

RJF 2008

## Chronique

---

p.  
83

**Modulation des pénalités fiscales : le Conseil d'Etat persiste et signe.** Par Julie Burguburu,  
Maître des requêtes au Conseil d'Etat

**CE 30 novembre 2007 n° 292705, Sté Sideme ► 172 concl. L. Olléon ► BDCF 2/08 n° 25.**

---

Dans une chronique parue il y a exactement six ans dans cette revue, J. Maïa, commentant l'arrêt de la Cour européenne des droits de l'Homme *Ferrazzini c/ Italie*, relevait qu'« on comprend, dans ces conditions, que le débat sur la conventionnalité du régime des sanctions finisse par se concentrer aujourd'hui sur la seule question du pouvoir de modulation de la sanction » (CEDH 12 juillet 2001 n° 44759/98, *Ferrazzini c/ Italie* : [RJF 1/02 n° 128 avec chronique J. Maïa p. 3](#)).

La décision qui fait l'objet de la présente chronique témoigne de l'actualité de cette affirmation, comme de la constance de l'attitude du Conseil d'Etat sur cette question depuis dix ans. Elle conduit, pourtant, à se demander combien de temps cette position pourra être maintenue.

### I. LES FAITS À L'ORIGINE DE LA PRÉSENTE AFFAIRE : UN LITIGE EN MATIÈRE DE TVA

La société industrielle d'équipement moderne (Sideme), spécialisée dans l'importation et le négoce d'appareils ménagers, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité à l'issue de laquelle l'administration fiscale a procédé à des rappels de TVA, assortis pour certains des intérêts de retards prévus à l'article 1727 du CGI et pour d'autres de la majoration de 5 % prévue à l'article 1788 septies du même Code, pour un montant de quelque 27 000 €.

La société a contesté cette majoration au motif, notamment, qu'elle était contraire à l'article 6 § 1 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales (conv. EDH), mais la cour administrative d'appel de Paris, par un arrêt du 9 février 2006 (non publié à la RJF), a écarté ce moyen en jugeant que les dispositions de l'article 1788 septies « proportionnent le montant de l'amende à celui des droits rappelés ; que, pour ce dernier motif, elles ne sont pas contraires au principe de proportionnalité des peines ni aux stipulations de l'article 6 § 1 de la convention européenne des droits de l'Homme, alors même qu'elles ne confèrent pas au juge un pouvoir de modulation du taux de l'amende, dès lors que celui-ci, après avoir exercé son plein contrôle sur les faits invoqués et la qualification retenue par l'administration, peut décider, selon les résultats de ce contrôle, si l'amende peut être appliquée ou non ».

La cour a, ainsi, fait une application parfaitement orthodoxe de l'avis *Fattell* du Conseil d'Etat (Avis CE 8 juillet 1998 n° 195664, *Fattell* : [RJF 8-9/98 n° 970 avec concl. J. Arrighi de Casanova p. 637](#)). Le pourvoi en cassation de la société était donc l'occasion pour la Haute Juridiction de s'interroger sur une éventuelle évolution de cette jurisprudence, s'agissant d'une pénalité en apparence à taux unique et à la lumière de l'arrêt de la Cour européenne des droits de l'Homme (*la Cour européenne*) *Silvester's Horeca service c/ Belgique* (CEDH 4 mars 2004 n° 47650/99, non publié à la RJF).

L'arrêt, rendu en sous-sections réunies, s'en tient à la jurisprudence actuelle, signe clair que le Conseil d'Etat n'entend ni anticiper sur la Cour européenne elle-même, ni se substituer au législateur.

### II. LA PÉNALITÉ DE L'ARTICLE 1788 SEPTIES DU CGI CONSTITUE UNE SANCTION PÉNALE AU SENS DE L'ARTICLE 6 § 1 DE LA CONVENTION EUROPÉENNE

L'article 1788 septies du CGI, dont les dispositions ont été reprises sans changement au 4 de l'article 1788 A du même Code, disposait : « Lorsqu'au titre d'une opération donnée le redevable de la taxe sur la valeur ajoutée est autorisé à la déduire, le défaut de mention de la taxe exigible sur la déclaration prévue au I de l'article 287, qui doit être déposée au titre de la période concernée, entraîne un rappel de droits correspondant

assorti d'une amende égale à 5 % du rappel pour lequel le redevable bénéficie d'un droit à déduction ». Il n'y avait pas grande difficulté à juger que cette amende relevait de la « matière pénale » au sens de l'article 6 § 1.

### **A. La jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'Homme sur la notion d'« accusation en matière pénale » dans le domaine des pénalités fiscales**

La Cour européenne a, depuis l'origine, adopté une conception qualifiée d'« autonome » de cette notion, dans le but avoué d'échapper à la qualification de la mesure en droit national. Elle a posé les trois critères de cette interprétation dans sa décision Engel (CEDH 8 juin 1976 n° 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, Engel et a. c/ Pays-Bas, Série A n° 22, GACEDH, 2<sup>e</sup> éd. n° 4). Le premier de ces critères est la qualification de la mesure en droit national ; celui-ci « n'a qu'une valeur formelle et relative », selon la formule même de l'arrêt Engel (§ 82) et ne joue que dans un seul sens : une sanction qualifiée de pénale en droit interne relève en principe de la matière pénale au sens de l'article 6 § 1, mais une absence de qualification pénale en droit interne ne permet pas d'écarter l'appartenance à la « matière pénale » et conduit seulement à examiner si les deux autres critères sont remplis. Le deuxième critère est la nature de l'infraction. Sur ce point, la Cour examine si la règle transgressée s'adresse à tous les citoyens et non seulement à un groupe déterminé ayant un statut particulier et si son objet est à la fois préventif et répressif (CEDH 21 février 1984 n° 8544/79, Oztürk c/ Allemagne, Série A n° 73, GACEDH 2<sup>e</sup> éd. n° 21). Enfin, le troisième critère tient au degré de sévérité de la sanction que risque de subir l'intéressé : sont ainsi toujours considérées comme graves, les peines privatives de liberté ou les amendes d'un montant élevé.

La question de la combinaison de ces critères a donné lieu, de la part de la Cour européenne, à un certain flottement, particulièrement en matière fiscale.

En principe, il résultait de la décision Engel que ces critères étaient alternatifs : il suffit que l'un d'entre eux soit rempli pour que la mesure en cause relève du volet pénal de l'article 6 § 1.

p.  
84

On se souvient, toutefois, que lorsque, pour la première fois, dans l'arrêt Bendenoun c/ France, la Cour européenne a jugé qu'une pénalité fiscale relevait de la « matière pénale », elle s'est écartée du mode de raisonnement suivi dans l'arrêt Engel (CEDH 24 février 1994 n° 12547/86, aff. Bendenoun c/ France : [RJF 4/94 n° 503](#), chronique G. Goulard [RJF 6/94 p. 383](#), étude J.-P. Le Gall et L. Gérard Dr. fisc. 21-22/94 p. 878, chronique J.-F. Flauss AJDA 1994 p. 512, note S.N. Frommel JCP G 1995 II n° 22372), en relevant, s'agissant de la pénalité de l'article 1729, 1 du CGI alors applicable, que les faits tombant sous le coup de cette pénalité concernent « tous les citoyens en leur qualité de contribuable et non un groupe déterminé doté d'un statut particulier », que les majorations en cause « ne tendent pas à la réparation pécuniaire d'un préjudice, mais visent pour l'essentiel à punir pour empêcher la répétition d'agissements semblables » et « se fondent sur une norme de caractère général dont le but est à la fois préventif et répressif » et, enfin, qu'elles revêtaient, en l'espèce, une « ampleur considérable ». Mais, la Cour constate ensuite qu'aucun de ces critères « n'apparaît décisif à lui seul », mais que « additionnés et combinés ils conféraient à l'« accusation » litigieuse un « caractère pénal » au sens de l'article 6 § 1 » (§ 47 de l'arrêt). Par la suite, dans un arrêt Janosevic, la Cour européenne a précisé que l'approche cumulative était, en quelque sorte, subsidiaire et qu'elle se justifiait si l'analyse séparée de chaque critère ne permettait pas d'aboutir à une solution claire (CEDH 23 juillet 2002 n° 34619/97, Janosevic c/ Suède : [RJF 11/02 n° 1340](#)).

Le raisonnement tenu ultérieurement dans une décision Yordanov résultait toutefois encore d'une approche cumulative plus qu'alternative, puisque la cour, après avoir pourtant relevé que la sanction en cause avait un caractère général et ne tendait pas à la réparation d'un préjudice, ce qui aurait dû suffire en application de la jurisprudence Engel, ajoutait quand même que la sanction pouvait atteindre, selon les cas, des montants considérables (CEDH 20 octobre 2005, Yordanov c/ Bulgarie, non publié à la RJF <sup>(1)</sup>). De même, par son arrêt Morel c/ France (CEDH 3 juin 2003 n° 54559/00 : [RJF 11/03 n° 1337](#)), la Cour européenne a ajouté à la confusion en jugeant que la majoration d'impôt de 10 % prévue en cas de défaut ou de retard de déclaration par l'article 1728 du CGI, qui s'élevait en l'espèce à 4 450 F, remplissait bien les trois autres critères posés par l'arrêt Bendenoun mais était, tant par son taux que par son montant en valeur absolue, d'une ampleur insuffisante pour relever de la matière pénale au sens de l'article 6 § 1. A suivre cet arrêt, l'absence d'un seul des quatre critères ou du moins du critère de gravité de la sanction, suffisait pour échapper au champ de l'article 6. Cette position était d'autant plus paradoxale qu'au regard des critères retenus par le juge français tant en droit interne qu'en application de la convention européenne (voir ci-dessous), la pénalité de l'article 1728 constitue bien une sanction.

La formule de la potion magique permettant de transformer le plomb (ou l'or, selon le point de vue que l'on adopte) de la pénalité nationale en or (... ou en plomb) de l'accusation pénale conventionnelle devenait aussi indéchiffrable que la recette d'une potion de 7<sup>e</sup> année pour un élève en 1<sup>e</sup> année à Poudlard.

Les ingrédients sont-ils alternatifs - la présence d'un seul étant suffisante <sup>(2)</sup> -, doivent-ils faire l'objet d'une

utilisation combinée - même si aucun ingrédient n'est présent dans le chaudron en dose suffisante, une pincée de chacun suffit pour obtenir le même résultat - ou sont-ils cumulatifs - tous les ingrédients, ou peut-être seulement certains d'entre eux, mais alors lesquels, doivent être présents en quantité suffisante <sup>(3)</sup> ?

La Cour s'est efforcée de clarifier sa jurisprudence par l'arrêt *Jussila c/ France*, rendu en Grande chambre (CEDH 23 novembre 2006 n° 73053/01 : [RJF 4/07 n° 527](#), étude E. J. Van Brustem Dr. fisc. 46/07 c. 956). Abandonnant la jurisprudence *Morel*, elle a jugé, à propos d'une majoration de 10 % prévue en cas d'erreurs commises dans une déclaration au titre de la TVA, pour un montant en l'espèce de 309 €, que « la légèreté de la sanction litigieuse (...) n'a pas pour effet de l'exclure du champ d'application de l'article 6 » (§ 38). La Cour a, en outre, précisé qu'elle ne voyait aucune spécificité particulière aux sanctions fiscales par rapport aux autres types de sanctions et qu'elle appliquerait, en la matière, « les critères Engel » (§ 36).

Il nous semble, au total, que le principal enseignement que l'on peut retirer de ce tortueux cheminement est que, aux yeux de la Cour, la recette importe peu dès lors que le plomb est finalement transformé en or.

## B. La jurisprudence du Conseil d'Etat sur les pénalités fiscales : festina lente

Hâte-toi lentement ! Telle pourrait être la devise du Conseil d'Etat en matière de pénalités fiscales : accepter mais ne jamais anticiper les évolutions de la Cour européenne des droits de l'Homme (voir, plus généralement sur la réticence du Conseil d'Etat à accorder au contribuable les diverses garanties de procédure, la chronique de J. Turot à la [RJF 4/92 p. 263](#) « Pénalités fiscales : une zone de transit du droit administratif »).

Ainsi, avant l'arrêt *Bendenoun c/ France*, le Conseil d'Etat jugeait que la matière fiscale dans son ensemble échappait au champ d'application de l'article 6 (CE 2 juin 1989 n° 66604, de Saint Pern : [RJF 8-9/89 n° 1019](#) ; CE 10 et 12 juillet 1989 n° 67268 et n° 80701, 81981 : [RJF 10/89 n° 1072 et 1151](#) ; CE 4 décembre 1989 n° 61541 : [RJF 2/90 n° 109](#) ou CE 22 avril 1992 n° 85159, Persegues : [RJF 6/92 n° 879](#), concl. J. Arrighi de Casanova Dr. fisc. 41/91 c. 1837). La formulation de ces décisions, inspirées de l'arrêt d'Assemblée *Subrini* (CE 11 juillet 1984 n° 41744 ass. : Lebon p. 259, D. 1985 p. 150 conclusions contraires B. Genevois, rendue à propos des sanctions disciplinaires prises par les ordres professionnels) était particulièrement radicale puisqu'elles indiquaient que « le juge de l'impôt ne statue pas en matière pénale et ne tranche pas de contestations sur des droits et obligations de caractère civil ».

Comme le rappelait J. Arrighi de Casanova dans ses conclusions sous l'avis *SARL Auto-industrie Méric* (Avis CE 31 mars 1995 n° 164008 sect., min. c/ SARL Auto-industrie Méric : [RJF 5/95 n° 623](#), avec conclusions J. Arrighi de Casanova p. 326, note M. Bornhauser Dr. fisc. 28/95 p. 1141, note M. Dreifuss AJDA

1995 p. 739), une position plus prudente apparaissait, toutefois, à la même époque dans certaines p. 85 décisions, qui se contentaient d'indiquer « que les dispositions de l'article 6 § 1 de la convention européenne des droits de l'Homme sont applicables aux seules procédures contentieuses suivies devant les juges statuant en matière pénale ou tranchant des contestations sur les droits et obligations de caractère civil » (CE 15 avril 1992 n° 65563, Hade et Cie : [RJF 6/92 n° 855](#) ; CE 15 décembre 1993 n° 84181-143226 et 143228 : [RJF 2/94 n° 167](#) ou CE 18 mars 1994 n° 68799-70814 : [RJF 5/94 n° 532 avec concl. Ph. Martin p. 290](#)). Ces décisions écartaient donc uniquement l'application de l'article 6 à la procédure administrative infligeant des sanctions fiscales, réservant la question de son application à la procédure contentieuse.

Dans le même temps, la Cour de cassation jugeait, sans nuances, que l'article 6 de la convention était applicable en matière fiscale (Cass. com. 20 novembre 1990 n° 1342 P, Donsimoni : [RJF 1/91 n° 123](#), s'agissant d'un contentieux de recouvrement ; Cass. com. 4 janvier 1994 n° 42 P, Bruyelle : [RJF 4/94 n° 498](#), s'agissant d'un contentieux d'assiette) <sup>(4)</sup>.

Toutefois, un an après l'arrêt *Bendenoun c/ France*, le Conseil d'Etat a accepté par l'avis de Section *SARL Auto-industrie Méric* précité de juger que les majorations d'imposition prévue à l'article 1729, 1 du CGI en cas de manoeuvres frauduleuses constituent des « accusations en matière pénale » au sens de l'article 6 § 1 de la convention. Cet avis indique, plus précisément, que si « l'article 6 précité n'énonce, y compris dans son paragraphe 2, aucune règle ou aucun principe dont le champ d'application s'étendrait au-delà des procédures contentieuses suivies devant les juridictions et qui gouvernerait l'élaboration ou le prononcé de sanctions, quelle que soit la nature de celles-ci, par les autorités administratives qui en sont chargées par la loi », l'article 6 est, en revanche applicable aux pénalités de l'article 1729, 1 « 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 la seule réparation pécuniaire d'un préjudice, constituent, même si le législateur a laissé le soin de les établir et de les prononcer à l'autorité administrative, des « accusations en matière pénale » au sens des stipulations de l'article 6 précité ». Rendue à propos des pénalités pour manoeuvres frauduleuses, la solution valait, comme l'indiquait le commissaire du gouvernement, pour « l'ensemble des sanctions fiscales ».

Elle a, ainsi, été appliquée, par la suite, aux pénalités pour absence de bonne foi (Avis CE 8 juillet 1998 n° 195664, Fattell, précité ou CE 16 janvier 2006 n° 252782, Sté Edipag : [RJF 4/06 n° 447](#)), pour défaut ou retard de déclaration prévues par l'article 1728 (CE 8 mars 2002 n° 224304, SARL Clinique de Mazargues : [RJF 6/02](#)

n° 671, concl. G. Goulard [BDCF 6/02 n° 82](#) et CE 6 juin 2007 n° 270955, min. c/ Lemarinier : [RJF 10/07 n° 1042](#)) ou aux pénalités pour distributions occultes de revenus prévues par l'article 1763 A du CGI (CE 24 mars 2006 n° 257330, SA Martell et Co : [RJF 6/06 n° 667](#), concl. L. Vallée [BDCF 6/06 n° 71](#)) <sup>(5)</sup>.

Il n'y avait, donc, guère de difficulté à juger que la pénalité de l'article 1788 septies du CGI constituait une accusation en matière pénale au sens de l'article 6 § 1. Le Conseil d'Etat juge ainsi « que l'objectif de l'amende prévue à l'article 1788 septies, éclairé par les travaux préparatoires de la loi du 29 décembre 1994 portant loi de finances rectificative pour 1994 dont ses dispositions sont issues, est essentiellement, dans un cas où la taxe non déclarée est elle-même immédiatement déductible, d'inciter les redevables de la taxe sur la valeur ajoutée à s'acquitter avec exactitude de leurs obligations déclaratives, afin de permettre le bon fonctionnement des procédures d'échange d'informations entre administrations fiscales des Etats membres de la Communauté européenne, prévues par le système communautaire de taxe sur la valeur ajoutée ; qu'ainsi, cette amende présente le caractère d'une punition tendant à empêcher la réitération des agissements qu'elle vise ».

### III. MODULER OU NE PAS MODULER, THAT IS THE QUESTION

#### A. Le droit interne n'impose pas la modulation des pénalités fiscales

C'est, d'abord, au regard du droit interne que s'est posée la question du pouvoir du juge de moduler le taux des pénalités fiscales.

Par son avis de Section Houdmond, le Conseil d'Etat a indiqué, encore une fois à propos des majorations pour absence de bonne foi, prévues par l'article 1729, 1 du CGI, que la loi elle-même « qui proportionne les pénalités selon les agissements commis par le contribuable, a prévu l'application de taux de majoration selon la qualification qui peut être donnée au comportement de celui-ci » et qu'en conséquence « le juge de l'impôt, après avoir exercé son plein contrôle sur la qualification retenue par l'administration, doit appliquer le taux de majoration prévu en ce cas par la loi sans pouvoir le moduler pour tenir compte de la gravité de la faute commise par le contribuable » (Avis CE 5 avril 1996 n° 176611 sect., Houdmond : [RJF 5/96 n° 607 avec chronique S. Austray p. 311](#), concl. J. Arrighi de Casanova [BDCF 3/96 p. 63](#), confirmant CE 8 novembre 1974 n° 83219, 83823 et 87994 sect. : [RJF 1/75 n° 17](#)).

Cette solution s'imposait dès lors que le juge administratif n'est pas le juge de la constitutionnalité de la loi. Comme le faisait remarquer S. Austray dans sa chronique : « à supposer même que certaines sanctions fiscales figurant au CGI violent le principe de proportionnalité des délits et des peines, ce qu'il est en effet sans doute permis de penser pour certaines d'entre elles, aucun texte de droit interne ne permet au juge, même si ces sanctions ont un caractère pénal, d'écarter l'application de la loi inconstitutionnelle ».

Mais, la réponse donnée par l'avis Houdmond va bien au-delà, puisqu'elle n'est pas fondée seulement sur cette limitation de l'office du juge administratif, mais sur le mécanisme même des sanctions administratives. L'avis constate, en effet, que la loi elle-même a prévu une forme de modulation, puisque le taux de la pénalité n'est pas le même selon que le contribuable s'est rendu coupable de mauvaise foi ou de manoeuvres frauduleuses. Et il ajoute que le juge fiscal, juge de plein contentieux, exerce un « plein contrôle », ce qui implique qu'il ne se contente pas de s'assurer de l'exactitude matérielle des faits mais vérifie la qualification qui leur a été donnée par l'administration. p.  
86

La richesse de la motivation sur ce point s'explique aisément : bien que la demande d'avis posée par le tribunal administratif de Lyon ne portât pas sur l'existence d'une obligation de modulation au regard du droit international et, notamment, de l'article 6 § 1 de la convention, ce point avait été longuement abordé par J. Arrighi de Casanova selon lequel il paraissait difficile que la réponse donnée par le Conseil d'Etat sur le terrain du droit interne ne fût pas compatible avec la norme internationale.

#### B. Pour le Conseil d'Etat, l'article 6 § 1 de la conv. EDH n'implique pas non plus que le juge national dispose du pouvoir de moduler les pénalités fiscales

Il paraît nécessaire de rappeler le texte de ce célèbre article pour bien mesurer le pas qu'il faudrait effectuer pour en déduire une telle obligation. Aux termes de celui-ci, en effet, « Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement (...) 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 (...) ». Il exige donc uniquement que le contribuable puisse saisir un « tribunal » qui « décidera ».

La Cour européenne, interprétant cet article à la lumière de la prééminence du droit à un procès équitable, en a déduit qu'il impliquait le droit à ce que sa cause fût entendue par un « organe judiciaire de pleine juridiction », expression qui ne brille pas par sa clarté (CEDH 10 février 1983 n° 7299/75 et 7496/76, *Albert et Le Compte c/ Belgique*, Série A n° 58 § 29 ou CEDH 26 avril 1995 n° 16922/90, *Fischer c/ Autriche*, Série A n° 312 § 28). La Cour résume ainsi cette exigence : « pour qu'un tribunal puisse décider d'une contestation sur des droits et obligations de caractère civil en conformité avec l'article 6 § 1, il faut qu'il ait compétence pour se pencher sur toutes les questions de fait et de droit pertinentes pour le litige dont il se trouve saisi » (CEDH 17 décembre 1996 n° 20641/92, *Terra Woningen BV c/ Pays-Bas* : Rec. 1996-VI § 52). Une cour constitutionnelle qui se borne à vérifier la conformité de la décision administrative à la Constitution (*Fischer*) ou une cour de cassation qui ne connaît pas du fond des affaires et à laquelle échappent l'examen des faits et l'appréciation de la proportionnalité entre faute et sanction (décision *Albert* précitée, ainsi que CEDH 23 juin 1981 n° 6878/75 et 7238/75, *Le Compte, Van Leuven et De Meyere*, Série A n° 43 § 33) ne répondent donc pas à ces exigences. Cette lecture des stipulations de l'article 6 § 1 n'implique évidemment pas un pouvoir de modulation de la sanction.

Mais la Cour européenne ne s'en est pas tenue là. Par un arrêt *Schmautzer*, elle a ajouté que, parmi les caractéristiques constitutives d'un organe judiciaire de pleine juridiction, « figure le pouvoir de réformer en tous points, en fait comme en droit, la décision entreprise rendue par l'organe inférieur », formule qui n'a fait qu'ajouter l'obscurité à l'ambiguïté initiale (23 octobre 1995, *Schmautzer et a. c/ Autriche*, Série A n° 328-A § 36). M<sup>me</sup> Martin a fait une analyse très complète de son sens possible dans ses conclusions sous la décision de la cour administrative d'appel de Paris renvoyant la question de la modulation au Conseil d'Etat. Elle a, notamment, fait remarquer que la version anglaise de la décision *Schmautzer* exige que le tribunal ait « the power to quash in all respects on questions of facts and law the decision of the body below », ce qui signifie seulement « annuler sur tous les points de fait et de droit » et non réformer (CAA Paris 9 avril 1998 n° 97-390 plén., *Fattell* : [RJF 5/98 n° 612](#), concl. M<sup>me</sup> C. Martin BDCF 3/98 n° 62).

Tel était l'état de la jurisprudence européenne lorsque le Conseil d'Etat, saisi par la cour administrative d'appel de Paris comme il vient d'être indiqué, s'est prononcé sur la question de la modulation. Par l'avis *Fattell*, le Conseil d'Etat a précisé que les dispositions du 1 de l'article 1729 du CGI qui « 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 effectivement encourue au taux prévu par la loi, 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 des droits de l'Homme ne l'obligent pas à procéder différemment ».

On notera à quel point cette réponse est proche de celle donnée dans l'avis *Houdmond*, comme si l'invocation du droit conventionnel était, en quelque sorte, sans incidence sur la solution retenue sur le fondement du droit interne. C'est, d'ailleurs, probablement pour cette raison que la solution posée par l'avis *Fattell* a paru suffisamment évidente pour être rendue en sous-sections réunies et faire l'objet d'une simple mention dans les tables du recueil *Lebon* et non d'une reproduction intégrale dans sa première partie.

L'avis *Fattell* a, ensuite, été confirmé solennellement dans les mêmes termes, pour les pénalités pour absence de déclaration de l'article 1728 lorsque leur taux différait selon qu'une ou deux mises en demeure avaient été adressées au contribuable (CE 8 mars 2002 n° 224304, *SARL Clinique de Mazargues*, précité), puis, après la modification de cet article par l'ordonnance 2005-1512 du 7 décembre 2005, qui a supprimé la seconde mise en demeure et fixé un taux unique de 40 % (CE 6 juin 2007 n° 270955, *min. c/ Lemarinier*, précitée). Il l'a également été, à plusieurs reprises, pour les pénalités de l'article 1729, objet de l'avis *Fattell* (CE 24 septembre 2003 n° 237990, *Sté Paolo Nancéienne* : [RJF 12/03 n° 1393](#), concl. G. Bachelier BDCF 12/03 n° 159 et CE 1<sup>er</sup> juin 2005 n° 256296, *Sté informatique de Gestion financière* : [RJF 8-9/05 n° 829](#), chronique J. Andriantsimbazovina et L. Sermet RFD adm. 2006 p. 590).

### C. Une évolution de cette jurisprudence était-elle souhaitable ?

Le recours de la société *Sideme* sur la pénalité de l'article 1788 septies donnait au Conseil d'Etat l'opportunité de réexaminer cette jurisprudence et de s'interroger sur une éventuelle évolution. Ainsi que nous l'indiquions en introduction, il a choisi, comme le lui proposait son commissaire du gouvernement L. Olléon, de maintenir sa jurisprudence.

La décision affirme, en effet que « d'une part, le législateur, en matière de TVA, a prévu aux articles 1728, 1729 et 1788 septies du CGI plusieurs sanctions selon que le redevable a éludé les droits en omettant de souscrire une déclaration, a éludé les droits

en omettant de mentionner des opérations sur une déclaration ou a omis de déclarer des opérations sans toutefois éluder de droits en raison du caractère immédiatement déductible de la taxe afférente aux opérations

p.  
87

omises ; que le taux de la pénalité fiscale prévue à l'article 1788 septies est de 5 % alors que les taux prévus aux articles 1728 et 1729 sont, selon les cas, de 10 %, 40 % ou 80 % ; que la loi elle-même a ainsi assuré, dans une certaine mesure, la modulation des peines en fonction de la gravité des comportements ; que, d'autre part, le juge de l'impôt exerce un plein contrôle sur les faits invoqués et la qualification retenue par l'administration pour appliquer l'amende et décide, selon, les résultats de ce contrôle soit de maintenir cette amende soit d'en prononcer la décharge ». Elle en déduit que les dispositions de l'article 1788 septies du CGI ne sont pas incompatibles avec l'article 6 § 1 « alors même qu'elles ne confèrent pas au juge un pouvoir de modulation du taux de l'amende qu'elles prévoient ».

Les raisons qui justifient une telle position nous semblent, à ce stade, demeurer solides.

En premier lieu, la solution inverse adoptée par la Cour de cassation n'emporte pas la conviction. On sait que par son arrêt Ferreira, la chambre commerciale a jugé que l'amende fiscale prévue à l'article 1840 N quater du CGI pour non-paiement de la taxe différentielle sur les véhicules à moteur, laquelle constitue une sanction au sens de l'article 6 § 1, était incompatible avec cet article dans la mesure où n'était 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 avril 1997 n° 1068 PB, Ferreira : [RJF 6/97 n° 641](#), note F. Sudre JCP G 1997 II 22935, note G. Tixier Petites Affiches 1<sup>er</sup> décembre 1997 n° 144 p. 6, note Y. Brard JCP ed. E 1997 II 990 ; voir aussi Cass. com. 21 octobre 1997 n° 2061 D, Marbotte : [RJF 3/98 n° 361](#)). Comme le notait le professeur Sudre dans son commentaire, pourtant élogieux, « l'arrêt Ferreira s'inscrit dans le droit fil d'une jurisprudence constructive de la Cour de cassation qui devançant la Cour européenne a déjà réalisé un élargissement significatif du champ d'application de l'article 6. (...) Ce faisant la Cour de cassation procède à une application extensive de la convention et se démarque ainsi de la jurisprudence européenne beaucoup plus timide » <sup>(6)</sup>.

Or, une telle façon de faire nous semble peu appropriée pour une juridiction, même suprême, nous allons y revenir. Elle est, en outre, particulièrement risquée, comme le montre l'évolution de la Cour de cassation elle-même. Celle-ci, qui avait confirmé solennellement, en assemblée plénière, en 1996, l'applicabilité en matière fiscale de l'article 6, sur le terrain de son volet civil (Cass. ass. plén. 14 juin 1996 n° 402 P, Kloeckner : [RJF 8-9/96 n° 1118](#), concl. Y. Monnet JCP G 1996 II n° 22692, et encore Cass. com. 1<sup>er</sup> avril 1997 n° 830 D, Allin : [RJF 12/97 n° 1216](#) ; Cass. com. 19 octobre 1999 n° 1678 P, Sté Laetitia : [RJF 1/00 n° 130](#) et Cass. com. 20 novembre 2001 n° 1916 FS-P, Sté Civa : [RJF 2/02 n° 239](#)), a été contrainte, par la Cour européenne des droits de l'Homme elle-même, d'abandonner cette évolution aventureuse. Celle-ci ayant jugé, dans sa formation la plus solennelle, que le contentieux fiscal échappait au champ des droits et obligations de caractère civil de l'article 6 § 1 (CEDH 12 juillet 2001 n° 44759/98, Ferrazzini c/ Italie précité), la Cour de cassation n'a pu faire autrement que s'aligner sur la position de la Cour européenne (Cass. com. 12 juillet 2004 n° 1266 FS-PBI, Pelat : [RJF 11/04 n° 1218 avec le point de vue de B. Hatoux p. 804](#)) et donc sur celle du Conseil d'Etat (CE 26 novembre 1999 n° 184474, Guénoun : [RJF 1/00 n° 138](#) avec chronique M<sup>me</sup> E. Mignon [RJF 2/00 p. 90](#), concl. J. Courtial BDCF 1/00 n° 13).

En deuxième lieu, la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'Homme demeure, encore aujourd'hui, tout aussi incertaine qu'à l'époque du commentaire précité du professeur Sudre.

Certes, d'un côté, la position du Conseil d'Etat adoptée dans l'avis Fattell a été confirmée, d'abord par la Commission européenne des droits de l'Homme, qui, dans sa décision Taddei, a déclaré irrecevable la requête d'un contribuable invoquant l'article 6 § 1 pour critiquer les sanctions pour absence de bonne foi qui lui avaient été infligées et qui, selon lui, ne subissaient pas un contrôle suffisant par les juridictions administratives saisies faute pour celle-ci de pouvoir en moduler le taux (Comm. EDH 29 juin 1998 n° 36118/97, Taddei : [RJF 3/99 n° 366](#)). Après avoir rappelé la jurisprudence Schmutz c/ Autriche, la Commission a relevé que les juridictions saisies, en l'espèce le tribunal administratif de Paris et le Conseil d'Etat « étaient compétentes pour réformer en fait comme en droit la décision attaquée sur les pénalités ; elles disposaient ainsi du pouvoir d'annuler les pénalités au cas où elles auraient estimé que l'administration n'avait pas démontré à suffisance l'absence de bonne foi du requérant. (...) Il est exact que les juridictions saisies ne pouvaient moduler le taux des pénalités infligées pour mauvaise foi puisque celui-ci est fixé par l'article 1729 du CGI précité. Il n'en reste pas moins que cet article prévoit que le montant des pénalités est calculé sur la base et en pourcentage du montant des redressements infligés, selon qu'il y a « mauvaise foi » ou manœuvres frauduleuses ». La Commission est d'avis que, ce faisant, la loi elle-même prévoit et permet d'assurer la proportionnalité de la sanction aux faits reprochés ainsi qu'aux circonstances particulières de l'espèce ». On ne pouvait trouver rédaction plus proche de celle de l'avis Fattell.

Puis, la position du Conseil d'Etat a été, dans une certaine mesure, également confirmée par la Cour européenne elle-même dans son arrêt Malige c/ France (CEDH 23 septembre 1998 n° 68/1997/852/1059, Malige c/ France : [RJF 11/98 n° 1384](#), AJDA 1997 p. 981, sur la décision de la Commission et chronique J.-F. Flauss AJDA 1998 p. 984, note F. Sudre JCP G 1999 II n° 10086). Bien que rendue à propos du permis à points, le raisonnement tenu dans cet arrêt est, à bien des égards, transposable, à la problématique des pénalités fiscales. Après avoir jugé que le retrait de points relevait de la matière pénale au sens de l'article 6 § 1, la Cour a jugé que ce régime ne méconnaissait pas l'exigence qu'une sanction fût contrôlée par un tribunal disposant d'une plénitude de juridiction. Elle a relevé que la sanction n'intervenait que lorsque la réalité de l'infraction au Code de la route avait été établie et que l'intéressé était mis en mesure de contester les

éléments constitutifs de l'infraction pouvant servir de fondement à un retrait de points (§ 47). Elle a ajouté que la perte des points était « subordonnée à l'établissement de sa culpabilité par la juridiction pénale », laquelle satisfaisait pleinement aux exigences de l'article 6 § 1, puisque le prévenu pouvait soumettre aux juges répressifs tous les moyens de fait et de droit qu'il estimait utiles en sachant, parce qu'il en avait été informé par l'autorité administrative, que sa condamnation entraînerait en outre le retrait de points (§ 48). Enfin, elle a noté « 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 prévenu » (§ 49).

p.  
88

En revanche, par la décision *Silvester's Horeca c/ Belgique*, citée en introduction, la Cour a semblé donner une portée plus large à la notion de plénitude de juridiction. Dans cette affaire, un contribuable avait omis, en matière de TVA, d'établir des factures pour certaines livraisons et établi des factures qui ne correspondaient pas à la réalité. Des amendes fiscales avaient été prononcées à son encontre et, faute pour lui de les avoir payées, une contrainte fut délivrée et les montants exigibles majorés. La société forma opposition contre la contrainte, mais sa requête fut rejetée par la cour d'appel de Bruxelles. La Cour a, d'abord, rappelé que « parmi les caractéristiques d'un organe judiciaire de pleine juridiction figure le pouvoir de réformer en tous points, en fait comme en droit, la décision entreprise, rendue par l'organe inférieur. Il doit notamment avoir compétence pour se pencher sur toutes les questions de fait et de droit pertinentes pour le litige dont il se trouve saisi » (§ 27), ce qui, en soi, n'implique pas, comme nous l'avons déjà indiqué, un pouvoir de modulation. Mais, elle a, ensuite, ajouté que cette exigence n'avait pas été satisfaite en l'espèce dès lors que « la cour d'appel de Bruxelles estima, en effet, qu'elle était uniquement appelée à examiner la réalité des infractions au Code de la TVA et à contrôler la légalité des amendes fiscales réclamées, sans être compétente pour apprécier l'opportunité ou accorder une remise complète ou partielle de celles-ci » et que la Cour de cassation belge avait rejeté le pourvoi formé contre cet arrêt « aux motifs que le droit de contrôle exercé par le juge saisi d'une opposition à contrainte n'impliquait pas que ce juge puisse « exonérer le redevable des obligations qui lui sont légalement imposées par les autorités uniquement pour des motifs d'opportunité ou d'équité » (§ 28).

Une fois de plus, il est très difficile de tirer des conclusions d'une portée générale de cet arrêt. La cour d'appel avait, en fait, estimé que ces amendes étaient hors du champ d'application de l'article 6, ce qui excluait que le juge pût juger de leur opportunité ou en accorder la remise totale ou partielle. Mais, dès lors, que la cour d'appel était compétente pour contrôler la légalité de ces amendes, on doit nécessairement en déduire qu'elle était compétente pour les annuler si elles avaient été illégalement imposées, pour des raisons de droit ou de fait. Et, la formulation précitée de l'arrêt de confirmation de la Cour de cassation laisse à penser que le seul droit que le juge belge ne se reconnaissait pas dans ce type d'hypothèse était d'accorder une remise complète ou partielle à titre gracieux. Or, il paraît difficile de croire que la Cour européenne exige que le juge dispose du pouvoir de remettre gracieusement des amendes légalement dues... Vient encore compliquer l'interprétation de cet arrêt le fait que la jurisprudence de la Cour de cassation belge a changé postérieurement à la décision en cause dans l'arrêt de la Cour. En effet, la Cour d'arbitrage belge, d'abord, dans un arrêt du 12 juin 2002, avait admis que, dans un tel cas, « le juge peut ainsi vérifier si une décision administrative est justifiée en fait et en droit et si elle respecte l'ensemble des dispositions législatives et des principes généraux qui s'imposent à l'administration, parmi lesquels le principe de proportionnalité. Le cas échéant il pourra moduler l'amende, et en l'espèce la supprimer ou la diminuer... ». Et, la Cour de cassation dans un arrêt du 24 janvier 2002 avait jugé que « dès lors que ce droit de contrôle permet [au juge] plus spécialement d'examiner si la sanction n'est pas disproportionnée à l'infraction, le juge est tenu d'examiner si l'administration pouvait raisonnablement infliger une sanction administrative de cette importance ». Ces décisions postérieures aux faits de l'espèce étant néanmoins citées par l'arrêt de la Cour européenne, on peut se demander si elles n'ont pas influencé la solution : il est plus facile de censurer un système national que les juridictions suprêmes de cet Etat viennent d'abandonner.

En troisième et dernier lieu, contrairement à ce que soutenaient les requérants, en dépit des apparences, la pénalité de l'article 1788 septies n'est pas une pénalité à taux fixe. Comme l'expliquait très bien le commissaire du gouvernement : « vous ne sauriez donc raisonner comme si l'amende de l'article 1788 septies du CGI est la seule susceptible d'être infligée en cas de méconnaissance par un contribuable de ses obligations déclaratives. Le Code en compte bien d'autres. (...) Vous voyez donc que le CGI prévoit des sanctions différentes en cas de non- respect des obligations déclaratives, si bien qu'il nous semble que le constat qu'opérait la Cour dans l'arrêt *Malige* au sujet du permis à points peut être opéré par vous, aujourd'hui, s'agissant des sanctions fiscales pour méconnaissance des obligations déclaratives ».

#### IV. MAINTENIR, MAIS POUR COMBIEN DE TEMPS ENCORE ?

En 1996, déjà, S. Austray, dans sa chronique précitée sous la décision de Section Houdmond, notait : « On peut donc penser que la Haute Assemblée n'envisagera une évolution sur la question de la modulation des pénalités fiscales que dans la mesure où le maintien de sa jurisprudence antérieure conduirait à méconnaître manifestement la portée de la convention telle qu'elle est interprétée par la Cour européenne des droits de l'Homme ». Une telle affirmation qui est au fondement de la politique jurisprudentielle du Conseil d'Etat vis-à-vis de la convention européenne des droits de l'Homme est toujours aussi vraie. Elle justifie, à nos yeux,

totalelement la solution adoptée par la décision Sideme.

Mais, elle ne constitue pas une assurance à toute épreuve pour l'avenir. Le Conseil d'Etat pourrait devoir faire évoluer, à plus ou moins brève échéance, cette jurisprudence pour deux raisons.

1. En premier lieu, le Conseil d'Etat peut être saisi de litiges portant sur des pénalités pour lesquelles la position actuelle est plus difficilement tenable. On ne peut s'empêcher de noter, en effet, que le Conseil d'Etat a eu, jusqu'ici, la chance ou l'habileté de n'avoir à statuer que sur des pénalités pour lesquelles la loi elle-même avait prévu une forme de modulation, en fixant des taux différents selon des comportements qui pouvaient être considérés comme appartenant à une même catégorie d'infractions <sup>(7)</sup> ou du moins des pénalités pour lesquelles il était possible de déduire de l'architecture du CGI l'existence d'une telle modulation.

Mais qu'en serait-il, par exemple, de la pénalité pour abus de droit, fixée au taux unique de 80 % par le b de l'article 1729 du CGI et qui est automatiquement liée à la qualification des faits ? Dans un article publié in *Liber amicorum Cyrillic David (LGDJ 2005)*, le président Racine s'efforçait de démontrer que même cette pénalité ne présentait pas un caractère automatique et que le juge disposait nécessairement d'une certaine marge de

manoeuvre mais il concluait lui-même que « selon toute vraisemblance une telle marge ne peut être que très mince » <sup>(8)</sup> .

p.  
89

De même, qu'en serait-il, entre autres, de la pénalité de 100 % prévue par les dispositions de l'article 1732 en cas d'opposition à contrôle fiscal ou encore des pénalités non pas proportionnelles au redressement mais formulées en valeur absolue, telles les dispositions de l'article 1729 B sanctionnant les omissions ou inexactitudes constatées dans certains documents par une amende de 15 € par infraction, sans que le total puisse être inférieur à 60 € ou supérieur à 10 000 € ?

On ne peut que constater qu'il serait très difficile d'appliquer la rédaction des décisions précitées du Conseil d'Etat à des pénalités de ce type.

Que faire alors ?

La solution consistant à considérer, comme le suggérait J. Arrighi de Casanova dans ses conclusions sous l'avis Fattell, que le seul fait que le juge fiscal dispose d'un pouvoir de plein contentieux suffit à assurer la compatibilité avec l'article 6 § 1, si elle était séduisante à l'époque, paraît difficile à adopter aujourd'hui, toutes les décisions postérieures à cet avis prenant soin de noter que la loi a organisé elle-même la modulation des pénalités. Certes, on peut, peut-être, déduire de l'arrêt Malige qu'une modulation limitée suffit. La décision Sideme, reprenant la formule de cet arrêt, indique, d'ailleurs, que la loi a assuré « dans une certaine mesure » la modulation des peines en fonction de la gravité des comportements. Mais, l'arrêt Malige n'admettant la compatibilité du mécanisme du permis à points que pour plusieurs raisons dont il est délicat d'estimer la part respective, il nous paraît illusoire de fonder trop d'espoir sur ce point. On remarquera que lorsque le Conseil d'Etat a eu à se prononcer sur la compatibilité avec l'article 6 § 1 de l'article L 7 du Code électoral instaurant un mécanisme d'inéligibilité automatique, qui était contesté au motif qu'il méconnaissait l'exigence que le tribunal dispose d'une plénitude de juridiction, il n'a reconnu cette compatibilité qu'en se fondant sur le double motif que cette sanction était subordonnée à la reconnaissance de la culpabilité de l'auteur par la juridiction pénale devant laquelle l'intéressé bénéficie des garanties exigées par l'article 6 et que la juridiction pouvait, en application de l'article 775-1 du Code de procédure pénale relever l'auteur de ces infractions des interdictions, déchéances et incapacités électorales en prononçant, d'emblée ou ultérieurement, une dispense d'inscription de la condamnation au bulletin n° 2 du casier judiciaire (CE 1<sup>er</sup> juillet 2005 n° 261002 sect., Ousty : Lebon p. 282 avec concl. E. Glaser, RFD adm. 2006 p. 258, concl. E. Glaser, AJDA 2005 p. 1824 chronique C. Landais et F. Lénica). Ce second motif ressemble fort, dans son esprit, à celui qui, dans les décisions fiscales précitées, est tiré de l'existence d'une modulation dans la loi elle-même.

L'alignement sur la solution adoptée par la Cour de cassation dans l'arrêt Ferreira n'est pas non plus évident. Il nous paraît, en effet, difficile de conférer au juge administratif, de manière prétorienne, le droit de moduler de lui-même ces pénalités. Certes, on pourrait considérer que la loi ne lui reconnaissant pas ce pouvoir étant, pour ce type de pénalités, incompatible avec la convention européenne, il y a lieu de l'écarter dans la mesure de cette incompatibilité ou encore de l'interpréter dans le sens de la compatibilité, c'est-à-dire comme ne prévoyant que des taux maximaux, à l'intérieur desquels le juge fiscal, qui étant juge de plein contentieux dispose naturellement du pouvoir de modulation des sanctions, retrouverait sa compétence en quelque sorte naturelle pour moduler.

Mais, une telle solution, si elle est théoriquement séduisante, paraît difficile à mettre en oeuvre en pratique. D'abord, parce que l'on voit mal comment reconnaître ce pouvoir au juge de l'impôt sans le donner à l'administration fiscale, avec tous les inconvénients que soulignait J. Arrighi de Casanova dans les conclusions précitées. Ensuite, parce qu'il ne suffit pas d'écarter la loi, il faut encore déterminer les critères, voire les taux, de la modulation. Une telle oeuvre nous semble excéder sérieusement les pouvoirs du juge et relever clairement d'une intervention du législateur.

Il ne reste plus, alors, qu'une solution : si le législateur n'a pas prévu la possibilité d'une telle modulation, en méconnaissance de ses obligations conventionnelles, la loi doit être écartée comme contraire à celles-ci et la décharge totale des pénalités prononcées, ce qui devrait, on s'en doute, susciter une réaction rapide du Parlement.

2. En second lieu, alors que l'arrêt Malige fêtera bientôt ses dix ans, chercher à prédire le sens d'une nouvelle décision de la Cour sur ce sujet serait fort hasardeux. Comme le disait, une fois encore, J. Arrighi de Casanova <sup>(9)</sup> dans ses conclusions sous l'avis Houdmond : « on ne peut exclure que la Cour poursuive son évolution et qu'elle en vienne un jour à déduire de l'article 6 que le juge de la sanction administrative doit pouvoir la moduler librement à l'intérieur d'un simple plafond, pour tenir compte des circonstances propres à chaque affaire et à chaque individu ». Si cela devait arriver, alors le Conseil d'Etat n'aurait pas d'autre choix que de s'aligner, comme il l'a fait à de nombreuses reprises dans le passé.

Mais, en termes de politique jurisprudentielle, il n'existe aucune raison, selon nous et contrairement à ce qu'une partie de la doctrine invite régulièrement le Conseil d'Etat à faire, d'anticiper sur une éventuelle évolution de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'Homme, dont on vient de voir qu'elle n'est, pour l'instant, pas parfaitement limpide. Peut-être, en apparence, est-il plus glorieux ou plus séduisant de chercher à anticiper les évolutions à venir de la jurisprudence de la Cour européenne, qui sont toujours présentées comme des progrès du point de vue des droits de l'Homme. Mais, en agissant ainsi, en écartant une loi qui n'est pas clairement inconventionnelle, le juge méconnaît son office, son rôle et sa place.

En outre, il faut espérer et oeuvrer pour que le « dialogue des juges » avec la Cour européenne ne soit pas un monologue. Le Conseil d'Etat a donné, dans les années récentes, suffisamment d'exemples de son acceptation des grands principes de la convention européenne des droits de l'Homme tels qu'interprétés par la Cour pour que celle-ci, à son tour, soit sensible aux objections qui lui sont faites.

- 
- (1) Il s'agit de la décision sur la recevabilité du recours. La décision définitive ne revient pas sur cette question (CEDH 18 janvier 2007 n° 50479/99). [☒](#)
- (2) C'est par exemple la méthode appliquée dans l'arrêt du 22 février 1996 n° 18892/91, Putz c/ Autriche, relative à l'infliction de sanctions pécuniaires pour atteinte au bon ordre des procédures judiciaires. [☒](#)
- (3) Ainsi, dans l'arrêt du 10 juin 1996, Benham c/ Royaume-Uni (n° 19380/92 : Rec. 1996-III), la Cour confirme que la contrainte par corps en matière fiscale est bien une sanction, mais en se fondant à la fois sur le fait que la mesure s'applique de manière générale à tous les citoyens et sur le degré de sévérité de la sanction. [☒](#)
- (4) On remarquera, pour illustrer la lente sagesse du Conseil d'Etat, que le commentaire à la RJF de l'arrêt de la Cour de cassation de 1990 indiquait que « lorsque la question se trouvera à nouveau posée [au Conseil d'Etat], il n'est donc pas impossible qu'elle soit soumise à l'une de ses formations les plus élevées ». J. Turot lui-même, dans la chronique précitée notait : « on remarque que dans une décision très récente le Conseil d'Etat a semblé vouloir réserver la question jusqu'à ce qu'elle soit tranchée par une formation supérieure » (CE 29 janvier 1992 n° 67906, Beltoise : [RJF 3/92 n° 368](#)). [☒](#)
- (5) On notera, d'ailleurs, que, par cette décision, le Conseil d'Etat a, finalement, abandonné la première partie de la jurisprudence SARL Auto-industrie Méric en jugeant que le § 2 de l'article 6 de la convention européenne des droits de l'Homme, relatif à la présomption d'innocence, était applicable non seulement à la procédure suivie devant le juge, mais également à la procédure administrative d'imposition, alignant, une fois de plus avec un certain délai, sa jurisprudence sur celle de la Cour européenne des droits de l'Homme (CEDH 29 août 1997 aff. 75/1996/694/886, EL, RL et JOL c/ Suisse : [RJF 11/97 n° 1097](#) et CEDH 23 juillet 2002, Janosevic c/ Suède, précitée). Mais, la procédure administrative reste hors du champ du § 1 de l'article 6. [☒](#)
- (6) Il est vrai que les pénalités en cause sont des pénalités à taux fixe pour lesquelles il est difficile de trouver dans la loi une forme de modulation, mais ce point ne nous paraît pas suffisant pour justifier la position de la Cour de cassation, pour les raisons indiquées ci-dessous. [☒](#)
- (7) Certains contestent cette analyse et estiment, par exemple, que la mauvaise foi et les manoeuvres frauduleuses constituent deux comportements distincts présentant une différence de nature, de sorte que l'on ne peut parler de gradation de la sanction (M. Jazani « Sanctions fiscales et pouvoir de modération du juge de l'impôt » : [BF 6/99 p. 270](#)). [☒](#)
- (8) Le projet officieux de réforme du dispositif législatif de répression des abus de droit, apparu à la fin de l'année dernière, tout en élargissant le champ d'application de l'article L 64 du LPF à l'ensemble de la matière fiscale, prévoyait d'ailleurs une modification des dispositions de l'article 1729 en introduisant la possibilité de graduer les pénalités encourues à la gravité des agissements constatés (40 % en cas d'actes constitutifs d'abus de droit et 8 % en cas de participation délibérée à un ou plusieurs actes constitutifs d'abus de droit). [☒](#)
- (9) Auquel nous présentons à la fois nos excuses et nos remerciements pour l'avoir à ce point mis à contribution dans cette chronique. [☒](#)

RJF 2008  
(c) 2008 Editions Francis Lefebvre