

# BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 59 du 18 JUIN 2009

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

## 13 K-7-09

INSTRUCTION DU 15 JUIN 2009

INFORMATION JURISPRUDENCE  
DECISION RENDUE PAR LE CONSEIL D'ETAT EN CASSATION  
ARRET N° 274000 DU 16 FEVRIER 2009

NOR : BCF Z 09 00043J

Bureau JF-2C

### PRESENTATION

#### **Pénalités - amende pour absence de règlement par chèque – sanction administrative.**

Par un arrêt du 16 février 2009, n° 274000, le Conseil d'Etat a jugé que la sanction encourue sur le fondement de l'article 1840 N sexies du code général des impôts alors applicable, pour inobservation des prescriptions de l'article 1<sup>er</sup> de la loi du 22 octobre 1940, a le caractère d'une sanction administrative que l'administration inflige à un administré.

Aussi, ces litiges relèvent non plus du contentieux de l'excès de pouvoir mais du plein contentieux.

En conséquence, il appartient au juge administratif, le cas échéant, de faire application d'une loi nouvelle plus douce entrée en vigueur entre la date à laquelle l'infraction a été commise et celle à laquelle il statue.

Cette décision qui constitue un revirement de jurisprudence s'applique aux contentieux en cours.

D.B. liée : 13 K 328 à jour au 10 août 1998.

7 M 314 et 321 à jour au 1<sup>er</sup> septembre 1997.

Le Chef de Service

Jean-Pierre LIEB

**Décision du Conseil d'Etat du 16 février 2009, n° 274000, Ass.,  
Société Atom c. / Ministre.**

**Pénalités - amende pour absence de règlement par chèque -  
- sanction administrative - plein contentieux -**

**D.B. 13 K 328**

**D.B. 7 M 314 et 321**

**DECISION DU CONSEIL D'ETAT :**

« [...] Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la Société Atom, qui exerce une activité de négoce de fruits et légumes, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur la période du 20 janvier 1994 au 31 décembre 1996 ; que l'administration fiscale a constaté que la Société Atom avait perçu de ses clients des paiements en espèces d'un montant supérieur à 5 000 F en infraction aux dispositions de l'article 1er de la loi du 22 octobre 1940 et que les opérations irrégulières s'élevaient à un montant total de 5 444 331 F (829 982,91 €) ; que, par avis de mise en recouvrement en date du 25 janvier 1999, l'administration 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 ; que la Société Atom se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 5 août 2004 par lequel la cour administrative d'appel de Paris a rejeté sa requête tendant à l'annulation du jugement du 24 février 2000 par lequel le tribunal administratif de Melun a rejeté sa demande formée contre cette décision ;

Sans qu'il soit besoin d'examiner les moyens du pourvoi ;

Considérant qu'il appartient au juge du fond, saisi d'une contestation portant sur une sanction que l'administration inflige à un administré, de prendre une décision qui se substitue à celle de l'administration et, le cas échéant, de faire application d'une loi nouvelle plus douce entrée en vigueur entre la date à laquelle l'infraction a été commise et celle à laquelle il statue ; que, par suite, compte tenu des pouvoirs dont il dispose ainsi pour contrôler une sanction de cette nature, le juge se prononce sur la contestation dont il est saisi comme juge de plein contentieux ;

Considérant que la sanction encourue, en vertu des dispositions de l'article 1840 N sexies du code général des impôts alors applicable, pour inobservation des prescriptions de l'article 1er de la loi du 22 octobre 1940, a le caractère d'une sanction que l'administration inflige à un administré ; que, par suite, le recours formé contre une telle sanction est un recours de plein contentieux ; qu'il résulte des termes mêmes de l'arrêt attaqué que la cour administrative d'appel de Paris a estimé que la demande formée par la Société Atom devant le tribunal administratif de Melun contre l'amende qui lui avait été infligée en vertu de l'article 1840 N sexies du code général des impôts, relevait du contentieux de l'excès de pouvoir et qu'elle a statué sur l'appel contre le jugement de ce tribunal en se plaçant, non à la date de son arrêt, mais à celle de la décision de l'administration infligeant cette amende ; qu'il appartient au juge de cassation de relever d'office l'erreur ainsi commise par la cour sur l'étendue de ses pouvoirs ; que l'arrêt attaqué doit donc être annulé ;

Considérant que, dans les circonstances de l'espèce, il y a lieu de faire application des dispositions de l'article L. 821-2 du code de justice administrative et de régler l'affaire au fond ;

Considérant qu'il ressort des termes mêmes du jugement attaqué que le tribunal administratif de Melun a estimé qu'il était saisi d'un recours pour excès de pouvoir contre la décision infligeant à la Société Atom l'amende prévue par l'article 1840 N sexies du code général des impôts, alors que, ainsi qu'il a été dit ci-dessus, ce recours relevait du plein contentieux ; que, par suite, et sans qu'il soit besoin d'examiner les moyens de la requête de la société, le jugement doit être annulé ;

Considérant qu'il y a lieu d'évoquer et de statuer immédiatement sur la demande de la Société Atom présentée devant le tribunal administratif de Melun ;

Considérant qu'aux termes de l'article 1er de la loi du 22 octobre 1940 modifié par l'article 80 de la loi du 23 décembre 1988 : (...) Les règlements qui excèdent la somme de cinq mille francs ou qui ont pour objet le paiement par fractions d'une dette supérieure à ce montant, 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 des 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 ; qu'aux termes de l'article 1840 N sexies du code général des impôts, issu de l'article 3 de la même loi modifiée et dans sa rédaction applicable à la date de l'infraction relevée à l'encontre de la Société Atom : Les infractions aux dispositions de l'article 1er de la loi du 22 octobre 1940 relatives aux règlements par chèques et virements, qui prescrit d'effectuer certains règlements par chèque barré ou par virement bancaire ou postal, sont punies d'une amende fiscale dont le montant est fixé à 5 % des sommes indûment réglées en numéraire. Cette amende, qui est recouvrée comme en matière de timbre, incombe pour moitié au débiteur et au créancier, mais chacun d'eux est solidairement tenu d'en assurer le règlement total ; que

ces dispositions ont été modifiées par la loi du 2 août 2005 en faveur des petites et moyennes entreprises et par l'ordonnance du 7 décembre 2005 relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités, les infractions aux dispositions de l'article L. 112-6 du code monétaire et financier, qui ont procédé à la codification de l'article 1er de la loi du 22 octobre 1940, étant passibles désormais, en vertu des dispositions combinées de l'article 1840 J du code général des impôts et des deuxième et troisième phrases 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 ; que ces dispositions ont ainsi substitué une amende dont le montant maximum peut atteindre 5 % des sommes indûment réglées en numéraire à une amende qui était antérieurement égale à 5 % de ces sommes ; qu'en vertu de ces nouvelles dispositions, 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 ; que, dès lors, ces nouvelles dispositions issues de la loi du 2 août 2005 et de l'ordonnance du 7 décembre 2005 prévoient des peines moins sévères que la loi ancienne ; que, par suite, il y a lieu pour le Conseil d'Etat, statuant comme juge de plein contentieux sur la demande de la Société Atom, d'appliquer ces dispositions à l'infraction commise par cette société ;

Considérant, en premier lieu, que le moyen tiré de ce que les dispositions de l'article 1840 N sexies du code général des impôts dans leur rédaction en vigueur à la date des faits seraient incompatibles avec les stipulations de l'article 6 § 1 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, ne peut être utilement invoqué dès lors, qu'ainsi qu'il a été ci-dessus, pour fixer le montant de l'amende, il est fait application des dispositions de l'article 1840 J du code général des impôts et des deuxième et troisième phrases de l'article L.112-7 du code monétaire et financier dans leur rédaction en vigueur à la date de la présente décision ;

Considérant, en deuxième lieu, que le procès-verbal dressé par l'administration fiscale le 18 juin 1998 comporte en annexe la liste des virements en espèces, constitutifs de l'infraction, figurant sur les comptes ouverts par la Société Atom auprès de trois organismes bancaires ; que si le défaut de désignation de l'identité du débiteur des sommes versées en espèces à la Société Atom dans le procès-verbal établi par le service doit, le cas échéant, être pris en compte pour apprécier si l'administration apporte la preuve qui lui incombe des éléments constitutifs de l'infraction, ce défaut demeure, en revanche, par lui-même sans influence sur la régularité de la procédure suivie par le service ; qu'en tout état de cause, l'instruction du 23 mars 1983, dont se prévaut la Société Atom, se borne à indiquer que le procès-verbal doit contenir, si possible, tous les éléments indispensables à l'identification de chaque contrevenant et ne met ainsi à la charge de l'administration aucune obligation dont la méconnaissance entacherait d'irrégularité la procédure qu'elle a suivie ;

Considérant, en troisième lieu, qu'il résulte de l'instruction que la Société Atom a perçu des paiements en espèces pour des montants supérieurs aux seuils fixés par les dispositions combinées de l'article 1840 J du code général des impôts et des deuxième et troisième phrases de l'article L.112-7 du code monétaire et financier, en raison de transactions portant sur des fruits et légumes, qui sont des objets mobiliers entrant dans le champ d'application de ces dispositions ; que ces faits sont de nature à justifier la sanction, nonobstant la circonstance que les versements en cause provenaient d'un seul client, qualifié par la Société Atom elle-même « d'entreprise mauritanienne », dont le siège social est situé à l'étranger et qui n'était donc pas tenu de s'inscrire au registre du commerce et des sociétés en France en vertu du code de commerce français ;

Considérant, en quatrième et dernier lieu, qu'il résulte de l'instruction que l'infraction a porté sur un montant total de 5 444 311 F (829 982,91 €), réparti sur trois exercices ; que, toutefois, la Société Atom fait valoir, d'une part, que les sommes reçues en espèces ont été versées sur des comptes bancaires et portées en comptabilité, de sorte que les paiements en espèces n'auraient pas eu pour finalité de permettre à la société requérante de se livrer à la fraude fiscale, d'autre part, qu'il ne lui était pas possible d'obtenir de son client, compte tenu de la situation de celui-ci, un règlement par chèque ou par virement ; qu'il n'est pas allégué par l'administration que ces versements auraient été effectués dans le cadre d'un circuit de blanchiment d'argent ; que, par suite, il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de fixer le montant de l'amende à 3 % des sommes indûment réglées en numéraire, soit 24 899 € ;

Sur les conclusions présentées au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

Considérant qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat une somme de 1 000 € en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative au titre de la procédure suivie tant devant le Conseil d'Etat que devant la cour administrative d'appel ;

#### DECIDE :

Article 1<sup>er</sup> : L'arrêt du 5 août 2004 de la cour administrative d'appel de Paris et le jugement du 24 février 2000 du tribunal administratif de Melun sont annulés.

Article 2 : L'amende mise à la charge de la Société Atom est fixée à un montant s'élevant à 3 % des sommes indûment réglées en numéraire, soit 24 899 €.

Article 3 : La Société Atom est déchargée de la différence entre le montant de l'amende mise à sa charge par l'avis de mise en recouvrement en date du 25 janvier 1999 et celui fixé à l'article 2 ci-dessus.

Article 4 : L'Etat versera à la Société Atom une somme de 1 000 € en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 5 : Le surplus de la demande présentée par la Société Atom devant le Tribunal administratif de Melun est rejeté. [...] ».

**NOTA :**

Les litiges relatifs à l'amende prévue à l'article 1840 J du C.G.I., (ex. art. 1840 N sexies du C.G.I.) relèvent du plein contentieux administratif et non plus du contentieux de l'excès de pouvoir<sup>1</sup>.

Cette amende, bien que recouvrée comme en matière de timbre, constitue une sanction administrative encourue pour inobservation des prescriptions de l'article L. 112-6 du code monétaire et financier.

Elle doit être motivée, conformément aux articles 1<sup>er</sup> et 2 de la loi n° 79-587 du 11 juillet 1979, relative à la motivation des actes administratifs, et peut, le cas échéant, faire l'objet d'une modulation par le juge administratif dès lors que l'article L. 112-7 du code monétaire et financier prévoit que le montant de l'amende ne peut excéder 5 % des sommes indûment réglées en numéraire.

---

<sup>1</sup> C.E. 4 décembre 1992, n°118311, Section, Quiblier et fils.