersch en ce que le juge analyse l'objet de la sanction pour en déduire son caractère. Les conséquences immédiates de ce jugement concerne donc l'obligation pour l'administration de motiver ce différentiel: il semble très difficile dès lors de trouver quelle motivation peut être apportée, à moins d'imaginer que le contribuable a, comme l'exprimait le gouvernement, voulu gérer sa trésorerie aux frais de l'Etat. Mais ce caractère de sanction reconnu à l'intérêt de retard peut avoir des conséquences par ailleurs: en effet, on peut en déduire notamment qu'il est susceptible de faire l'objet d'une réduction lors d'une transaction, car les transactions portent sur les pénalités qui sont analysées comme des sanctions<sup>70</sup>.

<sup>69</sup> TGI Paris, 6 juillet 2000, n° 99-20096 et 99-20097, Mme Dalloz-Furet, Dr. fisc. 2001, n°3, comm. 33

<sup>70</sup> Th. Lambert, «La transaction fiscale: une pratique autant qu'un droit» précité note 11

Il faut signaler la fragilité de la solution qui vient du fait que ce jugement novateur a été contredit par deux arrêts récents de la Cour d'appel de Paris ( CA Paris 30 mars 2001 SCI Nicky<sup>71</sup> et 26 avril 2001 SA Unilever France) selon lequel rien ne s'oppose à ce que l'intérêt de retard soit plus élevé que l'intérêt légal, sous réserve d'un intérêt fixé à un taux usuraire qui est prohibé. L'application de l'intérêt de retard d'origine légale doit l'emporter sur l'intérêt légal fixé par voie réglementaire: par conséquent, le différentiel entre ces taux n'est pas une sanction puisqu'il résulte de la volonté législative et la demande de modulation qui est faite par le contribuable doit être rejetée.

**32-** En ce qui concerne l'évolution de cette question, on peut naturellement espérer que sous l'influence de leur conseils, les contribuables fassent rebondir la question dans les années qui viennent. Mais la réponse sera plus sûrement politique: en effet, outre les députés, on compte de nombreuses initiatives politiques tendant à aligner le taux de l'intérêt de retard avec le taux d'intérêt légal: ainsi, on peut citer le Rapport d'information de la Commission des finances de l'AN sur la fraude et l'évasion fiscale du 6 octobre 1998<sup>72</sup> qui propose de réduire le taux d'intérêt, ainsi qu'une proposition du Médiateur de la République<sup>73</sup> préconisant une refonte complète du système. De même, les sénateurs ont lors des discussions des lois de finances pour 1999 et 2000 soumis des amendements qui vont dans ce sens, mais qui n'ont pas été retenus. Mais ces tentatives ne semblent pas perturber le gouvernement qui s'en tient toujours à sa position initiale. Il reste en définitive que le caractère inéquitable qui vient de cette solution devrait trouver une réponse (et le sacrifice budgétaire correspondant) au regard de la volonté politique d'améliorer les relations entre administration et administrés, en les mettant de ce point de vue sur un pied d'égalité.

L'application des règles concernant la motivation est en elle-même protectrice des droits du contribuable. Mais la raison d'être de la motivation des décisions est de renforcer le principe du contradictoire en favorisant la discussion .

### Titre second: Le respect du principe du contradictoire

**33-** Le principe du contradictoire permet que tout élément de nature à exercer une influence sur l'issue du litige soit soumis à l'examen et à la libre discussion des parties. Il a été reconnu par la doctrine comme un principe intangible, consubstantiel au procès et par la jurisprudence comme un principe général du droit, avant d'être promu comme principe constitutionnel dans une décision du 22 avril 1997<sup>74</sup> comme étant au nombre des «règles générales de procédure qui s'imposent, même en l'absence de texte exprès, à toutes les juridictions». L'importance accordée au principe du contradictoire aurait pu faire penser que son application n'aurait pas posé de problèmes en matière de sanctions fiscales: on va voir

<sup>71</sup> CA Paris 1ère ch. B., 30 mars 2001, n°00-4250, SCI Nicky, Dr. fisc. 2001, n°28, comm. 669, p. 1108

<sup>72</sup> Doc AN, Rapport d'information n°1105 de la Commission des finances de l'AN sur la fraude et l'évasion fiscales, 6 octobre 1998, Dr. fisc.1998, n° 46-47, p.1438 et s.

<sup>73</sup> Proposition n°98-R018, Médiateur de la République, 6 octobre 1998

<sup>74</sup> CE 21 février 1968 Ordre des avocats près la Cour d'appel de Paris: le principe du contradictoire est au nombre des « règles générales de procédure qui s'imposent, même en l'absence de texte exprès, à toutes les juridictions», cette formule a été reprise par le Conseil constitutionnel dans la décision n°97-389 DC, JO 25 Avril p.6271

qu'il n'en est rien. En effet, l'étendue du principe du contradictoire est limitée par le fait que le juge a longtemps refusé de contrôler son application lors de la procédure administrative (chapitre premier). Après cela, il faudra voir le contenu de ce principe et les problèmes particuliers qu'il engendre devant le juge (chapitre second).

## Chapitre premier: L'application du principe du contradictoire lors de la procédure administrative

### Section I: Le refus du juge de faire respecter une procédure contradictoire

#### §1: Une solution traditionnelle du juge français

**34-** La question du contrôle de l'application du principe du contradictoire pendant la procédure d'établissement des sanctions a été marquée pendant longtemps par une position de principe du juge qui est restée figée. En effet, la question s'est posée de savoir si le juge devait contrôler le respect du principe du contradictoire avant la mise en recouvrement de l'impôt, ce que la loi ne prévoyait pas. Cette question a été tranchée dans un arrêt d'Assemblée du 27 avril 1979 SA Yacht Motors Corporation<sup>75</sup>. La requérante soutenait qu'elle n'avait pas été mise à même de discuter des griefs formulés contre elle en violation du principe du contradictoire. Si comme on l'a vu le principe du contradictoire s'impose même en l'absence de texte exprès, le législateur peut par contre très bien manifester la volonté expresse de ne pas appliquer le principe du contradictoire, le problème de droit était donc de savoir si le législateur a manifesté une telle volonté en matière de sanctions fiscales. Le Conseil d'Etat a jugé que le législateur avait entendu exclure l'obligation pour l'administration de suivre une procédure contradictoire pour l'établissement des pénalités fiscales quelque soit la nature de celles-ci, rejetant par conséquent les prétentions de la société.

Cet arrêt a été rendu sur ce point sur conclusions contraires du commissaire du Gouvernement B. Martin Laprade qui rappelle que le bénéfice des droits de la défense s'applique à toute personne à laquelle une autorité disposant de pouvoirs de puissance publique entend infliger une mesure ayant le caractère d'une sanction, principe issu de l'arrêt de Section Dame veuve Trompier-Gravier du 5 mai 1944<sup>76</sup>. Ce caractère de sanction est manifeste dans les sanctions fiscales qui ont pour objet de punir une attitude ou un comportement. En raison de leur gravité et en l'absence de volonté expresse du législateur, il fallait appliquer le principe du contradictoire aux sanctions fiscales. La position inverse prise par la jurisprudence paraît curieuse car l'article 1736 du CGI sur lequel se fonde le juge n'exclut pas expressément le déroulement d'une procédure contradictoire, mais se borne à rappeler que les pénalités fiscales sont constatées par l'administration. On pressent dans cette jurisprudence une volonté du juge de ne pas soumettre l'administration à des obligations qui seraient selon lui de nature à paralyser son action. Toutefois, le raisonnement de cet arrêt et son interprétation de la volonté législative sont à l'origine d'une nombreuse jurisprudence réitérant ce refus.

#### §2: La confirmation de cette jurisprudence au regard des fondements postérieurs

<sup>75</sup> CE Assemblée, 27 avril 1979, n° 7309 SA Yacht Motors Corporation, RJF 6-1979 n° 366 p. 218, concl. B. Martin Laprade p.192

<sup>76</sup> CE Sec. 5 mai 1944, Dme Vve Trompier-Gravier, GAJA, p.272, D. 1945, p.110

**35-** L'interprétation de la volonté du législateur a été mise en avant quand le juge a eu à se prononcer sur la validité de l'absence d'application du contradictoire au regard de textes entrés en vigueur postérieurement. Tout d'abord, au regard de la loi de 1979, le Conseil a jugé que l'obligation de motiver la sanction n'entraîne en aucun cas l'ouverture d'une procédure contradictoire (CE 21 avril 1989<sup>77</sup>). C'est le cas aussi en ce qui concerne l'application de l'article 8 du décret n°83-1025 du 28 novembre 1983 faisant obligation à l'administration d'informer le destinataire qu'il peut présenter des observations écrites sur la décision motivée prise à son encontre. Cette disposition est à l'origine d'une divergence de jurisprudence entre les cours administratives d'appel de Nancy et Nantes d'une part et d'autre part les autres cours, divergence qui montre qu'une partie des juges était insatisfaite de la solution de l'arrêt d'Assemblée. On peut résumer les termes de la controverse en précisant les positions respectives. Pour la CAA de Nancy, l'article 8 du décret est applicable et oblige l'administration à suivre une procédure contradictoire<sup>78</sup>. A l'inverse, un arrêt de la CAA de Paris<sup>79</sup> avait notamment jugé que l'article L 80 D en sa rédaction de 1986 qui ne prévoyait pas l'application d'une procédure contradictoire faisait obstacle à l'application du décret car le législateur avait entendu soustraire le débat contradictoire des sanctions fiscales. Si le texte visé dans ce dernier arrêt pour fonder la décision n'est pas le même puisque l'obligation de motivation est inscrite dans l'article L 80 D, en revanche c'est bien le même raisonnement que dans l'arrêt Yacht Motors dont il s'agit.

**36-** Cette controverse a pris fin quand le Conseil d'Etat<sup>80</sup> a censuré l'arrêt Adnet de la Cour de Nancy. Il ressort des conclusions que le raisonnement de l'arrêt Yacht Motors est toujours maintenu: l'article 1736 exclut expressément la procédure contradictoire et dès lors l'article 8 du décret du 28 novembre 1983 n'est pas applicable car contraire à la loi. Toutefois, cet arrêt se prononce aussi sur l'invocabilité d'une instruction du 4 juin 1984<sup>81</sup> prise sur le fondement de l'article 8 du décret de 1983 qui a tenté d'imposer à l'administration une procédure contradictoire en précisant que le contribuable devait bénéficier d'un délai de trente jours pour présenter ses observations: cette instruction a été jugée illégale comme contraire à l'article 1736, ce qui explique pourquoi le contribuable est insusceptible de s'en prévaloir sur le fondement de l'article premier du décret du 28 novembre 1983 qui prévoit que tout intéressé peut se prévaloir des instructions publiées, sous réserve qu'elles ne soient pas illégales.

Cette non-exigence d'une procédure contradictoire était désormais bien installée dans la jurisprudence du Conseil d'Etat qui avait confirmé la jurisprudence Yacht Motors dans l'arrêt Sovemarco<sup>82</sup> et l'avis Sté d'expertise comptable du Languedoc - SARL Cara-Cara<sup>83</sup>. Cependant ces arrêts mentionnent bien le fait que cette solution ne concerne plus que les pénalités prononcées avant 1994 en raison de l'entrée en vigueur de la loi n°92-1376 du 30 décembre 1992 portant loi de finances pour 1993, loi dont le contenu sera abordé par la suite, mais cette solution peut encore être appliquée en raison de la durée du délai de reprise de l'administration et celle parfois très longue des contentieux.

<sup>77</sup> CE 21 avril 1989, n°89657, RJF 6/1989, comm.710

<sup>78</sup> CAA Nancy 9 avril 1991, n°89-1188, Adnet, RJF 10/1991 n°1263

<sup>79</sup> CAA Paris 12 mars 1991, n°89-664, SARL Moreau, RJF 5/1991 n°644

<sup>80</sup> CE 20 novembre 1995, n°127836 et 127835, ministre c/Adnet, RJF 1/1996 n°66, concl F. Loloum BDCF 1/1996, p. 60

<sup>81</sup> Instr. 4 juin 1984, 13 A-1-84, n° 24 s.

<sup>82</sup> CE 18 mars 1994, n°68799 et 70814, SA Sovemarco-Europe, RJF 5/1994, n°532, concl. J. Arrighi de Casanova, p. 290

<sup>83</sup> Avis CE 31 mars 1995, n° 164911 et 165321, SA Sté d'expertise comptable du Languedoc - SARL Cara-Cara, RJF 5/1995, n°621, concl J. Arrighi de Casanova, p.236

### §3: Appréciation de ces solutions

**37-** En ce qui concerne cette jurisprudence pour les pénalités prononcées avant 1994, on peut dire que si celle-ci est peu protectrice des droits du contribuable, elle se fonde en outre sur une interprétation hasardeuse de la volonté du législateur. Le juge a par ailleurs anéanti la soumission de l'administration à l'instruction de 1984, ce qui a privé les contribuables d'une garantie à laquelle l'administration consentait à se soumettre. Une partie de la doctrine a soulevé la contrariété du système français à la jurisprudence du Conseil constitutionnel et à l'article 6§3 de la CEDH qui tend à donner des garanties spécifiques de procédure parmi lesquelles se trouve le principe du contradictoire. Mais d'une part, à l'époque le Conseil d'Etat a fait valoir que l'article 6 dans son ensemble était inapplicable à la matière fiscale, d'autre part il ressortait des jurisprudences respectives du Conseil et de la Cour de cassation que le principe du contradictoire ne s'applique que devant les juridictions<sup>84</sup>. L'administration n'étant pas une juridiction, l'application de la contradiction est fonction du bon vouloir de cette dernière. C'est pourquoi le juge n'a pas sanctionné cette lacune, car il considérait alors que le système mis en place était suffisamment protecteur des droits du contribuable.

## Section II: L'intervention du législateur pare le manque de protection jurisprudentiel

### §1: Les modifications effectuées par la loi de 1993

**38-** Il ressort des conclusions du commissaire du Gouvernement des arrêts Sovemarco et ministre c/Adnet notamment que le juge se devait d'intégrer les dispositions légales nouvelles sur le caractère contradictoire de la procédure: cet intégration ressort des considérants de ces arrêts qui montrent qu'à partir de l'entrée en vigueur de l'article 112 de la loi de finances pour 1993, l'administration devrait changer ses habitudes. Les modifications de l'article L 80 D par la loi de 1993 ont permis de combler pour partie à la déficience du contradictoire en permettant aux contribuables de pouvoir présenter leur observations pour les sanctions concernées par cette réforme. En effet, le délai de trente jours prévu par le texte doit permettre aux contribuables de présenter leurs observations. Cette disposition est limitée par le fait que cette obligation est réservée aux sanctions qui ne constituent pas l'accessoire d'une imposition ou sanctionnent une infraction dont la qualification est fondée sur l'appréciation du comportement du contribuable. De toute manière, l'intérêt de retard qui est une réparation pécuniaire n'est pas concerné par cette disposition. Mais ainsi, sur la distinction entre sanctions et mesures réparatrices préconisée par le Conseil constitutionnel s'est greffée une seconde distinction et donc un autre régime.

La première difficulté a alors été de distinguer les pénalités selon leur caractère: une trentaine de sanctions qui présentent un caractère objectif et automatique restent exclues de cette disposition parmi lesquelles on trouve les majorations pour défaut ou retard de déclaration de l'article 1728 du CGI ou la majoration de 5% pour paiement tardif de l'impôt prévue à l'article 1731 du CGI. Il reste néanmoins que

---

<sup>84</sup> En ce qui concerne la juridiction judiciaire: Cass. Crim. 28 janvier 1991, n° 90-81526, Lavigne, Dr. fisc. 1991, n°21-22, comm. 1160, RJF 4/1991, n°528, p. 304; en ce qui concerne la juridiction administrative: CE 15 avril 1992, n°65563, Hade et Cie, RJF 6/1992, n°855

la distinction entre pénalités non accessoires ou celles qui se fondent sur le comportement du contribuable d'une part et d'autre part celles qui ont une application automatique ou n'emportent pas d'appréciation du contribuable reste délicate à effectuer. Ainsi les majorations qui viennent d'être citées ont en effet un caractère automatique, mais elles ont bien pour objet de réprimer un comportement qui est celui de ne pas souscrire à une déclaration ou de s'acquitter de sa dette fiscale avec retard. Le fondement de cette distinction vient de la décision du Conseil constitutionnel du 29 décembre 1989 précitée: le commentateur de cette décision à la RJF avait souligné qu'il ne pouvait s'agir que d'une tendance et en effet le Conseil n'y a plus fait référence par la suite. La doctrine a bien montré l'absurdité qui pouvait découler de l'application de ce critère<sup>85</sup> : une amende de 25 F pour défaut de production ne constituant pas l'accessoire d'une imposition méritait plus de protection qu'une pénalité de 80% calculée en proportion de l'impôt qui n'aurait pas à suivre cette procédure. La fragilité du fondement de cette distinction, la difficulté de la mettre en application et surtout le manque de justification d'appliquer cette distinction militaient pour un changement de la loi.

## §2: Les modifications de la loi de 1999

**39-** Selon certains auteurs<sup>86</sup>, c'est sans doute la réaffirmation par le Conseil constitutionnel de la nécessité de respecter les droits de la défense et l'affirmation qu'il incombe aux services de l'Etat chargés d'appliquer les dispositions du LPF et du CGI de respecter ces droits, contenue dans la décision du 30 décembre 1997 précitée qui a suscité une modification de l'article L80 D par l'article 26-I de la loi 99-1173 du 30 décembre 1999 précité qui impose la motivation de toutes les sanctions ce qui règle cette distorsion entre pénalités. L'article L. 80D dispose maintenant que les sanctions fiscales ne peuvent être prononcées avant l'expiration d'un délai de trente jours à compter de la notification du document par lequel l'Administration a fait connaître au contribuable ou redevable concerné la sanction et les motifs qui la sous-tendent. Comme en matière de motivation l'arrêté du 27 décembre 2000 fixe l'entrée en vigueur de cette procédure au premier janvier 2001 pour l'ensemble des sanctions fiscales. La réforme de 1999 préfigure la loi du 12 avril 2000 relative aux droits des citoyens dans leur relations avec l'administration<sup>87</sup>, qui a pour objet de reprendre les dispositions de l'article 8 du décret du 28 novembre 1983 et de leur donner valeur législative. Cette loi prévoit que les décisions individuelles qui doivent être motivées en vertu de la loi de 1979 ne doivent n'intervenir qu'après que la personne intéressée eut été en mesure de présenter des observations écrites, voire orales le cas échéant. Ainsi, c'est maintenant la loi elle-même qui consacre l'obligation de suivre une procédure contradictoire. L'administration a pris acte de cette obligation nouvelle dans une instruction administrative du 8 janvier 2001<sup>88</sup>.

## §3: Appréciation des solutions

**40-** La question qui se pose maintenant est de savoir si le système mis en place est suffisamment protecteur des droits du contribuable. En fait, on ne peut pas dire que le délai de trente jours donné au contribuable constitue véritablement l'engagement d'une procédure contradictoire. D'une part, parce que la décision d'infliger une sanction est déjà prise par l'administration quand elle est portée à la connaissance du contribuable, il semble difficile d'essayer de la faire revenir sur sa décision. D'autre

<sup>85</sup> P.-E. Spitz, « Sanctions fiscales et droits de la défense », RFFP 1993, n°42, p. 193-202

<sup>86</sup> M. Sieraczeck-Abitan, « Le respect des droits de la défense en matière de sanctions fiscales », Nouvelles fiscales 15 décembre 2000, n°838, p.22-26

<sup>87</sup> Loi n°2000-321 du 12 avril 2000, JO 13 avril 2000, p. 5646

<sup>88</sup> Instr. Adm. du 8 janvier 2001 relative aux sanctions fiscales, BOI 13-L-1-01, Dr. fisc. 2001, n°6, comm.12555

part, si les observations peuvent être prises en compte, l'administration n'est pas tenue d'y répondre: les parlementaires ont soutenu que l'administration apporte une réponse par son silence quand elle maintient ou abandonne la sanction, ce qui est «assimilable de fait à une procédure contradictoire». Cette conception est contestable pour plusieurs raisons. Tout d'abord il n'est pas sûr que l'administration reconnaisse ses torts dans tous les cas. De plus, en cas de maintien de la sanction, il importe que le contribuable soit mis à même de connaître les raisons qui motivent l'administration si on veut que la procédure soit réellement contradictoire. Sinon, on ne peut pas savoir si l'administration a pris en compte ces observations, ce qui réduit à néant l'utilité de pouvoir les présenter. C'est pourquoi soumettre l'administration à une obligation de motiver sa décision serait de nature à parfaire l'application du contradictoire. Au regard de l'attitude passée du juge sur ce principe, on peut sérieusement douter qu'il décide de passer outre la volonté du législateur en imposant à l'administration une obligation de répondre.

41- Malgré ces avancées, on peut s'interroger pour savoir s'il est possible, outre ces critiques, de favoriser encore davantage le principe du contradictoire car présenter ses observations n'équivaut pas à pouvoir discuter avant la décision du principe de la sanction. En matière de procédures contradictoires de redressement, cette conception est dommageable du point de vue des relations entre l'administration et le contribuable, car elle peut accentuer un sentiment d'arbitraire, alors que par ailleurs dans la procédure de contrôle le dialogue est encouragé entre les deux parties. Il faut s'interroger ici sur les obstacles pratiques qui empêchent une application plus poussée du principe du contradictoire et du contrôle du juge. On peut faire valoir que la discussion du principe d'une sanction est de nature à détériorer les relations entre le vérificateur et le contribuable, alors que ces relations peuvent déjà être tendues par ailleurs: il n'y a néanmoins pas d'obstacle pratique à ce que le principe d'une sanction puisse être discuté pendant le contrôle. L'administration pourrait au moins informer le contribuable sur les sanctions qui sont envisagées au vu du dossier du contribuable. Ainsi, si le contrôleur hésite entre deux sanctions, si par exemple il pense appliquer des sanctions pour mauvaise foi ou pour manoeuvres frauduleuses, le contribuable pourrait faire valoir ses arguments ce qui serait de nature à faire mieux accepter la sanction et pourrait peut-être réduire par la suite le nombre des contentieux relatifs aux sanctions.

## Chapitre second: Le contenu du principe du contradictoire devant le juge

### Section I: Le respect des règles de preuve

42- Il s'agit ici de voir les problèmes spécifiquement posés par les sanctions dans l'application du principe du contradictoire. La loi oblige le juge à faire observer et à observer lui-même pendant l'audience le principe du contradictoire, et ce sous le contrôle éventuel des juges d'appel et de cassation. Pour le juge, faire observer le principe du contradictoire signifie qu'il vérifie si les parties se sont bien acquittées de nombreuses obligations formelles, mais aussi qu'il doit veiller au caractère contradictoire des procédures de preuve et notamment faire respecter les règles relatives à la charge de la preuve<sup>89</sup>. Le respect de la charge de la preuve pendant l'instance est important car celui qui en a la charge en possède aussi le risque, ce qui signifie qu'il peut voir sa prétention rejetée s'il ne la prouve pas. En matière de

<sup>89</sup> G. Couchez, Procédure civile Ed. Sirey, 9ème Ed., n° 243

sanctions, ces règles ont été dans l'ensemble aisées à faire respecter par le juge. En effet, il a reconnu très tôt l'obligation pour l'administration de toujours supporter la charge de la preuve des agissements du contribuable, spécialement quand il s'agit d'établir la mauvaise foi de ce dernier<sup>90</sup>. Cette charge incombe à l'administration même quand la loi fait peser sur le contribuable la charge de prouver le mal-fondé des impositions sur le fondement des articles L 191 et suivants du LPF, en cas d'irrégularité dans sa comptabilité ou de procédure forfaitaire notamment. Cette solution n'est qu'une application du principe de respect de la présomption d'innocence: le législateur a d'ailleurs consacré cette jurisprudence par la loi n°77-1453 du 29 décembre 1977 et celle du 8 juillet 1987 qui sont codifiées à l'article L 195 A du LPF.

**43-** Le juge a ensuite été confronté au problème de l'articulation des règles ainsi établies avec celles régissant la force probante des procès-verbaux établis par l'administration. En effet, une contribuable, qui s'était vue appliquer une pénalité pour factures de complaisance visée à l'article 1740 ter du CGI, invoquait une inversion de la charge de la preuve car les procès-verbaux qui lui étaient opposés ne constituaient pas la preuve d'une volonté frauduleuse de sa part. A l'inverse, l'administration soutenait qu'il appartenait à cette contribuable d'apporter la preuve de la fausseté des constatations du procès-verbal, car selon l'article L 238 du LPF, les procès-verbaux de l'administration font foi jusqu'à inscription de faux. Dans un arrêt du 21 avril 1989<sup>91</sup>, le Conseil d'Etat rappelle qu'en droit pénal les procès-verbaux n'ont valeur que de renseignement sauf si la loi dispose le contraire. L'article L 238 du LPF est une exception à ce principe et doit donc être interprété strictement. Seules les infractions qui peuvent être constatées par procès-verbal au terme de l'article L 212 du LPF inversent effectivement la charge de la preuve: il s'agit surtout des infractions relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires et aux contributions indirectes. La pénalité de l'article 1740 ter n'étant pas considérée comme une infraction relative à ce domaine d'application, la procédure du procès-verbal ne peut être utilisée. Par conséquent, l'administration possède bien la charge de la preuve. En l'espèce, la requête a été rejetée car il ressortait des faits de l'espèce que la preuve des agissements frauduleux avait été rapportée. En revanche, dans un arrêt du 31 janvier 1997<sup>92</sup>, le juge a prononcé la décharge des pénalités de l'article 1740 ter en censurant la CAA qui avait entaché son arrêt d'erreur de droit en inversant la charge de la preuve pour avoir perdu de vue ces règles. Elle s'était entièrement fondée sur les constatations du procès-verbal et sur l'absence de preuve contraire pour appliquer la pénalité.

## Section II: Problèmes annexes liés au respect du contradictoire

**44-** A l'instar des problèmes de motivation, la pénalité de l'article 1763 A pose un problème d'application du principe du contradictoire. En effet, cette pénalité rend les dirigeants de droit ou de fait solidairement responsables du paiement. Mais il se peut que les dirigeants aient changé quand l'administration contrôle l'entreprise et lui inflige la pénalité. Dès lors, cette pénalité de distribution peut être mise en recouvrement alors que le débiteur peut très bien ignorer qu'une procédure est en cours. La solidarité de paiement n'est pas considérée comme une sanction personnelle mais une simple obligation:

<sup>90</sup> CE 2 octobre 1985, n°18006, Kaminsky, RJF 11/1985, n°784, GA n°60, p.796

<sup>91</sup> CE 7ème et 8ème s.-sec., 21 avril 1989, n° 81231, Mme Ezan, concl. B. Martin Laprade Dr. Fisc. 1989, n°30-31, comm. 1555, p.1044

<sup>92</sup> CE 8ème et 9ème s.-sec., 31 janvier 1997, n°130410, Sté des Ets Iung, RJF 3/1997, n° 237, p.177, concl. G. Bachelier Dr. Fisc. 1997, n°17, comm. 476, p.587

le déficit du contradictoire cause un véritable préjudice pour le dirigeant qui peut être mis en situation de ne pas pouvoir se défendre alors même que l'absence de réponse ne serait pas de son fait.

**45-** Un dernier problème d'application du principe du contradictoire concerne les conditions d'application de la demande par l'administration de substitution de pénalité devant le juge. Cette demande devant le juge tend à substituer une pénalité à une autre en changeant son fondement juridique. Le Conseil a jugé<sup>93</sup> que cette demande est possible à tout moment du contentieux pour autant que le contribuable n'ait été privé d'aucune garantie de procédure prévue par la loi et que les faits qui avaient été retenus pour motiver l'application de la pénalité initiale. De toute manière la substitution s'opère dans la limite du montant de la pénalité initiale. Cette solution empêche que le contribuable ne se trouve dans l'impossibilité de discuter de nouveaux faits qui seraient retenus contre lui, par un changement soudain des griefs qui lui sont reprochés et l'empêcheraient d'effectuer une libre discussion.

**46-** Pour l'application des droits de la défense, on s'aperçoit que si le juge a permis des avancées notables, sa position a présenté des lacunes sur certains points et qu'il n'a pas toujours pris des décisions allant dans le sens de la protection du contribuable, mais aujourd'hui la loi a remédié en grande partie à cette carence. Tel n'est pas le cas pour l'application des principes généraux de la norme pénale, dont le mérite de l'application revient exclusivement au juge, ce qui peut expliquer dans une certaine mesure les différences de solution qui existent à l'heure actuelle entre les deux ordres de juridiction.

---

<sup>93</sup> CE Sec., 1 octobre 1999, n° 170598, Association pour l'unification du christianisme mondial, RJF 11/1999, n°1397, p. 890, Procédures 4/2000, n°114, p.25; concl. G. Bachelier, BDCF 11/1999 n°108, p. 47  
CE 8ème et 3ème s.-sec., 16 février 2000, n° 1433839 Keslassy, Procédures 10/2000, n°209 p.20

## SECONDE PARTIE: L'APPLICATION NUANCÉE DES PRINCIPES GÉNÉRAUX DE LA NORME PÉNALE AUX SANCTIONS FISCALES

47- La transformation de la conception française des sanctions fiscales et l'affirmation de leur dimension répressive a amené le juge à confronter les règles relatives à celles-ci par rapport aux dispositions contenues dans plusieurs sources. Il s'agit tout d'abord comme en matière de droit de la défense de la jurisprudence du Conseil constitutionnel. Mais à ce fondement de droit interne s'ajoutent plusieurs textes de droit international: il s'agit des stipulations de la Convention et des protocoles additionnels, mais aussi du Pacte international relatif à la défense des droits civils et politiques (dit «Pacte de New York»)<sup>94</sup> dont le contenu est très proche de celui de la Convention. Ces sources ont en commun d'assurer une protection au contribuable en faisant respecter de nombreux principes supérieurs auxquels la loi française, même postérieure, doit se conformer en application de l'article 55 de la Constitution et que le juge doit faire prévaloir en cas de contrariété de la loi<sup>95</sup>.

Cette protection nouvelle, marquée par la complémentarité des textes qui la fonde, peut être caractérisée comme ayant pour but d'assurer le respect des principes généraux de la norme pénale, qui semble l'expression la plus adéquate pour rendre compte de l'étendue de la protection nouvelle ainsi accordée par le juge français. Les principes généraux de la norme pénale disposent que les normes répressives doivent respecter un certain nombre de qualités: il s'agit notamment du principe de légalité des délits et des peines, le principe de nécessité des peines, le principe de non-rétroactivité des normes plus sévères auxquels sont rattachés de nombreux principes annexes.

En ce qui concerne les sanctions fiscales, leur application est nuancée d'une double manière. Tout d'abord, bien que le juge reconnaisse que, eu égard à la nature des sanctions, un besoin de protection plus important se fasse sentir et qu'il faut dans ce cas des garanties encore plus fortes pour le contribuable que simple respect des règles de procédures, tous les principes afférents à la norme pénale n'ont pas vocation à s'appliquer aux sanctions fiscales malgré la nature répressive de celles-ci. De plus, les deux ordres de juridiction ne s'entendent pas complètement sur l'étendue de la protection à accorder. Ainsi, nous verrons d'abord que cette protection revêt une partie fixe concernant l'essentiel des principes de la norme pénale (Titre premier) et une partie variable relative à la modération des pénalités par le juge (Titre second).

---

<sup>94</sup> Le pacte international relatif aux droits civils et politiques est entré en vigueur dans l'ordre juridique français à la suite de sa publication par le décret du 29 janvier 1981, JO 1 février 1981

<sup>95</sup> Pour les juridictions de l'ordre judiciaire: Ch. Mixte 24 mai 1974 Aff. Sté Jacques Vabre, D. 1975, p.497; pour les juridictions de l'ordre administratif: CE Ass. 20 octobre 1989, Nicolo, GAJA, n°116

## Titre premier: Les principes appliqués uniformément par le juge français

**48-** Il s'agit ici d'étudier les principes dont l'application est commune aux deux ordres de juridiction et qui forment ainsi un périmètre fixe de protection. Parmi ces règles, il faut distinguer celles prises en considération de la Convention qui revêtent une importance capitale. La soumission du droit des sanctions fiscales aux stipulations de la Convention est le fruit d'un processus d'affirmation de la dimension répressive des pénalités par la CEDH dans l'arrêt *Bendenoun c/France* du 24 février 1994 et de reconnaissance de celui-ci par le juge français. En effet, l'article 6 apporte par lui-même des garanties au contribuable, mais l'étude de l'application de la Convention et de sa réception au niveau du juge français est importante aussi pour pouvoir saisir le raisonnement suivi par ce dernier ainsi que la portée des règles découlant des autres textes et qui forment ce standard de protection. En effet, si l'arrêt *Bendenoun* a eu selon certains auteurs une portée décevante en n'apportant qu'une «protection en trompe-l'œil»<sup>96</sup>, en revanche, il a eu des implications diffuses et une action indirecte dans la reconnaissance des autres règles. C'est pourquoi on étudiera d'abord la jurisprudence relative à l'application de la Convention qui est reconnue par les deux ordres de juridictions comme entrant dans le champ des sanctions fiscales (Chapitre premier) avant de voir les règles qui sont appliquées de façon similaire par les deux ordres de juridiction (Chapitre second).

### Chapitre premier: L'exigence de protection du contribuable due à la coloration pénale des sanctions fiscales

#### Section I: La nature «d'accusation en matière pénale» des sanctions fiscales

##### §1 La reconnaissance de l'applicabilité de la Convention

**49-** Nous avons vu que le Conseil constitutionnel a affirmé dans plusieurs décisions que la nature particulière des sanctions fiscales rendait nécessaire le respect des principes directeurs de la norme pénale. Il a rappelé que les sanctions fiscales devaient respecter les principes de non rétroactivité des normes plus sévères, de nécessité et de légalité. Le Conseil censure les lois qui lui sont soumises et qui ne les respectent pas lorsqu'il est saisi dans le cadre du contrôle de constitutionnalité. Dès lors, la nature répressive des sanctions fiscales posait alors la question de l'application de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme à celles-ci, notamment l'article 6 qui garantit le droit à un procès équitable ainsi que les autres dispositions protectrices de la Convention. En effet, le domaine d'application de cet article se définit par rapport aux notions d'accusation en matière pénale et de droits et obligations de caractère civil tels qu'ils sont définis par la CEDH.

**50-** L'application de la Convention aux sanctions fiscales n'a pas été une surprise pour l'ensemble de la doctrine fiscale française: elle découle d'un mouvement d'extension du champ de la Convention par la jurisprudence de la Cour<sup>97</sup> qui a d'abord nié l'applicabilité de l'article 6 au contentieux fiscal, avant d'appréhender progressivement la matière, marquant une volonté de ne pas laisser les

<sup>96</sup> J.-F. Flauss, «Sanctions fiscales et Convention européenne des droits de l'homme», RFFP n°65, mars 1999, p.79-99

<sup>97</sup> Pour l'ensemble de cette évolution, voir la note de J.-F. Flauss sous l'arrêt *Bendenoun*, précité note 27

procédures fiscales hors du champ de la convention. Dans la lignée de sa jurisprudence sur l'application de la Convention aux sanctions administratives, la CEDH se prononce pour la première fois dans l'arrêt Bendenoun c/France sur l'applicabilité de la Convention aux sanctions fiscales. Cet arrêt fait suite à la contestation d'un contribuable sanctionné qui prétendait n'avoir pas été en mesure d'accéder à l'intégralité de son dossier devant la juridiction administrative et alléguait par conséquent une violation de l'article 6§1.

La Cour utilise la méthode du faisceau d'indices et fait application de quatre critères cumulatifs pour dégager la nature d'accusation en matière pénale de la pénalité pour absence de bonne foi de l'article 1729-1° du CGI. En effet, pour la Cour, cette pénalité concerne tous les citoyens en leur qualité de contribuable et non un groupe particulier en prescrivant une norme de comportement; deuxièmement, elle ne vise pas à la réparation d'un préjudice pécuniaire mais vise à punir pour empêcher la réitération d'agissements semblables; troisièmement, elle se fonde sur une norme générale dont le but est à la fois préventif et répressif, enfin, elle peut revêtir une ampleur considérable et expose à la contrainte par corps. On a vu que cette nature d'accusation en matière pénale est le critère d'application de l'article 6§1, mais il faut signaler que la Cour en rejette l'applicabilité au titre de l'autre critère qui est la notion de droits et obligations de caractère civil, dans laquelle la contestation doit avoir un objet patrimonial ou doit se fonder sur une atteinte alléguée à des droits patrimoniaux<sup>98</sup>, et ce malgré les conséquences patrimoniales que les pénalités peuvent engager. Cet article peut donc être invoqué en matière de sanctions fiscales dans le cadre d'un recours devant la Cour. Il faut signaler l'importance de cette solution car l'application de la Convention en matière fiscale est une avancée en matière de protection par les garanties qu'elle apporte et qu'elle est susceptible encore d'apporter par l'évolution de la jurisprudence de la Cour. On peut alors s'interroger sur les évolutions possibles: un exemple est celui de la validité des dispositions de l'article 1736 al.3 du CGI qui prévoient la transmissibilité des sanctions fiscales en cas de décès du contribuable sanctionné ou de liquidation d'une société. Cette règle contraire au principe de personnalité des peines est aussi contraire à la Convention car incompatible avec le principe de respect de la présomption d'innocence de l'article 6§2.

## §2 L'étendue de l'applicabilité de la Convention

**51-** Une fois cette solution dégagée, il faut s'interroger sur le champ d'application de cette jurisprudence. En effet, l'arrêt Bendenoun se prononce sur la pénalité qui lui était soumise, en l'occurrence la majoration de l'article 1729-1° du CGI, mais cette jurisprudence pouvait-elle être étendue à d'autres dispositions ? A la lecture de celle-ci, il semble ressortir seules les pénalités qui remplissent les conditions fixées par l'arrêt (concerner tous les citoyens, ne pas tendre à la réparation d'un préjudice, se fonder sur une norme générale à caractère préventif et répressif, pouvoir revêtir une ampleur considérable) sont concernées, mais la définition précise du champ d'application posait problème au lendemain de l'arrêt Bendenoun. On a vu que la jurisprudence du Conseil constitutionnel, réserve depuis la décision 82-155 DC le cas des sanctions qui assurent la réparation d'un préjudice pécuniaire, et donc que l'intérêt de retard ne bénéficie pas des règles protectrices qui touchent les sanctions. La jurisprudence Bendenoun nous invite à la même distinction, position qui a été confirmée par la suite par une décision

---

<sup>98</sup> Comp. CEDH 22 septembre 1994, Hentrich c/France, Dr. fisc. 1994, n° 50, comm.2125 sur la procédure de l'article L18 du LPF

d'irrecevabilité écartant l'applicabilité de l'article 6 de la Convention à l'intérêt de retard<sup>99</sup>. Néanmoins, au vu des critères dégagés par l'arrêt Bendenoun, on a pu penser qu'il y avait une alternative quant aux sanctions concernées: la doctrine a hésité entre les solutions dégagées par l'arrêt Vermeersch, c'est à dire distinguer les pénalités selon qu'elles ont pour objet de sanctionner ou de réparer un préjudice et les transposer à l'application de la Convention, de sorte que seul l'intérêt de retard resterait exclu de la Convention. L'autre solution aurait été de réserver l'article 6 aux seules sanctions qui étaient soumises à l'obligation de motivation de l'article L80 D dans sa rédaction de 1993, c'est à dire celles qui ne constituent pas l'accessoire d'une imposition et celles qui sanctionnent une infraction dont la qualification est fondée sur l'appréciation du comportement du contribuable.

**52-** Une seconde limite découle de l'analyse que la Cour fait du système français des majorations. En effet, la Cour réserve expressément l'application de l'article 6 au seul contentieux à l'exclusion de la procédure administrative préalable. Pour la Cour, le grand nombre d'infraction du type visé à l'article 1729-1 du CGI confère le droit de confier au fisc le droit de les poursuivre et de les sanctionner. Ce système n'est pas contraire à l'article 6 si le contribuable a la possibilité de saisir un tribunal qui offre les garanties de ce texte, réserve qui s'avérera très important dans la jurisprudence française. Cette affirmation réduit considérablement la portée de l'arrêt Bendenoun car le contentieux offrait déjà de nombreuses garanties. En effet, une partie de la doctrine a fait le constat que la France n'a décidé de ratifier la Convention que quand elle a eu la certitude que le système juridique français était dans l'ensemble conforme aux dispositions de la Convention, sous réserve d'ajustements mineurs<sup>100</sup>.

## Section II L'adhésion de la jurisprudence française à l'applicabilité de la Convention

**53-** La reconnaissance de l'applicabilité de la Convention était dès lors dans l'ordre naturelle des choses car sinon les arrêts de la jurisprudence française qui auraient été soumis à la Cour auraient été censurés. La Cour permet à un juge quelconque d'apprécier la conformité d'une loi avec la Convention ou fonder directement un droit sur celle-ci. Il faut dès lors voir quelle a été la position du juge français à ce sujet avant l'arrêt Bendenoun puis son évolution.

### §1 L'évolution de la jurisprudence française sur la question

**54-** Avant l'arrêt Bendenoun, il existait une divergence entre le Conseil d'Etat et la Cour de cassation sur l'applicabilité de l'article 6 de la Convention à la matière fiscale. En effet, le Conseil rejetait systématiquement les demandes des contribuables se fondant sur la Convention en invoquant l'inapplicabilité matérielle de l'article 6 à la fiscalité en général, tout d'abord en y opposant un refus de principe (CE 24 septembre 1984 Boisard<sup>101</sup>) puis en motivant cette position par le fait que le juge fiscal ne statue pas en matière pénale et ne tranche pas de contestations en matière civile (CE 2 juin 1990 M. de Saint-Pern<sup>102</sup>), mais spécialement aussi au domaine des sanctions en reprenant la même argumentation (CE 15 avril 1992 Hade et Cie<sup>103</sup>). A l'inverse, la Cour de cassation a donné une acception large des

<sup>99</sup> CEDH 26 février 1997, n° 29998/96, Société d'édition des artistes peignant de la bouche et du pied c/ France

<sup>100</sup> G. Gest, «Applicabilité de l'article 6 de la convention européenne des droits de l'homme», RJF 6/1994, p.383

<sup>101</sup> CE 28 septembre 1984, n°41335, Boisard, RJF 11/1984, n°1367, p.696

<sup>102</sup> CE 2 juin 1989, n°66604, M. de Saint-Pern, Dr. fisc. 1990, n°1, comm.4

<sup>103</sup> CE 15 avril 1992, n°65563, Hade et Cie, RJF 6/1992, n°855, p.528

matières entrant dans le champ de la Convention et avait marqué la volonté d'y inclure la matière fiscale: la Chambre commerciale avait ainsi ouvert la voie dans un arrêt Donsimoni du 20 novembre 1990<sup>104</sup>, en décidant l'applicabilité de la Convention en matière de recouvrement, puis en matière de contentieux relatif à l'assiette de l'impôt<sup>105</sup> mais ne s'était pas prononcée sur le sort des pénalités. Cette divergence s'explique par le fait que la Cour de cassation a depuis longtemps une volonté d'augmenter la protection des justiciables à son maximum et est allée rechercher dans de nombreux textes internationaux, et spécialement dans la Convention, les fondements nécessaires à cette fin.

**55-** Après l'arrêt Bendenoun, la position du Conseil d'Etat a évolué dans trois avis de Section du contentieux du 31 mars 1995<sup>106</sup> (SA Sté d'expertise comptable du Languedoc - SARL Cara Cara d'une part et Ministre c/SARL Auto-industrie Méric d'autre part) renvoyés respectivement par la CAA de Lyon et le TA de Toulouse. Le régime du renvoi de l'article 12 de la loi du 31 décembre 1987 s'apparente à celui de la question préjudicielle et permet au juge du fond de surseoir à statuer et à renvoyer devant le Conseil une question de droit nouvelle, susceptible de se poser à l'occasion de nombreux litiges et dont la solution commande l'issue de ceux-ci. En l'espèce, les deux demandes d'avis de la CAA de Lyon concernaient l'application de la Convention aux pénalités pour manoeuvres frauduleuses à l'ensemble de la procédure administrative et du contentieux, alors que la demande d'avis du TA de Toulouse concernait seulement la procédure administrative. Dans ces avis, le Conseil se prononce pour l'applicabilité de l'article 6 au contentieux des sanctions fiscales en reconnaissant qu'elles constituent des accusations en matière pénale au sens de cet article.

**56-** Les conclusions du commissaire du Gouvernement sont très éclairantes sur le contexte dans lequel cette reconnaissance s'est faite. Elles retracent tout d'abord l'évolution de la conception des sanctions fiscales et l'apparition de leur dimension répressive à travers une analyse détaillée de la jurisprudence française. Puis elles rappellent la divergence de jurisprudence qui existait avant la jurisprudence Bendenoun pour se livrer à un exposé des solutions de cet arrêt et de leur portée, avant de poser la question de la reconnaissance de l'applicabilité de la Convention.

Il apparaît que si le Conseil s'est soumis à cette solution, c'est tout d'abord parce que l'état de sa jurisprudence permettait cette reconnaissance sans remise en cause importante des solutions du Conseil qui ne nécessiteraient que des adaptations ponctuelles. En effet, après avoir signalé que la solution de la Cour européenne des droits de l'homme ne s'imposait pas au Conseil, le commissaire du Gouvernement rappelle que le Conseil doit garder le souci de concilier deux préoccupations: «d'une part, éviter toute solution qui serait radicalement incompatible avec la jurisprudence de la cour; d'autre part éviter aussi toute solution qui sur un point marquerait une rupture avec le droit national antérieur».

Cette conformité de la jurisprudence du Conseil doit être examinée à la lumière des dispositions de la Convention. Ainsi, si le Conseil considère que le respect de la présomption d'innocence de l'article 6§2 est assuré devant le juge administratif, les exigences de l'application de l'article 6§1 sont aussi

<sup>104</sup> Cass. com. 20 novembre 1990, Donsimoni, RJF 1/1990, n°123, p.68

<sup>105</sup> Cass. com. 4 janvier 1994, Bruyelle, RJF 4/1994, n°498

<sup>106</sup> Avis CE Sec. 31 mars 1995, n° 164911 et 165321, SA Sté d'expertise comptable du Languedoc - SARL Cara-Cara; n° 164008 ministre c/SARL Auto-Industrie Méric, RJF 5/1995, n°621, concl. J. Arrighi de Casanova p.326; Dr. fisc. 1995, n°18-19, comm. 1006; chron. M. Bornhauser, Dr. fisc. 1995, n° 28, p.1141; AJDA 20 octobre 1995, p.739, note M. Dreiffus

remplies: l'accès au juge implique qu'il doit être doté de la plénitude de juridiction. Cette plénitude de juridiction est défini comme le contrôle complet en fait et en droit que doit exercer le juge. En revanche, le juge n'est pas doté comme le juge pénal d'un pouvoir de modération: cette limite est traduite par la qualification que le juge donne à la nature des sanctions qu'il qualifie de «quasi-pénales». Cette conception de la plénitude de juridiction montrera une très grande importance dans les développements ultérieurs de la jurisprudence qui seront abordés par la suite.

Pour le commissaire du Gouvernement, seule l'exigence d'être jugé dans un délai raisonnable est appliqué de façon imparfaite. Il lui apparaît qu'en revanche, l'applicabilité de la Convention à des implications logiques auxquelles la jurisprudence administrative devra répondre: il s'agit de l'application de la règle «non bis in idem» et de l'application immédiate de la loi nouvelle moins sévère. Il faut relever la clairvoyance des conclusions sur ces deux points car ils ont fait l'objet par la suite d'une jurisprudence identique de la part des deux ordres de juridiction.

**57-** En ce qui concerne l'ordre judiciaire, l'Assemblée plénière de la Cour de cassation s'est prononcée pour l'applicabilité de l'article 6§1 à toute la matière fiscale dans un arrêt Kloeckner du 14 juin 1996<sup>107</sup>. Les conclusions de l'avocat général montrent que la Cour ne doit pas adopter une position différente de celle du Conseil en ce qui concerne les pénalités, bien qu'aucune pénalité ne soit en cause en l'espèce, et retient pour se faire la qualification d'accusation en matière pénale des sanctions. De ces deux jurisprudences, on peut conclure que les deux ordres de juridiction ont reconnu le principe de l'application de l'article 6 de la Convention aux sanctions fiscales.

## §2 Champ d'application de ces solutions

**58-** Il reste à préciser la portée qu'a donné le juge à l'application de l'article 6. On se rend compte que les positions respectives de la Cour de cassation et du Conseil d'Etat rejoignent les limites de l'arrêt Bendenoun telles qu'elles ont été fixées par la CEDH. Avant même que la CEDH ne décide que la procédure précontentieuse se situe hors du champ de l'article 6, le Conseil en avait limité la portée en excluant en toute occurrence la phase administrative dans l'arrêt Hade et Cie, ainsi que dans l'arrêt Sovemarco<sup>108</sup> qui affirme dans un considérant de principe que l'article 6 n'est applicable qu'au contentieux. La Cour de cassation avait eu la même analyse dans l'arrêt Lavigne du 28 janvier 1991 où la chambre criminelle a rejeté l'application de l'article 6§3 à la procédure suivie devant la Commission des infractions fiscales et en réservant son application aux juridictions. La position du Conseil d'Etat est confirmée dans les avis du 31 mars 1995 en jugeant que sur la question de l'application du principe du contradictoire à la procédure administrative, le renvoi sur ce point du tribunal de Toulouse n'était pas fondé car la question avait été tranchée dans l'arrêt Sovemarco. Cette référence marque bien la continuité de la jurisprudence du Conseil et la volonté de ne pas accorder plus de protection que ne l'exige la jurisprudence de la CEDH. On a vu qu'une incertitude était née quant aux sanctions concernées par l'arrêt Bendenoun, les conclusions du commissaire du Gouvernement retiennent la distinction de l'arrêt Vermeersch et non celle de l'article L 80 D dans sa rédaction de 1993, solution qui s'impose avec encore plus de force au regard de la modification de la loi de 1999. En définitive, on peut dire que pour les deux ordres de juridiction, la Convention s'applique à l'ensemble des sanctions, à l'exception de l'intérêt de retard qui est une mesure de réparation.

<sup>107</sup> Ass. plein. 14 juin 1996, n°93-21710, Kloeckner, concl. Y. Monnet, Dr. fisc. 1996, n°30, comm.986, p.1031

<sup>108</sup> CE 18 mars 1994, n°68799 et 70814, SA Sovemarco-Europe, précité note 82

Ce régime appliqué de manière identique par les deux ordres de juridiction constitue le résultat de la réflexion du juge par rapport à la nature quasi-pénale des sanctions fiscales. Ce régime est marqué par le fait que l'ordre judiciaire comme l'ordre administratif ne fait pas application de tous les principes rattachés à la norme pénale.

## Section I L'application dans le temps de la loi relative aux sanctions

### §1: La rétroactivité in mitius de la loi nouvelle

#### A) L'extension du principe aux sanctions fiscales

**59-** Le principe de l'application immédiate de la loi pénale la plus douce ou rétroactivité in mitius est considéré comme un principe fondamental du droit pénal. Il dispose que la loi pénale qui abroge une incrimination ou prévoit une peine moins sévère que la loi ancienne s'applique aux faits commis antérieurement à son entrée en vigueur et qui n'ont pas donné lieu à une condamnation passée en force de chose jugée. Il émane de l'article 8 de la DDHC qui dispose que «la loi ne doit établir que les peines strictement et évidemment nécessaires» et a été consacré par le Conseil constitutionnel dans une décision 80-127 DC<sup>109</sup> comme un principe à valeur constitutionnel. De plus, l'article 15-1 du pacte international relatif aux droits civils et politiques stipule que «si, postérieurement à l'infraction, la loi prévoit l'application d'une peine plus légère, le délinquant doit en bénéficier». Malgré son importance, il n'a reçu de fondement textuel que récemment en droit français: il a été codifié à l'article 112-1 du Nouveau Code pénal par une loi du 22 juillet 1992 entrée en vigueur le 1er mars 1994. Il est en outre appliqué de manière constante aussi bien par la Cour de cassation que par le Conseil qui l'avait qualifié de principe «éternel» dans un avis du 29 Prairial an VIII.

La question de l'application rétroactive de la loi plus douce revêt une grande importance en matière de sanctions fiscales: on se souvient que la loi du 8 juillet 1987 a procédé à une refonte complète du système français et a eu comme objectif de proportionner les infractions aux sanctions, ce qui s'est traduit par une réduction notable du taux des sanctions, phénomène qui se renouvelle encore quand le législateur adoucit certaines sanctions. De manière plus anecdotique, on relèvera que le passage à la monnaie unique a nécessité l'adaptation en euros des montants des sanctions exprimés en francs<sup>110</sup>: les conversions ont été effectuées à la baisse dans une limite de 7%. De plus, le législateur supprime parfois certaines sanctions, ce qui renforce encore l'intérêt de cette étude.

**60-** Or, en matière de pénalités fiscales, les deux ordres de juridiction ne faisaient pas rétroagir la loi plus douce dans un premier temps en se fondant sur le caractère d'accessoire à l'impôt des sanctions fiscales. Ainsi dans un arrêt de Section du 5 octobre 1973<sup>111</sup>, le Conseil avait jugé que le texte applicable en matière de pénalités était celui en vigueur pour les droits en principal, y compris dans le cas où une législation moins sévère est intervenue entre cette date et la date où le juge statue. Cette solution est inspirée des règles qui gouvernent l'application dans le temps des textes fiscaux. En l'espèce, la loi du 27

<sup>109</sup> Cons. const. 19-20 janvier 1981 Décision n°80-127 DC Sécurité et liberté, Rec. DC p.15

<sup>110</sup> Ordonnance n°2000-916 du 19 septembre 2000, Dr. Fisc. 2000, n°41, comm.754, p.1335

<sup>111</sup> CE Sec., 5 octobre 1973, n°82836 SARL Clinique X., concl. D. Mandelkern Dr. fisc. 1974, n°3, comm.36, p.22

décembre 1963 avait fixé le taux de la pénalité pour absence de bonne foi à 50% alors qu'il était de 100% avant l'entrée en vigueur de la loi qui était intervenue en cours de procédure, après la constatation de l'infraction mais avant la notification de redressement. Le Conseil rejette l'application du principe de rétroactivité *in mitius* car les sanctions fiscales, considérées comme des accessoires de l'impôt, suivent donc les textes applicables à la date de l'imposition, même si la loi postérieure supprime l'incrimination. Un aspect insolite de l'arrêt vient que le ministre du budget concluait à l'application de la loi la plus douce, mais son argumentation a été rejeté au motif que l'Administration ne peut renoncer au bénéfice de la loi fiscale. Ce motif trouve son fondement dans le fait que l'article 1736 du CGI mentionne qu'elle se borne à constater les sanctions fiscales prévues par la loi qui dispose dans une formulation traditionnelle que «sont punissables» tel ou tel comportement.

La Cour de cassation partageait la même analyse et n'appliquait pas ce principe. Un arrêt de la Chambre criminelle du 15 décembre 1953<sup>112</sup> retient que les pénalités sont encourues dans les conditions prévues par la loi au moment de la commission de l'infraction, alors même que la loi aurait été abrogée par la suite, que le fait aurait cessé d'être punissable ou serait puni d'une peine moins sévère. Ces solutions apparaissent aujourd'hui comme étant quelque peu choquantes au regard du principe de nécessité des peines: si le législateur n'a plus entendu réprimer un comportement ou le réprimer moins sévèrement, c'est parce qu'il apparaît comme ayant une gravité moindre envers la société. Dès lors, après l'entrée en vigueur de la loi, le juge continue à sanctionner un comportement sans mesure avec sa gravité.

**61-** Cependant, la Cour de cassation a effectué un revirement de jurisprudence dans un arrêt Doumeng du 9 novembre 1978<sup>113</sup> et n'écarte plus désormais la rétroactivité *in mitius* aux sanctions fiscales. Cette solution a été reprise par la suite par la Chambre commerciale<sup>114</sup>. Le Conseil constitutionnel a rappelé plusieurs fois la nécessité pour les lois relatives aux sanctions fiscales de respecter le principe de nécessité des peines, notamment dans la décision n°87-237 du 30 décembre 1987. Dans l'ordre administratif, il faut signaler la position du TA de Strasbourg qui a accepté le principe de la rétroactivité *in mitius* fondé sur l'article 15-1 du Pacte de New York dans un jugement Simon du 8 décembre 1994<sup>115</sup>. Il rompt avec la jurisprudence traditionnelle du Conseil et procède à une analyse des répercussions de la jurisprudence Bendenoun en jugeant applicable l'article 6 de la Convention bien avant que ce dernier ne se soit prononcé par les avis Auto-Méric et SARL Cara Cara. Ce jugement se prononce pour l'application rétroactive de la pénalité pour abus de droit, fixée à 80% par la loi du 8 juillet 1987 et remplaçant une pénalité de 150% applicable au jour de l'infraction en cause. Le tribunal se fonde sur la nature répressive de la sanction de la pénalité de l'article 1732 du CGI qui est d'une particulière gravité et dont le but est à la fois préventif et répressif pour en déduire l'applicabilité du pacte, raisonnement qui s'apparente à celui contenu dans l'arrêt Bendenoun.

Au regard de ces différents facteurs et des avis reconnaissant la nature quasi-pénale des sanctions et qui avaient soulevé le fait que la position du Conseil se devait d'être clarifiée sur l'application immédiate de la loi plus douce, la Haute Assemblée devait adapter sa jurisprudence. Ceci s'est opéré sur

<sup>112</sup> Cass. Crim. 15 décembre 1953, JCP 1954, II, 8020

<sup>113</sup> Cass. Crim. 9 novembre 1978, Bull. Crim. n°310, p.795

<sup>114</sup> Cass. com. 7 octobre 1997, n°95-13650, M. Tiberghien, Dr. Fisc. 1998, n°7, p.249

<sup>115</sup> TA Strasbourg Plén., 8 décembre 1994, n°91-437, Simon, RJF 1/1996, n°73, p.47; concl. J.J. Louis, RUDH 1995,p.145; chron. G. Cohen-Jonathan, RUDH 1995, p.120,125

ce point par un avis de Section Houdmond du 5 avril 1996<sup>116</sup>. Cet avis a été rendu sur renvoi du TA de Lyon saisi par un contribuable frappé d'une pénalité pour mauvaise foi mise en recouvrement de 50%, pénalité qui avait été modifiée par la loi du 8 juillet 1987 et ramenée à 40%.

Le Conseil a préféré se fonder sur une disposition de droit interne, c'est à dire la jurisprudence du Conseil constitutionnel, et non sur les stipulations du pacte pour décider que le principe d'application rétroactive de la loi plus douce s'étend aux majorations de droits pour mauvaise foi de l'article 1729-1<sup>o</sup>. Le juge se place dans la lignée des avis de 1995 et on se rend compte que la reconnaissance de ce principe aux sanctions fiscales ne crée pas de difficulté de principe pour le juge administratif. Cet avis est certes un revirement par rapport à la solution dégagée par la Section du contentieux en 1973, mais les raisons qui sous-tendaient celle-ci ont disparues: la reconnaissance de la nature quasi-pénale des sanctions dans l'avis Auto-Méric occulte largement la conception d'accessoire de l'impôt qui avait été retenue jusqu'alors. De plus, cet avis rejoint les positions de la Cour de cassation et du TA de Strasbourg, même s'il est pris sur un fondement différent: cette différence est motivée par le fait que pour le Conseil, le droit international ne fait que consacrer les dispositions de droit interne sur ce point.

### B) Les difficultés liées à l'application du principe

**62-** Si la reconnaissance du principe de la rétroactivité in mitius des lois concernant les sanctions fiscales ne pose pas de problème au Conseil, par contre il faut relever qu'il existe des difficultés d'application pratique. Tout d'abord il faut déterminer à quelle date doit se situer le juge: s'agit-il de la date où la sanction est prononcée ou celle où le juge statue? La Cour de cassation s'est prononcée dans l'arrêt de 1978 pour cette dernière solution. Le Conseil y adhère aussi en avançant le fait que la détermination du texte applicable relève de l'office du juge et qu'il serait malvenu de retenir la date du prononcé de la sanction par l'administration, alors qu'au contentieux une loi plus douce serait intervenue. Cette solution a pour conséquence que le juge se doit de déterminer la loi applicable en se plaçant au jour où il statue et non à celle où la sanction a été infligée pour procéder à une comparaison.

**63-** Il faut voir maintenant s'il appartient au juge d'examiner d'office la question. Ici, la réponse est nuancée car l'avis Houdmond précise que le juge ne doit le faire que s'il est en présence d'une contestation propre aux pénalités. Cette condition n'est pas spécifique à la question mais commune à l'ensemble des contestations fondées sur la Convention. En présence d'une telle contestation, il méconnaîtrait le champ d'application de la loi dans le temps s'il n'appliquait pas la loi plus douce, car le juge ne peut soulever d'office la méconnaissance du champ d'application de la loi que dans les limites des conclusions qui lui sont soumises. Il faut dès lors que le contribuable avance des moyens propres aux pénalités en présentant des conclusions spécifiques à celles-ci et que le bien-fondé de ces moyens ressorte nettement des pièces du dossier. Le Conseil d'Etat a par la suite précisé ce principe en jugeant dans un arrêt du 8 juillet 1998<sup>117</sup> que des conclusions demandant la décharge des pénalités par voie de conséquence de la décharge des droits en principal et qui ne contiennent pas de moyens propres aux pénalités ne sont pas une contestation propre aux pénalités. En effet, dans ce cas le juge n'est pas conduit à faire application du texte relatif aux pénalités et par conséquent ne méconnaît pas son champ

<sup>116</sup> CE Sec. 5 avril 1996, n°176611, Houdmond, RJF 5-1996 n°607, chron. S. Austry p.311; concl.J. Arrighi de Casanova, BDCF 3/1996, p. 63, Dr. fisc. 1996, n°25 comm. 765 p.838

<sup>117</sup> CE 8ème et 9ème s.-sec., n° 184214 et 184215, ministre c/ SARL Clinique Mozart (1ère espèce) et ministre c/ SARL Ambulances centrales (2ème espèce), précité note 62

d'application: autrement dit, le juge n'est obligé de soulever d'office le moyen que si le contribuable ne se limite pas à contester les impositions principales. Par contre, si le contribuable a soulevé une telle contestation et que le juge n'a pas examiné la question de l'application de la loi plus douce, le Conseil a jugé qu'il y a lieu de prononcer l'annulation de la décision<sup>118</sup>.

**64-** L'appréciation de la mansuétude comparée des lois amènent les difficultés les plus techniques en ce qui concerne l'application de la loi du 8 juillet 1987. En effet, la comparaison est rendue délicate car les taux en vigueur avant cette loi intégraient pour certaines sanctions l'intérêt de retard. Cette difficulté qui est due à l'ancienne rédaction de l'ancien article 1729 avait déjà posé problème pour la distinction des pénalités devant faire l'objet d'une motivation après l'arrêt Pessac Automobile du 13 octobre 1986. Jusqu'en 1987, les majorations englobaient l'intérêt de retard qui n'était pas décompté séparément, mais en cas de décharge des majorations, l'intérêt de retard y était substitué et par conséquent était du de toute façon. Dans le système actuel, l'intérêt de retard est décompté séparément, de sorte que pour effectuer son contrôle, le juge doit calculer la part respective de l'intérêt de retard et des majorations sous l'empire de l'ancienne loi pour les comparer avec ceux calculé en fonction du système actuel. La comparaison doit prendre en compte uniquement les dispositions ayant une nature de sanction en rapprochant la part des majorations de l'ancienne loi avec les majoration du système actuel. Ce calcul a pour effet de limiter la portée de l'avis Houdmond car on s'aperçoit qu'il fait apparaître que l'ancien système était plus favorable au contribuable car la part représentée par l'intérêt de retard est importante<sup>119</sup>.

**65-** Quand la comparaison est en faveur de l'application de la loi nouvelle, le juge doit substituer les pénalités résultant de l'application de la loi nouvelle aux majorations établies par l'administration. On peut noter qu'au niveau du juge de cassation, le juge n'a du appliquer que peu de fois cette solution<sup>120</sup> mais il s'est prononcé outre les pénalités de l'article 1729 pour l'application de ce principe pour les pénalités de taxation d'office en cas d'absence de déclaration<sup>121</sup>. Ce faible volume de contentieux s'explique d'une part parce que l'administration elle-même avait recommandé à ses agents l'application de ces principes dans une instruction du 6 mai 1988<sup>122</sup> et d'autre part parce que le juge du fond reste vigilant: un arrêt Sarl Espace-Loisirs de la CAA de Bordeaux du 9 mars 1999<sup>123</sup> en fournit une bonne illustration. Cet arrêt se prononce sur l'application de la loi plus douce à deux pénalités que nous verrons successivement. Il s'agit tout d'abord de la pénalité des anciens articles 1733-2 et 1731 qui prévoyait en cas d'opposition à contrôle fiscal une pénalité de 150% pour l'IS et de 300% pour la TVA. L'article 1730 prévoit maintenant une pénalité identique pour toutes les impositions de 150%. La Cour a jugé qu'une fois défalquée la part de l'intérêt de retard, la pénalité de 300% restait plus sévère que celle de 150%, c'est pourquoi elle en prononce la substitution. La seconde pénalité en cause est celle de l'article 1763 A du CGI. Celle-ci faisait déjà l'objet des arrêts SARL Clinique Mozart / SARL Ambulances centrales,

<sup>118</sup> CE 9ème et 8ème s.-sec., 3 décembre 1999, n° 162925, M. Makarian, Dr. fisc. 2000, n° 40, comm. 749, p. 1318

<sup>119</sup> CE 8ème et 9ème s.-sec., 27 février 1998, n°177991, M. Vanadia, concl. J. Arrighi de Casanova, Dr. fisc. 1998, n°23, p.753: en l'espèce, la majoration de 50% était assimilable pour sa part représentant une sanction à une pénalité de 27,5% pour les redressements de l'année 1985 et de 36,5% pour 1986, situation plus favorable que le taux de 40% prévu par la loi de 1987.

<sup>120</sup> Outre les références citées: CE 20 novembre 1996, n° 156534, ministre c/Aucouturier, RJF 5/1996, n°607

<sup>121</sup> CE 29 juillet 1998, n° 172175, Ghiglione, RJF 10/1998, n°1145

<sup>122</sup> Instruction 6 mai 1988, précitée note 55

<sup>123</sup> CAA Bordeaux, 3ème Ch., 9 mars 1999, n°95-1144, SARL Espace-Loisirs, Dr. fisc. 2000, n°3, comm. 28, JCP E, 24 février 2000, n°8, II, p.330, note D.F.

mais le juge avait censuré la CAA car le contribuable n'invoquait pas de contestation relative aux pénalités. L'ancien article 1763 A présente une originalité qui vient du fait que la pénalité était du double du taux maximal de l'impôt sur le revenu, taux auquel la loi a substitué un taux fixe de 100%. De plus, l'intérêt de retard n'était pas réclamé dans l'ancienne rédaction: la comparaison des taux se fait donc ici sans ventiler la pénalité. En l'espèce, le double du taux maximal de l'impôt sur le revenu équivalait à une pénalité de 130%, ce qui a motivé l'application rétroactive de la loi nouvelle.

**66-** La seule différence notable dans l'application de la rétroactivité *in mitius* concerne le rôle du juge de cassation à ce sujet. En effet, l'avis Houdmond reste muet sur le sujet, de sorte qu'en absence de réponse, la doctrine s'est référée à la solution générale de la juridiction administrative. Le Conseil d'Etat considère qu'un arrêt d'appel même frappé de pourvoi constitue une décision de justice devenue définitive<sup>124</sup> et en tant que telle, elle fait obstacle à ce que le Conseil fasse application de la loi plus douce au jour où il statue. Le juge doit se placer à la date où le juge du fond a statué pour savoir quelle loi appliquer. A l'inverse, la Cour de cassation a transposé à la matière fiscale les règles générales qu'elle applique en matière pénale où le pourvoi a un effet suspensif. Ainsi, malgré le caractère non suspensif du pourvoi en matière fiscale, la Chambre commerciale a décidé qu'elle devait faire application de la loi la plus douce au jour où elle-même statue<sup>125</sup>. Cette solution a pour conséquence que le juge de cassation devra censurer les arrêts relatifs aux sanctions pour lesquelles les conditions de l'avis Houdmond auront été respectées et qui auront fait l'objet d'une atténuation législative. Ces arrêts seront renvoyés devant le juge du fond qui y substituera la nouvelle pénalité.

## §2 La non rétroactivité des normes plus sévères

### A) Le contenu du principe en matière de sanctions fiscales

**67-** Le corollaire de la règle d'application immédiate de la loi plus douce est la non-rétroactivité des normes répressive plus sévères. Celui-ci dispose que les lois créant une incrimination nouvelle ou qui élèvent la peine applicable à une infraction antérieurement définie n'ont pas vocation à s'appliquer aux faits accomplis avant leur entrée en vigueur. Avant de voir le fondement et le contenu de cette règle, il faut d'abord rappeler la problématique générale de la rétroactivité des lois fiscales<sup>126</sup>. La rétroactivité des lois fiscales est un point sensible de la fiscalité française car le législateur adopte des normes rétroactives sous plusieurs formes. Tout d'abord le législateur peut prévoir la rétroactivité du texte de loi: c'est le cas des lois de finances qui ne révèlent les dispositions applicables aux revenus et bénéficiaires de l'année écoulée qu'à la fin de celle-ci, mais c'est aussi le cas quand il adopte une loi validant rétroactivement un texte annulé par le juge, ce qui est très contestable du point de vue des relations entre administration et administrés. Mais c'est la pratique des lois interprétatives qui pose le plus de problèmes. La loi interprétative est censée éclairer le contribuable sur la portée de la loi en explicitant son sens, et fait corps avec le texte interprété, de sorte que l'interprétation rétroagit jusqu'à la date de ce texte. Sous couvert d'interprétation, le législateur va parfois jusqu'à modifier le sens de la loi initiale, souvent pour faire échec à une jurisprudence ayant annulé un texte réglementaire ou pour éviter la menace d'annulation d'impositions en cas d'irrégularité de procédure.

<sup>124</sup> CE Ass. 27 octobre 1995, n°150703, ministre du logement c/ Mattio, RJF 12/1995, n°1410, concl. J. Arrighi de Casanova BDCF 1995, n°20 p.58

<sup>125</sup> Cass. com. 21 mars 2000, n°735, M. de Nouailles de Mouchy de Poix, RJF 6/2000, n°863, p.560

<sup>126</sup> S. Verclytte, «Application de la loi dans le temps: une décennie d'évolution», RJF 6/1998, p.459

La confrontation du principe de non rétroactivité des normes répressives plus sévère heurte de front cette pratique du législateur car si elle est admise, c'est parce qu'il n'existe pas de principe général de non rétroactivité des lois ayant valeur supra-législative. En effet, le principe énoncé à l'article 2 du Code civil selon lequel la loi n'a point d'effet rétroactif n'a qu'une valeur légale de sorte que le législateur peut y déroger expressément. Mais ici l'existence de la non rétroactivité des normes répressives plus dures fait largement échec à ce que les sanctions fiscales puissent être touchées par la rétroactivité. En effet, le Conseil constitutionnel notamment dans sa décision n° 82-155 DC a rendu nécessaire l'application de ce principe aux sanctions ayant le caractère de punition, qui est confirmé par la décision n° 86-223 DC du 29 décembre 1986<sup>127</sup> où il est rappelé que le principe de non rétroactivité «ne saurait permettre aux autorités compétentes d'infliger des sanctions à des contribuables à raison d'agissements antérieurs à la publication des nouvelles dispositions qui ne tombaient pas également sous le coup de la loi ancienne». En principe, les dispositions relatives aux sanctions fiscales elles-mêmes ne peuvent s'appliquer à des faits antérieurs à leur entrée en vigueur.

### B) L'application du principe aux lois de validation

**68-** En ce qui concerne la position du juge, il faut distinguer selon que la loi rétroactive modifie l'imposition elle-même, c'est à dire l'assiette de l'impôt ou la procédure d'imposition. Quand la loi rétroactive valide l'imposition, le juge a décidé tout d'abord que l'administration ne pouvait l'assortir de pénalités<sup>128</sup>, mais cette solution a été étendue aux intérêts de retard<sup>129</sup>. Ces solutions sont dictées par l'équité: le contribuable n'a pas acquitté l'imposition car il n'était alors pas dans le champ de celle-ci: son attitude est conforme à la loi dont il a connaissance. Sans la validation opérée par le législateur, il n'aurait pas eu d'obligations envers l'administration, de sorte qu'il ne peut y avoir ni méconnaissance ni retard d'une obligation qui n'existait pas.

Une limite importante de ces arrêts semble être la réserve de la volonté contraire du législateur de soumettre le contribuable aux pénalités dans la loi de validation. Dans ce cas, le juge serait lié par le texte et devrait appliquer pénalités et intérêts de retard. Mais la portée de cette affirmation doit être relativisée car cette mention est directement contraire au principe énoncé par le Conseil constitutionnel selon lequel aucune sanction ne peut être appliquée pour des faits antérieurs à l'entrée en vigueur de la loi. Si elle était soumise au contrôle de constitutionnalité, une telle disposition du législateur n'aurait plus rien d'interprétative et serait sûrement annulée comme contraire à l'article 8 de la DDHC. De plus, une telle loi menacerait directement la sécurité juridique des contribuables qui seraient dans la crainte permanente d'une validation législative étendant leurs obligations fiscales car ils pourraient être sanctionnés a posteriori pour des faits parfaitement licites à l'époque de leur exécution.

**69-** Le problème se pose de façon différente quand la loi valide rétroactivement la procédure d'imposition, notamment en cas de vices de procédure. C'est le cas de l'article 35-II de la loi du 29 décembre 1989 qui régularise rétroactivement les procédures de vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble qui avaient donné lieu à une demande de renseignement simultanément à la remise de l'avis de vérification, pratique qui avait été condamnée par le Conseil d'Etat. Les juges du fond ont

<sup>127</sup> Cons. const. Décision n°86-223 DC, 29 décembre 1986, Rec. DC p.185

<sup>128</sup> CE 14 avril 1986, n°44614, RJF 6/1986, n°600, concl P.-F. Racine Dr. Fisc. 1986, n°41, comm. 1679

<sup>129</sup> CE Sec. 11 décembre 1987, n°61532, SCI Rudel, RJF 2/1988, n°190, concl B. Martin Laprade, Dr. Fisc. 1988, n°12, comm. 924

transposé l'application des règles afférentes aux validations d'imposition, mais cette position a été censurée par le Conseil dans un arrêt Paco Rabanne du 17 juin 1998<sup>130</sup>. La validation ne porte pas sur les règles d'assiette auxquelles est déjà soumis le contribuable et qui sont connues de lui, mais sur la procédure, de sorte que l'argument qui vient de l'absence d'obligation envers la loi n'existe pas dans ce cas: cet argument motive à lui seul l'application de la rétroactivité à l'intérêt de retard qui en tant que réparation pécuniaire est du de plein droit. La question est de savoir si en vertu de leur coloration répressive les sanctions proprement dites doivent être aussi appliquées. Les conclusions du commissaire du Gouvernement nous indiquent que c'est la nature particulière de ce type de validation qui explique que le contribuable puisse être sanctionné dans ce cas. En effet, le principe de non rétroactivité n'a pas à s'appliquer car la jurisprudence ne reconnaît pas de caractère plus sévère à une loi de procédure. Il en est ainsi du Conseil constitutionnel qui considère que les dispositions se bornant à préciser les compétences des agents n'entre pas dans le champ du principe de non rétroactivité. De plus, la Cour de cassation et le Conseil d'Etat ont la même position sur ce point. La Chambre criminelle de la Cour a ainsi jugé que les dispositions validant rétroactivement une procédure étaient valables. Le Conseil considère quant à lui qu'une loi couvrant rétroactivement des vices de procédures n'a pas le caractère d'une loi pénale et que l'appréciation de l'administration n'avait pas été modifiée, ce qui permet de maintenir les sanctions. Cette solution a été confirmée dans un arrêt du 28 juillet 1999<sup>131</sup>, qui transpose le raisonnement de l'arrêt Paco Rabanne aux dispositions des articles 108 et 109 de la loi de finances pour 1993 validant des procédures de vérifications de comptabilité contestées pour motif d'incompétence des agents vérificateur de la Direction nationale des vérifications de situations fiscales: cette validation ne modifie en rien les obligations fiscales du contribuable qui peuvent dès lors être assorties des intérêts et indemnités de retard. Mais le juge devrait alors voir si la validation législative est conforme à une autre limite posée par le Conseil constitutionnel, c'est à dire examiner si la validation correspond à l'intérêt général.

## Section II Le cumul des sanctions fiscales et pénales

### §1 Les fondements de la règle

**70-** La règle «non bis in idem» ou principe de non cumul des incriminations et des peines est un autre principe important du droit pénal. Il dispose qu'on ne peut être poursuivi ou condamné en raison d'une infraction sur laquelle s'est déjà prononcée une décision de justice devenue définitive. Si le non cumul des sanctions pénales est un principe bien établi, de même que le non cumul des sanctions administratives, la question de savoir si une sanction pénale peut se cumuler avec une sanction administrative est plus délicate. Or, dans le système fiscal français, un même comportement peut entraîner pour son auteur l'application cumulée de sanctions fiscales et pénales. L'exemple le plus topique de ce cas est l'incrimination de fraude fiscale de l'article 1741 du CGI qui sanctionne les contribuables qui se sont ou ont tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement de l'impôt. En effet, ces agissements seront aussi sanctionnés par l'administration qui infligeront aussi les pénalités des articles 1727 et suivants du même code, notamment les majorations pour mauvaise foi ou pour manoeuvres frauduleuses qui punissent le même comportement du contribuable. Ainsi pour un même fait, le contribuable sera sanctionné pénalement devant le tribunal correctionnel et

<sup>130</sup> CE 9ème et 8ème s.-sec., 17 juin 1998, n°179443, ministre c/Paco Rabanne, RJF 8-9/1998 n°902, concl. G. Goulard BDCF 4/1998 n°93, p. 98, Quot. jur., 3 septembre 1998, n°71, p.407, note D. Davoust

<sup>131</sup> CE 8ème et 9ème s.-sec., 28 juillet 1999, n° 186982, Sté nouvelle Alt, Dr. Fisc. 2000, n°8, comm. 120, p. 372

administrativement par des majorations de droits. Etant donné la nature quasi-pénale conférée à ces dernières, on peut alors légitimement se demander si ce cumul n'est pas contraire à la règle «non bis in idem».

**71-** Il faut noter que cette règle ne trouve pas de fondement constitutionnel. En effet, le Conseil constitutionnel a refusé de considérer le principe «non bis in idem» comme une émanation du principe constitutionnel de nécessité des peines et a décidé que ce principe «ne reçoit pas application en cas de cumul entre sanctions pénales et sanctions administratives». Néanmoins, le juge constitutionnel a apporté un tempérament pour éviter les excès de ce cumul: il a posé comme règle qu'au regard du principe de proportionnalité des peines, le montant cumulé des sanctions ne doit pas dépasser le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues<sup>132</sup>.

Si cette règle ne s'est pas vue reconnaître de valeur constitutionnelle, elle a par contre plusieurs fondements internationaux. Elle est prévue par deux textes rédigés de manière identique qui sont l'article 14§7 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques et l'article 4§1 du protocole additionnel n°7 à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme, entré en vigueur le 29 janvier 1981. Ils stipulent que «nul ne peut être poursuivi ou puni en raison d'une infraction pour laquelle il a été acquitté ou condamné par un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de chaque pays». Il faut dès lors étudier la position du juge français face à ces deux textes.

## §2: L'inapplicabilité de ces fondements

**72-** En ce qui concerne l'article 4§1 du protocole additionnel, les deux ordres de juridictions refusent de le faire appliquer aux sanctions fiscales car il n'est pas opératoire. La France a émis une réserve lors de sa ratification pour circonscrire son application aux seules juridictions statuant en matière pénale. Cette réserve a pour objet de faire échapper le domaine des sanctions disciplinaires du protocole et spécialement de celui des sanctions fiscales. En ce qui concerne l'ordre judiciaire, la Chambre criminelle de la Cour a été saisie du pourvoi d'un contribuable condamné pénalement pour fraude fiscale et administrativement par des majorations pour manoeuvres frauduleuses, et invoquant l'article 14§7 du protocole. Dans un arrêt Ponsetti du 20 juin 1996<sup>133</sup>, elle rejette l'application du protocole au cumul des sanctions en raison de la réserve française. Bien que le Conseil d'Etat ne se soit pas expressément prononcé, on peut supposer qu'il suivrait le même raisonnement. Dans ces conclusions sous l'avis Auto industrie Méric<sup>134</sup>, on se souvient que le commissaire du Gouvernement avait soulevé le problème de l'application de la règle non bis in idem, mais il souligne aussi que cette règle ne pourrait trouver de fondement dans le protocole en raison de la réserve.

**73-** Une fois ce fondement écarté, il reste à voir l'application de l'article 14§7 du Pacte de New York. Contrairement au protocole, les réserves faites à ce texte ne recouvrent que les sanctions disciplinaires militaires et ne touchent pas les sanctions fiscales. Le Conseil d'Etat s'est prononcé sur l'application des stipulations du Pacte dans un avis Jammet du 4 avril 1997<sup>135</sup>. Un contribuable avait été

<sup>132</sup> Cons. const. Décision n°89-260, précité note 17

<sup>133</sup> Cass. crim. 20 juin 1996, n°2851, Ponsetti, RJF 12/1996, n°1503, p. 889

<sup>134</sup> Avis CE Sec. 31 mars 1995, n° 164911 et 165321, SA Sté d'expertise comptable du Languedoc - SARL Cara-Cara; n° 164008 ministre c/SARL Auto-Industrie Méric, précité note 106

<sup>135</sup> Avis CE 9ème et 8ème s.-sec., 4 avril 1997, n°183658, Jammet RJF 5/1997, n°469, p.328, concl. F. Loloum, BDCF 3/97, n°62, p.42

imposé au titre des revenus distribués par la société dont il était le gérant assorties au titre des manoeuvres frauduleuses, et avait été par la suite condamné pour fraude fiscale. Cet avis a été rendu sur renvoi du TA de Rennes qui posait la question de savoir si les stipulations du Pacte de New York font obligation pour le juge de prononcer la décharge des pénalités au regard de la sanction pénale devenue définitive. Le juge administratif retient que malgré le fait que le Pacte soit d'invocabilité directe et s'applique à la matière fiscale, la portée du principe qu'il refferme ne touche que le domaine pénal. Ainsi, le Conseil adopte une vision restrictive de ces stipulations en décidant qu'elles n'ont pour objet que d'interdire de nouvelles poursuites pénales lorsqu'un jugement pénal de condamnation ou d'acquittement est intervenu sur une infraction. Le cumul de sanctions pénales et administratives n'est donc pas interdit par le Pacte: le Conseil ne fait ici que reprendre la solution qu'il appliquait déjà sous l'empire du droit antérieur<sup>136</sup>. La Cour de cassation a rejoint le Conseil et estime également que l'article 14§7 du Pacte n'interdit pas le cumul, et reprend la solution adoptée dans l'arrêt Ponsetti en ce qui concerne le protocole additionnel<sup>137</sup>.

**74-** Ces arrêts de la Cour et du Conseil ont uniquement pris position sur l'applicabilité des textes: l'avis Jammet en particulier ne s'est pas prononcé sur la conformité du système français au Pacte, contrairement aux conclusions du commissaire du Gouvernement, dont l'analyse se fonde sur l'absence d'interdiction du cumul des sanctions pénales et administratives pour les distinguer selon leur objet et leur nature. Ainsi, si les sanctions pénales et fiscales ont une nature identique qui motiverait l'application du Pacte, c'est néanmoins la différence d'objet entre ces deux types de sanctions qui les différencierait et motiverait l'inapplication de la règle non bis in idem. En effet, pour le commissaire de Gouvernement, les sanctions fiscales et pénales ont vocation à réprimer une atteinte à deux valeurs sociales différentes. Les sanctions pénales sont prononcées pour réprimer les atteintes que la fraude cause à la société, alors que les sanctions fiscales se rapportent aux dommages causés à l'administration fiscale. Cette théorie est critiquée par la doctrine, soit qu'elle voit dans la jurisprudence l'affirmation d'une identité de nature et d'objet aux deux types de sanctions<sup>138</sup>, soit qu'elle mette en avant le fait que cette hiérarchisation des intérêts de la société et de l'administration a été abandonnée par le Conseil<sup>139</sup>. Mais on peut douter de la pérennité du débat, au regard tout d'abord de sa finalité qui est de justifier le cumul des sanctions au niveau du droit interne, puis au regard de la jurisprudence des deux juridictions suprêmes qui ne se sont pas engagées vers cette voie en refusant d'effectuer un tel contrôle. Il faut signaler que la CEDH s'est prononcée à ce sujet dans deux décisions du 14 septembre 1999<sup>140</sup> (Ponsetti c/ France et Chesnel c/ France). Elle considère qu'au regard du protocole additionnel que le cumul n'est pas interdit et que les sanctions fiscales pour mauvaise foi et pour fraude fiscales ne répriment pas le même comportement, car l'incrimination de fraude fiscale nécessite l'intention du contribuable, ce qui n'est pas le cas des majorations pour mauvaise foi. La question du cumul des pénalités pour manoeuvres frauduleuses avec le délit de fraude fiscale reste alors posé car les comportements qu'ils incriminent sont identiques.

<sup>136</sup> CE 9 mai 1990, n°113056, RJF 7/1990, n°896, concl. Ph. Martin Dr. Fisc. 1991, n°14, comm. 774

<sup>137</sup> Cass. crim. 6 novembre 1997, n°5919, Pini, RJF 12/1998, n°1468, p.1003

<sup>138</sup> S. Austry, «Cumul des sanctions fiscales et des sanctions pénales: requiem en trois temps pour la règle non bis in idem», RJF 5/1997, p. 287

<sup>139</sup> G. Gest «Non-cumul et modulation: les limites de droit interne au processus de pénalisation des sanctions fiscales», RFFP mars 1999, n°65, p.61

<sup>140</sup> CEDH 14 septembre 1999, n°36855/97 et 41731/98, 3ème section, Ponsetti c/France et Chesnel c/France, RJF 3/2000, n°443, p.288

**75-** Il semble difficile de remettre cette position du juge français qui reste sur une position sous-tendue par de grandes considérations d'opportunité. Ces solutions sont dictées par une logique d'efficacité de la prévention et de la répression de la fraude fiscale. L'administration fiscale, qui a le monopole du déclenchement des poursuites pénales ne porte plainte qu'environ 700 fois par an pour fraude fiscale. Ce nombre relativement peu élevé s'explique par le fait qu'elle ne poursuit que les cas les plus graves ou les plus exemplaires sur un point précis. L'application du principe non bis in idem permettrait à ceux-ci d'être déchargés des sanctions fiscales le plus souvent lourdes uniquement parce qu'ils auraient été condamnés au pénal. En effet, il ne faut pas que les contribuables coupables des infractions les plus graves se voient exonérés par l'application de cette règle qui conduirait sinon à une dévaluation de la valeur des sanctions pénales qui ne seraient dès lors plus appliquées dans les cas les plus graves. L'administration ne se serviraient des sanctions pénales qu'envers des contribuables ayant fraudé de petites sommes et n'appliquerait plus les sanctions pénales aux gros fraudeurs, pour laisser à leur charge que les sanctions fiscales plus importantes et donc plus dissuasives.

**76-** Si les deux ordres de juridiction sont d'accord pour reconnaître cette nature particulière aux sanctions fiscales et accorder un standard de protection en dessous duquel ils ne transigent pas, ils ne font pas pour autant application de tous les principes applicables aux normes pénales proprement dites. Mais la question de l'existence d'un pouvoir de modération de la sanction par le juge est source d'un conflit de jurisprudence entre le Conseil d'Etat et la Chambre commerciale de la Cour de cassation, ce qui soulève par ailleurs d'irritantes questions sur les raisons qui motivent cette différence d'appréciation.

## Titre II Le juge possède-t-il un pouvoir de modération des sanctions fiscales?

### Chapitre premier: Les données du problème

**77-** La question de savoir si le juge possède aujourd'hui le pouvoir de moduler les sanctions fiscales est une résurgence d'un ancien conflit de jurisprudence qui a existé en droit français sans qu'il puisse être véritablement tranché<sup>141</sup>. La doctrine est à l'origine du renouvellement du débat au regard de la jurisprudence constitutionnelle et européenne<sup>142</sup>. La pénalisation croissante des sanctions fiscales a posé le problème de la justification de leur automaticité: on se souvient que l'administration est liée par la loi dans le prononcé des sanctions, mais il y a aussi automaticité dans le fait que le montant de la pénalité est fixé par le législateur et doit être appliqué par l'administration comme par le juge. Mais au niveau du juge, la doctrine s'est interrogée pour savoir si cette règle s'applique aussi ou si, à l'instar du juge pénal, le juge fiscal peut apprécier le montant des pénalités à infliger au contribuable et considérer en quelque

<sup>141</sup> M. Waline, «Nature juridique des pénalités fiscales» précité note 5

<sup>142</sup> M. Bornhauser, «La modération des pénalités fiscales devant le juge de l'impôt: une révolution à accomplir», BF Lefebvre 10/1993, p.617; Ph. Derouin «L'apport du droit pénal au régime juridique des sanctions fiscales», précité note 28

sorte que la loi n'exprime qu'une sanction maximale à l'intérieur de laquelle le juge peut choisir le montant de la sanction. En effet, en vertu de l'article 132-24 du Code pénal, le juge répressif détermine le montant des amendes en fonction des ressources et des charges de l'auteur de l'infraction. Les deux ordres de juridiction apportent une réponse différente à cette question, divergence qui a amené un large débat doctrinal et a même eu un écho inhabituel pour une question de procédures fiscales dans la presse non spécialisée<sup>143</sup>. Pour mieux comprendre les termes du débat, il faut voir quels sont les fondements textuels éventuels du pouvoir de modération.

#### Section I: L'inexistence de fondement constitutionnel clair

**78-** Au niveau du Conseil constitutionnel, le problème de l'existence d'un pouvoir de modération des sanctions fiscales par le juge trouve son origine dans le principe de proportionnalité des peines. Celui-ci est une émanation du principe de nécessité des peines de l'article 8 de la DDHC, et dispose que la peine doit être mesurée c'est à dire proportionnée à la gravité du fait incriminé. Ce principe est utilisé par le Conseil constitutionnel pour censurer les lois qui lui sont soumises et dont l'incrimination et la peine ne sont pas proportionnées. En matière de sanctions fiscales, il a censuré à deux reprises (décisions du 30 décembre 1987 et du 30 décembre 1997) des dispositions de loi de finances qui manifestaient une disproportion manifeste. Le juge constitutionnel procède par comparaison entre la gravité de l'infraction commise et l'avantage que le contribuable en a retiré pour apprécier cette disproportion. Mais l'application du principe de proportionnalité doit être examinée au regard de l'automatisme de la sanction. Si le Conseil manifeste en général une attitude hostile envers les sanctions automatiques portant atteinte de par leur automatisme aux libertés fondamentales<sup>144</sup>, tel n'est pas le cas pour les sanctions fiscales. Les auteurs de la saisine de la décision du 30 décembre 1997 ont invité le Conseil à se prononcer en faveur de l'inconstitutionnalité du caractère automatique des sanctions, ce que le Conseil a refusé. De l'ensemble de ces décisions, on peut dire que le principe de proportionnalité ne fonde pas à lui seul le pouvoir pour le juge de moduler la sanction.

Le principe de proportionnalité connaît certaines affinités avec le principe d'individualisation des peines qui dispose que le juge se doit de faire l'adéquation de la peine avec la personnalité de l'auteur de l'infraction: en effet, selon le Conseil, si le principe de proportionnalité est à la base de celui de l'individualisation, il n'empêche que ceux-ci sont opératoirement indépendants. Le principe d'individualisation des peines a été reconnu comme un principe fondamental reconnu par les lois de la République<sup>145</sup>. Cette reconnaissance a pour conséquence que ce principe s'impose à l'autorité administrative sans qu'il soit besoin pour le législateur d'en rappeler l'existence et s'impose au juge. Il devrait dès lors le faire respecter en faisant l'adéquation de la sanction avec le cas d'espèce. Or des incertitudes pèsent encore sur la portée du principe d'individualisation des peines au regard des décisions du Conseil. Pour certains auteurs<sup>146</sup>, la consécration du principe d'individualisation des peines implique que le juge de l'impôt ne doit pas punir l'individu plus qu'il n'est nécessaire eu égard à sa personnalité de sorte qu'une sanction automatique qui n'est pas modulable est contraire aux principes fondamentaux reconnus par les lois de la République. A l'inverse, d'autres auteurs<sup>147</sup> procèdent à une interprétation

<sup>143</sup> Le Monde 24 février 1998 «Le fisc et les droits de l'homme», p.6; 30 octobre 1998 «Le Conseil d'Etat précise le pouvoir du juge fiscal», p.8

<sup>144</sup> Cons. const. Décision n°93-325 DC du 13 août 1993, Recueil DC p.224

<sup>145</sup> Cons. const. Décision n° 78-98 DC du 22 novembre 1978, Gaz. Pal. 1978, I, p.622

<sup>146</sup> M. Jazani, «Sanctions fiscales et pouvoir de modération de l'impôt», BF Lefebvre 6/1999, p.270

<sup>147</sup> G. Gest «Non-cumul et modulation...» précité note 139

stricte des décisions du Conseil qui n'a pas expressément affirmé que l'articulation des principe de proportionnalité et d'individualisation de la peine confère au juge de l'impôt le pouvoir de modérer la pénalité infligée au contribuable. Il ressort de ceci qu'en tous cas, le pouvoir de modération du juge n'a pas de consécration affirmative du Conseil constitutionnel.

## Section II: L'interférence de la notion de plénitude de juridiction

**79-** L'inexistence du pouvoir de modulation de la peine est rendu plus douteux en revanche à cause de l'opacité du concept de plénitude de juridiction contenu dans l'article 6§1 de la Convention. Selon la réserve de la jurisprudence Bendenoun, le pouvoir de sanction administratif n'est conforme à la Convention que si un recours devant le juge qui apporte toutes les garanties de ce texte est prévu par la loi. L'article 6 qui concerne le droit à un procès équitable implique que le juge doit disposer d'une telle plénitude de juridiction, mais les contours de cette notion sont encore marqués par l'incertitude<sup>148</sup>. La plénitude de juridiction peut être défini comme le pouvoir de réformation entier, en fait comme en droit, qui appartient au juge<sup>149</sup>. Le juge aurait donc le pouvoir d'apprécier tous les éléments du litige, y compris celui de moduler la sanction appliquée en fonction de la gravité de l'infraction. Or, ce droit est réservé au législateur qui proportionne les sanctions fiscales aux infractions, de sorte que la doctrine s'est interrogée sur la conventionnalité de l'absence d'un pouvoir identique appartenant au juge. Cette thèse de l'existence d'un pouvoir de modulation est contraire à celle du juge constitutionnel: c'est pourquoi il faut voir maintenant quelle est la position du juge de l'imposition à ce sujet.

## Chapitre deuxième: Les positions respectives des deux ordres de juridiction

### Section I: La position «classique»: l'inexistence du pouvoir de moduler les sanctions

**80-** Le juge français ne s'est pas dans un premier temps reconnu le pouvoir de moduler les sanctions fiscales. Pour le Conseil d'Etat, le juge dispose d'un pouvoir de réformation des sanctions, mais pas d'un pouvoir de modulation. Il peut substituer une pénalité à une autre si son appréciation est différente de celle de l'administration, mais ce pouvoir est limité par les dispositions légales qui effectuent une graduation des comportements. Ainsi, il peut substituer une pénalité pour mauvaise foi à une pénalité pour manoeuvres frauduleuses, mais il doit dans tous les cas appliquer le quantum prévu par la loi. Cette position ressort dans l'ordre administratif par l'avis Houdmond rendu le 5 avril 1996 qui réaffirme sur ce point la jurisprudence traditionnelle du Conseil<sup>150</sup> qui avait refusé au juge le pouvoir d'accorder par mesure de bienveillance une réduction à 10% d'une pénalité de 100%. Il ressort des conclusions du commissaire du Gouvernement J. Arrighi de Casanova sous l'avis Houdmond que le juge n'a pas le pouvoir de moduler la sanction car la jurisprudence du Conseil constitutionnel n'ordonne pas expressément au juge de le faire. Le juge en substituant son appréciation à celle de l'administration garantit suffisamment les droits du contribuable car il vérifie si les faits reprochés au contribuable sont de nature à justifier la sanction. Si ce n'est pas le cas, il peut prononcer la décharge de la pénalité ou

<sup>148</sup> J.-F. Flauss, «Sanctions fiscales et CEDH» précité note 96

<sup>149</sup> CEDH Arrêt du 23 octobre 1995, Schmutz c/Autriche, série A n°328-A

<sup>150</sup> CE Sec., 8 novembre 1974, n°83219, 83823 et 87994, RJF 1/1975, n°17

substituer une sanction à une autre selon la graduation qui a été opérée par le législateur. La loi n'offre donc pas au juge de l'impôt un pouvoir aussi étendu que celui du juge pénal: le juge de l'impôt ne peut moduler les sanctions en fonction des agissements du contribuable. Par contre, la loi confère à l'administration par l'article L 247 du LPF le pouvoir de modérer les sanctions à titre gracieux. Du point de vue du droit interne, aucune disposition ne permet donc au juge de modérer les sanctions fiscales, même si une sanction semble disproportionnée. Le Conseil ne se prononce néanmoins que sur des pénalités sur lesquelles l'administration dispose d'un pouvoir d'appréciation, en l'occurrence les pénalités de l'article 1728 du CGI, en revanche, il reste muet sur le sort de pénalités punissant un comportement mais dont l'application ne permet pas de graduer la sanction en fonction de celui-ci, comme la pénalité de 150% pour opposition à contrôle fiscal qui ne permet au juge que de confirmer ou infirmer la sanction.

**81-** Si le droit interne ne permet pas au juge de moduler la sanction, il est intéressant de voir quelle a été la position du juge administratif au regard du droit international et en particulier de l'article 6§1 de la CEDH ou de l'article 14 du Pacte de New York, rédigés de manière similaire. Bien que l'avis ne réponde pas à cette question parce que le TA de Lyon ayant saisi le Conseil ne le lui demande pas, il ressort des conclusions que contrairement à ce qu'affirme une partie de la doctrine, il ne ressort pas de ces textes que le juge ait en vertu de sa plénitude de juridiction un pouvoir de modulation de la sanction. La plénitude de juridiction signifie pour le Conseil que le juge exerce un contrôle en fait et en droit qui conduit le juge à valider ou infirmer les pénalités.

L'avis Houdmond contredit sur ce point la position novatrice du TA Strasbourg dans son jugement Simon de 1994<sup>151</sup> qui avait reconnu au juge le pouvoir de moduler la sanction sur le fondement de 6§1 de la Convention et ce contrairement aux conclusions du commissaire du Gouvernement. Selon ce jugement, il revient au juge administratif d'apprécier si la sanction pour abus de droit dont les dispositions doivent être interprétées comme édictant le taux maximum de la peine encourue, n'est pas disproportionnée au regard des agissements relevés. En l'espèce, eu égard à la gravité des infractions commises, le taux des sanctions avait néanmoins été maintenu. Cette solution a été également adoptée dans un jugement Sarl MAF Intérim du TA de St-Denis de la Réunion du 17 décembre 1997<sup>152</sup>, et donc postérieur à l'avis Houdmond. Ce jugement se fondait quant à lui sur l'article 6§1 pour considérer qu'en vertu de la dimension répressive des sanctions fiscales, le juge à un pouvoir de modulation de la sanction en vertu de la plénitude de juridiction de ce texte. Mais en raison des circonstances de l'espèce, le juge considère qu'au regard du comportement de la requérante, il n'y avait pas lieu de moduler les sanctions qui n'avaient pas de caractère excessif. Cette dissidence des TA de Strasbourg et de Saint-Denis doit être rapprochée de la position de la Cour de cassation dans les développements qui suivent.

## Section II Le revirement de l'ordre judiciaire par l'arrêt Ferreira

### §1 La solution de l'arrêt Ferreira

<sup>151</sup> TA Strasbourg Plén., 8 décembre 1994, n°91-437, Simon, précité note 115

<sup>152</sup> TA Saint-Denis de la Réunion 17 décembre 1997, n°96-11, SARL Maf Intérim, RJF 2/1998, n°176, p.114

**82-** L'absence du pouvoir de moduler la sanction semblait être la règle jusqu'à un arrêt Ferreira de la Chambre commerciale de la Cour de cassation en date du 29 avril 1997<sup>153</sup>. Cet arrêt est un des plus importants rendu en cette matière par la Chambre commerciale: il se fonde sur l'article 6§1 de la Convention pour décider que la pénalité de l'article 1840 N quater doit être écartée dans la mesure où ce texte n'a pas institué de recours de pleine juridiction envers cette décision. L'article 1840 N quater prévoyait jusqu'en 1997 une amende égale au double de la taxe différentielle sur les véhicules à moteur en cas de retard dans le paiement de celle-ci; cette amende fiscale a été réduite à 80% depuis. Un contribuable propriétaire d'un véhicule de forte puissance fiscale s'était vu infliger cette pénalité dont il avait demandé la restitution auprès du TGI de Béthune. Ce dernier avait écarté l'application de l'article 6§1 en retenant que cette pénalité résulte de la seule constatation matérielle des faits sans appréciation de la part de l'administration et que la décision de celle-ci est susceptible d'un recours devant les juridictions.

Le jugement du tribunal est censuré par la Cour qui rappelle que la pénalité en cause est une sanction et que selon la jurisprudence de la CEDH, le recours accordé au contribuable doit apporter à celui-ci toutes les garanties prévues par l'article 6§1 de la Convention. Parmi ces garanties se trouve la plénitude de juridiction qui doit permettre au juge de se prononcer sur le principe et le montant de l'amende: le texte de cette pénalité ne prévoyant pas la possibilité pour le juge d'en examiner le montant, il y a donc lieu de casser le jugement. Pour la Cour, c'est donc l'automatisme du montant de la pénalité qui est contraire à la Convention: cette automatisme n'assure pas au contribuable la garantie de l'appréciation par le juge de la mesure de la pénalité, eu égard aux circonstances. La Cour a eu le choix entre deux opportunités: soit elle cassait sans renvoi pour écarter purement et simplement le texte non conforme à la Convention, soit elle cassait avec renvoi pour appliquer le texte mais donner au juge le pouvoir d'apprécier les circonstances de la pénalité. En cassant la décision et en la renvoyant devant les juges du fond, la Cour montre la voie aux juridictions du fond qui doivent se prononcer sur le principe et le montant de l'amende fiscale.

## §2 La globalisation de cette solution dans l'ordre judiciaire

**83-** Il faut s'interroger sur la portée de l'arrêt Ferreira pour savoir s'il ne touche que l'amende de l'article 1840 N ou s'il a une portée plus large. En effet, la Chambre commerciale fait référence aux pénalités ayant un caractère de sanctions, mais l'administration a d'abord tenté de circonscrire cette solution à la vignette automobile dans un communiqué du 9 mai 1997<sup>154</sup> à l'exclusion des autres impôts. Néanmoins, la Chambre commerciale a eu l'occasion de réaffirmer les solutions de l'arrêt Ferreira concernant la vignette<sup>155</sup> et l'a étendu à d'autres sanctions concernant les impositions relevant de la compétence de l'ordre judiciaire. C'est le cas de la pénalité de l'article 1728-3 qui prévoit une majoration de 40 puis 80% en cas de retard dans la souscription d'une déclaration. Dans un arrêt du 22 février 2000<sup>156</sup>, la Cour censure un tribunal qui ne s'était pas prononcé sur le montant de cette pénalité appliqué à une contribuable qui n'avait pas souscrit de déclaration relative à l'impôt de solidarité sur la fortune car

<sup>153</sup> Cass. com. 29 avril 1997, n°1068, Ferreira, Bull n°310; Dr. Fisc. 1997, n°25, comm.688, p.830; RJF 6/1997, n°641, p.442; JCP 1997, E, n°28, comm.990, p.196, note Y. Brard; comm. J. Lamarque, RGP 1998, n°1, p.126; Rapport annuel de la Cour de cassation 1997, p.254

<sup>154</sup> FR Lefebvre 26/1997, p.4, n°8

<sup>155</sup> Cass. com. 30 juin 1998, Boblet, Dr. Fisc. 1998, n°45, comm.983, Procédures 3/1999, n°87, p.28; Cass. com. 17 novembre 1998, n°1779, Dupuis, RJF 2/1999, n°284, RGP 1999, n°2, p.237, note J. Lamarque

<sup>156</sup> Cass. com. 22 février 2000, n°488, Ferrière, RJF 5/2000, n°737, p.482

elle pensait s'être conformée à la doctrine administrative. Cette décision qui étend le champ de la jurisprudence Ferreira a été suivie d'un arrêt du 27 juin 2000<sup>157</sup> qui visait le même article mais la pénalité avait été appliquée pour retard dans une déclaration de succession. Il semble donc que le juge judiciaire admette un pouvoir de modération pour l'ensemble des impositions relevant de sa compétence.

**84-** On a vu que la Cour invitait les juges du fond à exercer un contrôle et éventuellement de modérer les pénalités. Les juges du fond ont interprété l'arrêt Ferreira dans ce sens, le TGI de Lyon s'est reconnu compétent pour moduler la pénalité de l'article 1840 G ter dans un jugement Sofodim du 24 février 1999<sup>158</sup>. L'article 1840 G ter prévoyait une pénalité de 6% en plus de droits d'enregistrement en cas de non réalisation dans un délai de quatre ans des travaux de construction sur un terrain immobilier acquis dans le régime de la TVA immobilière et donc non soumis à ces droits. Le juge du fond ramène cette pénalité à 3% en estimant qu'au vu des circonstances de l'espèce, cette pénalité apparaît comme manifestement disproportionnée. Le juge du fond qui écarte un texte de droit interne doit motiver sa position: le TGI de Lyon procède par référence avec l'arrêt Ferreira en rappelant l'analyse de la Cour et en fondant sa décision sur l'article 6 de la Convention. Après avoir estimé que la pénalité de 6% est une sanction dont le caractère préventif et répressif la fait rentrer dans le champ de la Convention, l'article 6 donne le pouvoir au juge d'apprécier souverainement si la sanction n'est pas manifestement disproportionnée au regard du comportement du contribuable.

Cette analyse tend à faire reconnaître le taux de la sanction comme un taux maximal à l'intérieur duquel le juge à toute latitude d'appréciation, ce qui ne veut pas dire que le contribuable pourra toujours obtenir une minoration. S'il ressort du comportement du contribuable, notamment de la gravité ou de la fréquence de ses manquements, qu'il est particulièrement réticent à l'accomplissement de ses obligations fiscales, la Cour de cassation ne sanctionne pas le juge du fond qui a examiné le cas du contribuable mais n'a pas voulu moduler sa sanction en relevant «la volonté constante (du contribuable) de s'exonérer des droits dont il est redevable<sup>159</sup>».

Il faut signaler que le juge du fond est allé très loin dans l'exercice de son pouvoir de modulation puisqu'un jugement du TGI de Nîmes<sup>160</sup> à assimilé l'intérêt de retard à une sanction en confrontant les caractéristiques de celui-ci avec les critères tirés de l'arrêt Bendenoun. Le tribunal a jugé que l'intérêt de retard n'avait pas pour objet de réparer le seul préjudice pécuniaire de l'Etat dans la mesure où celui-ci est supérieur au taux d'intérêt légal. Ainsi, ce différentiel est une sanction sur laquelle le juge peut exercer son pouvoir modérateur. Ce jugement a les mêmes effets que le jugement Dalloz-Furet du TGI Paris et relance sur le terrain du pouvoir modérateur la contestation du taux de l'intérêt de retard.

### Section III La réaffirmation de la position du Conseil: l'arrêt Fattell

**85-** Après l'arrêt Ferreira qui fut accueilli comme un coup de tonnerre, il fallait savoir si la position du Conseil allait s'aligner sur celle de la Cour de cassation: dans l'avis Houdmond, le

<sup>157</sup> Cass. com. 27 juin 2000, n°1469 Bodin, RJF 11/2000, n°1364, p. 865

<sup>158</sup> TGI Lyon 24 février 1999, n°97-02735, Sté Sofodim, PA 28 juillet 1999, n°149, p.148; Procédures 11/1999, n°263, p.18

<sup>159</sup> Cass. com, 14 juin 2000, n°1309, Rey, RJF 11/2000, n°1400, p.891

<sup>160</sup> TGI Nîmes, 3ème ch., 15 février 2001, n°99-1710, SCI Guardians Aigues-Mortes, Dr. Fisc. 2001, n°28, comm. 670, p.1109; comp. TGI Paris Dalloz-Furet, précité note 69

commissaire du Gouvernement soulignait que la question était susceptible d'évoluer, notamment sous l'influence de la jurisprudence européenne. Le Conseil a eu l'occasion de s'exprimer sur ce point dans l'avis Fattell du 8 juillet 1998<sup>161</sup>, rendu sur renvoi de la CAA de Paris. Dans cet avis, le Conseil reprend les arguments issus de l'avis Houdmond et nie toujours l'existence d'un pouvoir de modulation du juge en avançant le fait que le législateur a effectué une gradation des comportements qui est conforme à la jurisprudence du Conseil et que ni la Convention ni la jurisprudence de la CEDH ne reconnaissent à l'heure actuelle l'existence de cette possibilité. En effet, le Conseil considère toujours que la notion de plénitude de juridiction vise «à permettre l'accès à un juge qui se prononce sur le bien-fondé de la sanction, c'est à dire sa conformité à la loi qui en définit les conditions» mais n'a pas pour objet «de permettre la remise en cause des critères légaux auxquels la loi a subordonné la sanction en cause». Seul le juge judiciaire est détenteur d'un pouvoir de modération: il ne concerne donc pas les impositions qui relèvent de l'ordre administratif.

Cet avis a été donné dans un double but: tout d'abord il constitue une réponse à la jurisprudence Ferreira en se prononçant sur la notion de plénitude de juridiction de l'article 6§1, ensuite il cherche à mater la dissidence de certains TA qui ne s'était pas tue avec l'avis Houdmond. Selon le commissaire du Gouvernement, la position de la Cour de cassation repose sur deux postulats non démontrés: tout d'abord que le pouvoir de modération est un principe fondamental de droit pénal, ensuite qu'il existe une équivalence entre les garanties accordées au procès pénal et celles de l'administré sanctionné. Cette équivalence est niée pour des raisons d'efficacité dans la lutte contre la fraude fiscale: le juge doit se borner à contrôler que le système des sanctions administratives a été bien appliqué par l'administration, mais ne doit pas avoir un pouvoir de contrôle aussi étendu que le juge pénal sous peine de réduire l'efficacité de la répression.

### Chapitre troisième: Analyse de ces solutions

#### Section I: Les deux ordres de juridiction font prévaloir des principes différents

**86-** Cette divergence de jurisprudence montre la différence de logique qui anime les deux ordres de juridiction. Le juge judiciaire se fonde sur une transposition du principe d'individualisation des peines aux sanctions fiscales, bien qu'on n'ait vu que le Conseil constitutionnel n'est pas aussi affirmatif. La valeur supra-législative de ce principe permet que celui-ci soit appliqué même en l'absence de texte exprès. On a vu que l'arrêt Ferreira se base sur la jurisprudence de la CEDH et sur la notion de plénitude de juridiction pour justifier la modération des sanctions fiscales par le juge. Or cette référence générique révèle qu'en fait la CEDH ne s'est pas prononcée expressément en faveur d'un tel contrôle. Les arrêts de la CEDH postérieurs à l'arrêt Ferreira et faisant référence à la plénitude de juridiction se sont prononcés en faveur d'une modulation prévue par la loi, sans que l'absence d'un tel pouvoir du juge ne soit censurée. Cette position a été exprimée dans un arrêt Malige du 23 septembre 1998<sup>162</sup> afférente au permis à point, de sorte que la transposabilité de cette solution soulève des interrogations, mais conforte la

<sup>161</sup> CE Avis, 8ème et 9ème s.-sec., 8 juillet 1998, n°195664, M. Fattell, Dr. Fisc. 1998, n°40, comm.842, p.1205; RJF 8-9/1998, n° 970; concl. J. Arrighi de Casanova BDCF 4/1998, n°88, p.71, RJF 8-9/1998, p.637

<sup>162</sup> CEDH, arrêt 23 septembre 1998, n°27812/95, J. Malige c/France

position prise par la Commission européenne des droits de l'homme dans une décision Taddéi du 28 juin 1998<sup>163</sup>. Cette décision ne sanctionne pas le refus du juge administratif de pratiquer une modulation des pénalités pour mauvaise foi, dans la mesure où la loi permet d'assurer la proportionnalité de la sanction aux faits reprochés et aux circonstances de l'espèce. La Cour de cassation a confirmé sa jurisprudence après que la CEDH se soit prononcée: elle se fonderait ainsi sur une interprétation extensive ou «constructive» des dispositions de la Convention pour décider de la modulation. Ainsi on peut dire que l'interprétation de la Cour de cassation est plus protectrice des droits des contribuables puisque le contrôle du juge est calqué sur celui que fait le juge pénal, bien que la Convention ne l'oblige pas à mettre en oeuvre ce contrôle.

**87-** A l'inverse, pour justifier l'absence de pouvoir modérateur du juge, le Conseil d'Etat se fonde sur la loi qui proportionne les sanctions: le juge doit donc rester dans ce cadre. De plus, la non-exigence des textes internes et internationaux est pris en compte pour ne pas le dépasser. La conception du Conseil d'Etat est confortée par la jurisprudence de la CEDH, et considère que la position de la Chambre commerciale de la Cour de cassation est fondé sur une mauvaise traduction de l'expression anglaise désignant le pouvoir de réformation en tous points, qui devrait être compris comme «pouvoir de cassation ou d'infirmité» et non comme pouvoir de modulation. Il reste que si les pénalités de l'article 1729 satisfont aux règles de la Convention, les pénalités dont l'application est automatique le sont aussi selon le Conseil: la modulation s'exerce dans la possibilité pour le juge de prononcer la décharge des pénalités si l'infraction n'est pas constituée. Au surplus, cette distinction a été abandonnée avec l'arrêt Vermeersch, de sorte que la véritable question à laquelle devra répondre les jurisprudences européenne et nationale est celle de savoir si la seule modulation de la loi répond aux exigences de l'article 6§1<sup>164</sup>. C'est sûrement la réponse à cette question qui sera susceptible de mettre un terme à la divergence des deux ordres de juridiction, ou d'inciter le législateur à réformer le système français des sanctions.

## Section II: Des solutions qui recèlent chacune des faiblesses

**88-** La position de la Cour révèle une conception séduisante du point de vue de la protection des droits du contribuable car elle permet de faire l'exacte adéquation entre l'infraction et le comportement de ce dernier. Celle-ci est particulièrement intéressante quand le contribuable n'a pas exécuté ses obligations fiscales parce qu'il croyait s'être conformé à l'interprétation administrative de la loi, ou encore quand ses manquements sont dus à un tiers, comme un notaire ou un conseil qui aurait mal appliqué la loi. De ce point de vue la position du Conseil d'Etat manque de souplesse, mais il faut alors observer que cette lacune est due à la loi qui ne prévoit pas de circonstances atténuantes et laisse à la seule administration, qui est de ce point de vue à la fois juge et partie, la possibilité de réduire les sanctions. La possibilité d'exercer un recours contre un tiers qui serait à l'origine de la sanction enlève pour le Conseil l'opportunité de prévoir une telle circonstance atténuante. De plus, la position de la Cour ne permet pas au contribuable d'obtenir à coup sûr une réduction dans tous les cas, mais seulement de présenter devant le juge des circonstances particulières qu'il n'aurait pas pu présenter à l'administration, signe peut-être d'une trop grande rigidité de la juridiction gracieuse de celle-ci.

<sup>163</sup> Commission EDH, Décision du 29 juin 1998, n° 36118/97 Taddéi c/France

<sup>164</sup> J.-F. Flauss, «Sanctions fiscales et CEDH», précité note 96

89- Si la position de la Cour de cassation est plus protectrice, il n'en reste pas moins que cette solution est d'application pratique délicate puisqu'elle tend à faire remonter au contentieux les sanctions infligées par l'administration, les contribuables ont en effet l'espoir de voir minorer la sanction par le juge d'autant plus qu'ils espèrent trouver plus de compréhension devant lui que devant l'administration. Cette remontée est inexorable car l'administration n'a pas la possibilité d'apprécier le montant de la sanction qu'elle va infliger au contribuable, de sorte que seul le juge peut faire respecter la jurisprudence Ferreira. Dans ses conclusions sous l'avis Fattell, le commissaire du Gouvernement J. Arrighi de Casanova montre qu'il serait impossible de confier aux milliers d'inspecteurs de l'administration la possibilité de moduler la sanction car le contentieux qui en résulterait serait énorme et incompatible avec l'objectif d'efficacité de la répression administrative.

90- Enfin, on peut se demander dans quelle mesure le contrôle du contribuable ne va pas diverger sur l'appréciation de sa situation financière et non plus sur son seul comportement. En effet, dans un commentaire du rapport de la Cour de cassation pour 1997<sup>165</sup>, le Président de la commission d'élaboration du rapport Y. Chartier avait affirmé que le régime des sanctions fiscales se calquait sur celui de l'article 132-24 du Code pénal. Celui-ci prévoit que le juge pénal adapte la sanction qu'il prononce en fonction des possibilités financières du contrevenant. Il n'en a pas fallu d'avantage pour qu'un auteur remarque que les contribuables auraient intérêt à s'appauvrir pour obtenir décharge des pénalités<sup>166</sup>. Mais on peut se demander s'il est vraiment choquant que certains contribuables puissent en tirer argument. Ainsi dans le cas de «l'abus de droit de Tante Adèle»<sup>167</sup> qui est une donation déguisée en vente tombant sous la qualification de l'abus de droit et passible d'une pénalité de 80%, la pénalité est beaucoup plus lourde à supporter pour le contribuable et se justifie donc moins du point de vue de la répression de la fraude que pour une entreprise ayant échafaudé un schéma complexe pour faire échapper à l'impôt ses bénéficiaires. Certes, cela reviendrait pour le juge à établir toute une casuistique qui tendrait à punir le contribuable différemment selon ses fautes. Cette conséquence du pouvoir de modération a été critiquée par un auteur fortement opposé au pouvoir de modulation du juge<sup>168</sup> car elle reviendrait selon lui à violer le principe de l'égalité devant la loi, qui est assuré par le fait que les majorations sont proportionnelles aux impôts éludés. Cette conception arithmétique de l'égalité semble quand même trop abrupte parce que la proportionnalité des majorations manque de nuances: le juge est plus à même de faire cette adéquation en respectant les différences qui existent entre les différentes catégories de contribuable. Néanmoins, on peut rejoindre cet auteur sur le fait que le problème vient surtout d'une sévérité excessive des sanctions dont le taux pourrait être réduit sans que leur caractère dissuasif en souffre.

## Conclusion

---

<sup>165</sup> Y. Chartier «Le rapport de la Cour de cassation pour 1997», PA 3 juin 1998, n°66

<sup>166</sup> Ph. Durand, «Appauvrissez-vous!», Revue administrative 2000, n°316, p.371-376

<sup>167</sup> M. Cozian, Précis de fiscalité des entreprises 2000-2001, Litec, 24ème Ed., n°504, p.136

<sup>168</sup> J. Lamarque, précité note 155

**91-** Au moment de tirer les enseignements de l'attitude du juge face aux sanctions fiscales et au phénomène de pénalisation de celles-ci, il faut se souvenir que le juge de l'impôt, lorsqu'il adopte une solution, garde à l'esprit qu'il maintient un équilibre entre protection du contribuable et lutte contre la fraude fiscale. Le rôle qu'il a eu face aux sanctions fiscales illustre bien ce précepte. D'une situation peu protectrice, le juge est allé dans le sens de la protection du contribuable en augmentant celle-ci de façon considérable. Mais aujourd'hui, on aperçoit les limites de ce phénomène, bien qu'il réserve encore des potentialités. On peut remarquer que les deux ordres de juridictions n'ont pas avancé à la même vitesse sur le terrain de la protection: c'est parce qu'ils sont marqués par une différence de sensibilité en ce qui concerne les sources auxquelles ils se réfèrent. Le Conseil d'Etat fonde ses solutions de préférence par rapport au droit interne et en particulier à la jurisprudence du Conseil constitutionnel. Il préfère ne pas adopter de solutions en contrariété avec la Convention, mais ne lui accorde qu'une importance subsidiaire en tant que source de jurisprudence. La Cour de cassation au contraire adopte une attitude beaucoup plus compréhensive envers la Convention et n'hésite pas à lui donner une interprétation constructive, mais au risque d'adopter des solutions dont l'application se révèle délicate.

**92-** En matière de respect des droits de la défense, l'action conjuguée du juge et du législateur a amené la protection du contribuable à un niveau plus satisfaisant en privilégiant au maximum le dialogue entre celui-ci et l'administration. De ce point de vue, le législateur a permis au juge de dépasser une certaine conception qu'il a pu avoir par ailleurs, qui est de considérer que toute solution favorable au contribuable aboutit au développement de la fraude<sup>169</sup>. En effet, le respect des droits de la défense est quand même un fondement du procès dans un Etat de droit, dont le non-respect passé aboutissait à estimer que le contribuable ne mérite pas de pouvoir bénéficier des garanties accordées par ailleurs aux personnes poursuivies pénalement.

**93-** L'application des principes généraux des normes pénales telle que le juge français l'a mise en oeuvre permet d'éviter les situations les plus choquantes eu égard à la nature de punition des sanctions, notamment en ce qui concerne l'application dans le temps des lois relatives aux sanctions. Néanmoins, on s'aperçoit que ce processus de pénalisation des sanctions atteint ses limites: l'application des principes généraux de la norme pénale ne permet pas une identification complète des sanctions fiscales et pénales. Autrement dit, si le Conseil constitutionnel a consacré par sa jurisprudence une sorte de principe d'équivalence des garanties entre le procès pénal et le contentieux des sanctions administratives, il ne s'est pas prononcé pour l'identité des garanties: tous les principes applicables aux sanctions pénales ne sont pas transposables aux sanctions fiscales car le juge doit veiller à conserver le particularisme de la répression administrative et notamment la simplicité et l'efficacité de celle-ci.

**94-** Malgré ces avancées, certains aspects de la jurisprudence restent problématiques, mais ils sont dus aux imperfections du système français des sanctions fiscales. La controverse sur le taux de l'intérêt de retard et l'insuffisance de la prise en compte des circonstances personnelles qui ont conduit au problème de la modulation de la sanction nous renvoient à une volonté éventuelle voire hypothétique de l'administration de réformer les mesures en place qui permettrait d'établir une meilleure égalité entre les contribuables et l'administration. Si une réponse simple peut être apportée au problème de l'intérêt de

---

<sup>169</sup> J.-P. Chevalier et J. Grosclaude, «L'apport de la jurisprudence judiciaire au droit fiscal» in «Le juge fiscal» p.251-271

retard en adoptant un taux variable, la prise en compte des circonstances atténuantes est délicate car il faut concilier simplicité et efficacité de la répression d'une part, et d'autre part justice dans l'application des peines. Une réponse pourrait consister en une réduction du taux des sanctions à un niveau plus acceptable pour le contribuable mais toujours dissuasif. Une conséquence inattendue de l'ensemble des solutions que le juge fiscal a tiré pourrait être une nouvelle façon d'aborder les relations entre le contribuable et l'administration, qui iront alors dans le sens d'une plus grande égalité et pourrait inciter cette dernière à manifester plus de compréhension envers le contribuable dans le cadre de sa juridiction gracieuse, et ce pour que le contribuable ne soit pas tenté de se diriger vers le juge où il serait susceptible d'être déchargé des pénalités.

\_\_\_\_\_95-Finalement, on peut remarquer que l'évolution qu'ont connu les sanctions fiscales est commune à l'ensemble du pouvoir de sanction administrative, qui a posé des problèmes similaires sinon identiques à ceux qui se sont manifestés en matière de pénalités<sup>170</sup>. Ce pouvoir de sanction administrative commence à trouver ses repères par rapport au pouvoir juridictionnel, mais cette évolution est marquée par son caractère prétorien et parfois incohérent, du fait que c'est le juge et non le législateur qui vient rappeler les limites de ce pouvoir, en se basant sur des principes supérieurs à la loi. Néanmoins, certains auteurs<sup>171</sup> ont d'ores et déjà essayé de dresser un cadre jurisprudentiel de la répression administrative en se basant sur l'ensemble de ces décisions, mais signalent bien que le législateur devrait remédier aux hésitations et au tâtonnements de la jurisprudence pour établir un équilibre stable entre la recherche d'une efficacité gestionnaire et celle d'une authentique protection des droits fondamentaux des citoyens.

---

<sup>170</sup> Voir par exemple M.-A. Lafortune, «L'application de la Convention européenne des droits de l'homme aux procédures de sanctions administratives», *Revue de droit bancaire et de la bourse*, 11-12/1999, n°76, p.217-227

<sup>171</sup> F. Moderne, «Le pouvoir de sanction administrative au confluent du droit interne et des droits européens», *RFD adm.* 1997, n°1, p.1 - 47

# Bibliographie

## Ouvrages généraux

- J.J. Bienvenu et Th. Lambert, Droit fiscal, PUF, 2ème Ed., 1997  
M. Cozian, Précis de fiscalité des entreprises 2000-2001, Litec, 24ème Ed.  
J. Grosclaude et Ph. Marchessou, Droit fiscal général, Dalloz, 2ème Ed., 1999  
J. Grosclaude et Ph. Marchessou, Procédures fiscales, Dalloz, 1998  
Th. Lambert, Contrôle fiscal: Droit et Pratique, PUF, 2ème Ed., 1998  
J.-Y. Mercier et B. Plagnet, Les impôts en France: Traité de fiscalité, Fr. Lefebvre, 31ème Ed., 2000  
Code général des impôts et Livre des procédures fiscales, Fr. Lefebvre, 1999  
Lamy fiscal, 2ème volume, Lamy

## Ouvrages spéciaux

- A. Barilari et R. Drapé Lexique fiscal, Dalloz, 2ème Ed., 1992  
G. Cornu (sous la direction de) Vocabulaire juridique  
G. Couchez, Procédure civile, Sirey, 9ème Ed. 1997  
C. Davide, O. Fouquet, B. Plagnet et P.F. Racine, Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, Dalloz, 3ème Ed., 2000  
L. Favoreu (sous la direction de), Droit constitutionnel, Dalloz 2ème Ed., 1999  
L. Favoreu et L. Philip, Les grandes décisions du Conseil constitutionnel, Dalloz, 1999  
M. Long, P. Weil, G. Brabant, P. Delvolve et B. Genevois, Les grands arrêts de la jurisprudence administrative, Dalloz, 12ème Ed., 1999  
R. Hertzog (sous la direction de), Le juge fiscal, Economica, 1988  
Y. Sainte-Aure, Paiement et recouvrement de l'impôt, Liaisons, 1999

## Articles et Etudes

- S. Austry «L'application des principes généraux du droit pénal aux pénalités fiscales: étendue et limites», RJF 5/1996, p.311-315
- S. Austry «Pénalités pour distribution occultes: motivation à l'égard du dirigeant solidaire», RJF 6/1996 p.395
- S. Austry «Cumul des sanctions fiscales et des sanctions pénales: requiem en trois temps pour la règle non bis in idem», RJF 5/1997, p. 287-292
- M. Bornhauser «La modération des pénalités fiscales devant le juge de l'impôt: une révolution à accomplir», BF Francis Lefebvre 10/1993, p.617-619
- M. Bornhauser «Sanctions fiscales et procès équitable» Dr. Fisc. 1995, n°28, P.1141

B. Boutemy et E. Meier «Intérêts de retard: rendez à César ce qui est à César (Matthieu 22,21)... mais pas plus ( TGI Paris, 6 juillet 2000), Dr. fisc. 2001, n°3 p.133-139

J.-P. Chevalier et J. Grosclaude «L'apport de la jurisprudence judiciaire au droit fiscal» in «Le juge fiscal» p.251-271

G. Cohen-Jonathan «Les TA et les traités relatifs aux droits de l'homme: quelques observations à propos du jugement du TA de Strasbourg du 8 décembre 1994», RUDH 1995, p.120,125

Ph. Derouin « L'apport du droit pénal au régime juridique des sanctions fiscales» PA, 6 octobre 1993 n°120, p. 70-73

Ph. Durand, «Appauvrissez-vous!», Revue administrative 2000, n°316, p.371-376

J.-F. Flauss «Sanctions fiscales et Convention européenne des droits de l'homme», RFFP n°65, 3-1999, p.79-99

P.-M. Gaudemet, «Réflexions sur les rapports du juge et du fisc», Mélanges offerts à Marcel Waline, L.G.D.J. 1974 p. 127-136

G. Gest «La dualité de juridiction fiscale» in «Le juge fiscal», Economica, 1988, p. 51-63

G. Gest «Applicabilité de l'article 6§1 de la convention européenne des droits de l'homme», RJF 6/1994, p.383

G. Gest «Non-cumul et modulation: les limites de droit interne au processus de pénalisation des sanctions fiscales», RFFP 3-1999, n°65, p.61-75

G. Goulard «Applicabilité de l'article 6-1 de la convention européenne des droits de l'homme»,RJF 6/1994, p.383-386

M. Jazani «Sanctions fiscales et pouvoir de modération de l'impôt», BF Francis Lefebvre 6/1999, p.270-278

M.-A. Lafortune «L'application de la Convention européenne des droits de l'homme aux procédures de sanctions administratives» Revue de droit bancaire et de la bourse 11-12/99, p.217-227

Th. Lambert «La transaction fiscale: une pratique autant qu'un droit» BF Lefebvre 5/99 p. 271-276

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» Dr. fisc. 1994, n°21-22 p. 878-885

F. Moderne «Le pouvoir de sanction administrative au confluent du droit interne et des droits européens» RFD adm 1-2/1997, p.1-47

J. Molinier «Pour une clarification du droit de la répression fiscale», Dr. fisc. 1980 n° 45 p. 1201

- J. Paultre de Lamotte «Les sanctions fiscales dans le système fiscal français», RFFP n° 65 3/1999 p.5
- L. Philip « L'évolution récente de la jurisprudence constitutionnelle en matière fiscale», Dr. fisc. 1998, n°23 p. 730-733
- M. Sieraczeck-Abitan « Le respect des droits de la défense en matière de sanctions fiscales», Les nouvelles fiscales 15 décembre 200, n°838, p.22-26
- P.-E. Spitz « Sanctions fiscales et droits de la défense», RFFP 1993, n°42, p. 193-202
- J. Turot «Pénalités fiscales: une «zone de transit» du droit administratif» RJF 4/1992 p.263-267
- S. Verclytte «Application de la loi dans le temps: une décennie d'évolution», RJF 6/1998, p.459-470
- M.Waline «Nature juridique des pénalités fiscales», RSLF 1949 p. 14-23
- G. Wiederkehr «Droits de la défense et procédure civile» D. 1975, I, p.36-38
- X...Doc AN, Rapport d'information n°1105 de la Commission des finances de l'AN sur la fraude et l'évasion fiscales, 6 octobre 1998, Dr. fisc.1998, n° 46-47, p.1438
- X...»Il faut baisser le taux de l'intérêt de retard» BF Lefebvre 6/1998, p.344-345
- X...»Relations entre l'administration et les citoyens. Rapport de la Commission Aicardi», BF Lefebvre 8-9/1986 p. 454

### Jurisprudence: conclusions, notes et observations

- J. Arrighi de Casanova, Concl.CE 18 mars 1994, SA Sovemarco-Europe, RJF 5/1994, p. 290
- J. Arrighi de Casanova, Concl. sous CE, 8ème et 9ème s.-sec, 7 décembre 1994, M et Mme Tournier, Dr. fisc. 1995, n°7 comm.312 p. 363
- J. Arrighi de Casanova «Pénalités fiscales et article 6 de la convention européenne des droits de l'homme», Concl. sous Avis CE Sec. 31 mars 1995, ministre c/SARL Auto-Industrie Méric et SA Sté d'expertise comptable du Languedoc - SARL Cara-Cara, RJF 5-1995, p.236
- J. Arrighi de Casanova, Concl. sous Avis CE Sec. 5 avril 1996, Houdmond, Dr. fisc. 1996, n°25 comm. 765 p.838
- J. Arrighi de Casanova, Concl. sous CE 6 mai 1996, M. Colomer, Dr. fisc. 1996, n°38, comm.1130
- J. Arrighi de Casanova, Concl. sous CE Ass. 27 octobre 1997, n°150703, ministre du logement c/ Mattio, BDCF 20/1995, p.58
- J. Arrighi de Casanova, Concl. sous CE 8ème et 9ème s.-sec., 27 février 1998, M. Vanadia, Dr. fisc. 1998, n°23, p.753

J. Arrighi de Casanova, «Pouvoir de modération du juge et article 6 de la convention européenne des droits de l'homme», Concl. sous Avis CE 8 juillet 1998, Fattell, RJF 8-9/1998, p.637

G. Bachelier, Concl. sous CE 8ème et 9ème s.-sec., 31 janvier 1997, Sté des Ets Iung, Dr. Fisc. 1997, n°17, comm. 476, p.587

G. Bachelier, «Une loi plus douce en matière de pénalité pour distributions occultes doit-elle être appliquée rétroactivement à des redressements portant sur des faits antérieurs ?», Concl. sous CE 8ème et 9ème s.-sec., ministre c/ SARL Clinique Mozart et ministre c/ SARL Ambulances centrales, BDCF 4-1998, n°92, p. 95

G. Bachelier, «L'administration peut-elle substituer devant le juge une pénalité à une autre», Concl. sous CE Sec. 1er octobre 1999, Association pour l'unification du christianisme mondial, BDCF 11/1999 n°108, p. 47

B. Boutemy et E. Meier, Note sous TGI N°mes 15 février 2001, SCI Guardians Aigues-Mortes, Dr. Fisc. 2001, n°28, p.1108

Y. Brard, «Rôle du juge à l'égard des pénalités fiscales», Note sous Cass. com. 29 avril 1997, Ferreira, JCP 1997, E, n°28, comm.990, p.196

A. Chastel et P. Schiele, Note sous TGI Lyon 24 février 1999, Sté Sofodim, PA 28 juillet 1999, n°149, p.21

D. Davoust, «L'application de la loi fiscale dans le temps», note CE 9ème et 8ème s.-sec., 17 juin 1998, ministre c/Paco Rabanne, Quot. jur., 3 septembre 1998, n°71, p.407

M. Dreifus, Note sous Avis CE Sec. 31 mars 1995 ministre c/SARL Auto-Industrie Méric AJDA 20 octobre 1995, p.739

J.-F. Flauss, «Pénalités fiscales et CEDH», Note sous CEDH 24 février 1994, Bendenoun c/France, PA 11 mai 1994, n°56, p.21

O. Fouquet, Concl. sous CE 10 novembre 1993, Gianoli, RJF 1/1994 p.11

G. Goulard, «Les suppléments d'imposition résultant d'une loi régularisant rétroactivement des contrôles fiscaux peuvent-ils être assortis de pénalités ou d'intérêt de retard ?», Concl. sous CE 9ème et 8ème s.-sec., 17 juin 1998, ministre c/Paco Rabanne, BDCF 4/1998 n°93

G. Goulard, Concl. sous CE 9ème et 8ème s.-sec., M. Agostinelli, Dr. fisc. 2000, n°44, comm.846, p.1472

J. Lamarque, obs. sous Cass. com. 29 avril 1997, Ferreira, RGP 1998, n°1, p.126;

J. Lamarque, obs. sous Cass. com. 17 novembre 1998, Dupuis, RGP 1999, n°2, p.237

F. Loloum, «Assignment des pénalités sans procédure contradictoire avant 1994», Concl. sous CE 9ème et 8ème s.-sec., 20 novembre 1995, ministre c/Adnet, BDCF 1/1996 p. 60

F. Loloum, «Le fait d'avoir été condamné au pénal permet-il d'éviter les sanctions fiscales ? « Concl. sous Avis CE 4 avril 1997 Jammes BDCF 3/97, n°62, p.42

J.J. Louis, Concl. sous TA Strasbourg Plén., 8 décembre 1994, Simon, RUDH 1995,p.145

D. Mandelkern, Concl. sous CE Sec., 5 octobre 1973, SARL Clinique X., Dr. fisc. 1974, n°3, comm.36, p.22

Ph. Martin, Concl. sous CE 9 mai 1990, Dr. Fisc. 1991, n°14, comm. 774

Ph. Martin, Concl. sous CE 17 février 1992, Vermeersch, Dr. fisc. 1992, n° 45, comm.2117

B. Martin Laprade «Application des pénalités pour mauvaise foi», Concl. sous CE Assemblée, 27 avril 1979, SA Yacht Motors Corporation, RJF 6/1979 n° 366 p.192

B. Martin Laprade, Concl. sous CE 13 octobre 1986, SA Pessac Automobiles, Dr. fisc. 1987, n° 19-20, comm. 996

B. Martin Laprade, Concl. sous CE Sec. 11 décembre 1987 SCI Rudel, Dr. Fisc. 1988, n°12, comm. 924

B. Martin Laprade, Concl. sous CE Plén. 9 novembre 1988, Grisoni, Dr. fisc. 1989, n°27, comm. 1360, p.919

B. Martin Laprade, Concl. sous CE 7ème et 8ème s.-sec., 21 avril 1989, Mme Ezan, Dr. Fisc. 1989, n°30-31, comm. 1555, p.1044

Y. Monnet, concl. sous Ass. plein. 14 juin 1996, Kloeckner, Dr. fisc. 1996, n°30, comm.986, p.1031

P.-F. Racine, Concl. sous CE 14 avril 1986, Dr. Fisc. 1986, n°41, comm. 167

P. Schiele, Obs. sous Cass. crim. 20 juin 1996, Ponsetti, Dr. fisc. 1997, n°15-16, comm.427, p.532

## A

Autorités administratives indépendantes 6, 95

Accessoire de l'impôt 7, 60, 92

Administration fiscale 1, 2, 37

## C

Conseil constitutionnel 6, 8, 11, 33, 37, 47-49, 59, 67, 71, 78

Consentement à l'impôt 1

Constatation des pénalités 5

Contestation propre aux pénalités 63

Contrôle 1

Convention européenne des droits de l'homme 6, 8, 11, 37, 47, 48, **49-58**, 79, 87, 88

## D

Délai raisonnable 56

Dirigeant 16

Droits de la défense 9, **10-45**, 92

Dualité de juridiction 7

## F

Fraude fiscale (art.1741 CGI) 70

## I

Individualisation des peines (principe d') 78

Intérêt de retard 4, 15, **16-32**, 51, 64, 68, 84

-caractéristiques 22-23

-motivation 25, 31

-prescription 27

-taux d'intérêt (voir ce mot)

## J

Juge 6, 7, 9, 13

## M

Mention expresse 5

Mise en recouvrement 17

Modulation des pénalités (ou modération) **77-89**

Motivation **11-20**, 25, 31

-intérêt de retard 25, 31

-par référence 13, 20

-préalable 18

-qualités 19, 20

## N

Nature juridique des sanctions 3, 8, 9

«Non bis in idem» 56, **70-75**

Non-rétroactivité des normes pénales plus sévères **67-69**

## P

Pacte de New York 47, 61, 71, 73, 74, 81

Pénalités (voir sanctions)

Plénitude de juridiction 56, **79-85**

Prescription 7, 17, 27

Preuve **42-43**

-charge de la preuve 42

-valeur probante des P.V. 43

Principe du contradictoire 9, **33-45**

Principes généraux de la norme pénale 9, **47-89**, 93

Procédure administrative 34, 40, 52, 58

Proportionnalité ( principe de) 78

Protocole additionnel n°7 4, 47, 72, 74

## R

Redressement judiciaire 5

Remise 5

Respect des droits de la défense 9, **10-45**, 92

Rétroactivité «in mitius» de la loi pénale **59-66**

## S

Sanctions fiscales

-automaticité 5, 38 **77-79**, 82

-pour abus de droit (art.1729 CGI) 5, 15, 61, 81, 90

-pour défaut de déclaration ou déclaration tardive (art. 1728 CGI) 5, 15, 38, 80, 83

-pour distributions occultes (art. 1736 A) 16, 19, 26, 44, 65

-pour mauvaise foi ou manœuvres frauduleuses (art. 1729 CGI) 5, 15, 19, 50-52, 61, 65, 87

-pour opposition ^ contrôle fiscal 65

Sanctions pénales 1, **70-75**

Solidarité de paiement 16, 44

Substitution de base légale 45

## T

Taux d'intérêt légal 28-31

Taux de l'intérêt de retard 4, **28-32**, 94

Tolérance légale 5

Transaction 5

Transmissibilité des sanctions 51

# TABLE DES MATIÈRES

## Pages

---

Sommaire.....	1
Liste des principales abréviations utilisées.....	2
Introduction.....	3
PREMIERE PARTIE: LA VOLONTÉ DU JUGE FRANÇAIS D'ÉTENDRE LES GARANTIES D'UN PROCÉS ÉQUITABLE AUX SANCTIONS FISCALES.....	10
<u>Titre premier: La motivation des sanctions fiscales.....</u>	11
Chapitre premier:La motivation des pénalités ayant un caractère de punition.....	11
Section I: L'unification du régime de la motivation .....	11
§1: La soumission des sanctions à l'obligation de motivation.....	11
§2: L'intégration jurisprudentielle de cette nouvelle obligation.....	12
§3: L'étendue matérielle de la motivation.....	12
§4 Les exigences procédurales.....	13
A) Les exigences formelles.....	13
B) Le moment de la motivation.....	14
Section II: Le contrôle de la qualité de la motivation.....	14
§1: Les conditions de validité de la motivation stricto sensu.....	14
§2: Les conditions de validité de la motivation par référence.....	15
Chapitre second: L'intérêt de retard est-il une sanction?.....	16
Section I:Le caractère de réparation pécuniaire empêche l'assimilation à une sanction.....	16
§1: Les caractéristiques de l'intérêt de retard.....	16
§2: Les conséquences du caractère réparateur de l'intérêt de retard.....	16
Section II: La remise en cause du taux de l'intérêt de retard.....	18
§1: La conception administrative du taux d'intérêt de retard.....	18
§2: La position du juge sur le taux d'intérêt.....	20
<u>Titre second: Le respect du principe du contradictoire.....</u>	21

Chapitre premier: L'application du principe du contradictoire lors de la procédure administrative.....	22
Section I: Le refus du juge de faire respecter une procédure contradictoire.....	22
§1: Une solution traditionnelle du juge français.....	22
§2: La confirmation de cette jurisprudence au regard des fondements postérieurs.....	22
§3: Appréciation de ces solutions.....	24
Section II: L'intervention du législateur pare le manque de protection jurisprudentiel.....	24
§1: Les modifications effectuées par la loi de 1993.....	24
§2: Les modifications de la loi de 1999.....	25
§3: Appréciation des solutions.....	25
 Chapitre second: Le contenu du principe du contradictoire devant le juge.....	26
Section I: Le respect des règles de preuve.....	26
Section II: Problèmes annexes liés au respect du contradictoire.....	27
 SECONDE PARTIE: L'APPLICATION NUANCÉE DES PRINCIPES GÉNÉRAUX DE LA NORME PÉNALE AUX SANCTIONS FISCALES.....	29
 <u>Titre premier: Les principes appliqués uniformément par le juge français.....</u>	30
Chapitre premier: L'exigence de protection du contribuable due à la coloration pénale des sanctions fiscales.....	30
Section I: La nature «d'accusation en matière pénale» des sanctions fiscales.....	30
§1 La reconnaissance de l'applicabilité de la Convention.....	30
§2 L'étendue de l'applicabilité de la Convention.....	31
Section II L'adhésion de la jurisprudence française à l'applicabilité de la Convention.....	32
§1 L'évolution de la jurisprudence française sur la question.....	32
§2 Champ d'application de ces solutions.....	34
 Chapitre Second Le régime applicable aux sanctions fiscales.....	35
Section I L'application dans le temps de la loi relative aux sanctions.....	35
§1: La rétroactivité in mitius de la loi nouvelle.....	35
A) L'extension du principe aux sanctions fiscales.....	35

B) Les difficultés liées à l'application du principe.....	37
§2 La non rétroactivité des normes plus sévères.....	39
A) Le contenu du principe en matière de sanctions fiscales.....	39
B) L'application du principe aux lois de validation.....	40
Section II Le cumul des sanctions fiscales et pénales.....	41
§1 Les fondements de la règle.....	41
§2: L'inapplicabilité de ces fondements.....	42
<u>Titre II Le juge possède-t-il un pouvoir de modération des sanctions fiscales?</u> .....	44
Chapitre I. Les données du problème.....	44
Section 1: L'inexistence de fondement constitutionnel clair.....	45
Section 2: L'interférence de la notion de plénitude de juridiction.....	46
Chapitre II. Les positions respectives des deux ordres de juridiction.....	46
Section I La position «classique»: l'inexistence du pouvoir de moduler les sanctions.....	46
Section II Le revirement de l'ordre judiciaire par l'arrêt Ferreira.....	47
§1 La solution de l'arrêt Ferreira.....	47
§2 La globalisation de cette solution dans l'ordre judiciaire.....	48
Section III La réaffirmation de la position du Conseil: l'arrêt Fattell.....	49
.	
Chapitre III. Analyse de ces solutions.....	50
Section I Les deux ordres de juridiction font prévaloir des principes différents.....	50
Section II Des solutions qui recèlent chacune des faiblesses.....	51
Conclusion.....	52
Bibliographie.....	55
Index analytique.....	59
Table des matières.....	60
Résumé.....	63

# Résumé

Les sanctions fiscales qui punissent les infractions à la réglementation fiscale en fonction de leur gravité ont longtemps été considérées uniquement comme de simples accessoires de l'impôt. La question de leur nature juridique a été occultée en raison de l'extrême complexité du système français, qui a été simplifié depuis par le législateur. Sous l'influence conjuguée du Conseil constitutionnel et de la Convention européenne des droits de l'homme, le juge français a bouleversé la conception traditionnelle des sanctions fiscales, ce qui s'est traduit par l'affirmation de leur nature de punition. Cette dimension répressive s'est manifestée devant le juge par l'application de deux séries de principes: il s'agit des principes afférents au respect des droits de la défense et des principes directeurs des normes pénales.

L'application de ces principes connaît deux limites d'ordre général. Tout d'abord, le juge ne les applique pas à l'intérêt de retard qui est considéré comme une simple réparation pécuniaire, bien que son taux actuel soit contesté et qu'il permette de s'interroger pour savoir s'il ne cache pas en réalité une sanction. Ensuite, ils n'ont pas vocation en principe à s'appliquer lors de la procédure administrative d'établissement des sanctions mais seulement lors du contentieux.

Le législateur et le juge ont tout d'abord étendu le respect des droits de la défense en imposant une obligation générale de motivation des sanctions fiscales, et ce afin de mieux assurer l'application du principe du contradictoire. Le juge a donné une interprétation large de l'obligation de motivation qu'il a étendu à l'ensemble des sanctions. Il vérifie par ailleurs que la motivation soit suffisamment claire et précise pour éclairer le contribuable. Si le juge a manifesté une attention particulière au respect du contradictoire au contentieux, il a par contre longtemps refusé de sanctionner l'inapplication du principe du contradictoire pendant la procédure administrative, avant que le législateur n'intervienne pour accorder un délai au contribuable pour lui permettre par la suite de communiquer ses observations.

L'application des principes généraux de la norme pénale se révèle plus délicate. Le juge doit ainsi faire respecter le principe de l'application rétroactive de la loi plus douce en matière de sanctions, mais ne doit pas par contre faire rétroagir les normes plus sévères, conformément aux règles afférentes au droit pénal. Si les principes relatifs à l'application de la loi dans le temps sont transposés aux sanctions, en revanche, la règle «non bis in idem» ne se voit pas appliquée, ce qui permet aux sanctions fiscales de se cumuler avec des sanctions pénales pour une même infraction. Enfin, la question du pouvoir du juge de moduler les sanctions fiscales est l'objet d'un conflit entre le Conseil d'Etat et la Cour de cassation: la Cour se fonde sur une interprétation constructive de la Convention européenne des droits de l'homme pour décider que le juge peut apprécier le montant de la sanction à appliquer, alors que le Conseil ne se reconnaît ce pouvoir que dans les gradations effectuées par la loi.

L'ensemble de ces solutions permet une meilleure protection des droits des contribuables face aux sanctions mais trouve ses limites dans la volonté de lutter efficacement contre la fraude fiscale et la conservation des spécificités du pouvoir de sanction administrative.