

Décision n° 2011-124 QPC du 29 avril 2011

Mme Catherine B.

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 24 février 2011 par le Conseil d'État (décision n° 344610), dans les conditions prévues à l'article 61-1 de la Constitution, d'une question prioritaire de constitutionnalité posée par Mme Catherine B., relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit de l'article 1730 du code général des impôts (CGI), dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités.

Dans sa décision n° 2011-124 QPC du 29 avril 2011, le Conseil constitutionnel a jugé que l'article 1730 du CGI, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005, est conforme à la Constitution.

I. – Les dispositions contestées

La majoration de 10 % pour retard de paiement des impôts directs est ancienne. Elle a fait l'objet de nombreuses modifications et subi, au sein du CGI, plusieurs migrations : codifiée initialement à l'article 1732 sous sa forme réglementaire par le décret du 6 avril 1950¹, elle a été reprise au même article sous sa forme législative par la loi de finances pour 1952², avant d'être codifiée à l'article 1761 en 1965³. Enfin, l'ordonnance du 7 décembre 2005⁴ l'a codifiée, sous sa forme en vigueur, à l'article 1730.

En application de cette disposition, qui est principalement relative à l'impôt sur le revenu et aux impôts directs locaux et qui se distingue des simples intérêts de retard, le défaut de paiement ou le paiement tardif du solde de l'impôt dans les

¹ Décret n° 50-478 du 6 avril 1950 portant règlement d'administration publique pour la refonte des codes fiscaux et la mise en harmonie de leurs dispositions avec celles du décret du 9 décembre 1948 et des lois subséquentes.

² Article 30 de la loi n° 52-401 du 14 avril 1952 de finances pour 1952.

³ Article 1^{er} du décret n° 65-1060 du 7 décembre 1965 pris en application de l'article 58 de la loi n° 63-1316 du 27 décembre 1963 portant unification ou harmonisation des procédures, délais et pénalités en matière fiscale.

⁴ Article 13 de l'ordonnance n°2005-1512 du 7 décembre 2005 relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités, ratifiée par le I de l'article 138 de la loi n° 2009-526 du 12 mai 2009 de simplification et de clarification du droit et d'allègement des procédures.

quarante-cinq jours suivant la date de mise en recouvrement du rôle entraîne l'application d'une majoration de 10 %. Toutefois, aucune majoration n'est appliquée avant le 15 septembre pour les impôts établis au titre de l'année en cours.

La majoration de 10 % s'applique également lorsque le contribuable n'a pas versé les acomptes d'impôt sur le revenu à la date limite de paiement, a réduit ces acomptes de façon excessive, ou encore, s'est dispensé à tort du versement du second acompte⁵.

En outre, l'article 1730 prévoit la possibilité de reporter, dans la limite de quinze jours, la date des majorations pour paiement d'acomptes ou de soldes d'imposition qui interviennent par télérecouvrement.

Enfin, conformément à l'article 1727 du CGI, l'intérêt de retard de paiement de 0,4 % par mois ne s'applique pas en présence de la majoration de 10 %.

En revanche, cette majoration de 10 % s'applique tant au contribuable qui a obtenu un sursis de paiement le temps d'un contentieux qu'à celui qui n'est pas en situation de sursis de paiement et qui paie le quarante-sixième jour suivant la mise en recouvrement du rôle.

II. – La constitutionnalité des dispositions contestées

La requérante soutenait que l'article 1730, dans sa rédaction issue de l'ordonnance du 7 décembre 2005, instaure une « sanction automatique » qui porte atteinte aux principes de nécessité, de proportionnalité et d'individualisation des peines qui découlent de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

Elle invoquait également l'atteinte portée au droit au recours effectif au motif que cette disposition « *se borne à solliciter du juge qu'il constate le paiement tardif des impôts, sans lui permettre de faire varier la quantum de la peine* ». L'absence de modulation entre les mains du juge conduisait ainsi, selon la requérante, à limiter le caractère effectif du recours. Aussi, ce deuxième grief était-il également fondé sur le caractère punitif que revêtirait la majoration de 10 %.

⁵ Toutefois, selon le 4° de l'article 1730 du CGI, aucune majoration n'est appliquée lorsque la différence constatée résulte d'une loi intervenue postérieurement à la date du dépôt d'une demande de dispense de paiement de l'acompte.

Pour répondre à la question qui lui était posée, le Conseil constitutionnel devait donc au préalable s'interroger sur la nature de la majoration de 10 % pour paiement tardif des impôts directs. Il s'agissait, en d'autres termes, de lever les ambiguïtés qui avaient pu être soulevées par la jurisprudence en matière de sanction fiscale. En effet, le débat sur la nature des sanctions fiscales et en particulier des majorations en cas de retard de paiement est ancien.

Dans un premier temps, le Conseil d'État, par une décision de 1952 rendue à propos de la majoration de 10 % pour paiement tardif⁶, et la Cour de cassation, en 1960, ont dénié tout caractère répressif aux sanctions fiscales en les considérant respectivement comme des « *accessoires des impôts* »⁷ et des « *impositions supplémentaires* »⁸.

Dans un second temps, cette jurisprudence, très critiquée, notamment par la doctrine, a fait l'objet d'une évolution. Ainsi, dans sa décision *Yacht Motors Corporation* de 1979⁹, le Conseil d'État ne fonde plus son raisonnement sur l'idée que les sanctions fiscales constituent des accessoires de l'impôt mais, au contraire, sur celle qu'il s'agit de sanctions administratives.

Pour sa part, le Conseil constitutionnel, depuis 1982¹⁰ et encore très récemment¹¹, étend aux sanctions fiscales les principes constitutionnels applicables en matière répressive. Ne sont cependant pas assimilées à ces sanctions fiscales « répressives » les majorations de droits et des intérêts de retard ayant le caractère d'une réparation pécuniaire.

La distinction opérée dès 1982 par le Conseil constitutionnel a certes été reprise par le Conseil d'État et la Cour de cassation, qui ont considéré, à leur tour, que l'intérêt de retard ne constitue pas une sanction¹². Cependant, la notion de « *sanction ayant le caractère d'une punition* » dégagée par le Conseil constitutionnel a suscité une hésitation chez le juge de l'impôt. Le Conseil d'État a ainsi considéré, en 1988, que ne présentent pas le caractère de sanction les pénalités « *qui n'impliquent aucune appréciation par l'administration fiscale*

⁶ Conseil d'État, 10 mai 1952, *Société X.*, *JurisClasseur Périodique*, 1952.II.7151, cité par Stéphane Austry, « Les sanctions administratives en matière fiscale », *Actualité juridique Droit administratif*, 2001, pp. 51 et s. Confirmé ultérieurement, notamment par Conseil d'État, section, 5 octobre 1973, *Société X.*, n° 82836.

⁷ Conseil d'État, 10 mai 1952, préc.

⁸ Cour de cassation, chambre commerciale, 25 octobre 1960, *Percepteur d'Orléans-Ouest c/ Caisse d'allocations familiales du Loiret et autres*, n° 57-11284, *Bull. cass.* IV, n° 337.

⁹ Conseil d'État, assemblée, 27 avril 1979, *Yacht Motors Corporation*, n° 7309.

¹⁰ Décision n° 82-155 DC du 30 décembre 1982, *Loi de finances rectificative pour 1982*, cons. 34.

¹¹ Décisions n°s 2010-103 QPC du 17 mars 2011, *Société SERAS II (Majoration fiscale de 40 % pour mauvaise foi)* ; 2010-104 QPC du 17 mars 2011, *Époux B. (Majoration fiscale de 80 % pour activité occulte)* ; 2010-105/106 QPC du 17 mars 2011, *M. César S. et autre (Majoration fiscale de 40 % après mise en demeure)*.

¹² Conseil d'État, 9^e et 8^e sous-sections, 4 avril 1997, *Société Kingroup*, n° 144211 ; Cour de cassation, chambre commerciale, 6 octobre 1998, *SNC Sofon*, n° 1503.

du comportement du contribuable »¹³... avant de juger en 1992 que les majorations infligées à un contribuable en cas de retard lors de la souscription de sa déclaration, ou de défaut de réponse à une mise en demeure de souscrire cette déclaration, constituent des sanctions devant faire l'objet d'une motivation¹⁴.

Le Conseil d'État et la Cour de cassation ont eu aussi l'occasion de préciser la notion de « *sanction ayant le caractère d'une punition* ». Il ressort, en effet, de deux avis de section rendus par le Conseil d'État¹⁵ en 1995 et 1996, suivis par la Cour de cassation¹⁶, que, « *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 d'un préjudice pécuniaire* », les sanctions fiscales ont un caractère répressif et doivent être regardées comme des « *accusations en matière pénale* » au sens de l'article 6, paragraphe 1, de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

Pour sa part, le Conseil constitutionnel a adopté une définition restrictive des sanctions pouvant être qualifiées de punition au sens de l'article 8 de la Déclaration de 1789 : une telle qualification ne sera retenue que si le caractère répressif de la sanction est établi et que son objet tend à empêcher la réitération des agissements qu'elle réprime. Ainsi, la simple nature incitative ou comminatoire d'une disposition ne suffit pas à lui conférer le caractère d'une punition¹⁷.

L'évolution jurisprudentielle décrite précédemment a conduit certains commentateurs¹⁸ à souligner que, si les principes permettant de ranger les pénalités fiscales parmi les sanctions administratives ont été clairement posés, leur application peut, dans certains cas de figure, soulever de nouvelles difficultés. Tel était le cas, selon eux, des majorations pour paiement tardif.

Plusieurs raisons justifiaient cependant que le Conseil constitutionnel ne qualifie pas la majoration de 10 % de sanction au sens de l'article 8 de la Déclaration de 1789.

En effet, comme il l'a rappelé dans sa décision n° 2011-124 QPC, même si elle se distingue des intérêts de retard par un aspect « *comminatoire* » destiné à

¹³ Conseil d'État, assemblée, 9 novembre 1988, *Grisoni*, n° 68965.

¹⁴ Conseil d'État, 7^e et 9^e sous-sections, 17 février 1992, *Époux Vermeersch*, n° 58299.

¹⁵ Conseil d'État, section, avis, 31 mars 1995, *Ministre du budget c/ SARL Auto-Industrie Méric et autre*, n° 164008 ; section, avis, 5 avril 1996, *Houdmond*, n° 176611.

¹⁶ Cour de cassation, chambre commerciale, avis, 29 avril 1997, *Ferreira*, n° 95-20001.

¹⁷ En ce sens, cf. notamment la décision n° 2010-84 QPC du 13 janvier 2011, *SNC Eiffage Construction Val de Seine et autre (Cotisation « 1 % logement »)*, cons. 4.

¹⁸ Stéphane Austry, article précité.

inciter les contribuables à se libérer dans les délais de leur impôt¹⁹, la majoration de 10 % pour paiement tardif n'est pas destinée à punir un comportement fautif. Favorisant un recouvrement rapide et régulier des impôts directs, cette disposition a pour objet de réparer le préjudice subi par le Trésor du fait de l'écoulement du temps et du retard avec lequel il entre en possession des sommes qui lui sont dues. La majoration de 10 % vient donc répondre à une simple abstention de paiement d'une dette après mise en recouvrement.

Même, si rapportée au mois elle est plus élevée (0,8 %), elle s'insère entre l'intérêt de retard de 0,4 % par mois (dû jusqu'à la mise en recouvrement et qui, aux termes de l'article 1727 du CGI, « *cesse d'être décompté lorsque la majoration prévue à l'article 1730 est applicable* ») et les intérêts moratoires de 0,4 % par mois (dus, aux termes de l'article L. 209 du livre des procédures fiscales, entre le premier jour du treizième mois de la date limite de paiement jusqu'au jour du paiement effectif des cotisations). En ce sens, « *la majoration de 10 % constitue une sorte de forfaitisation du prix du temps et présente ainsi le caractère d'une réparation pécuniaire* »²⁰.

Elle se distingue nettement des majorations de l'article 1728 CGI prévues en cas de mauvaise foi du contribuable ou de découverte d'une activité occulte qui constituent des sanctions ayant pour objectif de réprimer un comportement²¹. Elle se distingue aussi de la majoration de 10 % prévue en cas de retard de déclaration prévue au même article 1728 du CGI et qui n'exonère pas le contribuable fautif des intérêts de retard de 0,40 % par mois.

Le Conseil constitutionnel a donc jugé que cette majoration ne constitue pas une sanction au sens de l'article 8 de la Déclaration de 1789. Dès lors, il a écarté l'ensemble des griefs de la requérante.

Les dispositions contestées n'étant contraires à aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, le Conseil constitutionnel a jugé l'article 1730 du CGI, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005, conforme à la Constitution.

¹⁹ En ce sens, réponse du ministre délégué chargé du budget à la question écrite posée par Gilbert Le Bris (question n° 6961, *Journal officiel Questions Assemblée nationale*, 3 mai 1982, p. 1844).

²⁰ Stéphane Austry, art. cit.

²¹ Décisions n°s 2010-103 QPC, 2010-104 QPC et 2010-105/106 QPC du 17 mars 2011.