

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Archives-Impôts
DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : 13N-1-98 -24/08/1998

Date de publication : 24/08/1998

B.O.I. N° 156 du 24 AOUT 1998

265

- 1 -

24 août 1998

8 507156 P- C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975	B.O.I.	I.S.S.N. 0982 801 X
DGI - Bureau I C 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12		
Directeur de publication : Jean-Pascal BEAUFRET	Responsable de rédaction : Michel BERNE	
Impression : Roto Presse Numeris, 20, rue de la Victoire Z.I. La Molette - 93150 Le Blanc-Mesnil	Abonnement : 715 FFTC Prix au N° : 16,50 FFTC	

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

13 N-1-98

N° 156 du 24 AOUT 1998

13 R.C. / 36

AVIS DU CONSEIL D'ETAT N° 195 664 DU 8 JUILLET 1998 (M. X...)

**PENALITES FISCALES AYANT LE CARACTERE DE SANCTION -
ABSENCE DE POUVOIR DE MODULATION DU TAUX DES SANCTIONS FISCALES PAR
LE JUGE ADMINISTRATIF -
COMPATIBILITE AVEC LES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 6-1 DE LA CONVENTION
EUROPEENNE DE SAUVEGARDE
DES DROITS DE L'HOMME ET DES LIBERTES FONDAMENTALES.**

(C.G.I., art. 1729)

NOR : ECO L 98 00112 J

[D.G.I. - Bureau IV B 4]

En application de l'article 12 de la loi n° 87-1127 du 31 décembre 1987, portant réforme du contentieux administratif, la Cour administrative d'Appel de PARIS a soumis au Conseil d'Etat les questions suivantes :

« 1°) Eu égard aux exigences procédant des stipulations de l'article 6 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, lesquelles sont de droit supérieur aux dispositions du code général des impôts, devrait-il être loisible au juge de l'impôt, juge de pleine juridiction, lorsqu'il est amené à statuer sur le bien-fondé de sanctions fiscales revêtant le caractère d'accusations en matière pénale, de décider éventuellement la modération de leurs taux tels que fixés par la loi interne ?

2°) Dans l'affirmative, les dispositions précitées de l'article 1729 du code général des impôts, dans la mesure où elles donnent au juge, selon que les insuffisances de sa déclaration concernent un contribuable s'étant livré à des manoeuvres frauduleuses, ou révèlent sa mauvaise foi seulement, ou enfin ne traduisent aucune intention délibérée d'éluider l'impôt, la possibilité, respectivement, de fixer à 80 % le taux de la majoration applicable, de limiter ce dernier à 40 % ou de substituer à la pénalité, dans la limite de son montant, de simples intérêts de retard ne revêtant aucun caractère répressif, ne confèrent-elles pas, par là même, au juge un pouvoir de modulation des pénalités en la présente cause, qui satisfasse aux exigences conventionnelles susévoquées ?

3°) En cas de réponse négative à l'interrogation précédente, le juge de l'impôt doit-il accorder la décharge des pénalités litigieuses dès lors que la possibilité d'une modération n'est pas expressément prévue par la loi interne, ou peut-il néanmoins interpréter cette dernière comme l'autorisant, le cas échéant, à la pratiquer, et si oui, en fonction de quels éléments ? »

Par un avis n° 195 664 du 8 juillet 1998 (M. X...), la Haute Assemblée s'est prononcée comme suit :

« 1. Aux termes de l'article 1727 du code général des impôts, dans la rédaction que lui a donnée le I de l'article 2 de la loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 : « Le défaut ou l'insuffisance dans le paiement ou le versement tardif de l'un des impôts, droits, taxes, redevances ou sommes établis ou recouverts par la direction générale des impôts donnent lieu au versement d'un intérêt de retard qui est dû indépendamment de toutes sanctions... Le taux de l'intérêt de retard est fixé à 0,75 % par mois. Il s'applique sur le montant des sommes mises à la charge du contribuable ou dont le versement a été différé ».

Le I de l'article 1729 du même code, dans la rédaction que lui a donnée le III de l'article 2 de la loi précitée du 8 juillet 1987, dispose, quant à lui, que « lorsque la déclaration ou l'acte mentionné à l'article 1728 » qu'une personne physique ou morale, ou une association est tenue de souscrire ou de présenter en y portant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'un des impôts, droits, taxes, redevances ou sommes établis ou recouverts par la direction générale des impôts, « fait apparaître une base d'imposition ou des éléments servant à la liquidation de l'impôt insuffisants, inexacts ou incomplets, le montant des droits mis à la charge du contribuable est assorti de l'intérêt de retard visé à l'article 1727 et d'une majoration de 40 % si la mauvaise foi de l'intéressé est établie ou de 80 % s'il s'est rendu coupable de manoeuvres frauduleuses... ».

2. Les stipulations de l'article 6 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, selon lequel « 1. 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... », sont applicables à la contestation, devant les juridictions compétentes, des majorations d'impositions prévues par le I de l'article 1729 du code

général des impôts dans le cas où la mauvaise foi du contribuable est établie ou dans celui où il s'est rendu coupable de manoeuvres frauduleuses, qui, dès lors qu'elles présentent le caractère d'une punition tendant à empêcher la réitération des agissements qu'elles visent et n'ont pas pour objet, comme les simples intérêts de retard prévus par l'article 1727, la seule réparation d'un préjudice, constituent, même si le législateur a laissé le soin de les prononcer à l'autorité administrative, des « accusations en matière pénale », au sens de l'article 6 de la convention.

3. Les dispositions précitées du I de l'article 1729 du code général des impôts qui, comme celles qui étaient antérieurement en vigueur, proportionnent les pénalités selon les agissements commis par le contribuable, prévoient des taux de majoration différents selon la qualification qui peut être donnée au comportement de celui-ci. Le juge de l'impôt, après avoir exercé son plein contrôle sur les faits invoqués et la qualification retenue par l'administration, décide, dans chaque cas, selon les résultats de ce contrôle, soit de maintenir ou d'appliquer la majoration respectivement encourue au taux prévu par la loi, sans pouvoir moduler celui-ci pour tenir compte de la gravité de la faute commise par le contribuable, soit, s'il estime que l'administration n'établit, ni que celui-ci se serait rendu coupable de manoeuvres frauduleuses, ni qu'il aurait agi de mauvaise foi, de ne laisser à sa charge que des intérêts de retard. Les stipulations du 1 de l'article 6 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ne l'obligent pas à procéder différemment.

4. Eu égard à ce qui a été dit ci-dessus, en considération de l'objet du litige soulevé par les conclusions ayant trait à l'application qui a été faite en l'espèce des pénalités prévues par les dispositions précitées du I de l'article 1729 du code général des impôts, de la requête dont le dossier a été transmis au Conseil d'Etat, aux fins énoncées à l'article 12 de la loi du 31 décembre 1987, par la Cour administrative d'appel de Paris, le reste des questions posées par celle-ci peut rester sans réponse ».

Observations :

Par cet avis, le Conseil d'Etat :

- confirme son précédent avis « X... » du 5 avril 1996, n° 176 611 ;
- prive de toute portée utile, s'agissant des impôts dont le contentieux relève de la compétence du juge administratif, la solution dégagée par la Cour de Cassation dans son arrêt X... du 29 avril 1997, n° 1068 P.

En conséquence, les services sont invités à se référer à l'avis ci-dessus reproduit (notamment le paragraphe 3) pour assurer la défense des contentieux, ressortissant à la juridiction administrative, présentant la même difficulté.

Le Sous-Directeur

J.P. LAVAL