

## La réforme des pénalités fiscales

Le régime de l'intérêt de retard était auparavant caractérisé par sa dualité. Ainsi, l'intérêt de retard dû à l'administration était fixé de manière forfaitaire à 9 % par an, tandis que l'intérêt de retard dû aux contribuables était fixé au taux d'intérêt légal (qui s'élevait en 1987 à 9,5 % par an).

Ce régime avait toutefois mal vieilli.

Il ne s'est pas adapté à la baisse progressive du taux d'intérêt légal, conséquence de la fin de l'inflation des années 80.

La situation est alors devenue manifestement inéquitable, puisque le taux d'intérêt dû à l'administration est resté fixé à 9 %, tandis que le taux d'intérêt dû aux contribuables s'élevait par exemple à 2,05 % en 2005. Certains auteurs s'étaient alors demandé si cette distorsion de taux ne cachait pas désormais une pénalité fiscale.

L'ancien régime applicable aux pénalités fiscales et aux intérêts de retard était vivement critiqué en raison de son caractère obsolète et difficilement lisible. Il devait de plus faire face à un nombre croissant d'interrogations portant sur sa compatibilité à l'égard de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme.

Afin d'y remédier, le législateur a habilité le gouvernement à légiférer par voie d'ordonnances pour réformer et simplifier les pénalités fiscales. L'intérêt de retard en matière fiscale a été, pour sa part réformé par la loi de finances pour 2006.

Le 19 février 2007, l'administration a fait paraître une instruction commentant l'ensemble de cette réforme.

### La réforme de l'intérêt de retard

Le législateur a répondu à ces interrogations en avalisant la jurisprudence constante du Conseil d'État<sup>(1)</sup> et de la Cour de cassation<sup>(2)</sup> qui niait le caractère de pénalité de l'intérêt de retard. Ces juridictions ont en effet tour à tour considéré que l'intérêt de retard ne visait qu'à réparer le préjudice subi par le Trésor à cause du retard de paiement.

Dans cette logique, le législateur a veillé à modifier l'organisation du Code général des impôts en consacrant une partie spécifique à l'intérêt de retard de manière à le distinguer des sanctions.

Il a en outre aligné le régime applicable aux contribuables et à l'administration en fixant le taux de l'intérêt de retard à 4,8 % par an qu'il soit dû à l'administration ou aux contribuables.

**Remarques :** *l'alignement du régime de l'intérêt de retard dû par l'administration sur celui dû au contribuable ne peut qu'être salué.*

*Les contribuables ont donc désormais plus souvent intérêt à payer les impositions qu'ils contestent, sous réserve de leur trésorerie, puisqu'ils sont assurés de récupérer les sommes litigieuses assorties d'intérêts de retard au taux de 4,8 % par an en cas de succès de leur action contentieuse.*

(1) Conseil d'État, Avis, Ass 12 avril 2002, Société Anonyme Financière Labeyrie, n° 239693.

(2) Cassation commerciale, 4 février 2004, n° 01-02650.

Cet intérêt de retard ne s'applique toutefois qu'aux intérêts courants à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006. Les intérêts de retard courants au titre de la période antérieure au 31 décembre 2005 restent soumis à l'ancien régime.

Il convient en outre de souligner, et que l'instruction administrative rappelle, l'existence de différentes possibilités de réduire totalement ou partiellement le montant de cet intérêt de retard.

La loi prévoit ainsi, par exemple, la dispense de l'intérêt de retard lorsqu'un contribuable a fait une mention expresse des raisons qui l'ont conduit à ne pas déclarer des éléments d'imposition d'une certaine manière ou lorsque l'insuffisance des bases déclarées est inférieure à un certain pourcentage, de 10 à 20 % selon l'impôt considéré, et que le contribuable est reconnu comme étant de bonne foi. Ce dernier régime, qualifié de « tolérance légale », est aussi applicable lorsque certaines dépenses ouvrant droit à réduction ou crédit d'impôt ne sont pas justifiées.

De plus, l'administration rappelle sa doctrine antérieure de non-application de l'intérêt de retard en cas d'impositions dues à une loi à caractère interprétatif ou en cas d'erreurs commises par le service dans le calcul du montant de l'imposition.

Elle rappelle en outre l'existence de la possibilité d'obtenir une réduction du taux de l'intérêt de retard allant de 30 à 50 % grâce aux dispositions de l'article L. 62 du Livre des procédures fiscales en cas de régularisation spontanée des déclarations au cours d'un contrôle fiscal.

### **La réforme des pénalités fiscales**

La réforme des pénalités fiscales se devait de répondre à deux impératifs. Une contrainte liée au nécessaire respect de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme et un objectif de modernisation et de simplification des pénalités fiscales.

#### ***Le nécessaire respect de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme***

L'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme garantit le droit à un procès équitable de toute personne en matière civile et pénale.

En matière fiscale, la Cour européenne des droits de l'homme a adopté une lecture stricte du domaine d'application de cet article, puisqu'elle a jugé par un arrêt en date du 12 juillet 2001 Ferrazzini c/ Italie que l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme ne s'appliquait pas à la matière fiscale *strito sensu*, celle-ci n'ayant pas un caractère civil, malgré ses effets sur le patrimoine.

En revanche, certaines pénalités fiscales ont été considérées comme régies par les dispositions de cet article. Ainsi, la Cour européenne des droits de l'homme a considéré dans un arrêt du 24 février 1994 (l'affaire Bendenoun c/France) que cet article s'appliquait aux majorations de 40 % pour mauvaise foi.

Le juge national n'avait pu que prendre acte de cette position. Le Conseil d'État a ainsi estimé par un avis en date du 31 mars 1995 (SARL Auto-industrie Méric), que les majorations pour mauvaise foi devaient satisfaire aux exigences de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme.

Cette position a néanmoins été rapidement tempérée par un avis du Conseil d'État en date du 5 avril 1996 (Houdmond), aux termes duquel celui-ci a considéré que le législateur avait instauré une échelle de peine permettant de garantir la proportionnalité de la peine. Le juge n'avait donc pas le pouvoir de moduler le montant des pénalités fiscales.

La Cour de cassation avait toutefois une position différente puisqu'elle a eu l'occasion, lors d'un arrêt du 22 février 2000 (Ferrière), de casser un arrêt d'une cour d'appel qui avait nié le pouvoir du juge de moduler le montant d'une pénalité fiscale.

L'administration profite de son instruction pour réaffirmer son attachement à la position défendue par le Conseil d'État, à savoir l'absence de pouvoir du juge de moduler le montant des pénalités fiscales, la proportionnalité des peines ayant été garantie par le législateur.

Elle insiste ainsi sur le fait que le juge judiciaire ne doit pas statuer en équité, mais doit apprécier le caractère proportionné de la sanction eu égard au comportement du contribuable.

Bien que l'administration n'évoque pas cette jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, elle aurait pu s'appuyer sur l'arrêt de la CEDH du 23 septembre 1998 (Malige), qui avait considéré que l'échelle des sanctions mise en place par le législateur en matière de permis à points satisfaisait aux exigences de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme.

***Remarque :** il semble donc en l'état actuel du débat peu probable que le juge fasse régulièrement usage de son pouvoir de modulation des pénalités fiscales. Nous ne pouvons donc que partager l'analyse de l'administration sur ce point, hormis en cas de circonstances particulières.*

Le législateur a toutefois veillé à limiter les risques de critiques vis-à-vis de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme puisqu'il a réduit le montant maximal des pénalités.

Ainsi les pénalités en cas d'opposition à contrôle fiscal sont passées de 150 à 100 %. Le législateur répond ainsi aux interrogations soulevées par le commissaire du gouvernement Jacques Arrighi de Casanova à l'occasion de l'affaire Houdmond du 5 avril 1996. Ce dernier n'excluait pas que le juge puisse utiliser son pouvoir de modulation de la pénalité lorsque celle-ci était manifestement disproportionnée.

Cette réforme n'est néanmoins pas exempte d'interrogations sur le point de sa compatibilité avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme.

En effet, on peut s'interroger sur la validité de l'article 1754 du CGI qui prévoit désormais que les pénalités fiscales dues par un contribuable décédé constituent une charge de la succession.

La Suisse connaissait des dispositions analogues qui aboutissaient, elles aussi, à mettre les amendes fiscales à la charge des héritiers. Or, la Cour européenne des droits de l'homme a condamné le système suisse par un arrêt en date du 29 août 1997 E.L., R.L. ET J.O.-L. c/Suisse, pour violation de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme.

***Remarque :** il nous semble donc possible que les contribuables puissent encore critiquer les pénalités fiscales au regard des dispositions de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme.*

#### ***La nécessaire modernisation et simplification des pénalités fiscales***

Cette modernisation des pénalités fiscales s'est traduite par la suppression de pénalités fiscales obsolètes, certaines d'entre elles étaient ainsi applicables à des régimes fiscaux aujourd'hui disparus.

D'autres pénalités ont été supprimées dans un but de simplification. C'est le cas de la majoration de 80 % due en cas de défaut de déclaration dans les trente jours suivant une deuxième mise en demeure.

L'instruction permet de constater que cette modernisation s'est accompagnée d'une actualisation du montant des pénalités fiscales. Ainsi, l'amende fixée pour non-dépôt de documents autres que les déclarations et documents servant à l'établissement de l'assiette de l'impôt est passée de 15 à 150 €

L'amende pour opposition individuelle à fonction passe de 7 500 à 25 000 €

Cette modernisation s'accompagne ainsi d'une plus grande sévérité de certaines sanctions. On peut ainsi remarquer que l'article 1736 du CGI a fait passer le montant de la pénalité applicable aux tiers déclarants à 50 % des sommes non déclarées, alors que la sanction ne consistait auparavant qu'en une non-déductibilité de ces sommes, soit l'équivalent d'une pénalité de 33 %.

Cette modernisation s'accompagne aussi d'une simplification, puisque les ordonnances du 25 mars 2004 et 7 décembre 2005 ont réorganisé les dispositions du Code général des impôts afin de le rendre plus lisible.

L'administration a en outre profité de cette réforme pour adopter une nouvelle terminologie de manière à lui permettre de se rapprocher des contribuables. L'instruction administrative signale que la notion de « pénalité pour mauvaise foi » est dorénavant remplacée par la notion de « pénalité pour manquement délibéré ».

La Direction de la législation fiscale précise toutefois que cette modification n'a aucune incidence juridique. <sup>θ</sup>