

Droit fiscal

Recours de plein contentieux pour les sanctions administratives

L'administration fiscale vient d'intégrer à sa doctrine l'arrêt Atom du Conseil d'État. Avec ce revirement de jurisprudence, le juge administratif avait fait basculer le contentieux des sanctions administratives du recours pour excès de pouvoir au recours de plein contentieux. L'occasion de faire le point sur le pouvoir de modulation du juge en matière de sanction pénale.

Par un arrêt d'Assemblée, le Conseil d'État a jugé que les litiges relatifs aux sanctions administratives relèvent non plus du contentieux de l'excès de pouvoir mais du plein contentieux.

D'une sanction fixe à une sanction modulable

L'affaire concernait une des nombreuses sanctions administratives présentes dans le Code général des impôts, en l'espèce l'amende pour absence de règlement par chèque encourue sur le fondement de l'article 1840 N sexies du Code général des impôts alors applicable.

En effet, aux termes de l'article 1^{er} de la loi du 22 octobre 1940 modifié par l'article 80 de la loi du 23 décembre 1988 : « (...) les règlements excédant la somme de 5.000 F (762,25 €) ou ayant pour objet le paiement par fractions d'une dette supérieure à ce montant et portant sur les loyers, les transports, les services, fournitures et travaux ou afférents à des acquisitions d'immeubles ou d'objets mobiliers ainsi que le paiement de produits de titres nominatifs et des primes ou cotisations d'assurance doivent être effectués par chèque barré, virement ou carte de paiement ou de crédit ». « À l'origine, explique M^e Betty Toulemont, associé du cabinet d'avocats PDGB, ce texte, qui concernait les relations entre commerçant, visait à éviter les paiements en liquide afin de lutter contre l'inflation. Désormais, le texte s'applique aux sommes dépassant un montant de 1.100 € et vise à faciliter le contrôle des déclarations fiscales et des circuits de blanchiment ».

L'article 1840 N sexies du Code général des impôts dans sa rédaction applicable à la date de l'infraction relevée à l'encontre de la société requérante, prévoyait que les infractions aux dispositions de ladite loi soient punies d'une amende fiscale dont le montant est fixé à 5 % des sommes indûment réglées en numéraire. Cette amende, recouvrée comme en matière de timbre, incombe pour moitié au débiteur et au créancier et chacun d'eux est solidairement tenu d'en assurer le règlement total. Ces dispositions ont été modifiées en 2005 et les infractions aux dispositions de l'article L. 112-6 du Code monétaire et financier sont passibles désormais, en vertu des dispositions combinées de l'article 1840 J

du Code général des impôts et de l'article L. 112-7 du Code monétaire et financier, d'une amende fiscale dont le montant ne peut excéder 5 % des sommes indûment réglées en numéraire. « La nouvelle rédaction proposait donc une modulation de la sanction, analyse M^e Betty Toulemont. Le législateur a substitué à une amende nécessairement égale à 5 % des sommes indûment réglées en numéraire, une amende dont le montant maximum peut atteindre 5 % de ces sommes ». Dans la mesure où le montant de l'amende doit être modulé, en fonction des circonstances propres à chaque espèce, sans que celui-ci atteigne nécessairement le plafond fixé par la loi, les nouvelles dispositions prévoient des peines moins sévères que la loi ancienne ⁽¹⁾.

Le litige soumis au Conseil d'État

La Société Atom (la société) ⁽²⁾, qui exerce une activité de négoce de fruits et légumes à Rungis, a consenti à recevoir d'un même client, une entreprise mauritanienne dont le siège social est situé à l'étranger et qui n'est donc pas tenu de s'inscrire au registre du commerce et des sociétés en France en vertu du Code de commerce français, un montant total de versement en liquide de 5.444.311 F (829.982,91 €), réparti sur trois exercices.

La société a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur la période du 20 janvier 1994 au 31 décembre 1996. L'administration fiscale a constaté l'existence de paiements en espèces d'un montant supérieur à 5.000 F en infraction aux dispositions de l'article 1^{er} de la loi du 22 octobre 1940. Par un avis de mise en recouvrement en date du 25 janvier 1999, elle a, sur le fondement de l'article 1840 N sexies du Code général des impôts, mis à la charge de la société une amende de 272.216 F (41.499 €) égale à 5 % des sommes indûment réglées en numéraire.

La société a contesté cette sanction devant le Tribunal administratif de Melun qui a donné raison à l'administration. La Cour administrative d'appel de Paris a rejeté sa requête tendant à l'annulation du jugement du Tribunal administratif de Melun. La société s'est donc pourvue en cassation contre l'arrêt de la Cour administrative d'appel de Paris.

La solution du Conseil d'État

Le Conseil d'État commence par préciser que les juges du fond ont commis une erreur en considérant que l'affaire en cause relevait du contentieux pour excès de pouvoirs. Pour les juges du Palais-Royal, une contestation portant sur une sanction que l'administration a infligée à un administré doit intervenir dans le cadre d'un recours de plein contentieux. Il s'agit d'un revirement important de jurisprudence qui s'applique aux contentieux en cours.

Quelle est la conséquence pratique en l'espèce d'un tel changement ? Les juges du fond parce qu'ils se prononçaient dans le cadre d'un recours pour excès de pouvoir, ont statué sur l'appel contre le

jugement du Tribunal administratif de Melun en se plaçant, non à la date de son arrêt, mais à celle de la décision de l'administration infligeant cette amende. « Dans un recours pour excès de pouvoir, explique M^e Betty Toulemont, le juge se contente d'examiner la légalité de la décision prise par l'administration. Si celle-ci est illégale, il revient à l'administration d'en tirer les conséquences ». Or l'examen de légalité s'effectuant au moment de la prise de décision, la décision d'appliquer une pénalité de 5 % était parfaitement légale. « En revanche, poursuit la spécialiste, dans un recours de plein contentieux, le pouvoir du juge est élargi et il peut substituer sa décision à celle de l'administration. Cette décision tient alors compte de l'état du droit au moment où il statue ». En conséquence, précise le Conseil d'État, il appartient au juge administratif saisi de prendre une décision qui se substitue à celle de l'administration et, le cas échéant, de faire application de la loi nouvelle plus douce entrée en vigueur entre la date à laquelle l'infraction a été commise et celle à laquelle il statue.

Réglant l'affaire au fond, le Conseil d'État constate que l'amende fiscale alors prévue à l'article 1840 N sexies du Code général des impôts a fait l'objet d'une modification et que le montant de l'amende doit désormais être modulé, en fonction des circonstances propres à chaque espèce, sans que celui-ci atteigne nécessairement le plafond de 5 % fixé par la loi. Mettant en œuvre le principe de l'application des peines moins sévères que celles prévues par la loi ancienne, le Conseil d'État décide de fixer le montant de l'amende à 3 % des sommes indûment réglées en numéraire compte tenu des circonstances de l'espèce : sommes versées sur des comptes bancaires et enregistrées en comptabilité permettant d'écartier ainsi toute velléité de fraude fiscale et impossibilité d'obtenir du client compte un paiement par chèque ou par virement.

Les conséquences de cet arrêt

Pour M^e Betty Toulemont, « Cet arrêt est important, ne serait-ce que parce qu'il s'agit d'un arrêt d'Assemblée ce qui signifie que le Conseil d'État a entendu conférer une solennité à sa décision. Il reste en revanche d'un intérêt pratique limité parce que le législateur a prévu expressément pour la plupart des sanctions administratives un recours de plein contentieux ».

Les pénalités fiscales sont quant à elles assimilées à des sanctions pénales et bénéficient déjà d'un recours de plein contentieux. « Cette décision a également le mérite, précise la fiscaliste, d'aligner le régime de l'ensemble des pénalités du Code général des impôts quelle que soit leur nature. Elles bénéficient du même contrôle du juge ». Le juge administratif saisi d'un litige de plein contentieux portant sur des pénalités fiscales s'est refusé à moduler les sanctions prononcées par l'administration ⁽³⁾, et ce alors même que la Cour de cassation a considéré qu'elle détenait un pouvoir de modulation ⁽⁴⁾.

Le Conseil d'État considère que dans la mesure où le législateur a prévu différentes sanctions correspondant au degré de gravité de l'infraction, le juge exerce un contrôle suffisant en examinant la

gravité des faits et leur exacte qualification ⁽⁵⁾. « Par ce biais, analyse M^e Betty Toulemont, le Conseil d'État se prémunit ainsi contre une éventuelle censure de la Cour européenne des droits de l'homme sur le fondement de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme. L'arrêt Atom se situe dans cette veine : en appliquant la loi nouvelle qui l'y autorise, le juge n'a pas à trancher la question de son pouvoir de modulation. On peut cependant s'interroger sur la pérennité de la position du juge administratif », conclut l'avocat.

Frédérique PERROTIN