

tion par l'article 14 de la convention européenne » (TGI Pau, 1<sup>er</sup> ch., 30 oct. 2001).

Dans son avis rendu le 12 avril 2002 (CE, avis, 12 avr. 2002, n° 239693, SA Financière Labeyrie, concl. François Séners), le Conseil d'Etat a estimé que le taux actuel de l'intérêt de retard ne suffit pas à lui conférer la nature d'une sanction qui doit être motivée. Le Conseil d'Etat s'aligne ainsi sur la position de la Cour de cassation et du Conseil constitutionnel.

Le Conseil d'Etat a estimé que le dépassement du taux de l'intérêt de retard ne suffit pas à révéler une intention répressive ce qui l'exclut par conséquent des sanctions visées par l'arrêt Bendenoum. Les intérêts de retard ne sont donc pas des sanctions à coloration pénale au sens de l'article 6-1 de la Convention.

Le Conseil d'Etat a, dans son avis, refusé d'admettre que l'article 14 de la Convention européenne et l'article 1<sup>er</sup> du protocole additionnelle sont sans portée dans les rapports institués entre la puissance publique et un contribuable à l'occasion de l'établissement et du recouvrement de l'impôt. Un contribuable ne peut donc invoquer l'article 14 pour remettre en cause l'écart entre le taux de l'intérêt légal et le taux des intérêts moratoires.

Cependant, il ne faut pas se méprendre sur la réelle portée de l'Avis rendu par le Conseil d'Etat. En effet, il ouvre de nouvelles perspectives quant à la possibilité d'invoquer une atteinte discriminatoire au droit de propriété fondée sur l'article 14 de la Convention européenne et de l'article 1<sup>er</sup> du protocole additionnel et quant à la possibilité d'un contrôle de proportionnalité par le juge administratif du taux des intérêts de retard.

Mais, 91 mois après l'avis rendu par le Conseil d'Etat, la Cour d'appel de Paris a examiné la question de savoir si l'intérêt de retard peut être assimilé à une sanction au regard des critères dégagés par la Cour européenne des droits de l'homme. Dans un arrêt du 4 juillet 2002, la Cour d'appel de Paris a jugé que l'intérêt de retard ne rentre pas dans le champ d'application de l'article 6-1 de la Convention européenne (CA Paris, 4 juill. 2002, n° 01-2344, SA Méditerranée and Pacific Luxembourg Finance Company). Par un jugement du 6 mars 2003, le Tribunal de grande instance de Paris a fait rebondir le débat puisqu'il a considéré que l'exigence du procès équitable prévu à l'article 6-1 de la Convention européenne est applicable dès lors que le taux de l'intérêt de retard (largement supérieur à celui de l'intérêt légal) confère au litige le caractère d'une accusation en matière pénale.

La forte majoration du taux de l'intérêt de retard par rapport à celui de l'intérêt légal (encore accentuée en 2004) a bien le caractère d'une pénalité et n'est pas uniquement destinée à réparer un préjudice financier (TGI Paris, 6 mars 2003, n° 01-13.770, Cts Valat/Bejean).

La Cour de cassation a rejeté cette analyse jugeant récemment que les intérêts de retard ne constituent pas des sanctions relevant de l'application de l'article 6 de la CEDH (Cass. com., 17 mars 2004, n° 02-19.276, Philippaut).

Si on ne peut obtenir la décharge de l'intérêt de retard, il est possible tout au moins depuis la loi de finances pour 2004 (L. n° 2003-1311, 30 déc. 2003) d'obtenir la remise gracieuse des intérêts de retard auprès du service d'assiette.

## § 2 Les incidences du principe d'assimilation des sanctions fiscales aux sanctions pénales

231 47

### La possibilité de se prévaloir des principes applicables en matière pénale : article 8 de la Déclaration des droits de l'homme

Pour obtenir la décharge ou la réduction des pénalités mises à sa charge, un contribuable peut invoquer les principes énoncés à l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen.

Ainsi, une entreprise peut, pour réduire le coût des pénalités, se prévaloir, dans une certaine mesure, des principes ayant valeur constitutionnelle tel que le principe de nécessité des peines prévu par l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 selon lequel, « la loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires ». Le Conseil constitutionnel a expressément précisé qu'il était applicable aux sanctions fiscales (Cons. const., 30 déc. 1997, n° 97-395 DC ; le Conseil constitutionnel a rappelé récemment que le principe de légalité des délits et des peines était applicable aux sanctions fiscales : Cons. const., 29 déc. 1999, n° 99-424 DC).

Le principe de nécessité des peines qui a pour corollaire le principe d'application immédiate de la loi répressive plus douce, également consacré par le Conseil constitutionnel (Cons. const., 25 juin 1990, n° 90-277 DC), est applicable aux sanctions fiscales.

Ainsi, lorsque le législateur institue une sanction fiscale plus douce que celle prévue par la législation en vigueur antérieurement, le juge doit uniquement prendre en considération le taux de majoration prévu par la nouvelle disposition (CE, 5 avr. 1996, n° 176611, Houdmond).

Lorsqu'une société n'a pas désigné les bénéficiaires de revenus distribués, elle peut donc solliciter la substitution de la pénalité de 100 % à celle de 130 % qui lui est appliquée par l'administration fiscale (prévue antérieurement à la loi du 8 juillet 1987) (CE, 3 déc. 1999, n° 162925, Makarian ; CE, 27 mars 2000, n° 187703, SARL Maurel et fils).

Une telle contestation est envisageable devant la Cour de cassation qui consacre également le principe de l'application immédiate de la loi répressive plus douce (Cass. com., 1<sup>er</sup> déc. 1998, Thermo-Bonello). Ainsi, s'agissant de la taxe différentielle sur les véhicules à moteur (CGI, art. 1840 N quater), l'amende de 80 % doit être substituée à celle de 200 % (Cass. com., 21 mars 2000, De Noailles).

Si une loi nouvelle, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2004, venait modérer le régime actuel des sanctions fiscales, les nouvelles dispositions de la loi plus douce seraient non seulement applicables aux litiges en cours, mais également aux pénalités mises en recouvrement pour lesquelles le délai de réclamation n'est pas expiré (ce délai expiré le 31 décembre de la troisième année suivant celle au cours de laquelle la notification de redressements, devenue proposition de rectification, est intervenue). Si le contribuable reçoit une proposition de rectification le 26 novembre 2003, il peut présenter une réclamation jusqu'au 31 décembre 2006 et bénéficier des nouvelles dispositions jusqu'à cette date.

### 231 49 La possibilité de se prévaloir des garanties prévues à l'article 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme

#### a) La possibilité de se prévaloir du droit à un procès équitable

L'article 6-1 de la Convention prévoit en effet que : « toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, 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 ».

Le droit à un procès équitable suppose notamment de respecter la règle de l'égalité des armes. L'une des parties ne doit pas en effet être désavantagée par rapport à l'autre quant à la possibilité de faire valoir ses prétentions devant le juge de l'impôt.

Une entreprise peut donc être amenée à invoquer la violation de cette règle en cas d'absence de communication d'un dossier obtenu auprès de l'administration des douanes et sur lequel cette dernière s'est fondée pour infliger des pénalités pour manœuvres frauduleuses. Il est d'ailleurs également envisageable de faire valoir ce principe en cas de défaut de communication d'un dossier détenu par une autorité judiciaire.

#### b) La possibilité de se prévaloir du principe de la présomption d'innocence

L'article 6-2 de la Convention européenne prévoit que : « toute personne accusée d'une infraction est présumée innocente jusqu'à ce que sa culpabilité ait été légalement établie ».

La Cour européenne des droits de l'homme a considéré que la présomption d'innocence était applicable en matière de sanctions fiscales (CEDH, 29 août 1997, AP, MP et TPC Suisse).

Ainsi, l'administration fiscale ne peut contraindre un contribuable à fournir lui-même la preuve d'infractions qu'il aurait commises. L'intéressé peut ainsi invoquer « le droit de se taire et ne pas contribuer à sa propre incrimination ».

#### c) Le droit de préparer utilement sa défense

Une entreprise peut opposer également aux juridictions judiciaires et administratives la méconnaissance de l'article 6-3 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme (CAA Nantes, 16 déc. 1997, n° 94NT00935, Barbato). Ce principe suppose d'accorder au contribuable le temps nécessaire pour répondre à un mémoire en défense produit par l'administration fiscale et le droit d'avoir accès aux pièces de son dossier. Néanmoins, ce droit d'accès est circonscrit aux « seuls documents pertinents » de la procédure de répression (CEDH, 26 sept. 1996, Miailhe C.France).

En définitive, un contribuable qui a épuisé les voies de recours internes, a tout intérêt à se prévaloir de la méconnaissance des garanties attachées à l'article 6 de la Convention européenne car il peut obtenir la décharge des majorations et n'être redevable dès lors, que des seuls intérêts de retard.

### 231 51 La possibilité d'obtenir une réduction du taux de certaines des pénalités infligées

Depuis 1997, la Cour de cassation admet que « l'amende fiscale prévue à l'article 1840 N quater du CGI constitue une sanction ayant le caractère d'une punition ; cette disposition n'a pas institué à l'encontre de la décision de l'administration un recours de pleine juridiction permettant au tribunal de se prononcer sur le principe et sur le montant de l'amende » (Cass. com., 29 avr. 1997, n° 95-20.001, Ferreira ; Cass. com., 27 juin 2000, n° 97-22.351, Bodin).

Le juge judiciaire n'a pas hésité à faire usage de cette possibilité en décidant de réduire le droit supplémentaire de 6 % prévu à l'article 1840 G ter du CGI applicable à tous les contribuables bénéficiant des dispositions de l'article 1594-0 G du CGI, à 3 % (TGI Lyon, 24 févr. 1999, n° 97-2035).

De même, lorsque l'administration fiscale a infligé une sanction égale à 80 % des droits dus en raison du défaut de production d'une déclaration, ce taux peut être réduit en fonction de l'attitude adoptée par le contribuable (Cass. com., 22 févr. 2000, n° 97-17.822 ; Cass. com., 27 juin 2000, n° 97-22.351, Bodin). Les circonstances particulières dans lesquelles se trouve l'entreprise seront prises en considération par le juge. Dans un arrêt récent, la Cour de cassation a reconnu que les juges du fond peuvent apprécier le principe et le montant d'une pénalité. En l'espèce, il s'agissait de la pénalité de 40 % appliquée à un contribuable qui n'avait pas déclaré un don manuel (Cass. com., 1<sup>er</sup> juill. 2003, n° 00-13.166, Galitte).

S'agissant de la taxe sur les véhicules de sociétés, des droits d'enregistrement et de timbre, de l'impôt solidarité sur la fortune et des contributions indirectes, le contribuable peut bénéficier d'une réduction du taux des pénalités mises à sa charge à partir du moment où la sanction fiscale a un caractère pénal.

En revanche, cette possibilité demeure exclue pour certaines pénalités afférentes aux impôts dont la compétence relève du juge administratif.

## § 3 Les limites de la pénalisation des sanctions fiscales

### 231 53 L'impossibilité pour le juge administratif de moduler le taux des pénalités

Même si le Conseil d'Etat reconnaît à certaines sanctions fiscales un caractère pénal, il refuse néanmoins d'octroyer au juge administratif la possibilité de moduler le taux de la pénalité.

Le juge de l'impôt doit donc appliquer le taux de la majoration prévu par la loi, sans tenir compte de la gravité de la faute commise par le contribuable (CE, 5 avr. 1996, n° 176.611, Houdmond ; CE, 8 juill. 1998, n° 195664, Fattell ; CAA Marseille, 29 nov. 2001, n° 98MA02013).

#### Attention :

Un contribuable ne peut pas invoquer l'article 6 de la Convention européenne pour obtenir la modulation des pénalités sanctionnant la mauvaise foi. Il est certain que les dispositions de l'article 1729 du CGI proportionnent déjà les pénalités selon les agissements commis par le contribuable en

prévoyant des taux de majoration différents selon la qualification donnée au comportement de celui-ci.

En conséquence, le juge administratif peut :

- soit appliquer à une entreprise la majoration encourue au taux prévu par la loi, s'il estime que l'administration a apporté la preuve qu'elle se serait rendue coupable de manœuvres frauduleuses ou qu'elle aurait agi de mauvaise foi ;

- soit ne laisser à sa charge que les intérêts de retard.

Lorsqu'une société sollicite la décharge des redressements d'impôt sur les sociétés et des pénalités de mauvaise foi y afférentes, le juge ne peut réduire le taux de la pénalité de 40 % à 20 %.

Il a le choix entre deux solutions :

- soit maintenir la majoration au taux de 40 % si l'administration fiscale a établi que l'entreprise avait, par exemple, minoré des recettes plusieurs années de suite ;

- soit prononcer la décharge des pénalités si le service a simplement fait état de la nature et de l'importance des redressements sans établir sa mauvaise foi. Dans cette hypothèse, le contribuable est uniquement redevable des intérêts de retard mais au taux de 9 % l'an et non pas au taux de l'intérêt légal puisque le juge refuse de moduler le taux.

De même, une société qui n'aurait pas souscrit de déclaration après deux mises en demeure adressées par l'administration fiscale, ne pourrait obtenir une réduction du taux de la majoration prévu de 80 % au taux de 40 % (CAA Paris, 10 févr. 2000, n° 97PA02273, Eskeslassy).

Cette décision a été confirmée par le Conseil d'Etat le 18 mars 2002.

Le Conseil d'Etat a réaffirmé sa jurisprudence consistant à refuser au juge de l'impôt la possibilité de moduler les sanctions fiscales prévues par l'article 1728 du CGI, lequel proportionne déjà la pénalité à la gravité des agissements des redevables en prévoyant des taux de majoration différents (CE, 8 mars 2002, n° 224304, SARL Clinique de Mazargues). Le contribuable ne peut pas invoquer l'article 6-1 de la Convention européenne pour obtenir une telle modulation.

Il paraît difficilement concevable de moduler le taux lorsque les pénalités s'appliquent par le seul défaut de production d'une déclaration. Cette solution a tout de même le mérite de garantir le principe d'égalité des citoyens devant l'impôt puisque le pouvoir de modulation des sanctions automatiques conduit le juge à porter des appréciations subjectives.

### 231 54 De nouvelles perspectives dans le cadre du pouvoir de modulation du taux des intérêts de retard

L'avis du Conseil d'Etat du 12 avril 2002 (CE, 12 avr. 2002, n° 239693, SA financière Labeyrie) semble ouvrir de nouvelles perspectives au juge administratif quant à la possibilité de moduler le taux des intérêts de retard.

En effet, en considérant que « si l'évolution des taux du marché a conduit à une hausse relative de cet intérêt depuis son institution, cette circonstance ne lui confère pas pour autant la nature d'une sanction, dès lors que son niveau n'est pas devenu manifestement excessif au regard du taux moyen pratiqué par les prêteurs privés pour un découvert non négocié », le Conseil d'Etat admet *de facto* un contrôle de proportionnalité des sanctions.

Dans l'hypothèse où le niveau fiscal serait devenu manifestement excessif par rapport au taux du marché bancaire retenu pour les découverts non négociés, le juge administratif serait alors autorisé à moduler le taux des intérêts de retard (Gilles Amédée Manesme, Les Nouvelles Fiscales n° 870, 15 mai 2002 ; Matinées-Débats du 18 juin 2002 : Etats des lieux, l'intérêt de retard est-il...légal ?).

### 231 55 Le principe « non bis in idem » n'est pas applicable aux sanctions fiscales

Le principe selon lequel une personne peut être punie deux fois pour le même fait n'est pas applicable en cas de cumul entre sanctions pénales et sanctions administratives.

Ainsi, en cas de fraude fiscale, le contribuable encourt à la fois les sanctions pénales prévues à l'article 1741 du CGI (peine d'emprisonnement de 5 ans et/ou une amende de 30 490 €) et les sanctions fiscales prévues à l'article 1729 du même code (majoration de 80 % du montant des droits).

Or, l'application de cette double sanction peut porter atteinte au principe « non bis in idem » qui est consacré par deux textes :

- d'une part, l'article 4-1 du protocole additionnel n° 7 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme prévoit que « nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement par les juridictions du même Etat en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de cet Etat » ;

- et d'autre part, l'article 14 § 7 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques dispose que « nul ne peut être poursuivi ou puni en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de chaque pays ».

La Cour de cassation écarte néanmoins l'applicabilité de l'article 4-1 du protocole additionnel n° 7 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et admet qu'un contribuable puisse encourir des sanctions fiscales et des sanctions pénales (Cass. crim., 20 juin 1996, n° 94-85.796 ; Cass. crim., 4 juin 1998, n° 3441 PF).

Il en est de même pour l'article 14 § 7 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques qui s'applique uniquement dans le cas d'infractions pénales (Cass. crim., 27 oct. 1999, n° 98-84.626).

Le Conseil d'Etat exclut également la possibilité de se prévaloir de l'article 14 § 7 du Pacte qui n'interdit pas l'application cumulative des sanctions pénales pour fraude fiscale et des sanctions administratives fiscales (CE, 4 avr. 1997, n° 183658, Jamet).

Enfin, la Cour européenne de sauvegarde des droits de l'homme refuse d'analyser le non-respect du principe « non bis in idem » comme étant une violation du droit à un procès équitable (CEDH, 14 sept. 1999, aff. n° 3655/97, *Ponsetti*).

Un contribuable ne peut donc invoquer l'article 4, 1 du protocole additionnel n° 7 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme, l'article 14 § 7 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques et l'article 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme pour se prévaloir du non-cumul des sanctions fiscales et pénales.

Si une société s'est soustraite à l'établissement et au paiement de l'impôt sur les bénéfices en faisant passer sciemment des écritures fictives dans les documents comptables, l'administration peut mettre à sa charge la majoration de 80 % prévue en cas de manœuvres frauduleuses. En outre, la responsabilité pénale des personnes morales n'a pas été étendue au délit de fraude fiscale prévu à l'article 1741 du CGI, le représentant légal peut être condamné par le juge répressif.

En outre, le gérant d'une société peut être poursuivi du chef de fraude fiscale si l'administration a réintégré dans la catégorie de revenus de capitaux mobiliers des rémunérations indûment prélevées. Dans cette hypothèse, celui-ci est susceptible d'être condamné à une amende de 30 490 € et/ou une peine d'emprisonnement mais aussi à une majoration égale à 80 % des droits éludés pour manœuvres frauduleuses.

A cet égard, une situation paradoxale peut se produire : le gérant est susceptible d'être relaxé du chef de fraude fiscale par le tribunal correctionnel et d'être condamné par le juge de l'impôt au paiement de sanctions fiscales. Il peut également être incarcéré sur la base d'une fraude fiscale mais être déchargé de l'ensemble des droits et des pénalités mises à sa charge suite à une irrégularité commise dans la procédure d'imposition.

Dans une telle hypothèse, il serait vivement souhaitable que la Cour de cassation admette de prononcer une relaxe. En tout état de cause, l'exclusion du principe « non bis in idem » repose sur l'idée selon laquelle les poursuites pénales du chef de fraude fiscale et les poursuites exercées par l'administration fiscale dans le cadre d'un contrôle fiscal auraient une nature et un objet distincts.

Or, cette distinction semble aujourd'hui artificielle pour deux raisons.

D'une part, les sanctions administratives, qui tendent à réparer les dommages causés au Trésor public, et les sanctions pénales qui ont pour objet de réprimer les atteintes à la société : visent les unes comme les autres à réprimer les atteintes à l'ordre social d'une façon générale.

D'autre part, dans la mesure où les sanctions fiscales sont assimilées à des sanctions pénales tant par la Cour européenne des droits de l'Homme que par le Conseil d'Etat, il ne s'agit plus d'un cumul d'une sanction pénale et d'une sanction administrative mais d'un cumul de deux sanctions pénales.

A défaut de remettre en cause le principe du cumul entre ces sanctions, il serait souhaitable que le Conseil d'Etat accepte d'accorder la possibilité au juge de l'impôt de moduler le taux des pénalités fiscales.

### 231 57 L'impossibilité de se prévaloir du principe de proportionnalité des sanctions

Le Conseil constitutionnel a expressément admis en 1989 qu'en cas de cumul de sanctions fiscales et pénales, le montant global des sanctions prononcées ne doit pas dépasser le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues (Cons. const., 26 juill. 1989, n° 89-260 DC). Ce principe est également applicable aux sanctions fiscales. A titre d'exemple, le Conseil constitutionnel a considéré que l'application de sanctions prévues à l'article 85-IV de la loi de finances pour 1998 était « manifestement hors de proportion avec la gravité de l'omission ou de l'inexactitude constatée » : (Cons. const., 30 déc. 1997, n° 97-395 DC).

Le principe de proportionnalité ainsi posé implique que le montant global des sanctions ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues.

Pour autant, un contribuable ne peut invoquer utilement le principe constitutionnel de proportionnalité (CE, 5 mars 1999, n°s 194658 et 196116, Rouquette). Dès lors, si celui-ci est condamné pour fraude fiscale, il ne peut pas faire valoir que l'amende de 30 490 € infligée par le juge répressif augmentée des pénalités de 10 654 € pour manœuvres frauduleuses excède le montant global encouru, soit la somme de 38 142 €. Il ne peut obtenir la décharge de la différence soit la somme de 3 031 €. L'application de ce plafond conduirait le juge à modérer le montant d'une pénalité fiscale et à apprécier la conformité de la loi à un principe constitutionnel, ce que refuse de faire le Conseil d'Etat (voir conclusions du commissaire du gouvernement, BDCF 7/01).

### 231 59 Conclusion

Face aux prérogatives exorbitantes de l'administration fiscale et notamment quant à la diversité des techniques de contrôle dont elle dispose, le juge de l'impôt a adopté un formalisme de contrainte permettant d'atténuer, sinon de supprimer les incidences d'un contrôle fiscal. Cependant, une entreprise pourra optimiser davantage le contrôle fiscal dont elle fait l'objet si :

- le Conseil d'Etat admet que le juge administratif puisse réduire le taux de certaines pénalités, et le taux de l'intérêt de retard ;
- la jurisprudence, admettait, comme l'a suggéré le Conseil d'Etat dans l'avis du 12 juillet 2002, de contrôler si certaines dispositions fiscales méconnaissaient l'article 14 de la Convention européenne combiné avec l'article 1<sup>er</sup> du premier protocole additionnel.