CONSEIL D ETAT

26 décembre 2008

N°282995

Aff M Gonzales Castrillo

Conclusions de Mr Pierre Collin

Source revue de droit fiscal

N°10 5 mars 2009

CONCLUSIONS

1. Faits et procédure

1 – M. Gonzales-Castrillo exerçait à Paris une activité de prestataire de services dans le secteur informatique. Il a fait objet en 1996 d'une vérification de comptabilité de son activité libérale au titre des BNC pour les années 1993 et 1994 et au titre de la TVA pour la période du 1^{er} janvier 1993 au 31 décembre 1995. Le vérificateur a également

opéré un contrôle sur pièces au titre des BNC pour 1995 et de la TVA pour la période de janvier à mai 1996.

Malgré des mises en demeure de l'Administration, le contribuable n'a déposé ni déclarations catégorielles, ni déclarations d'ensemble de son revenu pour les années 1993 à 1995. Il n'a pas davantage déposé de déclarations mensuelles de TVA au titre des périodes vérifiées.

L'intéressé ayant en outre refusé de rencontrer le vérificateur et de lui communiquer sa comptabilité, un procès-verbal d'opposition à contrôle fiscal a été dressé le 2 avril 1996.

Il a fait l'objet d'une évaluation d'office de sa TVA et de ses BNC pour les périodes vérifiées. Les redressements, qui lui ont été notifiés en décembre 1996, ont été assortis, pour ce qui concerne les périodes couvertes par la vérification de comptabilité (VC), de la pénalité de 150 % pour opposition à contrôle fiscal prévue par l'article 1732 du CGI alors en vigueur. Les redressements consécutifs au contrôle sur pièces ont été assortis de la pénalité de 10 % pour omission de déclaration dans les délais pour la TVA et de 40 % pour omission de déclarer après une mise en demeure pour l'IR.

M. Gonzales-Castrillo a réclamé contre les impositions supplémentaires mises en recouvrement le 10 mars 1997 pour la TVA et le 30 avril 1997 pour l'IR, mais n'a obtenu que des dégrèvements très partiels.

Il a saisi le tribunal administratif de Paris d'une demande en décharge qui a été rejetée par un jugement du 6 mars 2001. Ce jugement a été confirmé par un arrêt de la cour administrative d'appel de Paris du 13 mai 2005.

Le contribuable s'est pourvu régulièrement en cassation.

(...)

2. Sur le non-cumul des peines

2 – Le requérant soutient d'abord que la Cour, adoptant les motifs du jugement sur cette question, aurait méconnu l'article 35 de la CESDH et l'article 4 du protocole additionnel n° 7 à cette convention en jugeant que le principe *non bis in idem* ne s'opposait pas au cumul de la pénalité pour opposition à contrôle fiscal et des pénalités pour défaut de déclaration, d'une part, et à leur cumul avec une condamnation pénale pour fraude fiscale, d'autre part.

Avant d'examiner le bien-fondé de ce moyen, deux précisions de fait s'imposent.

Il faut d'abord souligner que, contrairement à ce que sous-entend M. Gonzales-Castrillo, l'Administration n'a pas cumulé, pour des impositions identiques, la pénalité de 150 % de l'article 1730 et la pénalité de 40 % de l'article 1728. Si la notification de redressements relative aux BNC 1993 et 1994 est ambiguë sur ce point, mentionnant les deux pénalités, seule la pénalité de 150 % a été mise en recouvrement pour les redressements consécutifs à la vérification de comptabilité à laquelle il a été fait obstacle par le contribuable, le service estimant qu'elle absorbait les autres. La pénalité de 40 % n'a été appliquée qu'aux BNC pour 1995, la TVA du 1^{er} janvier au 31 mai 1996 ayant quant à elle été assortie d'une majoration de 10 % pour défaut de déclaration.

Il convient ensuite d'indiquer que M. Gonzales-Castrillo a été condamné à une peine de six mois d'emprisonnement avec sursis et de 50 000 F d'amende délictuelle par un jugement du tribunal de grande instance de Paris du 28 septembre 1998 pour fraude fiscale et omissions d'écritures dans un livre comptable, en application des articles 1741, 1743 et 1750 du CGI. Par un arrêt du 16 mars 1999, la cour d'appel de Paris a confirmé sa culpabilité et l'a condamné à un an de prison avec sursis.

S'agissant du droit, nous rappellerons d'abord que l'article 35 de la CESDH est relatif aux conditions de recevabilité des requêtes pré-

sentées devant la Cour et nous voyons mal quel lien le requérant a entendu faire entre cet article et la question du cumul des pénalités.

L'article 4 du protocole additionnel n° 7 traite en revanche du sujet puisqu'il stipule que « *Nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement par les juridictions du même État 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 État* ».

Vous avez jugé dans un avis du 4 avril 1997 (*CE, avis, 4 avr. 1997, n° 183658, Jammet* ; *JurisData n° 1997-041262* ; *Dr. fisc. 1997, n° 24, comm. 660, concl. F. Loloum* ; *Procédures 1997, comm. 255, obs. J.-L. Pierre* ; *RJF 1997, n° 469, chron. S. Austry, p. 287 à 292*), que le principe *non bis in idem*, rappelé par le paragraphe 7 de l'article 14 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques du 19 décembre 1966, dont la rédaction est substantiellement la même que celle de l'article 4 du 7^e protocole additionnel, ne trouve à s'appliquer que dans le cas où une même infraction pénale ayant déjà donné lieu à un jugement définitif de condamnation ou d'acquiescement ferait l'objet d'une nouvelle poursuite et, le cas échéant, d'une condamnation devant ou par une juridiction répressive. Vous ajoutez explicitement que ce principe ne fait pas obstacle à ce qu'un contribuable qui, ayant fait l'objet de poursuites du chef de fraude fiscale sur le fondement de l'article 1741 du CGI, a été, soit relaxé, soit condamné par le juge pénal, se voie appliquer par l'administration fiscale les majorations prévues par les articles 1728, 3 ou 1729, 1 du même code.

Ce raisonnement nous semble transposable à la pénalité de l'article 1730. Si le fait de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement de l'impôt, notamment par omission de déclaration ou sous-déclaration, peut être sanctionné par les juridictions pénales sur le fondement de l'article 1741 du CGI alors même que le contribuable aurait déjà fait l'objet de sanctions fiscales en vertu des articles 1728 et 1729 pour des comportements identiques, alors il doit être possible de cumuler les sanctions pour fraude fiscale des articles 1741 et 1743, ce dernier article visant l'omission de passer des écritures comptables, et la pénalité pour opposition à contrôle fiscal, qui concerne des éléments matériels plus éloignés de ceux sanctionnés par le juge pénal que ne le sont les comportements réprimés par les articles 1728 et 1729.

Reste la question de la transposition de la solution à l'article 7 du 4^e protocole additionnel à la CEDH, qui nous semble possible pour trois raisons.

La première tient à la grande proximité de rédaction entre les deux textes.

La deuxième tient à ce que la Cour de cassation a déjà franchi ce pas par deux décisions (*Cass. crim., 20 juin 1996, Ponsetti, n° 94-85.796, M. Ponsetti* ; *JurisData n° 1996-003702* ; *Dr. fisc. 1997, n° 15-16, comm. 427, obs. P. Schiele* ; *RJF 1996, n° 1503*. – *Cass. crim., 6 nov. 1997, n° 96-86.127, M. Pini* ; *Dr. fisc. 1998, n° 24, comm. 521* ; *RJF 1998, n° 1467*). Cette solution a été rendue au motif que, si l'article 4 du protocole additionnel n° 7 est entré dans l'ordre juridique interne par suite de la publication de ce texte le 24 janvier 1989, elle n'est applicable, selon les réserves faites par la France en marge de ce protocole, que pour les infractions relevant en droit français de la compétence des tribunaux statuant en matière pénale. Ce raisonnement nous semble exact. Le législateur français n'a ratifié le protocole que sous cette réserve. Et s'il est le cas échéant loisible à la CEDH de contester la possibilité d'assortir le principe d'une telle réserve, il nous semble que le juge national est lié par celle-ci dès lors que le protocole additionnel n'a une valeur supérieure à la loi française, en vertu de l'article 55 de la Constitution, que dans la seule limite de cette ratification restrictive.

La troisième raison tient à ce qu'en tout état de cause, la CEDH elle-même juge que les articles 1741 et 1728 du CGI n'ont pas trait à la

même infraction, à défaut d'élément intentionnel dans la seconde, de sorte qu'aucune question ne saurait se poser sous l'angle de l'article 4 du protocole n° 7 (*CEDH, 3^e sect., 14 sept. 1999, n° 36855/97, Ponsetti c/ France et n° 41731/98, Chesnel c/ France* ; *JurisData n° 1999-125671* ; *RJF 2000, n° 443*). Compte tenu du plus grand éloignement encore entre l'opposition à contrôle fiscal d'une part, et les délits de fraude fiscale par omission de déclaration, sous-déclaration ou méconnaissance des obligations comptables d'autre part, la possibilité de cumuler nous semble acquise du point de vue de la CEDH.

3. Sur le pouvoir de modulation du juge

3 – Le deuxième moyen de cassation est tiré de ce que la cour, toujours par adoption des motifs des premiers juges, aurait méconnu l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen en validant la pénalité pour opposition à contrôle fiscal en dépit de son caractère disproportionné ainsi que l'article 6, § 1 de la CEDH en jugeant que celui-ci n'impliquait pas que le juge dispose du pouvoir de moduler le montant des pénalités des articles 1728 et 1730 du CGI.

4 – La première branche peut être aisément écartée dès lors que vous ne contrôlez pas la conformité de la loi à la Constitution. L'entrée en vigueur de l'article 61-1 de la Constitution, issu de la réforme constitutionnelle du 23 juillet 2008, est en effet différée jusqu'à l'adoption d'une loi organique d'application de sorte que la jurisprudence *Arrighi* (*CE, 6 nov. 1936, Arrighi* ; *Rec. CE 1936, p. 966*) nous semble toujours s'appliquer, même dans l'hypothèse où un contrôle vous conduirait à écarter l'exception d'inconstitutionnalité. En tout état de cause, un tel contrôle est subordonné à la condition que le principe de nécessité des peines énoncé par l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen soit au nombre des « droits et libertés » garantis par la Constitution au sens de l'article 61-1.

5 – La seconde branche est plus délicate.

Comme vous le savez, ce sujet constitue un point de discordance avec la Cour de cassation, laquelle écarte l'application des textes instituant des pénalités fiscales dans la mesure où il n'est 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 le montant de l'amende (*Cass. com. 29 avr. 2007, n° 95-20.001, Ferreira* ; *JurisData n° 1997-001869* ; *Bull. cass. 1997, IV, n° 110, p. 96* ; *Dr. fisc. 1997, n° 25, comm. 688* ; *JCPE 1997, p. 990, note Y. Brad* ; *JCP G 1997, II, 22935, note F. Sudre* ; *Dr. adm. 1997, comm. n° 194* ; *RJF 1997, n° 641* ; *LPA 1^{er} déc. 1997, p. 6, note G. Tixier et A.-G. Hamonic-Gaux* ; *Gaz. Pal. 1997, I, p. 20* ; *Quot. jur. 1997, n° 42, p. 10, note BV* ; *RGDP 1998, p. 126, note J. Lamarque* ; *RJF 1997, n° 641*).

Vous écarterez en revanche systématiquement un tel moyen, en vertu d'une jurisprudence qui a connu trois temps distincts.

6 – Les premières décisions concernent les seuls articles 1728 et 1729 du CGI, qui présentent la particularité de comporter une gradation quantitative de pénalités sanctionnant des comportements de gravité croissante. Alors que votre commissaire du Gouvernement vous proposait de juger que le pouvoir d'annulation suffisait à satisfaire aux exigences de plénitude de juridiction qui découlent de l'article 6 sous réserve que le contrôle du juge sur le bien-fondé de la sanction soit entier et non restreint, et donc d'écarter radicalement toute obligation issue de la convention de conférer au juge un pouvoir de modulation, vous avez retenu une réponse plus nuancée.

Par votre avis *Fattell* (*CE, 8^e et 9^e ss-sect., 8 juill. 1998, n° 195664, Fattell* ; *JurisData n° 1998-043143* ; *Dr. fisc. 1998, n° 40, comm. 842* ; *Procédures 1999, comm. 22, note J.-L. Pierre* ; *RJF 1998, n° 970, concl. J. Arrighi de Casanova p. 637 et s.* ; *RJF 1998, n° 970*), vous avez jugé que dès lors que l'article 1729 du CGI proportionnait les pénalités selon les agissements commis par le contribuable et prévoyait des taux de majoration différents selon la qualification qui pouvait être

donnée au comportement de celui-ci, le pouvoir du juge de l'impôt, après avoir exercé son plein contrôle sur les faits invoqués et la qualification retenue par l'Administration, de décider, dans chaque cas, selon les résultats de ce contrôle, soit de maintenir ou d'appliquer la majoration effectivement 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 estimait que l'Administration n'établissait pas l'existence du comportement reproché au contribuable, de ne laisser à sa charge que des intérêts de retard, suffisait à satisfaire les exigences de l'article 6.

Le même raisonnement a été tenu au sujet de l'article 1728 du CGI, qui comporte également une échelle de comportements et de sanctions en cas de méconnaissance par le contribuable de ses obligations déclaratives (*CE, 9^e et 10^e ss-sect., 8 mars 2002 n° 224304, SARL Clinique médicale de Mazargues : JurisData n° 2002-080116 ; Dr. fisc. 2002, n° 30-35, comm. 64, concl. G. Goulard ; RJF 2002, n° 671*). Il a été confirmé sous la nouvelle rédaction de ce même article, alors même que la pénalité de 80 % pour omission de déclarer après une seconde mise en demeure a été supprimée et que ne subsiste plus que deux taux – 10 % et 40 % – auxquels s'ajoute il est vrai une pénalité de 80 % en cas d'activités occultes (*CE, 9^e et 10^e ss-sect., 6 juin 2007, n° 270955, min. c/ M. Lemarinier : Juris-Data n° 2007-081151 ; Dr. fisc. 2007, n° 38, comm. 846 ; RJF 2007, n° 1042*).

Ce raisonnement a trouvé une confirmation dans la jurisprudence de la CEDH. Dans un premier temps, la commission européenne des droits de l'homme a rejeté comme irrecevable une requête par laquelle un contribuable invoquait l'incompatibilité avec l'article 6, § 1 de la convention de l'article 1729 du fait de l'absence de contrôle suffisant par les juridictions administratives faite pour celles-ci de pouvoir en moduler le taux (*Comm. EDH, 29 juin 1998, n° 36118/97, Taddei : RJF 1999, n° 366*). Dans un second temps, la Cour a tenu un raisonnement similaire concernant le mécanisme français de sanction automatique des infractions au Code de la route, par retrait de points du permis de conduire (*CEDH, 23 sept. 1998, n° 68/1997/852/1059, Malige c/ France : JurisData n° 1998-993469 ; Dr. adm. 1998, comm. 350 ; AJDA 1997, p. 981 ; RJF 1998, n° 1384*).

Il semble donc acquis aujourd'hui qu'un article instituant un régime cohérent de pénalités réprimant par des sanctions de niveau croissant des comportements dont la gravité est elle-même croissante est compatible avec l'article 6, § 1 en l'absence même de tout pouvoir de modulation du juge.

7 – Dans un deuxième temps, votre jurisprudence a eu à connaître de pénalités qui, bien que figurant dans un article isolé du CGI, pouvaient être regardées comme formant avec d'autres pénalités régies par d'autres articles, un ensemble répressif cohérent.

Tel a d'abord été le cas de l'article 1788 septies du CGI, repris depuis à l'article 1788 A, 4, qui prévoit une pénalité de 5 % en cas de non-déclaration d'une TVA immédiatement déductible. Vous avez intégré cette pénalité à un ensemble plus vaste en relevant que le législateur avait prévu, en matière de TVA, aux articles 1728, 1729 et 1788 septies du CGI plusieurs sanctions selon que le redevable avait éludé des droits en omettant de souscrire une déclaration, avait éludé des droits en omettant de mentionner des opérations sur une déclaration ou avait omis de déclarer des opérations sans toutefois éluder de droits en raison du caractère immédiatement déductible de la taxe afférente aux opérations omises. Vous avez également relevé que le taux de la pénalité de l'article 1788 septies était de 5 % alors que les taux prévus aux articles 1728 et 1729 étaient, selon les cas, de 10 %, 40 % ou 80 %, de sorte que la loi avait elle-même assuré, dans une certaine mesure, la modulation des peines en fonction de la gravité des comportements réprimés. Vous en avez déduit la compatibilité avec l'article 6, § 1 de l'article 1788 septies par application du raisonnement de votre avis *Fattell (CE, 8^e et 3^e ss-sect., 30 nov. 2007,*

n° 292705, Sté Sideme : JurisData n° 2007-081228 ; Dr. fisc. 2008, n° 7, comm. 178, concl. L. Olléon ; RJF 2008, n° 172 ; BDCF 2008, n° 25, concl. L. Olléon).

Vous avez procédé à un rapprochement du même type, bien que sans doute plus audacieux, pour ce qui concerne l'article 1740 ter du CGI. Vous avez retenu que l'article 1740 ter proportionnait l'amende qu'il instituait au montant des sommes sur lesquelles portait l'infraction que l'amende vise à réprimer, que l'amende ne s'appliquait pas dans le cas où le manquement portait sur des ventes au détail et sur des prestations de services faites ou fournies à des particuliers et que le CGI prévoyait, en particulier dans ses articles 1740 ter A et 1740 quater, d'autres pénalités nettement différenciées par leur assiette et leur taux, applicables, comme l'amende de l'article 1740 ter, à des contraventions aux obligations des contribuables en matière de facturation (*CE, 3^e et 8^e ss-sect., 26 mai 2008, n° 288583, Sté Norelec : JurisData n° 2008-081339 ; Dr. fisc. 2008, n° 28, comm. 411, concl. F. Seners, note J.-L. Pierre ; RJF 2008, n° 981*).

8 – Le troisième et dernier temps de votre jurisprudence est constitué d'une décision unique et récente. Vous étiez confrontés à la question de la compatibilité avec l'article 6, § 1 de l'article 1761 du CGI, issu de l'ordonnance du 7 décembre 2005, qui prévoit une amende de 25 % des droits éludés en cas de non-versement de la taxe sur les métaux précieux, les bijoux, les objets d'art, de collection et d'antiquité prévue par l'article 150, VI du CGI. Après avoir jugé que, de manière générale, l'article 6, § 1 de la Convention n'impliquait pas que le juge puisse moduler l'application d'une pénalité à taux unique en lui substituant un taux inférieur à celui prévu par la loi, vous avez admis la compatibilité en l'espèce au motif d'une part, que le législateur, en fixant l'amende au taux de 25 % des droits éludés, avait proportionné le taux de l'amende à l'infraction, et d'autre part, que le juge de l'impôt disposait d'un pouvoir de pleine juridiction en ayant le choix, après avoir exercé son plein contrôle sur les faits invoqués et la qualification retenue par l'Administration, de décider de maintenir la majoration ou d'en prononcer la décharge s'il estimait que l'infraction n'était pas constituée (*CE, 8^e et 3^e ss-sect., 27 juin 2008, n° 301342, M. Melki et n° 301343, Sté Segame : JurisData n° 2008-081349 ; Dr. fisc. 2008, n° 38, comm. 501, concl. L. Olléon ; RJF 2008, n° 1213*).

Indiquons toutefois que cette décision a suscité une certaine perplexité. Les commentateurs avisés de la RJF observaient que le Conseil d'État avait fait des efforts importants pour justifier la compatibilité des pénalités à taux unique dans les décisions *Sideme* et *Norelec* et s'interrogeaient sur l'utilité de la construction intellectuelle plutôt audacieuse de ces précédents. Ils estimaient qu'il ne restait plus désormais en suspens que le sort des pénalités à taux unique dont le montant serait fixé en valeur absolue.

L'état du droit étant posé, il nous faut maintenant vous proposer une réponse au moyen soulevé par M. Gonzales-Castrillo, étant précisé que la question ne se pose que pour la pénalité de l'article 1730. La branche du moyen relative à celle de l'article 1728 peut être écartée par application de la jurisprudence *SARL Clinique médicale de Mazargues* précitée.

Trois solutions nous paraissent envisageables.

9 – La première (...) consiste à faire application de la toute nouvelle jurisprudence *Segame* à la pénalité pour opposition à contrôle fiscal en jugeant que l'article 6, § 1 n'implique pas de pouvoir de modulation et que la compatibilité est assurée par l'existence d'un plein contrôle du juge disposant d'un pouvoir d'annulation et par le caractère proportionnel au montant des droits éludés de la pénalité en cause.

Cette voie nous semble cependant périlleuse dans la mesure où la décision du 27 juin 2008 suscite autant d'interrogations qu'elle n'ap-

porte de réponses à la question qui vous occupe depuis maintenant plus de dix ans.

La première et principale de ces interrogations a trait à la validité, aux yeux de la CEDH, de l'affirmation selon laquelle l'article 6, § 1 n'impliquerait pas que le juge puisse moduler l'application d'une pénalité à taux unique. Il s'agit certes de la position défendue avec talent et conviction par le président J. Arrighi de Casanova devant votre Section en 1998, mais depuis lors le temps a passé et la Cour a validé votre grille de contrôle dans l'arrêt *Malige*. Nous ne sommes pas certain que le raisonnement qu'elle a pris la peine de tenir dans cet arrêt revête à ses yeux un caractère surabondant et que la même solution aurait pu être atteinte par les motifs plus radicaux de la décision *Segame*. Quoiqu'il en soit, elle aura l'occasion de préciser sa jurisprudence lors de l'examen du recours que les parties au litige ayant donné lieu à votre décision du 27 juin 2008 lui ont soumis.

La deuxième interrogation tient à la confusion que la décision *Segame* semble entretenir entre la question du caractère proportionné de la sanction par rapport à l'infraction et celle du pouvoir de modulation du juge. Il est vrai que la décision *Malige* est elle-même ambiguë dès lors qu'elle semble contrôler la proportionnalité de la sanction lorsqu'elle relève que la loi elle-même a prévu dans une certaine mesure la modulation du retrait de points en fonction de la gravité de la contravention commise par le conducteur. Mais en réalité, ces deux questions ne se confondent pas et il ne nous semble pas que l'article 6, § 1 porte en lui-même les principes de nécessité et de proportionnalité des peines. Le pouvoir de modulation dont il est question est celui d'adapter, à l'intérieur du cadre légal, la sanction aux particularités de l'espèce. Et si l'on juge que ce pouvoir n'est pas exigé par la Convention, le raisonnement doit s'arrêter là.

Si en effet, et c'est la troisième interrogation, il faut également vérifier la proportionnalité de la sanction à l'infraction, nous ne sommes pas certains que la solution puisse être transposée à la pénalité ici en litige. Tout dépend de ce qu'a entendu juger la décision *Segame* pour admettre la proportionnalité de la pénalité de l'article 1761. Si vous avez entendu juger – ce qui semble être l'avis des commentateurs à la RJF – que du seul fait que cette pénalité est exprimée en pourcentage des droits éludés et non en montant absolu, la proportionnalité est assurée, alors la compatibilité de l'article 1730 peut être admise pour les mêmes motifs. Si, en revanche, le montant du pourcentage entre en ligne de compte, alors la transposition n'est pas évidente. Le taux de 150 % était, à la date où il a été appliqué, le plus élevé de tout l'arsenal des pénalités fiscales. Nous aurions quelques hésitations à regarder d'un même œil une pénalité de 25 % et celle pour opposition à contrôle fiscal.

La décision *Segame* a été rendue dans un contexte juridique où il ne semblait pas possible, eu égard au caractère très spécifique de la pénalité de l'article 1761, de rapprocher celle-ci d'autres pénalités pour l'insérer dans un système répressif cohérent. Eu égard aux interrogations que nous avons évoquées, il nous semblerait prudent de n'en faire application dans la présente espèce que dans l'hypothèse où aucune autre solution n'apparaîtrait praticable.

10 – La deuxième solution envisageable consiste à juger que la modulation est exigée par l'article 6, § 1, que celle-ci peut être assurée par la loi fiscale elle-même comme vous l'avez jugé dans votre avis *Fattel* mais, qu'à défaut, il appartient au juge de la mettre en œuvre. Vous constateriez alors que la pénalité pour opposition à contrôle fiscal occupe une place singulière et isolée dans le système de pénalités et qu'il est impossible de bâtir un raisonnement du type de ceux retenus dans les affaires *Sideme* et *Norelec*. Vous en concluriez qu'à défaut de pouvoir de modulation conféré par la loi, l'article 1730 serait inconstitutionnel et vous accorderiez la décharge. Alternativement, vous pourriez vous reconnaître un pouvoir de modulation par voie prétorienne et le mettre en œuvre.

Nous ne vous proposerons toutefois pas d'emprunter cette voie, et ce pour deux raisons.

La première, qui est en partie l'inverse de l'un des motifs opposés à la première solution, tient à ce que, précisément, la CEDH est saisie d'un recours par lequel elle devrait trancher la question de principe de l'exigence d'un pouvoir de modulation du juge. Il nous semble peu souhaitable d'aller au-devant de ce que pourrait juger la Cour et plus prudent d'attendre qu'elle statue avant de consacrer vous-même de manière explicite une telle exigence.

La seconde raison tient à ce qu'il ne nous semble pas impossible de transposer, dans la présente espèce, la démarche prudente des décisions *Sideme* et *Norelec*.

11 – Telle est la troisième des solutions envisageables.

C'est avec la création de l'impôt sur le revenu en 1914 et 1917, puis avec celle de la TVA en 1954, que le système fiscal français a acquis un caractère fortement déclaratif. Depuis la Révolution française qui avait emporté la fiscalité directe d'ancien régime et notamment la Taille, le législateur privilégiait les impôts analytiques et indiciaires tels que, par exemple, l'impôt sur les portes et fenêtres, qui ne nécessitaient pas de conférer un pouvoir inquisitorial à l'administration fiscale.

Le caractère essentiellement déclaratif de la fiscalité moderne a eu pour corollaire la mise en place d'un système efficace de contrôle et de pénalités. C'est parce que l'établissement de la matière fiscale repose sur la confiance accordée par l'État au citoyen, qui est présumé respecter avec sincérité ses obligations déclaratives qu'en contrepartie, les outils du contrôle fiscal sont puissants (vérification de comptabilité, ESFP, demandes de justification, etc.) et les pénalités dissuasives.

Ce lien intime entre déclaration et contrôle fait naître, pour l'IR et la TVA, une proximité entre les articles 1728, 1729 et 1730 qui ne tient pas seulement au caractère continu de leur numérotation antérieurement à l'intervention de l'ordonnance du 7 décembre 2005. Le contrôle étant le corollaire de la déclaration, les comportements consistant à ne pas déclarer, à sous-déclarer, ou à faire obstacle à ce que l'Administration procède au contrôle des déclarations se rattachent selon nous à une même catégorie d'agissements répréhensibles dont la sanction peut être regardée comme un ensemble répressif cohérent.

Le contribuable qui ne déclare pas ses revenus ou son chiffre d'affaires se verra sanctionner par une majoration qui varie en fonction de son entêtement et qui atteint 80 % en cas de dissimulation de son activité. Celui qui déclare mais omet une partie de la matière taxable sera sanctionné par des majorations modérées en cas de mauvaise foi et plus sévères en cas de manœuvres frauduleuses, qui se distinguent de la mauvaise foi par le fait que le contribuable construit des apparences de nature à égarer l'Administration. Il en va de même en cas d'abus de droit, qui là encore caractérise un comportement actif en vue d'éluider l'impôt et non une simple abstention délibérée. Enfin, celui qui, ayant déclaré ou non, empêche l'Administration, selon le cas, de vérifier la sincérité de sa déclaration ou d'évaluer d'office ses bases d'impositions commet le péché le plus grave puisqu'il rompt totalement le pacte sur lequel repose le système fiscal. Cela justifie la pénalité la plus sévère.

On peut discuter le bien-fondé du niveau absolu du dernier barreau de l'échelle, qui a d'ailleurs été ramené à 100 % par l'ordonnance du 7 décembre 2005 et déplacé à l'article 1732, mais il nous semble difficilement contestable que les articles 1728, 1729 et 1730 participent, avec d'autres tels que par exemple l'article 1788 *septies* en TVA, à un système cohérent et progressif de répression des comportements non coopératifs des contribuables envers l'administration fiscale.

C'est pourquoi nous vous suggérons d'écarter le moyen tiré de l'incompatibilité de l'ancien article 1730 du CGI avec l'article 6, § 1

de la CEDH par un raisonnement identique à ceux retenus dans les décisions *Sideme* et *Norelec*.

4. Sur la rétroactivité de la loi

12 – Un dernier moyen est soulevé, toujours au sujet des pénalités, tiré de ce que le juge de cassation doit faire bénéficier le contribuable des dispositions de l'ordonnance du 7 décembre 2005 portant réforme des pénalités fiscales qui a ramené de 150 % à 100 % le taux de la majoration pour opposition à contrôle fiscal. En d'autres termes, le contribuable demande le bénéfice de la rétroactivité *in mitius*.

En l'état de votre jurisprudence, vous ne sauriez donner suite à cette demande.

Vous interprétez le principe invoqué comme posant la règle selon laquelle la loi pénale nouvelle plus douce doit, lorsqu'elle abroge une incrimination ou prévoit des peines moins sévères que la loi ancienne, s'appliquer aux auteurs d'infractions commises avant son entrée en vigueur et n'ayant pas donné lieu à des condamnations passées en force de chose jugée (*CE, sect., avis, 5 avr. 1996, n° 176611, M. Houdmond : JurisData n° 1996-042549 ; Dr. fisc. 1996, n° 25, comm. 765, concl. J. Arrighi de Casanova ; Procédures 1996, comm. 318, note J.-L. Pierre ; RJF 1996, n° 607 ; BDCF 1996, p. 63 et s., concl. J. Arrighi de Casanova ; BGFE 1996, n° 6, p. 17 et s., obs. J. Turol - CE, 1^{re} et 4^e ss-sect., 17 mars 1997, n° 124588, OMI*).

Or vous jugez que la décision d'une juridiction qui a statué en dernier ressort présente, même si elle peut faire l'objet ou est effectivement l'objet d'un pourvoi en cassation, le caractère d'une décision passée en force de chose jugée (*CE, ass., 27 oct. 1995, n° 150703, Mattio : JurisData n° 1995-047648 ; AJDA 1996, n° 1, p. 57 et s., concl. J. Arrighi de Casanova ; RJF 1995, n° 1410 ; BDCF 1995, n° 20, p. 58 et s., concl. J. Arrighi de Casanova*).

Il en résulte que, dès lors que l'arrêt de la cour administrative d'appel, lu le 13 mai 2005, est antérieur à l'entrée en vigueur de l'ordonnance le 1^{er} janvier 2006, le requérant ne peut réclamer le bénéfice de la loi nouvelle plus douce.

Reste que la chambre commerciale de la Cour de cassation a récemment adopté une position différente. Elle juge (*Cass. com., 21 mars 2000, Nouailles de Mouchy de Poix : RJF 2000, n° 863*) que la loi nouvelle plus douce, en tant qu'elle institue une sanction ayant le caractère d'une punition, doit être appliquée immédiatement, notwithstanding le caractère non suspensif du pourvoi en matière fiscale. Dans cette affaire, elle a cassé pour ce motif un jugement rendu en dernier ressort antérieurement à la modification du texte répressif. Mais cette décision, qui ne semble pas avoir connu une grande postérité, paraît inspirée par la jurisprudence criminelle. En cette matière, en effet la rétroactivité de la loi pénale plus douce joue tant que le juge de cassation ne s'est pas prononcé sur le fond, en raison du caractère suspensif du pourvoi en cassation (*Cass. crim., 5 juin 1984 : Bull. crim. 1984, n° 210 - Cass. crim., 29 juin 1994 : Bull. crim. 1994, n° 260*).

Mais cette jurisprudence isolée et qui constitue une extension discutable des principes applicables en matière criminelle ne saurait justifier une remise en cause de votre décision d'assemblée de 1995.

(...)

Par ces motifs nous concluons au rejet de la requête.

Pierre COLLIN,
commissaire du Gouvernement

NOTE

1 – La compatibilité de la pénalité pour opposition à contrôle fiscal avec l'article 6 § 1 de la CEDH : la question de la modulation des pénalités par le juge Depuis plus de dix ans, la conventionalité des dispositions législatives instaurant des sanctions fiscales est systéma-

tiquement contestée, au regard notamment de l'article 6, § 1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales. En particulier, ces deux dernières années, les décisions par lesquelles le Conseil d'État a reconnu la compatibilité avec cet article de plusieurs dispositions du CGI foisonnent. En l'espèce, la Haute assemblée reconnaît que la majoration de 150 % prévue par l'article 1730 du CGI en cas d'opposition à contrôle fiscal est compatible avec l'article 6, § 1. Depuis le 1^{er} janvier 2006, il s'agit d'une majoration de 100 % prévue par l'article 1732 du CGI.

Cette contestation est liée à la lancinante question du taux forfaitaire des pénalités qui ne laisse pas la possibilité au juge de l'impôt de les moduler. On sait qu'en ce qui concerne les impositions dont le contentieux relève de l'ordre judiciaire, la Cour de cassation juge que les textes instituant les pénalités fiscales ne sont pas compatibles avec l'article 6, § 1 dans la mesure où n'est 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 le montant de l'amende (*Cass. com. 29 avr. 2007, n° 95-20.001, Ferreira : JurisData n° 1997-001869 ; Bull. cass. 1997, IV, n° 110, p. 96 ; Dr. fisc. 1997, n° 25, comm. 688 ; JCP E 1997, p. 990, note Y. Brad ; JCP G 1997, II, 22935, note F. Sudre ; Dr. adm. 1997, comm. n° 194 ; RJF 1997, n° 641 ; LPA 1^{er} déc. 1997, p. 6, note G. Tixier et A.-G. Hamonic-Gaux ; Gaz. Pal. 1997, 1, p. 20 ; Quot. jur. 1997, n° 42, p. 10, note BV ; RGDP 1998, p. 126, note J. Lamarque ; RJF 1997, n° 641*).

Pour sa part, le Conseil d'État a toujours refusé d'admettre que l'article 6, § 1 de la Convention impliquait que le juge dispose du pouvoir de moduler les pénalités fiscales (*cf. J. Burguburu, Modulation des pénalités fiscales : le Conseil d'État persiste et signe : RJF 2008, p. 83 et s.*).

Cette position, fixée en 1998 (*CE, 8^e et 9^e ss-sect., 8 juill. 1998, n° 195664, Fattell : JurisData n° 1998-043143 ; Dr. fisc. 1998, n° 40, comm. 842 ; Procédures 1999, comm. 22, note J.-L. Pierre ; RJF 1998, n° 970, concl. J. Arrighi de Casanova p. 637 et s. ; RJF 1998, n° 970*), a été maintenue depuis lors et l'arrêt commenté se situe dans cette lignée.

La position du Conseil était fondée sur la double circonstance que, d'une part, la loi avait elle-même assuré une certaine modulation en prévoyant des taux de majoration différents selon la gravité des agissements commis par le contribuable, d'autre part, que le juge de l'impôt, après avoir exercé son plein contrôle sur les faits et leur qualification, décidait soit de maintenir la majoration au taux prévu par la loi, soit de l'annuler.

L'avis *Fattell* traitait de l'article 1729 du CGI qui prévoit des taux de majorations différents selon que le contribuable en insuffisance de déclaration est de mauvaise foi ou a commis des manœuvres frauduleuses. Cette jurisprudence a pu, sans difficulté, être transposée à l'article 1728 du CGI qui prévoit des taux de majorations différents en cas de défaut ou de retard de déclaration, selon la gravité des défaillances déclaratives commises (*CE, 9^e et 10^e ss-sect., 8 mars 2002 n° 224304, SARL Clinique médicale de Mazargues : JurisData n° 2002-080116 ; Dr. fisc. 2002, n° 30-35, comm. 64, concl. G. Goulard ; RJF 2002, n° 671*).

L'application de cette jurisprudence n'allait pas de soi en ce qui concerne les pénalités à taux unique, en l'absence de toute gradation permettant d'affirmer que le législateur a lui-même instauré une certaine modulation. Mais, la difficulté a été résolue en considérant que ces pénalités s'inscrivaient dans un ensemble répressif plus vaste dont elles ne constituaient qu'un maillon. Cette solution a été retenue pour la pénalité de 5 % prévue par l'article 1788 septies du CGI en cas de défaut de déclaration d'une taxe sur la valeur ajoutée immédiatement déductible (*CE, 8^e et 3^e ss-sect., 30 nov. 2007, n° 292705, Sté Sideme : JurisData n° 2007-081228 ; Dr. fisc. 2008, n° 7, comm. 178, concl. L. Olléon ; RJF 2008, n° 172 ; BDCF 2008, n° 25, concl. L. Olléon*) qui a

été regardée comme s'insérant dans l'ensemble des pénalités pour défaut ou retard de déclaration prévues par les articles 1728 et 1729 du CGI. La même solution a pu être adoptée s'agissant de l'amende prévue par l'article 1740 *ter* - act. art. 1737 - qui s'insère dans un ensemble de pénalités différenciées aux règles de facturation (CE, 3^e et 8^e ss-sect., 26 mai 2008, n° 288583, *Sté Norelec* : *JurisData* n° 2008-081339 ; *Dr. fisc.* 2008, n° 28, *comm.* 411, *concl.* F. Séners, *note* J.-L. Pierre ; *RJF* 2008, n° 981).

C'est cette solution que le Conseil d'État retient en l'espèce en l'adaptant au cas particulier. La majoration applicable en cas d'opposition à contrôle fiscal est intégrée dans un cercle aux contours élargis incluant l'ensemble des sanctions réprimant les infractions au système déclaratif, celles-ci comprenant non seulement les défaut, retard ou insuffisance de déclaration, mais aussi le refus de se plier à un contrôle. La Haute assemblée relève à cet égard que le pouvoir de contrôle de l'Administration fait partie intégrante du système déclaratif dont il constitue la contrepartie nécessaire.

Si cette solution s'inscrit dans une ligne jurisprudentielle bien établie, les conclusions reproduites ci-avant du commissaire du Gouvernement Pierre Collin qui, après avoir analysé cette jurisprudence de façon approfondie, a envisagé, avant de les écarter, différentes possibilités de la faire évoluer, montrent que le débat sur la modulation par le juge des sanctions fiscales est loin d'être clos.

Cette jurisprudence reste d'application délicate dans le cas des pénalités uniques, dont toutes ne s'insèrent pas dans un ensemble doté de gradations en fonction de la gravité de l'infraction. S'agissant de l'amende de 25 % des droits éludés en matière de taxe forfaitaire sur les métaux précieux, qui se trouve précisément dans ce cas, le Conseil d'État a dû adapter sa rédaction en relevant que le législateur avait proportionné le taux de l'amende à l'infraction commise (CE, 8^e et 3^e ss-sect., 27 juin 2008, n° 301342, *M. Melki et n° 301343*, *Sté Segame* : *JurisData* n° 2008-081349 ; *Dr. fisc.* 2008, n° 38, *comm.* 501, *concl.* L. Olléon ; *RJF* 2008, n° 1213), ce qui, selon le commissaire du Gouvernement Collin, a suscité une certaine perplexité de la part des commentateurs.

En fait, une éventuelle évolution ne pourra résulter que de la position que la Cour européenne des droits de l'homme sera prochainement amenée à prendre. La position prise il y a une dizaine d'années par la Commission européenne des droits de l'homme (*Comm. EDH*, 29 juin 2008, n° 36118/97, *Taddei* : *RJF* 1999, n° 366), puis par la Cour, en matière de permis à points, par un raisonnement transposable aux

pénalités fiscales (CEDH, 23 sept. 1998, n° 68/1997/852/1059, *Malige c/ France* : *JurisData* n° 1998-993469 ; *Dr. adm.* 1998, *comm.* 350 ; *AJDA* 1997, p. 981 ; *RJF* 1998, n° 1384) conforte la jurisprudence du Conseil d'État. Dès lors que l'article 6 § 1 se borne à garantir l'accès à un tribunal, une solution telle que celle adoptée par la Cour de cassation a un caractère constructif si poussé qu'il est probable que le Conseil n'empruntera pas une voie semblable avant d'y être, le cas échéant, « aiguillonné » par la juridiction européenne, dont la jurisprudence n'est pas parfaitement claire et reste susceptible d'évoluer.

2 – Le principe non bis in idem et les pénalités fiscales – Le Conseil d'État juge que l'application de la pénalité pour opposition à contrôle fiscal à un redevable qui a été condamné pénalement à raison des mêmes faits ne méconnaît pas le principe *non bis in idem* garanti par le 1^{er} alinéa de l'article 4 du protocole n° 7 de la Convention européenne des droits de l'homme. Ce texte fait obstacle à une double condamnation pénale et même à une double poursuite à raison d'une même infraction.

La solution est inédite au niveau du Conseil d'État mais sans surprise dès lors que, selon les réserves faites par la France en marge de ce protocole, cette règle ne trouve à s'appliquer que pour les infractions relevant en droit français des tribunaux statuant en matière pénale. Si les sanctions fiscales relèvent de la matière pénale au sens de la Convention (CEDH, 24 févr. 1994, n° 31993/398/476, *Bendenoun c/ France* : *Dr. fisc.* 1994, n° 21-22, *comm.* 989 ; *RJF* 1994, n° 503 – CE, *sect.*, 31 mars 1995, n° 164008, *min. c/ SARL Auto-Industrie Méric* : *JurisData* n° 1995-041934 ; *Rec. CE* 1995, p. 154 ; *Dr. fisc.* 1995, n° 18-19, *comm.* 1006 ; *RJF* 1995, n° 623, *concl.* J. Arrighi de Casanova, p. 326), elles ne sont pas prononcées par des tribunaux statuant en matière pénale mais par l'Administration.

Comme l'a indiqué le commissaire du Gouvernement, une jurisprudence constante de la Cour de cassation est dans le même sens et la CEDH s'est elle-même prononcée en ce sens à propos de la pénalité prévue par l'article 1728 du CGI en cas de défaut ou de retard de déclaration (CEDH, 3^e sect., 14 sept. 1999, n° 36855/97, *Ponsetti c/ France et n° 41731/98*, *Chesnel c/ France* : *JurisData* n° 1999-125671 ; *RJF* 2000, n° 443).

MOTS-CLÉS : Sanctions fiscales - Pénalité pour opposition à contrôle fiscal - Compatibilité avec l'art. 6, § 1 de la CEDH (oui) - Pouvoir de modulation du juge (non)
Convention européenne des droits de l'homme - Article 6, § 1 - Pénalité pour opposition à contrôle fiscal - Compatibilité (oui)
JURISCLASSEUR : Procédures fiscales, Fasc. 116-10, 387 et 398

À NOTER

Sources du droit fiscal

- 232 **Garantie de l'art. L. 80 B – Agrément de l'Administration pour la déduction de certaines charges foncières : prise de position formelle (non)**

CAA Nantes, 1^{er} ch., 27 oct. 2008, n° 07NT01329, M. et M^{me} Tyrakowski
V. Dr. fisc. 2009, n° 10, *comm.* 226.

MOTS-CLÉS : Garanties des contribuables - Garantie de l'article L. 80 B - Agrément de l'Administration pour la déduction de certaines charges foncières du revenu global : prise de position formelle (non)

JURISCLASSEUR : Procédures fiscales, Fasc. 174

Sanctions fiscales

- 233 **Cumul d'une sanction fiscale et d'une sanction pénale : compatibilité avec l'article 4 du protocole n° 7 de la Conv. EDH (principe non bis in idem)**

CE, 9^e et 10^e ss-sect., 26 déc. 2008, n° 282995, M. Gonzales-Castrillo, *concl.* P. Collin : *JurisData* n° 2008-081428

V. Dr. fisc. 2009, n° 10, *comm.* 231.

MOTS-CLÉS : Sanctions fiscales - Cumul avec une sanction pénale - Compatibilité avec la convention EDH, protocole n° 7, art. 4 (oui) - Pénalité applicable en cas d'opposition à contrôle fiscal

JURISCLASSEUR : Procédures fiscales, Fasc. 116-10 et 398