

# **Décision n° 2011 – 124 QPC**

**Article 1730 du code général des impôts (ex article 1761)**

**Majoration de 10 % pour retard de paiement de l'impôt**

## **Dossier documentaire**

Source : services du Conseil constitutionnel © 2011

### **Sommaire**

<b>I. Dispositions législatives.....</b>	<b>4</b>
<b>II. Constitutionnalité de la disposition contestée .....</b>	<b>23</b>

## Table des matières

<b>I. Dispositions législatives.....</b>	<b>4</b>
<b>A. Dispositions contestées .....</b>	<b>4</b>
<b>1. Code général des impôts .....</b>	<b>4</b>
- Article 1730 .....	4
<b>B. Évolution des dispositions contestées .....</b>	<b>5</b>
<b>1. Décret n° 48-1986 du 9 décembre 1948 portant réforme fiscale .....</b>	<b>5</b>
<b>2. 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.....</b>	<b>6</b>
- Article 1 <sup>er</sup> .....	6
<b>3. Loi n° 52-401 du 14 avril 1952 de finances pour 1952 .....</b>	<b>7</b>
- Article 30 .....	7
<b>4. Loi n° 54-817 du 14 août 1954 relative à diverses dispositions d'ordre fiscal .....</b>	<b>7</b>
- Article 39 .....	7
<b>5. Code général des impôts 1959 .....</b>	<b>7</b>
<b>6. Décret n° 65-1060 du 7 décembre 1965 .....</b>	<b>8</b>
- Article 1er .....	8
<b>7. Loi n° 83-1179 du 29 décembre 1983 de finances pour 1984.....</b>	<b>9</b>
- Article 96 .....	9
<b>8. Loi n° 84-1208 du 29 décembre 1984 de finances pour 1985.....</b>	<b>9</b>
- Article 104 .....	9
<b>9. Loi n° 90-1168 du 29 décembre 1990 de finances pour 1991.....</b>	<b>10</b>
- Article 98 .....	10
- Article 132 .....	10
<b>10. Loi n° 92-655 du 15 juillet 1992 portant diverses dispositions d'ordre fiscal....</b>	<b>11</b>
- Article 3 .....	11
<b>11. Loi n° 93-1352 du 30 décembre 1993 de finances pour 1994.....</b>	<b>11</b>
- Article 85 .....	11
<b>12. Loi n° 2001-1275 du 28 décembre 2001 de finances pour 2002 .....</b>	<b>12</b>
- Article 74 .....	12
<b>13. Décret n° 2004-304 du 26 mars 2004 portant incorporation au code général des impôts et au livre des procédures fiscales de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code et de ce livre .....</b>	<b>13</b>
- Article 1 .....	13
<b>14. 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 .....</b>	<b>13</b>
- Article 13 .....	13
<b>15. Arrêté du 28 décembre 2005 relatif au paiement des impôts directs par télèglement et modifiant l'annexe IV au code général des impôts.....</b>	<b>14</b>
- Article 1 .....	14
<b>C. Application des dispositions contestées .....</b>	<b>14</b>
<b>1. Jurisprudence .....</b>	<b>14</b>
a. Jurisprudence administrative .....	14
- CE, 5 octobre 1973, n° 82836.....	14
- CE, 12 avril 1979, Yacht Motors Corporation, n° 07309 .....	16

- CE, 9 novembre 1988, n° 68965 .....	17
- CE, 17 février 1992, n° 58299 .....	17
- CE, Avis, 31 mars 1995, <i>Ministre du budget c/ SARL Auto-IndustrieMéric et autres</i> , n° 164008...17	
- CE, Avis, 5 avril 1996, <i>Houdmond</i> , n° 176611 .....	18
- CE, 4 avril 1997, n° 144211.....	18
- CE, 10 février 2006, n° 270255 .....	19
- CE, 16 avril 2010, n° 313456.....	20
- CA Marseille, 14 octobre 2010, n°07MA03261 .....	20
b. Jurisprudence judiciaire.....	21
- Cass., 25 octobre 1960, <i>Percepteur d'Orléans-Ouest c/ Caisse d'allocations familiales du Loiret et autres</i> .....	21
- Cass., 29 avril 1997, n° 95-20001.....	21
- Cass., 6 octobre 1998, n° 96-19382 .....	21
<b>2. Questions parlementaires .....</b>	<b>22</b>
- Assemblée Nationale, Question écrite n° 6961 de M. Gilbert Le Bris .....	22
<b>II. Constitutionnalité de la disposition contestée .....</b>	<b>23</b>
<b>A. Normes de référence.....</b>	<b>23</b>
<b>1. Déclaration des droits de l'homme et du citoyen .....</b>	<b>23</b>
- Article 6 .....	23
- Article 8 .....	23
- Article 16 .....	23
<b>B. Jurisprudence du Conseil constitutionnel.....</b>	<b>24</b>
- Décision n° 82-155 DC du 30 décembre 1982 - Loi de finances rectificative pour 1982 .....	24
- Décision n° 92-311 DC du 29 juillet 1992 - Loi portant adaptation de la loi n° 88-1088 du 1er décembre 1988 relative au revenu minimum d'insertion et relative à la lutte contre la pauvreté et l'exclusion sociale et professionnelle.....	24
- Décision n° 2003-467 DC du 13 mars 2003 - Loi pour la sécurité intérieure.....	24
- Décision n° 2010-84 QPC du 13 janvier 2011 – SNC Eiffage Construction Val de Seine [Cotisation « 1 % logement »].....	25
- Décision n° 2010-103 QPC du 17 mars 2011 - Société SERAS II [Majoration fiscale de 40 % pour mauvaise foi] .....	25
- Décision n° 2010-104 QPC du 17 mars 2011 - Epoux B. [Majoration fiscale de 80 % pour activité occulte] .....	26
- Décision n° 2010-105/106 QPC du 17 mars 2011 - M. César S. et autre [Majoration fiscale de 40 % après mise en demeure] .....	26

# I. Dispositions législatives

## A. Dispositions contestées

### 1. Code général des impôts

#### - Article 1730

*Modifié par Loi n°2010-1658 du 29 décembre 2010 - art. 55 (V)*

1. Donne lieu à l'application d'une majoration de 10 % tout retard dans le paiement des sommes dues au titre de l'impôt sur le revenu, des contributions sociales recouvrées comme en matière d'impôt sur le revenu, de la taxe d'habitation, des taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties et des impositions recouvrées comme les impositions précitées.

2. La majoration prévue au 1 s'applique :

a. Aux sommes comprises dans un rôle qui n'ont pas été acquittées dans les quarante-cinq jours suivant la date de mise en recouvrement du rôle, sans que cette majoration puisse être appliquée avant le 15 septembre pour les impôts établis au titre de l'année en cours ;

b. Aux acomptes qui n'ont pas été versés le 15 du mois suivant celui au cours duquel ils sont devenus exigibles ;

Les dispositions du a ne s'appliquent pas aux sommes déjà majorées en application du b.

3. a. Si la date de la majoration coïncide avec celle du versement d'un des acomptes provisionnels prévus à l'article 1664, elle peut être reportée d'un mois par arrêté du ministre chargé du budget.

b. (Abrogé)

4. La majoration prévue au 1 s'applique au contribuable qui s'est dispensé du second acompte dans les conditions prévues au 4 de l'article 1664 lorsqu'à la suite de la mise en recouvrement du rôle les versements effectués sont inexacts de plus du dixième.

Toutefois, aucune majoration n'est appliquée lorsque la différence constatée résulte d'une loi intervenue postérieurement à la date du dépôt de la déclaration visée ci-dessus.

5. Pour les personnes physiques qui acquittent par téléversement les acomptes ou les soldes d'imposition dont elles sont redevables, les dates des majorations mentionnées aux a et b du 2 peuvent être reportées dans la limite de quinze jours. La durée et les conditions de cette prorogation sont fixées par arrêté du ministre chargé du budget.

*NOTA:*

*Loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010, article 55 III-C : Ces dispositions s'appliquent aux rôles généraux de cotisation foncière des entreprises émis au titre de l'année 2011 et des années suivantes et aux rôles supplémentaires de cotisation foncière des entreprises et de taxe professionnelle mis en recouvrement à compter du 30 novembre 2011 .*

## B. Évolution des dispositions contestées

### 1. Décret n° 48-1986 du 9 décembre 1948 portant réforme fiscale

Art. 119. — 1. L'article 383 du code général des impôts directs est abrogé.

2. Les contributions, impôts, taxes et produits recouverts comme en matière de contributions directes sont exigibles dans les conditions ci-après :

ROLES mis en recouvrement durant les mois de	DATE D'EXIGIBILITÉ
Janvier, février, mars et avril.....	1 <sup>er</sup> juillet .....
Mai, juin, juillet et août .....	1 <sup>er</sup> novembre .....
Septembre, octobre, novembre et dé- cembre .....	1 <sup>er</sup> mars de l'année suivante

3. Une majoration de 10 p. 100 sera appliquée au montant des cotisations ou fractions de cotisations qui n'auront pas été réglées aux dates ci-après :

COTISATIONS OU FRACTIONS DE COTISATIONS	
Comprises dans les rô- les mis en recou- vrement durant les mois de :	Non réglées le :
Janvier, février, mars et avril...	15 juillet suivant.
Mai, juin, juillet et août.....	15 novembre sui- vant.
Septembre, octo- bre, novembre et décembre...	15 mars de l'année suivante.

4. Toutefois, cette majoration ne pourra être cumulée avec celle prévue au para-  
graphe II 2° de l'article 120 du présent  
décret.

2. 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

- Article 1<sup>er</sup>

Art. 1<sup>er</sup>. — Les dispositions du code général des impôts directs, du code fiscal des valeurs mobilières, du code des taxes sur le chiffre d'affaires, du code des contributions indirectes, du code de l'enregistrement et du code du timbre sont mises en harmonie avec les dispositions du décret n° 48-1986 du 9 décembre 1948 et des lois subséquentes qui les ont modifiées ou complétées et sont refondues en un code unique intitulé: « Code général des impôts », annexé au présent décret.

(...)

ANNEXE

(...)

Art. 1732. — 1. Une majoration de 10 p. 100 est appliquée au montant des cotisations ou fractions de cotisations soumises

aux conditions d'exigibilité prévues par l'article 1663 qui n'ont pas été réglées aux dates ci-après :

COTISATIONS OU FRACTIONS DE COTISATIONS	
Comprises dans les rôles mis en recouvrement durant les mois de :	Non réglées le :
Janvier, février, mars et avril.	15 juillet suivant.
Mai, juin, juillet et août.....	15 novembre suivant.
Septembre, octobre, novembre et décembre.....	15 mars de l'année suivante.

2. Toutefois, cette majoration ne peut être cumulée avec celle prévue à l'article 1733.

(...)

### 3. Loi n° 52-401 du 14 avril 1952 de finances pour 1952

#### - Article 30

L'article 1732. - 1. du code général des impôts est abrogé et remplacé par les dispositions suivantes, à partir de l'année 1952 :

« Article 1732. -1. Une majoration de 10 p. 100 est appliquée au montant des cotisations ou fractions de cotisations soumises aux conditions d'exigibilité prévues par l'article 1663 qui n'ont pas été réglées le 15 du troisième mois suivant celui de la mise en recouvrement du rôle. »

### 4. Loi n° 54-817 du 14 août 1954 relative à diverses dispositions d'ordre fiscal

#### - Article 39

**Art. 39.** Réserve faite des dispositions concernant les acomptes provisionnels pour tous les impôts normalement perçus par voie de rôle au titre de l'année en cours, aucune majoration de 10 p. 100 pour paiement tardif ne sera appliquée avant le 15 septembre pour les communes de plus de 3 000 habitants et avant le 31 octobre pour les autres communes.

### 5. Code général des impôts 1959

**Art. 1732. — 1.** Une majoration de 10 % est appliquée au montant des cotisations ou fractions de cotisations soumises aux conditions d'exigibilité prévues par l'article 1663 qui n'ont pas été réglées le 15 du troisième mois suivant celui de la mise en recouvrement du rôle.

Toutefois, pour tous les impôts normalement perçus par voie de rôles au titre de l'année en cours, aucune majoration n'est appliquée avant le 15 septembre pour les communes de plus de 3.000 habitants et avant le 31 octobre pour les autres communes.

2. Cette majoration ne peut être cumulée avec celle prévue à l'article 1733.

## 6. Décret n° 65-1060 du 7 décembre 1965

### - Article 1er

En application de l'article 58 de la loi susvisée du 27 décembre 1963, le code général des impôts est modifié et complété comme suit:

(...)

Article 1761, reprend l'article 1732 ancien, sous réserve de la modification suivante:

Substituer au 2 «1762» à «1733».

Consolidation de l'article 1761 en 1965 :

**Art. 1761.** — 1. Une majoration de 10 % est appliquée au montant des cotisations ou fractions de cotisations soumises aux conditions d'exigibilité prévues par l'article 1663 qui n'ont pas été réglées le 15 du troisième mois suivant celui de la mise en recouvrement du rôle.

Toutefois, pour tous les impôts normalement perçus par voie de rôles au titre de l'année en cours, aucune majoration n'est appliquée avant le 15 septembre pour les communes de plus de 3.000 habitants et avant le 31 octobre pour les autres communes.

2. Cette majoration ne peut être cumulée avec celle prévue à l'article 1762.



## 7. Loi n° 83-1179 du 29 décembre 1983 de finances pour 1984

### - Article 96

#### Article 96.

I. — Le 1 de l'article 1761 du code général des impôts est remplacé par les dispositions suivantes :

« 1. Une majoration de 10 p. 100 est appliquée au montant des cotisations ou fractions de cotisations soumises aux conditions d'exigibilité prévues par l'article 1663 qui n'ont pas été réglées le 15 du deuxième mois suivant celui de la mise en recouvrement des rôles.

« Toutefois, pour les impôts normalement perçus par voie de rôle au titre de l'année en cours, aucune majoration n'est appliquée avant le 15 septembre pour les communes de plus de 3 000 habitants et avant le 31 octobre pour les autres communes.

« Si la date de la majoration coïncide avec celle du versement d'un des acomptes provisionnels prévus à l'article 1664, elle peut être reportée d'un mois par arrêté du ministre chargé du budget. »

II. — Les dispositions des articles 1663 et 1761 du code général des impôts sont applicables aux rôles d'impôt sur le revenu de 1982 et de la contribution instituée par l'article premier de l'ordonnance n° 83-355 du 30 avril 1983 qui seront mis en recouvrement postérieurement au 31 décembre 1983.

III. — En 1984, pour l'application des articles 1664-1 et 1681 B du code général des impôts, il est tenu compte, le cas échéant, de la majoration prévue par l'article 2-VII de la loi de finances pour 1983 (n° 82-1126 du 29 décembre 1982).

## 8. Loi n° 84-1208 du 29 décembre 1984 de finances pour 1985

### - Article 104

Lorsqu'une cotisation de taxe foncière sur les propriétés bâties ou non bâties ou de taxe d'habitation a été mutée ou transférée, dans les conditions prévues à l'article 1404 ou au II de l'article 1413 du code général des impôts, au nom d'un redevable autre que celui figurant au rôle, le Trésor met en œuvre, pour son recouvrement à l'égard du nouveau débiteur de l'impôt et à compter de la date de notification de la décision de mutation ou de transfert au redevable, l'ensemble des garanties, sûretés et privilèges applicables en matière de contributions directes.

L'action du comptable du Trésor doit s'exercer, à compter de la même date, dans les délais prévus à l'article L. 274 du livre des procédures fiscales.

La majoration de 10 p. 100 prévue par l'article 1761 du code général des impôts n'est due par le nouveau débiteur de l'impôt qu'à défaut de paiement intégral de l'imposition mutée ou transférée au plus tard le 15 du deuxième mois suivant celui au cours duquel le nouveau débiteur de l'impôt a été avisé de la décision de mutation ou de transfert.

#### Consolidation de l'article 1761 en 1985 :

1 Une majoration de 10 % est appliquée au montant des cotisations ou fractions de cotisations soumises aux conditions d'exigibilité prévues par l'article 1663 qui n'ont pas été réglées le 15 du deuxième mois suivant celui de la mise en recouvrement des rôles.

Toutefois, pour tous les impôts normalement perçus par voie de rôle au titre de l'année en cours, aucune majoration n'est appliquée avant le 15 septembre pour les communes de plus de 3.000 habitants et avant le 31 octobre pour les autres communes.

Si la date de la majoration coïncide avec celle du versement d'un des acomptes provisionnels prévus à l'article 1664, elle peut être reportée d'un mois par arrêté du ministre chargé du budget (1).

1 bis Lorsqu'une cotisation de taxe foncière sur les propriétés bâties ou non bâties ou de taxe d'habitation a été mutée ou transférée dans les conditions prévues à l'article 1404 ou au II de l'article 1413, au nom d'un redevable autre que celui figurant au rôle, la majoration prévue au 1 n'est due par le nouveau débiteur de l'impôt qu'à défaut de paiement intégral de l'imposition mutée ou transférée au plus tard le 15 du deuxième mois suivant celui au cours duquel le nouveau débiteur de l'impôt a été avisé de la déclaration de mutation ou de transfert.

2 Cette majoration ne peut être cumulée avec celle prévue à l'article 1762.

(1) Annexe IV, art. 207 quater A.

### **9. Loi n° 90-1168 du 29 décembre 1990 de finances pour 1991**

#### **- Article 98**

Au deuxième alinéa du 1 de l'article 1761 du code général des impôts, les mots: « pour les communes de plus de 3000 habitants et avant le 31 octobre pour les autres communes » sont supprimés.

#### **- Article 132**

(...)

III. - La contribution portant sur les revenus mentionnés au I ci-dessus est assise, contrôlée et recouvrée selon les mêmes règles et sous les mêmes sûretés, privilèges et sanctions que l'impôt sur le revenu.

Les dispositions de l'article L. 80 du livre des procédures fiscales sont applicables.

Il n'est pas procédé au recouvrement de la contribution lorsque son montant est inférieur à 80 F.

Par dérogation à l'article 150 R du code général des impôts, le paiement ne peut être fractionné.

La majoration de 10 p. 100 prévue à l'article 1761 du même code est appliquée au montant de la contribution qui n'a pas été réglé dans les trente jours suivant la mise en recouvrement.

### Consolidation de l'article 1761 en 1991 :

1 Une majoration de 10 % [\*taux\*] est appliquée au montant des cotisations ou fractions de cotisations soumises aux conditions d'exigibilité prévues par l'article 1663 qui n'ont pas été réglées le 15 du deuxième mois suivant celui de la mise en recouvrement des rôles.

Toutefois, pour tous les impôts normalement perçus par voie de rôle au titre de l'année en cours, aucune majoration n'est appliquée avant le 15 septembre ~~pour les communes de plus de 3000 habitants et avant le 31 octobre pour les autres communes.~~

Si la date de la majoration coïncide avec celle du versement d'un des acomptes provisionnels prévus à l'article 1664, elle peut être reportée d'un mois par arrêté du ministre chargé du budget (1).

1 bis Lorsqu'une cotisation de taxe foncière sur les propriétés bâties ou non bâties ou de taxe d'habitation a été mutée ou transférée dans les conditions prévues à l'article 1404 ou au II de l'article 1413, au nom d'un redevable autre que celui figurant au rôle, la majoration prévue au 1 n'est due par le nouveau débiteur de l'impôt qu'à défaut de paiement intégral de l'imposition mutée ou transférée au plus tard le 15 du deuxième mois suivant celui au cours duquel le nouveau débiteur de l'impôt a été avisé de la déclaration de mutation ou de transfert.

2 Cette majoration ne peut être cumulée avec celle prévue à l'article 1762.

(1) Annexe IV, art. 207 quater A.

## **10. Loi n° 92-655 du 15 juillet 1992 portant diverses dispositions d'ordre fiscal**

### **- Article 3**

(...)

VI. - Pour les impositions de taxe d'habitation établies au titre de 1992:

1o La date fixée au 1 de l'article 1663 du code général des impôts est le dernier jour du mois de la mise en recouvrement du rôle.

2o La date fixée au premier alinéa du 1 de l'article 1761 du même code est le 15 du mois suivant celui de la mise en recouvrement du rôle.

VII. - La date d'entrée en vigueur des dispositions des II à VIII de l'article 56 de la loi no 90-669 du 30 juillet 1990 précitée, à l'exception de celles du 6 du II, sera fixée par une loi qui interviendra après le 2 avril 1993.

## **11. Loi n° 93-1352 du 30 décembre 1993 de finances pour 1994**

### **- Article 85**

(...)

II. I. Le I bis de l'article 1761 et l'article 1925 bis du code général des impôts sont abrogés.

(...)

### Consolidation de l'article 1761 en 1994:

1 Une majoration de 10 % est appliquée au montant des cotisations ou fractions de cotisations soumises aux conditions d'exigibilité prévues par l'article 1663 qui n'ont pas été réglées le 15 du deuxième mois suivant celui de la mise en recouvrement du rôle (1).

Toutefois, pour tous les impôts normalement perçus par voie de rôle au titre de l'année en cours, aucune majoration n'est appliquée avant le 15 septembre.

Si la date de la majoration coïncide avec celle du versement d'un des acomptes provisionnels prévus à l'article 1664, elle peut être reportée d'un mois par arrêté du ministre chargé du budget (2).

1 bis Lorsqu'une cotisation de taxe foncière sur les propriétés bâties ou non bâties ou de taxe d'habitation a été mutée ou transférée dans les conditions prévues à l'article 1404 au nom d'un redevable autre que celui figurant au rôle, la majoration prévue au 1 n'est due par le nouveau débiteur de l'impôt qu'à défaut de paiement intégral de l'imposition mutée au plus tard le 15 du deuxième mois suivant celui au cours duquel le nouveau débiteur de l'impôt a été avisé de la décision de mutation.

1 ter La majoration prévue au 1 est appliquée au montant de la contribution mentionnée à l'article 1600-0 C qui n'a pas été réglé dans les trente jours suivant la mise en recouvrement.

2 Cette majoration ne peut être cumulée avec celle prévue à l'article 1762.

(1) Loi 92-655 1992-07-15 art. 3 VI 2.

(2) Annexe IV, art. 207 quater A.

## 12. Loi n° 2001-1275 du 28 décembre 2001 de finances pour 2002

### - Article 74

(...)

IX. - Au premier alinéa du 1 de l'article 1761, les mots : « le 15 du deuxième mois suivant celui de la mise en recouvrement du rôle » sont remplacés par les mots : « dans les 45 jours au plus tard après la date de mise en recouvrement du rôle ».

(...)

Consolidation de l'article 1761 en 2002

1 Une majoration de 10 % est appliquée au montant des cotisations ou fractions de cotisations soumises aux conditions d'exigibilité prévues par l'article 1663 qui n'ont pas été réglées ~~le 15 du deuxième mois suivant celui de la mise en recouvrement du rôle~~ **dans les 45 jours au plus tard après la date de mise en recouvrement du rôle** (1).

Toutefois, pour tous les impôts normalement perçus par voie de rôle au titre de l'année en cours, aucune majoration n'est appliquée avant le 15 septembre.

Si la date de la majoration coïncide avec celle du versement d'un des acomptes provisionnels prévus à l'article 1664, elle peut être reportée d'un mois par arrêté du ministre chargé du budget (2).

1 ter La majoration prévue au 1 est appliquée au montant de la contribution mentionnée à l'article 1600-0 C qui n'a pas été réglé dans les trente jours suivant la mise en recouvrement.

2 Cette majoration ne peut être cumulée avec celle prévue à l'article 1762.

(1) Loi 92-655 1992-07-15 art. 3 VI 2.

(2) Annexe IV, art. 207 quater A.

**13. Décret n° 2004-304 du 26 mars 2004 portant incorporation au code général des impôts et au livre des procédures fiscales de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code et de ce livre**

- **Article 1**

Le code général des impôts est modifié et complété comme suit :

(...)

Article 1761

Le 1 ter est disjoint.

(Conséquence de la reproduction de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale.)

**14. 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**

- **Article 13**

I. - A la section I du chapitre II du livre II du code général des impôts, il est inséré, après l'article 1727-0 A, un B intitulé « Sanctions fiscales ».

II. - Les articles 1728 à 1731 sont remplacés par les dispositions suivantes :

(...)

« 3. Retard de paiement des impôts.

« a. Retard de paiement des impôts recouverts par les comptables du Trésor.

« Art. 1730. - 1. Tout retard dans le paiement de tout ou partie des impositions qui doivent être versées aux comptables du Trésor donne lieu à l'application d'une majoration de 10 %.

« 2. La majoration prévue au 1 s'applique :

« a. Aux sommes comprises dans un rôle qui n'ont pas été acquittées dans les quarante-cinq jours suivant la date de mise en recouvrement du rôle, sans que cette majoration puisse être appliquée avant le 15 septembre pour les impôts établis au titre de l'année en cours ;

« b. Aux acomptes qui n'ont pas été versés le 15 du mois suivant celui au cours duquel ils sont devenus exigibles, ou le 15 décembre de l'année d'imposition pour l'acompte mentionné à l'article 1679 septies, ainsi qu'au solde du supplément d'imposition prévu au troisième alinéa de ce même article ;

« Les dispositions du a ne s'appliquent pas aux sommes déjà majorées en application du b.

« 3. a. Si la date de la majoration coïncide avec celle du versement d'un des acomptes provisionnels prévus à l'article 1664, elle peut être reportée d'un mois par arrêté du ministre chargé du budget.

« b. Pour les cotisations de taxe professionnelle mises en recouvrement durant la première quinzaine de novembre, la majoration prévue au 1 s'applique aux sommes non versées le 30 décembre au plus tard.

« 4. La majoration prévue au 1 s'applique au contribuable qui s'est dispensé du second acompte dans les conditions prévues au 4° de l'article 1664 ou du paiement de la totalité de l'acompte dans les conditions prévues au quatrième alinéa de l'article 1679 quinquies lorsqu'à la suite de la mise en recouvrement du rôle les versements effectués sont inexacts de plus du dixième.

« Toutefois, aucune majoration n'est appliquée lorsque la différence constatée résulte d'une loi intervenue postérieurement à la date du dépôt de la déclaration visée ci-dessus.

« 5. Pour les personnes physiques qui acquittent par téléversement les acomptes ou les soldes d'imposition dont elles sont redevables, les dates des majorations mentionnées aux a et b du 2 peuvent être reportées dans la limite de quinze jours. La durée et les conditions de cette prorogation sont fixées par arrêté du ministre chargé du budget.

« b. Retard de paiement des impôts recouvrés par les comptables de la direction générale des impôts.

(...)

## **15. Arrêté du 28 décembre 2005 relatif au paiement des impôts directs par téléversement et modifiant l'annexe IV au code général des impôts**

### **- Article 1**

A l'annexe IV au code général des impôts, au livre II, chapitre premier, section I, 3, il est ajouté un article 188 ter ainsi rédigé :

« Art. 188 ter. - Pour l'application du 5 de l'article 1730, le téléversement des impôts directs s'effectue sur option du contribuable, qui ordonne l'opération sur l'un des comptes mentionnés à l'article 1681 D du code général des impôts.

Cette option peut être exercée, sans majoration, jusqu'au cinquième jour, à minuit, qui suit la date limite de paiement pour les acomptes et le solde de l'impôt sur le revenu, la taxe foncière, la taxe d'habitation, les contributions sociales et la taxe sur les logements vacants.

Les prélèvements sont effectués dix jours après les dates limites de paiement fixées à l'article 1730 du code général des impôts.

L'option est exercée expressément à chaque échéance d'impôt. »

(...)

## **C. Application des dispositions contestées**

### **1. Jurisprudence**

#### **a. Jurisprudence administrative**

#### **- CE, 5 octobre 1973, n° 82836**

(...)

Requête de la société x... tendant à la réformation du jugement du 19 février 1971 par lequel le tribunal administratif de ... a, d'une part, rejeté sa demande en réduction des **compléments d'impôt** sur les sociétés auxquels elle a été assujettie au titre des années 1958, 1959 et 1960 et n'a que partiellement accueilli sa demande relative au même impôt au titre de 1961, d'autre part, a rejeté sa demande en décharge de la cotisation d'i.r.p.p. à laquelle elle a été assujettie au titre de l'année 1959, et n'a que partiellement accueilli sa demande relative au même impôt au titre des années 1960 et 1961 ;

Vu le code général des impôts ; l'ordonnance du 31 juillet 1945 et le décret du 30 septembre 1953 ;

En ce qui concerne l'impôt sur les sociétés ; sur la cession en 1961 d'un terrain aux dirigeants de la société : - considérant qu'il résulte de l'instruction que la société a responsabilité limitée x... a, par actes sous seings privés

des 28 juillet 14 décembre 1961, cédé au sieur y..., son gérant, et a la femme de celui-ci, lesquels avaient jusqu'au 27 juillet de cette même année possédé plus de la moitié du capital social, un terrain figurant a son actif, pour un prix de 55 250 f qui n'a été porté en comptabilité que pour un montant de 17 475 f ; que, par acte notarié du 22 décembre de la même année, les époux y... ont revendu ce terrain a un tiers pour un prix de 165 750 f ; que l'administration a regardé la différence entre cette dernière valeur et le prix de cession précédemment inscrit dans la comptabilité sociale comme révélant un avantage consenti par la société aux époux y... et a réintégré cette somme dans le bénéfice imposable de l'exercice 1961 ;

Cons. , d'une part, que l'administration n'a entendu contester ni la réalité ni la nature de la cession dont s'agit, mais a seulement voulu tirer les conséquences, du point de vue fiscal, du fait que les conditions dans lesquelles le bien était transféré de l'actif social au patrimoine des bénéficiaires de l'opération comportaient l'octroi d'un avantage occulte a ces derniers ; que, par suite, contrairement a ce que soutient la société requérante, l'administration n'était pas tenue de consulter le comité des abus de droit institué par l'article 244 du code général des impôts dans la rédaction en vigueur a la date du redressement ; que, l'administration ayant retenu les chiffres proposés par la commission départementale saisie du différend, il appartient au contribuable, conformément aux dispositions de l'article 55 du même code, ultérieurement reprises a l'article 1649 quinquies a, et applicables pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 221-1° dudit code, d'apporter la preuve d'une exagération du redressement contesté ;

Cons. , d'autre part, que, si la société requérante soutient que la cession du terrain a été consentie par elle a un prix normal tandis que le sous-acquéreur serait convenu avec les époux y... d'un prix anormalement élevé, elle n'apporte pas la preuve, qui lui incombe, qu'en retenant comme valeur réelle du terrain dont il s'agit a la date de sa cession aux époux y..., le prix de 165 750 francs correspondant au prix de 30 f par mètre carré admis par la commission départementale des impôts, l'administration en ait fait une évaluation exagérée ; qu'ainsi, c'est a bon droit que l'avantage consenti en 1961 aux époux y... du fait de la cession a été réintégré dans les bénéfices imposables dudit exercice ;

Sur divers frais généraux des exercices 1958, 1959, 1960 et 1961 : - cons. que l'administration a réintégré dans les bénéfices imposables de ces exercices le montant d'achats de produits d'approvisionnement et d'entretien dont il n'était justifié ni par les écritures comptables, ni par la production de factures s'y rapportant ; que, contrairement a ce que soutient la société requérante, la notification du redressement correspondant était, dans les circonstances de l'affaire, suffisamment motivée ; que l'administration a retenu les chiffres proposés par la commission départementale ; que la société, en se bornant a alléguer que le montant des frais litigieux serait justifié par le volume de l'activité de l'entreprise, n'apporte pas la preuve qui lui incombe que ces chiffres seraient exagérés ;

Sur les rémunérations des dirigeants au cours de l'exercice 1961 : - cons. , d'une part, qu'en ce qui concerne les appointements alloués au sieur y... , gérant de la société, et a sa femme qui exerçait dans la clinique les fonctions de sage-femme, la réintégration notifiée par l'inspecteur puis proposée par la commission départementale et retenue par l'administration a, contrairement a ce que soutient la société requérante, été motivée par des raisons distinctes pour chacun des dirigeants susnommés de ladite entreprise ; que la société requérante ne conteste plus la fixation a 3 000 f et 2 000 f respectivement des rémunérations mensuelles des intéressés a comprendre dans les charges déductibles de l'exercice 1961, au lieu des sommes de 5 794 f portées a ce titre dans les écritures sociales ; que, si la société soutient que ces dernières sommes étaient néanmoins justifiées par l'obligation, pour l'entreprise, de rattraper au profit des intéressés une insuffisance des rémunérations qui leur avaient été versées au cours des exercices antérieurs, elle n'apporte aucune justification a l'appui de cette allégation ;

Cons. , d'autre part, qu'en ce qui concerne les avantages en nature servis aux époux y... sous la forme de la nourriture et du logement qui leur étaient fournis par l'entreprise en sus des rémunérations susmentionnées, et qui doivent également être réintégrés dans le bénéfice imposable dudit exercice, la société requérante n'apporte pas la preuve qu'ils aient été retenus pour un montant mensuel exagéré ; mais que, ainsi que le reconnaît le ministre, il y a lieu de ramener ledit redressement de 10 000 f a 6 250 f afin de tenir compte du départ des intéressés au 15 août 1961 ;

**Sur les pénalités afférentes aux chefs de redressement autres que les rémunérations des dirigeants : - cons. que les pénalités pour insuffisance de déclaration du bénéfice imposable et de versement de l'impôt exigible ; qu'elles doivent des lors être calculées en leur appliquant la législation en vigueur pour le calcul des droits en principal auxquels ces pénalités s'ajoutent ; qu'il est constant qu'en l'espèce les insuffisances a raison desquelles la société requérante doit être assujettie a des pénalités ont été commises sous le régime antérieur a l'entrée en vigueur de la loi du 27 décembre 1963 ; que, par suite, et contrairement a**

**ce que le ministre déclare admettre, la société requérante n'est pas fondée a soutenir que c'est a tort que le tribunal administratif a maintenu a sa charge, a raison desdites insuffisances, la pénalité de 100 % prévue en l'absence de bonne foi par la législation alors applicable ;**

En ce qui concerne l'impôt sur le revenu des personnes physiques : - cons. qu'aux termes de l'article 9 du code général des impôts : "les sociétés... passibles de l'impôt sur les sociétés sont redevables de l'impôt sur le revenu des personnes physiques a raison du montant des revenus qu'elles distribuent a des personnes dont elles ne révèlent pas l'identité dans les conditions prévues aux articles 117 et 240 ci-après" ; qu'au termes de l'article 117 : "au cas ou la masse des revenus distribués excède le montant total des distributions tel qu'il résulte des déclarations de la personne morale... celle-ci est invitée a fournir a l'administration dans un délai de 20 jours toutes indications complémentaires sur les bénéficiaires de l'excédent de distribution. - en cas de refus ou a défaut de réponse dans ce délai, les sommes correspondantes sont soumises au nom de ladite personne morale a l'impôt sur le revenu des personnes physiques" ;

Cons. qu'il résulte de l'instruction qu'en réponse a la demande de l'administration du 8 janvier 1963, la société a fait connaitre le 14 janvier 1963 que "les seuls bénéficiaires effectifs des sommes réintégréés dans les bénéfices sociaux ont été monsieur et madame y... qu'il y aura lieu de taxer directement" ; que, par cette indication, alors que l'administration connaissait exactement le détail des sommes perçues par les intéressés, la société a satisfait aux obligations prescrites par les dispositions sus reproduites du code général des impôts ; que, par suite, elle ne pouvait être imposée elle-même a l'impôt sur le revenu des personnes physiques ;

(...)

- **CE, 12 avril 1979, Yacht Motors Corporation, n° 07309**

(...)

Ajoutée ; qu'elle fait appel du jugement par lequel le tribunal administratif de Nice a rejeté sa demande en réduction de ces pénalités ; qu'elle soutient qu'elle ne pouvait se voir appliquer d'amende fiscale a raison des commissions qu'elle avait perçues de diverses sociétés entre 1970 et 1972 et qu'elle n'avait déclarées que tardivement ; cons. en premier lieu, qu'aux termes de l'article 1728 du code général des impôts : "lorsqu'une personne physique ou morale tenue de souscrire une déclaration comportant l'indication des bases ou éléments a retenir pour l'assiette, la liquidation ou le paiement de l'un des impôts, droits, taxes, redevances ou sommes quelconques établis ou recouvres par la direction générale des impôts déclare ou fait apparaître une base ou des éléments d'imposition insuffisants, inexacts ou incomplets ou effectue un versement insuffisant, le montant des droits éludés est majeure, soit de l'indemnité de retard soit d'un intérêt de retard" ; que l'article 1731 du même code prévoit qu'en ce qui concerne les taxes sur le chiffre d'affaires, les insuffisances, inexactitudes ou omissions mentionnées a l'article 1728 donnent lieu, lorsque la bonne foi du contribuable ne peut être admise, a une amende fiscale ; que ces dispositions ne font aucune distinction selon que c'est a l'initiative du contribuable, ou a la suite d'un contrôle que sont réparées les inexactitudes, omissions ou insuffisances d'une déclaration ou d'un versement ; que les pénalités peuvent être ainsi légalement mises a la charge du contribuable qui a réparé, avant tout contrôle fiscal, mais après l'expiration du délai de déclaration ou de versement, une telle inexactitude, insuffisance ou omission ; qu'ainsi, la société requérante n'est pas fondée a soutenir qu'ayant réparé elle-même l'insuffisance de ses déclarations et versements de taxe sur le chiffre d'affaires avant la vérification de sa comptabilité, elle ne pouvait pas être assujettie a une amende en raison de cette insuffisance ; cons. en second lieu qu'il ressort de l'ensemble des dispositions du code général des impôts, notamment de son article 1736, que le législateur a entendu exclure pour l'administration fiscale, chargée d'établir les impositions assignées a un contribuable ainsi que les pénalités dont ces impositions peuvent être assorties, l'obligation de suivre une procédure contradictoire, qu'une telle procédure n'est exigée que pour la détermination des bases d'imposition et lorsque celle-ci repose soit sur une déclaration du contribuable soit sur une estimation forfaitaire débattue avec celui-ci ; qu'ainsi la société requérante ne peut pas utilement soutenir qu'en mettant en recouvrement des amendes pour mauvaise foi sans l'avoir préalablement invitée a présenter ses observations, l'administration fiscale a violé les droits de la défense ; que la société Yacht Motors Corporation a perçu en 1970 et 1971 des commissions pour un montant de 1 304 580 f et 1 594 324 f soit, pour chacune de ces deux années, plus de la moitié de son chiffre d'affaires total ; que cette société, qui avait facture et encaisse la taxe sur la valeur ajoutée sur ces recettes, a négligé de les déclarer a compter de juin 1970 et jusqu'au mois d'avril 1971 ; que ces déclarations n'ont été définitivement régularisées qu'en 1972 ; que, dans ces conditions, la bonne foi de la société ne peut pas être admise et que c'est, a bon droit, que l'administration a mis a sa charge les pénalités



contestées ; cons. qu'il résulte de tout ce qui précède que la société requérante n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, qui est suffisamment motivé, le tribunal administratif de Nice a rejeté sa demande ; rejet .

- **CE, 9 novembre 1988, n° 68965**

(...)

Considérant qu'il ressort des dispositions précitées que, même en tenant compte du cas où le contribuable peut se prévaloir des dispositions du deuxième alinéa de l'article 1728, les intérêts de retard sont dus de plein droit sur la base de l'imposition à laquelle ils s'appliquent dès lors que l'insuffisance des chiffres déclarés excède le dixième de la base d'imposition ; qu'ils n'impliquent ainsi aucune appréciation par l'administration fiscale du comportement du contribuable et n'ont, dès lors, pas le caractère d'une sanction ; qu'il s'ensuit que, lorsque l'action de l'administration n'est pas atteinte par la prescription au moment où elle met en recouvrement les droits omis, les intérêts légalement applicables à ces droits ne peuvent être eux-mêmes atteints par la prescription ;

(...)

- **CE, 17 février 1992, n° 58299**

(...)

Considérant, d'autre part, qu'aux termes de l'article 1er de la loi n° 79-587 du 11 juillet 1979 : "Les personnes physiques ou morales ont le droit d'être informées sans délai des motifs des décisions administratives individuelles défavorables qui les concernent" et qu'aux termes de l'article 42 de la loi du 30 décembre 1986, portant loi de finances pour 1987 : "1° Les décisions mettant à la charge des contribuables des sanctions fiscales sont motivées au sens de la loi n° 79-587 du 11 juillet 1979 ... quand un document ou une décision adressé au plus tard lors de la notification du titre exécutoire ou de son extrait a porté la motivation à la connaissance du contribuable ; 2° Les décisions notifiées antérieurement à la publication de la présente loi ... sont réputées régulièrement motivées" ;

Considérant que les majorations de 25 % et 100 % prévues par l'article 1733 du code général des impôts sont au nombre des sanctions auxquelles s'appliquent les dispositions précitées ; qu'il en est de même de la majoration de 10 % prévue par le même article lorsque le taux de l'intérêt de retard, qui serait dû dans le cas et les conditions énoncés par les articles 1728 et 1734 du code, est inférieur à 10 % ; que, sous cette réserve, les mêmes majorations de 10 %, 25 % et 100 % ne peuvent être mises en recouvrement que si elles ont été constatées dans un acte interruptif de la prescription de quatre ans établie par les dispositions, alors applicables, du 1. de l'article 1966 du code général des impôts ;

(...)

- **CE, Avis, 31 mars 1995, *Ministre du budget c/ SARL Auto-IndustrieMéric et autres*, n° 164008**

(...)

Aux termes de l'article 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ratifiée par la France en vertu de la loi du 31 décembre 1973 et publiée au Journal officiel par décret du 3 mai 1974 : "1. Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue ... équitablement ... par un tribunal 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 ... 2. Toute personne accusée d'une infraction est présumée innocente jusqu'à ce que sa culpabilité ait été légalement établie. 3. Tout accusé a droit notamment à : a) être

informé, dans le plus court délai, ... de la nature et de la cause de l'accusation portée contre lui ; b) de disposer du temps et des facilités nécessaires à la préparation de sa défense ..." ;

Il résulte du texte même de cet article que l'ensemble de ces stipulations n'est applicable qu'aux procédures contentieuses suivies devant les juridictions lorsqu'elles statuent sur des droits et obligations de caractère civil ou sur des accusations en matière pénale. Notamment, le paragraphe 2 dudit article qui, énonçant en matière pénale le principe de présomption d'innocence, concerne les règles d'instruction et de preuve applicables devant les juridictions, se borne à préciser les modalités de contestation, devant ces dernières, des accusations en matière pénale.

Il suit de là que 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.

Les principes que fixe ledit article 6 sont en revanche applicables à la contestation, devant les juridictions compétentes, des majorations d'impositions prévues à l'article 1729-1 du code général des impôts en cas de manœuvres frauduleuses qui, dès lors qu'elles présentent le caractère d'une punition tendant à empêcher la répétition 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.

(...)

- **CE, Avis, 5 avril 1996, Houdmond , n° 176611**

(...)

1° - Le principe selon lequel la loi pénale nouvelle doit, lorsqu'elle abroge une incrimination ou prononce des peines moins sévères que la loi ancienne, s'appliquer aux infractions commises avant son entrée en vigueur et n'ayant pas donné lieu à des condamnations passées en force de chose jugée, s'étend aux majorations de droits pour mauvaise foi prévues par l'article 1729-1 du code général des impôts. En effet, dès lors qu'elles présentent le caractère d'une punition tendant à empêcher la répétition des agissements qu'elles visent et n'ont pas pour objet la seule réparation d'un préjudice pécuniaire, ces majorations constituent, même si le législateur a laissé le soin de les établir et de les prononcer à l'autorité administrative, des sanctions soumises au principe de nécessité des peines tel qu'il résulte de l'article 8 de la Déclaration des Droits de l'homme et du citoyen de 1789 selon lequel "la loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires".

(...)

- **CE, 4 avril 1997, n° 144211**

(...)

Considérant que les intérêts de retard prévus par le premier alinéa de l'article 1728 du code général des impôts, dans sa rédaction alors en vigueur, s'appliquent indépendamment de toute appréciation portée par l'administration fiscale sur le comportement du contribuable et n'ont, dès lors, pas le caractère d'une sanction ; que, par suite, la cour administrative d'appel, après avoir relevé à juste titre que la société Kingroup Inc. ne remplissait pas les conditions exigées par le second alinéa du même article 1728 pour bénéficier d'une dispense d'intérêts de retard, n'a commis aucune erreur de droit en refusant de la décharger de ces intérêts, au motif qu'elle ne pouvait utilement se prévaloir de sa bonne foi pour les contester ;

(...)

- **CE, 10 février 2006, n° 270255**

(...)

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que, dans ses réclamations dirigées contre les suppléments d'impôt sur le revenu au titre des années 1978 à 1981 mis en recouvrement les 30 novembre 1982 et 25 mai 1984, M. X a demandé le sursis de paiement prévu par l'article L. 277 du livre des procédures fiscales ; que, par jugement du 21 mai 1992, notifié à l'intéressé le 18 janvier 1993, le tribunal administratif, après avoir constaté un non lieu à statuer à raison des dégrèvements accordés en cours d'instance, a rejeté le surplus des demandes en décharge présentées devant lui par M. X ; qu'après que le contribuable eut payé les suppléments d'impôts laissés à sa charge, le trésorier principal du 17ème arrondissement de Paris a notifié les 23 juin 1994 et 8 février 1996 des commandements pour avoir paiement des intérêts moratoires ; que, par deux jugements des 23 mars et 29 juin 1999, le tribunal administratif de Paris a prononcé une décharge partielle de l'obligation de payer à concurrence de dégrèvements prononcés d'office au cours de l'instance d'appel et des réductions d'imposition accordées le 1er avril 1996 par la cour administrative d'appel de Paris dans le litige d'assiette et a rejeté pour le surplus la demande du requérant ; que la cour administrative d'appel de Paris, joignant les appels formés par le contribuable contre ces deux jugements, a déchargé en totalité M. X de son obligation de payer les intérêts moratoires au motif que les commandements de payer avaient été décernés sans l'émission préalable d'un titre exécutoire constituant le contribuable débiteur de ces intérêts moratoires et, par suite, étaient dépourvus de base légale ; que le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie se pourvoit contre l'arrêt ainsi rendu le 2 juin 2004 ;

Considérant qu'aux termes de l'article L. 209 du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction applicable aux faits de l'espèce : Lorsqu'une juridiction rejette totalement ou partiellement la demande d'un contribuable tendant à obtenir l'annulation ou la réduction d'une imposition établie en matière d'impôts directs à la suite d'un redressement ou d'une taxation d'office, les cotisations ou fractions de cotisations maintenues à la charge du contribuable et pour lesquelles celui-ci avait présenté une réclamation assortie d'une demande de sursis de paiement donnent lieu au paiement d'intérêts moratoires au taux légal. ... Les intérêts courent du premier jour du treizième mois suivant celui de la date limite de paiement jusqu'au jour du paiement effectif des cotisations. Ils sont recouverts dans les mêmes conditions et sous les mêmes garanties, sûretés et privilèges que les impositions auxquelles ils s'appliquent ;

Considérant que les intérêts moratoires mentionnés à l'article L. 209 précité, qui ont pour objet de réparer le préjudice subi par l'administration du fait du retard avec lequel le contribuable s'est acquitté des impositions pour lesquelles il a bénéficié d'un sursis de paiement, ne sont que l'accessoire des impositions auxquelles ils se rattachent ; qu'il résulte des dispositions précitées de l'article L. 209 du livre des procédures fiscales que, dès que le jugement du tribunal administratif mettant fin au sursis de paiement a rétabli le contribuable dans son obligation de payer les impositions restant à sa charge, les intérêts moratoires sont dus de plein droit ; que, par suite, en estimant que le comptable du Trésor ne pouvait poursuivre le recouvrement des intérêts moratoires sans avoir au préalable émis un titre de recettes, la cour administrative d'appel de Paris a commis une erreur de droit ; qu'ainsi, le **MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE** est fondé à demander l'annulation de l'arrêt attaqué ;

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

Considérant que le contribuable auquel sont réclamés des intérêts moratoires dans les conditions rappelées ci-dessus, est en droit de contester devant le juge du recouvrement non seulement l'obligation de payer ces intérêts moratoires, leur exigibilité, ainsi que leur montant et les modalités de leur calcul mais également leur bien-fondé ;

(...)

- **CE, 16 avril 2010, n° 313456**

(...)

Considérant qu'il résulte des dispositions de l'article 1761 du code général des impôts relatives à la majoration de 10 %, lesquelles, s'agissant d'une sanction, sont d'interprétation stricte, qu'elle s'applique au montant des cotisations ou fractions de cotisations soumises aux conditions d'exigibilité prévues par l'article 1663 du même code ; qu'aucun de ces deux articles ne mentionne la pénalité prévue à l'article 1763 A du code, laquelle n'est pas une imposition ; qu'ainsi l'administration ne pouvait assortir cette pénalité de la majoration de 10 % pour paiement tardif ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que M. A est fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Paris a rejeté ses conclusions tendant à la décharge de l'obligation de payer la majoration de 10 % pour paiement tardif ; qu'il y a lieu de le décharger de l'obligation de payer cette somme ;

(...)

- **CA Marseille, 14 octobre 2010, n°07MA03261**

(...)

Considérant 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 majorations de 10 % prévues par l'article 1761, devenu 1730 du code général des impôts sont au nombre des sanctions auxquelles s'appliquent les dispositions précitées ; que les mentions des actes de poursuite litigieux ne comportent ni visa, ni citation des textes fondant la majoration de 10 % appliquée aux requérants, ni aucune autre considération de droit ; que l'administration, qui se borne à une argumentation de principe sur le caractère facultatif d'une telle motivation, ne se réfère à aucun document susceptible d'avoir porté cette motivation à la connaissance du contribuable ; qu'il en résulte que, faute pour l'administration d'établir l'existence de la motivation exigée par la loi, M. et Mme A sont fondés à demander la décharge de l'obligation de payer lesdites majorations ; (...)

b. Jurisprudence judiciaire

- **Cass., 25 octobre 1960, Percepteur d'Orléans-Ouest c/ Caisse d'allocations familiales du Loiret et autres**

(...)

Attendu qu'il ressort des deux premiers de ces textes que les majorations de 25 % et de 10 % respectivement prévues pour défaut de déclaration des revenus et pour paiement tardif de l'impôt ne présentent pas le caractère de peine ayant pour objet de sanctionner la défaillance ou la négligence du redevable, mais doivent être considérées comme des impôts supplémentaires soumis aux mêmes règles de recouvrement que l'impôt lui-même et garanti en conséquence par le privilège institué par le troisième de ces textes ;

(...)

- **Cass., 29 avril 1997, n° 95-20001**

(...)

Vu l'article 6.1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales;

Attendu que, pour écarter l'application de la disposition susvisée, le Tribunal retient que les pénalités prévues par l'article 1840 N quater du Code général des impôts résultent de la seule constatation matérielle par l'administration fiscale du non-paiement de la taxe, exclusive de toute appréciation du comportement du contribuable, et que la décision de l'Administration est susceptible de recours devant un tribunal ;

Attendu qu'en statuant ainsi, alors qu'il résulte de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme qu'un système de majorations d'impôt ne se heurte pas à l'article 6 de la Convention pour autant que le contribuable puisse saisir de toute décision ainsi prise à son encontre un tribunal offrant les garanties de ce texte ; que l'amende fiscale prévue par l'article 1840 N quater du Code général des impôts constitue une sanction ayant le caractère d'une punition et que cette disposition n'a 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 ; qu'il en résulte que l'application de l'article 1840 N quater doit être écartée dans cette mesure au regard de l'article 6-1 susvisé, le Tribunal a violé cette disposition ;

(...)

- **Cass., 6 octobre 1998, n° 96-19382**

(...)

Mais attendu, en premier lieu, que l'intérêt de retard n'a pas le caractère d'une sanction ; qu'aux termes de l'article 1840-G quinquies du Code général des impôts le défaut de revente dans les cinq ans entraîne l'exigibilité des droits qui auraient dû être payés lors de la formalité de l'enregistrement si, du fait de l'engagement de revente, le paiement de ces droits avait été différé ;

(...)

## 2. Questions parlementaires

### - Assemblée Nationale, Question écrite n° 6961 de M. Gilbert Le Bris

*JOAN, 3 mai 1982, p. 1844.*

6961. - 14 décembre 1981. - M. Gilbert Le Bris attire l'attention de M. le ministre délégué chargé du budget sur le caractère quelque peu désuet de la pénalité de retard pour non-paiement à échéance des impôts directs, communément appelée majoration de 10 p. 100. Initialement conçue comme une sanction à l'encontre du contribuable fautif, doublée d'un dédommagement de l'Etat, elle ne répond plus à ces deux fonctions premières. En effet, le coût du crédit et la lenteur de l'engagement de poursuites en vue du recouvrement enlèvent à la pénalité de retard toute vertu dissuasive. Bien plus, elle tend à devenir un élément d'injustice dans la mesure où elle bénéficie aux contribuables les mieux informés. Il lui demande donc s'il ne paraît pas opportun d'envisager une réforme des pénalités infligées pour non-paiement à échéance des impôts directs.

Réponse. - La majoration légale de 10 p. 100 pour paiement tardif des impôts directs n'a pas le caractère d'un intérêt de retard. Elle s'analyse au contraire comme une pénalité infligée au contribuable en raison même du non-paiement de ses impositions à l'échéance légale. Elle présente donc un caractère comminatoire qui incite le plus grand nombre de redevables à se libérer avant la date limite prévue par la loi. De ce point de vue, la majoration de 10 p. 100 est incontestablement entrée dans les mœurs fiscales françaises et aucun contribuable n'en ignore l'existence. Du reste, son automacité, son caractère de pénalité pure et simple, son apparente dureté, sont sans doute pour beaucoup dans le fait que la plupart des contribuables s'acquittent à bonne date. C'est dire que, contrairement à l'opinion exprimée, la pénalité en question répond encore, dans la majorité des cas, aux objectifs qui lui avaient été assignés dès l'origine. Il convient, de plus, de ne pas perdre de vue que les actes de poursuites diligentés à l'encontre des débiteurs défaillants donnent lieu à la perception de frais proportionnels à la dette, qui peuvent atteindre jusqu'à 12,5 p. 100 de cette dernière. Par ailleurs, l'informatisation plus poussée des procédures de recouvrement contentieux devrait permettre une accélération des poursuites de telle sorte que la valeur dissuasive de la majoration de 10 p. 100 et la perspective de frais de poursuites supplémentaires importants incitent les contribuables retardataires à s'acquitter plus vite de leurs cotisations fiscales arriérées. Il reste que certains contribuables pouvaient user des facultés de recours contentieux qui leur sont offertes à des fins purement dilatoires. Cette situation se rencontrait particulièrement en matière de cotisations issues de contrôles fiscaux. Pour réagir contre cette tendance et faire échec aux calculs de certains débiteurs, l'article 73 de la loi de finances pour 1980 a institué, au profit de l'Etat, le versement d'intérêts moratoires, lorsque des impositions pour lesquelles un sursis de paiement a été obtenu, ont donné lieu à une décision défavorable de la juridiction administrative à l'égard du contribuable, ou lorsque celui-ci s'est désisté de son action. Ce dispositif vient d'être récemment renforcé par l'article 10 de la loi de finances rectificative pour 1981 qui a prévu de ne plus limiter à trois ans la période sur laquelle seraient calculés ces intérêts et d'en fixer le terme à la date de paiement effectif des cotisations. Le taux de ces intérêts qui est celui de l'intérêt légal, à savoir 9,5 p. 100, court avec le temps et se trouve augmenté de cinq points à l'expiration d'un délai de deux mois à compter du jour où la décision de justice est devenue exécutoire. Bien entendu, ces intérêts moratoires se cumulent avec la majoration de 10 p. 100, les frais de poursuites et la pénalité de 1 p. 100 que peuvent infliger, par ailleurs, les tribunaux administratifs pour sanctionner les recours abusifs. En définitive, le dispositif actuel de la majoration de 10 p. 100 qui vient d'être renforcé par la liquidation dans certains cas d'intérêts moratoires au profit de l'Etat paraît en l'état actuel des choses, répondre aux exigences du recouvrement.

## II. Constitutionnalité de la disposition contestée

### A. Normes de référence

#### 1. Déclaration des droits de l'homme et du citoyen

- **Article 6**

La loi est l'expression de la volonté générale. Tous les citoyens ont droit de concourir personnellement, ou par leurs représentants, à sa formation. Elle doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse. Tous les citoyens étant égaux à ses yeux sont également admissibles à toutes dignités, places et emplois publics, selon leur capacité, et sans autre distinction que celle de leurs vertus et de leurs talents.

- **Article 8**

La loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires, et nul ne peut être puni qu'en vertu d'une loi établie et promulguée antérieurement au délit, et légalement appliquée.

- **Article 16**

Toute Société dans laquelle la garantie des droits n'est pas assurée, ni la séparation des pouvoirs déterminée, n'a point de Constitution.

## B. Jurisprudence du Conseil constitutionnel

### - Décision n° 82-155 DC du 30 décembre 1982 - Loi de finances rectificative pour 1982

(...)

34. Considérant, dès lors, que la validation régulièrement opérée de la délibération susvisée par le paragraphe II de l'article 22 de la loi soumise à l'examen du Conseil constitutionnel ne saurait avoir pour effet de soustraire au principe de non-rétroactivité les dispositions de ladite délibération édictant des sanctions, sans distinction entre celles dont l'application revient à une juridiction et celles dont l'application revient à l'administration ; que, toutefois, cette limitation des effets de la validation ne s'étend pas aux majorations de droits et aux intérêts de retard ayant le caractère d'une réparation pécuniaire ; qu'il appartiendra aux autorités chargées de l'application de la présente loi de veiller à ce qu'aucune amende ne soit prononcée sur le fondement de la validation législative en raison de faits antérieurs à la date de mise en vigueur de la loi validant la délibération susvisée ;

(...)

### - Décision n° 92-311 DC du 29 juillet 1992 - Loi portant adaptation de la loi n° 88-1088 du 1er décembre 1988 relative au revenu minimum d'insertion et relative à la lutte contre la pauvreté et l'exclusion sociale et professionnelle

(...)

6. Considérant toutefois, que la contribution instituée par l'article L. 321-13 du code du travail est destinée à concourir au financement d'allocations versées à des travailleurs privés d'emploi dans le cadre soit d'un accord conclu entre employeurs et travailleurs en vertu de l'article L. 352-1 du code précité, soit de mesures agréées par le ministre chargé de l'emploi sur le fondement de l'article L. 352-2-1 de ce code lorsque l'accord n'a pas été signé par la totalité des organisations les plus représentatives, soit enfin, en l'absence d'accord ou d'agrément, par application du décret en Conseil d'État prévu par le dernier alinéa de l'article L. 351-8 ; qu'ainsi la contribution dont il s'agit a le caractère d'une cotisation sociale supportée par l'employeur ; que la majoration de son montant vise à dissuader l'employeur de procéder à des licenciements entraînant des dépenses accrues pour le régime d'assurance chômage, lequel doit être équilibré dans sa gestion comme le prescrit l'article L. 351-3 du code du travail ; qu'il est au demeurant loisible à l'employeur d'être exonéré de la contribution en concluant avec l'État une convention d'emploi prévue par le 2° de l'article L. 322-4 et en en proposant le bénéfice au salarié concerné ; que, dans ces conditions, la majoration du montant de la contribution visée au premier alinéa de l'article L. 321-13 ne saurait être regardée comme lui conférant le caractère d'une punition qui entrerait dans le champ des prévisions de l'article 8 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen ;

(...)

### - Décision n° 2003-467 DC du 13 mars 2003 - Loi pour la sécurité intérieure

(...)

5. Considérant, en second lieu, que l'astreinte dont le principe est institué par les dispositions précitées a pour finalité de contraindre la personne qui s'y refuse à exécuter les obligations auxquelles l'arrêté de réquisition la soumet ; qu'elle ne saurait être regardée comme une peine ou une sanction au sens de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 ; que, par suite, les moyens tirés de la violation des principes de nécessité des peines et de non-cumul des peines pour une même faute doivent être écartés comme inopérants ;

(...)



- **Décision n° 2010-84 QPC du 13 janvier 2011 – SNC Eiffage Construction Val de Seine [Cotisation « 1 % logement »]**

(...)

4. Considérant que, pour développer l'effort de construction, les employeurs qui n'ont pas procédé ou insuffisamment procédé aux investissements prévus par l'article L. 313-1 du code de la construction et de l'habitation sont assujettis à une cotisation de 2 % des rémunérations versées par eux ; que le fait générateur de cette cotisation se situe à la date à laquelle expire le délai imparti pour procéder aux investissements prévus par la loi ; que celle-ci doit être acquittée, en application de l'article L. 313-4 du même code, de façon spontanée, en même temps que le dépôt de la déclaration relative à la participation à l'effort de construction, par les entreprises dans la mesure de l'insuffisance constatée ; qu'en application du même article, l'absence de paiement de cette cotisation est passible des sanctions applicables aux taxes sur le chiffre d'affaires ; qu'en égard à ces caractéristiques, ladite cotisation ne constitue pas une sanction ayant le caractère d'une punition au sens de l'article 8 de la Déclaration de 1789 ; qu'il s'ensuit que les griefs tirés de la violation de cette disposition sont inopérants ;

(...)

- **Décision n° 2010-103 QPC du 17 mars 2011 - Société SERAS II [Majoration fiscale de 40 % pour mauvaise foi]**

(...)

4. Considérant qu'aux termes de l'article 8 de la Déclaration de 1789 : « La loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires, et nul ne peut être puni qu'en vertu d'une loi établie et promulguée antérieurement au délit, et légalement appliquée » ; que le principe d'individualisation des peines qui découle de cet article implique que la majoration des droits, lorsqu'elle constitue une sanction ayant le caractère d'une punition, ne puisse être appliquée que si l'administration, sous le contrôle du juge, l'a expressément prononcée en tenant compte des circonstances propres à chaque espèce ; qu'il ne saurait toutefois interdire au législateur de fixer des règles assurant une répression effective des infractions ;

5. Considérant qu'en instituant, dans le recouvrement de l'impôt, une majoration fixe de 40 % du montant des droits en cas de mauvaise foi du contribuable, l'article 1729 du code général des impôts vise, pour assurer l'égalité devant les charges publiques, à améliorer la prévention et à renforcer la répression des insuffisances volontaires de déclaration de base d'imposition ou des éléments servant à la liquidation de l'impôt ; que le même article prévoit une majoration de 80 % si le contribuable s'est rendu coupable de manœuvres frauduleuses ou d'abus de droit ;

6. Considérant que la disposition contestée institue une sanction financière dont la nature est directement liée à celle de l'infraction ; que la loi a elle-même assuré la modulation des peines en fonction de la gravité des comportements réprimés ; que le juge décide, dans chaque cas, après avoir exercé son plein contrôle sur les faits invoqués et la qualification retenue par l'administration, soit de maintenir ou d'appliquer la majoration effectivement encourue au taux prévu par la loi, soit de ne laisser à la charge du contribuable que des intérêts de retard s'il estime que l'administration n'établit pas que ce dernier se serait rendu coupable de manœuvres frauduleuses ni qu'il aurait agi de mauvaise foi ; qu'il peut ainsi proportionner les pénalités selon la gravité des agissements commis par le contribuable ; que le taux de 40 % n'est pas manifestement disproportionné ;

(...)

- **Décision n° 2010-104 QPC du 17 mars 2011 - Epoux B. [Majoration fiscale de 80 % pour activité occulte]**

(...)

1. Considérant qu'aux termes de l'article 1728 du code général des impôts dans sa rédaction en vigueur avant le 1er janvier 2006 : « 1. Lorsqu'une personne physique ou morale ou une association tenue de souscrire une déclaration ou de présenter un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'un des impôts, droits, taxes, redevances ou sommes établis ou recouvrés par la direction générale des impôts s'abstient de souscrire cette déclaration ou de présenter cet acte dans les délais, le montant des droits mis à la charge du contribuable ou résultant de la déclaration ou de l'acte déposé tardivement est assorti de l'intérêt de retard visé à l'article 1727 et d'une majoration de 10 %.

« 2. Le décompte de l'intérêt de retard est arrêté soit au dernier jour du mois de la proposition de rectification, soit au dernier jour du mois au cours duquel la déclaration ou l'acte a été déposé.

« 3. La majoration visée au 1 est portée à :

« 40 % lorsque le document n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure notifiée par pli recommandé d'avoir à le produire dans ce délai ;

« 80 % lorsque le document n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une deuxième mise en demeure notifiée dans les mêmes formes que la première.

« 80 % en cas de découverte d'une activité occulte » ;

2. Considérant que, selon les requérants, le dernier alinéa de l'article 1728 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 ;

3. Considérant que la question prioritaire de constitutionnalité porte sur le dernier alinéa de l'article 1728 du code général des impôts dans sa rédaction en vigueur avant le 1er janvier 2006 ;

4. Considérant que la disposition contestée a été introduite par l'article 103 de la loi du 30 décembre 1999 susvisée ; que, comme l'a jugé le Conseil constitutionnel dans les motifs de sa décision du 29 décembre 1999, cette disposition « ne porte atteinte à aucun principe, ni à aucune règle de valeur constitutionnelle » ; que, si le Conseil constitutionnel a précisé, dans sa décision du 22 juillet 2005, que le principe d'individualisation des peines découle de l'article 8 de la Déclaration de 1789, cette précision ne constitue pas un changement des circonstances de nature à imposer le réexamen du grief tiré de la méconnaissance de cet article 8 ; que, dès lors, le dernier alinéa de l'article 1728 du code général des impôts est conforme à la Constitution,

(...)

- **Décision n° 2010-105/106 QPC du 17 mars 2011 - M. César S. et autre [Majoration fiscale de 40 % après mise en demeure]**

(...)

5. Considérant qu'aux termes de l'article 8 de la Déclaration de 1789 : « La loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires, et nul ne peut être puni qu'en vertu d'une loi établie et promulguée antérieurement au délit, et légalement appliquée » ; que le principe d'individualisation des peines qui découle de cet article implique que la majoration des droits, lorsqu'elle constitue une sanction ayant le caractère d'une punition, ne puisse être appliquée que si l'administration, sous le contrôle du juge, l'a expressément prononcée en tenant compte des circonstances propres à chaque espèce ; qu'il ne saurait toutefois interdire au législateur de fixer des règles assurant une répression effective des infractions ;

(...)