Le principe du respect des droits de la défense implique, non seulement l'obligation d'informer les justiciables, mais également celle de leur expliquer les griefs communiqués.

Même si certaines avancées importantes ont été réalisées, l'obligation de motivation des sanctions fiscales est encore loin d'être achevée.

Le respect des droits de la défense en matière de sanctions fiscales

Manon SIERACZEK-ABITAN
Docteur en droit, Avocat à la Cour.
SCP MONOD-COLIN Avocat aux Conseils.

orsqu'une autorité administrative prend une décision qui porte atteinte à une situation Individuelle, l'intéressé doit être mis à même de discuter les motifs de la mesure prise à son encontre. L'instauration d'une procédure contradictoire constitue une avancée démocratique importante, car elle permet aux citoyens d'exercer leurs droits. Elle ne peut toutefois se réaliser en deçà d'un seuil de transparence dépendant lui-même du niveau de l'obligation de motivation des décisions. La motivation permet donc d'instaurer un droit à la discussion entre les autorités administratives et les justiciables. Pourtant, l'obligation de motiver ne saurait suffire à elle seule à caractériser l'existence d'une procédure contradictoire. Le principe du respect des droits de la défense suppose également de permettre à l'intéressé de présenter des observations écrites ou orales avant l'intervention d'une mesure défavorable.

Or, si la motivation des sanctions fiscales repose sur l'obligation générale de motiver les mesures individuelles défavorables, il n'en demeure pas moins que, depuis 1979, le juge de l'impôt s'est refusé systématiquement de faire respecter la procédure contradictoire en matière de sanctions fiscales. Suite à une évolution jurisprudentielle du Conseil constitutionnel favorable aux contribuables, les lois des 30 décembre 1992 et 30 décembre 1999 ont rétabli partiellement leurs droits.

> Obligation de motivation des sanctions fiscales

Dans le droit antérieur à la loi du 11 juillet 1979, l'autorité administrative n'était pas tenue de motiver les décisions prises et ce, conformément à la règle jurisprudentielle « pas de motivation sans texte ». Une mesure n'était motivée que lorsqu'un texte législatif ou réglementaire l'imposait expressément.

Toutefois, dans certaines hypothèses, l'Administration était tenue de mettre l'intéressé à même de discuter les motifs de la mesure, et plus particulièrement lorsque celle-ci portait atteinte à une situation individuelle. C'est dans ces conditions que le principe de la communication des dossiers aux agents avant l'intervention d'une mesure disciplinaire a été étendue à « toute mesure prise en considération de la personne » (1).

L'obligation générale de motiver les mesures individuelles défavorables a été posée pour la première fois à l'issue de plusieurs amendements parlementaires, à l'occasion de l'examen de la loi du 17 juillet 1978 portant diverses mesures d'amélioration des relations entre l'Administration et le public. Après avoir repoussé ces amendements, le gouvernement s'est engagé à présenter un projet de loi visant à

(1) CE, 20 janv. 1956, n° 33.681, Nègre, Section; Lebon 1956, p. 24.

ÉTUDE EXPRESS

renforcer les droits des justiciables face à l'Administration et à instaurer un droit à la discussion contradictoire. Ces propositions ont été reprises dans le cadre de la loi du 11 juillet 1979, relative à la motivation des actes administratifs et à l'amélioration des relations entre l'Administration et le public (2).

Ce texte tend à **renverser le principe** selon lequel l'Administration n'a pas à motiver ses décisions en l'absence d'obligations législatives ou réglementaires. En effet, l'article 1^{er} de cette loi prévoit que « les personnes physiques ou morales ont le droit d'être informées sans délai des motifs des décisions administratives individuelles défavorables qui les concernent. À cet effet, doivent être motivées les décisions qui infligent une sanction ». D'après certains députés, l'obligation de motiver une décision individuelle défavorable telle qu'une sanction permet d'engager une discussion avec l'Administration qui doit être incitée « à manifester une attitude plus ouverte, une attitude de compréhension vis-à-vis de l'usager appelé à se plaindre de la décision » (3).

Les sénateurs se sont montrés plus exigeants quant au contenu de la motivation, en précisant que « les décisions se contentant d'exprimer des motifs en termes trop généraux ne pourront être considérées comme motivées au sens de la présente loi. L'Administration devra donc se garder des formules passepartout ou des motivations par simple référence à des dispositions légales ou réglementaires » (4). Cette analyse a été reprise par les députés selon lesquels la motivation doit être « argumentée et rédigée en termes simples débarrassés de tout jargon bureaucratique » (5) et ce, de façon à être accessible à tous. À la lecture des travaux parlementaires (6), il apparaît que le législateur a souhaité étendre l'obligation générale de motiver les décisions individuelles défavorables **aux sanctions fiscales**. À cet égard, la doctrine administrative a expressément préconisé aux agents des impôts d'indiquer la motivation des sanctions fiscales dans une lettre jointe à la réponse aux observations du contribuable (7).

Le juge de l'impôt a adopté une position plutôt favorable à l'extension de la loi de 1979 aux sanctions fiscales jugeant que l'avis de mise en recouvrement doit comporter une motivation soit en lui-même, soit se référer explicitement à celle figurant dans un document précédemment notifié au contribuable. En toute hypothèse, il aurait été malvenu au Conseil d'État de « juger maintenant infondés les efforts louables de l'Administration des impôts pour se plier à la loi, dont les travaux préparatoires mentionnent expressément l'intention de ses auteurs de couvrir les sanctions fiscales » (8). Cette jurisprudence a entraîné l'intervention du législateur quelques mois plus tard. En effet, la loi du 30 décembre 1986 (9) a précisé

que l'obligation de motiver est réputée avoir été respectée en matière de sanctions fiscales, lorsqu'une décision adressée au plus tard lors de la notification du titre exécutoire a porté la motivation à la connaissance du contribuable (LPF, art. L. 80 D). La communication des motifs de la sanction peut être effectuée au contribuable par un acte séparé, sans que la décision d'imposition ne s'y réfère.

Même si cette disposition, issue d'un amendement présenté par le gouvernement, tend à contrecarrer une jurisprudence qui aurait eu « des conséquences budgétaires inacceptables », elle a pour objet de « combler un vide juridique qui résulte d'une interprétation stricte et littérale de l'article 1er de la loi du 11 juillet 1979 relative à la motivation des actes administratifs » (10).

Si l'introduction du mécapisme de la motivation a, certes, constitué un progrès indéniable au regard du respect des droits de la défense, la loi du 11 juillet 1979 n'en a pas moins eu une **portée limitée**. D'après certains parlementaires, ce texte s'est contenté de « poser un principe de procédure administrative établissant, non pas l'égalité, mais une moins grande inégalité entre l'Administration et les citoyens » (11). La véritable innovation aurait consisté à imposer à l'autorité administrative de ne prendre aucune décision défavorable à l'égard du justiciable sans lui avoir communiqué au préalable son dossier et sans l'avoir mis en mesure de présenter ses observations. Tel était l'objet de l'amendement proposé par les députés, repoussé par la Commission des lois de l'Assemblée nationale, au motif que cette disposition « aboutirait à paralyser totalement l'action de l'Administration par une procédure préalable longue et compliquée » (11).

De même qu'en 1979, le législateur de 1986 a seulement entendu régler la question de la motivation de la décision prononçant une sanction. Il n'a jamais souhaité instituer une obligation d'informer le contribuable d'une sanction encourue pour lui permettre de présenter ses observations.

S'agissant du juge de l'impôt, il a, pendant de nombreuses années, refusé d'appliquer les solutions consacrées par le Conseil constitutionnel.

⁽²⁾ L. n° 79-587, 11 juill. 1979, JO, 12 juill. 1979, p. 1711.

⁽³⁾ JO, débats AN, 2° séance du 25 avr. 1979, p. 3054.

⁽⁴⁾ Rapport du Sénat n° 458, fait au nom de la Commission des lois constitutionnelles, p. 30.

⁽⁵⁾ L. π° 79-587, 11 juill. 1979 ; débats AN, précités.

⁽⁶⁾ Débats AN précités.

⁽⁷⁾ Instr. 6 févr. 1980, BODGI 13 L-1-80.

⁽⁸⁾ CE, 13 oct. 1986, n° 44.193, SA Pessac Automobiles; DF 1987, n° 19/20, comm. 996, concl. Martin Laprade.

⁽⁹⁾ L. n° 86-1318, 30 déc. 1986, art. 42.

⁽¹⁰⁾ L. n° 86-1318, 30 déc. 1986 ; JO, débats AN, 3° séance du 11 déc. 1986, p. 7560.

⁽¹¹⁾ Débats AN, 25 avr. 1979, précités.

ÉTUDE EXPRESS

> Une jurisprudence contraire aux décisions du Conseil constitutionnel

Dès 1979, le Conseil d'État a refusé toute procédure contradictoire préalable avant la mise en recouvrement des pénalités fiscales infligées par l'Administration. Il a en effet jugé « qu'il ressort de l'ensemble des dispositions du CGI, notamment de son article 1736, que le législateur a entendu exclure pour l'Administration fiscale, chargée d'établir les impositions assignées à un contribuable ainsi que les pénalités dont ces impositions peuvent être assorties, l'obligation de suivre une procédure contradictoire » (12).

Or, l'Administration fiscale est tenue de permettre au contribuable de discuter le bien-fondé des pénalités avant leur établissement et ce, même si le législateur ne l'a pas prévu expressément, dans la mesure où le respect des droits de la défense, principe général du droit, 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 (13). Le législateur doit s'y conformer chaque fois qu'il n'a pas manifesté la volonté expresse contraire (14). Pourtant, le Conseil d'État n'a pas retenu cette analyse et a adopté une solution contraire au principe général des droits de la défense. La position du juge de l'impôt est injustifiée, car si l'article 1736 du CGI permet à l'Administration fiscale de prononcer des sanctions fiscales, elle n'est pas pour autant dispensée de procéder à une information au préalable.

Cette question a fait l'objet de rebondissements avec l'intervention du décret relatif aux relations entre l'Administration et les usagers, aux termes duquel « les décisions devant être motivées en vertu de la loi du 11 juillet 1979, ne peuvent légalement intervenir qu'après que l'intéressé a été mis à même de présenter des observations écrites » (15). L'Administration fiscale, tirant les conséquences de cette disposition, a prescrit aux services d'inviter le contribuable à présenter ses observations dans un délai de trente jours (16). Le Conseil d'État a confirmé sa position établie en 1979, en se référant également à l'article 1736 du CGI. Le législateur s'étant abstenu de prescrire à l'Administration de suivre une procédure contradictoire pour l'application des pénalités, le juge a, dès lors, refusé au contribuable de se prévaloir de l'instruction de 1984 (17).

L'application du décret de 1983 a donné lieu, quelques années plus tard, à une jurisprudence divergente entre les CAA de Nancy et de Nantes d'une part, et les CAA de Paris, Lyon et de Bordeaux, d'autre part. En effet, la CAA de Nancy a appliqué strictement le décret du 28 novembre 1983 et

l'instruction du 4 juin 1984, considérant que l'Administration fiscale est tenue d'informer le contribuable de la possibilité de présenter ses observations écrites dans un délai de trente jours (18).

La CAA de Nantes a adopté une solution similaire, sans faire référence au décret de 1983 mais en se fondant sur la jurisprudence du Conseil constitutionnel. Le débat contradictoire préalable concernant la mise en œuvre d'une sanction fiscale se « rattache à un principe de valeur supra-législative » et le juge ne peut l'écarter que si son application se heurte à une disposition législative expresse contraire (19). Le fait de ne pas appliquer directement le décret de 1983, tout en reconnaissant le principe prévu par ce texte, est une solution suggérée par la doctrine qui « a l'avantage d'être conforme à la hiérarchie des normes et à la subordination de la mise en œuvre des droits de la défense à l'entrée en vigueur d'une simple mesure réglementaire » (20). Le juge fiscal s'est contenté de reprendre les termes de la jurisprudence du Conseil constitutionnel sans la citer expressément, en rappelant le principe selon lequel le respect des droits de la défense doit être étendu à toute sanction ayant le caractère d'une punition, même prononcée par une autorité non judiciaire.

En revanche, trois autres CAA ont adopté une solution opposée. La CAA de Paris a en effet estimé que l'article 42 de la loi du 30 décembre 1986 autorise l'Administration à mettre les pénalités en recouvrement sans être tenue d'inviter, au préalable, le contribuable à présenter ses observations (21). Cette solution est contestable, dans la mesure où cette disposition a été instituée par le législateur, dans le seul dessein de mettre un terme à la décision du Conseil d'État (22). Au cours des travaux préparatoires de la loi du 30 décembre 1986, il n'apparaît pas que le législateur ait entendu faire échec au décret du 8 novembre 1983 (23). L'article 42 de la loi du 30 décembre 1986 ne constitue pas un obstacle à l'application du principe du contradictoire. La CAA a, semble-t-il, invoqué un argument

⁽¹²⁾ CE, 27 avr. 1979, n° 7.309, Yacht Motors Corporation, Ass. ; RJF 1979, p. 192 concl. Martin Laprade.

⁽¹³⁾ CE, 5 mai 1944, Section; D. 1945, p. 110.

⁽¹⁴⁾ CE, 23 oct. 1964, Depo, Ass.; Lebon 1964, p. 486.

⁽¹⁵⁾ D. n° 83-1025, 28 nov, 1983, art. 8.

⁽¹⁶⁾ Instr. 4 juin 1984, BODGI 5 J-7-84.

⁽¹⁷⁾ CE, 16 févr. 1987, n° 50.421 et 50.422, min. Bud. c/Vai.

⁽¹⁸⁾ CAA Nancy, 9 avr. 1991, n° 89NC01187 et 89NC01188, Adnet. (19) CAA Nantes, 23 sept. 1992, n° 89NT00143 et 89NT00144, Dannéville, Plén.

⁽²⁰⁾ Jérôme Turot, « Pénalités fiscales : une zone de transit du droit administratif », RJF 4/92, p. 263.

⁽²¹⁾ CAA Paris, 12 mars 1991, n° 89PA02129, SARL Moreau.

⁽²²⁾ CE, 13 oct. 1986, n° 44.193, précité.

⁽²³⁾ Jean Lamarque, « Les sources du droit fiscal », jcl. Procédures fiscales, fascicule 110, p. 17 et s.

ÉTUDE EXPRESS

infondé pour refuser de respecter une garantie fondamentale des contribuables.

La CAA de Lyon a adopté une solution similaire à celle de la CAA de Paris, mais en se fondant sur l'article 1736 du CGI, pour juger que l'Administration n'est pas tenue de suivre une procédure contradictoire avant d'appliquer les majorations prévues en cas de mauvaise foi (24). Elle s'est contentée de reprendre les termes utilisés par le Conseil d'État dans sa décision rendue en 1979. Il en est de même pour la CAA de Bordeaux, selon laquelle l'Administration n'a aucune obligation de suivre une procédure contradictoire pour l'application de pénalités (25).

Le Conseil d'État a confirmé ces solutions, en refusant aux contribuables d'invoquer l'article 6, § 1, de la Convention européenne des droits de l'homme, en vertu duquel « toute personne a droit à ce 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 ». Cette disposition serait inapplicable aux procédures administratives non contentieuses (26).

Or, selon la jurisprudence du Conseil constitutionnel, les sanctions fiscales telles que les majorations prévues aux articles 1728 et 1729 du CGI doivent être assimilées aux sanctions pénales. Cette assimilation entraîne l'application de deux garanties fondamentales: toute décision prononçant une sanction doit être motivée et aucune sanction ne peut être infligée sans que l'intéressé ait été mis à même de présenter ses observations sur les faits qui lui sont reprochés (27).

Il convient de rappeler que les décisions du Conseil constitutionnel ont l'autorité absolue de chose jugée (28). Ce caractère découle de la Constitution ellemême (29), aux termes de laquelle « les décisions du Conseil constitutionnel s'imposent aux pouvoirs publics et à toutes les autorités administratives et juridictionnelles ». Or, le juge de l'impôt refuse d'examiner les conséquences qui résultent de la jurisprudence du Conseil constitutionnel, ce qui montre à quel point son rôle est parfois ambigu.

Les décisions du juge constitutionnel ont incité le législateur à intervenir.

> Des interventions législatives limitées

La loi de finances pour 1993 (30) a prévu que « lorsque la pénalité mise en recouvrement ne constitue pas l'accessoire d'une imposition ou lorsqu'elle sanctionne une infraction dont la qualification est fondée sur l'appréciation du comportement du contri-

buable, la motivation est portée à sa connaissance au moins trente jours avant la notification du titre exécutoire. Durant ce délai, le contribuable peut présenter ses observations » (LPF, art. L. 80 D).

D'initiative gouvernementale, cette disposition avait pour objet de « renforcer les garanties accordées aux contribuables, conformément aux évolutions jurisprudentielles concernant le respect des droits de la défense » (31).

Le législateur a cependant organisé deux régimes distincts de pénalités. D'une part, les pénalités qui constituent l'accessoire d'une imposition ou qui ne sanctionnent pas une infraction dont la qualification est fondée sur l'appréciation du comportement, doivent être motivées au plus tard lors de la notification du titre exécutoire. Ces pénalités présentent un caractère objectif et automatique.

D'autre part, le législateun a prévu une obligation de respecter un **délai** de trente jours **préalable à la notification** du titre exécutoire pour deux catégories de pénalités :

- celles qui ne constituent pas l'accessoire d'une imposition;
- celles qui sanctionnent une infraction dont la qualification est fondée sur l'appréciation du comportement du contribuable.

Une trentaine de pénalités sont demeurées exclues du champ d'application de la loi (31). Cette exclusion a concerné notamment les sanctions prévues par les articles 1728 et 1731 du CGI en matière de taxation et d'évaluation d'office et ce, sans qu'aucune justification de ce régime ne soit donnée.

En excluant l'application du principe du respect des droits de la défense pour de nombreuses sanctions fiscales, le législateur n'a pas tiré toutes les conséquences de la jurisprudence constitutionnelle. Le législateur n'a donc pas davantage respecté l'autorité des décisions du Conseil constitutionnel.

De plus, l'article 112 n'a pas imposé expressément à l'Administration d'aviser le contribuable de la possibilité de présenter ses observations dans un délai de trente jours. En tout état de cause, l'ouverture de ce délai avant la mise en recouvrement des pénalités notifiées n'a pas entraîné pour autant l'engagement d'une procédure contradictoire. En effet, les observations présentées par le contribuable peuvent

⁽²⁴⁾ CAA Lyon, 12 juin 1991, n° 89LY01509, SARL SOBEFA.

⁽²⁵⁾ CAA Bordeaux, 23 mars 1993, n° 91BX00524, Hangard.

⁽²⁶⁾ CE, 18 mars 1994, n° 68799/70814, SA Sovemarco-Europe; RJF 5/94, comm. 532, concl. Philippe Martin, p. 290.

⁽²⁷⁾ Cons. const., 29 déc. 1989, n° 89-268 DC ; Cons. const., 28 déc. 1990, n° 90-285 DC.

⁽²⁸⁾ Jean Lamarque, « Les sources du droit fiscal », jcl. Procédures fiscales, fascicule 110, p. 12.

⁽²⁹⁾ Const., 4 oct. 1958, art. 62, al. 2.

⁽³⁰⁾ L. n° 92-1376, 30 déc. 1992, art. 112.

⁽³¹⁾ Rapport Alain Richard AN 1992, n° 2945, p. 306.

31(U))3

être prises en compte, mais l'Administration n'est en aucun cas tenue d'y répondre. Par conséquent, les pénalités peuvent être mises en recouvrement dès l'expiration du délai de trente jours. D'ailleurs, l'Administration nie l'existence d'une procédure contradictoire (32). La portée de la loi de finances pour 1993 dans ce domaine est donc restée limitée. Le juge de l'impôt a été réticent à appliquer cette loi, en refusant d'imposer à l'Administration de respecter la procédure contradictoire avant son entrée en vigueur. Il fonde cette solution en interprétant de manière pour le moins curieuse les travaux préparatoires d'après lesquels le législateur aurait entendu exclure l'obligation de suivre une procédure contradictoire pour l'établissement des pénalités fiscales jusqu'à l'entrée en vigueur de cette disposition (33). Quelques années après l'adoption de cette loi, le Conseil constitutionnel a de nouveau rappelé l'obligation, pour le législateur, d'aménager un délai de trente jours entre la notification de la sanction et la mise en recouvrement de l'amende. Il a considéré qu'une peine ne peut être infligée qu'à la condition de respecter le principe des droits de la défense (34), principe constitutionnel qui s'impose à l'autorité administrative, même lorsque la loi ne le dit pas expressément (35).

Ces décisions ont sans doute suscité les réformes législatives qui ont suivi.

Tout d'abord, la récente loi relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec les administrations a institué une procédure contradictoire.

En effet, l'article 24 de ce texte prévoit que « les décisions individuelles qui doivent être motivées en application des articles 1et 2 de la loi n° 79-587 du 11 juillet 1979, n'interviennent qu'après que la personne intéressée a été mise à même de présenter des observations écrites et, le cas échéant, sur sa demande, des observations orales. Cette personne peut se faire assister par un conseil ou représenter par un mandataire de son choix » (36).

Cette disposition instaure un droit de discussion préalable à la décision permettant à l'intéressé de « faire valoir son point de vue dans le cadre d'une procédure contradictoire ».

En définitive, ce texte dont l'objet est de reprendre les dispositions de l'article 8 du décret du 28 novembre 1983, est applicable aux décisions défavorables mentionnées par la loi du 11 juillet 1979 et concerne, dès lors, les sanctions fiscales.

Le nouveau régime de motivation inscrit dans le cadre de la loi relative aux droits des citoyens dans leurs relations a fortement inspiré l'article 26 de la loi de finances rectificative pour 1999. Conformément à cette disposition, l'ensemble des sanctions fiscales est subordonné au respect d'une obligation de motivation préalable intervenant trente jours avant la notification de la sanction (37). L'obligation d'accorder un délai de trente jours a pour but de permettre au contribuable de présenter ses observations avant la mise en recouvrement des pénalités.

Néanmoins, la généralisation de la motivation préalable des sanctions fiscales ne peut s'analyser comme l'engagement d'une procédure contradictoire dans la mesure où, au cours des travaux préparatoires de la loi, il a été expressément précisé que l'Administration ne serait pas tenue de répondre aux observations des contribuables (38). Pour autant, ne peut-on pas considérer, comme l'ont soutenu les sénateurs, que le maintien ou l'abandon de la pénalité introduirait une réponse aux observations du contribuable et, dès lors, « une procédure assimilable de fait à une procédure contradictoire » ? (39).

Pourtant, on ne saurait retenir une telle analyse. Le respect des droits de la défense suppose un véritable débat entre l'Administration et le contribuable et se traduit, en conséquence, par l'obligation de répondre aux observations de l'intéressé, tout en lui indiquant clairement les motifs pour lesquels elles ont été rejetées. L'obligation de répondre et de motiver la réponse suite aux observations émises par le contribuable permet à ce dernier, non seulement de connaître les raisons qui justifient la position de l'Administration fiscale, mais également d'assurer un échange complet des points de vue. Il ne faut donc pas se méprendre sur la portée réelle de la loi du 30 décembre 1999.

Commentaire

Le respect d'une procédure contradictoire requiert un véritable échange avec l'Administration fiscale. Certes, la réforme entamée constitue une avancée importante au regard du respect des droits de la défense, mais reste cependant inachevée...

Manon SIERACZEK-ABITAN Docteur en droit, Avocat à la Cour. SCP MONOD-COLIN Avocat aux Conseils.

POUR EN SAVOIR PLUS: Doc. adm. 13 L 161, 1" avr. 1995.



▶ REPÈRE : Lamy fiscal 2000, § 7190 et s.

(32) Instr. 5 janv. 1994, BOI 13 L-1-94.

(33) CE, 18 mars 1994, nº 68799/70814, précités ; CE, 20 nov. 1995, n° 127.835, min. Bud. c/Adnet; CE, 20 nov. 1996, n° 156534, min. Bud. c/Aucouturier.

(34) Cons. const., 30 déc. 1997, n° 97-395 DC, JO 31 déc. 1997. (35) Cons. const., 22 avr. 1997, n° 97-389 DC, JO 25 avr. 1997,

(36) L. n° 2000-321, 12 avr. 2000, JO 13 avr. 2000, p. 5646.

(37) L. n° 99-1173, 30 déc. 1999, JO 31 déc. 1999, p. 19968.

(38) L. n° 99-1173, 30 déc. 1999 ; rapport au nom de la commission

des Finances AN, n° 1992, p. 181.

(39) L. n° 99-1173, 30 déc. 1999 ; rapport au nom de la commission des Finances Sénat, n° 144, p. 251.